



بسم الله الرحمن الرحيم  
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا  
كلية الدراسات العليا  
ماجستير التكاليف والمحاسبة الادارية

بحث بعنوان :

## فعالية الاساليب الحديثة لادارة التكلفة في ترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية .

( دراسة حالة علي شركة السكر السودانية المحدودة )

The Effectiveness Of Modern Methods Of Cost Management In Evaluating  
Strategic Decisions In Industrial Establishment

( Study Case Sudanese Sugar Company limited)

بحث تكميلي مقدم لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية

اعداد الطالب

قصي كمال الدين احمد عبدالقادر

اشراف الدكتور

فارس الطيب محمد عثمان

1439 هـ - 2018م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## الاستهلال

قال الله تعالى:

(اللَّهُ لَا إِلَهَ إِلَّا هُوَ الْحَيُّ الْقَيُّومُ لَا تَأْخُذُهُ سِنَّةٌ وَلَا نَوْمٌ لَهُ مَا فِي السَّمَاوَاتِ  
وَمَا فِي الْأَرْضِ مَنْ ذَا الَّذِي يَشْفَعُ عِنْدَهُ إِلَّا بِإِذْنِهِ يَعْلَمُ مَا بَيْنَ أَيْدِيهِمْ وَمَا  
خَلْفَهُمْ وَلَا يُحِيطُونَ بِشَيْءٍ مِنْ عِلْمِهِ إِلَّا بِمَا شَاءَ وَسِعَ كُرْسِيُّهُ السَّمَاوَاتِ  
وَالْأَرْضَ وَلَا يَئُودُهُ حِفْظُهُمَا وَهُوَ الْعَلِيُّ الْعَظِيمُ ((255))

صدق الله العظيم

(سورة البقرة ، الآية رقم 254-255)

## الإهداء

إلى معلم البشرية جمعاء السراج المنير الهادي إلى سبيل الله بالحكمة والموعظة الحسنة النبي  
الأمي الذي علمه ربه فاحسن تعليمه سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة واتم التسليم .

إلى الموشى بروح العطف والحنان ، إلى احق الناس بحسن صحابتي ..... أمي الحبيبة

إلى من حرم نفسه مباحج الحياة كي يوفر لي كرسيًا للعلم وكرامة ، سبيل امجاد الصابرين  
..... أبي .

إلى الذين بهم تحلو حياتي ..... أخوتي وأخواتي .

إلى الكواكب الذين تزين حياتي ..... زملائي .

إلى الذين علموني الاخلاص والتفاني وحب العمل ، الي المنارات الهادئة في ظلمة البحار ،إلى  
الذين كادوا ان يكونوا رسلاً ..... أساتذتي الأجلاء . وأخص منهم أستاذي ومشرف بحثي (د .  
فارس الطيب)

## الشكر والعرفان

الحمد لله ذي المن والفضل والاحسان حمداً يليق بجلال وجه وعظيم سلطانه ، والصلاة والسلام علي افضل خلق الله اجمعين سيدنا محمد وعلي اله وصحبه وسلم ، لله الشكر اولا واخير علي حسن توفيقه وكريم عونه لإنجاز هذه الدراسة .

الشكر بعد الله عز وجل ورسوله الي جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا التي اتاحت لي الفرصة لأنال من علمها .

الشكر الي استاذي الجليل الدكتور / فارس الطيب محمد عثمان الذي كان لنا ناصحاً اميناً وكريماً وذلك لمتابعته وتوجيهاته ونصحه وكان صبوراً مهما اتقلنا عليه جعله الله من الابرار ومن يتولاهم الله برحمته .

الشكر لأسرة مكتبة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، وأسرة مكتبة جامعة ام درمان الاسلامية ، وأسرة مكتبة النيلين ، وأسرة مكتبة اكااديمية السودان للعلوم المصرفية والمالية وادارة مكتبة درسم لاعانتهم لي بتوفير الدوريات والمجلات العلمية.

والشكر يمد الي ادارة شركة السكر السودانية واخص بالشكر الاستاذ علي محمد الحسن الذي ساعدني كثيرا في هذه الدراسة المتواضعة .

واخيرا اتوجه بالشكر لكل من مد لي يد العون فجزاهم الله عني خير الجزاء ، وختاما اسال الله العلي القدير ان يكون هذا العمل خالصا لوجه ، وان يجعله علما نافعا ويسهل لنا به طريقا الي الجنة .

## المستخلص

تناولت الدراسة فاعلية الاساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية ، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في عدد التساؤلات: هل هنالك علاقة بين نظام التكلفة علي أساس النشاط وترشيد القرارات الإستراتيجية في المنشآت الصناعية ، هل هنالك علاقة بين اسلوب التكلفة المستهدفة وترشيد القرارات الاستراتيجية في المنشآت الصناعية ، هل هنالك علاقة بين بطاقة الاداء المتوازن في ترشيد القرارات الاستراتيجية في المنشآت الصناعية .

وهدفت الدراسة الي دراسة العلاقة بين نظام التكلفة علي أساس النشاط وترشيد القرارات الإستراتيجية في المنشآت الصناعية ، دراسة العلاقة بين نظام التكلفة المستهدفة وترشيد القرارات الإستراتيجية في المنشآت الصناعية ، دراسة العلاقة بين نظام بطاقة الاداء المتوازن وترشيد القرارات الإستراتيجية في المنشآت الصناعية ، ولتحقيق اهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات الآتية:

الفرضية الاولى : هنالك علاقة بين نظام التكلفة علي أساس النشاط وترشيد القرارات الإستراتيجية في المنشآت الصناعية.

الفرضية الثانية : هنالك علاقة بين اسلوب التكلفة المستهدفة وترشيد القرارات الإستراتيجية في المنشآت الصناعية .

الفرضية الثالثة : هنالك علاقة بين بطاقة الاداء المتوازن في ترشيد القرارات الإستراتيجية في المنشآت الصناعية .

توصلت الدراسة الي نتائج تؤكد صحة الفرضيات منها : ان استخدام اسلوب التكلفة علي اساس النشاط يوفر معلومات تكاليفية اكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الادارة من اتخاذ افضل القرارات ، كما ان اسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في توفير معلومات مفصلة تساعد الادارة لاختيار بدائل التصنيع ومتطلبات السعر بشكل افضل وبالتالي يساعد في عملية ترشيد القرارات الاستراتيجية ، وان نظام بطاقة الأداء المتوازن نظام متكامل يساعد في عملية تقييم الاداء

الاستراتيجي للمنشأة لانه يعتمد علي مجموعة من المعايير المالية وغير المالية تساعد الادارة في عملية اتخاذ افضل القرارات الاستراتيجية .

وختم البحث بتوصيات مرتبطة بنتائج الدراسة منها : علي المنشآت الصناعية الاهتمام باستخدام اسلوب التكلفة علي اساس النشاط في اتخاذ قرارات تتعلق بانشطة المنشأة واهمية استخدام التكلفة المستهدفة في عملية خفض التكاليف بالاضافة الي استخدام المقاييس غير المالية التي تركز علي النتائج المالية في الاجل القصير وتم التوصل الي نتائج الدراسة عن طريق وسيلة الاستبيان بالتطبيق علي شركة السكر السودانية .

# Abstract

**The study dealt with the effectiveness of the integration of modern methods of cost management in the rationalization of strategic decisions in industrial establishments. The problem of research was the following: Is there a relationship between the cost system based on activity and the target cost method and the balanced performance card in rationalizing strategic decisions in industrial establishments**

**The study aims to achieve the following: knowledge of the role of the cost system based on the activity and the target cost system and the balanced performance card system in the process of rationalizing strategic decisions in the industrial establishments. To achieve the objectives of the study, the following hypotheses were tested: There is a relationship between the cost system on the basis of activity and rationalizing strategic decisions In industrial establishments, there is a relationship between the target cost method and the rationalization of strategic decisions in industrial establishments. There is a relationship between the balanced performance card in the rationalization of strategic decisions in industrial establishments**

**The study found results that confirm the validity of the hypotheses, including: Cost-based method of activity provides more accurate cost-effective and objective information enabling the management to make the best decisions. The target cost method helped provide detailed information for decision makers to choose manufacturing alternatives and price requirements better. An integrated system that helps in the process of evaluating the strategic performance of the institution because it depends on a set of financial and non-financial standards that help in achieving the objectives of the establishment. The most important recommendations of the study: the need to apply cost systems and administrative accounting in industrial facilities because it provides the data necessary to support the establishment in achieving its strategic objectives, the interest of the management of the establishment using modern methods of cost management that ensure accurate allocation of different costs in the facility to enable the management of the establishment to take the appropriate decisions and time In order to achieve the objectives of the establishment.**



## فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	الموضوع
أ	البسمة
ب	الاية
ت	الاهداء
ث	الشكر والعرفان
ج - ح	مستخلص الدراسة
خ	Abstract
د - ذ	فهرس الموضوعات
ر - س	فهرس الجدوال
ش	فهرس الاشكال
<b>المقدمة</b>	
2	اولا : الاطار المنهجي
6	ثانيا : الدراسات السابقة
<b>الفصل الاول : الاطار النظري للاساليب الحديثة لادارة التكلفة</b>	
15	المبحث الاول : : نشأة ومفهوم ادارة التكلفة
23	المبحث الثاني : الاساليب الحديثة لادارة التكلفة

<b>الفصل الثاني : الاطار النظري لترشيد القرارات الاستراتيجية</b>	
38	المبحث الاول : : مفهوم واهمية وانواع القرارات الاستراتيجية
48	المبحث الثاني : دور الاساليب الحديثة لادارة التكلفة في ترشيد القرارات الاستراتيجية
<b>الفصل الثالث : الدراسة التطبيقية</b>	
61	المبحث الاول : نبذة تعريفية عن شركة السكر السودانية واجراءات الدراسة الميدانية
96	المبحث الثاني : الدراسة التطبيقية وتحليل بيانات واختبار الفرضيات
<b>الخاتمة</b>	
111	اولا : النتائج
112	ثانيا : التوصيات
113	ثالثا : توصيات بحوث مستقبلية
115	قائمة المصادر والمراجع
124	الملاحق

## فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
63	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	1-1-3
64	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	2-1-3
66	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	3-1-3
67	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	4-1-3
69	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الوظيفة	5-1-3
70	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	6-1-3
74	الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان	7-1-3
76	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الاول	8-1-3
77	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل	9-1-3
78	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني	10-1-3
79	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني	11-1-3
80	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثالث	12-1-3
81	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثالث	13-1-3
82	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الرابع	14-1-3
83	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الرابع	15-1-3
84	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الخامس	16-1-3

85	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الخامس	17-1-3
86	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور السادس	18-1-3
87	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور السادس	19-1-3
88	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور السابع	20-1-3
89	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور السابع	21-1-3
90	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثامن	22-1-3
91	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثامن	23-1-3
92	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور التاسع	24-1-3
93	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور التاسع	25-1-3
94	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور العاشر	26-1-3
95	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور العاشر	27-1-3
96	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين بعد العمليات و القرارات الاستراتيجية	1-2-3
97	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين بعد التكاليف و القرارات الاستراتيجية	2-2-3
98	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين سعر البيع المستهدف و القرارات الاستراتيجية	3-2-3
99	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين هامش الربح المستهدف و القرارات الاستراتيجية	4-2-3
100	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين التكلفة المسموح بها و القرارات الاستراتيجية	5-2-3

101	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين المحور المالي و القرارات الاستراتيجية	6-2-3
102	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين محور العملاء و القرارات الاستراتيجية	7-2-3
103	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين محور التعليم والتعلم و القرارات الاستراتيجية	8-2-3
104	متغيرات الدراسة	9-2-3
105	نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير نظام التكلفة والتكلفة المستهدفة وبطاقة الاداء المتوازن على القرارات الاستراتيجية	10-2-3
106	مصفوفة الارتباطات بين المتغيرات المستقلة	11-2-3
107	أختبار الارتباط الذاتي و التدخل الخطي المتعدد والتوزيع الطبيعي	12-2-3
108	ملخص نتائج ترتيب المتغيرات المستقلة من حيث تأثير على المتغير التابع	13-2-3

## فهرس الاشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
4	العلاقة بين متغيرات الدراسة	أ
64	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	1-1-3
65	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	2-1-3
66	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	3-1-3
68	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	4-1-3
69	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي	5-1-3
70	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	6-1-3

## المقدمة

وتشمل الآتي :

- أولاً : الأطار المنهجي .
- ثانياً : الدراسات السابقة .

## أولاً : الإطار المنهجي

### تمهيد :

تشهد المنشآت الصناعية العديد من المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية التي لها تأثيرات علي نظم التكاليف ومخرجاتها من المعلومات الامر الذي تطلب من المهتمين بالمحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف ضرورة مواكبة التطورات والتغيرات السريعة في البيئة المحيطة والتركيز علي مجموعة من المفاهيم الحديثة لاساليب ادارة التكلفة منها : اسلوب التكلفة علي اساس النشاط ، ( ABC ) Activity Based Costing ، اسلوب التكلفة المستهدفة ( Target Cost ) ( TC ) ، بطاقة الاداء المتوازن ( Balance Score Card ) ( BSC ) ، واستخدام الاساليب الحديثة لادارة التكلفة لياهم فقط في توفير المعلومات التكاليفية الدقيقة التي تساعد في اتخاذ القرارات السليمة بل تساهم في تحقيق العديد من اهداف المنشآت الصناعية من اهمها : رفع كفاءة الموارد الاقتصادية والبشرية ، زيادة الانتاجية ، تحسين الجودة ، والتحسين المستمر للاداء والتكلفة . في ظل ما تقدم من عوامل جعل الوحدة الاقتصادية في المنشآت الصناعية في حاجة ماسة الي استخدام الاساليب الحديثة لادارة التكلفة والاعتماد عليها في وضع السياسات السليمة واتخاذ القرارات الرشيدة لتحقيق اهداف المنشأة وتحسين ادائها .

### مشكلة الدراسة :

تواجه الشركات في الوقت الحالي منافسة شديدة فرضتها عليها ظروف البيئة الصناعية الحديثة واتفاقيات التجارة الدولية وتنوع وتعدد رغبات العملاء والزبائن فأصبحت المنشآت الصناعية مطالبة بوضع خطط استراتيجية تمكنها من البقاء الاستمرار في البيئة الحديثة ، وتحتاج الخطط الاستراتيجية الي انظمة معلومات حديثة تقدم معلومات مفيدة تساعد في وضع استراتيجيات ادارة المنشأة الا ان المعلومات التي توفرها الانظمة التقليدية غير كافية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية ، ومن خلال عرض الدراسات السابقة التي لها علاقة بمتغيرات الدراسة اتضح انها لم تعالج مشاكل القرارات الاستراتيجية بصورة فعالة وذلك من خلال تناولها لاحد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ، ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات :

1. هل هنالك علاقة بين نظام التكلفة علي أساس النشاط وترشيد القرارات الإستراتيجية في المنشآت الصناعية ؟

2. هل هنالك علاقة بين اسلوب التكلفة المستهدفة وترشيد القرارات الاستراتيجية في المنشآت الصناعية ؟



3. هل هنالك علاقة بين بطاقة الاداء المتوازن في ترشيد القرارات الاستراتيجية في المنشآت الصناعية ؟

أهمية الدراسة :

- الأهمية العلمية :

تعتبر هذه الدراسة محاولة لاضافة المزيد من الدراسات في مجال الفكر المحاسبي وخاصة في مجال ترشيد القرارات الاستراتيجية حيث تبرز دور الاساليب الحديثة في ترشيد القرارات الاستراتيجية وتقدم توصيات تفيد في عملية ادارة التكلفة وترشيد القرارات الاستراتيجية .

- الأهمية العملية :

تكمن الاهمية العملية للدارسة في اهمية المعلومات التي توفرها الاساليب الحديثة لادارة التكلفة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المنشآت الصناعية ومايمكن ان تحققه هذه القرارات من فوائد للمنشأة والتي قد تتمثل في تحسين انتاجية المنشأة وجودة خدماتها وتعظيم قيمتها وقدرتها التنافسية الامر الذي يتطلب استخدام اساليب وادوات قادرة علي توفير معلومات ملائمة للإدارة المنشأة في اتخاذ قراراتها الاستراتيجية وتحسين وتقوية المركز التنافسي لها وتحقيق اهدافها.

أهداف الدراسة :

تهدف الدراسة الي :

1. دراسة العلاقة بين نظام التكلفة علي أساس النشاط ( ABC ) وترشيد القرارات الإستراتيجية في المنشآت الصناعية .

2. دراسة العلاقة بين نظام التكلفة المستهدفة ( TC ) وترشيد القرارات الإستراتيجية في المنشآت الصناعية.

3. دراسة العلاقة بين نظام بطاقة الاداء المتوازن ( BSC ) وترشيد القرارات الإستراتيجية في المنشآت الصناعية .

## فروضيات الدراسة :

يسعي الباحث من خلال هذه الدراسة الي إختبار مدي صحة الفروض التالية:

الفرضية الاولى : هنالك علاقة بين نظام التكلفة علي أساس النشاط وترشيد القرارات الإستراتيجية في المنشآت الصناعية.

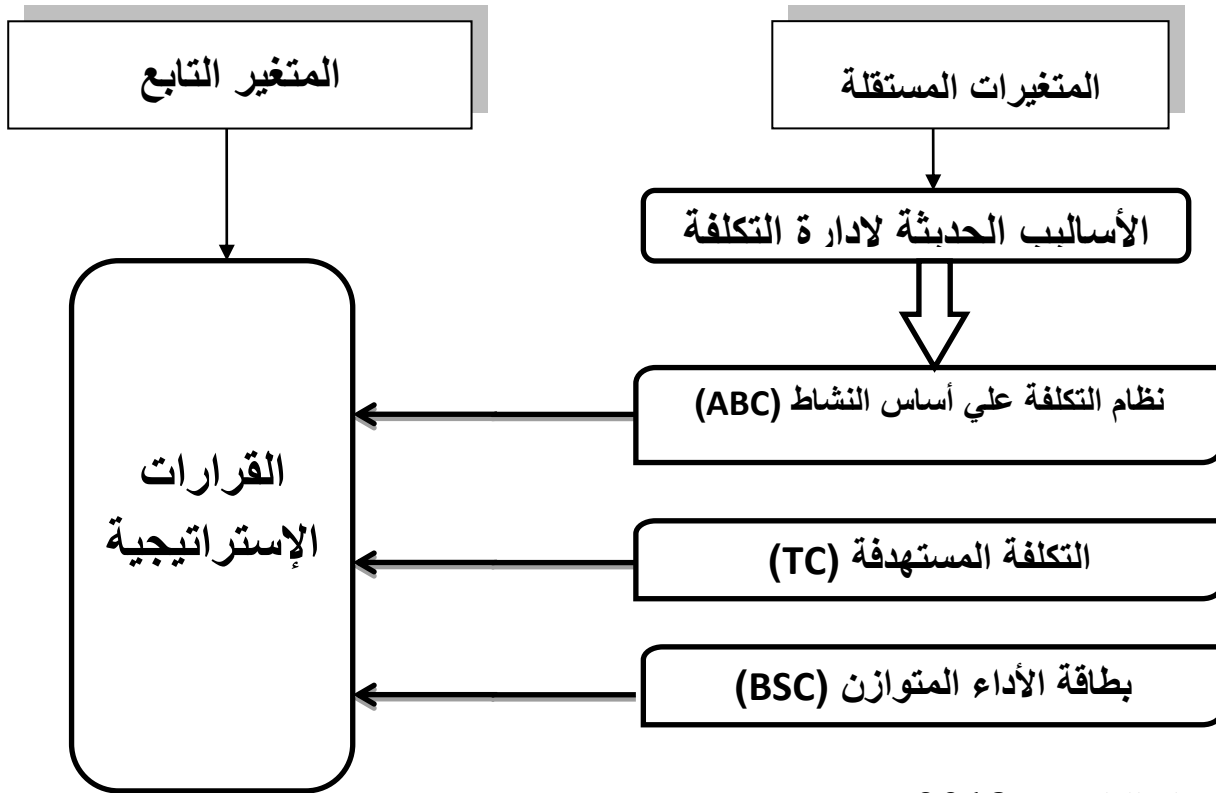
الفرضية الثانية : هنالك علاقة بين اسلوب التكلفة المستهدفة وترشيد القرارات الإستراتيجية في المنشآت الصناعية .

الفرضية الثالثة : هنالك علاقة بين بطاقة الاداء المتوازن في ترشيد القرارات الإستراتيجية في المنشآت الصناعية .

### شكل رقم ( أ )

#### العلاقة بين متغيرات الدراسة

يوضح الشكل المتغيرات المستقلة والتي تشمل الاساليب الحديثة لادارة التكلفة والتي تتمثل في نظام التكلفة علي اساس النشاط والتكلفة المستهدفة وبطاقة الاداء المتوازن اما المتغير التابع يتمثل في القرارات الاستراتيجية .



المصدر : اعداد الباحث ، 2018 م .

## منهجية الدراسة :

إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي في دراسة الحالة وذلك لمعرفة استخدام المعلومات المحاسبية والإستفادة منها في اتخاذ قرارات الإستثمار في منشآت الصناعات التحويلية بالسودان .

## مصادر جمع بيانات الدراسة :

تتمثل مصادر جمع البيانات في الآتي :

- 1 - المصادر الأولية : تتمثل في استمارة الاستبيان .
- 2 - المصادر الثانوية : تتمثل في الكتب والدوريات والرسائل الجامعية.

## حدود الدراسة :

تتمثل حدود الدراسة في :

- 1- الحدود المكانية : شركة السكر السودانية .
- 2- الحدود الزمانية : عام 2018 م .
- 3- الحدود الموضوعية : ركزت الدراسة علي اسلوب التكلفة علي اساس النشاط واسلوب التكلفة المستهدفة وبطاقة الاداء المتوازن كمتغير مستقل وركزت علي القرارات الاستراتيجية كمتغير تابع .
- 4- الحدود البشرية : تتمثل في العاملين الذين لهم علاقة بموضوع الدراسة بشركة السكر السودانية.

## هيكل الدراسة :

تحتوي هذه الدراسة علي مقدمة والتي تشتمل علي الاطار المنهجي والدراسات السابقة ، كما تحتوي الدراسة علي ثلاثة فصول مقسمة علي مباحث، حيث تناول الفصل الاول الاطار النظري للاساليب الحديثة لادارة التكلفة مقسماً الي مبحثين ، المبحث الاول : نشأة ومفهوم ادارة التكلفة ،المبحث الثاني : الاساليب الحديثة لادارة التكلفة، اما الفصل الثاني فتناول الاطار النظري للقرارات الاستراتيجية مقسماً الي مبحثين ، المبحث الاول: مفهوم واهمية القرارات الاستراتيجية ،المبحث الثاني : انواع القرارات الاستراتيجية ، اما الفصل الثالث فتناول الدراسة التطبيقية مقسما الي ثلاثة مباحث، المبحث الاول: يتناول نبذة تعريفية لعينة الدراسة ، المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات ، المبحث الثالث : الدراسة التطبيقية ومناقشة النتائج، اما الخاتمة تشمل علي النتائج والتوصيات .

## ثانياً : الدراسات السابقة :

هنالك العديد من الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة من اهم تلك الدراسات ما يلي:

### دراسة : جودة (2003م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في مدي اهمية المقاييس التي يتم اعدادها بواسطة بطاقة الاداء المتوازن للوفاء بمتطلبات إعداد تقارير مالية للجهات الداخلية والخارجية وكونها ادوات تساعد علي تيسير الانشطة التشغيلية الإستراتيجية في منظمات الأعمال ، وهدفت هذه الدراسة الي إستخدام مقياس الأداء المتوازن في دعم نظام قياس الاداء الإستراتيجي وتحديد مدي توافر المعلومات اللازمة لتطبيق هذا النظام في بيئة الأعمال المصرية ، وإهتمت الدراسة بتقديم صورة شاملة عن مدي أهمية المقاييس غير المالية ومدي قياس المكونات الخاصة بالعوامل غير المالية وعن مدي إستخدام تلك المقاييس غير المالية في دعم عملية التخطيط الإستراتيجي لتنظيمات الأعمال المصرية ، من النتائج التي توصلت إليها الدراسة أنها عكست بعض عوامل الأداء غير المالي المتعلقة بعمليات التعلم والنمو ولاسيما المرتبطة بالقوة البشرية درجة إهتمام أقل ، وقد أوصت الدراسة بضرورة إستخدام مقياس الأداء المتوازن حيث يعد أداة فعالة لتحقيق استراتيجية تنظيم الأعمال .

يلاحظ الباحث ان هذه الدراسة ركزت علي المقاييس التي يتم اعدادها بواسطة بطاقة الاداء المتوازن ومدي اهمية المعلومات التي توفرها هذه المقاييس في دعم عملية التخطيط الاستراتيجي ، بينما تناولت الدراسة الحالية علي الاساليب الحديثة الادارة التكلفة ومدي اهمية المعلومات التي توفرها هذه الاساليب في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للمنشآت الصناعية .

### دراسة : رزان ( 2007م )<sup>(2)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف الاداء في بعض شركات قطاع تصنيع المنتجات الزراعية في سوريا مما يؤثر علي حجم صادرات هذه الشركات وعلي قدراتها علي الاستمرار في الاسواق الخارجية ، هدفت الدراسة الي تحقيق هدف اساسي وهو تحسين الاداء الكلي للشركات محل الدراسة ( الاداء المالي ، قدرة المنظمة علي ارضاء العميل ، وزيادة كفاءة عمليات التشغيل الداخلية وزيادة القدرة علي النمو والتعلم ) عن طريق التكامل بين نظام قياس التكاليف علي اساس

1) جودة عبد الرؤوف زغلول ، استخدام مقياس الاداء المتوازن في بناء نظام لقياس الاداء الاستراتيجي في بيئة الاعمال المصرية ، ( القاهرة ، جامعه طنطا ، المجلة العلمية التجارة والتمويل ، العدد الاول 2003م ) .

2) رزان حسين كمال شهيد ، التكامل بين اسلوب قياس الاداء المتوازن والادوات الحديثة لادارة التكاليف بهدف تحسين الاداء ( القاهرة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، 2007م ) .

النشاط واسلوب سلسلة القيمة واسلوب قياس الاداء المتوازن ، من اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة وجود علاقة ايجابية ومعنوية بين المعلومات التي يوفرها نظام التكلفة علي اساس النشاط واسلوب تحليل سلسلة القيمة واوضحت ان هنالك علاقة ايجابية ما بين اسلوب القيمة واسلوب قياس الاداء المتوازن والاداء الكلي كما اوضحت ايضا وجود علاقة ايجابية ما بين نظام التكلفة علي اساس النشاط واسلوب قياس الاداء المتوازن .

يلاحظ الباحث ان هذه الدراسة ركزت علي التكامل بين اسلوب قياس الاداء المتوازن والادوات الحديثة لادارة التكاليف ومدى ايجابية العلاقة بين اسلوب الاداء المتوازن والادوات الحديثة لادارة التكلفة بهدف تحسين الاداء بينما ركزت الدراسة الحالية علي الاساليب الحديثة لادارة التكلفة ومدى اهميتها في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية .

**دراسة : سهير الظنملي (2009م)<sup>(1)</sup>**

تمثلت مشكلة الدراسة في وجود فجوة بين الاستراتيجية المخططة الموجهة للأنشطة والاستراتيجية المطبقة فعلا وقد بذلت جهودا كبيرة في الشؤون الاخرى لبناءاً علي المقاييس غير المالية يتم ربطها بالاهداف الاستراتيجية بالمنظمة ، وهدفت الدراسة الي معرفة مدى الفجوة بين الاستراتيجية المخطط والاستراتيجية المطبقة فعلا وكيفية مساعدة الادارة من تخطيط ورقابة التكلفة ، اهتمت الدراسة باهمية التطور علي تحسين الاداء الحالي للوصول الي افضل اداء في الصياغة يمكن من السيطرة والاستمرار في السوق وبناء ميزة تنافسية قوية سعت هذه الدراسة الي التاصيل النظري لاسلوب القياس المرجعي وعلاقته بمدخل خفض التكلفة ، وتوصلت الدراسة الي عدة نتائج منها : ان استخدام المنظمة كل المقاييس الكمية والمقاييس النوعية لكي تكون المقاييس النوعية اكثر نجاحا وخلصت الدراسة الي ان الادارة الاستراتيجية للتكلفة تعتبر تحليلا استراتيجيا للتكلفة وذلك لما تضمنه من تخطيط ورقابة وتخفيض للتكلفة من خلال تحليل أنشطة المنظمة وربطها بالموارد التي تستهلكها في ضوء الاستراتيجية بغرض تحقيق ميزة تنافسية تمكنها من الحصول علي حصته السوقية .

يلاحظ الباحث ان هذه الدراسة ركزت علي دراسة وتحليل اسلوب القياس ودوره في خفض التكلفة والمزايا التي تعود علي منظمات الاعمال من خلال تبني هذا الاسلوب واعتبرت ان اسلوب القياس المرجعي احد الاساليب الحديثة التي تتناولها الدراسة باعتباره من اهم ابتكارات المحاسبة

1( ) د. سهير الظنملي ، رؤية استراتيجية تنافسية حول اسلوب المقاييس المرجعية ومدخل خفض التكاليف ( القاهرة ، جامعة بنها ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، 2009م )

الإدارية في مجال تقييم الأداء الاستراتيجي للمنشأة. بينما ركزت الدراسة الحالية على الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في مساعدة متخذي القرارات الاستراتيجية من خلال توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات .

دراسة : عماد (2010 م) (1)

تمثلت مشكلة هذه الدراسة في عجز إدارة الإنتاج الانسيابي عن تحقيق التوافق بين تحقيق التوافق بين تحقيق القيمة القصوي للعمليات من ناحية تقليل الفاقد الي اقصى درجة ممكنة من ناحية اخرى سعت هذه الدراسة الي التوافق والتكامل بين نظم ادارة التكلفة ونظام الإنتاج الانسيابي ، هدفت هذه الدراسة الي تحديد افضل النظم المعاصرة لإدارة التكلفة تحقيقا لمعايير التوافق والتكامل مع نظام الإنتاج الانسيابي بالطريقة التي تمكن ادارة الإنتاج الانسيابي بالمنظمة من تحقيق التوافق بين تحقيق القيمة القصوي للعمليات من ناحية وتقليل الفاقد الي اقصى درجة ممكنة من ناحية اخرى ، اهتمت هذه الدراسة ببيان اهمية دور المحاسبة في ادارة الإنتاج الانسيابي والمتعلقة لسياسات العمل في منشآت الإنتاج الانسيابي ، توصلت نتائج الدراسة الي انه وبالرغم من كثرة الدراسات التي تناولت ادارة التكلفة الا ان تلك الدراسات لم تعرض كيفية تحديد افضل النظم المعاصرة لإدارة التكلفة تحقيقا لمعايير التوافق والتكامل مع نظام الإنتاج الانسيابي ، أوصت الدراسة بضرورة اجراء المزيد من الدراسات النظرية والتطبيقية حول كيفية التحول من النظم التقليدية لإدارة التكلفة الي النظم الحديثة الاكثر ارتباطا بنظام الإنتاج الانسيابي .

يلاحظ الباحث ان هذه الدراسة سعت لتحقيق التوافق والتكامل بين نظم ادارة التكلفة ونظام الإنتاج الانسيابي وتحديد افضل النظم المعاصرة لإدارة التكلفة التي تمكن ادارة الإنتاج الانسيابي من تحقيق التوافق بين تحقيق القيمة القصوي للعمليات وتقليل الفاقد الي اقصى درجة ممكنة ، بينما تسعى الدراسة الحالية الي تقييم مدي فعالية الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في توفير المعلومات التكاليفية التي تمكن الادارة من اتخاذ افضل القرارات الاستراتيجية .

دراسة : سيد (2010م) (2)

تمثل المشكلة في صعوبة استخدام مقاييس الأداء التقليدية لتقييم الأهداف الإستراتيجية للمنشأة وبالتالي يصعب من خلال استخدام هذه المقاييس التقليدية معرفة الأداء الأمثل والمناسب

1) أ. عماد سيد قطب سيد ، التوافق والتكامل بين نظم ادارة التكلفة ونظام الإنتاج الانسيابي ، ( مصر ، جامعه الأزهر ، كلية التجارة ، المجلة العلمية ، 2010م ) .

2) سيد عبد الفتاح سيد ، استخدام اسلوب القياس المرجعي في تقييم الاداء الاستراتيجي لمنظمات الاعمال ، ( مصر ، جامعه حلوان ، كلية التجارة وإدارة الاعمال ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، 2010م ) .

لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة ومن ثم توجد حاجة ملحة ضرورية لايجاد مقاييس اخري لتقييم هذه الاهداف الاستراتيجية المتطورة دائما ، هدفت الدراسة الي معرفة مدي صعوبة استخدام مقاييس الاداء التقليدية في تقييم الاهداف الاستراتيجية للمنشأة ، واهتمت الدراسة بتوفير اساس للمحاسبين الاداريين لاعداد وتطبيق دراسات مختلفة في مجال تقييم إدارة الأداء الإستراتيجي للمنشآت أو مساعدة المنشآت علي تقييم الإدارة وتحسين أدائها بصفة مستمرة وذلك بالإعتماد علي أسلوب القياس المرجعي في تقييم الأداء الإستراتيجي للمنشأة . من النتائج التي توصلت اليها الدراسة أن أساليب تقييم الأداء التقليدي لم تستطع القيام بذلك لذا برزت العديد من أساليب تقييم الأداء الإستراتيجي للقيام بذلك ومن أهمها أسلوب القياس المرجعي . أوصت الدراسة بتبني وتطبيق أسلوب القياس المرجعي من جانب منشآت الأعمال لمساندتها في تقييم وتحسين أدائها .

يلاحظ الباحث أن هذه الدراسة ركزت علي اسلوب القياس المرجعي في تقييم الاداء الاستراتيجي للمنشأة واوضحت مدي صعوبة استخدام مقاييس الاداء التقليدية في تقييم الاهداف الاستراتيجية للمنشأة ، بينما ركزت الدراسة الحالية اهمية استخدام الاساليب الحديثة لادارة التكلفة في اتخاذ القرارات الادارة الاستراتيجية في منظمات الاعمال .

دراسة : فيصل ( 2013 م ) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في قصور الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة المتبعة في قياس تكلفة المنتجات بمصنع شركة السكر السودانية ، هدفت الدراسة الي البحث عن اثر تطبيق اسلوب التكاليف وفقا للنشاط في قياس تكاليف المنتجات بمصانع شركة السكر السودانية ، واهتمت الدراسة باسلوب التكلفة علي اساس النشاط في قياس تكلفة المنتجات في المنشآت الصناعية ، وقد توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها ان تطبيق اسلوب التكلفة وفق النشاط يحدد تكلفة المنتجات بصورة موضوعية وخفض تكلفة المنتجات وان اسلوب التكلفة وفق النشاط يوفر معلومات تفصيلية عن تكاليف الانشطة ومحركات التكلفة مما ادي الي توفر فرص جيدة لتحسين الانشطة والعمليات المؤثر ايجابا علي تحسين اداء مصانع شركة السكر السودانية .

يلاحظ الباحث ان هذه الدراسة ركزت علي احد اساليب ادارة التكلفة وهو اسلوب التكلفة علي اساس النشاط ودوره في مساعدة ادارة المنشآت الصناعية في قياس وخفض تكاليف المنتجات ،

1() فيصل القاسم سنين علي ، تطبيق اسلوب التكلفة وفقا للنشاط واثره علي قياس تكلفة المنتجات ، ( السودان ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة ، 2013 م )

بينما ركزت دراسة الحالية علي اكثر من اسلوب من اساليب ادارة التكلفة ومدى اهمتها في مساعدة الادارة في اتخاذ افضل القرارات الاستراتيجية بالمنشأة .

**دراسة : حيدر (2014م) (1)**

تمثلت المشكلة في ان ارتفاع حجم المنافسة في البيئة التي تعمل فيها منظمات الاعمال ادي الي ضرورة قيام تلك المنظمات بالبحث عن اساليب وتقنيات تساعد علي تطوير ميزتها التنافسية من اجل البقاء في البيئة المعقدة والمضطربة ، اهتمت الدراسة بالتفسير المنطقي للدور الذي تؤديه تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات وان الاستخدام المناسب لهذه التقنيات مع المنافسين يؤدي لتخفيض التكاليف المتعلقة بانشطة سلسلة القيمة بشكل مستمر وبدون تاثير علي جودة المنتجات او رضا الزبون ، هدفت الدراسة الي استعراض الجانب الفلسفي للمفاهيم المتعلقة بتقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية والتي تستخدمها نظم المحاسبة الادارية للحصول علي المعلومات التي تتضمنها تقارير التكاليف التي تقدمها لمديري منظمات الاعمال وتوضيح كيفية اسهام تلك التقنيات في تخفيض تكاليف السلع والخدمات توصلت الدراسة ان المحاسبة الادارية في الوقت الحاضر تؤدي دورا مهما في تعزيز القدرة التنافسية لمنظمات الاعمال وتطويرها يعتبر ميزة تنافسية من خلال توفير المعلومات التكاليفية الدقيقة والتي يتم الحصول عليها عن طريق استخدام تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية الامر الذي ينعكس علي التطبيق الملائم لاستراتيجية قيادة الكلفة وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية وان استخدام تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية لا يؤدي فقط الي تخفيض التكلفة بل يمتد اثرها ليشمل تحقيق باقي عوامل النجاح الحرجة والمتمثلة بالجودة ورضا الزبون والابداع وزيادة سرعة تسليم المنتجات فضلا عن تطوير امكانية البحث عن اساليب حديثة لتحقيق الابداع والابداع والتحسين المستمر في كافة أنشطة سلسلة القيمة داخل المنظمة .

يلاحظ الباحث ان الدراسة ركزت علي دور تقنيات اساليب التكلفة في تخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية والتعظيم الربحية بينما تناولت دراسة الحالية الاساليب الحديثة لادارة التكلفة ودورها في مساعدة الادارة في ترشيد القرارات الاستراتيجية في المنشآت الصناعية .

(1) حيدر شاكر النوري ، تقنيات ادارة التكلفة ، ( العراق ، جامعة ديالي ، كلية الادارة والاقتصاد ، مجلة ديالي ، 2014 م ) .



## دراسة : مصعب ( 2014 م ) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في غياب العلاقة بين محاسبة التكاليف والقرارات الاستراتيجية في القطاع الصناعي السوداني حيث لا يوجد نظام لمحاسبة التكاليف يوفر معلومات تكاليفية ملائمة وفي الوقت المناسب لاتخاذ القرارات الاستراتيجية في هذا القطاع ، هدفت الدراسة الي تأكيد اهمية اعتماد نظم منفصل للتكاليف عن نظام المحاسبة المالية في تقديم معلومات تحليلية تفيد الادارة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية ، وافترضت الدراسة علي ان الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة لا تمكن من تحديد وقياس تكلفة الانتاج بصورة عادلة ودقيقة ، وان الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة لا تمكن من توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية ، وان القرارات المبنية علي معلومات التكلفة علي اساس النشاط تساعد في خفض التكلفة . وتوصلت الدراسة الي ان معظم الاسس والتقليدية المستخدمة في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة تخضع للتقدير والاجتهاد الشخصي مما يؤدي الي اختلاف النتائج المستخرجة عند تحديد وقياس تكلفة الوحدة المنتجة ، وان استخدام الطرق التقليدية لقياس وتحديد التكلفة يؤدي الي اتخاذ قرارات تسعير غير سليمة تقود المنشأة الي فقدان القدرة في مواجهة المنافسة وتطبيق اسلوب التكلفة وفق النشاط يقوم علي مبدا ان التكاليف الصناعية غير المباشرة يتم تخصيصها علي المنتجات وفقا لما تستهلكه الانشطة مما يقدم معلومات ملائمة لاتخاذ القرار الاستراتيجي .

يلاحظ الباحث ان هذه الدراسة تناولت الطرق التقليدية والحديثة لادارة التكلفة ودورها دعم القرارات الاستراتيجية وركزت علي اهمية اعتماد نظم منفصل للتكاليف عن نظام المحاسبة المالية في تقديم معلومات تحليلية تفيد الادارة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية بينما تركز الدراسة الحالية علي الاساليب الحديثة لادارة التكلفة وفعاليتها في تقديم معلومات تساعد في ترشيد القرارات الاستراتيجية في المنشآت الصناعية .

## دراسة منال ( 2015 م ) (2)

تمثلت مشكلة الدراسة في وجود العديد من المعوقات الناتجة عن عدم الدقة في احتساب التكاليف والضعف في مستوي اداء الشركات الصناعية في ظل ظروف البيئة التنافسية الصناعية

1(مصعب محمد عوض محمد ، قياس التكلفة بين الاساليب التقليدية والحديثة ودورها في دعم القرارات الاستراتيجية ، ( السودان ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة ، 2014م )

2( منال حامد فراج ، اثر التكامل بين الاساليب الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات علي تحقيق المزايا التنافسية للمنشآت ( القاهرة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر ، العدد الاول ، 2015م )

الحالية ، وهدفت الدراسة الي معرفة اهمية تفعيل العلاقة بين اساليب الادارة الاستراتيجية للتكلفة وتطبيق حوكمة الشركات في تحقيق الميزة التنافسية ، وركزت الدراسة علي اهمية التكامل بين اساليب الادارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات في ظل ظروف البيئة التنافسية ، وتوصلت الدراسة الي ان استخدام اساليب الادارة الاستراتيجية للتكلفة والمتمثلة في الانتاج الفوري وضمان تخفيض التكاليف بالاضافة الي استخدام التكلفة المستهدفة والتكلفة علي اساس النشاط لتخطيط وتصميم المنتجات وتحليل الانشطة لضمان اعادة هندسة القيمة وتطوير التكاليف وتحليلها وتقييمها ومقارنتها مع المنافسين في ظل بطاقة الاداء المتوازن المقارن للوصول الي استراتيجية ادارة التكلفة والتميز التي تحدد سلسلة قيمة المنتجات التي برضي عنها العميل.

يلاحظ الباحث ان الدراسة ركزت علي الاساليب الحديثة لادارة التكلفة في حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية والمتمثلة في الانتاج الفوري وضمان تخفيض التكاليف بالاضافة الي استخدام التكلفة المستهدفة والتكلفة علي اساس النشاط لتخطيط وتصميم المنتجات وتحليل الانشطة لضمان اعادة هندسة القيمة وتطوير التكاليف بينما ركزت الدارسة الحالية علي الاساليب الحديثة لادارة التكلفة في ترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشأة من خلال ما توفره هذه الاساليب من معلومات مفيدة تساعد الادارة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية .

#### دراسة : اسماء (2016م) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في بيان امكانية استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة بشكل اساسي في تخفيض تكاليف الانشطة الخدمية كاسلوب ادارة التكلفة يتجه نحو المنافسة ويهتم بتحليل سلسلة القيمة للبيئة الداخلية والخارجية للمنظمة ومعرفة رغبات واحتياجات العملاء وذلك بالاستعانة بالمستجدات المحاسبية التكاليفية والادارية الاخرى ، هدفت الدراسة الي معرفة دور اسلوب التكلفة المستهدفة في رفع كفاءة اداء المنظمات الخدمية بهدف تحقيق جودة عالية بتكلفة اقل بما يعمل علي تحقيق رضاء العميل واكتساب المنظمة ميزة تنافسية ، اهتمت الدراسة بتحديد اهم المستجدات والاساليب المحاسبية والادارية التي تساعد في اختيار الاستراتيجيات التي تحقق اهداف المنظمة ، توصلت الدراسة الي ان تطوير النظام المحاسبي التكاليفي المطبق في المنظمة الخدمية يوفر معلومات تكاليفية سليمة تفيد في تقييم الاداء الداخلي للمنظمة كما يساهم في مواكبة التطورات

1() اسماء علي محمد ، استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الانشطة بالمنظمات الخدمية ، ( السويس ، جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2016م )

الحديثة والتفاعل مع المتغيرات المستمرة و يمكن ان تعتمد عليها ادارة المنظمة في اتخاذ افضل القرارات التي تساعد علي تحقيق اهداف المنظمة .

يلاحظ الباحث ان الدراسة اهتمت بتحديد اهم المستجدات والاساليب المحاسبية والادارية التي تساعد في اختيار الاستراتيجيات التي تحقق اهداف المنظمة وركزت علي اسلوب التكلفة المستهدقة بشكل اساسي في تخفيض تكاليف الانشطة الخدمية كاسلوب ادارة التكلفة يتجه نحو المنافسة ويهتم بتحليل سلسلة القيمة للبيئة الداخلية والخارجية للمنظمة ومعرفة رغبات واحتياجات العملاء بينما اهتمت الدراسة الحالية علي الاساليب الحديثة لادارة التكلفة ومدى اهميتها في توفير معلومات تكاليفية تساعد ادارة المنشأة في اتخاذ افضل القرارات الاستراتيجية تساعد علي تحقيق اهداف المنشأة .

## الفصل الاول

### الاطار النظري للاساليب الحديثة لادارة التكلفة

يتناول الباحث في هذا الفصل الاساليب الحديثة لادارة التكلفة من خلال استعراض مفهوم واهداف واهمية ادارة التكلفة ومن استعراض مفهوم واهمية واهداف اسلوب التكلفة علي اساس النشاط واسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب بطاقة الاداء المتوازن كجزء من الاساليب الحديثة لادارة التكلفة ، وسوف يتم تناول ذلك من خلال المباحث الآتية :

**المبحث الاول : نشأة ومفهوم ادارة التكلفة .**

**المبحث الثاني : الاساليب الحديثة لادارة التكلفة .**

## المبحث الاول

### نشأة ومفهوم ادارة التكلفة

يتناول الباحث في هذا الفصل نشأة ومفهوم ادارة التكلفة ومن ثم اهمية واهداف ادارة التكلفة

علي النحو التالي :

اولاً : نشأة وتطور ادارة التكلفة :

تعرضت محاسبة التكاليف في الثمانينيات لتغيرات جوهرية ادت الي اعادة النظر في اساليب محاسبة التكاليف وانظمة الرقابة الداخلية ، ويمكن ارجاع تطور اساليب محاسبة التكاليف التي تستخدمها المنشآت في الاونة الاخيرة الي التطور الذي شهدته بيئة التصنيع الحديثة وبالرغم من التغيير الملحوظ في ابعاد وطبيعة المنافسة بين المنشآت الا ان التطور في تصميم وتطبيق انظمة التكاليف والمحاسبة الادارية كان ضئيلاً مما ادي الي ضرورة دراسة وفهم النظم والاستراتيجيات اللازمة لمواكبة هذا التطور ، ولقد قام ( Kaplan,1984 ) بدراسة تطور المحاسبة عن التكلفة ونظم المحاسبة الادارية حيث اوضح ان نشأة التكلفة بدأت بنظام القيد المحاسبي المزدوج للمعلومات الخاصة بتكلفة المنتجات النهائية ومدى كفاءة انتاجية العمال والرقابة علي تسلم المواد الخام ، ثم تطورت بعد ذلك الي تلخيص المعاملات النقدية واعداد تقارير مالية ملخصة العمليات الخاصة بالوحدات الفرعية بالاضافة الي ذلك تم تطوير هذه التقارير بصورة تفصيلية لتشمل بعض المؤشرات المالية . (1)

ثانياً : مفهوم التكلفة :

هي عبارة عن مجموعة الأعباء التي تعبر عن بلوغ مستوى معين وفي مرحلة معينة على مجموع المستويات قبل وصولها لزبون وتعرف التكلفة بصفة عامة على انها " تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول علي سلعة او خدمة في الحاضر او المستقبل " . (2)

وعرفت التكلفة ايضاً أنها "المردود المضحي به لغرض تحقيق هدف محدد، وتقاس كالمواد الاولية والاعلان ) بوحدة نقدية يجب دفعها للحصول علي السلع او الخدمات لكن يجب التمييز بين الكلفة الفعلية ( التي تتحقق فعلياً ) والكلفة المتوقعة ( الكلفة المستقبلية ) . (1)

1) ايمان صالح فاضل ، استخدام اساليب ادارة التكلفة في الرقابة علي سلوك المديرين التنفيذيين للحد من ممارسات ادارة الارباح ( مصر ، الاسكندرية ، الدار الجامعية ، 2012م ) ، ص 35 .

2) ( ين مزوزية ابراهيم ، اعتماد طريقة التكاليف المستندة لنشاط لقياس تكلفة الخدمات العمومية ) الجزائر ، جامعة فاصدي مرياح ورقلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، رسالة ماجستير منشورة ، 2012م ) ص 6 .

يرى الباحث أن التكلفة هي التضحية بموارد إقتصادية وتكون بصورة إختيارية من قبل المنشأة بهدف الحصول علي منافع في الحاضر أو المستقبل فاذا لم تحصل المنشأة علي منفعة في الحاضر أو المستقبل فإن هذه التكلفة تعتبر خسارة .

### ثالثا : مفهوم إدارة التكلفة :

عرفت ايضا انها ( الاداء والجهد المبذول من قبل التنفيذيين وغيرهم في مجال ادخال وتضمن وربط التكلفة منطقيا بوظيفتي التخطيط والرقابة وعلي المدى القصير والطويل ) (2) وعرفت ادارة التكلفة ايضا انها " عبارة عن مجموعة من الانظمة التي يمارسها المديرون عند التخطيط القصير والطويل الاجل فضلا عن الرقابة عن التكاليف " (3)

ويمكن ان تصف ادارة التكلفة بانها ادارة تعمل من منظور متطور بهدف تقديم منتجات وخدمات بمواصفات وجودة تشبع اذواق الزبائن المتجددة بصفة مستمرة وباسعار تنافسية اعتمادا علي ادوات واساليب فنية متطورة تستجيب لتوجه المسيرين والمحاسبين لاهتمامهم بالتعرف علي الفرص المتاحة امام المؤسسة والتهديدات التي تواجههم ولذلك نشأ توجه جديد يسمي (ادارة التكلفة الاستراتيجية ) . (4)

يرى الباحث أن إدارة التكلفة هي إدارة تقوم بإتخاذ قرارات تهدف الي ترشيد تكاليف المنشأة متعمدة في ذلك علي معلومات محاسبية دقيقة ، كما تهدف ادارة التكلفة الي تقديم منتجات وخدمات بمواصفات ترضي الزبائن وتحقق أهداف المنشأة.

### رابعا : مفهوم إدارة التكلفة الإستراتيجية :

هي " إدارة للتكلفة بغرض تحقيق مزايا تنافسية عالية سواء في الأجل القصير أو الأجل الطويل" وتعد الإدارة الإستراتيجية للتكلفة أحد المداخل المستحدثة في مجال التوجه الإستراتيجي الذي يقدم المعلومات التي تساعد الإدارة علي تحقيق زيادة في الأرباح وتدعيم المركز التنافسي في الأجل الطويل للوحدات الإقتصادية، وكذلك المعلومات التي تحتاج إليها إدارة الشركة في اتخاذ القرارات المناسبة لتدعيم العلاقة مع العملاء واكتساب رضائهم بجانب تخفيض التكاليف في ذات

1 ( ) د. حيدر شاكر نوري ود. محمود حسن جمعة، تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية، (العراق ، جامعة ديالي، كلية الادارة والاقتصاد،مجلة ديالي ،العدد الثالث والستون ،2014م)ص 286

2 ( ) رياض جمزة البكري ، نظام التكلفة علي اساس النشاط ( العراق ، جامعة بغداد ، كلية الادارة والاقتصاد ، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية والادارية، العدد 8 ، 2009م)ص216.

3 ( ) مكرم عبدالمسيح باسيلي ، المحاسبة الادارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقييم الاداء ( مصر ، الاسكندرية ، المكتبة العصرية للطباعة والنشر ، 2001م ) ص 316 .

4 ( ) د . عبد الوهال بن بركة أ. حفصة بكرون ، ادارة التكلفة استراتيجيا باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة (الجزائر ، جامعة الاغواط ، مجلة دولية علمية محكمة ، العدد 28 ، 2017م ) ص ص 151 - 152

الوقت ، ويضم مدخل إدارة التكلفة مجموعة من الأدوات التي قد يستخدم أحداها منفرداً لدعم قرار محدد أو قد تستخدم معاً لدعم العملية الإدارية ككل للوحدة الاقتصادية عند تخطيط ورقابة تكاليف الأنشطة المرتبطة بتحقيق الأرباح في الأجل القصير، وتدعيم القدرة التنافسية من خلال الإستراتيجيات ذات الأجل الطويل.(1)

كما عرفت إدارة التكلفة الإستراتيجية أنها " عملية يتم من خلالها تتبع التكلفة فيها علي مدار حياة المنتج بجميع مراحلها للوصول بالتكلفة الي ادن حد مع الاخذ بعين الاعتبار تحليل عناصر البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة بهدف تقديم منتجات ( خدمات ) بمواصفات وخصائص تلي إحتياجات العملاء وذلك بإستخدام أدوات وأساليب فنية لتتبع التكلفة والتحكم فيها بهدف إيجاد ميزة تنافسية للشركة وتحسين الوضع الإستراتيجي لها " . (2)

وعرفت أيضاً أنها " عملية صنع القرارات المتعلقة بموجهات كلفة معينة ضمن إستراتيجية أعمال المنظمة وسلسلة القيمة الداخلية لهذه المنظمة وموقع هذه الموجهات علي إمتداد كامل سلسلة القيمة من التطوير وإستعمال الموارد الي المستهلكين النهائيين إذ أن إدارة التكلفة الإستراتيجية لها توجهات طويلة الأمد وتركز علي هيكل موجهات الكلفة وقد قدموها بوصفها إطار عمل لدمج كلفة المعلومات مع القرارات المساندة لخطة المنظمة الإستراتيجية " . (3)

وتركز إدارة التكلفة الإستراتيجية علي ثلاثة أفكار رئيسية هي : (4)

أ . تحليل موجه التكلفة : أي دراسة العوامل التي تسبب أو تؤثر في حدوث الكلفة .

ب . تحليل الوضع الإستراتيجي : أي تحليل الطرق الأساسية التي تستعملها المنشأة في المنافسة لبيع منتجاتها أو خدماتها وذلك بإستعمال أدوات التحليل الإستراتيجي .

ج . تحليل سلسلة القيمة : دراسة الأنشطة التي تنتج قيمة إبتداء من المواد الأولية الأساسية الي الإستهلاك النهائي للمنتج أو الخدمة .

يري الباحث أن إدارة التكلفة الإستراتيجية تهتم بتدعيم الموقف التنافسي للمنشأة بهدف تحقيق إستراتيجيات المنشأة وضمان بقاء وإستمرار المنشأة وذلك بإستخدام ادوات واساليب فنية لتتبع التكلفة والتحكم فيها بهدف إيجاد ميزة تنافسية للمنشأة وتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة.

1 ( ) صباح هاشم جابر ، محاسبة المؤولية ودورها في تقييم الاداء في معاهد هيئة التعليم التقني ( العراق ، جامعه بابل ، مجلة جامعة بابل ، العلوم الانسانية ، المجلد 21 ، العدد 1 ، 2013م ) ص 85 .

2 ( ) صباح فوزي صالح ، الادارة الاستراتيجية ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة ( فلسطين ، الجامعة الاسلامية غزة ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والتمويل ، رسالة ماجستير منشورة ، 2014م ) ص 28 .

3 ( ) حيدر علي المسعودي ، ادارة تكاليف الجودة استراتيجيا ( عمان ، الاردن ، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع ، 2010م ) ص 119 .

4 ( ) حيدر علي المسعودي ، ادارة تكاليف الجودة استراتيجيا ، المرجع السابق ، ص 114 – 115 .

## خامسا : أهمية إدارة التكلفة الإستراتيجية :

- تهتم إدارة التكلفة بتشخيص وقياس وتجميع وتحليل والإبلاغ عن المعلومات الخاصة بعوامل النجاح الحاسمة ( الكلفة ، الجودة ، الوقت ، الإبداع ) بشكل موثوق وبالأسلوب المناسب ، ويتطلب ذلك وجود تقنيات معينة لاداء هذه المهام ، ومجموعة تقنيات ادارة الكلفة التي تعمل سوية لدعم اهداف وانشطة المنظمة تسمى بنظام ادارة التكلفة . ويوفر نظام إدارة التكلفة معلومات تحدد المصادر المختلفة للميزة التنافسية وأهم هذه المصادر كما ذكر أنفا في المبحث تأتي من داخل المنظمة وتعتمد علي قدرتها علي فهم نقاط قوتها وإستثمارها وتحديد نقاط ضعفها والحد من تأثيرها أو إزالتها ، ويمكن بيان أهمية إدارة التكلفة للمنظمة في مجموعة من النقاط أهمها : (1)
1. تدعم إدارة الكلفة صنع قرارات الإدارة الإستراتيجية بتمييز نقاط وضعف المنشأة والطرق الأفضل لإستعمال أو تحسين نقاط القوة أو إزالة نقاط الضعف .
  - 2 . دعم وحماية الميزة التنافسية بإعتماد التفكير الإستراتيجي الذي يحقق القدرة علي الرؤيا الشاملة للوحدة بإستعمال أدوات التحليل الإستراتيجي .
  - 3 . بالرغم من محاولة إدارة الكلفة لتخفيض التكاليف ينبغي أن لا تكون علي حساب رضا الزبون وعليه فإن الهدف المثالي لإدارة الكلفة هو إتخاذ الإجراءات التي تخفض الكلفة وتعزز رضا الزبون.
  - 4 . إن عوامل النجاح الأساسية لإدارة التكلفة لا تشمل فقط العوامل المالية والكلف والإيرادات بل تشمل أيضا العوامل غير المالية مثل تطوير منتج جديد ، وجودة المنتج ، وإرضاء الزبون وماشابه ، لذا تظهر أهمية في تشخيص وقياس وتجميع وتحليل المعلومات الخاصة بعوامل النجاح الأساسية ( سواء أكانت مالية أو غير مالية ) بشكل موثوق وبالأسلوب المناسب لدعم عملية إتخاذ القرارات .
  - 5 . إن إدارة التكلفة الإستراتيجية ذات أهمية كبيرة للمنظمة لأنها ليست عملية قياس والتقارير عن تكاليف المنتج أو الخدمة فحسب بل هي فلسفة وإتجاه فكري ومجموعة من التقنيات لخلق قيمة أكثر وبأقل كلفة ممكنة .
  - 6 . توفير المعلومات التي يحتاجها المدراء لادارة المنظمة بكفاءة سواء كانت تلك المعلومات مالية عن التكلفة والإيرادات ام غير مالية حول الانتاجية والنوعية .

(1) حيدر علي المسعودي ، ادارة تكاليف الجودة استراتيجيا ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 120 - 122 .



7 . قياس تكلفة الموارد المستهلكة في انجاز أنشطة المنظمة الأساسية وتحديد فاعلية وكفاءة الأنشطة القائمة وتجديد وتقويم الأنشطة الجديدة والتي يمكن تصور استراتيجية المنظمة وتحسين ادائها مستقبليا .

8 . تحقيق الربحية في المدى القصير والمحافظة علي الموقع التنافسي في المدى الطويل الي جانب تحسين النوعية والرضا للزبائن والتوقيت الملائم للمعلومات من اجل المساعدة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية .

مما سبق يستنتج الباحث ان ادارة التكلفة تساعد علي اظهار تكلفة المنتجات بصورة دقيقة ورقابتها وقياس الاداء عن طريق متابعة التكلفة من خلال استخدام العلاقات السببية بين التكلفة والانشطة الامر الذي يؤدي الي تحسين فهم الأنشطة بما يساعد بمواصلة الاستراتيجية التنظيمية .  
**سادسا : أهداف إدارة التكلفة الإستراتيجية :**

إن التغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال المعاصرة لا يمكن تجنبها وتعتبر ادارة التكلفة الاستراتيجية مجرد تحدي لادارة تكاليف المؤسسة إستراتيجيا ، فالادارة الاستراتيجية للتكاليف تأخذ شكلا ديناميكيا فهي تعمل باستمرار علي تخفيض التكاليف وبطريقة تحافظ علي الجودة الشاملة للمنتج او الخدمة ، فالمؤسسة بدورها تقوم بالبحث عن نقاط الضعف لديها للعمل عليها حتي تصل لمستوي منافسيها فهذه التغيرات والاتجاهات الحديثة فرضت علي المؤسسة العمل علي تبني تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية تخفيض التكاليف والعمل علي تحقيق الجودة بما يتطابق مع متطلبات الزبائن وهذا ما عجزت عنه الانظمة التقليدية لادارة التكلفة (1) وهناك مجموعة واسعة من الأهداف التي تسعى إدارة التكلفة الإستراتيجية الي تحقيقها تشمل الأتي : (2)

- 1 . دراسة تكاليف الماضي والحاضر والمستقبل .
- 2 . تشخيص هيكل وسلوك تكاليف المنشأة لدعم الرقابة والتحسين المستمر .
- 3 . دعم التخطيط الإستراتيجي الواقعي والموثوق به .
- 4 . عكس سلوك فرق العمل والأفراد باتجاه تحقيق الأهداف .
- 5 . تحديد ورقابة الموارد المستعملة مقابل رسالة وإستراتيجية المنشأة .
- 6 . تقديم الإرشادات عندما يكون هنالك هبوط بالمؤشرات المالية .
- 7 . تسهيل إعادة هيكلة الموارد .

(1) د. عبد الوهاب بن بركة أ.حفصة بكرن ، ادارة التكلفة استراتيجية باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 152 - 153 .

(2) د.حيدر علي المسعودي ، ادارة تكاليف الجودة استراتيجية ، مرجع سبق ذكره ، ص 125 .

- 8 . مساءلة الأفراد والجماعات عن أدائهم طبقا لمعايير الأداء .
- 9 . المساعدة في تحليل نقاط الربحية ، الزبون ، العمليات ، المنتجات وغيرها .

### سابعا : مراحل تنفيذ الية عمل إدارة التكلفة الإستراتيجية :

ان إنجاز عمل إدارة التكلفة الإستراتيجية يجري بأربع مراحل يمكن وصفها كآلية لتنفيذ هذه

العمليات وتتمثل هذه المراحل في الآتي : (1)

المرحلة الأولى :

دراسة وتقويم أنشطة وفعاليات المنشأة وتحليل قيمة العملية Process Value Analysis

إذ تشخص الأنشطة وتوصف وتحلل لكل عملية وتشخص الكلف وموجهاتها وسلوكها بالشكل الذي يمكن من ربطها مع مقاييس الأداء وبما يساعد في قياس أثر التغيرات علي الأنشطة والموارد .

المرحلة الثانية :

تحدد التكاليف علي أساس الأنشطة ABC عند مستوي العملية بتحديد الموارد وربطها بالأنشطة اعتمادا علي معدلات الإستهلاك ثم تربط هذه الأنشطة بأهداف الكلفة النهائية وفق معدلات الإستهلاك أيضا وذلك عن طريق معرفة العلاقة السببية بين موجهات الكلف والأنشطة .

المرحلة الثالثة :

تحدد فيها تكاليف العمليات والمنتجات فالجهود المبذولة لخفض الكلف المنجزة في المرحلة الثانية ستتضح نتائجها في كلف العمليات وكلف المنتجات اذ تقدم صورة واضحة وحقيقية عن الكلف الكلية إذ يساعد إستعمال المؤشرات والنتائج لتحليل العمليات وتحديد التكاليف علي أساس الأنشطة علي تحديد كلف المنتجات بشكل اكثر دقة وموضوعية .

المرحلة الرابعة :

يجري في هذه المرحلة تكامل المعلومات المالية الناتجة عن تحليل وإدارة الأنشطة لغرض إعداد التقارير المالية والإدارية . ويتبين أن عمل إدارة الكلفة يجري في اربع مراحل تركز الأولي منه علي تقييم المنشأة عن طريق تحليل العملية ، اما المرحلة الثانية فتركز علي تحديد تكاليف العملية علي أساس النشاط وفي ضوء المعلومات الناتجة يجري تكوين مجموعة مقاييس للأداء يمكن إستعمالها لغرض تطبيق محاسبة المسؤولية وإدارة إستثمارات المنشأة ، أما المرحلة الثالثة فيجري بها تحديد التكاليف علي أساس الأنشطة وعلي أساس هذه المراحل الثلاث يستعمل في

1) ( حيدر علي المسعودي ، ادارة تكاليف الجودة استراتيجيا ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 125 - 127 .

المرحلة الرابعة البيانات المحاسبية في التقرير عن المعلومات المستخرجة من تحليل وإدارة أنشطة المنشأة .

### ثامنا : خصائص إدارة التكلفة الإستراتيجية :

هنالك ثلاثة خصائص لإدارة التكاليف الاستراتيجية يمكن تطبيقها بشكل واسع وتمثل في : (1)

1 . حساب كلفة المنتجات، والخدمات، ووحدات حساب الكلفة الأخرى :

يقوم نظام محاسبة التكاليف بتتبع التكاليف المباشرة وتخصيص التكاليف غير المباشرة للمنتجات من أجل تقديمها للمديرين لغرض استخدامها في صياغة الإستراتيجيات وإنجاز عملية التسعير وتحديد مزيج المنتج وإتخاذ قرارات إدارة الكلفة .

2 . الحصول علي المعلومات لأغراض التخطيط والسيطرة وتقويم الاداء :

تستخدم الموازنة بشكل واسع كأداة في عملية التخطيط والسيطرة اذ تقوم الموازنة بتوجيه المديرين للنظر الي الامام ولترجمة الاستراتيجية الي خطط وللتسيق والاتصال داخل المنظمة ولتوفير موازنة مرجعية لاغراض تقويم الاداء .

3 . تحليل المعلومات ذات الصلة بصناعة القرارات :

عند صناعة القرارات المتعلقة بتصميم الإستراتيجية وتنفيذها يجب علي المديرين إدراك نوع التكاليف والايرادات التي يجب أن يهتموا بها وما هي التكاليف والايرادات التي يفترض تجاهلها حيث يقوم المحاسبين الإداريين بمساعدة المديرين في تحديد نوعية المعلومات ذات الصلة بموضوع القرار وماهية المعلومات التي لا ترتبط به .

### تاسعاً : التحديات التي تواجه الإدارة التكلفة :

هنالك مجموعة من التحديات نجد من الضروري اثارها التي تواجه الادارة الاستراتيجية من

بين هذه التحديات ما يلي : (2)

1- تسارع التغيرات الكمية والنوعية في بيئة الاعمال :

نعيش اليوم في عالم سريع التغير في كل نواحيه ومظاهره عالم تكاد تتلاشي فيه حدود الزمان والمكان بين ما هو قديم وجديد ويظهر هذا التغير في البيئة السياسية والاجتماعية والاقتصادية

<sup>1</sup> ( ) حيدر شاكر نوري ، تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية ( العراق ، جامعة ديالي ، كلية الادارة والاقتصاد ، مجلة ديالي ، 2014م ) ص 288 .

<sup>2</sup> ( ) حيدر علي المسعودي ، ادارة تكاليف الجودة استراتيجيا ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 21 - 23 .

والتكنولوجية والمعلوماتية ومن ثم فقد اصبح وضع الاستراتيجيات والتعامل مع الفرص والتهديدات امرا حيويا وهاما في مختلف انواع المنظمات العربية .

2- ازدياد حدة المنافسة :

لم تعد المنافسة مقتصرة علي السعر وجودة المنتج فقط كما كان الوضع سابقا بل تعددة الان اسس المنافسة لتشمل كل انشطة المنظمة ولتصبح منافسة كونية ايضا Global Competition ، وتوضح هذه الصورة في ظهور منافسين جدد باستمرار وزيادة حدة المنافسة بصورة عامة الامر الذي يفرض علي الادارة العليا تحدي وضع خطط استراتيجية كفاء وبعيدة المدى لمعالجة وضع المنظمة في اسواق مختلفة .

3- التحالفات الاستراتيجية :

لقد تلاشت من عالم الاعمال حدود السيادة بين الدول وذلك مع تزايد الطبيعة الاعتمادية المتبادلة للاقتصاديات ونمو المنافسة الاجنبية في الاسواق المحلية وندرة الموارد الطبيعية وحرية التبادل التجاري هذه العوامل وغيرها جعلت الشركات ( اليابانية مثلا ) تتجه نحو اقامة تحالفات استراتيجية مفتوحة مع الشركات العالمية الاخرى بحيث يتعرف كل طرف علي عناصر القوة والتقنية عند الطرف الاخر .

4- ندرة الموارد :

كما اصبح الصراع علي موارد الطاقة والماء الكفاءات العلمية النادرة سمة العصر وترتب علي المنظمات وضع الاستراتيجيات التي تضمن توفير الموارد بالقدر وبالمواصفات المطلوبة وفي الوقت المناسب فقد انتهى عصر الوفرة للعديد من مستلزمات الانتاج واصبحت الندرة هي السمة الغالبة في وقتنا الحاضر .

5- ظهور المنظمات المتعلمة :

امام التغيرات البيئية السريعة وغير المؤكدة اصبح لزاما علي المنظمات امتلاك القدرة علي التنافس الناجح في مثل هذه البيئات ولا يتحقق لها ذلك الا اذا امتلكت مرونة استراتيجية تمكنها من تكوين ميزة تنافسية مستدامة وتتطلب المرونة الاستراتيجية التزاما طويل الامد لتطوير وتنمية الموارد ذات الاهمية الاستثنائية ، كما تتطلب الزامية ان تصبح المنظمة متعلمة وتركز بشكل مباشر للحصول علي المعرفة.

## المبحث الثاني

### الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة

يتناول الباحث في هذا المبحث مفهوم واهمية واهداف الاساليب الحديثة لادارة التكلفة والمتمثلة في التكلفة علي اساس النشاط والتكلفة المستهدفة وبطاقة الاداء المتوازن وذلك علي النحو التالي .

#### المطلب الاول: التكلفة علي أساس النشاط : Activity Based Costing

أولاً : مفهوم التكلفة علي أساس النشاط :

عرف " انه يقوم بتخصيص التكاليف الإضافية بشكل أكثر دقة عن طريق تقسيم الأنشطة المختلفة إلي مستويات متعددة مستوي الوحدة والدفعة والمنتج والمنشأة ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على عناصر التكلفة المختلفة باستخدام مسببات التكلفة التي تربط بعلاقة سببية مناسبة مع عناصر التكلفة وبالتالي يتم تجنب النتائج المضللة التي كان يسببها النظام التقليدي " . (1)

كما عرفت بأنها " طريقة محاسبية يمكن من خلالها تحديد أكثر عناصر التكاليف إرتباطاً بالأنشطة والتي بدورها تحرك هذه التكلفة " . (2)

وعرفت ايضا انها " طريقة لحساب التكلفة مصمم لتزويد المديرين بمعلومات التكلفة اللازمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية والقرارات الاخرى والتي من المحتمل ان تؤثر علي الطاقة الانتاجية للشركة وكذلك التكاليف الثابتة فضلا عن التكاليف المتغيرة وهو نظام يستخدم كمكمل لنظام التكاليف الاساسي للشركة وليس بديلا عنه " . (3)

مما سبق تتضح للباحث أن نظام التكلفة علي أساس النشاط هو نظام يقوم علي أساس تجميع التكاليف غير المباشرة للمنشأة في مواضع الكلفة ليتم توزيعها علي المنتج النهائي بواسطة مسببات الكلفة وذلك للوصول الي الكلفة الحقيقية للمنتج النهائي مما يؤدي الي دعم اتخاذ القرارات الادارية السليمة .

1 ( ) خالد محمد احمد ، التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة ( TC ) والتكلفة وفق النشاط ( ABC ) كادوات لادارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفة انتاج الكهرباء (

السودان ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، مجلة العلوم الاقتصادية ، كلية التجارة ، 2015م ) ص 223 .

2 ( ) فيصل القاسم سنين علي ، تطبيق اسلوب التكاليف وفق النشاط واثره علي قياس تكلفة المنتجات (السودان ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية التجارة ، قسم التكاليف والمحاسبة الادارية ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2013م ) ص 41 .

3 ( ) اياد سليم زملط ، اساليب المحاسبة الادارية الحديثة واثرها في رفع الكفاءة الائتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين (فلسطين ، جامعة

الازهر - غزة ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2013 ) ص 35 .

## ثانيا : أهمية اسلوب التكلفة علي أساس النشاط :

لقد اثبتت هذه الطريقة نجاحا باهرا وامكانيات هائلة حيث لها اهمية كبيرة في مهام التخطيط والرقابة وكذا اتخاذ القرارات خاصة تلك التي تخص التشكيلة الانتاجية وتسعير المنتجات والخدمات و...الخ وفي هذا الصدد سوف نقوم بابرار هذه الأهمية كما يلي : (1)

1 . تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة ، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة .  
2 . قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة .

3 . توفر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة معلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة مثل قرارات التسعير وقرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديد مستويات الإنتاج واختيار قنوات التسويق والتوزيع ، وقرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة ، إعادة تصميم عمليات المؤسسة وذلك من خلال إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة ، وإعادة تصميم المنتج النهائي .  
4 . تتيح هذا الطريقة للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية وإجراء تعديل في تصميم المنتج وإتباع أساليب تكنولوجية حديثة .

## ثالثا : أهداف مدخل التكاليف علي أساس الأنشطة :

يهدف مدخل التكلفة علي أساس النشاط الي تحقيق الأغراض التالية : (2)

1. إضفاء مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط باعتبار ان هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب من الأنشطة وان الأنشطة هي التي تخلق الطلب من الموارد .  
2. القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وايضا لوحدة التكلفة من المنتجات او الخدمات .

<sup>1</sup> ( ) حابي احمد ، دراسة مقارنة بين التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف علي اساس النشاط وامكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية ( الجزائر ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2011م ) ص 71 .

<sup>2</sup> ( ) حابي احمد ، دراسة مقارنة بين التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف علي اساس النشاط وامكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية ، المرجع السابق ، ص 286 - 287 .

3. تسهيل اجراء الرقابة علي اقتناء واستخدام الموارد الانتاجية المتاحة بما يساعد في اجراء خفض الحقيقي لعناصر التكاليف المختلفة في رحلة استفادها بانشطة المنظمة.
4. ترشيد القرارات الإدارية والتي من اهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة ظروف المنافسة العالمية الحادة حفاظا علي حصة المنظمة في الاسواق وتدعيم هذه الحصة مستقبلا ، فضلا عن خدمة قرارات الدخول في تعاقدات جديدة او التوقف عن الاستمرار في أنشطة محددة وغير ذلك من القرارات الاخرى .
5. تعظيم اداء الأنشطة المضيئة للقيمة استبعاد الأنشطة الاخرى غير المضيئة للقيمة وذلك كمدخل لتعظيم قيمة المنظمة وتعظيم ربحيتها والعائد علي استثماراتها .
6. تحقيق العدالة والتخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
7. البحث الدائم والضروري علي تحسين انتاجية الأنشطة غير المباشرة وخاصة خدمات دعم الانتاج.
8. تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد اسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما .
9. يساعد الادارة المؤسسة في اعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط علي حدة .
10. المساعدة علي تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل علي تقليل تكاليفها .
11. تحديد فعالية ونجاعة كل الأنشطة ( اي الاداء ) بقياس مساهمتها في الاهداف الاستراتيجية والعملية للمؤسسة .

#### رابعا : مزايا تطبيق مدخل نظام التكلفة علي أساس النشاط :

لقد لقي نظام التكاليف علي أساس الأنشطة تأييدا كبيرا من الأكاديميين والممارسين وستؤدي الدراسات المختلفة في هذا المجال الي العديد من التطورات في ميدان تحديد مسببات التكلفة والأنشطة التي تقوم بها الإدارات المختلفة للمنشأة مما يؤدي في النهاية الي رد كل تكلفة الي النشاط الذي استخدمها ومايلي ذلك من تبعات في تحديد تكلفة المنتجات علي اساس الأنشطة التي استهلكتها وتقييم الاداء وترشيد التكاليف ، كما تحقق المزايا الأتية : (1)

(1) هاشم احمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ( مصر ، جامعة عين شمس ، الدار الجامعية ، كلية التجارة ، 2000م) ، ص ص 42 - 44

1 . يزيد هذا المدخل من عدد مجتمعات التكلفة Cost Pools المستخدمة في تجميع التكاليف غير المباشرة حسب الأنشطة الموجودة داخل المنشأة بدلا من تجميعها في عدد محدود من مراكز التكلفة علي مستوي الادارات والاقسام ثم بعد ذلك يتم استخدام العديد من مسببات التكلفة Cost drivers التي تربط بين حجم الموارد التي تم استهلاكها بواسطة النشاط وبين تكلفة هذه الموارد الامر الذي يؤدي الي تفهم اعمق لسلوك التكاليف .

2. يساعد هذا النظام في تحديد تكاليف المنتجات بدرجة اكبر من الدقة والعدالة عن ذي قبل ومدى استهلاكها من موارد المنشأة بالشكل الذي ينعكس اثره تلقائيا في توفير معلومات افضل واسباس لقياس الاداء من السهل استيعابه ولاتخاذ القرارات الادارية الهامة مثل : قرارات تسعير المنتجات ، قرارات شراء او تصنيع الاجزاء ، القرارات الخاصة بخصم الكمية وتصنيف العملاء حسب ربحيتهم ، وغيرها من القرارات التي تؤثر علي الوضع التنافسي للمنشأة .

3 . يؤدي تطبيق نظام التكاليف علي اساس الأنشطة الي زيادة فاعلية الرقابة حيث يربط بين ثلاثة متغيرات هي : النشاط والموارد التي استهلكها والمسئول عن هذا النشاط ، وبالتالي اداء دقيق لهذه المسئولية .

4 . يمكن نظام محاسبة التكاليف علي اساس الأنشطة من استخدام الحاسبات الالية وقواعد البيانات مما يدعم القرار الاداري في اختيار وتخصيص الموارد بين الأنشطة لتدعيم المنفعة .

#### خامسا : الإنتقادات الموجهة لنظام التكلفة علي أساس النشاط .

علي الرغم من مزايا محاسبة التكاليف علي اساس الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الادارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف الا ان هنالك بعض الانتقادات الموجهة الي نظام التكلفة علي اساس النشاط منها : (1)

1 . أن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ما هو الا تطوير لنظم التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة علي علاقة السبب - النتيجة مع اجراء تفاصيل اكثر في مراكز الأنشطة .

2 . أن كفاءة استخدام نظام تكاليف الأنشطة تعتمد بصفة رئيسية علي الإختيار السليم لمسببات التكلفة ، وهذا ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الاثار السلوكية لها .

(1) د. خليل عواد ابو حشيش ، محاسبة التكاليف تخطيط ورقابة (الاردن ، عمان ، دار وائل للنشر والتوزيع ، 2012م)، ص 497 .



3 . أن تطبيق نظام التكاليف علي أساس الأنشطة يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كثيرا وهذا يجعل العديد من المنشآت الصناعية تتردد في استخدامه .

4 . صعوبة تطبيق نظام التكلفة علي اساس النشاط بسبب صعوبة إختيار مسببات التكلفة الامر الذي يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب الكادر المحاسبي .

5 . إن تكلفة تطبيق نظام التكاليف علي أساس الأنشطة مرتفعة عموما ، لذلك يجب الموازنة بين التكلفة والمنافع ، ولكن في الأجل الطويل فان النظام يحقق منافع جمة خصوصا في مجال الرقابة علي التكاليف وتحسين الأداء الإداري وفتح مجالات واسعة لتخفيض التكلفة .

### المطلب الثاني : التكلفة المستهدفة ( Target Costing ) .

اولاً : مفهوم التكلفة المستهدفة .

عرف اسلوب التكلفة المستهدفة علي انه أحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية للشركة الذي يركز على استراتيجية التميز سعري للمنتج من خلال الوصول لتكلفة تناسب السعر المنافس ، مع ضمان الجودة للحصول على رضا الزبون . (1)

كما عرف ايضا انه أسلوب لإدارة التكلفة من خلال مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم التفصيلي للمنتج هدفه مساعدة المديرين في إيجاد أساليب لخفض تكاليف المنتج على مدى دورة حياته لزيادة الربحية مع التركيز على تصميم المنتج الذي يرضي العملاء " (2)

كما تم تعريفه ايضا من قبل المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم (CAM-I) علي انه نظام لتخطيط الأرباح وادارة التكلفة يعتمد علي سعر البيع والتركيز علي العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملزم بتطبيق النظام ، ويتيح تطبيق نظام التكاليف المستهدفة ممارسة ادارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية " (3)

يستنتج الباحث مما سبق ان اسلوب التكلفة المستهدفة هو احد اساليب ادارة التكلفة التي تركز علي استراتيجية تخفيض تكاليف المنتجات وتسعير المنتجات لتحقيق الربحية للمنتجات .

1 ( ) اباد سليم زلمط ، اساليب المحاسبة الادارية الحديثة واثرها في رفع الكفاءة الائتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين ، مرجع سبق ذكره ، ص 57 .

2 ( ) طه عليوي ناصر ، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير (العراق ، جامعة الموصل ، كلية الادارة والاقتصاد قسم المحاسبة ، مجلة الادارة والاقتصاد ، 2010م) ، ص 4 .

3 ( ) ذواودي مهدي ، مدخل التكلفة المستهدفة كاداة للادارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي ( مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، العدد 9 ، 2009م ) ص 210 .

## ثانيا : خصائص مدخل التكلفة المستهدفة .

يمكن التعرف علي مضمون مدخل التكلفة المستهدفة من خلال مجموعة الخصائص التالي تؤكد علي انه بمثابة : (1)

1. التكلفة المحددة مقدما في مرحلة تصميم وتطوير المنتج والتي يجب الا تتعداها التكلفة الفعلية لهذا المنتج ، وبهذا الخاصية يجب ان تقوم المنظمة بتعديل هيكل المنتج وصولا للتصميم الذي يكون في حدود التكلفة المستهدفة التي تصبح بمثابة معيار تكلفة يمكن من خلاله تحديد مجالات انحرافات الاداء الفعلي كمدخل لاخذات خفض حقيقي في التكلفة وتحقيق تحسين وتطوير ملموس في المنتج .

2. احد ادوات ادارة التكلفة التي تمارسها الادارة بغرض رقابة وخفض التكلفة بشكل مستمر يهدف الي ارضاء عملاء المنظمة ودعم قدرتها التنافسية وضمان بقاؤها ونموها واستمرارها في الاسواق .

3. أحد ادوات الادارة الاستراتيجية للتكلفة التي تمزج بين مدخل الادارة الاستراتيجية ومدخل ادارة التكلفة والتي تعتمد علي ادوات اخري بخلاف التكلفة المستهدفة مثل تحليل الانشطة وهندسة القيمة وتحليل القيمة وادارة الجودة الشاملة بغرض خفض التكلفة كهدف استراتيجي وصولا الي التكاليف التنافسية التي يقبلها العملاء والتي تحقق القدرة التنافسية للمنظمة.

4. النشاط الذي يهدف الي تخفيض تكلفة المنتج الجديد في مرحلة تخطيط وبحوث تطوير المنتج والذي يضمن تحقيق التكلفة التي تفي بمتطلبات عملاء المنظمة .

5. النشاط الذي يهدف الي خفض التكلفة للمنتجات القائمة والجديدة في كافة مراحل العمليات الانتاجية بدءا من تخطيط المنتج وانتهاءا بخدمات ما بعد البيع .

6. النشاط الذي يهدف الي تخفيض دورة حياة المنتج الجديد وتأكيد جودته قبل واثاء وبعد الانتاج.

7. النشاط الذي يهدف الي ترشيد الانفاق علي دورة حياة المنتج بغرض تحقيق خفض حقيقي في عناصر التكاليف وايضا بغرض تحقيق اهداف التخطيط الاستراتيجي للمنتج .

8. النشاط الذي يعتمد في تخطيط وتصميم ونتاج المنتج علي متغيرات البئتين الداخلية والخارجية للمنظمة.

1) أ.د. محمد عبد الفتاح العشاوي محاسبة التكاليف لمنظورين التقليدي والحديث ، (عمان ، داراليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، 2011م )، ص

## ثالثاً : عناصر مدخل التكلفة المستهدفة .

يتطلب تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة ضرورة توافر مجموعة العناصر او الاركان او

المقومات التالية : (1)

### 1. تصميم وتخطيط المنتج :

يعتبر تصميم وتخطيط المنتج اهم اركان في مدخل التكلفة المستهدفة كما يعتبر تنفيذ هذا

الركن بكفاءة عالية هو المدخل الضروري لاتمام عمليات التصنيع والتسويق يترتب علي عنصر

تصميم والتخطيط مراعاة تحديد التكلفة المقدرة وتحديد هامش الربح.

### 2. التركيز علي المستهلك :

لما كان المستهلك هو هدف مدخل التكلفة المستهدفة فان تحليل التكاليف يتم في اطار

متطلبات ورغبات هذا المستهلك تجاه عناصر جودة وسعر وتوقيت انتاج المنتج .

### 3. تعاون اعضاء سلسلة القيمة الكاملة :

يجب تنمية وتدعيم مبدا المشاركة بين اعضاء سلسلة القيمة الكاملة والتي تضم ادارات

المنظمة وممثلي العملاء والموردين والقائمين بالصيانة من خارج المنظمة .

### 4. تحليل المنافسين :

يعتبر تحليل المنافسين من اهم عناصر مدخل التكلفة المستهدفة لتحقيق ودعم الميزة

التنافسية للمنظمة من خلال التميز سعري والريادة في التكلفة ويعتمد تحليل المنافسين علي

ضرورة التعرف بالمزايا النسبة التي يقدمها المنافسين للمستهلك .

### 5. توافر الادوات الاخرى المساعدة :

العناصر الاخرى المكملة للتكلفة المستهدفة والتي ترفع كفاءتها هندسية القيمة التحسين

المستمر بينما يري اخر ان من اهم العناصر المساعدة في تحقيق التكلفة المستهدفة هو اتساع

نطاق خيارات شراء الاجزاء المكونة للمنتج من خلال اقامة علاقات مع عدد من الموردين.

(1) خالد محمد احمد عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 127 .

## رابعًا : مزايا تطبيق التكلفة المستهدفة .

- هناك العديد من المزايا التي يمكن أن تعود على المنظمات من وراء تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، ومن أهم هذه المزايا ما يأتي : (1)
1. هي أداة مهمة للتحكم في تعزيز وعي الإدارة بالتكاليف وبالتالي التركيز على الهامش الربحي مما يقوي الوضع التنافسي للشركة .
  2. التكلفة المستهدفة تزود الإدارة بأساليب وطرق تحليلية لتطوير المنتجات الجديدة، بحيث تدعم تكاليفها الأهداف الاستراتيجية للشركة كالحصة السوقية والأرباح .
  3. تكاليف المنتجات الجديدة باستخدام هذا الأسلوب تحدد من خلال وجهة نظر الزبائن ، حيث تراعي متطلباتهم للجودة والتكلفة والتي تشمل وظائف المنتج وتكاليف الملكية و طريقة التسليم للزبائن .
  4. يمكن مدخل التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف أخرى خارجية مثل الموردين وحتى العملاء .
  5. أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من وفورات التكاليف عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالشركة، وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء، بحيث يتم إنتاج المنتج بأفضل توليفه ممكنه من الأنشطة .
  6. عمليات التكلفة المستهدفة تدار من قبل فريق عمل يمثلون عدة أقسام في الشركة، يتعاونون في اتخاذ القرارات اللازمة ، مما يقود إلى الحد من فجوة المعلومات بين الأقسام المختلفة ، مما يجعلها أكثر استجابة لمتطلبات إنجاز العمل .
- خامسًا : الصعوبات التي تواجه تطبيق منهج التكلفة المستهدفة .**

- على الرغم من أهمية منهج التكلفة المستهدفة إلا أن وضع هذا المنهج قيد التنفيذ الفعلي تظهر بعض الصعوبات التي ينبغي أن تكون الإدارة على علم مسبق بها حتى تتمكن من تخطيها ، ومن أهم هذه الصعوبات ما يلي : (2)
1. الصراع التنظيمي حيث إن اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم قد تؤدي إلى صعوبة نجاح منهج التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين هذه الأهداف .

(1) اياد سليم زملط ، اساليب المحاسبة الادارية الحديثة واثرها في رفع الكفاءة الائتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين ، مرجع سبق ذكره ، ص 62 - 63 .

(2) علي عدنان ابو عودة ، اهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية ( فلسطين ، غزة ، الجامعة الاسلامية ، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2010م) ، ص 41 .

- 2 . يتطلب منهج التكلفة المستهدفة العديد من التغيرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة.
- 3 . يحتاج تطبيق هذا المنهج إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج وهي تكاليف اختيارية ، ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد التكلفة المستهدفة لأن علاقة المدخلات بالمخرجات في هذه التكاليف غير واضحة .
- 4 . تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل.
- 5 . التزام المديرين بنظام عمل الشركة والإجراءات الروتينية ، وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية، ومحاربة التغيير وكراهية تحمل المسؤولية .
- 6 . إن تحديد التكلفة المستهدفة فناً أكثر منه علماً ، وبالتالي على المنشأة التعلم من التجارب والخبرة السابقة حتى لا يتم تحديد تكلفة مستهدفة يصعب الوصول إليها فيشعر العاملون بالإحباط.
- 7 . يجب دراسة التكلفة والعائد قبل اتخاذ قرار استخدام منهج التكلفة المستهدفة .

### المطلب الثالث : بطاقة الأداء المتوازن ( Balance Score Card ) :

#### أولاً : مفهوم بطاقة الأداء المتوازن .

إنبعث فكرة هذه البطاقة من الحاجة الي أسلوب شامل لقياس وتقييم الأداء بتجاوز النتائج المالية وبيانات الدخل ويمتد لحد التأكد من سلامة تحقيق المنظمة لرسالتها ورؤيتها باعتبار ان تغطية الجوانب المالية وغير المالية معا من شأنه ترشيد عمليات صياغة الاهداف ووضع اولويات تحقيق الموارد ومراجعة وتقويم السياسات والبرامج الحالية حسب مقتضي الحال فهي بذلك تحاول خلق التوازن في الاداء باستخدام عوامل او محاور مختارة تعكس استراتيجية المنظمة بتضمين كل منها بنود معينة بنسب تتعلق بالعمل وذلك بقصد ربط الرقابة التشغيلية في المدى القصير بالمدى البعيد واستراتيجية الاعمال . (1) حيث عرفت انها " اطار متكامل لقياس الاداء الاستراتيجي يتكون من مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تتلاءم مع اهداف المنظمة وكذلك مع اهداف واستراتيجيات الوحدات الفرعية في المنظمة وترتبط هذه المقاييس مع بعضها البعض بعلاقة السبب والنتيجة . (2)

1 ( ) أ.د. علي عبد الله الحاكم ، الادارة الاستراتيجية للاعمال الانتاجية والخدمية ( الخرطوم ، شركة مطابع السودان للعلاء المحدودة ، 2006 ) ص 250 – 251 .

2 ( ) معتصم فضل عبد الرحيم عبد الحميد ، بطاقة الاداء المتوازن ودورها في تقويم الاداء بالصندوق القومي للمعاشات ( السودان ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية التجارة ، مجلة العلوم الاقتصادية ، 2015م )، مرجع سبق ذكره ، ص 57 .

يري الباحث ان بطاقة الاداء المتوازن تعكس المقاييس المالية وغير المالية والتي تفيد بما حدث في الفترة الماضية وتعمل علي نجاح المنظمة في الوضع الحالي والمستقبلي كما انها تعمل علي ربط استراتيجية المنظمة بعيدة المدى مع أنشطة وأعمال المنظمة قريبة المدى .

**ثانياً : أهمية بطاقة الأداء المتوازن .**

تبرز أهمية بطاقة الأداء المتوازن من خلال المنافع العديدة الناتجة عن إستخدامها من طرف العديد من منظمات الأعمال ويمكن إجمالها فيما يلي : (1)

1. تقوم بطاقة الاداء المتوازن علي أساس إستخدام مؤشرات تقييم الأداء كنظام متكامل للمعلومات والتوصيل والتعلم الإستراتيجي حيث تدخل هذه المؤشرات ضمن إستراتيجية المؤسسة بعيدة المدى .

2. توجه بطاقة الأداء المتوازن المنظمات الي تركيز اهتمامها علي تحقيق رؤيتها واستراتيجيتها بعد أن كان إهتمامها مقتصرًا علي النتائج المالية فقط وبذلك فقد نقلت بطاقة الأداء المتوازن المنظمات من الإهتمام بالمدى القصير الي الإهتمام بالمدى البعيد .

3. توفر بطاقة الأداء المتوازن نظرة متوازنة لتقييم الأداء وذلك يضمها لمختلفة العوامل المالية وغير المالية الداخلية والخارجية الكمية والنوعية والتي تهدف من خلالها الي بلوغ رؤية واهداف المؤسسة وتوضيح وترجمة استراتيجيتها الي افعال .

4. تعتبر بطاقة الاداء المتوازنة نظاما متكامل للإدارة الإستراتيجية حيث تجعل من الإستراتيجية محور إهتمام جميع الافراد داخل المؤسسة بما يعمل علي تنفيذها ويساهم في بلوغ الأهداف والغايات المحددة وذلك في ظل الرقابة والتقييم المستمرين .

5. توفر بطاقة الأداء المتوازن إطار منهجيا لتوصيل وتنفيذ الإستراتيجية للمؤسسة وذلك خلال تقديم تصور واضح لهذه الاستراتيجية يظهر في شكل تمثيل بياني يدعي بالخريطة الإستراتيجية حيث توضح هذه الأخيرة العلاقات السببية التي تربط أبعاد البطاقة ببعضها والتي تقود نحو خلق قيمة للمؤسسة .

---

1) ( ) ريعة احمد الصغير ، تقييم اداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الاداء المتوازن (جمهورية الجزائر ، جامعة قسنطينة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2014م) ، ص 73 - 74 .

## ثالثاً : المحاور الرئيسية لبطاقة الأداء المتوازن .

استبدل كابلان ونورتن قياس الأداء التقليدي الذي يركز علي البيانات المالية والحاسبية بمقياس يتكون من أربعة محاور رئيسية مالية وغير مالية وتعتمد عليها فعالية المنظمة في التقييم وتختلف هذه المحاور باختلاف طبيعة عمل المنظمة أهمها وأكثرها إستخداما : (1)

### 1. المحور المالي **Fainancial Perspective** :

يعطي هذا المحور الإهتمام الأكبر للجوانب المالية في أداء المنظمة التي تهتم أصحاب رأس المال ( المساهمين ) واهمها تلك المتعلقة بتقييم صافي الربح وتقليل التكاليف يعتمد نظام القياس المتوازن للأداء على أهمية ربط الأهداف المالية للمنظمة بإستراتيجية المنظمة نفسها وتعتبر الأهداف المالية بمثابة المحصلة النهائية للمحاور الثلاثة الأخرى للنظام والتي تتضمن عملية التعليم والنمو والتشغيل الداخلي والعملاء وينحصر مجهود هذه المحاور في تحسين الوضع المالي وتحقيق الأهداف المالية لإستراتيجية المنظمة. (2)

كما يجيب هذا المحور على التساؤلات الخاصة بالكيفية التي يرى بها المساهمون منظمة الاعمال وتعكس المقاييس المالية النواتج التي تمثل الأداء المالي التاريخي لمنظمات الأعمال . والمقاييس التي تناسب هذه الإستراتيجية هي : (3)

1. معدل النمو السنوي للمبيعات.

2. معدل دوران الأصول.

3. معدل دوران المخزون.

4. معدل نمو عدد العملاء.

### 2. محور أو منظور العملاء **Customers Perceptive** :

يركز هذا المحور علي أفضل الطرق والوسائل التي يترتب عليها خلق قيمة في اداء المنظمة لدي العميل والبحث عن القيمة التي تحقق رضا العميل وتشجعه بالتالي علي التضحية من اجلها ولذا يعني هذا المحور بتوجيه الجهود والفعاليات الداخلية للمنظمة لتحقيق هذه الغاية من خلال تطوير الجوانب المؤثرة ذات الصلة بتقديم الانتاج او الخدمات المناسبة وفي الوقت المناسب بالقدر الذي يحقق لها الارباح المنشودة او النجاح المقصود كما يهتم هذا

<sup>(1)</sup> علي عبدالله محمد الحاكم ، الادارة الاستراتيجية للاعمال الانتاجية والخدمية ، مرجع سبق ذكره ، ص 251 - 252 .

<sup>(2)</sup> د. مدني سوار الذهب محمد عبد الرحمن ، تقويم اداء الجامعات وفقا لمنظور الاداء المتوازن ( مجلة كلية الاقتصاد العلمية ، جامعة افريقيا العالمية ، العدد الرابع ، يناير 2014م ) ص 72 .

<sup>(3)</sup> ا. مدني سوار الذهب محمد عبد الرحمن ، تقويم اداء الجامعات وفقا لمنظور الاداء المتوازن ، المرجع السابق ، ص 72 .

المحور بالطرق التي تخلق القيمة للزبائن وماهي القيمة التي ترضي الزبون ؟ ولماذا سيكون راغب بالدفع عنها ؟ اذا يقوم هذا المحور بتوجيه العمليات الداخلية والمحاولات لتطوير المنظمة وبذلك يعتبر هذا الجزء من العملية هو قلب بطاقة الاداء لانه اذا لم تستطع المنظمة تسليم الانتاج المناسب والخدمات بشكل يحقق لها الربح في المدي القصير والطويل فانها ستتلاشي ويجب ان تبني التحليلات قدر الامكان علي الادراك الحقيقي وليس علي حالة غالبية وخاصة ، كما يجب ان الاستراتيجيات المختارة يجب ان تبني علي التحليلات التي تصف الجزئيات لاعطائها الاولوية وتاتي المقاييس نتيجة طبيعية للاختيار الاستراتيجي والتي ستزودنا برؤيا شاملة عن محور الزبون .

### 3. محور العمليات الداخلية Internal Business Process Perspective

يقصد بهذا البعد جميع الأنشطة والفعاليات التي تتميز بها المنظمة عن غيرها، ويقوم هذا البعد بدرجة نجاح المنظمة و قدرتها على تلبية متطلبات الزبائن، بحيث يعمل على تحقيق أهداف كل من البعد المالي و بعد العميل، ويشمل سلسلة القيمة للعمليات الداخلية للمنظمة ككل، والتي تهدف إلى الوفاء بمتطلبات العميل الحالية والمستقبلية، وتطوير وإيجاد الحلول اللازمة لتحقيق هذه الاحتياجات ، يقيس هذا البعد درجة مهارت العاملين وطريقة تقديم الخدمة والإنتاجية وغيرها من أجل قياس الأداء الداخلي للمنظمة، وتلعب نظم المعلومات الالكترونية اثرا في مساعدة منظمات الأعمال على تحقيق ذلك بالدقة والسرعة المطلوبة (1)

### 4. محور التعلم والنمو Learning and Growth Perspective

يعمل محور التعلم والنمو علي دعم قدرة المنظمة علي التجديد والتطوير في المدي البعيد من خلال تحريك الافراد نحو التحسين المستمر وزيادة كفاءة ومعدلات الانتاج لخلق قيمة للزبون عن طريق تطوير خبرة المختصين بالمنظمة لمعرفة وفهم حاجيات العميل وتحقيق رضاه ضمنا للبقاء (2) ويعبر هذا البعد على الأسس التي يجب أن تتبناها المنظمة لزيادة النمو، والتحسينات المطلوبة لتحقيق الأهداف طويلة الأجل، كما يعكس هذا البعد قدرة المنظمة في الاستثمار في المورد البشرية لتأهيلها تأهيلاً علمياً وعملياً عالياً وتطوير تقنيات إنتاج المعلومات المساندة وتغيير الإجراءات الروتينية التنظيمية. كما يقيم هذا البعد أداء المنظمة تجاه تحسين قدرات العاملين من خلال مجموعة من المقاييس أولها رضا العاملين والذي يمكن

(1) د. عبد المجيد الطيب شعبان ، تقييم الاداء من منظور استراتيجي ( ليبيا ، جامعة الزاوية ، كلية الاقتصاد ، قسم المحاسبة ، مجلة الجامعة ، 2013م) ص 197 .

(2) أ.د. علي عبد الله محمد الحاكم ، الادارة الاستراتيجية للاعمال الانتاجية والخدمية ، مرجع سبق ذكره ، ص 253 .



أن يقاس عن طريق استطلاع مصادر رضاهم المتمثلة في الحوافز، وفرص الترقية المتاحة لهم، ونوعية المهام الوظيفية التي يؤديونها ونمط الإشراف وظروف العمل، والعلاقات بين مجموعة العمل، أما المقياس الثاني فيتمثل في المحافظة على العاملين، حيث يعد معدل دوران العاملين من أهم مقاييس هذا البعد إذ كلما ارتفع هذا المعدل ذلك على عدم رغبة العاملين في البقاء بالمنظمة، ويقاس المقياس الثالث إنتاجية العاملين والتي تتمثل في نسبة الإيرادات إلى عدد العاملين أو سبة القيمة المضافة لعدد العاملين. (1)

#### رابعًا : متطلبات تطبيق بطاقة الاداء المتوازن .

يتطلب تطبيق اداة بطاقة الاداء المتوازن الالتزام بالشروط الاتية: (2)

1. دعم ومساندة الادارة العليا :

ان اقتناع الادارة الاستراتيجية العليا بالمنظمة بهذه الاداة وبالمزايا والفوائد التي ستترتب علي تطبيقها تعتبر جانب اساسي لضمان نجاحها وبعدم توفر هذا الدعم ستكون كل الجهود المرتبطة بها عرضة للاهمال وسيموت المشروع في مهده .

2. يجب ان تنبثق بطاقة الاداء المتوازن من رؤية واستراتيجية المنظمة وان تشتق منها والا فانها لاتصلح كاداة لترجمة الرؤية والاستراتيجية الي مقاييس واهداف وواقع ملموس .

3. يجب تحديد محاور النجاح الرئيسية ذات التأثير المباشر علي نجاح الرؤيا وعلي النتائج المرغوبة الي جانب تحديد العوامل المؤثرة في كل محور وترتيبها وفقا لاسبقياتها واهميتها النسبية وبالتالي ربط كل من هذه العوامل بمقاييس معينة تناسب طبيعة كل عامل بجانب تحديد اهداف لكل مقياس .

4. حتي يتم التطبيق بطريقة منهجية لابد من اعداد خطة عمل توضيح ما يجب اتباعه من خطوات في طريق اتخاذ الاهداف علي ان يشمل التطبيق مختلف الوحدات والبرامج من ضرورة تحديد القواعد التي يتطلبها حفظ التوازن وتصميم النظام المناسب للمتابعة بشكل مستمر .

#### خامسًا : مزايا تطبيق نظام بطاقة الاداء المتوازن .

لقد اوضحت خبرة الكثير من منظمات الاعمال التي طبقت نموذج تقويم بطاقة الاداء المتوازن بانها تحقق العديد من المزايا للادارة وهي : (3)

1 ( ) عبد المجيد الطيب شعبان ، تقييم الاداء من منظور استراتيجي ، مرجع سبق ذكره ، ص 197 - 198 .

2 ( ) أ.د. علي عبد الله محمد الحاكم ، الادارة الاستراتيجية للاعمال الانتاجية والخدمية ، مرجع سبق ذكره ، ص 253 .

3 ( ) معتصم فضل عبد الرحيم عبد الحميد ، بطاقة الاداء المتوازن ودورها في تقويم الاداء بالصندوق القومي للمعاشات ، مرجع سبق ذكره ، ص 76 - 77 .

1. نموذج BSC يوفر تقرير اداري واحد مجموعة من المؤشرات التي تحتاج اليها الادارة عن وجهة نظر العملاء تجاه المنظمة وتحقيق الوقت المطلوب لتنفيذ العمل وتطوير الجودة والتركيز علي العمل الجماعي وتحقيق الوقت اللازم لادخال منتجات جديدة والتخطيط طويل الاجل .
2. يؤدي نموذج BSC الي الحد من مشكلات التعظيم الفرعي للارباح حيث يجبر المديرين في المستويات الادارية العليا علي الاخذ في الاعتبار كافة مقاييس التشغيل المهمة معا بحيث يمكن معرفة ما اذا كان التقدم في احد المجالات لم يتحقق علي حساب مجال اخر .
3. تترجم بطاقة الاداء المتوازن رؤية المنظمة واستراتيجيتها في مجموعة مترابطة من مقاييس الاداء تشمل هذه المقاييس كلا من مقاييس المخرجات ومحركات اداء تلك المخرجات ، يؤدي الربط بين المخرجات التي ترغب المنظمة في تحقيقها مع محركات تلك المخرجات الي مساعدة المديرين في توجيه الطاقات القدرات والمعلومات تجاه تحقيق اهداف المنظمة في الاجل الطويل .
4. تستخدم بطاقة الاداء المتوازن بطريقة مختلفة عن انظمة الرقابة التقليدية والتي تجعل الافراد والاقسام داخل المنظمة يعملون في اطار الخطة المرسومة مقدما بينما تستخدم مقاييس الاداء في بطاقة الاداء المتوازن كنظام للمعلومات والتواصل والتعليم وليس كنظام رقابة تقليدي ، وحتى تحقق بطاقة الاداء المتوازن هذا الدور يجب ان تمثل الاستراتيجية طويلة الاجل للمنظمة تمثيلا وذلك لتقديم مركزها التنافسي.
5. تساعد بطاقة الاداء المتوازن علي تكوين مقاييس الاداء الحاكمة المنققة مع الاستراتيجية في كل مستويات المنظمة .
6. تحسن بطاقة الاداء المتوازن النظم التقليدية لتقويم الاداء والمحاسبة بادخال الحقائق الغير مالية والاكثر نوعية .

## الفصل الثاني

### الاطار النظري لترشيد القرارات الاستراتيجية

يتناول الباحث في هذا الفصل ترشيد القرارات الاستراتيجية من خلال استعراض مفهوم واهداف ومراحل القرارات الاستراتيجية ومن ثم استعراض دور الاساليب الحديثة لادارة التكلفة في ترشيد القرارات الاستراتيجية وسوف يتم ذلك من خلال المباحث الآتية :

**المبحث الاول : مفهوم واهمية وانواع القرارات الاستراتيجية .**

**المبحث الثاني : دور الاساليب الحديثة لادارة التكلفة في ترشيد القرارات الاستراتيجية .**

## المبحث الاول

### مفهوم واهمية وانواع القرارات الاستراتيجية

سوف يتناول الباحث في هذا المبحث مفهوم واهمية القرارات الاستراتيجية والخطوات العلمية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية بالاضافة الي انواع القرارات الاستراتيجية وذلك علي النحو التالي :

#### أولاً : مفهوم القرارات الإستراتيجية

عرف القرار الاستراتيجي علي انه قرار بعيد المدى في محتواه ويعتمد على الخطط الاستراتيجية الموضوعية وتحقيق الأهداف المحددة ويأخذ في الاعتبار كل احتمالات الموقف وعواقبه (1)

وعرف ايضا ان القرار الاستراتيجي علي انه عملية اتخاذ القرار تحليل وتقييم كافة المتغيرات المشتركة التي تخضع للتدقيق والتمحيص لادخالها واخضاعها للقياس العلمي من خلال معادلات البحث العلمي والنظرية العلمية والاساليب الكمية والاحصائية بغرض الوصول الي حل او نتيجة ومن ثم الخروج بتوصيات واستنتاجات لتطبيق الحلول (2)

وعرف ايضا انه نتيجة منطقية للتخطيط الاستراتيجي الذي يتعامل مع كم هائل من البيانات والمعلومات والتي صيغت لتكون خطة ذات تأثير بعيد الأمد على المنظمة ومستقبل عملها " (3) كما عرف انه وجود معلومات تكون غير كاملة دائماً وخاطئة غالباً بسبب سيادة حالة اللاتأكد في المستقبل لذلك فان مثل هذه القرارات تستوجب توفر قدرات متمزة خاصة وأن معظمها يكون في إطار نظرة شمولية لمستقبل المنظمة . (4)

يستنتج الباحث مما سبق أن القرارات الإستراتيجية هي تلك القرارات التي تأخذ في عين الإعتبار الفرص والإمكانيات والتهديدات الداخلية والخارجية بهدف إتخاذ قرارات رشيدة تعزز من تحقيق نجاحات المنشأة قريبة وبعيدة المدى .

1 ( ) حيدر حمزة ، علاقة القرار الاستراتيجي في الاداء المصرفي ( العراق ، جامعة المستنصرية ، كلية الادارة والاقتصاد ، قسم ادارة الاعمال،مجلة الادارة والاقتصاد،2008م ) ص 81 .

2 ( ) سعد بن عليوي الهذلي ، مهارة القائد الامني في اتخاذ القرار في الظروف الطارئة ( المملكة العربية السعودية ، اكااديمية نايف العربية للعلوم الامنية ، كلية الدراسات العليا ، قسم علوم الشرطة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2002م ) ص 51 .

3 ( ) فادن غالية ، اثر تكنولوجيا المعلومات والاتصال في اتخاذ القرارات الاستراتيجية ( الجزائر ، جامعة محمد خيضر بكسرة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2015م ) ص 42 .

4 ( ) د. صلاح عبد القادر النعيمي ، مواصفات المفكر الاستراتيجي في المنظمة ( الكويت ، جامعته الكويت ، المجلة العربية للعلوم الادارية ، المجموعة 23 ، العدد 1 ، يونيو 2003م ) ص 50 .

## ثانيا : أهمية القرارات الإستراتيجية :

إن صياغة القرارات الإستراتيجية تتطلب قدرا كبيرا من دقة توقع الاحداث مستقبلا مما يمكن من نجاح تطبيقاتها وبالتالي نجاح المنظمة بقاءه ، ويعد القرار الاستراتيجي جوهر العملية الإدارية ووسيلتها الأساسية في تحقيق أهداف المنظمة وتعد عملية صنع القرارات الاستراتيجية من المواضيع المهمة لما لها من تأثير أساسي فعال في عمل المنظمات ولا سيما المنظمات الاقتصادية مما ينعكس على اقتصاديات وسياسات الدول وتختص عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية باتجاه المستقبل والبعد الزمني مما يبرز أهميتها كما أنها تشمل مجالات الحياة كافة التي تتعلق بالمدى البعيد الاراء المستقبلية وتتوقف قدرة المنظمة على الاستمرار بفعاليتها ونشاطاتها على إدارتها الجيدة لقراراتها الاستراتيجية وتأمين تطبيقها على أكمل وجه لتحقيق الاهداف . (1)

## ثالثا : خطوات الأسلوب العلمي لإتخاذ القرار :

هنالك اربعة اساليب يتبعها المديرون في اتخاذ القرارات وهي الخبر والمشاهدة والتجربة والاسلوب العلمي ، فاما الاساليب الثلاثة الاولى فينقصها التدقيق والتمحيص العلمي ، واما الاسلوب الرابع فهو يتبع الخطوات المنطقية للتفكير ويتفق مع المتطلبات العلمية من تحليل ومقارنة واستنتاج وفيما يلي شرح هذه الاساليب الاربعة : (2)

### 1. الخبرة :

عندما يواجه المدير مشكلة او موقفا يستلزم اتخاذ قرار معين فانه يستخدم خبرته السابقة في الوصول الي القرار المطلوب وذلك علي اساس ان المشكلات الحالية تتشالخ مع المشكلات السابقة وان الحلول التي اتبعت امس يمكن ان تتبع اليوم ايضا وربما كانت هذه هي الحال في القرارات الجارية المتكررة التي يكتفي المدير فيها بتطبيق قاعدة او سياسة تعمل بها منظمته ويكون في هذا التطبيق الحل المطلوب او في تلك القرارات التي لا تتطلب مقارنة بين البدائل المتاحة من حيث نتيجة كل بديل واختيار واحد منها ، وقد تكون هذه الاختلافات ظاهرة او خفية وقد تحتاج الي مجهود لكي يتم التعرف فهناك مشكلات تبدو علي السطح متشابهة او متقاربة ولكن التحليل يثبت عمق الفروق بينها لذلك كان جمع المعلومات من مصادرها الاولية وبغرض حل المشكلة

1 ( ) فادن غالية ، اثر تكنولوجيا المعلومات والاتصال في اتخاذ القرارات الاستراتيجية ، مرجع سبق ذكره ، ص 43 .

2 ( ) د.علي محمد عبد الوهاب ، اتخاذ القرارات في المملكة العربية السعودية ( المملكة العربية السعودية ، الرياض ، معهد الادارة العامة ، 1979م ) ، ص ص 27 -

القائمة فعلا افضل بكثير من الاعتماد علي المعلومات القديمة ، اصف الي هذا ان القرار الذي يصلح في ظل ظروف معينة قد لا يكون مناسباً تحت ظروف جديدة وقد لا يصلح بالمرّة في ظروف اخري مخالفة ثم ان هنالك مخاطرة في اعتماد المدير علي خبرته السابقة لما قد يشوب هذه الخبرة من اخطاء او ثغرات فقد لا تكون خبرته جيدة او قد تتدخل فيها ظروف خاصة او طارئة تجعل من الخطر الاعتماد عليها في الظروف العادية او قد تتاثر بمستوي ادراكه وما يشوب هذا الادراك من عواطف وتحيزات .

## 2. المشاهدة :

هنا ينظر المدير الي ما يفعله المديرون الاخرون في منظمته او منظمات اخري بالنسبة للمشكلات المشابهة لمشكلاته ويلجا الي تقليد الحلول التي يتبعها هؤلاء المديرون وقد يكون هذا الاسلوب مفيداً في حالة المشروعات الصغيرة او الفروع التابعة لمنظمة كبيرة وكذلك عندما لا تكون هنالك رغبة في تحمل المخاطر او المسؤوليات الناتجة عن المباداة والحلول الجديدة غير انه من جهة اخري تحمل المشاهدة نفس عيوب الطريقة السابقة من حيث ان ما يناسب منظمة معينة او فرعا منها او ادارة فيها قد لا يناسب منظمة او فرعا او ادارات اخري وذلك لاختلاف الظروف البيئية المحيطة بها والعناصر المؤثرة فيها ثم ان من الصعب الاعتماد علي مجرد التقليد نظرا لاختلاف قوة الملاحظة عند المديرين وتفاوت تقديرهم للمواقف وتفسيرهم لما يشاهدون وذلك بسبب الاختلافات في ادراكهم وخلفياتهم ونواحي اهتمامهم .

## 3. التجربة :

وهناك اسلوب يسمى بالتجربة والخطا وذلك لانه يعتمد علي تجربة حل معين ثم تعديله او تغييره بناء علي الاخطاء التي يكشف عنها التطبيق فعندما يواجه المدير مشكلة ما فانه يضع لها حلا او حلولا مؤقتة ويقوم باختبارها ثم تقييمها ثم تعليلها وتجربتها مرة اخري الي ان تحل المشكلة وقد يلجا المدير الي هذه الطريقة عندما لا تتوافر لديه معلومات عن المستقبل او عندما يكون من الصعب التنبؤ بنتائج حل معين فلا يجد امامه سوى تطبيق هذا الحل وفحص النتائج المترتبة عليه ، وقد كان هذا هو الاسلوب المتبع في بداية تاريخ الاعمال ثم استقر لفترة طويلة بعد ذلك كما انه متبع الي الان وذلك كما تبين بعض الدراسات الحديثة من ان المديرين لا يتبعون الخطوات التي يصفها المنهج العلمي لاتخاذ القرارات او انهم يتبعون خليطاً من الاسلوب العلمي وغير العلمي ولا يخفي بالطبع اسلوب التجربة من عيوب ، وتتجصر في استهلاك الوقت واستنفاد الموارد او استغراق جهد المدير وطاقاته في محاولات وتجارب قد تكون فاشلة او ذات نتائج سلبية

او لا تحل المشكلة حلا جذريا او تتسبب في تفاقمها اذ ان بعض المشكلات تزداد تعقيدا اذا لم يراع في حلها عنصر الوقت واذا لم تعالج في الوقت المناسب وربما كانت الفائدة الوحيدة لهذه الطريقة هي ان يتعلم المدير من اخطائه ويستطيع ان يصحح قراراته في المحاولات المتتابعة التي يجربها.

**4. الاسلوب العلمي :**

وهنا يتجه المدير بعيدا عن التقليد والمحاكاة وعن التجربة والخطا ويخلص نفسه من مجرد الاعتماد علي الخبرة السابقة الا بغرض الاسترشاد فقط ويتبع منهاج موضوعيا قوامه التفكير المنطقي غير المتحيز والذي يتضمن خطوات علمية محددة تبدا بتعريف المشكلة وتحديد الهدف وتنتهي بالحل الانسب الذي يعالج المشكلة ويحقق الهدف وقد قام عدد كبير من الباحثين بتصنيف هذه الخطوات وبحثها اوتفقوا جميعا علي اهميتها وضرورة اتباعها اذا اريد للاهداف ان تتحقق بالفعالية المطلوبة واذا اريد للموارد المتاحة ان تستغل الاستغلال الانسب وكذلك اتفقوا الي حد بعيد علي مضمون هذه الخطوات وان كانت هنالك اختلافات بينهم فيما يتعلق بالشكل او العدد ودرجة الاجمال والتفصيل .

#### **رابعا : مراحل إتخاذ القرار الإستراتيجية :**

ان القرار الجيد هو ذلك القرار الذي يعتمد في اتخاذه علي اسلوب تحليلي منظم مرتكزا علي المنطق العلمي موظف جميع البيانات المتوافرة من اجل الوصول الي البدائل او الحلول الممكنة لاتخاذه (1) ويعتقد بعض العلماء أن عملية إتخاذ القرارات ينبغي ان تمر بعدة مراحل وخطوات منطقية تهدف في النهاية الي الوصول الي القرارات الصائبة والتي يمكن ان تعالج المشكلات القائمة بالكفاءة المطلوبة وفيما يلي عرض لخطوات اتخاذا القرار التي ينبغي علي الفرد اتباعها عند مواجهة مشكلة ما : (2)

#### **1 . تحديد المشكلة :**

يعتبر تحديد المشكلة هو الخطوة الاولى من خطوات اتخاذا القرار فليس من المعقول اصدار قرار دون ان يكون هنالك محل او هدف من وراء اصداره ويقصد بتحديد المشكلة تشخيصها اي الوقوف علي طبيعتها وما اهميتها وابعادها والنتائج التي تسببت فيها اي اثارها واسبابها وتعتبر تلك الخطوة من الاهمية بمكان لان اي خطأ في التحديد للمشكلة المحددة تحديدا واضحا يعتبر

(1) د. منعم زمزير الموسوي ، اتخاذا القرارات الادارية مدخل كمي ( عمان ، دار زهران للنشر والتوزيع ، 2009م ) ص 14 .  
(2) سعاد حرب قاسم ، اثر الذكاء الاستراتيجي علي عملية اتخاذا القرارات ( فلسطين ، غزة ، الجامعة الاسلامية ، كلية التجارة ، قسم ادارة الاعمال ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2011م ) ص 54 - 56 .

نصف محلولة ولذلك فمن المستحسن ان يتم تحديد المشكلة تحديدا كليا حتي تسهل عملة العلاج كما ان اي خطأ في هذه المرحلة الهامة من الممكن ان يترتب عليه اتخاذ قرارات خطأ والاسئلة المهمة التي تطرح نفسها في هذا المجال ، لماذا اتخذ القرار ؟ وما هو الهدف من وراء اتخاذ القرار ؟

## 2 . البحث عن بدائل :

يعد الانتهاء من اجراءات تشخيص وتحليل المشكة تاتي مرحلة البحث عن الحلول او القرارات البديلة وترتكز هذه المرحلة علي سلسلة من الافتراضات والتنبؤات التي يقيمها جهاز اتخاذ القرار بقصد التعرف علي النتائج المتوقعة وتعد هذه المرحلة صعبة وشاقة وتتطلب من المدير الاستعانة براء الاخرين ثم دراسة كل حل من الحلول عن طريق تحليله ومعرفة مزاياه وعيوبه ولنجاح هذه الخطوة لابد لمتخذ القرار من ان يعتمد التفكير المبدع الخلاق لابتكار بدائل مختلفة وبخاصة عند مواجهة مشكلات جديدة ثم يسعد البدائل الضعيفة والبدائل غير المشجعة لتحصر في اقل عدد ممكن من البدائل المتوقع تحققها بنسب متفاوتة ويتم ذلك باستشارة الخبراء والفنيين والتعاون معهم في ابتكار بعض البدائل المناسبة .

## 3 . تقييم البدائل :

المقصود بتقييم البدائل هو تحديد الاحتياجات السلبية وفق معايير محددة للتقييم مثل : امكانية التنفيذ ، اثار التنفيذ البديل علي المنظمة ( اي العائد والتكلفة لكل حل ) ، الاثار الانسانية والاجتماعية وانعكاساتها علي الافراد والجماعات ، مناسبة الوقت ، مدي استجابة المرؤوسين ، الزمن الذي يستغرقه البديل ، هذا ويجب اضافة الظروف الداخلية والخارجية المؤثرة. تنفيذ هذه الخطوة في تقليص عدد البدائل وذلك بعد طرح واهمال البدائل التي لا تحقق الحد الادني من المعايير الموضوعية كما يجب تقييم البدائل لفهم الخيارات والبدائل التي تحتوي علي مجموعة من النتائج قبولاً والتي تحقق الاهداف المرجوة .

## 4 . إختيار البديل الأفضل :

تعد هذه الخطوة قمة في عملية اتخاذ القرار حيث يمارس فيها متخذ القرار حكمه وهي تقوم علي اساس المفاضلة بين البدائل في ضوء نتائجها المتوقعة ومقارنتها مع الاهداف او المعايير المنبثقة عنها ويستند متخذ القرار في اختياره للبديل الافضل علي خبراته السابقة والتجريب والبحث والتحليل ويتم اختيار البديل الذي يحصل علي اعلي ترتيب بالنسبة لتحقيق الاهداف .



## 5 . تنفيذ القرار :

من الخطا الاعتقاد بأن مهمة اي متخذ قرار هي إعتقاد القرار المطلوب لأن القرار ليس بإقراره إنما بتنفيذه وغالبا لا يقوم متخذ القرار بتنفيذه والذين يقومون بتنفيذه هم عادة يمثلون المستوي الأول من الإدارة وهم العاملون الفنيون لذلك فان تنفيذ القرار يتم بواسطة أشخاص آخرين غير الذين اعدوه لذلك لابد من التعاون وهنا ياتي دور وظيفية التنظيم والاعداد وتحديد المهام والمسئوليات لتنفيذ هذا القرار وهنا كذلك تدخل عملية التحفيز للموظفين ودفعهم لإنجاز هذا القرار وهذا يتم بواسطة تحفيزهم ماديا ومعنويا وربما معنويا أهم لأن اقتناع هؤلاء الموظفين بما يقومون بانجازه سوف يدفعهم علي الإهتمام وبذل الجهد أكثر وهذا لا يتحقق إلا إذا كانوا قد شاركوا في إتخاذ القرار وإختيار هذا البديل كما يجب أن يحدد متخذ القرار أهدافه بدقة من أجل الإستفادة من اليات التقييم والتحليلات التي تساعد علي اتخاذ القرارات.

## 6 . متابعة تطبيق القرار ومراقبته :

ان اي إدارة لا يمكن أن تقف عند حدود تنفيذ القرار لأن متابعة تطبيقه والرقابة في عملية تطبيقه لمعرفة ايه انحرافات او اختلافات ليقوموا بتقويمها قبل وقوعها اذا امكن ، هي من اهم مسؤولياتهم الرقابية وكذلك بعد التطبيق لابد من المراقبة لمعرفة ان ما تم التخطيط له اصلا قد تم تحقيقه فعلا وهذا لا يتم الا بجمع المعلومات وفحصها وتحليلها لمعرفة النتائج التي تحققت نتيجة لاختيار هذا البديل وتطبيقه وهل كانت النتائج ايجابية ام سلبية .

## خامسا : خصائص القرارات الإستراتيجية :

تتميز القرارات الإستراتيجية بخصائص معينة تميزها عن القرارات التي تصنعها المنظمة كما يلي : (1)

### 1. المستوي التنظيمي :

تتعامل القيادة العليا مع القرارات الاستراتيجية من حيث صياغتها وتأمين القاعدة الأساسية لها لكونها مؤثرة في كافة اجزاء المنظمة يمتلك راس المال الهرم التنظيمي القدرة علي رؤية الأشياء بشكل واضح ولديه الامكانية علي فهم العواقب والنتائج وهذا لا يمنع من اشراك الادارات الاخرى في عملية صنع القرار واعتباره من المسائل المهمة التي تزيد من ثقة عناصر المنظمة وبلورة القرار مما يسهل عملية المضي في تطبيقها والاشراف عليها .

( ) فادن غالية ، اثر تكنولوجيا المعلومات والاتصال في اتخاذ القرارات الاستراتيجية ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 43 - 45 .

## 2. التأثير الزمني :

ان نتائج القرارات الاستراتيجية لها تاثيرات بعيدة المدى سواء علي مستوى المنظمة او الافراد بشكل كامل ويتطلب مواصلة العمل في هذا السياق لعدة سنوات قادمة ومن خلاله يمكن ان تحقق المنظمة قفزة نوعية ومميزة في الإنتاج أو الاشتراك والمنافسة بسوق معينة .

## 3. التوجيه المستقبلي :

القرارات الاستراتيجية تمثل توجهها مستقبلا للمنظمة فالإدارة العليا وهي بصدد صناعة القرارات الاستراتيجية تجد نفسها ملزمة باجراء التنبؤات حول الخصائص المستقبلية للبيئة بهدف تقييم الفرص و التهديدات وملاءمتها بعناصر القوة و الضعف داخل المنظمة وبذلك تصبح المنظمة في وضع يسمح لها بصناعة قرار يشكل مستقبل المنظمة من حيث نوع المنتج وحجم السوق و الوضع التنافسي وحجم الإنفاق على البحوث والتطوير والاستثمار في تكنولوجيا حديثة وعليه فان التوجه المستقبلي للقرارات الاستراتيجية يعني تقرير أو تحديد المسار الحالي للحدث التي ستجعل المنظمة تنقل نفسها من وضعها القائم إلى الوضع المرغوب فيه مستقبلا .

## 4. المنظور النظمي :

عند صناعة القرارات الاستراتيجية فان المدراء يدركون أن المنظمة تمثل نظاما مفتوحا، ويتكون من مجموعة أنظمة فرعية متداخلة ومترابطة أن القرارات الاستراتيجية التي تؤثر في جزء من المنظمة ( كقسم لإنتاج ) تمتلك أيضا تأثير على جزء آخر من المنظمة (كقسم التسويق) .

## 5. المرونة :

تحرص المنظمات المعاصرة على اختيار الاستراتيجيات التي يمكن تعديلها أو حتى إلغائها لمقابلة رد فعل المنافسين أو تغيير اتجاهات العملاء والموردين وتغيير البيئة الخارجية والداخلية وأصبحت مرونة الاستراتيجية احد المعايير الهامة في تفضيل بعض الاستراتيجيات على البعض الأخر وبصفة عامة فان توفير عنصر المرونة لمواجهة ظروف عدم التأكد يعتبر احد المتطلبات الأساسية للفكر الاستراتيجي الحديث وكلما زاد عدم التأكد زادت الحاجة لتوفير عنصر المرونة في القرارات الاستراتيجية فيمكن مثلا اتخاذ قرار بالتأجير بدلا من الشراء .

6. التوجه نحو النظام المفتوح :

يقال إن المنظمة تتوجه باتجاه بيئتها الخارجية إذا كانت عملياتها ووظائفها الداخلية تؤثر وتتأثر بالبيئة الخارجية وكمثال على ذلك فإن الانخفاض الحاد في المواليد سيؤثر بشكل كبير على مبيعات المنظمة التي تسوق طعام الأطفال وبناء عليه فإن المنظمة التي تريد أن تحافظ على نجاحها .

7. الحتمية :

يعد القرار الاستراتيجي قرار حتميا يتوجب على المنظمة أن تتخذه مسبقا حتى يمكن أن تبني عليه القرارات الإدارية والتشغيلية الاخرى أنها قرارات موجهة إذا تكون أسبقيات للقرارات الأخرى في كل الانحاء .

سادسا : العوامل المؤثرة في إتخاذ القرارات الإستراتيجية :

يؤثر في عملية اتخاذ القرارات عدة اعتبارات او عوامل نوعية وعوامل كمية وتتضمن الاعتبارات النوعية تلك العوامل غير القابلة للقياس او التي يصعب قياسها او ان نتائج قياسها ستكون تقريبية او غير دقيقة مثال ذلك رد الفعل المحتمل للمنافسين لقرارات التسويق التغيرات المحتملة في قوانين الضرائب والقوانين المختلفة بصفة عامة والعوامل الكمية هي التي يمكن قياسها وتحديد قيمتها بدقة في شكل وحدات نقدية ويمكن الاعتماد عليها بدرجة كبية في عملية اتخاذ القرارات مثل ذلك تكاليف البديل المقترح من المواد والعمالة والتكاليف الصناعية غير المباشرة وطالما ان العوامل غير القابلة للقياس كثيرة ومتعددة وقد تؤثر بدرجة كبية علي بعض القرارات لهذا ينبغي بذل الجهد لحصر العوامل الكمية الملائمة وتقييمها بدقة وذلك حتي تضمن اختيار القرارات الادارية المناسبة ولا تقتصر مهمة حصر هذه العوامل علي المحاسب وانما يشاركه في هذه المهمة الاحصائي والمهندس ومديري الانتاج وغيرهم (1) هناك عدة عوامل تؤثر في اتخاذ القرار منها ما يلي : (2)

1 ( ) د. احمد نور و د. احمد رجب عبدالعال ، المحاسبة الادارية (الاسكندرية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 1993م ) مرجع سبق ذكره ، ص 12 .  
2 ( ) سالمى ياسين ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة ، ( الجزائر ، جامعة الجزائر ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية ، 2010م ) ص ص 53 - 54 .

## 1 . اهداف المؤسسة :

ان اي قرار يتخذ يؤدي في النهاية الي تحقيق اهداف المؤسسة والتي تعتبر عند اتخاذ القرار .

## 2 . الثقافة السائدة في المجتمع :

لابد علي المؤسسة ان تراعي الاطر الاجتماعية والثقافية للمجتمع عند اتخاذ القرار .

## 3 . الواقع ومكوناته من الحقائق والمعلومات المتاحة :

يجب ان يؤخذ بعين الاعتبار الواقع والحقيقة وما ترجحه من وسلية او بديل علي بديل .

## 4 . العوامل السلوكية :

يمكن تحديد الاطار السلوكي لمتخذ القرار في ثلاثة جوانب هي :

الجانب الاول : يتعلق بالبواعث النفسية لدي الفرد ومدى معقوليتها .

الجانب الثاني : يتعلق بالبيئة النفسية .

الجانب الثالث : يتعلق بدور التنظيم ذاته في خلق البيئة النفسية للفرد .

## 5 . القيم والمعتقدات :

للقيم والمعتقدات تاثير كبير في اتخاذ القرار ودون ذلك يتعارض مع حقائق وطبيعة النفس البشرية

وتفاعلها مع الحياة .

## 6 . المؤثرات الشخصية :

لكل فرد شخصيته التي ترتبط بالافكار والمعتقدات التي تحملها والتي تؤثر علي القرار الذي

سيخذه وبالتالي يكون القرار متطابقا مع تلك الافكار والتوجيهات الشخصية للفرد .

## 7 . الميول والطموحات :

لطموحات الفرد وميوله دور مهم في اتخاذ القرار لذلك يتخذ الفرد القرار التابع من ميوله وطموحاته

دون النظر الي النتائج المادية او الحسابات الموضوعية المترتبة علي ذلك .

## 8 . العوامل النفسية :

تؤثر العوامل النفسية علي اتخاذ القرار وصوابيته فإزالة التوتر النفسي والاضطراب والحيرة والتردد

لها تاثير كبير في انجاز العمل وتحقيق الاهداف والطموحات والامال التي يسعى اليها الفرد .

## سابعا : أنواع القرارات الاستراتيجية

تنقسم القرارات الإستراتيجية إلى عدة أنواع رئيسية وهي كالآتي : (1)

### 1. القرارات الإستراتيجية الواعدة :

وهي تلك التي يمكن إتخاذها حينما تكون التغيرات والتطورات التي ستحدث في الظروف البيئية المحيطة معروفة من حيث اتجاهها وخصائصها، ويتميز هذا النوع بسهولة إتخاذها، وذلك باختيار البديل الأقل من حيث التكلفة والعائد الأكبر وهذا يرجع إلى المجهود الأساسي في مرحلة البحث ومعرفة البدائل المختلفة وليس في مرحلة إتخاذ القرار والإختيار .

### 2 . القرارات الإستراتيجية الشرطية ( ظروف المخاطرة ) :

وهي تلك القرارات الإستراتيجية التي يتم إتخاذها في حالة توقع حدوث تغيرات في الظروف بدرجة أكبر من حيث الإتجاه بالمقارنة بالخصائص ويرجع ذلك الي تغير وتنوع الظروف البيئية وعم ثبات المتغيرات المرتبطة بها مما يؤدي الي صعوبة التوقع وينقسم هذا النوع من القرارات الاستراتيجية إلى قرارات دفاعية وهجومية فالدفاعية هي التي تعدها المؤسسة لمواجهة تغير متوقع بدرجة عالية أما الهجومية فتعتمدها المؤسسة عندما تتوفر فرص لها ويجب أن تستفيد منها. وكما نجد في هذا النوع أن المعلومات تكون جزئية أو غير كاملة لصانع القرار ومنتخذ القرار لا يملك القدرة الكافية للتحكم في تلك الظروف ولكن لديه القدرة على إنقاص وزيادة عدد البدائل .

### 3 . قرارات استراتيجية للظروف غير المتوقعة ( ظروف عدم التأكد ) :

وهي تلك القرارات التي تتخذها المؤسسة لمواجهة ظروف مفاجئة غير متوقعة أو غير معروفة من حيث الاتجاه و الخصائص.وهنا يتطلب الأمر إتخاذ قرارات استجابة وسريعة لمواجهة مثل تلك الظروف .

### 4 . قرارات إستراتيجية في ظروف المنافسة :

إن إتخاذ قرار لمؤسسة ما يرتبط بإتخاذ القرار لمؤسسة أخرى وفي هذا النوع من إتخاذ القرار يحاول كل طرف في المنافسة لإتخاذ القرار بحيث يحقق له أقصى عائد وللمنافسين أقل عائد ممكن حسب الظروف المحيطة بالموقف .

1( ) فادن غالية ، اثر تكنولوجيا المعلومات والاتصال في إتخاذ القرارات الاستراتيجية ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 47 - 48 .

## المبحث الثاني

### دور الاساليب الحديثة لادارة التكلفة في ترشيد القرارات الاستراتيجية

يتناول الباحث في هذا المبحث دور بيانات التكاليف في ترشيد القرارات الاستراتيجية والمتغيرات البيئية الصناعية الحديثة المؤثرة علي دور ادارة التكلفة ، بالاضافة الي دور كل من اسلوب التكلفة علي اساس النشاط والتكلفة المستهدفة وبطاقة الاداء المتوازن في ترشيد عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية ، وذلك علي النحو التالي :

#### اولا : دور بيانات التكاليف في ترشيد القرارات الاستراتيجية

يمكن توضيح ذلك من خلال الاتي (1) :

#### 1 . مساهمة محاسبة التكاليف في ترشيد القرارات الاستراتيجية :

تساهم محاسبة التكاليف في ترشيد القرارات الاستراتيجية من خلال توفيرها للبيانات التحليلية فيما يتعلق بتكاليف الانشطة التي تمارسها المنشأة وذلك باعتبار محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات وتعد القوائم التكاليفية لكل نشاط علي حدة وذلك باعتبارها نظام محاسبي ، وتعد معايير التكلفة والاداء باعتبارها نظام رقابي ، واعداد الموازنات التخطيطية باعتبارها نظام تخطيطي .

#### 2 . التكاليف الملائمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية :

ليست كل عناصر التكاليف ملائمة بالضرورة للقرار المراد اتخاذه ، ولكن هنالك بعض الصفات التي يجب ان تتميز بها التكاليف حتي تعتبر ملائمة ومنها :

أ . ان تكون البيانات متعلقة بالمستقبل وتأخذ في الحسبان اثر الزمن علي النقود التكاليفية كالتضخم اسعار الصرف الاجنبي واسعار الفوائد علي القروض ان تأخذ حالة عدم التأكد في الحسبان .

ب . ان تؤدي هذه التكاليف الي اختيار افضل البدائل المتاحة ، وان تأخذ في حسابها التكاليف الضمنية الي جانب البنود الصريحة .

#### 3 . عناصر تكاليف القرار الاداري :

تختلف عناصر تكاليف حسب نوعية القرار الاستراتيجي الذي سيتم اتخاذه :

(1) أ.د. محمد عبد الفتاح العشماوي ، محاسبة التكاليف لمنظورين التقليدي والحديث ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 339 – 343 .

أ . اذا كان القرار متعلق بالحصول علي الطاقة الثابتة لاجل طويل فان تكاليف القرار تتكون من عناصر تكاليف استثمارية وعناصر تكاليف راسمالية .

ب . اذا كان القرار متعلق بالحصول علي مواد ثابتة قصيرة الاجل فان تكاليف القرار تتكون من عناصر تكاليف راسمالية وعناصر تكاليف مدفوعة مقدما وعناصر تكاليف دورية ثابتة .

ج . اذا كان القرار متعلق بالانتفاع بالموارد المتاحة واستخداماتها فان القرار يتكون من عناصر تكاليفي جارية متغيرة وعناصر تكاليف ضمنية .

### ثانيا : المتغيرات البيئية الصناعية الحديثة المؤثرة علي دور ادارة التكلفة :

من الممكن القول ان هنالك العديد من المتغيرات المرتبطة ببيئة التصنيع الحديثة التي جعلتها تختلف وبصورة حذرية عن بنية الاعمال التقليدية مما ادي الي 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 اهمها ما يلي (1)

1 . حدوث تطور هائل في مجال نظم وطرق الانتاج والعمليات الصناعية التي تهدف الي احلال الالات ، واستخدام الحاسبات الالية محل القوي البشرية فيما يتعلق بمرحلة التصميم والتخطيط والتنفيذ وتصنيع المنتجات والوامر والرقابة علي عمليات التصنيع وبناءا عليه ظهرت برامج التصميم بالاستعانة بخدمات الحاسب الابي في مرحلة التصميم والذي يساعد في تصميم المنتجات ويوفر مجموعة من البدائل داخل قاعدة بيانات متربطة بمجالات تصميم المنتج او في مرحلة التخطيط حيث يتم استخدام نظام تخطيط الاحتياجات من المواد الاولية بهدف الرقابة علي عملة جدولة الانتاج في المصنع ، او في مرحلة التنفيذ والرقابة عن طريق استخدام التصنيع المرن والتي تستخدم اساليب التحكم الرقمي التي تساعد في صنع المواد المستخدمة للانتاج اليا وتتميز هذه النظم بقصر وقت الاستجابة .

2 . حث المنظمات او الشركات التي تعمل في ظل هذه البيئة انها حتي تستمر في البقاء عليها ان تطور من اساليب انتاجها ولهذا قامن بعمل استثمارات في نظم التصنيع الحديثة ولكنها واجهت عدة مشاكل منها ، كيفية تقييم الانفاق الاستثماري ، وكيفية تحديد تكاليف الانتاج في ظل استخدام هذه الانظمة البحث عن طرق تحسين نظم الرقابة ومقاييس الاداء المستخدمة للوصول الي الاهداف الاستراتيجية .

1() محمد احمد شاهين ، نحو استخلاص اطار مفاهيمي لمحاسبة التكاليف في ظل المستحدثات البيئية الحديثة ، ( القاهرة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الاول ، السنة الثامنة عشر ، 2014م ) ص ص 372 ، 373 .

3 . تغير حاجات ورغبات المستهلكين ، فالمستهلك اصبح اكثر وعيا بخصائص المنتجات ، واصبح نجاح المنظمة يقاس بمدى قدرتها علي تحديد وتلبية احتياجات ورغبات العملاء ومدى نجاحها في اشباع تلك الاحتياجات بكفاءة وفعالية تفوق المنافسين وان نجاح منظمات الاعمال في استخدام الموارد بشكل يؤمن رغبات العملاء انعكس وبشكل اساسي علي صياغة استراتيجيات هذه المنظمات وبما يحقق رضاء العملاء .

4 . محاربة الضياغ ومحاولة القضاء عليه بطرق متعددة منها ، تحليل الانشطة الصناعية وتحديد الانشطة التي تضيف قيمة ، والانشطة التي لاتضيف قيمة ومحاولة التخلص تدريجيا من الانشطة التي لا تضيف قيمة بحيث يكون وقت التصنيع مساويا لوقت التشغيل فقط وبالتالي تقليل او القضاء علي الضياع في الوقت والتكاليف .

5 . الحاجة الي وجود تركيز مزدوج فيما يتعلق بقياس الاداء سواء كان للبيئة الداخلية او الخارجية وسواء كان هذا القياس في صورة كمية او مالية ، ولذا يجب الا يقتصر تركيز الادارة علي الاداء الداخلي فقط بل يجب ان يمتد الي المقارنة مع الاداء الخارجي لمجموعة الوحدات المماثلة العاملة في نفس المجال .

### ثالثا : دور اسلوب التكلفة علي اساس النشاط في ترشيد القرارات الاستراتيجية :

يقوم نظم التكلفة علي اساس النشاط علي تخصيص الموارد علي الانشطة وذلك من خلال حصر اوجه النشاط الرئيسية الامر الذي يتطلب تقسيم المنشأة الي مجموعة من الأنشطة الرئيسية بحيث ان كل نشاط يصف جانبا مما تؤديه المنشأة من عمليات ويتم بعد ذلك تحميل تكاليف الأنشطة على المخرجات من وحدات النشاط سواء كانت سلع او خدمات بأستخدام مسببات التكلفة ويجب معرفة مسببات الكلفة بهدف ضبط ورقابة التكاليف لكونها تساعد على تحميل التكاليف بشكل سليم ، وان من شأن ذلك التحميل تقسيم النشاط بشكل مفصل الي عدد من الأجزاء وكل جزء يتم تحميله بالتكاليف الخاصة به وهذا الامر يؤدي الي تحديد مسؤولية كل جزء من النشاط عن التكاليف التي تحملها والايادات التي حققها وبالتالي يؤدي ذلك الي المساعدة في عملية اتخاذ القرارات وذلك لأن عملية اتخاذ القرارات تحتاج بالدرجة الاولى الي معرفة مقدار التكاليف المحملة والايادات المتحققة لكل نشاط وترتبط عملية اتخاذ القرارات الادارية المتعلقة بنشاط المنشأة بتقارير التكاليف لكون تقارير التكاليف تشتمل على دراسة للنتائج الفعلية ومقارنتها بالمعيارية وكذلك عرض للنتائج المتوقعة اذا ماأخذت قرارات بديلة وهذا يتحقق من خلال توفير البيانات اللازمة لكل مستوى اداري بشكل شامل وفي التوقيت المناسب وهكذا نستطيع القول ان من شأن



تخصيص التكاليف لكل نشاط على حدة ومعرفة مقدار التكاليف المتحققة من ذلك النشاط المساعدة في تقييم ذلك النشاط بشكل عادل وموضوعي وبالتالي المساعدة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات . (1)

كما يقوم اسلوب التكلفة علي اساس النشاط علي تخصيص الموارد علي الانشطة وذلك من خلال حصر اوجه النشاط الرئيسية الامر الذي يتطلب تقسيم المنشاة الي مجموعة من الانشطة الرئيسية بحيث ان كل نشاط يصف جانبا مما تؤديه المنشاة من عمليات ويتم بعد ذلك تحميل تكاليف الانشطة الرئيسية علي المخرجات من وحدات النشاط سواء كانت سلع او خدمات باستخدام مسببات التكلفة ويجب معرفة مسببات التكلفة بهدف ضبط ورقابة التكاليف لكونها تساعد علي تحميل التكاليف بشكل سليم وان من شان ذلك التحميل تقسيم النشاط بشكل مفصل الي عدد من الاجزاء وكل جزء يتم تحصيله بالتكاليف الخاصة به وهذا الامر يؤدي الي تحديد مسؤولية كل جزء من النشاط عن التكاليف التي تحملها والايادات التي حققها وبالتالي يؤدي ذلك الي المساعدة في عملية اتخاذ القرارات وذلك لان عملية اتخاذ القرارات تحتاج بالدرجة الاولى الي معرفة مقدار التكاليف المحصلة والايادات المتحققة لكل نشاط وترتبط عملية اتخاذ القرارات الادارية المتعلقة بنشاط المنشاة بتقارير التكاليف وتكون تقارير التكاليف تشمل علي دراسة النتائج الفعلية ومقارنتها بالمعيارية وكذلك عرض النتائج المتوقعة اذا ما اتخذت قرارات بديلة وهذا يتحقق من خلال توفير البيانات اللازمة لكل مستوي اداري بشكل شامل وفي التوقيت المناسب ، وهكذا نستطيع القول ان في شان 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 اتخاذ القرارات . (2)

يمكن تناولها من خلال الاتي :

#### 1 . استخدام المعلومات علي اساس النشاط :

لقد تبنت منظمات الاعمال منهج المعلومات علي اساس الانشطة بوصفه وسيلة مفيدة لدعم اتخاذ القرارات الادارية ، حيث يمكن ان تستخدم في تحقيق اغراض متعددة فهذه المعلومات يمكن ان تشكل الاساس لنظام الادارة علي اساس القيمة الذي يتضمن اعداد الموازنة التخطيطية علي

1( ) زينب جبار يوسف وهيفاء عبدالغني عودة ، اهمية نظام التكاليف المبني علي الانشطة في القرارات الاستراتيجية ، ( بغداد ، جامعة بابل ، كلية العلوم الانسانية ، مجلة جامعة بابل ، المجلد 22 ، العدد 4 ، 2014م ) ، ص 939 .

2( ) زينب جبار يوسف ، هيفاء عبدالغني عودة ، اهمية نظام التكاليف المبني علي الانشطة في القرارات الاستراتيجية ، مرجع سبق ذكره ، ص 939 .

اساس النشاط كما يستخدم تحليل النشاط كوسيلة لقياس ورقابة التكاليف وتؤدي المعلومات علي اساس الانشطة الي الوصول لفهم افضل لادارة التكلفة والتركيز علي الفاصل الزمني بين الانفاق والاستهلاك عن طريق تحليل العناصر التي تسببت في النفقة الاساسية ومتابعة استهلاك الموارد واستخدام الطاقة ان هذه المعلومات لاتحقق الرقابة علي نشاط الاعمال ولكنها تساعد في توفير المعلومات التي قد تؤثر في اتخاذ القرارات الادارية عن طريق توفير مؤشرات تساعد في عرض وتوضيح استخدام التكلفة داخل المنشأة .

## 2 . الافصاح عن مخرجات اسلوب التكلفة علي اساس النشاط :

تستهدف نظم المعلومات التكاليفية توفير انماط متعدد من المعلومات الملائمة وتوصيلها لمتخذي القرارات كي يعتمدوا عليها في اتخاذ قرارات رشيدة ونظرات لان نظم محاسبة التكاليف النشاط قد حقق تطبيقه علي العديد من الشركات الصناعية بالولايات المتحدة الامريكية نجاحات ملموسة في مجالات تحديد تكلفة المنتجات والكشف عن تكاليف الانشطة المختلفة في ظل النظم التقليدية وتضمينها عند حساب تكلفة المنتجات بشكل يحقق خاصية اكتمال المعومات ، التقارير القطاعية ، والاستخدامات الادارية المختلفة كما هو الحال في توفير المعلومات الملائمة لتقييم الاداء والرقابة علي التكلفة والقرارات الاستراتيجية بالاضافة الي الموارد البشرية وقنوات التوزيع وربحية العملاء لذا يمكن الجزم بامكانية ان يلعب ذلك النظام دورا كبيرا في توفير المعلومات الملائمة لتحقيق فعالية وكفاءة نظم المعلومات التكاليفية .

مما سبق يستنتج الباحث ان استراتيجيات التسعير تساعد في تحديد المزيج الانتاجي وتحديد الاسعار التي تلبي رغبات العملاء مما يساعد في تعظيم الربحية كما ان تحليل تكاليف مناطق التوزيع وتحليل ربحية المنتجات في كل منطقة توزيع علي حدة يوفر بيانات تكاليفية هامة يمكن بمقتضاها التعرف علي نصيب كل منتج يباع في كل منطقة جغرافية من تكاليف توزيع مما يوفر للادارة دعائم النجاح في مجال اتخاذ القرارات وتقييم الاداء للانشطة المختلفة .

## 3 . اهمية اسلوب التكلفة علي اساس النشاط في ادارة التكلفة واتخاذ القرارات الاستراتيجية :

تكمن اهمية اسلوب التكلفة علي اساس النشاط في ادارة الكلفة واتخاذ القرارات الاستراتيجية في

الجوانب التالية :

### أ . تخفيض التكلفة وتحسين العمليات :

يوفر اسلوب التكلفة علي اساس النشاط المعلومات اللازمة لفهم سلوك الكلفة بشكل افضل مما يمكن من العمل علي التحسين المستمر لتخفيضها وذلك من خلال الحد من الانشطة التي لا

تضيف قيمة للمنتج او الخدمة وتنمية تلك التي تضيف قيمة مما يؤدي الي ترشيد استغلال الموارد وخفض كلفة انتاج المنتج او تقديم الخدمة نتيجة رفع مستوي كفاءة اداء تلك الانشطة التي تضيف قيمة ، كما ان التحليل العميق لكلف الانشطة يكشف عن فرص تحسين الكفاءة .

ب . في مجال الرقابة علي الكلفة :

ان اسلوب التكلفة علي اساس النشاط طور الرؤية والرقابة علي الكلف ، فتركيز انظمة التكلفة علي اساس النشاط علي العلاقة بين موجبات الكلف والانشطة خلال عمليات المشروع يمكن المدراء من الفهم والتاثير علي مسببات الكلف وليس علي اغراضها فمن خلال ماتوفره انظمة التكلفة علي اساس النشاط من معلومات مفصلة عن الانشطة والموارد المطلوبة لتنفيذها تساعد المدراء في تحديد أي الأنشطة التي تتطلب المزيد من العمل ومن ثم تحديد أي المنتجات او الخدمات تكون مكلفة اكثر كما تشجع معلومات انظمة التكلفة علي اساس النشاط ادارات المشاريع علي تقييم الأنشطة والعمل علي تحسينها فضلا عن ان تحليل الأنشطة وربطها بمسبباتها من شأنه ان يؤدي الي فهم اداري افضل لكافة العمليات والعلاقات المتبادلة داخل المنظمة الامر الذي يسمح برقابة افضل التكلفة .

ج . في اتخاذ قرارات مزيج المنتجات والتسعير .

يزود اسلوب التكلفة علي اساس النشاط ادارة المنظمة بالمعلومات اللازمة لفهم بنية كلف منتجاتها او خدماتها وبالتالي تستطيع الادارة اتخاذ قرارات التسعير ومزيج المنتجات فما توفره انظمة اسلوب التكلفة علي اساس النشاط من معلومات كلف دقيقة يمكن الادارة من تحديد السعر المنافس والمحافظة علي ربح معقول ، كما ان المعلومات الدقيقة تقدم رؤية واضحة لادارة المنظمة عن المنتجات الاكثر كلفة والمنتجات او الخدمات الاقل كلفة وهذا من شأنه ان يدعم قرارات او توجهات الادارة في تحديد المزيج الامثل للمنتجات .

د . في مجال تخطيط وادارة الأنشطة :

تستخدم العديد من الشركات اسلوب التكلفة علي اساس النشاط لتخطيط وادارة انشطتها اذ 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 تطبيع الانظمة من مجرد الحصول علي معلومات كلفة الي ادارة الأنشطة والعمليات وهذا التحول هدف تطبيع الانظمة من مجرد الحصول علي معلومات كلفة الي ادارة الأنشطة والعمليات وهذا التحول في التطبيق افرز ما يسمى باسلوب الادارة علي النشاط ، وهي تربط الكلفة علي اساس النشاط

بالعديد عن التقنيات الاخرى مثل اعادة هندسة العمليات وادارة العمليات وتقييم الاداء فعمليات المشروع ترتبط عادة بمجموعة من الانشطة غالبا ما تتميز باسلوب متتابع ، وجدير بالاشارة ان تطبيق اسلوب التكلفة علي اساس النشاط لتحسين عمليات المشروع تستلزم كلا من بيانات التكلفة والاداء المرتبطة باي نشاط ، حيث تجمع بيانات الانشطة لاستخدامها في قياس التكلفة والكفاءة والجودة وتقييم الاداء . (1)

هـ . تصميم المنتجات او الخدمات الجديدة :

ان اسلوب التكلفة علي اساس النشاط تزود الادارة بمعلومات حول مسببا التكاليف هذا ما يساعدها علي اتخاذ قرارات افضل فيما يخص تصميم وتقديم المنتجات والخدمات الجديدة ورسم السياسات التسويقية في مجالات عديدة كالربحية وازالة خطوط انتاج او نقاط تسويق بعيدة .

و . قياس الاداء وتحسينه :

يوفر اسلوب التكلفة علي اساس النشاط الانشطة معلومات متنوعة مالية وغير مالية تعد بمثابة مقاييس للاداء بما يساعد علي تحسين توجيه ودفع الافراد والانشطة واحكام الرقابة عليها ومن ثم تسييرها بكفاءة بما يحقق اهداف المؤسسة ، حيث تعتبر عملية تحسين الاداء بمثابة العمود الفقري لاسلوب التكلفة علي اساس النشاط ، بالاضافة الي انه يساعد المؤسسة في فهم اكثر لاحتياجات العملاء .

بناءا عليه فان جميع مجالات استخدام اسلوب التكلفة علي اساس النشاط تهدف الي تحسين التسيير والعمل علي رفع اداء وظائف التسيير في المؤسسة . (2)

يلاحظ الباحث ان استخدام اسلوب التكلفة علي اساس النشاط يساعد في معرفة تكلفة المنتجات النهائية بدقة وتحديد المنتجات التي تحقق ارباح افضل للشركة وتزويد الادارة بالمعلومات التي تقيد في اتخاذ القرارات الادارية السليمة ورسم السياسات الانتاجية .

1() د . هيثم مالك راضي ، مجيد روي اسماعيل ، تحديد التكاليف علي اساس الانشطة ودوره في اتخاذ القرارات الادارية ، ( بغداد ، جامعة الكوفة ، 2011م ) ص 9 - 8 .

2() امين بن سعيد ، نظام محاسبة التكاليف المبين علي اساس الانشطة كاداة مساعدة علي التسيير وتحسين الاداء ، ( الجزائر ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة ، 2010 ) ، ص 100 .

## رابعاً : اسلوب التكلفة المستهدفة في ترشيد القرارات الاستراتيجية :

ان اسلوب التكلفة المستهدفة تمثل احدي اهم الاساليب الحديثة لادارة التكلفة التي تطورت لمساعدة ادارة المنشأة في مواجهة التحديات في بيئة الاعمال الحديثة التي تتمثل بارتفاع المنافسة وتنوع رغبات الزبائن وسرعة تغيرها والتقدم في تكنولوجيا المعلومات والصناعة حيث يعمل هذا الاسلوب باثر رجعي من سعر السوق التنافسية لادارة وتصميم المنتج للوصول الي التكلفة المستهدفة التي تمكن المنشأة في تحقيق الربح المطلوب ، والاستمرار في السوق عن طريق تقديم منتجات تلبي رغبات الزبائن من حيث السعر والجودة . (1)

يمكن تناول اسلوب التكلفة المستهدفة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية من خلال الاتي :

### 1 . التكلفة المستهدفة واتخاذ قرارات تخفيض التكاليف : (2)

تهتم التكاليف المستهدفة بتخفيض التكاليف منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم متبعة في ذلك مبدا الوقاية خير من العلاج ، وهي بذلك تتفادي حدوث الارتفاع في التكاليف من خلال الاستقلال الامثل للموارد المتاحة للمشروع من مواد خام وعمالة واجور ومساحة وغير ذلك ، ومن خلال اتباع جميع الوسائل الممكنة لخفض التكاليف بعد تحديد التكلفة المستهدفة ، كما ان التكاليف المستهدفة تضع اسلوب الرقابة المناسب الذي يمكنها دائماً من التأكد من صحة سير وتنفيذ ما خطط له ، هذا بالاضافة الي انها تعتمد بشكل كبير علي العلاقة الوثيقة والتعاون من الموردين من اجل تخفيض التكاليف .

يتم تخفيض التكلفة والوصول بها الي التكلفة المستهدفة من خلال المرحل الرابع التالية . (3)

### أ . مرحلة تخطيط المنتج وتصميمه :

ان يتم في هذه الخطوة تحديد التكلفة الخاصة بالمنتج المصمم وفقاً لاحتياجات وتفصيلات العميل اذ تتركز جهود المحاسب الاداري في مراجعة تقديرات تكلفة تصميم المنتج الجديد لمقارنتها مع دراسات اسواق وبيانات التكلفة المستهدفة وتحديد مدي الجدوي من انتاج المنتج الجديد كما يتم في هذه المرحلة العمل ان تتساوي التكلفة المستهدفة مع التكلفة الفعلية للمنتج مع المحافظة علي مواصفات وجودة المنتج .

01 د . علاء جاسم سلمان واخرون ، استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق علي شركة الامل الصناعية ، ( بغداد ، جامعة بغداد ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد السابع ، العدد 21 ، 2010م ) ، ص 210 .

02 ميساء محمود محمد راجحان ، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات ، ( الرياض ، جامعة الملك عبدالعزيز ، كلية الاقتصاد والادارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة المنشورة ، 2010م ) ، ص 53 .

03 مجدي وائل الكبيسي ، مدي تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية ، ( عمان ، الجامعة الاردنية ، مجلة العلوم الادارية ، المجلد 41 ، العدد 2 ، 2014م ) ، ص 174 .

ب . مرحلة تحليل التكاليف :

اذ يتم تحليل التكلفة بدراسة مكونات تكلفة المنتج ومحاولة ايجاد وسائل لتخفيضها في المنتج دون التأثير علي جودة اداء المنتج لوظائفه وتتمثل بتحليل تكلفة كل جزء من اجزاء المنتج ومن ثم العمل علي تخفيض تكلفته الي اقصي حد ممكن والوصول بها الي التكلفة المستهدفة .

ج . مرحلة تطبيق هندسة القيمة ( تحليل القيمة )

يتم في هذه الخطوة تحليل وظائف مكونات المنتج المختلفة وذلك بهدف انجاز هذه الوظائف عبر دورة حياة المنتج باقل تكلفة ممكنة دون المساس بجودة المنتج وادائه من خلال استخدام مدخل هندسة القيمة كاداة من ادوات التحسين المستمر للمنتج عبر استخدام اساليب كمية خلال مرحلة التصميم والتصنيع للمنتجات والذي يتم عبر تحليل أنشطة وتكاليف المنشأة الي أنشطة وتكاليف تضيف قيمة للمنتج وأنشطة تكاليف لا تضيف قيمة للمنتج ، ومن ثم العمل علي المحافظة علي الأنشطة التي تضيف قيمة ومعالجة الأنشطة التي لا تضيف قيمة ، اما الاستغناء عنها او تحويلها الي أنشطة مضيعة للقيمة والذي يمكنها في النهاية من الوصول الي التكلفة المقدره النهائية ضمن مدخل التكلفة المستهدفة .

د . مرحلة الانتاج - القرار النهائي

بناءا علي التكلفة المقدره المستهدفة يتاح للادارة اتخاذ القرار النهائي بالمضي قدما نحو الانتاج والذي يحتاج الجهد الجماعي المشترك من فرق العمل المختلفة داخل المنشأة ، وذلك لتمكين المنشأة من تحقيق التكلفة المستهدفة المرتقبة . (1)

2 . استخدام التكلفة المستهدفة في اتخاذ قرارات تسعير المنتجات :

ان منهج التكلفة المستهدفة هو طريقة تسعير واسلوب لتخطيط الربحية وادارة التكلفة ، والتكلفة المستهدفة هي اسلوب للتسعير تم تحديثه في اليابان وتم استخدامه بشكل واسع من قبل المنشآت اليابانية خاصة تلك العاملة في مجال صناعة السيارات ، فبدلا من تحديد التكلفة لكل بند من البنود تم اضافة هامش الربح المرغوب فيه لتحديد سعر المنتج ، ويقوم منهج التكلفة المستهدفة بعكس هذه الاجراءات اذ 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 الانتاج بالتكلفة المستهدفة للمنتج واعتمادها كحد اعلي لتكلفة المواد والطرق والاجراءات

1() مجدي وائل الكبيسي ، مدي تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية ، المرجع السابق ، ص 175 .

المطلوبة لتصميمه وإنتاجه وبذلك سيقوم هؤلاء بتصميم المنتج وفقا لتكلفته المستهدفة او بادني منها وفي حالة الاخفاق في الوصول الي هذه التكلفة تجري محاولة تخفيضها باعادة تقييم التصميم الخاص بالمنتج وتحسين اجراءات انتاجه وتطوير نظام تجهيز المواد بما يؤمن توفيرها في الوقت المحدد للانتاج ولا يجب استبدال التكنولوجيا المخصصة لهذا المنتج باخرى متطورة لتخفيض تلك التكلفة وان تعذر ذلك ينبغي التخلي عن خطة انتاج ذلك المنتج .

تعد التكلفة المستهدفة اداة جيدة للتسعير في الاسواق التي تتسم بدرجة عالية في المنافسة حيث تسمح باجراء حاسم لاحتمالات نجاح المنتج قبل تخصيص الموارد الانتاجية له . (1)

**خامسا : دور اسلوب بطاقة الاداء المتوازن في ترشيد القرارات الاستراتيجية :**

يقوم اسلوب بطاقة الاداء المتوازن علي اساس ان مجالات وانشطة صنع واتخاذ القرار داخل الوحدة الاقتصادية يشمل كل من التخطيط الاستراتيجي والرقابة الادارية والرقابة التشغيلية ، وتختص الادارة العليا بالتخطيط الاستراتيجي طويل الاجل حيث القرارات والمشاكل غير المهيكلة خصوصا فيما يتعلق بالتعامل مع ردود افعال بيئة العمل الخارجية الي جانب بعض القرارات والمشاكل المهيكلة وشبه المهيكلة التي تتصف بها بيئة العمل الداخلي للوحدة الاقتصادية . وتختص الادارة الوسطي بالرقابة والتخطيط الاستراتيجي حيث ان معظم القرارات والمشاكل شبه المهيكلة وقد يكون بعضها غير مهيكل والبعض الاخر مهيكل ، الا ان معظم تلك القرارات والمشاكل تركز علي كيفية ومتابعة تحقيق الاهداف قصيرة الاجل المرتبطة بصفة اساسية ببيئة العمل الداخلي للوحدة الاقتصادية ، ونجد ان الادارة الدنيا تختص بالرقابة التشغيلية علي الاداء الفعلي حيث معظم القرارات والمشاكل المهيكلة ووتتصف بالروتينية فقد يكون بعضها شبه مهيكلة وكل تلك القرارات والمشاكل تركز علي كيفية ومتابعة تحقيق الاهداف المرحلية في اطار نفس الفترة الحالية وبالتالي ترتبط بيئة العمل الداخلي للوحدة الاقتصادية ، وفي ضوء ذلك ونظرا لان المعلومات المستخدمة في تقييم اداء كافة العاملين في المستويات الادارية المختلفة بالوحدة الاقتصادية المختلفة يمكن ان تكون مالية او يمكن ان تكون غير مالية ويمكن ان تعتمد علي مقاييس داخلية ويمكن ان تعتمد علي مقاييس خارجية وبالتالي فان بطاقة الاداء المتوازن تتضمن

1() محمد رضا الخلف ، انعام محسن حسن ، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة ( الرياض ، جامعة الملك ع ، الدعزيز ، كلية الاقتصاد والادارة ، مجلة الاقتصاد والادارة ، المجلد 21 ، العدد 1 ، 2007م ) ص ص 174-175.

الخليط الاتي ( مقاييس مالية ، مقاييس غير مالية ، مقاييس داخلية ، مقاييس خارجية ) لمراكز المسؤولية المتخلفة داخل الوحدة الاقتصادية في تقرير رقالي واحد يختص بتقييم الاداء . (1)

الابعاد الاربعة لبطاقة الاداء المتوازن والاهداف الاستراتيجية :

من خصائص الاهداف الجيدة ان تكون محددة ودقيقة ومفصلة وقابلة للقياس وتهدف الي احداث تغيير معنوي وشاملة ومرتبطة بالهدف الكلي علي مستوي النظمة وتوفر امكانية لمراجعتها وتقييمها لمعرفة مدي ملائمتها ومستوي التقدم الحاصل في النتائج النهائية . (2) وذلك عن طريق تحديد الاولويات الاستراتيجية والاهداف حيث تمثل الاهداف الغرض الاساسي من الاستراتيجية المطلوب تنفيذها ، فهي توضح ما الذي تحاول الاستراتيجية ان تحققه وتبين كيف يمكن ترجمة هذه الاستراتيجية الي اجراءات عملية يمكن تنفيذها لذلك يتم في هذه المرحلة التوصل الي اتفاق او شبه اجماع علي الاهداف الاستراتيجية للشركة والتي ستمثل فيما بينها الخريطة الاستراتيجية للشركة لذلك يجب ان تكون عملية تحديد الاهداف الاستراتيجية للشركة موجهة وفقا لمبدا اجعله سهلا ، وتبدا هذه العملية بالاهداف والنتائج المالية المستهدفة ومنها الي مسببات الاداء التي تضمن تحقيق هذه النتائج في الجوانب الاخرى لبطاقة الاداء المتوازن مع المحافظة علي علاقة السبب والنتيجة بينهما ، ويتم ترتيب الاهداف الاستراتيجية بحسب اولوياتها وفقا للمعايير التالية:(3)

1 . الاهيمة الاستراتيجية :

تتمثل النقطة المركزية المحورية لمشروع القياس المتوازن للاداء في استراتيجية الشركة ، لذلك يجب تقييم الاهمية الاستراتيجية للهدف المعين لحسب ما يساهم به ويحققه للاستراتيجية العامة للشركة .

2 . امكانية التحسين :

يجب اعطاء الاولوية للاهداف الاستراتيجية ذات الامكانيات والفرص الاكبر في التحسين ، بمعني ان تكون الاهداف الاستراتيجية المختارة هي مصدر ينبثق منه الالهام والفكر بمبادرات استراتيجية للتحسين ( يقصد بالمبادرة الاستراتيجية الخطة او البرنامج او مجموعة من الاجراءات التي ستقوم بها الشركة لتحقيق المستويات المستهدفة تحقيقها من كل هدف استراتيجي ) .

(1) د . ناصر نور الدين عبداللطيف ، الاتجاهات المدنية في المحاسبة الادارية وتكنولوجيا المعلومات ( مصر ، الاسكندرية ، الدار الجامعية ، 2009م ) ، ص ص 574 - 575 .

(2) د . طاهر حسن الغالي ، وائل ادريس ، الادارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل ، ( عمان ، عمان ، دار وائل للنشر ، 2007م ) ، ص ص 20 .

(3) د . احمد حسين علي حسين ، المحاسبة الادارية المتقدمة لفكر الاستراتيجي ، ( مصر ، الاسكندرية ، الدار الجامعية للنشر ، 2013م ) ، ص ص 286 - 288 .



### 3 . امكانية التنفيذ والتطبيق :

يجب ان تكون الاهداف التي سيتم اختيارها لتكون الخريطة الاستراتيجية للشركة قابلة للقياس الكمي ، ولذلك يجب استبعاد الاهداف التي يمكن ان تكون غير قابلة للقياس الكمي او ستسبب تعقيدات كبيرة وخطيرة عند القياس .

### 4 . الارتباط بالاهداف الاستراتيجية الاخرى :

يتم وضع الخريطة الاستراتيجية للشركة علي اساس العلاقة الموجبة بين الاهداف الاستراتيجية الفردية في الجوانب الاربعة لبطاقة الاداء المتوازن وبالتالي يضمن التحقيق المتزامن لهذه الاهداف بما يؤدي الي تحسين الاداء في الشركة ككل ، وبذلك يجب اعطاء الاولوية للهدف الاستراتيجي في الجانب المعين لبطاقة الاداء المتوازن الذي يرتبط بعلاقة سببية قوية مع الاهداف الاستراتيجية في الجوانب الثلاثة الاخرى في بطاقة الاداء المتوازن ، واختيار الاهداف الاستراتيجية للشركة والتي ستمثل فيما بينها الخريطة الاستراتيجية للشركة والتي تتضمن التمثيل البياني للاهداف الاستراتيجية مصنفة حسب الفكر والجانب الذي تمثله هذه الاهداف مصحوبة بعلاقات سبب ونتيجة بين النتائج وبين مسببات الاداء التي تؤدي الي تحقيق هذه النتائج في كل جانب من الجوانب الاربعة .

يستنتج الباحث مما سبق ان استخدام بطاقة الاداء المتوازن تعمل علي توقع الاحداث وترجمتها الي اهداف تشغيلية وتمكن المدراء ومتخذي القرارات من مقارنة التنفيذ الفعلي للاداء مع الخريطة الاستراتيجية واكتشاف أي انخفاض في الاداء للعناصر الحرجة والسرعة في معالجة الخلل وعدم تكراره بالاضافة الي توفيرها المعلومات المناسبة في الوقت المطلوب لمتخذي القرارات الاستراتيجية في كافة المستويات الادارية بالمنشأة .

## الفصل الثالث

### الدراسة الميدانية والتطبيقية

في هذا الفصل سوف يناول الباحث نبذة تعريفية عن شركة السكر السودانية واعداد وصفاً للطريقة والإجراءات التي أتبعها في تنفيذ هذا الدراسة وعرض ومناقشة نتائج الدراسة لاثبات صحة الفرضيات وذلك من خلال المباحث الآتية :

**المبحث الاول : نبذة تعريفية عن شركة السكر السودانية واجراءات الدراسة الميدانية .**

**المبحث الثاني : الدراسة التطبيقية وتحليل البيانات واختبار الفرضيات .**

## المبحث الاول

### نبذة تعريفية عن شركة السكر السودانية واجراءات الدراسة الميدانية

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

اولا : نبذة تعريفية عن شركة السكر السودانية :

تمهيد :

زراعة القصب بالسودان كانت موجودة منذ اوائل القرن الماضي بمناطق الجبلين ، مدني ، الكاملين ، سنجة ، جبل مرة . وبدا التفكير في صناعة السكر في الثلاثينيات من القرن الماضي عن طريق الخبير الايطالي مالمسوس بمنطقة منقلا وكان الوفد من شركة بوكسول الانجليزية لدراسة امكانية انشاء مصنع سكر بها ، وفي مطلع 1959م تمت الاستعانة بالبروفيسور فردريك رون لاعداد دراسة لقيام صناعة السكر بالسودان وفي عام 1960م تم وضع حجر الاساس لاول مصنع سكر بالسودان مصنع سكر الجنيد علي يد اللواء محمد احمد عروة نيابة عن الرئيس ابراهيم عبود وبدا الموسم التجريبي للمصنع عام 1962 .

نشأة شركة السكر السودانية :

شركة السكر السودانية شركة قطاع عام تعمل وفق قانون الشركات الخاصة لعام 1925م وتقع تحت مظلة وزارة الصناعة وللشركة مجلس ادارة يرأسه وزير الصناعة وتتمثل في مجلس ادارة الوزارات والهيئات والمختصة ممثل العاملين بالشركة وبعض ذوي الخبرات في مجال صناعة السكر .

أهداف شركة السكر السودانية :

تهدف شركة السكر السودانية الي :

1 . انتاج محصول قصب السكر

2. انتاج سكر ابيض بمواصفات عالية للاسواق العالمية والمحلية .

3. الاستثمار في الصناعات التكميلية القائمة علي مخلفات صناعة السكر من المولاص والبقاس

الايثانول ، الاعلاف وغيرها .

4. تصنيع مدخلات الانتاج محليا وهي جوالات البلاستيك للتعبئة ، قطع الغيار للمصانع والورش الزراعية والجير وغيرها .

5 . التوسع في الانتاج الحيواني والبستاني للاسواق المحلية والعالمية .

6 . إنشاء مشروعات جديدة لانتاج السكر والصناعات المصاحبة .

7 . تطوير ورفع القدرات والمهارات للعامل السوداني .

8. تطوير وتنمية المناطق الريفية واحداه تنمية شاملة في الدولة .

### الهيكل التنظيمي لشركة السكر السودانية :

هيكل شركة السكر السودانية يشمل قطاعات متخصصة لاداء وظائف العمل وهي :

1 . القطاع الزراعي ويشتمل علي مدير القطاع الزراعي ويتبع له المدير الزراعي ومفتش اول المزرعة ومفتش الاحصاء .

2 . القطاع الفني ويشتمل علي مدير القطاع الفني ويتبع له مدير الانتاج ومدير الورش .

3 . القطاع المالي ويشتمل علي مدير القطاع المالي ويتبع له المدير المالي ورئيس المحاسبة المالية ورئيس المحاسبة الادارية .

4 . القطاع التجاري وتشتمل علي مدير القطاع التجاري ويتبع له مدير المشتريات ورئيس المشتريات المحلية ورئيس المشتريات الخارجية .

5 . القطاع الاداري ويشتمل علي مدير القطاع الاداري ويتبع له المدير الاداري ورئيس شئون الافراد ورئيس الشئون العامة .

### ثانيا : مجتمع وعينة الدراسة :

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة. يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من شركة السكر السودانية . أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (30) استمارة استبيان على المستهدفين من بعض المحاسبين ، ، والإداريين وبعض الأكاديميين في شركة السكر السودانية، واستجاب (30) فرداً أي ما نسبته (100%) تقريباً من المستهدفين، حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة.

وللخروج بنتائج دقيقة قدر الامكان حرص الباحث على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها

على الآتي:

1. الافراد من مختلف الفئات العمرية (أقل من 30 سنة ، من 30 وأقل من 40 سنة ، من 40 وأقل من 50 سنة ، 50 سنة فأكثر).
2. الافراد من مختلف التخصصات العلمية (محاسبة ، دراسات مصرفية ، إدارة أعمال ، نظم معلومات محاسبية ، إقتصاد ، أخرى).
3. الافراد من مختلف المؤهلات العلمية (بكالوريوس ، دبلوم عالي ، ماجستير ، دكتوراه ، أخرى).
4. الافراد من مختلف المسميات الوظيفية ( موظف ، رئيس قسم ، مراقب فرع ، نائب مدير ، أخرى).
5. الافراد من مختلف سنوات الخبرة (أقل من 5 سنوات ، من 5 وأقل من 10 سنة ، من 10 وأقل من 15 سنة ، من 15 وأقل من 20 سنة ، 20 سنة فأكثر).
6. الأفراد من مختلف سنوات الخبرة

وفيما يلي وصفاً مفصلاً لأفراد عينة الدراسة وفقاً للمتغيرات أعلاه (خصائص المبحوثين):

#### 1. العمر

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

#### جدول رقم (1/1/3)

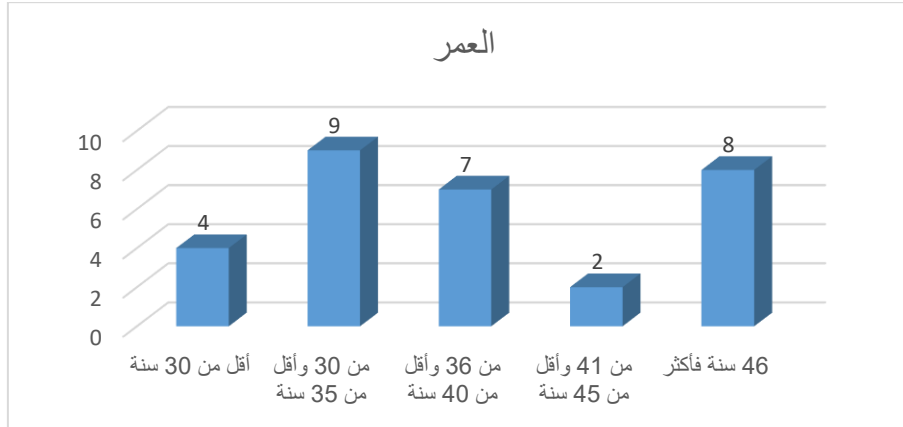
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	4	13.3%
من 30 وأقل من 35 سنة	9	30.0%
من 36 وأقل من 40 سنة	7	23.3%
من 41 وأقل من 45 سنة	2	6.7%
46 سنة فأكثر	8	26.7%
المجموع	30	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

### شكل رقم (1/1/3)

#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2018م.

يتبين من الجدول رقم (1/1/3) والشكل رقم (1/1/3) أن الفئة العمرية لغالبية افراد عينة الدراسة كانت من 30 وأقل من 35 سنة حيث بلغ عددهم (9) فردا بنسبة (30%) ، ثم الذين فئاتهم العمرية من 46 سنة فأكثر حيث (8) أفراد بنسبة (26.7%) ، يليهم الافراد الذين فئاتهم العمرية 36 وأقل من 40 سنة حيث بلغ عددهم (7) أفراد بنسبة (23.3%) ، يليهم الذين فئاتهم العمرية أقل من 30 سنة وعددهم (4) أفراد بنسبة (13.3%) ثم الفئة العمرية 41 و اقل من 45 سنة وعددهم (2) وبنسبة (6.7%).

#### 2. المؤهل العلمي :

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

### جدول رقم (2/1/3)

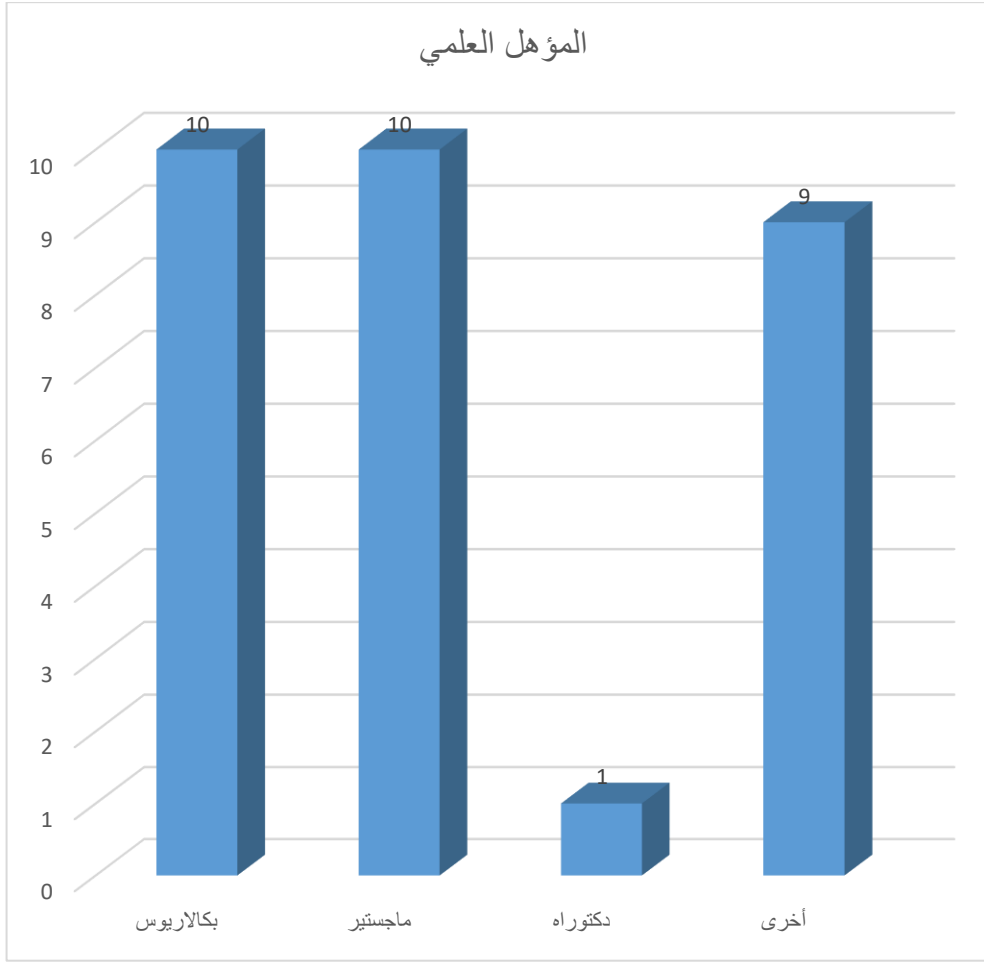
#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	العدد	المؤهل العلمي
33.3%	10	بكالوريوس
33.3%	10	ماجستير
3.3%	1	دكتوراه
30.0%	9	أخرى
100.0%	30	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

### شكل رقم (2/1/3)

#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2018م.

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (3/1/3) والشكل رقم (3/1/3) أن المؤهل العلمي

لغالبية أفراد عينة الدراسة هو البكالوريوس والماجستير حيث بلغ عددهم في عينة الدراسة (10)

افراد وبنسبة (33.3%) لكل منهما، يليهم الذين لديهم مؤهلات علمية أخرى حيث بلغ عددهم (9)

افراد وبنسبة (30.0%) ، كما تضمنت العينة على فرد واحد وبنسبة (3.3%) كان لديه مؤهل

علمي دكتوراه.

### 3. التخصص العلمي:

يوضح الجدول رقم (3/1/3) والشكل رقم (3/1/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق

متغير التخصص العلمي.

### جدول رقم (3/1/3)

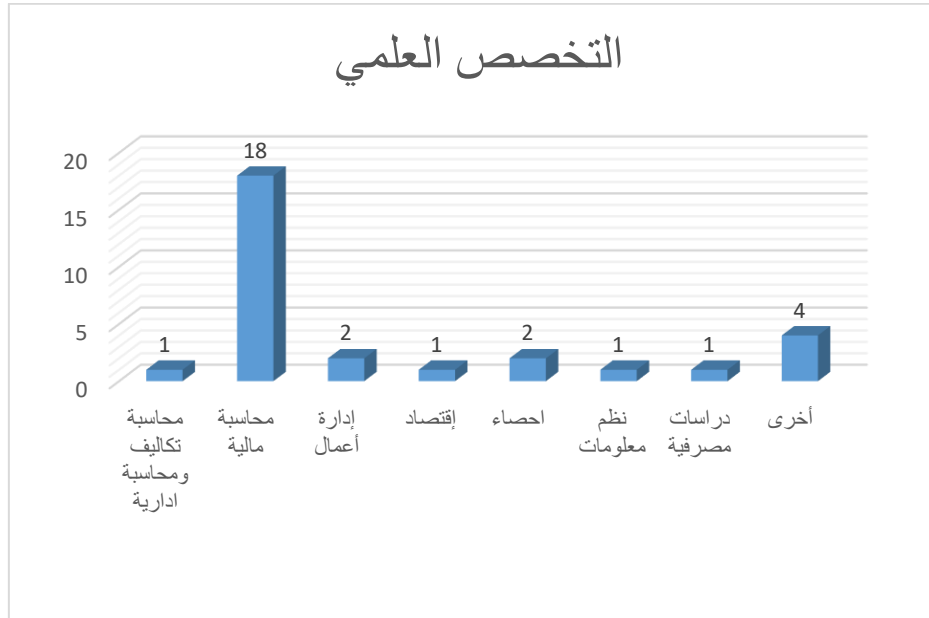
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	العدد	التخصص العلمي
%3.3	1	محاسبة تكاليف ومحاسبة ادارية
%60.0	18	محاسبة مالية
%6.7	2	إدارة أعمال
%3.3	1	إقتصاد
%6.7	2	احصاء
%3.3	1	نظم معلومات
%3.3	1	دراسات مصرفية
%13.3	4	أخرى
%100.0	30	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

شكل رقم (3/1/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2018م

يتبين من الجدول رقم (3/1/3) والشكل رقم (3/1/3)، أن التخصص العلمي لغالبية أفراد عينة



الدراسة هو المحاسبة المالية حيث بلغ عددهم (18) فردا بنسبة (60%) ، يليهم الافراد الذين لديهم تخصصات علمية أخرى حيث بلغ عددهم (4) أفراد بنسبة (13.3%) ، كما تضمنت العينة على فردين بنسبة (6.7%) كان تخصصهم العلمي إحصاء أو ادارة أعمال ، وفرد واحد بنسبة (3.3%) كان لديهم تخصصات علمية دراسات مصرفية أو نظم معلومات أو اقتصاد أو محاسبة تكاليف ومحاسبة أدارية.

#### 4. المؤهل المهني:

يوضح الجدول رقم (4/1/3) والشكل رقم (4/1/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني.

#### جدول رقم (4/1/3)

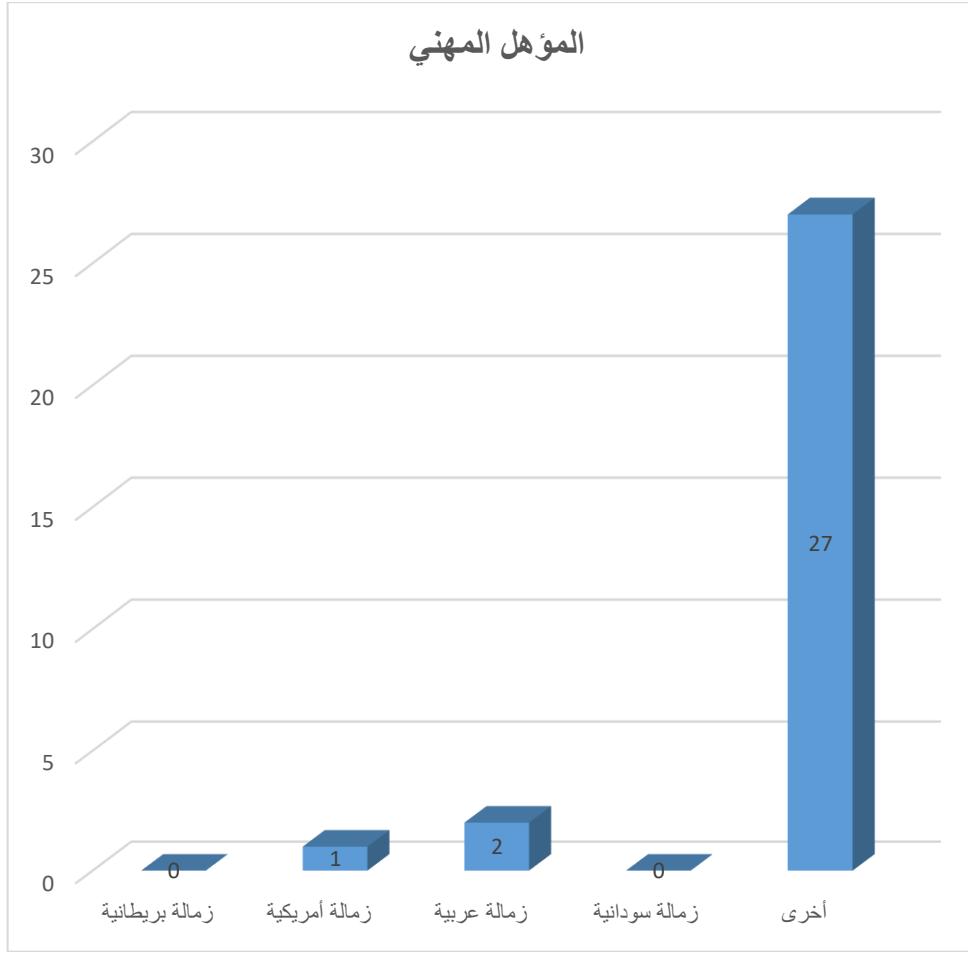
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

النسبة المئوية	العدد	المؤهل المهني
00.0%	0	زمالة بريطانية
3.3%	1	زمالة أمريكية
6.7%	2	زمالة عربية
00.0%	0	زمالة سودانية
90%	27	أخرى
100.0%	30	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م.

### شكل رقم (4/1/3)

#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2018م

يتبين من الجدول رقم (5/1/3) والشكل رقم (5/2/3) أن هناك (27) فردا وبنسبة (90%) لديهم مؤهل مهني آخر غير المذكورين ، وهناك فردين وبنسبة (6.7%) لديهم زمالة عربية. كما تضمنت العينة على فرد واحد وبنسبة (3.3%) له زمالة أمريكية و (0) فرد و بنسبة (0%) لهم الزمالة البريطانية والعربية.

#### 5-الوظيفية:

يوضح الجدول رقم (5/1/3) والشكل رقم (5/1/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الوظيفة.

### جدول رقم (5/1/3)

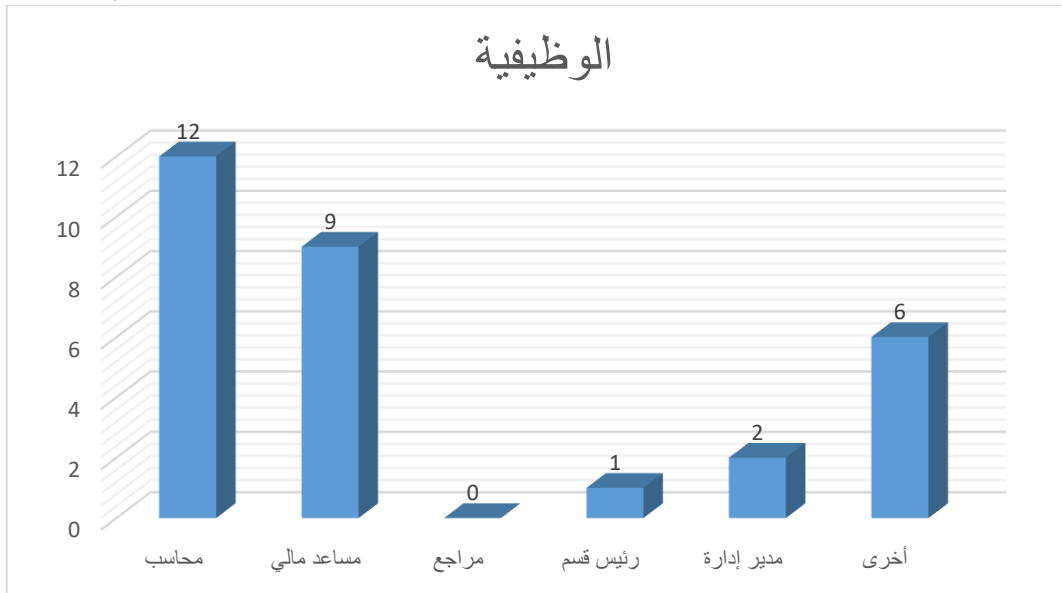
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الوظيفة

الوظيفة	العدد	النسبة المئوية
محاسب	12	40.0%
مساعد مالي	9	30.0%
مراجع	0	00.0%
رئيس قسم	1	3.3%
مدير إدارة	2	6.7%
أخرى	6	20.0%
المجموع	30	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

### شكل رقم (5/1/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2018م

يتبين من الجدول رقم (5/1/3) والشكل رقم (5/1/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم مركزهم الوظيفي محاسب حيث بلغ عددهم (12) فرداً بنسبة (40%) ، يليهم الأفراد الذين لديهم مركزهم الوظيفي مساعد مالي حيث بلغ عددهم (9) فرداً بنسبة (30%) ، كما تضمنت العينة على (6) أفراد بنسبة (20%) كان لديهم مراكز وظيفية أخرى ، فردين بنسبة (6.7%) كان مركزهم

الوظيفي مدير ادارة، كما تضمنت العينة على فرد واحد بنسبة (3.3%) كان مركزه الوظيفي رئيس قسم.

#### 5. سنوات الخبرة

يوضح الجدول رقم (6/1/3) والشكل رقم (6/1/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة.

#### جدول رقم (6/1/3)

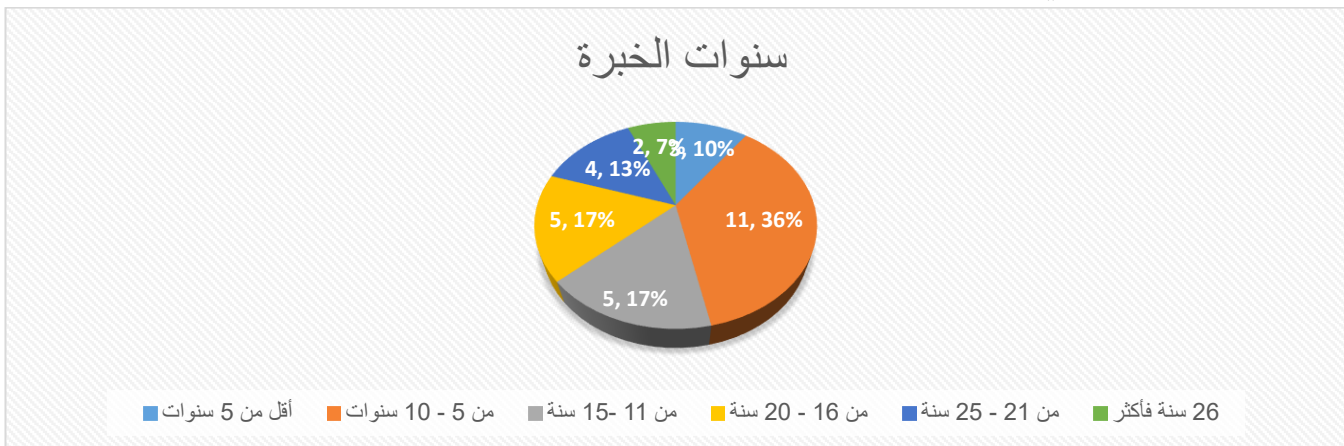
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	3	10.0%
من 5 - 10 سنوات	11	36.7%
من 1-15 سنة	5	16.7%
من 16 - 20 سنة	5	16.7%
من 21 - 25 سنة	4	13.3%
26 سنة فأكثر	2	6.7%
المجموع	30	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

#### شكل رقم (6/1/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2017م.

يتبين من الجدول رقم (6/1/3) والشكل رقم (6/1/3) أن غالبية افراد عينة الدراسة لديهم سنوات خبرة من 5-10 سنة حيث بلغ عددهم (11) فردا بنسبة (36.7%) ، يليهم الافراد الذين لديهم سنوات خبرة من 11 وأقل من 15 سنة و 16 واقل من 20 سنة حيث بلغ عددهم (5) افراد بنسبة (16.7%) لكل منهما، كما تضمنت العينة على (4) افراد بنسبة (13.3%) كان لديهم سنوات خبرة من 21 وأقل من 25 سنة ، (3) افراد بنسبة (10%) كان لديهم سنوات خبرة من اقل من 5 سنة ، كما تضمنت العينة على فردين بنسبة (6.7%) كان لديهم سنوات خبرة 26 سنة فأكثر.

#### أداة الدراسة :

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

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

#### - وصف الاستبيان

أرفق مع الاستبيان خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبيان. وأحتوى الاستبيان على قسمين رئيسين: (راجع الملحق رقم (1))

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

**القسم الثاني:** يحتوي هذا القسم على عدد (64) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجابتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وقد تم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة الأربع كما يلي:

- المحور الأول: تتضمن (5) عبارات.
  - المحور الثاني: تتضمن (5) عبارات.
  - المحور الثالث: تتضمن (9) عبارات.
  - المحور الرابع: تتضمن (9) عبارات.
  - المحور الخامس: تتضمن (8) عبارات.
  - المحور السادس: تتضمن (6) عبارات.
  - المحور السابع: تتضمن (6) عبارات.
  - المحور الثامن: تتضمن (6) عبارات.
  - المحور التاسع: تتضمن (6) عبارات.
  - المحور العاشر: تتضمن (4) عبارات.
- ثبات وصدق أداة الدراسة .

#### الثبات والصدق الظاهري

للتأكد من الصدق الظاهري لاستبيان الدراسة وصلاحيه عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرض الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة وبالبلغ عددهم (4) محكمين ومن مختلف المواقع الوظيفية والتخصصات العلمية. وبعد استعادت الاستبيان من المحكمين تم إجراء التعديلات التي اقترحت عليها.

#### الثبات والصدق الإحصائي

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

1. طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان - براون.
2. معادلة ألفا - كرونباخ.
3. طريقة إعادة تطبيق الاختبار.
4. طريقة الصور المتكافئة.

## 5. معادلة جوتمان.

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

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

وقام الباحث بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان- براون بالصيغة الآتية:<sup>(2)</sup>

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

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

ولحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه قام الباحث بأخذ عينة استطلاعية بحجم (20) فرداً من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي :

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

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

### جدول رقم (7/1/3)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان

المحور	معامل الارتباط	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الأول	0.70	0.82	0.91
الثاني	0.55	0.71	0.84
الثالث	0.73	0.84	0.92
الرابع	0.81	0.90	0.95
الخامس	0.86	0.92	0.96
السادس	0.75	0.86	0.93
السابع	0.83	0.91	0.95
الثامن	0.45	0.62	0.79
الاستبيان كاملاً	0.85	0.92	0.96

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من نتائج الجدول رقم (8/1/3) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة، وعلى الاستبيان كاملاً كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) مما يدل على أن استبيان الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض الدراسة، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

#### الأساليب الإحصائية المستخدمة

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

1. الأشكال البيانية .
2. جدول التوزيع التكراري للإجابات .
3. النسب المئوية .
4. معامل إرتباط بيرسون لحساب معامل الثبات للتأكد من الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة .
5. معادلة سبيرمان - براون لحساب معامل الثبات .



6. الإنحدار الخطي البسيط لقياس تأثير كل متغير مستقل على المتغير التابع.
7. الارتباط الخطي البسيط لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة .
8. الإنحدار الخطي المتعدد تأثير المتغيرات المستقلة مجتمعة على المتغير التابع.
9. معامل التحديد لتحديد مساهمة المتغيرات المستقلة على المتغير التابع
10. الإنحراف المعياري لقياس التجانس في إجابات أفراد عينة الدراسة .
11. الوسيط لمعرفة إتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص عبارات الدراسة .

#### خامساً : تطبيق أداة الدراسة

لجأ الباحث بعد التأكد من ثبات وصدق الاستبيان إلى توزيعه على عينة الدراسة المقررة (172) فرداً، وقد تم تفرغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدها الباحث لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لأوافق، لأوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب .

## التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة :

### نظام التكلفة على أساس النشاط:

التحليل الوصفي لعبارات المتغير الأول :

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

جدول (8/1/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الاول

الرقم	العبارة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	يتم تحديد الأنشطة الرئيسية التي تشارك في تقديم الخدمة المنشأة	8 13.3%	18 60%	4 26.7%	0 0.00%
2	يتم تحديد مراكز التكلفة للأنشطة عن طريق ربط التكاليف الغير مباشرة بالأنشطة التي ترتبط بها مراكز التكلفة	2 6.7%	24 40%	4 13.3%	0 0.00%
3	يتم تحديد مسبب تكلفة مناسب لكل نشاط	5 16.7%	20 66.7%	4 13.3%	1 3.3%
4	تستخدم المعلومات الاقتصادية في بعض العمليات لقياس اداء المنشأة	5 16.7%	20 66.7%	5 16.7%	0 0.00%
5	يظهر بعد العمليات الأنشطة التي تضيف قيمة لخدمات المنشأة	4 13.3%	19 63.3%	7 23.3%	0 0.00%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحث من الجدول رقم (9/1/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات التغيير الدوري للمراجع الخارجي (أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق.)

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير المستقل ، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

### جدول رقم (9/1/3)

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

الرقم	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	يتم تحديد الأنشطة الرئيسية التي تشارك في تقديم الخدمة المنشأة	4	0.62881	موافق
2	يتم تحديد مراكز التكلفة للأنشطة عن طريق ربط التكاليف الغير مباشرة بالأنشطة التي ترتبط بها مراكز التكلفة	4	0.44978	موافق
3	يتم تحديد مسبب تكلفة مناسب لكل نشاط	4	0.66868	موافق
4	تستخدم المعلومات الاقتصادية في بعض العمليات لقياس اداء المنشأة	4	0.58722	موافق
5	يظهر بعد العمليات الأنشطة التي تضيف قيمة لخدمات المنشأة	4	0.60743	موافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول (10/1/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات التغيير الدوري للمراجع الخارجي.
2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.47 - 1.04) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

#### التحليل الوصفي لعبارات المحور الثاني :

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

### جدول (10/1/3)

#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني

الرقم	العبرة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق
1	تعتبر الكاليف غير المباشرة كبيرة نسبيا في هيكل تكاليف المنشأة	4 13.3%	18 60%	6 20%	2 6.7%
2	تستخدم مسببات تكلفة موارد المنشأة لتخصيص تكاليف هذه الموارد على الأنشطة	2 6.7%	20 66.7%	8 26.7%	0 0.00%
3	تستخدم مسببات الأنشطة في تخصيص تكلفة الأنشطة على خدمات المنشأة	1 3.3%	21 70%	8 26.7%	0 0.00%
4	بعد التكلفة يعطيفهم اعمق لسلوك التكاليف مما يؤدي لتخفيض التكلفة والتحكم فيها	3 3.3%	15 50%	10 33.3%	2 6.7%
5	يقدم بعد التكلفة بيانات مالية دقيقة تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة	1 3.3%	20 66.7%	6 20%	3 10%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحث من الجدول رقم (11/1/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات جودة المراجعة الخارجية (أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق.)  
وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير المستقل ، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (11/1/3)

الوسيط والإنحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني

الرقم	العبارة	الوسيط	الإنحراف المعياري	التفسير
1	تعتبر الكاليف غير المباشرة كبيرة نسبيا في هيكل تكاليف المنشأة	4	0.76112	موافق
2	تستخدم مسببات تكلفة موارد المنشأة لتخصيص تكاليف هذه الموارد على الأنشطة	4	0.55086	موافق
3	تستخدم مسببات الأنشطة في تخصيص تكلفة الأنشطة على خدمات المنشأة	4	0.50401	موافق
4	بعد التكلفة يعطيفهم اعمق لسلوك التكاليف مما يؤدي لتخفيض التكلفة والتحكم فيها	4	0.76489	موافق
5	يقدم بعد التكلفة بيانات مالية دقيقة تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة	4	0.71840	موافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول (12/1/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات جودة المراجعة الخارجية.
2. كما تراوحت قيم الإنحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.49 - 1.03) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

التكلفة المستهدفة:

**التحليل الوصفي لعبارات المحور الثالث :**

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

## جدول (12/1/3)

### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثالث

الرقم	العبرة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	يتم تحديد سعر بيع المنتج بناء علي دراسات السوق قبل البدء بالعملية الانتاجية.	8 26.7%	17 56.7%	5 16.7%	0 0.00%
2	تشكل فريق تصميم للوصول الي تصميم المنتج الذي يحقق التكلفة المستهدفة .	5 16.7%	20 66.7%	5 16.7%	0 0.00%
3	التنسيق بين ادارة التسويق وادارة التصميم يؤدي لمعرفة متطلبات العملاء .	7 23.3%	21 70.0%	2 6.7%	0 0.00%
4	يتم الاهتمام بتكاليف المنتج في مرحلة مبكرة من الانتاج.	3 10.0%	25 83.3%	1 3.3%	0 0.00%
5	يتم الاهتمام بدراسة درجة تقلبات اسعار المواد الاولية اللازمة في العمليات الانتاجية	7 23.3%	20 66.7%	3 10.0%	0 0.00%
6	تحدد تكلفة منتجاتنا من خلال طرح الربح المستهدف من سعر السوق .	8 26.7%	18 60.0%	4 13.3%	0 0.00%
7	يحدد سعر البيع المستهدف بالاعتماد علي سعر السوق الحالي .	8 26.7%	20 66.7%	2 6.7%	0 0.00%
8	يحدد سعر البيع المستهدف بالاعتماد علي سعر بيع العام السابق .	2 6.7%	23 76.7%	4 13.3%	0 0.00%
9	يحدد سعر البيع المستهدف بناءاً علي تكلفة الانتاج .	9 30.0%	15 50.0%	6 20.0%	0 0.00%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحث من الجدول رقم (13/1/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات مصداقية التقارير المالية للمصرف ( أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى (أوافق )

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير المستقل ، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

### جدول رقم (13/1/3)

#### الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثالث

الرقم	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	يتم تحديد سعر بيع المنتج بناء علي دراسات السوق قبل البدء بالعملية الانتاجية .	4	0.66176	موافق
2	تشكل فريق تصميم للوصول الي تصميم المنتج الذي يحقق التكلفة المستهدفة .	4	0.58722	موافق
3	التنسيق بين ادارة التسويق وادارة التصميم يؤدي لمعرفة متطلبات العملاء .	4	0.53067	موافق
4	يتم الاهتمام بتكاليف المنتج في مرحلة مبكرة من الانتاج.	4	0.52523	موافق
5	يتم الاهتمام بدراسة درجة تقلبات اسعار المواد الاولية اللازمة في العمليات الانتاجية .	4	0.57135	موافق
6	تحدد تكلفة منتجاتنا من خلال طرح الربح المستهدف من سعر السوق.	4	0.62881	موافق
7	يحدد سعر البيع المستهدف بالاعتماد علي سعر السوق الحالي .	4	0.55086	موافق
8	يحدد سعر البيع المستهدف بالاعتماد علي سعر بيع العام السابق.	4	0.57135	موافق
9	يحدد سعر البيع المستهدف بناءً علي تكلفة الانتاج .	4	0.71197	موافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول (14/1/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات مصداقية التقارير المالية للمصرف.
2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.72 - 0.88) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

## التحليل الوصفي لعبارات المحور الرابع :

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

### جدول (14/1/3)

#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الرابع

الرقم	العبارة	التكرار والنسبة %				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يحدد هامش الربح المستهدف بناء علي خطط الربحية طويلة الاجل .	7 23.3%	18 60.0%	4 13.3%	1 3.3%	0 0.00%
2	يحدد هامش الربح المستهدف بناء علي معدل العائد علي اجمالي الاصول .	8 26.7%	16 53.3%	5 16.7%	1 3.3%	0 0.00%
3	نضع هامش الربح المستهدف بناء علي استراتيجية الحصة السوقية للمنتج	3 10.0%	22 73.3%	5 16.7%	0 0.00%	0 0.00%
4	يؤخذ في الاعتبار واقعية هامش الربح	1 3.3%	20 66.7%	9 30.0%	0 0.00%	0 0.00%
5	يؤخذ في الاعتبار كفاية الربح لمقابلة تكاليف دورة حياة المنتج .	4 13.3%	21 70.0%	5 16.7%	0 0.00%	0 0.00%
6	يحدد هامش الربح المستهدف بصورة مسبقة.	4 13.3%	16 53.3%	9 30.0%	1 3.3%	0 0.00%
7	يحدد هامش الربح المستهدف بناء علي معدل العائد علي المبيعات .	5 16.7%	19 63.3%	6 20.0%	0 0.00%	0 0.00%
8	يحدد هامش الربح بناء علي معدل العائد علي مبيعات الصناعة	3 10.0%	20 66.7%	6 20.0%	1 3.3%	0 0.00%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحث من الجدول رقم (15/1/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات مصداقية التقارير المالية للمصرف (أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى (أوافق) .



وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير المستقل ، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

### جدول رقم (15/1/3)

#### الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الرابع

الرقم	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	يحدد هامش الربح المستهدف بناء علي خطط الربحية طويلة الاجل .	4	0.71840	موافق
2	يحدد هامش الربح المستهدف بناء علي معدل العائد علي اجمالي الاصول .	4	0.76489	موافق
3	نضع هامش الربح المستهدف بناء علي استراتيجية الحصة السوقية للمنتج .	4	0.52083	موافق
4	يؤخذ في الاعتبار واقعية هامش الربح .	4	0.52083	موافق
5	يؤخذ في الاعتبار كفاية الربح لمقابلة تكاليف دورة حياة المنتج	4	0.55605	موافق
6	يحدد هامش الربح المستهدف بصورة مسبقة .	4	0.72793	موافق
7	يحدد هامش الربح المستهدف بناء علي معدل العائد علي المبيعات .	4	0.61495	موافق
8	يحدد هامش الربح بناء علي معدل العائد علي مبيعات الصناعة.	4	0.64772	موافق
9	يحدد هامش الربح المستهدف علي سلوك الزبائن .	4	0.73030	موافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول (16/1/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات مصداقية التقارير المالية للمصرف.

2. كما تراوحت قيم الإنحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.72 – 0.88) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

### التحليل الوصفي لعبارات المحور الخامس:

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

### جدول (16/1/3)

### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الخامس

الرقم	العبارة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق
1	تحديد تكلفة منتجاتنا بالمعادلة التالية ( سعر البيع المتوقع ناقصاً التكاليف المستهدفة )	8 26.7%	20 66.7%	1 3.3%	0 0.00%
2	تحدد التكلفة المستهدفة للمنتج خلال مرحلة تخطيط وتصميم المنتج .	4 13.3%	20 66.7%	6 20.0%	0 0.00%
3	نوزع الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية وفقاً لدورة حياة المنتج .	5 16.7%	21 70.0%	4 13.3%	0 0.00%
4	يتم تشكيل فريق عمل متخصص لدراسة تكاليف الإنتاج مسبقاً .	3 10.0%	22 73.3%	4 13.3%	1 3.3%
5	نهتم بتوفير بيانات أكثر دقة في تحديد تكاليف المنتجات.	10 33.3%	17 56.7%	3 10.0%	0 0.00%
6	دائماً نسعي لتحليل أنشطة تصميم المنتجات لتحديد تكلفة كل نشاط .	4 13.3%	19 63.3%	7 23.3%	0 0.00%
7	نهتم بعمليات التحسين المستمر لعمليات الإنتاج في مختلف الأنشطة .	6 20.0%	20 66.7%	4 13.3%	0 0.00%
8	نقوم بادخال تحسينات تدريجية علي الإنتاج خلال دورة حياة المنتجات .	5 16.7%	21 70.0%	4 13.3%	0 0.00%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحث من الجدول رقم (17/1/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات مصداقية التقارير المالية للمصرف (أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق).

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الإجابات المتعلقة بالمتغير المستقل، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة، وذلك كما في الجدول الآتي:

### جدول رقم (17/1/3)

#### الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الخامس

الرقم	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	تحديد تكلفة منتجاتنا بالمعادلة التالية (سعر البيع المتوقع ناقصاً التكاليف المستهدفة)	4	0.64772	موافق
2	تحدد التكلفة المستهدفة للمنتج خلال مرحلة تخطيط وتصميم المنتج.	4	0.58329	موافق
3	نوزع الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية وفقاً لدورة حياة المنتج.	4	0.55605	موافق
4	يتم تشكيل فريق عمل متخصص لدراسة تكاليف الإنتاج مسبقاً	4	0.60743	موافق
5	نهتم بتوفير بيانات أكثر دقة في تحديد تكاليف المنتجات.	4	0.62606	موافق
6	دائماً نسعي لتحليل أنشطة تصميم المنتجات لتحديد تكلفة كل نشاط.	4	0.60743	موافق
7	نهتم بعمليات التحسين المستمر لعمليات الإنتاج في مختلف الأنشطة.	4	0.58329	موافق
8	نقوم بإدخال تحسينات تدريجية على الإنتاج خلال دورة حياة المنتجات	4	0.55605	موافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول (18/1/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات مصداقية التقارير المالية للمصرف.
2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.72 - 0.88) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

## بطاقات الأداء المتوازن :

### التحليل الوصفي لعبارات المحور السادس :

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

### جدول (18/1/3)

#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور السادس

الرقم	العبارة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	تسعي الادارة لتحقيق نمو في مبيعاتها .	9 30.0%	20 66.7%	1 3.3%	0 0.00%
2	يتم استغلال الموارد والامكانيات المتاحة بآليات التي تمكن من تحقيق ارباح فوق المستوي المألوف .	4 13.3%	24 80.0%	2 6.7%	0 0.00%
3	تستخدم ادارة الشركة خطط فاعلة لزيادة التدفق النقدي المستقبلي .	7 23.3%	21 70.0%	2 6.7%	0 0.00%
4	يوجد نمو متوازن للايرادات الانشطة	5 16.7%	21 70.0%	4 13.3%	0 0.00%
5	تحقق ادارة الشركة انخفاضا مستمرا في النفقات التي تحمل علي أنشطة	10 33.3%	16 53.3%	4 13.3%	0 0.00%
6	تسعي ادارة الشركة الي زيادة اجمالي الاصول .	5 16.7%	21 70.0%	4 13.3%	0 0.00%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحث من الجدول رقم (19/1/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات مصداقية التقارير المالية للمصرف (أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى (أوافق.)

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير المستقل ، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (19/1/3)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور السادس

الرقم	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	تسعي ادارة الشركة الي تحقيق نمو في مبيعاتها .	4	0.52083	موافق
2	يتم استغلال الموارد والامكانيات المتاحة بآليات التي تمكن من تحقيق ارباح فوق المستوي المألوف .	4	0.44978	موافق
3	تستخدم ادارة الشركة خطط فاعلة لزيادة التدفق النقدي المستقبلي.	4	0.53067	موافق
4	يوجد نمو متوازن للايرادات انشطة المنشأة .	4	0.55605	موافق
5	تحقق ادارة الشركة انخفاضاً مستمراً في النفقات التي تحمل علي أنشطة الشركة .	4	0.66436	موافق
6	تسعي ادارة الشركة الي زيادة اجمالي الاصول .	4	0.55605	موافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول (20/1/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات مصداقية التقارير المالية للمصرف.
2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.72 - 0.88) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

التحليل الوصفي لعبارات المحور السابع:

التحليل الوصفي لعبارات محور العملاء: يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات

المتغير التابع لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف

المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

### جدول (20/1/3)

#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور السابع

الرقم	العبرة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	تمتلك ادارة الشركة معلومات عن درجة رضا العملاء لمنتجاتها .	3 10.0%	19 63.3%	6 20.0%	1 3.3%
2	توضح ادارة الشركة لزيائنها السلع والخدمات التي ترغب بتقديمها مسبقا للاحتفاظ بالزبون .	4 13.3%	24 80.0%	2 6.7%	0 0.00%
3	يملك قسم التسويق بالشركة المهارات التي تساعدهم علي كسب عملاء جدد .	2 6.7%	27 90.0%	1 3.3%	0 0.00%
4	تطبق ادارة الشركة نظام للرقابة علي جودة المنتجات .	9 30.0%	17 56.7%	4 13.3%	0 0.00%
5	تعمل ادارة الشركة علي تطوير العلاقة مع العملاء .	3 10.0%	24 80.0%	3 10.0%	0 0.00%
6	تعمل ادارة الشركة علي وضع خطط عمل لتنفيذ الانشطة .	6 20.0%	20 66.7%	4 13.3%	0 0.00%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحث من الجدول رقم (21/1/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات مصداقية التقارير المالية للمصرف (أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى (أوافق).

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير المستقل ، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

## جدول رقم (21/1/3)

### الوسيط والإنحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور السابع

الرقم	العبارة	الوسيط	الإنحراف المعياري	التفسير
1	تمتلك ادارة الشركة معلومات عن درجة رضا العملاء لمنتجاتها	4	0.82768	موافق
2	توضح ادارة الشركة لزيائنها السلع والخدمات التي ترغب بتقديمها مسبقا للاحتفاظ بالزبون .	4	0.44978	موافق
3	يملك قسم التسويق بالشركة المهارات التي تساعدهم علي كسب عملاء جدد	4	0.31984	موافق
4	تطبق ادارة الشركة نظام للرقابة علي جودة المنتجات .	4	0.64772	موافق
5	تعمل ادارة الشركة علي تطوير العلاقة مع العملاء .	4	0.45486	موافق
6	تعمل ادارة الشركة علي وضع خطط عمل لتنفيذ الانشطة .	4	0.45486	موافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول (22/1/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات مصداقية التقارير المالية للمصرف.
2. كما تراوحت قيم الإنحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.72 - 0.88) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

### التحليل الوصفي لعبارات المحور الثامن :

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

### جدول (22/1/3)

#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثامن

الرقم	العبرة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	يتم انتاج المنتجات بناءا علي حاجات ورغبات العملاء وتوقعاتهم.	6 20.0%	20 66.7%	4 13.3%	0 0.00%
2	يتناسب مستوى جودة المنتجات المتوفرة مع مقدار التكلفة.	4 13.3%	22 73.3%	3 10.0%	1 3.3%
3	تستخدم ادارة المنشأة احدث التقنيات في عمليات التخزين.	9 30.0%	14 46.7%	6 20.0%	1 3.3%
4	تسعي ادارة المنشأة للعمل بمستويات اداء عالية وتسليم المنتجات في الوقت المحدد	6 20.0%	21 70.0%	2 6.7%	1 3.3%
5	تعمل ادارة المنشأة علي دعم الابتكارات في قسم الانتاج .	5 16.7%	18 60.0%	6 20.0%	1 3.3%
6	يتم استخدام نظم المعلومات ببين الوحدات الادارية في المنشأة .	6 20.0%	19 63.3%	5 16.7%	0 0.00%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحث من الجدول رقم (23/1/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات مصداقية التقارير المالية للمصرف (أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى (أوافق).

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير المستقل ، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي :



### جدول رقم (23/1/3)

#### الوسيط والإنحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثامن

الرقم	العبرة	الوسيط	الإنحراف المعياري	التفسير
1	يتم انتاج المنتجات بناء علي حاجات ورغبات العملاء وتوقعاتهم .	4	58329.0	موافق
2	يتناسب مستوي جودة المنتجات المتوفرة مع مقدار التكلفة .	4	61495.0	موافق
3	تستخدم ادارة المنشأة احدث التقنيات في عمليات التخزين .	4	80872.0	موافق
4	تسعي ادارة المنشأة للعمل بمستويات اداء عالية وتسليم المنتجات في الوقت المحدد .	4	63968.0	موافق
5	تعمل ادارة المنشأة علي دعم الابتكارات في قسم الانتاج .	4	71197.0	موافق
6	يتم استخدام نظم المعلومات ببين الوحدات الادارية في المنشأة .	4	61495.0	موافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول (24/1/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات مصداقية التقارير المالية للمصرف.
2. كما تراوحت قيم الإنحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.72 - 0.88) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

#### التحليل الوصفي لعبارات المحور التاسع :

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

### جدول (24/1/3)

#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور التاسع

الرقم	العبرة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	يتم عمل برامج تدريب بالمنشأة تساعد علي تطوير كفاءة اداء العاملين.	5 16.7%	21 70.0%	3 10.0%	1 3.3%
2	تسعي ادارة المنشأة لتصميم برامج تدريبية متنوعة لتطوير مهارات العاملين.	5 16.7%	23 76.7%	2 6.7%	0 0.00%
3	تخصص ادارة المنشأة حوافز للافكار المبدعة والمتطورة.	6 20.0%	20 66.7%	3 10.0%	1 3.3%
4	تهتم ادارة المنشأة بخلق المناخ التنظيمي المناسب لدعم وتشجيع الابداع.	8 26.7%	16 53.3%	6 20.0%	0 0.00%
5	تعمل ادارة المنشأة علي دراسة مدي جودة المنتجات التي تقدمها للعملاء.	5 16.7%	21 70.0%	3 10.0%	1 3.3%
6	تعمل ادارة المنشأة علي تطوير انظمتها واجراءاتها التنظيمية.	5 16.7%	22 73.3%	3 10.0%	0 0.00%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحث من الجدول رقم (25/1/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات مصداقية التقارير المالية للمصرف (أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى (أوافق).

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير المستقل ، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (25/1/3)

الوسيط والإنحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور التاسع

الرقم	العبرة	الوسيط	الإنحراف المعياري	التفسير
1	يتم عمل برامج تدريب بالمنشأة تساعد علي تطوير كفاءة اداء العاملين .	4	0.64327	موافق
2	تسعي ادارة المنشأة لتصميم برامج تدريبية متنوعة لتطوير مهارات العاملين .	4	0.48066	موافق
3	تخصص ادارة المنشأة حوافز للافكار المبدعة والمتطورة .	4	0.66868	موافق
4	تهتم ادارة المنشأة بخلق المناخ التنظيمي المناسب لدعم وتشجيع الابداع .	4	0.69149	موافق
5	تعمل ادارة المنشأة علي دراسة مدي جودة المنتجات التي تقدمها للعملاء .	4	0.64327	موافق
6	تعمل ادارة المنشأة علي تطوير انظمتها واجراءاتها التنظيمية .	4	0.52083	موافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

من الجدول (26/1/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات مصداقية التقارير المالية للمصرف.
2. كما تراوحت قيم الإنحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.72 - 0.88) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

التحليل الوصفي لعبارات المحور العاشر :

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

### جدول (26/1/3)

#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور العاشر

الرقم	العبرة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	يتم وضع العديد من مسارات العمل البديلة لتحقيق اهداف المنشأة طويلة الاجل .	9 30.0%	18 60.0%	3 10.0%	0 0.00%
2	تحدد معايير مختلفة لاستراتيجيات العمل التي يتم اتخاذها لتحقيق اهداف المنشأة	9 30.0%	17 56.7%	4 13.3%	0 0.00%
3	تقوم ادارة المنشأة بعملية فحص للمشاكل التي تواجه لمنشأة وتسييرها لاتخاذ قرارات استراتيجية رشيدة .	8 26.7%	16 53.3%	6 20.0%	0 0.00%
4	تقوم ادارة المنشأة بعمل فحوصات متعددة لاستراتيجيات العمل المقترحة وترشيدها لتحقيق اهداف المنشأة .	3 10.0%	20 66.7%	7 23.3%	0 0.00%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح للباحث من الجدول رقم (27/1/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات مصداقية التقارير المالية للمصرف (أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى (أوافق).

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير المستقل ، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (27/1/3)

الوسيط والإنحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور العاشر

الرقم	العبارة	الوسيط	الإنحراف المعياري	التفسير
1	يتم وضع العديد من مسارات العمل البديلة لتحقيق اهداف المنشأة طويلة الاجل .	4	0.61026	موافق
2	تحدد معايير مختلفة لاستراتيجيات العمل التي يتم اتخاذها لتحقيق اهداف المنشأة .	4	0.64772	موافق
3	تقوم ادارة المنشأة بعملية فحص للمشاكل التي تواجه لمنشأة وتفسيرها لاتخاذ قرارات استراتيجية رشيدة .	4	0.69149	موافق
4	تقوم ادارة المنشأة بعمل فحوصات متعددة لاستراتيجيات العمل المقترحة وترشيدها لتحقيق اهداف المنشأة .	4	0.57135	موافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول (28/1/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات مصداقية التقارير المالية للمصرف.
2. كما تراوحت قيم الإنحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.72 - 0.88) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

## المبحث الثاني

### تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

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

#### 1- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:

" بعد العمليات تؤثر علي القرارات الاستراتيجية "

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن بعد العمليات كمتغير مستقل ممثل بـ (X1) و القرارات الاستراتيجية كمتغير تابع ممثل بـ (Y) وذلك كما في الجدول الآتي:

#### جدول رقم (1/2/3)

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

الاستراتيجية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	3.430	1.258	$\hat{B}_0$
معنوية	0.000	4.157	0.205	$\hat{B}_1$
			0.71	معامل الارتباط (R)
			0.50	معامل التحديد ( $R^2$ )
		النموذج معنوي	23.110	أختبار (F)
$\hat{y} = 1.258 + 0.205x_1$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م.

#### يتضح جدول رقم (1/2/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين بعد العمليات كمتغير مستقلة و القرارات الاستراتيجية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.71).

2. بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.50)، هذه القيمة تدل على ان بعد العمليات كمتغير مستقلة تساهم بـ (50%) في القرارات الاستراتيجية (المتغير التابع).
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (23.110) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
4. 1.258: متوسط القرارات الاستراتيجية عندما بعد العمليات يساوي صفرًا.
5. 0.205: وتعني زيادة بعد العمليات وحدة واحدة تزداد القرارات الاستراتيجية بـ 21%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " بعد العمليات تؤثر علي القرارات الاستراتيجية " قد تحققت.

## 2- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:

" بعد التكاليف تؤثر علي القرارات الاستراتيجية "

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن بعد التكاليف كمتغير مستقل ممثل بـ ( $X_2$ ) و القرارات الاستراتيجية كمتغير تابع ممثل بـ ( $Y$ ) وذلك كما في الجدول الآتي:

### جدول رقم (2/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين بعد التكاليف و القرارات

الاستراتيجية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	3.968	1.194	$\hat{B}_0$
معنوية	0.000	4.448	0.351	$\hat{B}_1$
			0.74	معامل الارتباط ( $R$ )
			0.55	معامل التحديد ( $R^2$ )
		النموذج معنوي	30.341	أختبار ( $F$ )
$\hat{y} = 1.194 + 0.351x_2$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

### يتضح جدول رقم (2/2/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين بعد العمليات كمتغير مستقلة و القرارات الاستراتيجية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.74).
  2. بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.55)، هذه القيمة تدل على ان بعد التكاليف كمتغير مستقلة تساهم بـ (55%) في القرارات الاستراتيجية (المتغير التابع).
  3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (30.341) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
  4. 1.194: متوسط القرارات الاستراتيجية عندما بعد التكاليف يساوي صفراً.
  5. 0.351: وتعني زيادة بعد التكاليف وحدة واحدة تزداد القرارات الاستراتيجية بـ 35%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: " بعد التكاليف تؤثر علي القرارات الاستراتيجية " قد تحققت.

### 3- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي:

" سعر البيع المستهدف يؤثر علي القرارات الاستراتيجية "

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن سعر البيع المستهدف كمتغير مستقل ممثل بـ (X3) و القرارات الاستراتيجية كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

### جدول رقم (3/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين سعر البيع المستهدف و القرارات الاستراتيجية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.001	3.785	1.180	$\hat{B}_0$
معنوية	0.001	3.526	0.335	$\hat{B}_1$
			0.72	معامل الارتباط (R)
			0.52	معامل التحديد ( $R^2$ )
		النموذج معنوي	27.439	أختبار (F)
$\hat{y} = 1.180 + 0.335x_3$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م



### يتضح جدول رقم (3/2/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين سعر البيع المستهدف كمتغير مستقلة و القرارات الاستراتيجية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.72).
2. بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.52)، هذه القيمة تدل على ان سعر البيع المستهدف كمتغير مستقلة تساهم ب (55%) في القرارات الاستراتيجية (المتغير التابع).
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (27.439) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. 1.180: متوسط القرارات الاستراتيجية عندما سعر البيع المستهدف يساوي صفرًا.
  5. 0.335: وتعني زيادة سعر البيع المستهدف وحدة واحدة تزداد القرارات الاستراتيجية ب 34%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: "سعر البيع المستهدف تؤثر علي القرارات الاستراتيجية" قد تحققت.
- 4- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الرابعة:

تنص الفرضية الرابعة من فرضيات الدراسة على الآتي:

"هامش الربح المستهدف تؤثر علي القرارات الاستراتيجية".

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن هامش الربح المستهدف كمتغير مستقل ممثل ب (x4) و القرارات الاستراتيجية كمتغير تابع ممثل ب (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (4/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين هامش الربح المستهدف و القرارات الاستراتيجية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.017	2.546	1.673	$\hat{B}_0$
معنوية	0.000	3.676	0.617	$\hat{B}_1$
			0.77	معامل الارتباط (R)
			0.59	معامل التحديد ( $R^2$ )
		النموذج معنوي	40.515	أختبار (F)
$\hat{y} = 1.673 + 0.615x_4$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

### يتضح جدول رقم (4/2/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين هامش الربح المستهدف كمتغير مستقلة و القرارات الاستراتيجية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.77).
  2. بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.59)، هذه القيمة تدل على ان هامش الربح المستهدف كمتغير مستقلة تساهم ب (59%) في القرارات الاستراتيجية (المتغير التابع).
  3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (40.515) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
  4. 1.673: متوسط القرارات الاستراتيجية عندما هامش الربح المستهدف يساوي صفرًا.
  5. 0.615: وتعني زيادة هامش الربح المستهدف وحدة واحدة تزداد القرارات الاستراتيجية ب 62%. مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الرابعة والتي نصت على أن: " هامش الربح المستهدف تؤثر علي القرارات الاستراتيجية " قد تحققت.
- 5- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الخامسة:

تنص الفرضية الرابعة من فرضيات الدراسة على الآتي:

" التكلفة المسموح بها تؤثر علي القرارات الاستراتيجية "

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن التكلفة المسموح بها كمتغير مستقل ممثل ب (x4) و القرارات الاستراتيجية كمتغير تابع ممثل ب (y) وذلك كما في الجدول الآتي :

### جدول رقم (5/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين التكلفة المسموح بها و القرارات الاستراتيجية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.017	2.546	1.428	$\hat{B}_0$
معنوية	0.000	3.676	0.659	$\hat{B}_1$
			0.80	معامل الارتباط (R)
			0.64	معامل التحديد ( $R^2$ )
		النموذج معنوي	53.532	أختبار (F)
$\hat{y} = 1.428 + 0.659x_5$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

### يتضح جدول رقم (5/2/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين التكلفة المسموح بها كمتغير مستقلة و القرارات الاستراتيجية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.80).
  2. بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.64)، هذه القيمة تدل على ان التكلفة المسموح بها كمتغير مستقلة تساهم ب (64%) في القرارات الاستراتيجية (المتغير التابع).
  3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (53.532) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
  4. 1.428: متوسط القرارات الاستراتيجية عندما التكلفة المسموح بها يساوي صفرًا.
  5. 0.659: وتعني زيادة التكلفة المسموح بها وحدة واحدة تزداد القرارات الاستراتيجية ب 62%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الخامسة والتي نصت على أن: " التكلفة المسموح بها تؤثر علي القرارات الاستراتيجية " قد تحققت.
- 6- عرض ومناقشة نتائج الفرضية السادسة:

تنص الفرضية السادسة من فرضيات الدراسة على الآتي:

"المحور المالي يؤثر علي القرارات الاستراتيجية "

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن المحور المالي كمتغير مستقل ممثل ب (x6) و القرارات الاستراتيجية كمتغير تابع ممثل ب (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

### جدول رقم (6/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين المحور المالي و القرارات الاستراتيجية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	3.478	1.086	$\hat{B}_0$
معنوية	0.009	2.808	0.239	$\hat{B}_1$
			0.71	معامل الارتباط (R)
			0.50	معامل التحديد ( $R^2$ )
		النموذج معنوي	21.132	أختبار (F)
				$\hat{y} = 1.086 + 0.239x_6$

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

### يتضح جدول رقم (6/2/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين المحور المالي كمتغير مستقلة و القرارات الاستراتيجية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.71).
  2. بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.50)، هذه القيمة تدل على ان المحور المالي كمتغير مستقلة تساهم بـ (50%) في القرارات الاستراتيجية (المتغير التابع).
  3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (21.132) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
  4. 1.086: متوسط القرارات الاستراتيجية عندما المحور المالي يساوي صفراً.
  5. 0.239: وتعني زيادة المحور المالي وحدة واحدة تزداد القرارات الاستراتيجية بـ 24%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة السادسة والتي نصت على أن: " المحور المالي تؤثر علي القرارات الاستراتيجية " قد تحققت.

### 7- عرض ومناقشة نتائج الفرضية السابعة:

تنص الفرضية السابعة من فرضيات الدراسة على الآتي:

"محور العملاء تؤثر علي القرارات الاستراتيجية "

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن محور العملاء كمتغير مستقل ممثل بـ (X7) و القرارات الاستراتيجية كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

### جدول رقم (7/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين محور العملاء و القرارات الاستراتيجية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	3.478	1.665	$\hat{B}_0$
معنوية	0.009	2.808	0.601	$\hat{B}_1$
			0.79	معامل الارتباط (R)
			0.62	معامل التحديد ( $R^2$ )
		النموذج معنوي	34.955	أختبار (F)
$\hat{y} = 1.665 + 0.601x_7$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

### يتضح جدول رقم (7/2/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين محور العملاء كمتغير مستقلة و القرارات الاستراتيجية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.79).
  2. بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.62)، هذه القيمة تدل على ان محور العملاء كمتغير مستقلة تساهم بـ (62%) في القرارات الاستراتيجية (المتغير التابع).
  3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (34.955) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
  4. 1.665: متوسط القرارات الاستراتيجية عندما محور العملاء يساوي صفرًا.
  5. 0.601: وتعني زيادة محور العملاء وحدة واحدة تزداد القرارات الاستراتيجية بـ 60%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة السابعة والتي نصت على أن: " محور العملاء تؤثر علي القرارات الاستراتيجية " قد تحققت.
- 8- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثامنة:

#### "محورالتعليم والتعلم تؤثر علي القرارات الاستراتيجية "

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن محور التعليم والتعلم كمتغير مستقل ممثل بـ (x8) و القرارات الاستراتيجية كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

### جدول رقم (8/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين محورالتعليم والتعلم و القرارات الاستراتيجية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.001	3.876	1.228	$\hat{B}_0$
معنوية	0.001	3.562	0.460	$\hat{B}_1$
			0.73	معامل الارتباط (R)
			0.54	معامل التحديد ( $R^2$ )
		النموذج معنوي	34.955	أختبار (F)
$\hat{y} = 1.228 + 0.460x_8$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

### يتضح جدول رقم (8/2/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين محورالتعليم والتعلم كمتغير مستقلة و القرارات الاستراتيجية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.73).
  2. بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.73)، هذه القيمة تدل على ان مح محورالتعليم والتعلم كمتغير مستقلة تساهم ب (54%) في القرارات الاستراتيجية (المتغير التابع).
  3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (34.771) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
  4. 1.228: متوسط القرارات الاستراتيجية عندما محورالتعليم والتعلم يساوي صفراً.
  5. 0.460: وتعني زيادة محورالتعليم والتعلم وحدة واحدة تزداد القرارات الاستراتيجية ب 46%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثامنة والتي نصت على أن: " محورالتعليم والتعلم تؤثر علي القرارات الاستراتيجية " قد تحققت.
- عرض ومناقشة نتائج الانحدار الخطي المتعدد:

### جدول رقم (9/2/3)

#### يوضح متغيرات الدراسة

الرمز	المتغير	الصفة
y	القرارات الاستراتيجية	تابع
X1	نظام التكلفة	مستقل
X2	التكلفة المستهدفة	مستقل
X3	نظام الأداء المتوازن	مستقل

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

### جدول رقم (10/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير نظام التكلفة والتكلفة المستهدفة وبطاقة الاداء المتوازن على القرارات الاستراتيجية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	4.321	0.825	$\hat{B}_0$
معنوية	0.000	5.221	0.335	$\hat{B}_1$
معنوية	0.000	5.156	0.737	$\hat{B}_2$
معنوية	0.000	5.232	0.392	$\hat{B}_3$
			0.79	معامل الارتباط المتعدد (R)
			0.62	معامل التحديد ( $R^2$ )
النموذج معنوي			45.935	أختبار (F)
النموذج $\hat{y} = 0.825 + 0.335x_1 + 0.737x_2 + 0.392x_3$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018 م .

### يتضح جدول رقم (10/2/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين نظام التكلفة والتكلفة المستهدفة وبطاقة الاداء المتوازن على القرارات الاستراتيجية ، حيث بلغت قيم معامل الارتباط المتعدد (0.79).

2. بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.62)، هذه القيمة تدل على ان نظام التكلفة والتكلفة المستهدفة وبطاقة الاداء المتوازن كمتغيرات مستقلة تساهم (62%) في القرارات الاستراتيجية (المتغير التابع).

3. نموذج الانحدار المتعدد معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (45.935) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. من النتائج اعلاه نجد ان جميع معاملات الانحدار (B) معنوية نظام التكلفة ، بلغت قيمة (t) المحسوبة (5.221) وهي عند مستوى أقل (0.000)، التكلفة المستهدفة بلغت قيمة (t) المحسوبة (5.156) وهي عند مستوى أقل من (0.000)، وبطاقة الاداء المتوازن بلغت قيمة (t) المحسوبة (5.232) وهي عند مستوى أقل من (0.000). وهذه النتيجة تدل على وجود تأثير معنوي من قبل المتغيرات المستقلة (نظام التكلفة

والتكلفة المستهدفة وبطاقة الاداء المتوازن ) على المتغير التابع (القرارات الاستراتيجية).

**تقييم النموذج:**

**1- مصفوفة الارتباطات بين المتغيرات المستقلة**

**جدول رقم (11/2/3)**

**مصفوفة الارتباطات بين المتغيرات المستقلة**

	نظام التكلفة	التكلفة المستهدفة	بطاقة الاداء المتوازن
نظام التكلفة	1.000		
التكلفة المستهدفة	0.608	1.000	
بطاقة الاداء المتوازن	0.726	0.742	1.000

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018.

**2- اختبار الارتباط الذاتي و التدخل الخطي المتعدد والتوزيع الطبيعي**

يجب التحقق من نموذج الانحدار الخطي المتعدد انه لايعاني من مشكلة التعدد الخطي الارتباط الذاتي بين الأخطاء العشوائية قام بإجراء اختبار الارتباط الذاتي والتداخل المتعدد والتوزيع الطبيعي لاختفاء كما في الجدول التالي:



## جدول رقم (12/2/3)

### أختبار الارتباط الذاتي و التدخل الخطي المتعدد والتوزيع الطبيعي

Durbin-Watson	نسبة معامل الالتواء الى الخطأ المعياري	الخطأ المعياري	معامل الالتواء Skewness	معامل التضخم التباين VIF	التباين المسموح به Tolerance	المتغيرات المستقلة
2.244	0.755	0.196	0.148	2.161	0.463	نظام التكلفة علي اساس النشاط
	0.908		0.178	2.308	0.433	التكلفة المستهدفة
	0.158		0.031	3.078	0.325	نظام الأداء المتوازن

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

#### 1. أختبار الارتباط الذاتي (Auto correlation):

تم إجراء اختبار الارتباط الذاتي للاخطاء العشوائية باستخدام إحصائية دارين واتسن (DW) بمستوى دلالة 5% ودرجة حرية (n=30) و (P=3) فان إحصائية DW=2.244 تشير الى عدم وجود ارتباط ذاتي بين الاخطاء العشوائية.

#### 2. أختبار الارتباط الخطي المتعدد (Multi-collinearity):

للتحقق من مشكلة التداخل الخطي بين المتغيرات المستقلة إجراء الاختبار بواسطة إحصائية (Variance Inflation Factor/ VIF) نجد جميع قيم VIF للمتغيرات المستقلة أقل من 10 وهذا يعني ان النموذج لايعاني من مشكلة التداخل الخطي اي عدم وجود ارتباط عال بين المتغيرات المستقلة.

#### 3. أختبار التوزيع الطبيعي (Normal Distribution):

للتحقق من ان توزيع البيانات طبيعياً تم قسمة معامل الالتواء الى الخطأ المعياري ونجد أن نسبة معامل الالتواء الى الخطأ المعياري لجميع المتغيرات المستقلة تقع ضمن المدى (2و-2) يشير ذلك الى أن المتغيرات المستقلة تتوزع طبيعياً.

ويمكن تلخيص نتائج نتائج ترتيب المتغيرات المستقلة من حيث تأثير على المتغير التابع  
الدراسة بالجدول رقم (13/2/3) أدناه:

### جدول رقم (13/2/3)

ملخص نتائج ترتيب المتغيرات المستقلة من حيث تأثير على المتغير التابع

المتغير	الاهمية النسبية	الترتيب
نظام التكلفة	0.270	2
التكلفة المستهدفة	0.498	1
نظام الأداء المتوازن	0.255	3

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2018م

مناقشة نتائج الدراسة مع الدراسات السابقة :

تم تحليل دور المتغيرات المستقلة علي المتغير التابع حيث تم اثبات جميع الفرضيات وقد ايدتها النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة كما يلي :

1 . نصت الفرضية الاولى علي ان " هنالك علاقة بين نظام التكلفة علي اساس النشاط وترشيد القرارات الاستراتيجية في المنشآت الصناعية " وقد تم اثباتها ، وهذه النتيجة ايدت ما توصلت اليه بعض الدراسات السابقة مثل دراسة (اسماء عوض، 2008م) والتي توصلت الي ان تطبيق اسلوب التكلفة علي اساس النشاط يوفر معلومات تفيد في تقييم الاداء الداخلي للانظمة كما يساهم في مواكبة التطورات الحديثة والتفاعل مع التغيرات المستمرة ، ودراسة ( علي عاشور 2010م) والتي توصلت الي ان نظام التكلفة علي اساس النشاط يعتبر مدخلا فعالا لتقييم الاداء من خلال تحليل كافة الانشطة والتعرف علي جدوي كل نشاط ، واستبعاد الانشطة عديمة الفائدة مما يؤدي الي تخفيض جوهرى في التكاليف ويرفع من كفاءة اداء الانشطة ويساهم في تعظيم الانتاج وبناء قدرات تنافسية ، كما ايدت ايضا هذه النتيجة دراسة ( محي الدين سامي محمد 2011م) والتي توصلت الي ان تطبيق اسلوب التكاليف علي اساس النشاط يساهم في توفير المعلومات التكاليفية الدقيقة التي تفيد في عمليات صنع واتخاذ القرار . ودراسة ( فيصل القاسم 2013م ) والتي توصلت الي ان اسلوب التكاليف وفقا للنشاط يوفر معلومات تفصيلية عن تكاليف الانشطة

ومحركات التكلفة مما ادي الي توفير فرص جيدة لتحسين الانشطة والعمليات المؤثرة ايجابا علي تحسين اداء مصانع شركة السكر السودانية .

2 . نصت الفرضية الثانية علي ان " هنالك علاقة بين اسلوب التكلفة المستهدفة وترشيد القرارات الاستراتيجية في المنشآت الصناعية " وقد تم اثباتها ، وهذه النتيجة ايدت ماتوصلت اليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة مثل دراسة ( المهدي مفتاح السريتي 2013م) والتي توصلت الي ان من اهم المؤشرات المتعلقة بتخفيض التكلفة استخدام منهج التكلفة المستهدفة وحصر تكلفة الفاقد والضياع وتكاليف اصلاح الوحدات المعيبة وبالتالي يساعد ادارة المنشأة من اتخاذ القرارات المناسبة ، كما ايدت ايضا هذه النتيجة دراسة ( عزت كمال 2013م ) والتي توصلت الي ان اسلوب التكلفة المستهدفة يساعد علي التركيز علي الانشطة الانتاجية ، كما ايدت هذه النتيجة دراسة ( صديق ادم 2014م ) والتي توصلت الي ان تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في قطاع صناعة السكر بالسودان يساعد في اتخاذ قرارات تتفادي حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الانتاج وهذا يؤدي الي كفاءة وفعالية استخدام الموارد المتاحة .

3 . تنص الفرضية الثالثة علي ان " هنالك علاقة بين بطاقة الاداء المتوازن في ترشيد القرارات الاستراتيجية في المنشآت الصناعية " وقد تم اثباتها ، وقد ايدت ماتوصلت اليه بعض الدراسات السابقة مثل دراسة ( Bryant et al 2004 ) والتي توصلت الي ان استخدام المقاييس غير المالية بجانب المقاييس المالية يحقق نتائج افضل عنه في حالة استخدام المقاييس المالية فقط ، كما ايدت هذه النتيجة دراسة ( رزان حسين 2007 ) والتي توصلت الي ايجابية العلاقة ما بين اسلوب سلسلة القيمة واسلوب قياس الاداء المتوازن والاداء الكلي كما توصلت الي ان استخدام المؤشرات غيرالمالية بجانب المؤشرات المالية من شأنه ان يحقق فعالية عملية تقييم الاداء ومن ثم يساعد في ترشيد عملية اتخاذ القرارات .

## الخاتمة

## أولاً : النتائج

### 1 . النتائج النظرية :

- أ . توفر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة معلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة والقرارات التي تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة .
- ب . التكلفة المستهدفة مدخل لإستخدام معلومات التكاليف في إدارة وخفض تكاليف المنتج في المراحل المبكرة في دورة حياة المنتج مما يساعد علي منع حدوث تكلفة معينة بدلا من محاولة خفضها بعد حدوثها أي أن تخطيط التكلفة وليس الرقابة علي التكلفة .
- ج . قياس الأداء المتوازن نظام متكامل لتقييم الأداء الإستراتيجي للمنشأة لاعتماده علي مجموعة من المعايير المالية وغير المالية المرنة لتحقيق اهداف المنشأة الإستراتيجية .
- د . يمكن الاستفادة من اساليب المحاسبة الاستراتيجية في توفير المعلومات الملائمة لتحسين كفاءة وفعالية قرارات الادارة المتعلقة بتحقيق اهداف المنشأة الاستراتيجية .

### 2 . النتائج الميدانية :

- أ- اظهرت النتائج الميدانية ان بعد العمليات كمتغير مستقل يساهم في دعم القرارات الاستراتيجية كما ان بعد التكاليف كمحور من محاور نظام التكلفة علي اساس النشاط وكمتغير مستغل يؤثر علي القرارات الاستراتيجية وهذا ما يتثبت صحة الفرضية الاولى التي تنص علي ان " هنالك علاقة بين نظام التكلفة علي اساس النشاط وترشيد القرارات الاستراتيجية في المنشآت الصناعية " .
- ب- واطهرت النتائج الميدانية ان سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف والتكلفة المسموح بها تساعد في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية وهذا يتثبت صحة الفرضية الثانية والتي تنص علي ان " هنالك علاقة بين اسلوب التكلفة المستهدفة وترشيد القرارات الإستراتيجية في المنشآت الصناعية " .
- ت- كما اظهرت النتائج الميدانية ان محاور بطاقة الاداء المتوازن والمتمثلة في المحور المالي ومحور العملاء ومحور التعليم والنمو ذات تاثير علي القرارات الاستراتيجية وهذا ما يتثبت صحة الفرضية الثالثة والتي تنص علي ان " هنالك علاقة بين بطاقة الاداء المتوازن في ترشيد القرارات الاستراتيجية في المنشآت الصناعية " .

## ثانيا : التوصيات

بناءً علي النتائج المستخلصة يوصي الباحث بالاتي :

- 1 . ضرورة تطوير نظم التكاليف والمحاسبة الادارية في المنشآت الصناعية لتوفير البيانات اللازمة لدعم المقدرة التنافسية للمنتج .
- 2 . يجب علي الشركات إتخاذ الإجراءات اللازمة نحو إستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف والتي تعتمد علي قياس وتقييم الأداء الإستراتيجي بإستخدام مقاييس مالية وغير مالية وربطها الإستراتيجية العامة للمنشأة .
- 3 . الإتجاه نحو تبني أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في القطاع الصناعي والتي من أهمها اسلوب التكلفة علي أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة كأسلوبين يوفران معلومات تفيد في تقييم الأداء الداخلي للمنشأة كما يساهم في مواكبة التطورات الحديثة والتفاعل مع التغيرات المستمرة.
- 4 . تحديد مجموعة من المقاييس والمعايير والمؤشرات اللازمة لقياس وتقييم الأداء في كل فرع من فروع المنشأة وربطها مع نظام الحوافز والترفيه واعتبارها كأساس لرقابة ومتابعة كفاءة الاداء في مختلف المستويات .
- 5 . ضرورة تبني مدراء الشركات لمفهوم بطاقة الأداء المتوازن بما يساعد في خلق ترابط بين الخطط الموضوعية والإهداف الاستراتيجية للشركة .
- 6 . ضرورة تطبيق بطاقة مقاييس الأداء المتوازن في المنشآت الصناعية كأحد الإتجاهات المعاصرة في أساليب محاسبة التكاليف وكنظام لقياس وتقييم الأداء والمالي والتشغيلي للمنشأة .
- 7 . ضرورة إهتمام ادارة المنشأة بإستخدام الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة التي تؤمن تخصيص دقيق للتكاليف المختلفة في المنشأة لتتمكن إدارة المنشأة من إتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب بهدف تحقيق أهداف المنشأة .
- 8 . ضرورة تطبيق بطاقة مقاييس الأداء المتوازن في المنشآت الصناعية كأحد الإتجاهات المعاصرة في أساليب محاسبة التكاليف وكنظام لقياس وتقييم الأداء والمالي والتشغيلي للمنشأة .

### ثالثا : توصيات بحوث مستقبلية :

- 1 . التكامل بين أسلوب التكاليف علي أساس النشاط والتكلفة المستهدفة لتحقيق التخليص الإستراتيجي للتكلفة .
- 2 . إمكانية تطبيق التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في المنشآت الخدمية.
- 3 . إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة لزيادة فعالية إدارة الأداء الإستراتيجي للمنشأة .
- 4 . التكامل بين أسلوب قياس الأداء المتوازن والأدوات الحديثة لإدارة التكاليف بهدف تحسين الأداء في المنشآت الصناعية .

## المصادر والمراجع



أولاً : القرآن الكريم

ثانياً : المراجع باللغة العربية

- ابراهيم عبد الواحد نائب ود.انعام عبد المنعم باقية ، نظريات القرارات نماذج واساليب كمية محوسبة (عمان ، دار وائل للنشر ، الطبعة الاولى ، 2001م )
- احمد نور و د. احمد رجب عبد العال ، المحاسبة الادارية (الاسكندرية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 1993م )
- جمال الدين محمد المرسي و د. مصطفى محمود ابوبكر ، التفكير الاستراتيجي والادارة الاستراتيجية منهج تطبيقي ( جامعة المنوفية ، كلية التجارة ، الدار الجامعية ، 2007م )
- جميل احمد توفيق ، ادارة الاعمال مدخل وظيفي (الاسكندرية ، دار الجامعات المصرية ، 1997م)
- حيدر علي المسعودي ، ادارة تكاليف الجودة استراتيجيا (عمان ، الاردن ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، 2010م)
- خليل ابو حشيش ، محاسبة التكاليف تخطيط ورقابة (الاردن ، عمان ، دار وائل للنشر والتوزيع ، 2012م)
- رشيد الجمال د.محمد عبد الغني ، محاسبة التكاليف المتقدمة (الاسكندرية ، مكتبة الوفاء القانونية ، الطبعة الاولى ، 2012م )
- عبد الحميد بسيوني ، المرجع الشامل في نظم المعلومات الادارية (القاهرة ، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع ، 2010م )
- علي سليمان الشطي ، اثر تطبيق مقاييس نموذج القياس المتوازن للاداء في تحقيق الاداء المالي الاستراتيجي لدي مؤسسات القطاع المصرفي في الاردن (الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، كلية العلوم المالية والمصرفية ، قسم الادارة المالية ، 2007م )
- علي عبد الله الحاكم ، الادارة الاستراتيجية للاعمال الانتاجية والخدمية (الخرطوم ، شركة مطابع السودان للعملاء المحدودة ، 2006 )
- علي محمد عبد الوهاب ، اتخاذ القرارات في المملكة العربية السعودية (المملكة العربية السعودية ، معهد الادارة العامة ، الرياض ، 1979م )
- منعم زمير الموسوي ، اتخاذ القرارات الادارية مدخل كمي (عمان ، دار زهران للنشر والتوزيع ، 2009م ) ص

• موسي عيسي محمد بابكر ، الاتجاهات المعاصرة في محاسبة التكاليف ودورها في تحديد اسعار الصادرات السودانية (جامعة غرب كردفان ، كلية العلوم المعاصرة الادارية والاقتصادية والاجتماعية ، 2015م)

• موسي عيسي محمد بابكر ، الاتجاهات المعاصرة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحديد اسعار الصادرات السودانية (جامعة غرب كردفان ، كلية العلوم الادارية والاقتصادية والاجتماعية ، المكتبة الوطنية ، 2015م)

• هاشم احمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية (كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، الدار الجامعية ، 2000م)

#### ثانيا : الدوريات

• احمد يوسف دودين ، معوقات استخدام بطاقة الاداء المتوازن في البنوك التجارية الاردنية (مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الانسانية ، جامعة الزرقاء الخاصة ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، المجلد التاسع ، العدد الثاني ، 2009م)

• نادية راضي عبد الحليم ، دمج مؤشرات الاداء البيئي في بطاقة الاداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الاعمال في التنمية المستدامة (مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، جامعه الازهر ، كلية التجارة ، المجلد الواحد والعشرون ، العدد الثاني ، ديسمبر 2005م)

• عماد سيد قطب سيد ، التوافق والتكامل بين نظم ادارة التكلفة ونظام الانتاج الانسيابي ، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، كلية التجارة جامعة الازهر ، العدد الرابع 2010م

• احمد صالح الهزيمة ، دور نظام المعلومات في اتخاذ القرارات في المؤسسات الحكومية (مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلة 25 ، العدد الاول ، 2009م)

• جودة عبد الرؤوف زغول ، استخدام مقياس الاداء المتوازن في بناء نظام لقيام الاداء الإستراتيجي في بيئة الاعمال المصرية ، المجلة العلمية التجارة والتمويل جامعة طنطا ، العدد الاول 2003م

• حيدر حمزة ، علاقة القرار الاستراتيجي في الاداء المصرفي (مجلة الادارة والاقتصاد ، جامعة المستنصرية ، كلية الادارة والاقتصاد ، قسم ادارة الاعمال ، العدد الثامن والستون ، 2008م)

• حيدر شاکر النوري ، تقنيات ادارة التكلفة ، مجلة ديالي ، كلية الادارة والاقتصاد جامعة ديالي العراق ، العدد 63 ، 2014 م

- خالد محمد احمد ، التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة ( TC ) والتكلفة وفق النشاط (ABC) كادوات لادارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفة انتاج الكهرباء (مجلة العلوم الاقتصادية ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية التجارة ، 2015م)
- عبد الوهال بن بريكة أ. حفصة بكرن ، ادارة التكلفة استراتيجيا باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة (مجلة دولية علمية محكمة ، جامعة الاغواط ، العدد 28 ، 2017م)
- جمال عبد الرؤوف زغلول ، استخدام مقياس الاداء المتوازن في بناء نظام لقياس الاداء الاستراتيجي في بيئة الاعمال المصرية ، المجلة العلمية التجارة والتمويل ، كلية التجارة جامعة طنطا ، العدد الاول ، 2003م
- سهير الطنملي ، رؤية استراتيجية تنافسية حول اسلوب المقاييس المرجعية ومداخل خفض التكاليف ، مجلة المال والتجارة القاهرة ، 2009م
- صلاح عبد القادر النعيمي ، مواصفات المفكر الاستراتيجي في المنظمة (المجلة العربية للادارة ، المجموعة 23 ، العدد 1 ، يونيو 2003م)
- عبد المجيد الطيب شعبان ، تقييم الاداء من منظور استراتيجي (مجلة الجامعة ، جامعة الزاوية ، كلية الاقتصاد ، قسم المحاسبة ، 2013م)
- مدني سوار الذهب محمد عبد الرحمن ، تقويم اداء الجامعات وفقا لمنظور الاداء المتوازن (مجلة كلية الاقتصاد العلمية ، جامعة افريقيا العالمية ، العدد الرابع ، يناير 2014م)
- بلحاج فتيحة ، الاسس النظرية والعلمية في اتخاذ القرار (المجلة الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية ، جامعة الجزائر 3 ، العدد 7 ، 2016م)
- نوادي مهدي ، مدخل التكلفة المستهدفة كاداة لادارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي (مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، العدد 9 ، 2009م)
- رندا مرسي كيوان ، اثر التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن ونظام التكلفة علي اساس النشاط علي تحسين الاداء في المنظمات الصناعية (القاهرة ، جامعة عين الشمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، عدد خاص - الجزء الثاني ، 2014م)

- زيد محمد مسلم الحواتمة ، امكانية استخدام بطاقة الاداء المتوازن في اتخاذ القرارات وترشيدها في البنوك الاردنية (القاهرة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الاول ، الجزء الاول ، 2015م)
- زينب جبار يوسف وهيفاء عبدالغني عودة ، اهمية نظام التكاليف المبني علي الانشطة في القرارات الادارية (مجلة جامعة بابل ، العلوم الانسانية ، المجلد 22 ، العدد 4 ، 2014م)
- سيد عبد الفتاح سيد ، استخدام اسلوب القياس المرجعي في تقييم الاداء الاستراتيجي لمنظمات الاعمال ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وادارة الاعمال جامعة حلوان ، العدد الثاني ، الجزء الاول 2010م
- صباح هاشم جابر ، محاسبة المؤولية ودورها في تقييم الاداء في معاهد هيئة التعليم التقني (مجلة جامعة بابل ، العلوم الانسانية ، المجلد 21 ، العدد 1 ، 2013م)
- طه عليوي ناصر ، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير (مجلة الادارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ، كلية الادارة والاقتصاد قسم المحاسبة ، العدد الخامس والثمانون ، 2010م)
- معاذ خلف ابراهيم الجنابي ، الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة (مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية ، كلية الادارة والاقتصاد ، المجلد السابع ، العدد 21 ، 2011م)
- معتصم فضل عبد الرحيم عبد الحميد و فتح الرحمن الحسن منصور ، بطاقة الاداء المتوازن ودورها في تقييم الاداء بالصندوق القومي للمعاشات (مجلة العلوم الاقتصادية ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية التجارة ، 2015م)
- منال حامد فراج ، اثر التكامل بين الاساليب الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات علي تحقيق المزايا التنافسية للمنشآت (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر ، العدد الاول ، الجزء الثاني ، 2015)
- نضال محمد رضا الخلف وانعام محسن حسن زويلف ، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة (المملكة الاردنية الهاشمية ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، قسم الاقتصاد والادارة ، 2007).

- مهدي مفتاح السريتي ، مدي امكانية استخدام مؤشرات تقييم الاداء في بيئة التصنيع الحديثة في القطاع الصناعي الليبي (مصراته ، جامعة مصراتة ، مجلة الجامعة ، المجلد الثالث ، العدد الخامس عشر ، 2013م)

### ثالثا : الرسائل الجامعية

- ابوبكر احمد الهادي عبدالرحيم ، اساليب التكلفة الاستراتيجية ودورها في دعم الميزة التنافسية بالقطاع الصناعي السوداني (الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الادارية ، 2013م)
- امل ابراهيم احمد وادي ، فاعلية التكامل بين الاساليب الحديثة لادارة التكلفة في ترشيد القرارات الادارية لمنظمات الاعمال (رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية التجارة ، 2016م)
- اياد سليم زملط ، اساليب المحاسبة الادارية الحديثة واثرها في رفع الكفاءة الائتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين (رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الازهر - غزة ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، 2013)
- البيساني النابلسي يوسف ، اثر استخدام بطاقة الاداء المتوازن علي الابداع التنظيمي للشركات الصناعية السودانية في ظل الثقافة التنظيمية الداعمة (رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية التجارة ، 2014م)
- جهاد ربحي عبد القادر الناطور ، اثر تطبيق معايير بطاقة الاداء المتوازن علي القرار الاستثماري في الشركات الصناعية الاردنية (رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة ال البيت ، كلية ادارة المال والاعمال ، قسم المحاسبة ، 2005م)
- حابي احمد ، دراسة مقارنة بين التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف علي اساس النشاط وامكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية (رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، جامعة الجزائر ، 2011م)
- حافظ عوض الله محمد ابراهيم ، ترشيد واتخاذ القرارات في قطاع الخدمات الصحية (رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، قسم المحاسبة والتمويل ، 2005م)

- خالد محمد احمد عبدالله ، التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقا للنشاط كادتين لادارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفة انتاج الكهرباء (رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2014 م)
- رزان حسين كمال شهيد ، التكامل بين اسلوب قياس الاداء المتوازن والادوات الحديثة لادارة التكاليف بهدف تحسين الاداء (القاهرة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، 2007م)
- ريغة احمد الصغير ، تقييم اداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الاداء المتوازن (رسالة ماجستير غير منشورة ، جمهورية الجزائر ، جامعة قسنطينة 2، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، 2014م)
- سالمى ياسين ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة (رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية ، 2010م)
- سعاد حرب قاسم ، اثر الذكاء الاستراتيجي علي عملية اتخاذ القرارات (رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الاسلامية ، غزة ، كلية التجارة ، قسم ادارة الاعمال ، 2011م)
- سعد بن عليوي الهذلي ، مهارة القائد الامني في اتخاذ القرار في الظروف الطارئة (رسالة ماجستير غير منشورة ، اكااديمية نايف العربية للعلوم الامنية ، كلية الدراسات العليا ، قسم علوم الشرطة ، الرياض ، 2002م)
- سناء اونيس ، مساهمة بطاقة الاداء المتوازن في تحسين اداء المؤسسة (رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 2016)
- صباح فوزي صالح ، الادارة الاستراتيجية ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة (رسالة ماجستير منشورة ، الجامعة الاسلامية غزة ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والتمويل ، 2014م)
- عادل جواد الرفاتي ، مدي قدرة المنظمات الاهلية الصحية بقطاع غزة علي تطبيق بطاقة الاداء المتوازن (BSC) (رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الاسلامية بغزة ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والتمويل ، 2011 م )

- عديلة مدور ، اهمية اليقظة الاستراتيجية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المؤسسة (رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة محمد خيضر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 2013 )
- علي سليمان الشطي ، اثر تطبيق مقاييس نموذج القياس المتوازن للاداء في تحقيق الاداء المالي الاستراتيجي لدي مؤسسات القطاع المصرفي في الاردن (رسالة دكتوراه غير منشورة ، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، كلية العلوم المالية والمصرفية ، قسم الادارة المالية ، 2007م)
- علي عدنان ابو عودة ، اهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية (رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل ، الجامعة الاسلامية ، غزة ، 2010م)
- عماد عبد الخالق ، التكلفة المستهدفة ودورها في دعم القدرة التنافسية (رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات التجارية ، 2013م)
- فادن غالية ، اثر تكنولوجيا المعلومات والاتصال في اتخاذ القرارات الاستراتيجية (رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة محمد خيضر بكسرة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ، قسم التسيير ، 2015م)
- فيصل القاسم سنين علي ، تطبيق اسلوب التكاليف وفق النشاط واثره علي قياس تكلفة المنتجات (رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية التجارة ، قسم التكاليف والمحاسبة الادارية ، 2013م)
- فيصل القاسم سنين علي ، تطبيق اسلوب التكلفة وفقا للنشاط واثره علي قياس تكلفة المنتجات ، (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة ، 2013م)
- مصعب محمد عوض محمد ، قياس التكلفة بين الاساليب التقليدية والحديثة ودورها في دعم القرارات الاستراتيجية ، (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة ، 2014م)
- ميساء محمود محمد راجحان ، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات (رسالة ماجستير غير منشورة ، المملكة العربية السعودية ، جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الاقتصاد والادارة ، قسم المحاسبة ، 2002م)

- ميساء محمود محمد رجحان ، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات (رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة ، جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الاقتصاد والادارة ، قسم المحاسبة ، 2002م)
- ناصر احمد محمد ، الاطار المنطقي لمحاسبة النشاط في ظل بيئة الاعمال الحديثة (رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة قسم المحاسبة ، جامعة بنها ، 2012م).
- أسماء عوض محمد منصور ، استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الانشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية ،(السويس، جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2008م).
- علي عاشور المصرتي ، استخدام نظم التكاليف الحديثة في تخفيض تكلفة الانتاج في المنشآت الصناعية الليبية ، (الخرطوم ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، 2010م) .
- محي الدين سامي محمد الشباسي ، استخدام مدخل ادارة التكلفة لخدمة صنع القرار في شركات التامين (حلوان ، جامعة حلوان ، كلية التجارة وادارة الاعمال ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة ، 2011م)
- عزت كمال عبدالله موسي ، اساليب التكاليف الحديثة ودورها في تقويم اداء القطاع الصناعي بالسودان (الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة ، 2013م).
- صديق ادم محمد ابكر ، الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية ، (الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة ، 2014م)



الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم  
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا  
كلية الدراسات العليا  
قسم التكاليف والمحاسبة الادارية  
الموضوع : استبانة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحث باجراء دراسة بعنوان : **فعالية الاساليب الحديثة لادارة التكلفة في ترشيد القرارات الاستراتيجية في المنشآت الصناعية .**

**( بالتطبيق علي شركة السكر السودانية )**

وذلك كاحد متطلبات الحصول علي درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية ولتحقيق نتائج الدراسة يتطلب ذلك الحصول علي بيانات من ذوي الخبرة بموضوع الدراسة ونفيدكم بان البيانات التي تدولون بها تكون في غاية السرية وسوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط ولذلك فان تعاونكم الصادق في ملء الاستبيان يساعد كثيرا في انجاح هذه الدراسة .

**ومني لكم كل الود والتقدير علي حسن التعاون ،،،**

**مقدم البحث :**

**قصي كمال الدين احمد عبد القادر**

**تحت اشراف دكتور :**

**فارس الطيب**

القسم الاول : البيانات الشخصية .

التكرم بوضع علامة  امام الخيار المناسب .

اولا : العمر

30 سنة فأقل       35 - 30 سنة       36 - 40 سنة  
 41 - 45 سنة       46 سنة فاكثر

ثانيا : المؤهل العلمي :

بكالوريوس       ماجستير       دكتوراة  
 اخري اذكرها.....

ثالثا : التخصص العلمي :

محاسبة تكاليف ومحاسبة ادارية       محاسبة مالية       ادارة اعمال  
 اقتصاد       احصاء       نظم معلومات       دراسات مصرفية  
 اخري اذكرها.....

رابعا : المؤهل المهني :

زمالة بريطانية       زمالة امريكية       زمالة عربية  
 زمالة سودانية       اخري اذكرها.....

خامسا : الوظيفة :

محاسب       مساعد مالي       مراجع       رئيس قسم  
 مدير ادارة       اخري اذكرها.....

سادسا : عدد سنوات الخبرة :

<input type="checkbox"/> 11 - 15 سنة	<input type="checkbox"/> 5 - 10 سنة	<input type="checkbox"/> اقل من خمسة سنوات
<input type="checkbox"/> اكثر من 26 سنة	<input type="checkbox"/> 21 - 25 سنة	<input type="checkbox"/> 16 - 20 سنة

### التعريفات الاجرائية :

المحور الاول نظام التكلفة علي اساس النشاط : ويعرف بانه طريقة للتعرف علي مسببات تكاليف الانشطة المستهلكة وذلك عن طريق قياس التكاليف والاداء للانشطة المرتبطة بالعمليات وموضوعات القياس التكاليفي .

المحور الثاني التكاليف المستهدفة : هي نظام لتخطيط الارباح ويركز علي تصميم المنتج وسعر البيع ورضاء العملاء ويعتمد علي وجود فريق عمل متكامل ملزم بتطبيق هذا النظام .

المحور الثالث بطاقة الاداء المتوازن : يعرف بانه اطار متكامل لقياس الاداء الاستراتيجي يتكون من مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تتلاءم مع اهداف واستراتيجيات الوحدات الفرعية في المنشأة وترتبط هذه المقاييس مع بعضها البعض بعلاقة السبب والنتيجة .

المحور الرابع القرارات الاستراتيجية : وهو نتيجة منطقية للتخطيط الاستراتيجي الذي يتعامل مع كم هائل من البيانات والمعلومات التي صيغت لتكون خطة ذات تأثير بعيد الأمد على المنشأة ومستقبل عملها .

القسم الثاني : قياس متغيرات الدراسة .

التكرم بوضع علامة  امام الخيار المناسب .

أولاً : نظام التكلفة على أساس النشاط : وسيتم قياسه كالآتي :-

الرقم	العبارات	وافق بشدة	وافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة
<b>البعد الاول : بعد العمليات</b>						
1	يتم تحديد الأنشطة الرئيسية التي تشارك في تقديم الخدمة المنشأة .					
2	يتم تحديد مراكز التكلفة للأنشطة عن طريق ربط التكاليف الغير مباشرة بالأنشطة التي ترتبط بها مراكز التكلفة .					
3	يتم تحديد مسبب تكلفه مناسب لكل نشاط .					
4	تستخدم المعلومات الاقتصادية في بعد العمليات لقياس اداء المنشأة					
5	يُظهر بعد العمليات الأنشطة التي تضيف قيمة لخدمات المنشأة					
<b>البعد الثاني : بعد التكاليف</b>						
1	تعتبر التكاليف غير المباشرة كبيرة نسبياً في هيكل تكاليف المنشأة .					
2	تستخدم مسببات تكلفة موارد المنشأة لتخصيص تكاليف هذه الموارد علي الأنشطة .					
3	تستخدم مسببات الأنشطة في تخصيص تكلفة الأنشطة علي خدمات المنشأة .					
4	بعد التكلفة يعطي فهم أعمق لسلوك التكاليف مما يؤدي لتخفيض التكلفة والتحكم فيها .					
5	يقدم بعد التكلفة بيانات مالية دقيقة تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة					

ثانياً : التكلفة المستهدفة ، وسيتم قياسها كالآتي :

الرقم	العبارات	اوافق بشدة	اوافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة
<b>البعد الاول : سعر البيع المستهدف</b>						
1	يتم تحديد سعر بيع المنتج بناء علي دراسات السوق قبل البدء بالعملية الانتاجية .					
2	تشكل فريق تصميم للوصول الي تصميم المنتج الذي يحقق التكلفة المستهدفة .					
3	التنسيق بين ادارة التسويق وادارة التصميم يؤدي لمعرفة متطلبات العملاء .					
4	يتم الاهتمام بتكاليف المنتج في مرحلة مبكرة من الانتاج.					
5	يتم الاهتمام بدراسة درجة تقلبات اسعار المواد الاولية اللازمة في العمليات الانتاجية .					
6	تحدد تكلفة منتجاتنا من خلال طرح الربح المستهدف من سعر السوق .					
7	يحدد سعر البيع المستهدف بالاعتماد علي سعر السوق الحالي .					
8	يحدد سعر البيع المستهدف بالاعتماد علي سعر بيع العام السابق .					
9	يحدد سعر البيع المستهدف بناءً علي تكلفة الانتاج .					
<b>البعد الثاني : هامش الربح المستهدف</b>						
1	يحدد هامش الربح المستهدف بناء علي خطط الربحية طويلة الاجل .					
2	يحدد هامش الربح المستهدف بناء علي معدل العائد علي اجمالي الاصول .					
3	نضع هامش الربح المستهدف بناء علي استراتيجية الحصة السوقية للمنتج .					
4	يؤخذ في الاعتبار واقعية هامش الربح .					
5	يؤخذ في الاعتبار كفاية الربح لمقابلة تكاليف دورة حياة المنتج .					

					يحدد هامش الربح المستهدف بصورة مسبقة .	6
					يحدد هامش الربح المستهدف بناء علي معدل العائد علي المبيعات .	7
					يحدد هامش الربح بناء علي معدل العائد علي مبيعات الصناعة	8
					يحدد هامش الربح المستهدف علي سلوك الزبائن .	9
<b>البعد الثالث : التكلفة المسموح بها</b>						
					تحديد تكلفة منتجاتنا بالمعادلة التالية ( سعر البيع المتوقع ناقصاً التكاليف المستهدفة )	1
					تحدد التكلفة المستهدفة للمنتج خلال مرحلة تخطيط وتصميم المنتج .	2
					نوزع الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية وفقاً لدورة حياة المنتج .	3
					يتم تشكيل فريق عمل متخصص لدراسة تكاليف الانتاج مسبقاً .	4
					نهتم بتوفير بيانات اكثر دقة في تحديد تكاليف المنتجات.	5
					دائماً نسعي لتحليل أنشطة تصميم المنتجات لتحديد تكلفة كل نشاط .	6
					نهتم بعمليات التحسين المستمر لعمليات الانتاج في مختلف الأنشطة .	7

ثالثا : بطاقة الاداء المتوازن : ويتم قياسها بالاتي :

الرقم	العبارات	اوفاق بشدة	اوفاق	محايد	لا اوفاق بشدة	لا اوفاق بشدة
<b>البعد الاول : المحور المالي</b>						
1	تسعي ادارة الشركة الي تحقيق نمو في مبيعاتها .					
2	يتم استغلال الموارد والامكانيات المتاحة بآليات التي تمكن من تحقيق ارباح فوق المستوي المألوف .					
3	تستخدم ادارة الشركة خطط فاعلة لزيادة التدفق النقدي المستقبلي .					
4	يوجد نمو متوازن للايرادات انشطة المنشأة					
5	تحقق ادارة الشركة انخفاضاً مستمرا في النفقات التي تحمل علي انشطة الشركة .					
6	تسعي ادارة الشركة الي زيادة اجمالي الاصول .					
<b>البعد الثاني : محور العملاء</b>						
1	تمتلك ادارة الشركة معلومات عن درجة رضا العملاء لمنتجاتها .					
2	توضح ادارة الشركة لزيائنها السلع والخدمات التي ترغب بتقديمها مسبقا للاحتفاظ بالزبون .					
3	يملك قسم التسويق بالشركة المهارات التي تساعدهم علي كسب عملاء جدد .					
4	تطبق ادارة الشركة نظام للرقابة علي جودة المنتجات .					
5	تعمل ادارة الشركة علي تطوير العلاقة مع العملاء .					
6	تعمل ادارة الشركة علي وضع خطط عمل لتنفيذ الانشطة .					
<b>البعد الثالث : محور العمليات الداخلية</b>						
1	يتم انتاج المنتجات بناءا علي حاجات ورغبات العملاء .					
2	يتناسب مستوي جودة المنتجات المتوفرة مع مقدار التكلفة .					
3	تستخدم ادارة المنشأة احدث التقنيات في عمليات التخزين .					



					تسعي ادارة المنشأة للعمل بمستويات اداء عالية وتسليم المنتجات في الوقت المحدد .	4
					تعمل ادارة المنشأة علي دعم الابتكارات في قسم الانتاج	5
<b>البعد الرابع : محور النمو والتعلم</b>						
					يتم عمل برامج تدريب بالمنشأة تساعد علي تطوير كفاءة اداء العاملين .	1
					تسعي ادارة المنشأة لتصميم برامج تدريبية متنوعة لتطوير مهارات العاملين .	2
					تخصص ادارة المنشأة حوافز للافكار المبدعة والمتطورة	3
					تهتم ادارة المنشأة بخلق المناخ التنظيمي المناسب لدعم وتشجيع الابداع .	4
					تعمل ادارة المنشأة علي دراسة مدي جودة المنتجات التي تقدمها للعملاء .	5
					تعمل ادارة المنشأة علي تطوير انظمتها واجراءاتها التنظيمية .	6

**رابعا : القرارات الاستراتيجية : ويتم قياسها بالاتي :**

الرقم	العبارات	وافق بشدة	وافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة
1	يتم وضع العديد من مسارات العمل البديلة لتحقيق اهداف المنشأة طويلة الاجل .					
2	تحدد معايير مختلفة لاستراتيجيات العمل التي يتم اتخاذها لتحقيق اهداف المنشأة .					
3	تقوم ادارة المنشأة بعملية فحص للمشاكل التي تواجه لمنشأة وتفسيرها لاتخاذ قرارات استراتيجية رشيدة .					
4	تقوم ادارة المنشأة بعمل فحوصات متعددة لاستراتيجيات العمل المقترحة وترشيدها لتحقيق اهداف المنشأة .					

قائمة بأسماء وعناوين محكمي أداة الدراسة

العنوان	الدرجة العلمية	الاسم	
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	دكتورة	د . زهير أحمد علي	1
جامعة السودان المفتوحة	دكتورة	د.معتصم حسين بلال	2
جامعة السودان المفتوحة	دكتورة	د . عثمان محمد عثمان	3
شركة البربري - الإدارة المالية	ماجستير	أ . علي محمد الحسن الخضر	4

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م