



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا

أثر أسلوب التكلفة المستهدفة في الرقابة علي التكاليف
الدور الوسيط لنظام محاسبة إستهلاك الموارد
(دراسة ميدانية على شركات نقل المواد البترولية - ولاية الخرطوم)

Impact of the Target Costing Method in Cost Control

The Mediation Role of Resources Consumption Accounting System

(Field Study in Petroleum transportation companies - Khartoum State)

رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية

إعداد الباحث:

محمد هاشم إبراهيم محمد

المشرف المعاون:

د. فارس الطيب محمد عثمان

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية الدراسات التجارية

المشرف الرئيسي:

د. أبوبكر أحمد الهادي

أستاذ المحاسبة المشارك

كلية الدراسات التجارية

1443 هـ - 2022 م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإستهلال

قال الله تعالى:

لِلَّذِقَانِ يَبْكَونَ وَيَزِيدُهُم خُشوعًا ﴿١١١﴾ قُلِ ادْعُوا اللَّهَ أَوْ ادْعُوا الرَّحْمَنَ أَيًّا مَا تَدْعُوا فَلَهُ الْأَسْمَاءُ الْحُسْنَىٰ
وَلَا تَجْهَرُ بِصَلَاتِكَ وَلَا تُخَافِتْ بِهَا وَابْتَغِ بَيْنَ ذَلِكَ سَبِيلًا ﴿١١٢﴾ وَقُلِ الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي لَمْ يَتَّخِذْ وَلَدًا وَلَمْ
يَكُنْ لَهُ شَرِيكٌ فِي الْمُلْكِ وَلَمْ يَكُنْ لَهُ وَلِيٌّ مِنَ الذُّلِّ وَكَبْرَهُ تَكْبِيرًا ﴿١١٣﴾

صدق الله العظيم

سورة الإسراء (110 - 111)

الإهداء

جمع من الرائعين جمعتنا بهم دروب هذه الحياة ...

ألفناهم .. وألفونا

عرفناهم .. وعرفونا

تعلمنا منهم أن الحاضر هو أثبات لذاتنا ... وأن الغد هو ثمرة آمنياتنا

ساروا معنا خطوة بخطوة دون كلل أو ملل ... وبرغم مشقة الرحلة منحونا صبراً

لا يعرفون اليأس ... وعزماً لا يعرف المستحيل ...

فصاروا أرقاماً في حياتنا

نقوشاً في ذاكرتنا

فكانوا .. وكنا

أمهاتنا ... أبائنا

أساتذتنا ... زملائنا

كنتم أنتم أولئك الرائعين

فلكم منا الود .. ولكم منا الوفاء

الشكر والتقدير

الشكر من قبل ومن بعد للذي علم بالقلم - علم الإنسان ما لم يعلم - الله الذي لا إله إلا هو الملك الحق، صاحب الفضل كله والذي أرسل نعمائه، ورزق وقدر ووفق. وهو الذي أمر بالصدق والحق ورد الفضل لأصحابه ونشكر كل من قدم لنا جميلاً ومد لنا يد العون.

لصاحب العقل الراجح والعمل الصالح النبي الأمي سيدنا محمد صلي الله عليه وسلم القدوة المثلى في القيم والمبادئ أول من علم الإتقان في العمل ووجوب شكر الآخرين.

أتقدم بالشكر أجزله إلى جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، وخالص شكري للدكتور/ أبوبكر أحمد الهادي، والدكتور/ فارس الطيب محمد عثمان، فهم نعم المشرفين ونعم يد العون.

وأقدم بالشكر للشركات العاملة في مجال نقل المواد البترولية بولاية الخرطوم. وأخص بالشكر أسرة الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول المحدودة. والشكر موصول إلى كل من مد لنا يد العون في إعداد هذا البحث.

المستخلص

تناولت الدراسة أثر أسلوب التكلفة المستهدفة في الرقابة على التكاليف - الدور الوسيط لنظام محاسبة استهلاك الموارد، وتمثلت مشكلة الدراسة في عدم إهتمام أسلوب التكلفة المستهدفة بكيفية إستغلال الموارد المتاحة وتوظيف الطاقة العاطلة بما يسهم في تحقيق أهداف الرقابة على التكاليف، لذلك سعت الدراسة لإختبار التأثير المحتمل لتطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد كمتغير وسيط في العلاقة بين التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف. وهدفت الدراسة إلى بيان دور التكلفة المستهدفة في عملية الرقابة على التكاليف، ومعرفة أثر التكلفة المستهدفة على نظام محاسبة إستهلاك الموارد. بجانب التعرف على مدى مساهمة نظام محاسبة إستهلاك الموارد في الرقابة على التكاليف، وأثر توسط نظام محاسبة إستهلاك الموارد للعلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف. تمثلت فرضيات الدراسة في: توجد علاقة بين التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف، التكلفة المستهدفة تؤثر على نظام محاسبة إستهلاك الموارد، يؤثر إستخدام نظام محاسبة إستهلاك الموارد في الرقابة على التكاليف، محاسبة إستهلاك الموارد تتوسط العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف. وتمثل مجتمع الدراسة في العاملين بشركات نقل المواد البترولية بولاية الخرطوم، وتم الإعتماد على أداة الإستبانة في جمع البيانات من مجتمع الدراسة بإتباع أسلوب الحصر الشامل للمستهدفين، حيث قام الباحث بتوزيع (130) إستمارة إستبيان على المستهدفين وإستجاب منهم عدد (123) فرداً بنسبة بلغت (94.7%) من المستهدفين. إتبعت الدراسة الأسلوب الإستقرائي والأسلوب الإستنباطي والوصفي التحليلي بجانب تطبيق بعض المقاييس الإحصائية مثل الوسيط، والإنحدار الخطي البسيط والمتعدد لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة. أثبتت الدراسة صحة الفرضيات وأظهرت نتائج الدراسة أن أسلوب التكلفة المستهدفة يؤثر إيجاباً في نظام محاسبة إستهلاك الموارد، وتبين أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد يؤثر إيجاباً في الرقابة على التكاليف، كما تبين وجود إرتباط قوي ذو دلالة إحصائية في توسط نظام محاسبة إستهلاك الموارد العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف وأظهرت نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد نماذج معنوية في كل مستويات إختبار الأبعاد. أوصت الدراسة بتشجيع الشركات العاملة في مجال نقل المواد البترولية للعمل وفق مفهوم نظام محاسبة إستهلاك الموارد للإستفادة من كافة الموارد المتاحة وتخطيطها بأفضل صورة ممكنة، ووضع إستراتيجية للتنسيق بين إستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بغرض السيطرة على التكاليف التشغيلية وبين الإستغلال الأمثل للموارد العاطلة.

Abstract

The study examined Impact of the target costing method in cost control- The Mediation role of resources consumption accounting, The problem of the study was a target cost method lack of interest how to exploit the available resources and employ idle energy to achieve cost control objectives, Therefore it sought to test the effect of applying resource consumption accounting as a mediating variable in the relationship between target cost and cost control. The study aimed to clarify the role of target costing in cost control, and it's effect in the resource consumption accounting system. as well to identify the contribution of resource consumption accounting system in cost control, and effect of mediation the resource consumption accounting system the relationship between the target cost method and cost control. The hypotheses of the study is: There is a relationship between target cost and cost control, Target cost affects in the resource consumption accounting system The resource consumption, accounting system affects in cost control, The resource consumption accounting system mediates the relationship between target costing method and cost control. The study community was represented in transporting petroleum products companies in Khartoum. The data was collected by questionnaire, (130) questionnaires were distribute to The Target Individuals, And (123) individuals responded with a rate of (94.7%) of the target audience. The study followed the inductive, deductive methods, and The analytical descriptive method, and used statistical measures such as median, simple linear regression and multiple linear regression to measuring the relationship between study variables. All hypotheses were confirmed, and The findings showed a strong correlation with statistical significance in the mediation of the resource consumption accounting system, the relationship between the target cost method and cost control. The target cost method affects in the resource consumption accounting system, and the resource consumption accounting system affects in cost control. The study recommended encouraging companies working in transporting petroleum products to work according to the concept of the resource consumption accounting system to take advantage of all available resources and plan them in the best possible way, and to develop a strategy to coordinate between the modern methods of cost accounting to control operational costs and optimum utilization of idle resources.

فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الإستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
هـ	Abstract
و	فهرس الموضوعات
ح	فهرس الجداول
ي	فهرس الأشكال
1	المقدمة
2	أولاً: الإطار المنهجي
7	ثانياً: الدراسات السابقة
42	الفصل الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة
43	المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف أسلوب التكلفة المستهدفة
58	المبحث الثاني: متطلبات ومراحل وصعوبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
82	الفصل الثاني: الإطار النظري لنظام محاسبة إستهلاك الموارد
83	المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف نظام محاسبة إستهلاك الموارد
99	المبحث الثاني: مقومات وخصائص ومعوقات تطبيق محاسبة إستهلاك الموارد

116	الفصل الثالث: الإطار النظري للرقابة على التكاليف
117	المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف الرقابة على التكاليف
130	المبحث الثاني: أساليب ومعايير وخطوات إعداد نظام الرقابة على التكاليف
148	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية
149	المبحث الأول: نبذة تعريفية
165	المبحث الثاني: تحليل البيانات وإختبار الفرضيات
213	الخاتمة
214	أولاً: النتائج
220	ثانياً: التوصيات
220	ثالثاً: الدراسات المقترحة
221	قائمة المصادر والمراجع
236	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
168	الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الإستطلاعية على الإستبانة	(1/2/4)
170	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً لفئات العمر	(2/2/4)
172	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي	(3/2/4)
173	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمي	(4/2/4)
175	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل المهني	(5/2/4)
176	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المسمى الوظيفي	(6/2/4)
178	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة	(7/2/4)
180	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول	(8/2/4)
181	الوسيط والإنحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول	(9/2/4)
182	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني	(10/2/4)
183	الوسيط والإنحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني	(11/2/4)
184	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثالث	(12/2/4)
185	الوسيط والإنحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثالث	(13/2/4)
186	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الرابع	(14/2/4)
187	الوسيط والإنحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الرابع	(15/2/4)
188	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الخامس	(16/2/4)
189	الوسيط والإنحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الخامس	(17/2/4)
191	نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب التحسين المستمر والرقابة على التكاليف	(18/2/4)
192	نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب هندسة القيمة والرقابة على التكاليف	(19/2/4)
194	نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين التحسين المستمر وأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط	(20/2/4)

195	نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب التحسين المستمر ونظام التكلفة الألماني	(21/2/4)
196	نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب هندسة القيمة وأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط	(22/2/4)
197	نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب هندسة القيمة ونظام التكلفة الألماني.	(23/2/4)
198	نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب التكلفة وفق النشاط والرقابة على التكاليف	(24/2/4)
199	نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين نظام التكلفة الألماني والرقابة على التكاليف	(25/2/4)
200	نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير أسلوب التحسين المستمر وأسلوب هندسة القيمة وأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط ونظام التكلفة الألماني على الرقابة على التكاليف	(26/2/4)
201	مصفوفة الارتباطات بين المتغيرات المستقلة	(27/2/4)
202	نتائج إختبار الارتباط الذاتي والتداخل الخطي المتعدد والتوزيع الطبيعي بين المتغيرات المستقلة	(28/2/4)
204	ملخص نتائج ترتيب المتغيرات المستقلة من حيث تأثيرها على المتغير التابع	(29/2/4)
206	نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في أسلوب التحسين المستمر والرقابة على التكاليف	(30/2/4)
208	نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في أسلوب هندسة القيمة والرقابة على التكاليف	(31/2/4)
210	نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير نظام التكلفة الألماني في أسلوب التحسين المستمر والرقابة على التكاليف	(32/2/4)
212	نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير نظام التكلفة الألماني في أسلوب هندسة القيمة والرقابة على التكاليف	(33/2/4)

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
55	مكونات أسلوب التكلفة المستهدفة	(1/1/1)
56	مقارنة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المعيارية	(2/1/1)
57	نموذج التكلفة المستهدفة والتكلفة المعيارية	(3/1/1)
63	خطوات تحديد التكلفة المستهدفة	(1/2/1)
66	العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى السوق	(2/2/1)
68	العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج	(3/2/1)
69	العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج	(4/2/1)
106	البنية الأساسية لنظام التكلفة الألماني	(1/2/2)
129	فاعلية نظام الرقابة	(1/1/3)
138	مسارات أهداف التكلفة	(1/2/3)
171	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً لفئات العمر	(1/2/4)
172	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي	(2/2/4)
174	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمي	(3/2/4)
175	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل المهني	(4/2/4)
177	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المسمى الوظيفي	(5/2/4)
178	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة	(6/2/4)
203	نتائج إختبار التوزيع الطبيعي للمتغيرات	(7/2/4)
204	نتائج إختبار تجانس التباين للمتغيرات	(8/2/4)
205	ترتيب المتغيرات المستقلة من حيث تأثيرها على المتغير التابع	(9/2/4)

المقدمة

وتشتمل على الآتي:

أولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجي:

تمهيد:

أسفرت التطورات السريعة فى تكنولوجيا المعلومات وتقنيات التصنيع الحديثة عن تقديم نوع من الإنفتاح الإقتصادي وتطور فى بيئة الأعمال الحديثة، وفى ظل هذه التغيرات أصبحت النظم التقليدية لقياس التكاليف لا تلبي إحتياجات الإدارة من المعلومات وغير قادرة على تقديم الدور المطلوب منها. عليه أثمرت الجهود البحثية عن تقديم العديد من المداخل والأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف تتلاءم مع متطلبات بيئة الاعمال الحديثة.

ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة ساعياً إلى تخفيض تكلفة المنتجات الجديدة مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال تخفيض التكاليف أثناء مراحل التخطيط والبحث والتطوير، وكذلك المراحل التجريبية للإنتاج من خلال فحص وتقييم التطورات المختلفة والمتاحة لتخفيض التكاليف. وبهذا فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يأخذ فى الإعتبار جميع العوامل المؤثرة فى الطاقة الإنتاجية. تواصل التطور فى أنظمة محاسبة التكاليف وفقاً للتطور فى بيئة الأعمال، ونتيجة ذلك ظهر فى منتصف التسعينيات نظام محاسبة إستهلاك الموارد كنموذج محاسبي لتوفير معلومات ملائمة عن كيفية إستغلال الموارد المتاحة وتوظيف الطاقة العاطلة بما يسهم فى زيادة الإنتاجية وخفض التكاليف، بالإضافة إلى أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد يركز على تكلفة الموارد بدلاً من تكلفة الأنشطة وبالتالي يحقق توزيعاً أكثر دقة للتكاليف الغير مباشرة، كما يحقق مستوى تفصيلي أكبر دقة فى التطبيقات الفعلية والتي يتم بموجبها تتبع وتحسين عملية قياس التكاليف.

من ناحية أخرى نجد أن الرقابة على التكاليف تهدف الى تحقيق الأهداف الموضوعية حسب الخطة المحددة مسبقاً من خلال إكتشاف الأخطاء فى الوقت المناسب وربط الإنحرافات بمسبباتها والعمل على تصحيحها، وكذلك ضبط عناصر التكاليف وتحليلها من عدة جوانب ترشيداً للموارد بالشكل الإقتصادي الذي يساهم فى تحقيق الربحية، وعليه فإن إستخدام نظام محاسبة إستهلاك الموارد يساعد بصورة فاعلة فى تحقيق أهداف الرقابة على التكاليف.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة فى الإنتقادات التى أوردتها الدراسات الرائدة فى مجال محاسبة التكاليف، حيث وصفت أساليب محاسبة التكاليف التقليدية أنها مصممة لتلائم مع بيئة عمل تقليدية، عليه ظهرت الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، ومنها أسلوب التكلفة المستهدفة، والذي لايهتم بكيفية إستغلال الموارد

المتاحة وتوظيف الطاقة العاطلة بما يسهم في زيادة الإنتاجية، وإنما يهتم بتخفيض تكلفة المنتج في مراحل التخطيط والتصميم. وبالرجوع إلى العديد من الدراسات السابقة ظهرت هذه الفجوة، لذلك تسعى الدراسة إلى اختبار التأثير المحتمل لتطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد كمتغير وسيط لأثر أسلوب التكاليف المستهدفة في الرقابة على التكاليف. وتمت صياغة المشكلة في التساؤلات التالية:

1. هل يحقق أسلوب التكلفة المستهدفة أهداف الرقابة على التكاليف بشركات نقل المواد البترولية بولاية الخرطوم؟.

2. هل يؤثر أسلوب التكلفة المستهدفة على نظام محاسبة إستهلاك الموارد؟.

3. ما هو الأثر المتوقع لنظام محاسبة إستهلاك الموارد في تحقيق أهداف الرقابة على التكاليف بشركات نقل المواد البترولية بولاية الخرطوم؟.

4. ما هو أثر توسط نظام محاسبة إستهلاك الموارد في العلاقة بين التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف بشركات نقل المواد البترولية بولاية الخرطوم؟.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في الآتي:

الأهمية العلمية: وتتمثل في ندرة الدراسات النظرية التي تناولت العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام محاسبة إستهلاك الموارد لتحقيق أهداف الرقابة على التكاليف بشركات نقل المواد البترولية. حيث تعتبر هذه الدراسة من أوائل الدراسات التي سعت لربط أسلوب التكلفة المستهدفة مع نظام محاسبة إستهلاك الموارد.

الأهمية العملية: وتتمثل في حاجة الإدارة الملحة في شركات نقل المواد البترولية لمعلومات دقيقة عن الموارد الاقتصادية المتاحة وكيفية إستغلالها بصورة تخدم أغراض الرقابة على التكاليف وتساعد في عملية إتخاذ القرارات، وذلك من خلال توسط نظام محاسبة إستهلاك الموارد العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف.

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلي تحقيق الأهداف التالية:

1. بيان دور التكلفة المستهدفة في عملية الرقابة على التكاليف.
2. معرفة أثر إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على نظام محاسبة إستهلاك الموارد.
3. التعرف على مدى مساهمة نظام محاسبة إستهلاك الموارد في عملية الرقابة على التكاليف.

4. معرفة أثر توسط نظام محاسبة إستهلاك الموارد للعلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف.

فرضيات الدراسة:

تسعي الدراسة لتحقيق أهدافها من خلال إختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية الأولى:

توجد علاقة بين التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف. وتتفرع منها الفرضيات التالية:

1. توجد علاقة بين أسلوب التحسين المستمر والرقابة على التكاليف.

2. توجد علاقة بين أسلوب هندسة القيمة والرقابة على التكاليف.

الفرضية الرئيسية الثانية:

يؤثر أسلوب التكلفة المستهدفة على نظام محاسبة إستهلاك الموارد. وتتفرع منها الفرضيات التالية:

1. يؤثر أسلوب التحسين المستمر على أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط.

2. يؤثر أسلوب التحسين المستمر على نظام التكلفة الألماني.

3. يؤثر أسلوب هندسة القيمة على أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط.

4. يؤثر أسلوب هندسة القيمة على نظام التكلفة الألماني.

الفرضية الرئيسية الثالثة:

يؤثر إستخدام نظام محاسبة إستهلاك الموارد في الرقابة على التكاليف. وتتفرع منها التالية:

1. يؤثر أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في الرقابة على التكاليف.

2. يؤثر نظام التكلفة الألماني في الرقابة على التكاليف.

الفرضية الرئيسية الرابعة:

محاسبة إستهلاك الموارد تتوسط العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف.

وتتفرع منها الفرضيات التالية:

1. أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يتوسط العلاقة بين التحسين المستمر والرقابة على التكاليف.

2. أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يتوسط العلاقة بين أسلوب هندسة القيمة والرقابة على التكاليف.

3. نظام التكلفة الألماني يتوسط العلاقة بين أسلوب التحسين المستمر والرقابة على التكاليف.

4. نظام التكلفة الألماني يتوسط العلاقة بين أسلوب هندسة القيمة والرقابة على التكاليف.

منهج الدراسة:

إتبعت الدراسة الأسلوب الإستقرائي في تكوين الإطار النظري، والأسلوب الإستنباطي لتحديد محاور وفرضيات الدراسة، والمنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة وتحليل البيانات التي تم جمعها من الشركات العاملة في مجال نقل المواد البترولية بولاية الخرطوم.

مصادر البيانات:

المصادر الأولية: الإستبانة.

المصادر الثانوية: الكتب، والمراجع، والدوريات والمجلات العلمية، والدراسات السابقة.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في:

1. الحدود الزمانية: تمثلها حدود العام 2022م.
2. الحدود المكانية: ولاية الخرطوم – شركات نقل المواد البترولية.
3. الحدود الموضوعية: يمثلها

أ. أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) من خلال:

i. أسلوب التحسين المستمر (Kaizen).

ii. أسلوب هندسة القيمة (V. Engineering).

ب. نظام محاسبة إستهلاك الموارد من خلال:

i. أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC).

ii. نظام التكلفة الألماني (GPK).

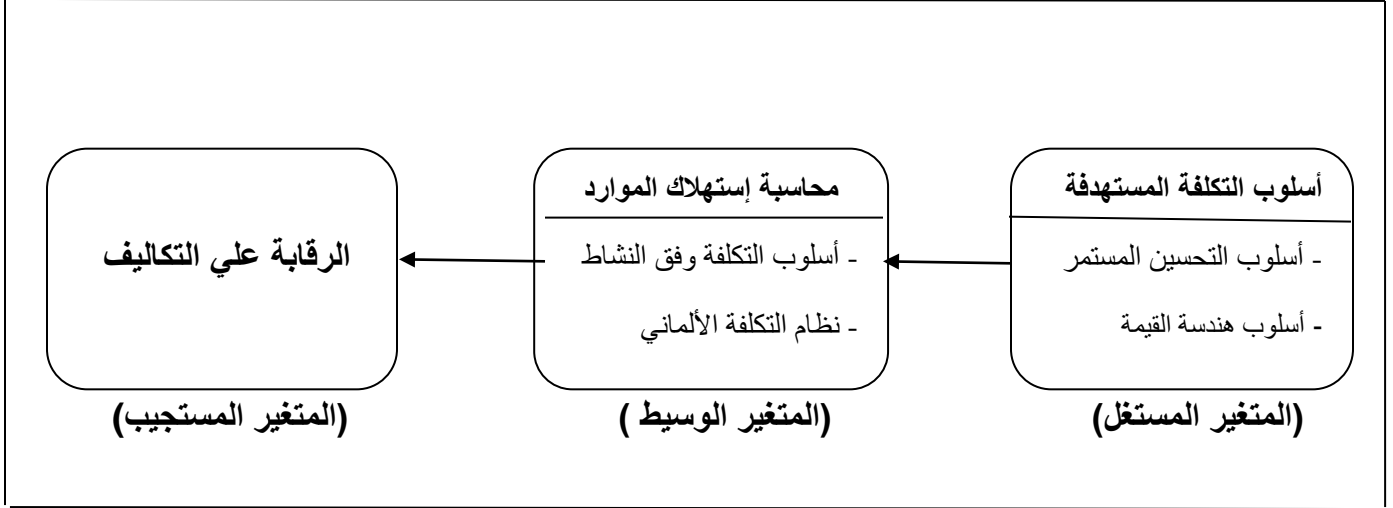
ج. الرقابة على التكاليف (C.C).

4. الحدود البشرية: يمثلها (المحاسبين الماليين ومحاسبى التكاليف والمراجعين الداخليين

والإقتصاديين وروءساء الأقسام المالية والمدراء الماليين في شركات نقل المواد البترولية بولاية الخرطوم.

نموذج الدراسة:

شكل يوضح نموذج متغيرات الدراسة



هيكل الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتقسيمها إلى مقدمه وأربعة فصول وخاتمة، حيث إشتملت المقدمة علي الإطار المنهجي والدراسات السابقة. وتناول الفصل الاول الإطار النظري للتكلفة المستهدفة، وقسم إلى مبحثين خصص المبحث الأول إلى مفهوم وأهمية وأهداف أسلوب التكلفة المستهدفة وخصص المبحث الثاني إلى متطلبات ومراحل وصعوبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة. وتناول الفصل الثاني الإطار النظري لنظام محاسبة إستهلاك الموارد وقسم إلى مبحثين، خصص المبحث الأول إلى مفهوم وأهمية وأهداف محاسبة إستهلاك الموارد وخصص المبحث الثاني إلى مقومات وخصائص ومعوقات تطبيق محاسبة إستهلاك الموارد. وتناول الفصل الثالث الإطار النظري للرقابة على التكاليف، وقسم إلى مبحثين خصص الأول لمفهوم وأهمية وأهداف الرقابة على التكاليف، وخصص المبحث الثاني إلى أساليب ومعايير وخطوات إعداد نظام الرقابة على التكاليف. وتناول الفصل الرابع الدراسة الميدانية وقسم إلى مبحثين تناول المبحث الأول نبذة تعريفية لمجتمع الدراسة، وخصص المبحث الثاني إلى تحليل البيانات وإختبار الفرضيات. وتختم الدراسة بخاتمة تشتمل على نتائج الدراسة والتوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقة:

هنالك العديد من الدراسات السابقة التي تناولت التكلفة المستهدفة وأثرها في تخفيض التكاليف وكذلك محاسبة إستهلاك الموارد ودورها الفاعل في توجيه إستهلاك الموارد المتاحة، وأغلب هذه الدراسات تناولت التكلفة المستهدفة ومحاسبة إستهلاك الموارد بصورة منفردة، أو تم تناولهما مع أساليب أخرى لمحاسبة التكاليف لمعرفة أثر تطبيقها. ولم يجد الباحث دراسة تتناول أثر أسلوب التكلفة المستهدفة ومحاسبة إستهلاك الموارد على بعضهما، ولا سيما في مجال الدراسة التطبيقية. ويمكن إستعراض بعض هذه الدراسات على النحو التالي:

دراسة ميساء (2002م)¹:

تناولت الدراسة إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستهدفة على المشروعات الصناعية بمدينة جدة السعودية، تمثلت مشكلة الدراسة في عدم الإهتمام الكامل بنظام التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية في مدينة جدة بالرغم من وجود إمكانية تطبيقه في ظل الظروف المتاحة لدى الشركات بالأخص في إزدياد حدة المنافسة العالية. وهدفت الدراسة إلى إبراز دور التكاليف المستهدفة في المشروعات اليابانية الرائدة بصفة خاصة، وفي بعض الدول المتقدمة بصفة عامة. ويتم تحقيق الهدف الأساسي من الدراسة من خلال الأهداف الفرعية المتمثلة في بناء إطار نظري متكامل لنظام التكاليف المستهدفة يوضح مفهومه وأهدافه وخصائصه والمبادئ التي يقوم عليها ودراسة بعض النظم الإدارية والإنتاجية المتطورة التي تساعد نظام التكاليف المستهدفة في تحقيق أهدافه، و إجراء دراسة ميدانية للتعرف على مدى تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المشروعات الصناعية السعودية تحقيقاً للهدف العام من الدراسة. وإتبعت الدراسة الأساليب الإحصائية التي تتلائم مع طبيعة البيانات ومع الأساليب الإحصائية الوصفية كالتكرارات والوسط الحسابي والجداول المزوجة وذلك لإختبار مدى صحة الفرضيات.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية: توجد لدى بعض المشروعات الصناعية السعودية إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستهدفة، يؤدي تطبيق نظام التكاليف المستهدفة إلى تخفيض التكاليف في المشروعات الصناعية، يوفر نظام التكاليف المستهدفة معلومات هامة تساعد في تطوير المنتجات، هناك بعض المعوقات التي تحد من تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المشروعات الصناعية. وتوصلت الدراسة

1 ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية علي المشروعات الصناعي بمدينة جدة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الإقتصاد والإدارة، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، 1423هـ - 2002م.

للنتائج التالية: أن نظام التكاليف المستهدفة لا يتم تطبيقه في المشروعات الصناعية السعودية، تقوم المشروعات الصناعية بإتباع العديد من مبادئ نظام التكلفة المستهدفة كدراسة السوق وتلبية رغبات العملاء في المنتجات من حيث الجودة والمواصفات والأسعار المطلوبة، إن هذا النظام يمكن تطبيقه مستقبلاً إذا ما تم التغلب على جميع العوائق التي تحول دون تطبيقه. كما أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها: أن على المشروعات التي لديها الإستعداد لتطبيق نظام التكاليف المستهدفة الإلتزام بتطبيق معادلة التكاليف المستهدفة بالإضافة لتطبيق جميع مبادئ وأسس هذا النظام حتى تتم الإستفادة الكاملة منه، ضرورة تفهم جميع المشروعات الهادفة لتحقيق الأرباح على المدى الطويل لأهمية نظام التكاليف المستهدفة حيث أنه من الأنظمة الشاملة التي تتناول جميع أقسام المشروع بالدراسة والتنظيم وإعادة النظر في الهيكل التنظيمي لجميع أقسام المشروع ومراحله الإنتاجية، إعطاء العملية الرقابية المزيد من الاهتمام خاصة في مرحلة ما قبل الإنتاج لما لها من أهمية في تفادي الأخطاء والعيوب والتكلفة الزائدة.

دراسة جودة (2003م)¹:

تناولت الدراسة منهج مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الإنتاج على سلسلة القيمة، وتمثلت مشكلة الدراسة في فشل المداخل المحاسبية التقليدية في توفير معلومات مفيدة ودقيقة وإعطاء إشارات خاطئة تؤثر سلباً على القدرة التنافسية من خلال وضع أسعار غير صحيحة، هدفت الدراسة إلى تقديم منهج إجرائي يقود إلى دعم ربط كل من أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل أنشطة سلسلة القيمة الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فعالية إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في خفض التكلفة مما يساعد على دعم الميزة التنافسية لتنظيمات الأعمال. وإتبعت الدراسة المنهج الوصفي والمنهج الإستقرائي بإستخدام قائمة الإستقصاء وأسلوب دراسة الحالة للتأكد من صحة الفرضيات.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية: المفاضلة بين إستراتيجية ريادة التكلفة وإستراتيجية تمايز المنتج كأحد الإستراتيجيات الملائمة لتنظيمات الأعمال في مصر، إختبار مدى إستقلالية أو إعتمادية الأنشطة بين طرفي الشراكة التجارية على سلسلة التوريد وذلك كأساس لإمكانية خفض تكلفة أنشطة التوريد، تحديد مدى الإلتزام أو عدم الإلتزام بمعيار أفضل أداء عند تحديد هامش الربح المستهدف لتحديد تأثير ذلك على كل من التكلفة المستهدفة وطموحات أصحاب المصلحة في تنظيم الأعمال، إختبار مدى إستقلالية أو إعتمادية الأنشطة بين طرفي الشراكة التجارية على سلسلة التوريد وذلك كأساس لإمكانية

¹ جوده عبد الرؤوف زغلول، منهج إجرائي مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الإنتاج على سلسلة القيمة، جامعة طنطا المجلة - كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الأول، 2003م. ص ص 1-65.

خفض تكلفة أنشطة التوريد. وتوصلت للنتائج التالية: أن هناك إتجاه لتنظيمات الأعمال في مصر نحو تبني إستراتيجية ريادة التكلفة كأساس لدعم الميزة التنافسية، أن هناك نوع من الإعتمادية المتبادلية بين تنظيمات الأعمال والموردين الأمر الذي يتطلب التنسيق والتكامل بين الأطراف من أجل تحقيق الصالح المشترك لهما من خلال خفض تكلفة أنشطة التوريد على سلسلة القيمة، تأتي هندسة القيمة في المقام الاول لآليات خفض تكلفة أنشطة تصميم المنتج والعمليات وتلتها التخلص من أنشطة التصميم والتوريد التي لا تضيف قيمة للمنتج. أوصت الدراسة بتشكيل فريق خفض التكلفة داخل كل شركة يتكون من مختلف الأنشطة المؤثرة ليتولى مسؤولية خفض التكلفة وصولاً إلى التكلفة المستهدفة للمنتج، إعداد تقرير خفض التكلفة لبيان كيفية خفض تكلفة أنشطة سلسلة القيمة وتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط حيث لا يمكن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة أو تحليل سلسلة القيمة دون وجود نظام للتكلفة على أساس النشاط.

دراسة محمد و فريد (2005م)¹:

تناولت الدراسة مدى فاعلية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية، وتمثلت مشكلة الدراسة في ظهور التكلفة المستهدفة كأسلوب مناظر لمدخل التكاليف المعيارية وذلك بهدف مساعدة الإدارة على ترشيد القرارات المتعلقة بتحديد تكلفة المنتج وتسعير المنتجات مما دعى لضرورة إجراء دراسة إستكشافية لمعرفة محددات تطبيق هذا الأسلوب على عينة من المنشآت الصناعية بمدينة جدة، وهدفت الدراسة إلى إبراز مفهوم التكلفة المستهدفة ودورها في المنافسة العالمية التي تواجه المنشآت من خلال تسليط الضوء على الممارسات المختلفة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في العديد من الشركات الصناعية ومعرفة مدى تطبيق المنشآت الصناعية لأسلوب التكلفة المستهدفة وأهم مقومات ومعوقات التطبيق.

سعت الدراسة لإختبار فرضياتها من خلال التساؤلات التالية: ما مدى تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية بالمملكة؟ ما هي الأسباب التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف المستهدفة؟ ما هي العناصر الأساسية التي تؤخذ في الإعتبار عند تطبيق الأسلوب؟ ما هي الأهداف المرجوة من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة؟. وتوصلت للنتائج التالية: إن أهم الأهداف المرجوة من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة هو تخفيض التكلفة وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة، وإن أهم العناصر التي تؤخذ في الإعتبار عند تطبيق التكلفة المستهدفة تتمثل في التصنيع المتقدم والمتسارع في الوقت الحاضر ويلبها العناصر الإستراتيجية.

¹ محمد حسن علي المفتي و فريد عمر الشيخ، مدى فاعلية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، 2005 م، ص ص 217- 224.

دراسة عيد (2006م):¹

تناولت الدراسة مدخل مقترح للمحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لزيادة فعالية التكلفة المستهدفة لدعم قرارات التسعير، وتمثلت مشكلة الدراسة في عجز الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف عن تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، وهدفت إلى بيان دور تخصيص التكلفة على أساس النشاط في زيادة جدوى وفعالية مفهوم التكلفة المستهدفة، وتأكيد ودعم القرارات المتعلقة بالتسعير لدعم الموقف التنافسي للمنشأة اعتماداً على مفهوم التكلفة المستهدفة.

سعت الدراسة إلى اختبار الفرضيات التالية: إن استخدام أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى فعالية مفهوم التكلفة المستهدفة، يساعد مفهوم التكلفة المستهدفة المنشأة من الوصول إلى قرار تسعير يدعم الموقف التنافسي للمنشأة في ظل سوق المنافسة الكاملة ويحقق لها الميزة التنافسية، أكدت الدراسة صحة الفرضيات وتوصلت للنتائج التالية: إعتبار أسلوب تخصيص التكلفة على أساس النشاط تطوراً هاماً في مجال تصميم نظم معلومات التكاليف لأنه يقدم أداة هامة للمنظمات لتوفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملاءمة لإتخاذ قرارات التسعير، استخدام نظام التكلفة حسب الأنشطة يفيد في إجراء مقارنة على مستوى هامش المساهمة للمنتجات المختلفة، أن إهتمام مدخل التكلفة المستهدفة ينصب على تحقيق وفورات تكاليفية ويمكن أن يعمل بفعالية في ظل التكامل بينه وبين نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط. وأوصت الدراسة بالآتي: أن تصميم منتج في ضوء توفر بيانات الأنشطة ومسببات تكلفتها يكشف التأثير المتبادل بين وجهة نظر تخصيص التكلفة ووجهة نظر العمليات لنظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط، ضرورة التكامل بين مفهوم التكلفة المستهدفة ونظام التكلفة على أساس النشاط لتتاح الفرصة أمام المنشآت الإنتاجية للوصول لمنتج يمكن إنتاجه بتكلفة منخفضة مع الحفاظ على الجودة التي يرغبها العميل.

دراسة منال (2006م):²

تناولت الدراسة مدى تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات المصرية من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط، وتمثلت مشكلة الدراسة في أن أساليب التكاليف التقليدية المطبقة حالياً في المنشآت لا تدعم بشكل متكامل الميزة التنافسية لهذه المنشآت، وذلك لأنها لا توفر

¹ عيد محمود حميدة خلف، مدخل مقترح للمحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لزيادة فعالية التكلفة المستهدفة لدعم قرارات التسعير، جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني، السنة العاشرة، 2006م، ص ص 73-115.

² منال حامد عبدالفرج، تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات المصرية من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول، المجلد الثامن والعشرون، يناير 2006م، ص ص 223-559.

معلومات كافية ومناسبة عن البيئة الخارجية للمنشأة بصفة عامة وعن المنافسين بصفة خاصة، وهدفت إلى تناول إحدى المشاكل الهامة التي تواجه المنشآت الإقتصادية في وقتنا الحالي وهي ظروف المنافسة الحالية وأثرها على نظم التكاليف والتي تتطلب استخدام أساليب حديثة للتكاليف.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية: عدم ملائمة الأساليب التقليدية للتكاليف مع ظروف البيئة التنافسية، إن ظروف المنافسة الحالية تؤثر على نظام التكاليف، تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة مع أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية. أثبتت الدراسة صحة جميع الفرضيات وتوصلت إلى عدد من النتائج منها: تحتاج المنشآت الصناعية في ظل ظروف المنافسة إلى وجود أساليب حديثة للتكاليف لتحقيق مزايا تنافسية تساعد على البقاء والإستمرار، أساليب التكاليف المطبقة في المنشآت الصناعية في مصر لا تدعم الميزة التنافسية وذلك لأنها لا توفر معلومات مناسبة عن البيئة الخارجية للمنشأة كما إنها تستخدم أسس لتوزيع التكاليف غير المباشرة لا تتفق مع هيكل التكاليف لهذه المنشآت، إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يدعم القدرة التنافسية، وإن استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تحديد الأنشطة ذات القيمة المضافة وإستبعاد الأنشطة التي لا تضيف إلى القيمة. ومن أهم التوصيات: العمل على تطبيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط لما يحققه من زيادة القدرة التنافسية للمنشآت في ظل ظروف المنافسة، وتطوير أساليب التكاليف في المنشآت المصرية لتوفير المعلومات لدعم القدرة التنافسية.

دراسة أمجاد (2007م)¹:

تناولت الدراسة إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة إستهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الإقتصادية. وتمثلت مشكلة الدراسة في هل يحقق تطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد بمفرده جدوى في توجيه إستهلاك الموارد بالشكل الذي يجعله طريقاً لتنظيم الطاقة المتاحة. وهدفت إلى دراسة وتقييم أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد وإبراز مدى فعاليته في إدارة الطاقة داخل الوحدات الإقتصادية، إتبعته الدراسة المنهج الإستقرائي وذلك بدراسة وتقييم أهم الدراسات التي تناولت محاسبة إستهلاك الموارد ونظرية القيود، والمنهج الإستنباطي عن طريق أثر التكامل بين المدخلين. سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية: هناك إختلاف جوهري بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام محاسبة تكلفة النشاط، يحقق الدمج والتكامل بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظرية القيود

¹ أمجاد محمد الكومي، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة إستهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الإقتصادية، جامعة عين شمس، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، المجلد الأول، العدد الأول، يناير 2007م. ص ص 169-249.

الإستغلال الأمثل للطاقة الفائضة بالوحدات الإقتصادية. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: يعتمد التنفيذ الناجح لنظام محاسبة إستهلاك الموارد على تحديد نوع المورد المتاح، والتعرف على الكيفية التي يتم بها إستخدام هذا المورد، نظام محاسبة إستهلاك الموارد يعتمد على القدرة على تتبع كل مورد من الموارد المتاحة بالمنشأة. وأوصت الدراسة بضرورة تطوير الأنظمة الداخلية المطبقة داخل المنشأة مثل تطوير نظام التكاليف المتبع حتى يتم التطبيق السليم لنظام محاسبة إستهلاك الموارد.

دراسة شوقي (2007م)¹:

تناولت إطار مقترح للتكامل بين التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للكلفة بهدف خفض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، وتمثلت مشكلة الدراسة في ندرة الدراسات والبحوث العلمية التي تناولت أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مراحل دورة حياة المنتج بالبحث والتحليل وإبراز دور أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي بهدف تخفيض التكاليف الإنتاجية، وهدفت إلى بيان مدى فاعلية أسلوب التكلفة المستهدفة من تخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة من خلال مفهوم سلسلة القيمة للمنشأة في الأجل الطويل، وبيان مدى مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكلفة في توفير المعلومات عن تكاليف الأنشطة خلال مرحلة التصميم وما بعدها وكذلك بناء إطارين متكاملين هما: أسلوب التكلفة المستهدفة ومفهوم التحليل الإستراتيجي. وإتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي والإستقرائي لتحقيق أهدافها.

سعت الدراسة إلى إختبار الفرضيات التالية: مدى ملائمة تطبيق مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكلفة في الشركات الصناعية المصرية من خلال مفهوم سلسلة القيمة على عينة البحث الميداني، ومدى جودة درجة التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومفهوم التكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، أثبتت الدراسة صحة الفرضيات، وأهم النتائج التي توصلت إليها هي: أن أسلوب التكلفة المستهدفة يمثل أحد الإدارات الإستراتيجية للتكلفة التي تهدف إلى تحقيق دورة حياة المنتج مع الحفاظ على جودة المنتج كما يساعد على التحليل الإستراتيجي للمنشأة مع تحسين توظيف الموارد المتاحة بطريقة مثالية ومن ثم تخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، ويعتبر مفهوم سلسلة القيمة أداة الربط بين أسلوب التكلفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة، وأوصت الدراسة بالآتي: ضرورة نشر وتوضيح

¹ شوقي السيد فودة، إطار مقترح للتكامل بين التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، المجلد 44، 2007م. ص ص 12-29.

الفكر الإستكشافي الخاص بأسلوب التكلفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بين الشركات الصناعية المصرية، ضرورة وجود إطار متكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة.

دراسة نضال و إنعام (2007م)¹:

تناولت الدراسة التسعير بإستخدام منهج التكلفة المستهدفة، وتمثلت مشكلة الدراسة في أن قرارات التسعير تعتمد على العديد من الإعتبارات التي لا تتعلق فقط ببيانات التكاليف، إنما تتعداها إلى طبيعة المنتجات المنافسة ودرجة المنافسة في السوق وسلوك المنافسين، لذا فإن إتباع المنهج التقليدي في التسعير أصبح لا يمكن من المنافسة بالسعر السائد في السوق التنافسي الذي يستلزم تحسين النوعية وتخفيض التكلفة. وهدفت إلى بيان أهمية إستخدام منهج التكلفة المستهدفة في التسعير في ظل المنافسة الشديدة في الإقتصاد المعاصر، وإجراء دراسة ميدانية للتعرف على واقع سياسات التسعير المستخدمة في قطاع صناعية الأدوية البيطرية الأردني وتقويمها لبيان مدى ملائمة هذه الأساليب للتطور التكنولوجي وتعدد أشكال المنافسة.

سعت الدراسة إلى إختبار الفرضيات التالية: يطبق قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني المناهج التقليدية في التسعير، إن تطبيق المناهج التقليدية في التسعير في ظل بيئة المنافسة المفتوحة لا يمكن الوحدة الإقتصادية من الحصول على حصة أكبر في السوق وزيادة الربحية. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: تتأثر قرارات التسعير بالعديد من العوامل أهمها الزبائن، المنافسون، التكاليف بالإضافة إلى عوامل سياسية وقانونية وبيئية. ولا يمكن إستخدام المنهج التقليدي في التسعير من المنافسة في حدود السعر السائد في الأسواق مما يتطلب تحسين النوعية وخفض التكلفة، يمثل منهج التكلفة المستهدفة طريقة تسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة. ومن أهم التوصيات: ضرورة إعتداد منهج التكلفة المستهدفة في التسعير لمساعدة المنظمات على البقاء وتحقيق حجم المبيعات المطلوب، ضرورة تطبيق شركات الأدوية في الأردن منهج التكلفة المستهدفة لتسعير منتجاتها، إقامة دورات تدريبية متطورة ومتخصصة في مجال التسعير.

دراسة أسماء (2008م)²:

تناولت الدراسة إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف تدعيم قدرتها التنافسية، وتمثلت مشكلة الدراسة في بيان إمكانية إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة

¹ نضال محمد رضا الخلف و إنعام محسن حسن زوليف، التسعير بإستخدام منهج التكلفة المستهدفة - دراسة ميدانية لقطاع صناعة الأدوية الأردني، جامعة الملك عبدالعزيز، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للإقتصاد والإدارة، العدد الاول، 2007م.

² أسماء عوض محمد منصور، إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف تدعيم قدرتها التنافسية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، رسالة ماجستير في التكاليف، منشورة، 2008م.

بشكل أساسي في تخفيض تكاليف الأنشطة الخدمية كأسلوب لإدارة التكلفة يتجه نحو المنافسة ويهتم بتحليل سلسلة القيمة للبيئة الداخلية والخارجية للمنظمة ومعرفة رغبات وإحتياجات العملاء ذلك بالإستعانة بالمستجدات المحاسبية التكاليفية والإدارية الأخرى. هدفت الدراسة إلى رفع كفاءة أداء المنظمات الخدمية بهدف جودة عالية بتكلفة أقل بما يعمل على تحقيق رضا العميل وإكتساب المنظمة ميزة تنافسية وذلك من خلال دراسة تحليلية لأهم الأساليب التكنولوجية الحديثة التي يمكن تطبيقها في المنظمات الخدمية بالإضافة إلى تحديد أهم المستجدات من الأساليب المحاسبية التكاليفية والإدارية التي في ضوءها يتم إختيار الإستراتيجيات التي يجب على المنظمة إتباعها وذلك بهدف تخفيض تكاليف الخدمات بهذه المنظمات ومواجهة المنافسة الشديدة السائدة في البيئة التنافسية الحديثة.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية: إن تطبيق نظام التكاليف المستهدف يوفر معلومات تكاليفية سليمة تساعد المنظمة في إتخاذ القرارات، يوفر نظام التكاليف المستهدفة معلومات تفيد في تقييم الأداء الداخلي للمنظمة. أثبتت الدراسة صحة الفرضيات وتوصلت إلى العديد من النتائج منها: تطوير النظام المحاسبي التكاليفي المطبق بالمنظمة الخدمية يوفر معلومات تكاليفية سليمة يمكن من إعتقاد إدارة المنظمة عليها في إتخاذ القرارات التي تساعد على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، يحقق إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وما يدعمه من أساليب حديثة رفع كفاءة أداء الموائى والقضاء على إزدحامها وكذلك القضاء على تكس السفن وطول الفترة الإنتظارية للسفن وبالتالي منع تحمل الدولة بغرامات تأخير. أوصت الدراسة بضرورة إهتمام إدارة المنظمة بمجال التوظيف، تطوير النظام المحاسبي التكاليفي للتغلب على نقاط ضعفه، وتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والإهتمام بالتحليل الإستراتيجي للتكاليف.

دراسة محمد (2009م)¹:

تناولت الدراسة إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة إستهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة علي أساس القيمة. وتمثلت مشكلة الدراسة في أن حدة المنافسة جعلت كل شركة تحاول أن تعزز موقفها التنافسي في ظل محدودية الموارد المتاحة وقصور النظم المحاسبية في توفير معلومات لأغراض التخطيط والرقابة، مما دعى الباحث للقيام بدراسة المعلومات المستمدة من التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة إستهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة علي أساس القيمة، وهدفت الدراسة إلى وضع إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة إستهلاك

¹ محمد شحاتة خطاب، إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة إستهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة علي أساس القيمة - دراسة نظرية وميدانية، جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، 2009م، ص 116.

الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة علي أساس القيمة ومعرفة الفرق بين نظام التكاليف الألماني و نظام التكلفة علي أساس النشاط، والفائده المرجوة من دمجهما.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية: إن التكامل بين نظام التكاليف علي أساس النشاط ومحاسبة إستهلاك الموارد سيؤدي لتحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف، إن التكامل بين نظام التكاليف علي أساس النشاط ومحاسبة إستهلاك الموارد سيؤدي لتحقيق دقة أكبر في تخطيط الموارد وإدارة الطاقة، إن التكامل بين نظام التكاليف علي أساس النشاط ومحاسبة إستهلاك الموارد يساعد في تحسين القيمة لأطراف مثلث القيمة بالمنشأة. توصلت الدراسة لعدد من النتائج أهمها: أن محاسبة إستهلاك الموارد هي نتاج دمج نظام التكاليف الألماني ونظام التكاليف علي أساس النشاط، أن محاسبة إستهلاك الموارد هي مدخل شامل ومتكامل لنظام إدارة التكلفة، أن الإطار المقترح للتكامل بين نظام التكاليف علي أساس النشاط ومحاسبة إستهلاك الموارد يقوم علي كيفية الإستفادة من مزايا النظامين في تعزيز فلسفة الإدارة علي أساس القيمة. وأوصت الدراسة بتطبيق نتائج الدراسة علي منشآت الأعمال المصرية نظراً لخضوع نوعيات مختلفة من مجالات الأعمال للدراسة الميدانية، وربط محاسبة إستهلاك الموارد بأساليب التخطيط وإعداد الموازنات

دراسة Kyrke (2009م)¹:

تناولت الدراسة تحليل الديناميكا الحرارية ومحاسبة الموارد، وتمثلت مشكلة الدراسة في أن العديد من المشاكل المهمة فيما يتعلق بإستخدام الديناميكا الحرارية تنتج من الصراعات التي تنشأ علي مستويات نظرية مختلفه، ولفهم طبيعة الصراعات بين هذه المستويات بصوره كامله يتطلب الأمر إتباع نهج شامل لإدارة الموارد وإستهلاكها. وهدفت الدراسة إلى إنشاء أدوات وحدود لإستخدام الديناميكا الحرارية - مقياس حراري لجودة الطاقة أو القدرة علي أداء العمل - كمقياس إستهلاك الموارد، والتعرف علي الدور الذي تلعبه الديناميكا الحرارية في إتخاذ قرارات إستهلاك الموارد. إتبعت الدراسة منهج التقييم النظري والإستكشافي والتقييم التكراري للديناميكا الحرارية وإستهلاك الموارد لتقييم طريقة إستهلاك الموارد علي أساس الديناميكا الحرارية وتكلفة إستبدالها.

سعت الدراسة إلى إختبار فرض أن مبدأ إستخدام الديناميكا الحرارية كمقياس متري لإستهلاك الموارد يتوقف علي إفتراض أن الديناميكا الحرارية هي سمة بارزة من سمات الموارد، وتوصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها: أن السبب الأول لعدم إستخدام الديناميكا الحرارية هو أن هنالك صراع بين الإحتياجات

¹ Kyrke Gaudreau, **Exergy Analysis And Resource Accounting**, Canada, Ontario, University of Waterloo, Master in Environment and Resource Studies, 2009.

والإفتراضات علي مستوى إشتقاق الديناميكا الحرارية مع المتطلبات والإفتراضات علي مستوى تقييم الموارد، أن مؤيدي الديناميكا الحرارية لم يتحققوا من صلاحية إستخدامها مما أدى إلى الإستخدام غير المناسب تجاه الموارد. أوصت الدراسة بمزيد من الدراسات في هذا المجال، وعلى الرغم من كل المشاكل المتعلقة بمنهجيات إستهلاك الموارد والديناميكا الحرارية وذلك بسبب الحاجه لفهم تدفقات الطاقة في العالم.

دراسة سيد (2010م)¹:

تناولت الدراسة التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء في ترشيد قرارات الإدارة الإستراتيجية لمنظمات الأعمال. وتمثلت مشكلة الدراسة في أن نظام المحاسبة الإدارية ينبغي أن يكون له دور فعال في توفير المعلومات اللازمة للإدارة الإستراتيجية للمنشأة وتقوية مركزها التنافسي، وهدفت الدراسة إلى تقييم فعالية التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، أسلوب تحليل سلسلة القيمة) في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الإستراتيجية للمنشأة وتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسي. إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الإستنباطي والدراسة الميدانية بهدف تقييم فعالية التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أهمية أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية وأساليب تقييم الأداء الإستراتيجي في توفير معلومات ملائمة لتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسي، لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أهمية التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء الإستراتيجية في توفير معلومات ملائمة لتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسي، يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أهمية تأثير العوامل التالية: مساندة الإدارة وتأييد الإدارة العليا، توفير الموارد المادية والبشرية والتكنولوجية في تطبيق التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء الإستراتيجية. أكدت الدراسة عدم صحة الفرضية الأولى والثانية وتوصلت للنتائج التالية: أهمية إستخدام أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الإستراتيجية في تحسين أداءها ودعم مركزها التنافسي، تطوير نظام التكلفة علي أساس النشاط إلي منهج التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت، تطبيق التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء. وأوصت بإجراء العديد من الدراسات في مجال التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء.

¹ سيد عبدالفتاح سيد، تقييم فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء في ترشيد قرارات الإدارة الإستراتيجية لمنظمات الأعمال، جامعة حوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، مجلة البحوث والدراسات التجارية، العدد الثاني، الجزء الأول، 2010م، ص ص 221-245.

دراسة شاهين (2010م):¹

تناولت الدراسة المحاسبية عن إستهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط، وتمثلت مشكلة الدراسة في دراسة المشاكل التي تواجه تطبيق محاسبة إستهلاك الموارد في الشركات الصناعية كوسيلة لتطوير أسلوب التكلفة على أساس النشاط، وأثر التطبيق على قياس التكاليف وتوفير المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات، هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل محاسبة إستهلاك الموارد وكيفية قياس إستهلاك الأنشطة من الموارد المتاحة، وتحديد العوائد الناتجة من تطبيق محاسبة إستهلاك الموارد. إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي لتحديد محاور الدراسة، والإستقرائي لإثبات صحة الفرضيات. سعت الدراسة لإختبار الفرض المتمثل في أنه لا يوجد إختلاف جوهري بين تكاليف المنتجات المحسوبة في ظل النظام التقليدي لمحاسبة الأنشطة عن المحسوبة في ظل مدخل محاسبة إستهلاك الموارد. توصلت الدراسة للنتائج التالية: أن تطبيق المحاسبة على أساس النشاط في الشركات أدى إلى دقة تخصيص تكاليف الأنشطة مقارنة بالأسلوب التقليدي لتوزيع وتحميل التكاليف المعتمد على معدلات الحجم، وإن محاسبة إستهلاك الموارد تهتم بالأجلين القصير والطويل وتفيد في إتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية عن طريق إستخدام نوعي للمسببات المتعلقة بالموارد والمتعلقة بالإنشطة والعمليات. أوصت الدراسة بأن مدخل المحاسبة عن الموارد من المداخل التي تعتمد على عنصري الزمن والكمية، فإنه يمكن المزج بين مبادئ هذا المدخل والإفتراضات الخاصة بالمحاسبة على أساس النشاط المعتمد على الزمن

دراسة إسراء (2011م):²

تناولت الدراسة أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في تسعير الخدمات المصرفية، وتمثلت مشكلة الدراسة في عدم إستخدام بنك الخرطوم أساليب التكاليف الحديثة في تسعير الخدمات المصرفية وحصر وتحديد التكلفة الناتجة من تقديم الخدمة، هدفت الدراسة إلى معرفة مفهوم وأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة والتعرف على مفهوم وأهمية التسعير والتعرف على طرق التسعير المستخدمة في المصارف، والتعرف على دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات المصرفية. إتبعت الدراسة كل من المنهج الإستنباطي لتحديد محاو المشكلة ووضع الفرضيات والمنهج الإستقرائي لإختبار الفرضيات والمنهج

¹ محمد أحمد شاهين، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط، جامعة عين شمس، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الرابع، الجزء الاول، 2010م، ص ص 229-305.

² إسراء حسن خليفة، أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في تسعير الخدمات المصرفية - دراسة ميدانية علي بنك الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية، 2011م.

التاريخي لإستعراض الدراسات السابقة، والمنهج الوصفي لإستخدام أسلوب دراسة الحالة لمعرفة دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات المصرفية ببنك الخرطوم.

سعت الدراسة إلى إختبار الفرضيات التالية: إستخدام الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية، هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستخدام الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف وتسعير الخدمات المصرفية، إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تسعير أفضل للخدمات المصرفية. تم إثبات الفرضيات وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: تطبيق الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية لبنك الخرطوم، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستخدام الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف وتسعير الخدمات المصرفية ببنك الخرطوم، إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تسعير أفضل للخدمة المصرفية. وأوصت الدراسة بأنه يجب على إدارة بنك الخرطوم تبني أساليب التكاليف الحديثة بما فيها أسلوب التكلفة المستهدفة، وضرورة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات المصرفية لبنك الخرطوم وضرورة إنشاء قسم خاص لمحاسبة التكاليف ببنك الخرطوم.

دراسة أمل (2011م):¹

تناولت أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في خفض تكاليف الإنتاج، وتمثلت مشكلة الدراسة في أوجه القصور التي واجهت النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف مما أدى إلى عدم قدرة الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة على التحكم في تكلفة وسعر المنتج في ظل المتغيرات البيئية والإقتصادية الحديثة، وفي ظل المنافسة المتزايدة وتعدد السلع مما يتطلب ضرورة الإهتمام بتخطيط تكلفة المنتج ومحاولة خفضها حتى يمكن بيعه بسعر مناسب في السوق وحتى تتمكن المنشأة من البقاء والإستمرار، وهدفت الدراسة إلى توفير إطار علمي لإبراز دور أسلوب التكلفة المستهدفة في خفض تكلفة الإنتاج وبيان أثر تخفيض التكاليف بإستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة. إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي والإستقرائي والتاريخي في تتبع الدراسات السابقة والوصفي التحليلي بإستخدام أسلوب دراسة الحالة.

سعت الدراسة إلى إختبار الفرضيات التالية: الإعتماد على أسلوب التكلفة المستهدفة يؤثر على تكاليف الإنتاج، يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تطوير الأداء وتحقيق مستوى الجودة ويحقق الربح المستهدف للإدارة، يوفر أسلوب التكاليف المستهدفة معلومات مهمة تساعد الإدارة على تخفيض التكلفة. أثبتت الدراسة صحة جميع الفرضيات وتوصلت لعدة نتائج منها: أن أسلوب التكلفة المستهدفة هو

¹ أمل ابراهيم وداي، أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في خفض تكاليف الإنتاج - دراسة حالة الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، 2011م.

أسلوب لتخطيط التكلفة وليس لرقابتها، حيث يوفر استخدام معلومات التكاليف المتاحة لخفض التكاليف ومن ثم فإن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية عموماً والشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة على وجه الخصوص يؤثر على خفض تكاليف الإنتاج، ويوفر تطبيق الأساليب المحاسبية الحديثة والتي من أهمها أسلوب التكلفة على أساس النشاط كأسلوب مدعم للتكلفة المستهدفة بمعلومات مهمة تساعد الإدارة في تخفيض تكاليف الإنتاج كما يساهم في مواكبة التطورات الحديثة والتفاعل مع التغيرات المستمرة، يحقق استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وما يدعمه من أساليب حديثة في تطوير الأداء بالتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة وإستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ومن ثم يدعم الربح المستهدف. أوصت الدراسة بعدد من التوصيات منها: تكوين فريق خفض التكلفة داخل الشركة العربية السودانية لإنتاج الزيوت النباتية من مختلف الأقسام والأنشطة المؤثرة ليتولى مسئولية خفض التكلفة وصولاً إلى التكلفة المستهدفة، تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وما يستلزمه من مقومات والذي يهدف إلى خفض تكلفة المنتج من خلال جميع مراحل دورة حياة المنتج بصورة ثابتة ومستمرة وبدون أي تأثير سلبي على جودة المنتج.

دراسة محمد (2011م)¹:

تناولت الدراسة إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة إستهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة، وتمثلت مشكلة الدراسة في التوصل لمدخل مقترح لقياس التكاليف يعتمد على الربط بين كلاً من مدخل المواصفات ومحاسبة إستهلاك الموارد بما يساعد على تحقيق الدقة في القياس والخفض الحقيقي في التكاليف بما يدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال، وهدفت الدراسة إلى صياغة الإطار التكاملي فيما بين مدخل المواصفات ومحاسبة إستهلاك الموارد والمزايا المحققة من هذا التكامل وأثر هذا التكامل على دقة القياس والخفض الحقيقي للتكاليف ودعم القدرة التنافسية للمنشآت. إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي وذلك من خلال تحليل ما ورد في الفكر المحاسبي وفي مجال تكلفة المواصفات وفي مجال محاسبة إستهلاك الموارد من كتب ودوريات علمية.

توصلت الدراسة لعدة نتائج منها: أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد يؤكد على الإدارة الجيدة للموارد ومنع الإفراط والفاقد في تلك الموارد، ويستطيع نظام محاسبة الموارد أن يدعم إتخاذ القرار في الأجل القصير من خلال توفير بيانات التكلفة الحدية حيث أن تخصيص التكاليف في ظل هذا النظام يجب أن لا تفقد إلى التقرير عن مستوى دخل يمكن أن يشجع على الإفراط في الإنتاج. أوصت الدراسة بخلق القيمة

¹ محمد السيد محمد الصغير، إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة إستهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة، جامعة سوهاج، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد الخامس والعشرون، العدد الأول، 2011م. ص ص 85-138.

للمعلماء من خلال تبني المنشأة لأدوات تحليلية تؤدي إلى إتخاذ القرارات التي تدعم القيمة المقدمة للمعلماء وخلق القيمة للملاك والعمالة وكافة الاطراف ذات العلاقة، وضرورة أن تعمل المنشآت الصناعية التي تنتج منتجات متعددة بمواصفات مختلفة على ضرورة الإنتقال من الفكر التقليدي في قياس وتحديد التكلفة.

دراسة نجلاء (2011م)¹:

تناولت الدراسة قياس أثر استخدام نظامي المحاسبة عن إستهلاك الموارد والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت على تحسين دقة قياس التكلفة، وتمثلت مشكلة الدراسة في شكل العلاقة بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام التكلفة الألماني ونظام التكلفة علي أساس النشاط، وماهو أثر نظامي المحاسبة عن الموارد ونظام التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت في تحسين دقة قياس التكلفة، وهدفت الدراسة لدراسة مقومات محاسبة الموارد ودورها في تحسين دقة قياس التكلفة، ودارسة العلاقة بين نظام محاسبة الموارد ونظام التكلفة الألماني ونظام التكلفة علي أساس النشاط، وإجراء دراسة إختباريه لقياس مدى تأثير نظامي محاسبة الموارد ونظام تكلفة النشاط الموجه بالوقت في تحسين دقة قياس التكلفة.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية: تمثل كل من التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت ومحاسبة إستهلاك الموارد فلسفتين مختلفتين في إدارة التكلفة، يوجد أثر لإستخدام نظامي محاسبة إستهلاك الموارد ونظام التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت علي تحسين دقة قياس التكلفة. وتوصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها: نظام محاسبة إستهلاك الموارد يتناسب مع المنشآت الصناعية التي تستخدم موارد متعددة وغير متجانسة في عملياتها، يناسب نظام التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت المنشآت التي تعمل بشكل أساسي على المورد البشري في تنفيذ أنشطتها، ويعتبر نظام محاسبة إستهلاك الموارد نظام شامل للمحاسبة الإدارية يجمع بين مبادئ إدارة التكلفة الألمانية مع مزايا نظام التكلفة علي أساس النشاط. وأوصت الدراسة بضرورة قياس أثر التكامل بين محاسبة إستهلاك الموارد مع نظم المحاسبة الادارية.

دراسة رحاب (2011م)²:

تناولت الدراسة أثر التكلفة المستهدفة في خفض تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية السودانية، وتمثلت مشكلة الدراسة في أن كثير من الشركات الصناعية السودانية تعاني من مشاكل الأعباء التكاليفية

¹ نجلاء إبراهيم يحي عبدالرحمن، أثر استخدام نظامي محاسبة إستهلاك الموارد ونظام التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت علي تحسين دقة قياس التكلفة، جامعة بنى سويف، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثالث، 2011م، ص ص 470-491.

² رحاب آدم أحمد أبكر، أثر التكلفة المستهدفة في خفض تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية السودانية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، 2011م.

الأمر الذي ينعكس على أدائها، وهدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف وبيان دورها في مساعدة الشركات الصناعية في تحقيق أهدافها من صنع منتجات جديدة بأقل تكلفة. إتبعَت الدراسة المنهج الإستنباطي لتحديد محاور الدراسة ووضع الفروض والمنهج الإستقرائي لإختبار صحة الفروض والوصول إلى نتائج وتعميمات والمنهج الوصفي التحليلي لدراسة الحالة.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات الآتية: نظام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى خفض تكاليف الإنتاج بالشركات الصناعية السودانية، تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يساعد في تحقيق الكفاءة الإنتاجية. أثبتت الدراسة صحة الفرضيات وتوصلت للنتائج التالية: إن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى خفض تكاليف الإنتاج وذلك من خلال إستخدامها في مرحلة ما قبل حدوث التكلفة (التخطيط والتصميم)، وإن نظام التكلفة المستهدفة يساعد نظام هندسة القيمة والتحسين المستمر في إنتاج منتجات بتكلفة أقل وجودة عالية. وأوصت الدراسة بضرورة إهتمام الشركات الصناعية السودانية بنظام التكلفة المستهدفة في كل مرحلة لما له من مزايا في خفض التكلفة، والإهتمام بالتحسين المستمر في مستوى الأنشطة بالشركة وليس الإنتاج فقط.

دراسة أماني (2012م)¹:

تناولت الدراسة إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيد ومحاسبة إستهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الإقتصادية، وتمثلت مشكلة الدراسة في محاولة البحث عن أسلوب لمعالجة أوجه القصور في أسلوب قياس التكاليف على أساس الأنشطة بهدف ترشيد تكلفة إستهلاك الموارد المتاحة بغرض دعم المركز التنافسي، وهدفت الدراسة إلى محاولة إقتراح وتطبيق إطار للتكامل ما بين مدخل الترشيد ومحاسبة إستهلاك الموارد بصورة توائم بين الإشتراطات النظرية وبين الممارسات العملية بغرض ترشيد التكلفة ودعم المركز التنافسي. إتبعَت الدراسة المقابلات الشخصية بهدف تحليل آراء العاملين تجاه نظم التكاليف والمنهج الإستنباطي لتحديد أنماط المشكلة، والإستقرائي لإختبار صحة الفرضيات.

سعت الدراسة لإختبار صحة الفرضيات التالية: عدم وجود علاقة إرتباط معنوية بين إستخدام مدخل الترشيد وترشيد التكلفة، عدم وجود علاقة إرتباط معنوية بين إستخدام أسلوب قياس التكاليف على أساس الأنشطة من ناحية وترشيد التكلفة من ناحية أخرى، عدم وجود علاقة معنوية بين إستخدام محاسبة إستهلاك الموارد وترشيد التكلفة. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: وجود فرق جوهري بين تطبيق أسلوب قياس التكاليف على أساس الأنشطة في إطار مدخل الترشيد وأسلوب محاسبة إستهلاك الموارد، وترجع

¹ أماني سمير عبدالعظيم موسى، إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيد ومحاسبة إستهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية - دراسة تطبيقية، جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير المحاسبة غير منشورة، 2012م.

مبررات تطوير أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة عن طريق استخدام محاسبة إستهلاك الموارد إلى أن هذا التطوير يساعد في توفير المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات، محاسبة إستهلاك الموارد تعتبر إمتداد طبيعي لأهداف أسلوب محاسبة التكاليف على أساس النشاط. أوصت الدراسة بتطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد في إطار مدخل الترشيح حيث يتسم بالتعامل مع قدر كبير من الموارد والطاقات بأنواعها المختلفة، وضرورة تطبيق مدخل الترشيح للوحدات الإقتصادية التي يكون توجهها تطوير نظم الإنتاج مع إتباع الإستراتيجيات التي تؤدي لتحقيق أقصى درجات التنسيق بين متطلبات أصحاب المصالح مع الإدارة.

دراسة يارا (2012م):¹

تناولت الدراسة المحاسبة عن إستهلاك الموارد لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة، وتمثلت مشكلة الدراسة في معرفة علاقة نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد بنظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط، وما نتيجة الدمج بينهما، وأثره على النظام التكاليفي بالمنشأة لمواجهة تحديات المنافسة. وهدفت الدراسة لإجراء دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد من حيث الإطار العام والمفهوم والأهداف والمبادئ والمقومات والأسس التي يقوم عليها، من أجل تحسين الممارسات المحاسبية لتنظيمات الأعمال، وإتبعت دراسته المنهج الإستقرائي، ومنهج دراسة الحالة وذلك من خلال تحليل البيانات الأولية للمنشأة محل الدراسة، والمقابلات المباشرة مع مسؤوليها لإختبار صحة فرضيات الدراسة.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية: لا يوجد تأثير جوهري لمدخل محاسبة إستهلاك الموارد على تحسين مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة، لا يوجد فرق جوهري بين مدخل محاسبة إستهلاك الموارد ونظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط، لا يوجد تأثير جوهري لمدخل محاسبة إستهلاك الموارد على إدارة التكلفة. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: يهتم نظام المحاسبة على أساس النشاط بتحليل أداء المنشأة عن طريق تقسيمه إلى مجموعات من الأنشطة، ويهتم مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد بقياس مدى الكفاءة تجاه أهداف خفض تكاليف الموارد سواء الموارد المستخدمة أو غير المستخدمة.

دراسة Waleed & Jamal (2012م):²

تناولت الدراسة العلاقة بين التكاليف المستهدفة وقدرتها التنافسية في الجامعات الأردنية الخاصة، وتمثلت مشكلة الدراسة في عدم إهتمام كثير من المؤسسات التعليمية الإهتمام الكافي بتقنية التكلفة

¹ يارا سعد علي عبدالهادي، المحاسبة عن إستهلاك الموارد لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة لإدارة التكلفة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2012م.

² Waleed Mjalli Alawawdeh & Jamal Adel Alsharairi, **The Relationship between Target Costing and Competitive Advantage of Jordan Private Universities**, International Journal of Business and Management, 2012, Vol. 7, No. 8, P P 123 - 142.

المستهدفة، وهدفت الدراسة لتحديد مدى استخدام الجامعات الأردنية الخاصة تقنية التكاليف المستهدفة وأبعاد المزايا التنافسية، وتحديد أهم الأبعاد التي تستند عليها تقنية التكلفة المستهدفة في بناء وتعزيز مزايا تنافسية للجامعات الأردنية الخاصة. وإتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية: ليس هناك علاقة بين أبعاد تقنية التكلفة المستهدفة وأبعاد المزايا التنافسية، الأبعاد التي تقوم على أساسها تقنية التكلفة المستهدفة ليس لها قدرة التنبؤ بالمزايا التنافسية للجامعات. أثبتت الدراسة صحة الفرضيات وتوصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن الجامعات تتمتع بمزايا تنافسية متوسطة، وأن الجامعات الخاصة تستخدم تقنية التكلفة المستهدفة من أجل تعزيز الربحية والإنتاجية ودعم العملية الإستراتيجية لصنع القرار، ليس هناك علاقة بين أبعاد تقنية التكلفة المستهدفة وأبعاد المزايا التنافسية في الجامعات الأردنية. وأوصت الدراسة باستخدام المزيد من أبعاد تقنية التكلفة المستهدفة للحد من تكلفة تطوير التخصصات والبرامج العلمية في أقرب وقت ممكن لتمكين الجامعات من تعزيز مزاياها التنافسية، وتطوير وحدات إدارية متخصصة في جوانب التكلفة المستهدفة، والإهتمام بالأبعاد التي حققت التميز للجامعات القائمة وتعزيز المزايا التنافسية من خلال تفعيل تقنية التكلفة المستهدفة للجامعات التي تود أن تكون لها ميزة تنافسية عالية.

دراسة جهاد (2013م):1

تناولت الدراسة أثر تطبيق نموذج محاسبة إستهلاك الموارد على إدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية، وتمثلت مشكلة الدراسة في عدم الدقة في إحتساب التكاليف والضعف في مستوى أداء الشركات الصناعية في ظل ظروف البيئه التنافسيه الصناعيه الحاليه مما يقود الشركات لمشاكل إقتصاديّه تهدد إستمراريتها، وهدفت الدراسة إلى بيان أثر إحتساب الموارد غير المستغلة في نموذج محاسبة إستهلاك المورد على تطوير إستمرارية إستخدام نظم ادارة التكلفة وقياس ذلك على تخفيض تكلفة المنتجات. إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية: لاتوجد فروقات ذات دلالة إحصائية مابين الموارد عند تطبيق نموذج محاسبة إستهلاك الموارد في الشركات الصناعية، لاتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نموذج محاسبة إستهلاك الموارد وتخفيض تكلفة المنتج، لايؤثر تقسيم المورد إلى ثابت ومتغير على دقة إحتساب التكاليف المستغلة. وتوصلت للنتائج التالية: أن نموذج محاسبة إستهلاك الموارد يوفر دقة أكثر

¹ جهاد ربحي الناطور، أثر تطبيق نموذج محاسبة إستهلاك الموارد على إدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية، جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثالث، 2013م، ص ص 280-299.

في إحتساب تكاليف الإنتاج، يزداد نجاح إستخدام النموذج كلما تنوعت المنتجات وازدادت درجة التعقيد والتكلفة النسبية. وأوصت بضرورة فحص كفاءة أنظمة التكاليف المطبقة في الشركات والعمل على تطويرها لمواكبة التغيرات الحديثة وتبني الشركات لأنظمة الجودة التي تزيد من كمية الطاقة المستغلة.

دراسة هبة (2013م)¹:

تناولت الدراسة إستخدام مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد في إدارة ورقابة التكلفة. وتمثلت مشكلة الدراسة في قصور أسلوب المحاسبة عن التكاليف على أساس المراكز وأسلوب محاسبة التكاليف على أساس النشاط في إدارة التكلفة في متغيرات البيئة المعاصرة وتقويم إستخدام مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد في إدارة التكلفة، وهدفت الدراسة إلى تقويم إستخدام مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد في إدارة التكلفة في الشركات الصناعية المصرية. أتبعَت الدراسة المنهج الإستنباطي عن طريق إستنتاج مزايا إستخدام مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن مدخل التكاليف على أساس النشاط ليس غير كفؤ فيما يخص الحصول على تكلفة أكثر دقة، وأن إعتراف محاسبة إستهلاك الموارد بالطاقة العاطلة يعد أهم ما يميزها، حيث أنه يمكّن المديرين من الإهتمام بهذه الجزئية والعمل على إدارتها وإستغلالها بشكل فعال، ويقوم مدخل التكلفة على أساس النشاط على فرض أساسي وهو أن الأنشطة هي التي تتسبب في التكاليف على الرغم من وجود أنشطه أخرى مثل القرارات والوقت. أوصت الدراسة بتطبيق مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد في أدارة الطاقة في الشركات الصناعية المصرية، وإجراء دراسة مستقبلية لإستخدام مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد في المنظمات الخدمية.

دراسة وليد (2013م)²:

تناولت الدراسة أثر التكامل بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في دعم التكلفة، وتمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على أثر التكامل بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد مع نظام تخطيط موارد المشروع على إدارة التكلفة وتنبؤ في التساؤلات التالية: هل إستخدام نظام محاسبة إستهلاك الموارد يحقق دقة قياس التكلفة؟، وهل إستخدام نظام تخطيط موارد المشروع يحقق دقة قياس

¹ هبة شاكرا فتحي البابلي، إستخدام مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد في أدارة ورقابة التكلفة، جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثالث، المجلد السابع والعشرون، الجزء الأول، 2013م، ص ص 264-284.

² وليد احمد محمد علي، أثر التكامل بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في إدارة التكلفة، جامعة بني سويف، كلية التجارة، المجلة الدولية للمحاسبة والمراجعة، العدد الأول، 2013م، ص ص 249-298.

التكلفة؟، وهل التكامل بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع يساهم في دعم إدارة التكلفة؟. هدفت الدراسة إلى دراسة الخلفية التي يقوم عليها نظام محاسبة إستهلاك الموارد وفلسفته في تحسين إدارة التكلفة، ودراسة الخلفية التي يقوم عليها نظام تخطيط موارد المشروع، والتعرف على أثر التكامل بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في دعم إدارة التكلفة.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية: يوجد أثر لتطبيق نظام تخطيط موارد المشروع على نظام محاسبة إستهلاك الموارد، يوجد أثر لتكامل محاسبة إستهلاك الموارد مع نظام تخطيط موارد المشروع على دعم إدارة التكلفة. توصلت الدراسة لعدة لنتائج منها: يجمع نظام محاسبة إستهلاك الموارد بين مميزات التكلفة على أساس النشاط ومدخل التكلفة الألمانية، ويعتمد نظام محاسبة إستهلاك الموارد على التكامل مع نظام تخطيط موارد المشروع لحل مشكلة التعقيد في إدارة البيانات. أوصت الدراسة بضرورة إجراء المزيد من البحوث عن دور نظام محاسبة إستهلاك الموارد في دعم إعداد الموازنات على أساس الموارد بغرض تحسين الأداء، وإجراء دراسات تحليلية لأثر عوامل البيئة والتنظيم على تصميم وإقتناء مداخل إدارة التكلفة.

دراسة محمد (2013م)¹:

تناولت الدراسة تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات بإستخدام محاسبة إستهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد، وتمثلت مشكلة الدراسة في كيف يمكن تطوير أنظمة محاسبة التكاليف في منشآت الخدمات بالإستفادة من المعلومات التي توفرها أنظمة محاسبة التكاليف المستندة على مدخل محاسبة إستهلاك الموارد في إدارة وترشيد الموارد. وهدفت الدراسة إلى إستعراض خصائص منشآت الخدمات لأنها ذات طبيعة تختلف عن المنشآت الصناعية بهدف تحديد صعوبات تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف فيها.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية: لا توجد دقة أكبر في تخطيط الموارد وإدارة الطاقة الفائضة في ضوء مدخل محاسبة إستهلاك الموارد، لا يؤدي مدخل محاسبة إستهلاك الموارد إلى توفير معلومات أفضل وأكثر دقة للمساعدة في إتخاذ القرارات، لا يؤدي مدخل محاسبة إستهلاك الموارد إلى تحقيق دقة أفضل في الرقابة على عناصر التكاليف. وتوصلت لعدة نتائج منها: أن إدارات منشآت الخدمات ليس لديهم معرفة بمدخل محاسبة إستهلاك الموارد، عدم وجود جهات تعمل على تعريف المنشآت بمدخل محاسبة إستهلاك الموارد وأهميته، توجد صعوبات لتطبيق مدخل محاسبة إستهلاك الموارد. أوصت الدراسة

¹ محمد عمر محمد الدنف، تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات بإستخدام محاسبة إستهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد، جامعة طنطا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير المحاسبة غير منشورة، 2013م.

بضرورة العمل على إقناع المنشآت الخدمية وصانعي القرارات بجدوى تطبيق محاسبة إستهلاك الموارد وأثره على تحسين آلية إستخدام الموارد المتاحة، وتدريب العاملين على المفاهيم الأساسية لتطبيقه.

دراسة مختار و عبدالعزيز (2013م)¹:

تناولت الدراسة المحاسبة عن إستهلاك الموارد لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة، وتمثلت مشكلة الدراسة في أن التزايد المستمر في المنافسة في ظل بيئة التصنيع الحديث أوجب ظهور الحاجة إلى نظام جديد للتكاليف يعتمد على إستخدام نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد مما يؤدي إلى تطوير كفاءة وفاعلية نظم إدارة التكلفة من حيث تحقيق درجة أكبر من الدقة في توفير المعلومات والقدرة على تخطيط الموارد وإدارة الطاقة العاطلة، وهدفت الدراسة لإجراء دراسة تحليلية للتعرف على نظام محاسبة إستهلاك الموارد كمدخل يسعى إلى تحقيق الإستخدام الأمثل لموارد المنشأة ودعم قدرتها التنافسية، والتعرف على نظم إدارة التكلفة في منشآت التصنيع الحديثة لإختبار إمكانية التطبيق على بعض المنشآت. إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي في كيفية بناء وتصميم إطار مقترح لتطوير نظم إدارة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة والمنهج الإستقرائي والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة.

سعت الدراسة لإختبار مدى صحة الفرضيات التالية: إن إستخدام نظام محاسبة إستهلاك الموارد في المنشآت يزيد من فاعلية الترابط والتكامل مع نظم إدارة التكلفة من خلال تطبيق الإطار المقترح في منشآت التصنيع الحديثة، إن تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد في المنشآت ذات أهمية كبيرة في تلبية الإحتياجات من المعلومات عن كيفية الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتوظيف الطاقة العاطلة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: يتكامل نظام محاسبة إستهلاك الموارد مع نظام التحسين المستمر في التحليل والتحسين في منشآت التصنيع، يساعد نظام محاسبة إستهلاك الموارد على تحسين إستغلال الموارد سوى على مستوى الموارد المحددة وغير المحددة لطاقة المنشأة وكذلك الأنشطة المضيضة وغير المضيضة للقيمة. أوصت الدراسة بفحص كفاءة وفاعلية نظم التكاليف المطبقة في منشآت التصنيع الحديثة والعمل على تطويرها من خلال دمج نظام محاسبة إستهلاك الموارد في نظم التكاليف المطبقة حالياً في هذه المنشآت.

¹ مختار إسماعيل أبو شعيشع و عبدالعزيز محمد أيوب، دراسة تحليلية للمحاسبة عن إستهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة، جامعة بورسعيد، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، المجلد الرابع عشر، العدد الثاني، 2013م، ص 43-91.

دراسة عزت (2013م):¹

تناولت الدراسة أساليب التكاليف الحديثة ودورها في تقويم أداء القطاع الصناعي بالسودان، وتمثلت مشكلة الدراسة في أوجه القصور التي واجهت محاسبة التكاليف التقليدية مما أدى إلى عدم قدرة المنشأة الصناعية في مواجهة التحكم في تكلفة وسعر المنتج وجودة المنتجات في ظل المتغيرات البيئية الصناعية التي تتسم بسرعة التغير في ظل المنافسة وتعدد السلع، وعدم تحديد تكلفة المنتج، هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل أسلوب التكلفة على أساس النشاط ومدى فاعليته في ترشيد القرارات، وتقويم أداء الأنشطة الإنتاجية، وبيان مدى دور تكاليف الجودة في تقويم أداء الوحدات الإنتاجية، بالإضافة إلى بيان مدى محاولة استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة رقابة وتقويم يمكن الإستفادة منها في الأنشطة الإنتاجية. إتبعَت الدراسة المنهج الإستنباطي والإستقرائي والتاريخي والمنهج الوصفي التحليلي.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية: تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤثر في رفع كفاءة وفعالية الأنشطة الإنتاجية، قياس تكاليف الجودة يؤثر على تكلفة وأداء الوحدات الإنتاجية، استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يؤثر في عملية تقويم الأداء وتكلفة أداء المنتج المرغوب فيه. أثبتت الدراسة صحة الفرضيات وتوصلت للنتائج التالية: أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يعمل على تحسين فاعلية أداء الأنشطة الإنتاجية من خلال مسببات وأوعية التكاليف، إن أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على التركيز على الأنشطة الإنتاجية المطلوبة وتحديد معايير الأداء والسعر المناسب في رفع كفاءة عملية تقويم الوحدات الإنتاجية، تساعد المعلومات الناتجة عن الوحدات الإنتاجية لتكاليف الجودة في رقابة ومتابعة ضبط العمليات الإنتاجية في كفاءة وفعالية أداء الوحدات الإنتاجية. أوصت الدراسة بالعديد من التوصيات أهمها: العمل على تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط الذي يعتمد على معدلات تحميل تختلف عن أنظمة التكاليف التقليدية مما يساعد في سهولة عملية التقويم، العمل على إنشاء وحدات وأقسام خاصة بتطبيق تخفيض تكاليف الجودة من خلال تأهيل العاملين.

دراسة عماد (2013م):²

تناولت الدراسة التكلفة المستهدفة ودورها في دعم القدرة التنافسية للقطاع الصناعي السوداني، وتمثلت مشكلة الدراسة في أن المداخل التقليدية للتكاليف أصبحت لا تتلاءم مع البيئة الصناعية الحديثة لأنها

¹ عزت كمال عبد الله موسى، أساليب التكاليف الحديثة ودورها في تقويم أداء القطاع الصناعي بالسودان، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشور، 2013م.

² عماد عبد الخالق الشيخ النور، التكلفة المستهدفة ودورها في دعم القدرة التنافسية في القطاع الصناعي السوداني، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، 2013م.

قد نشأت في بيئة إنتاجية مختلفة تتصف بطول دورة حياة المنتج كما أنها تقوم بمراقبة التكلفة والتحكم في الجودة بعد الإنتهاء من عملية الإنتاج ونسبة لمواجهة التغيرات في بيئة العمل الحديثة، هدفت الدراسة إلى التعرف على أسلوب التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على المنشآت الصناعية السودانية وإبراز دور التكلفة المستهدفة كأحد الأساليب الحديثة في تخفيض تكاليف الإنتاج وبيان أثره في دعم القدرة التنافسية.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات الآتية: أنظمة التكاليف التقليدية لا تتلاءم مع بيئة التصنيع الحديثة في الشركات الصناعية، يؤدي تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في القطاع الصناعي إلى تخفيض التكاليف مما يدعم الميزة التنافسية. أثبتت الدراسة صحة الفرضيات وتوصلت الى النتائج التالية: لأسلوب التكلفة المستهدفة العديد من الخصائص التي تميزه عن غيره من أنظمة التكاليف التقليدية بنفاذه المستمر مع البيئة الخارجية، إهتمام أسلوب التكلفة المستهدفة بالتخطيط والتنظيم لجميع مراحل وأقسام المشروع بهدف تقديم منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف. أوصت الدراسة بالتوصيات الآتية: ضرورة إيجاد إطار متكامل يعين أسلوب التكلفة المستهدفة وأدوات تحجيم التكلفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، وضرورة تعيين أسلوب التكلفة المستهدفة بالمصنع وتطبيق جميع مبادئ وأسس هذا الأسلوب حتى تتم الإستفادة الكاملة منه والعمل على زيادة التعاون المشترك بين جميع الإدارات والأقسام لما لها من أهمية في رفع مستوى الأداء.

دراسة فتحى و فهد (2013م):¹

تناولت الدراسة تطوير عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق الأنشطة الموجه بالوقت ومحاسبة إستهلاك الموارد، وتمثلت مشكلة الدراسة في إيجاد الكيفية التي تم بها ترشيد عملية إختيار طريقة تخصيص التكاليف غير المباشرة، وما يترتب على ذلك من ضرورة توفير قناعة علمية وعملية سواء لدى الباحثين والأكاديميين من ناحية ولدى المسؤولين والممارسين عن إختيار طريقة التخصيص لعناصر التكاليف غير المباشرة في الوحدات الإقتصادية من ناحية أخرى. وهدفت الدراسة إلى تطوير عملية التخصيص لعناصر التكاليف غير المباشرة وعدم الإكتفاء بطريقة التخصيص التقليدية القائمة على الحكم الشخصي، ومعالجة الفجوة المعلوماتية بين طرق التخصيص التي درجت مداخل محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية أن تشملها من ناحية وبين الطرق المستحدثة من ناحية أخرى. إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي والمنهج الوصفي التحليلي على قائمة الإستبانة والمنهج التاريخي إلى جانب دراسة حالة شركة أسمنت القصيم.

¹ فتحى رزق السوفيرى وفهد بن سليمان النافع، تطوير عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق الأنشطة الموجه بالوقت ومحاسبة إستهلاك الموارد - دراسة حالة شركة أسمنت القصيم، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثانى، المجلد رقم 50، 2013م، ص ص 305-334.

سعت الدراسة إلى إختبار الفرضيات التالية: تتوقف عملية إختيار إحدى طرق تخصيص الأعباء الصناعية على درجة الإلتزام بالمعايير الواجب إتباعها ومراعاتها عند تنفيذ عملية التخصيص، توجد علاقة بين عملية إختيار أحد طرق تخصيص الأعباء الصناعية وكل من الأغراض التي يجب تحقيقها من عملية التخصيص، لا تتوقف عملية إختيار إحدى طرق تخصيص الأعباء الصناعية على قدرة إدارة الوحدة الإقتصادية على إستغلال إمكانيات الحاسب. توصلت الدراسة لعدد من النتائج منها: تم الأخذ بضرورة تصنيف العمليات الصناعية وغير الصناعية في مجموعات تكلفة في صورة أنشطة بالنسبة لمدخل الأنشطة الموجه بالوقت، تبنى محاسبة إستهلاك الموارد على أساس الفصل بين بيانات المحاسبة المالية لقياس الدخل وإعداد القوائم المالية من ناحية ومعلومات إتخاذ القرارات من ناحية أخرى حيث تم تصنيف التكاليف إلى ثابتة وأخرى تناسبية وفق مفاهيم تختلف عن تصنيفها تقليدياً. وأوصت بضرورة تطوير مناهج محاسبة التكاليف لكي تشمل المداخل المستحدثة لتخصيص الأعباء الصناعية وغير الصناعية لأغراض التكلفة.

دراسة رندا (2013م):¹

تناولت الدراسة إستخدام نموذج المحاسبة عن إستهلاك الموارد في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الإقتصادية المعاصرة، وتمثلت مشكلة الدراسة في عدم قدرة نظم التكاليف الحالية المطبقة في تلبية إحتياجات نظم إدارة التكلفة وقد تقف مانع أمام تزويد الإدارة بالمعلومات لإتخاذ القرارات ودعم القدرة التنافسية للمنشآت. وهدفت الدراسة إلى إبراز نواحي الإختلاف بين محاسبة إستهلاك الموارد وبين نظم التكاليف الأخرى المطبقة حالياً في الوحدات الإقتصادية لتحقيق أهداف نظم إدارة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة. إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي والإستنباطي والوصفي التحليلي بإستخدام دراسة الحالة. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن تميز الموارد العاطلة في نموذج المحاسبة عن إستهلاك الموارد يمكن نظم إدارة التكلفة من تزويد المديرين بمعلومات أكثر ثقة وإعتمادية لإتخاذ القرارات، أن أسلوب تخصيص التكاليف في ظل نظم التكاليف التقليدية على أساس الحجم لا يتناسب مع ظروف التصنيع الحديثة حيث تستحوذ الدفعات الإنتاجية كبيرة العدد وبسيطة التركيب على النصيب الأكبر من التكاليف غير المباشرة على عكس الدفعات صغيرة العدد ومعقدة التركيب. أوصت الدراسة بإستبعاد الأساليب التقليدية في تخصيص التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة التي تعتمد على الحجم وعلى عنصر العمل المباشر كمسبب تكلفة وحيد لتوزيع هذه النوعية من التكاليف على الوحدات المنتجة.

¹ رندا موسى كيوان، إستخدام نموذج المحاسبة عن إستهلاك الموارد في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الإقتصادية المعاصرة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، المجلد الثالث، العدد الثاني، 2013م، ص ص 1107-1152.

دراسة خالد (2013م):¹

تناولت الدراسة مدخل محاسبة إستهلاك الموارد في تدعيم إستغلال الطاقة بمنشآت صناعة الأسمنت اليمنية، وتمثلت مشكلة الدراسة في: هل يساهم تطبيق مدخل محاسبة إستهلاك الموارد في إستغلال الطاقة بمنشآت صناعة الأسمنت اليمنية؟، وما هي متطلبات تطبيق مدخل محاسبة إستهلاك الموارد في منشآت صناعة الأسمنت اليمنية؟. هدفت الدراسة إلى تحليل الإطار الفكري لمدخل محاسبة إستهلاك الموارد ومنهجيته في تخصيص التكلفة وإستغلال الطاقة، والتعرف على إسهامات مدخل محاسبة إستهلاك الموارد في الإستغلال الأمثل للطاقة المتاحة في منشآت صناعة الأسمنت اليمنية، وكذلك التعرف على متطلبات تطبيق مدخل محاسبة إستهلاك الموارد في منشآت صناعة الأسمنت اليمنية. أتبعته الدراسة المنهج الإستقرائي والإستنباطي، بما يتفق مع الأسلوب العلمي في القيام بكل من الدراساتين النظرية والتطبيقية.

سعت الدراسة لإختبار مدى صحة الفرضيات التالية: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة حول مساهمة مدخل محاسبة إستهلاك الموارد في تحسين دقة قياس التكلفة والإستغلال الأمثل للطاقة المتاحة في منشآت صناعة الأسمنت اليمنية، لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة حول الأهمية النسبية لكل متطلب من متطلبات تطبيق مدخل محاسبة إستهلاك الموارد في منشآت صناعة الأسمنت اليمنية. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: يحقق تطبيق مدخل محاسبة إستهلاك الموارد العديد من المزايا أهمها أنه يقدم صورة واضحة عن العلاقات السببية بين الموارد وكميات الموارد والتكاليف المرتبطة، مدخل محاسبة إستهلاك الموارد يساعد في تحديد سلوك التكلفة وفصل تكاليف الموارد العاطلة وعدم تحميل تكلفتها على المنتجات. أوصت الدراسة بعدد من التوصيات منها: دراسة التكامل بين محاسبة إستهلاك الموارد ومحاسبة الخلو من الفاقد بغرض تعزيز القيمة للجهات الداخلية والخارجية بالمنشأة، وإستخدام مدخل محاسبة إستهلاك الموارد في إعداد الموازنات على أساس الموارد بغرض تحسين الأداء.

دراسة Ahmed (2013م):²

تناولت الدراسة محاسبة الموارد في منظومة الحوسبة من وجهة نظر إستهلاكية، وتمثلت مشكلة الدراسة في أن أي من الدراسات الحالية والسابقة لم تولي إهتماماً بكيفية قيام المستهلك بحوسبة إستهلاك الموارد، لذلك تختبر هذه الدراسة ما إذا كان من الممكن حوسبة إستهلاك الموارد من وجهة نظر المستهلك،

¹ خالد حسين صالح الحوالي، دور مدخل محاسبة إستهلاك الموارد في تدعيم إستغلال الطاقة بمنشآت صناعة الأسمنت اليمنية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبحوث البيئية، المجلد الرابع، العدد الأول، 2013م، ص ص 77-96.

² Ahmed M mihoob, **Consumer Side Resource Accounting in Cloud Computing**, School of Computing Science University of Newcastle, Thesis For PhD in Computer science, 2013.

وهدفت الدراسة إلى فهم تفاصيل النماذج المحاسبية التي يتم تقديمها حالياً من قبل مختلف مزودي الخدمات من وثائقهم وأي وثائق أخرى متاحة للنشر، ومعالجة كيفية قيام مزودي الخدمات بحوسبة إستهلاك الموارد، ودراسة ما إذا كانت جميع المعلومات المطلوبة لحوسبة إستهلاك الموارد يمكن جمعها محلياً وبشكل مستقل من جانب المستهلك. وأتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي بإسلوب دراسة الحالة لتحليل البيانات.

سعت الدراسة لإختبار مدى صحة الفرض القائم على أنه يمكن تمثيل المستهلك بتطبيق واحد عند حوسبة إستهلاك الموارد مع إمكانية تحميل وتنزيل وحذف البيانات من مزود الخدمة. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن نماذج محاسبة الموارد لدى شركات تزويد الخدمة ليست مناسبة تماماً لمحاسبة إستهلاك الموارد، وإن تطبيق العميل يسمح بتنفيذ جميع العمليات التي يوفرها مزود الخدمة، ويستطيع العميل تحميل دليل الإستخدام من قبل مزود الخدمة الخاص بالبيانات المحاسبية في أي وقت. أوصت الدراسة بعدد من التوصيات أهمها: تعميم وإستخدام نتائج الدراسة من قبل مزودي الخدمات لتحسين نماذج محاسبة إستهلاك الموارد والقيام بدراسات مستقبلية عن التحديات والقضايا التي ترتبط بمحاسبة إستهلاك الموارد على مستوى المنهجيات كنزويد الخدمة وبرمجة نماذج الخدمات.

دراسة صديق و فتح الرحمن (2014م):¹

تناولت الدراسة التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن إستهلاك الموارد ودورها في تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية، وتمثلت مشكلة الدراسة في عدم مقدرة أساليب التكاليف التقليدية المستخدمة في قطاع صناعة السكر في السودان في إنتاج معلومات تكلفية تساعد الإدارة في القيام بعملية تخفيض التكلفة في ظل المنافسة التي يشهدها عالم اليوم بين منشآت الأعمال محلياً وعالمياً، هدفت الدراسة إلى معرفة أهم التطورات وأساليب محاسبة التكاليف والتي بموجبها يتم إختيار الطرق المناسبة لقطاع صناعة السكر في السودان لمساعدتها في تخفيض التكاليف وتحديد مدى تأثير الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على تخفيض التكلفة، وكذلك دراسة مدى إمكانية تطبيق أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد إلى جانب التكلفة على أساس النشاط وأثر ذلك على تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة. إتبعت الدراسة عدد من المناهج منها: المنهج الإستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة وتحديد محاور الدراسة ووضع الفرضيات، والمنهج الإستقرائي لإختبار مدى صحة الفرضيات، والمنهج الوصفي لوصف عينة الدراسة وتحليل البيانات بإستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة.

¹ صديق آدم محمد و فتح الرحمن الحسن منصور، التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن إستهلاك الموارد ودورها في تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية - دراسة ميدانية على قطاع صناعة السكر بالسودان، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، عمادة البحث العلمي، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد الثاني، 2014م، ص ص 58-80.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية: تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يؤثر على خفض تكاليف الإنتاج في صناعة السكر بالسودان، تطبيق أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد يؤثر على خفض التكاليف في صناعة السكر بالسودان، أثبتت الدراسة صحة الفرضيات وتوصلت لعدد من النتائج أهمها: أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في صناعة السكر بالسودان يساهم في زيادة كفاءة أداء الأنشطة، وأن تقسيم الأنشطة بناءً على إضافتها للقيمة ومدى أهميتها للمنتج يعطي صورة واضحة للأنشطة التي يمكن إستبعادها، وتطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد يقدم رؤية مباشرة للإدارة لطاقت الموارد وتكاليف هذه الطاقات مما يؤدي إلى إستبعاد تكلفة الموارد غير اللازمة للإنتاج وخاصة في مجال صناعة السكر وذلك من خلال السيطرة على تكلفة التشغيل، وإن تطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد يقدم نظرة مستقبلية لكيفية الإستغلال الأمثل لموارد الأنشطة مما يزيد من كفاءة أداء الأنشطة في قطاع صناعة السكر بالسودان. أوصت الدراسة بضرورة تقسيم أنشطة المنشآت وفقاً لأهميتها للمنتج وإضافتها قيمةً له، ووضع إستراتيجية واضحة لإستغلال الطاقات العاطلة بمنشآت الأعمال، وضرورة إستغلال موارد المنشآت الإستغلال الأمثل الذي يحقق الخفض المستمر في التكاليف.

دراسة رؤى (2014م):¹

تناولت الدراسة أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في خفض تكلفة الخدمات المصرفية، وتمثلت مشكلة الدراسة في أوجه القصور التي واجهت الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف مما أدى إلى عدم قدرة المصارف السودانية على التحكم في تكلفة الخدمة في ظل المتغيرات المصرفية مما يتطلب ضرورة الإهتمام بتخطيط تكلفة الخدمة ومعالجة خفضها حتى يمكن تقديمها بسعر مناسب في المصارف وحتى تتمكن المصارف من البقاء والإستمرار. هدفت الدراسة إلى بيان دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد وقياس تكلفة الخدمات المصرفية، ومعرفة دور أسلوب التكلفة المستهدفة في توفير معلومات أفضل لتسعير الخدمات المصرفية، وتحديد دور أسلوب التكلفة المستهدفة في خفض تكلفة الخدمات المصرفية. إتبعت الدراسة العديد عدد من المناهج منها: الإستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات والإستقراء لإختبار الفرضيات، والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة.

¹ رؤى الهادي يوسف، أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في خفض تكلفة الخدمات المصرفية - دراسة حالة بنك امدرمان الوطني، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، بحث مقدم للاستيفاء الجزئي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية، 2014م.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية: أسلوب التكلفة المستهدفة يؤثر في تحديد وقياس تكلفة الخدمات المصرفية، أسلوب التكلفة المستهدفة يؤثر في الرقابة على تكلفة الخدمات المصرفية، أسلوب التكلفة المستهدفة يؤثر في خفض تكلفة الخدمات المصرفية. أثبتت نتائج الدراسة صحة جميع الفرضيات وتوصلت عدة نتائج منها: أن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في تحديد تكلفة الخدمة المصرفية، أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على إتخاذ قرارات إدارية رشيدة ونتائج فعالة عند تدريب العاملين على استخدامه وبالتالي ضبط ورقابة عملية تقديم الخدمة المصرفية. أوصت الدراسة بعدد من التوصيات أهمها: ضرورة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المصارف التجارية السودانية لأنه يساعد في تحديد تكلفة الخدمة المصرفية وإزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة المصرفية وإستبعاد التكاليف الإضافية، على المصرف تدريب العاملين على استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة مما يساعد المصرف على ضبط ورقابة عملية تقديم الخدمة المصرفية وبالتالي إتخاذ قرارات إدارية رشيدة مما يؤدي إلى نتائج فعالة.

دراسة خالد (2014م):¹

تناولت الدراسة التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأداتين لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء، وتمثلت مشكلة الدراسة في تبني الشركة السودانية للتوليد الحراري نظام التكاليف التقليدي عند تحديد وقياس تكلفة الكيلو واط/ساعة لمحطاتها المنتشرة في السودان مما ينعكس سلباً على هذا القياس. هدفت الدراسة إلى قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية باستخدام التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأداتين لإدارة التكلفة الإستراتيجية، إتبعته الدراسة المنهج الإستنباطي للوقوف على أنماط المشاكل المرتبطة بموضوع البحث ثم المنهج الإستقرائي للوقوف على المشاكل المرتبطة بقياس تكلفة إنتاج الكهرباء والمنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة، بالإضافة للمنهج الوصفي من خلال أسلوب دراسة الحالة.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية: توافر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية والتكامل بينها يؤثر على تحديد وقياس تكلفة إنتاج الكهرباء، وجود نظام محاسبي وإداري كفاء بالشركة السودانية للتوليد الحراري يؤثر على تحديد وقياس تكلفة إنتاج الكهرباء، نظام التكاليف بالشركة السودانية للتوليد الحراري يؤثر على تحديد تكلفة إنتاج الكهرباء، تحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط يؤثر على تحديد وقياس تكلفة إنتاج الكهرباء. أثبتت الدراسة

¹ خالد محمد احمد عبدالله، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأداتين لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء - دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري المحدودة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة مقدمة للاستيفاء الكلي لمتطلبات درجة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، 2014م.

صحة جميع الفرضيات وتوصلت للنتائج التالية: يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة بالشركة السودانية للتوليد الحراري بمعدل تحميل واحد وهو الطاقة المنتجة، وهذه من سمات الطرق التقليدية في تخصيص التكاليف والتي لا توفر قياسات دقيقة لتحديد تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية، إن تحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط بالشركة السودانية للتوليد الحراري يؤدي لقياس تكلفة إنتاج الكهرباء بصورة دقيقة. أهم توصيات الدراسة هي: أن تتبنى الشركة السودانية للتوليد الحراري الأساليب الحديثة في قياس التكاليف ومنها التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط، أن تعمل على إزالة فجوة التكلفة المستهدفة بتطوير أساليب الإنتاج وتبني الأساليب الإدارية الحديثة مثل هندسة القيمة وإعادة هندسة العمليات والتحسين المستمر.

دراسة Lawrence (2014م)¹:

تناولت الدراسة التكلفة المستهدفة وأداء الصناعات التحويلية في جنوب غرب نيجيريا، وتمثلت مشكلة الدراسة في إستكشاف مدى إعتامد وتطبيق نظام التكاليف من قبل الصناعات التحويلية في جنوب غرب نيجيريا وتأثيرها على الأداء العام لها، هدفت الدراسة إلى تحديد مستوى إعتامد وتطبيق التكاليف المستهدفة في الصناعات التحويلية في جنوب غرب نيجيريا. وإتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي.

أثبتت نتائج الدراسة ما يلي: وجود علاقة إيجابية بين إعتامد وتطبيق نظم التكاليف المستهدفة وتخفيض تكلفة الإنتاج، وجود إعتامد وتطبيق التكاليف المستهدفة من قبل الصناعات التحويلية، وأوصت الدراسة بضرورة إعتامد التكاليف المستهدفة في تقدير التكاليف لتحسين الأداء المالي للشركات التصنيع في جنوب غرب نيجيريا.

دراسة محمد (2016م)²:

تناولت الدراسة محاسبة إستهلاك الموارد ودورها في تطوير الخدمات الصحية، وتمثلت مشكلة الدراسة في دراسة وتحليل تأثير نموذج محاسبة إستهلاك الموارد علي تطوير الخدمات الصحية في الإدارة العامة للخدمات الطبية، هدفت الدراسة إلى وضع إطار متكامل لإستخدام نموذج محاسبة إستهلاك الموارد

1 Lawrence Imeokparia, **Target Costing and Performance of Manufacturing Industry in South-Western Nigeria**, Global Journal of Management and Business Research, D Accounting and Auditing, Vol 14, 2014, pp 1 – 57.

2 محمد خالد عبدالله، محاسبة إستهلاك الموارد ودورها في إدارة تكلفة الخدمات الصحية - دراسة حالة الإدارة العامة للخدمات الطبية بالقوات المسلحة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادراية، 20016م.

بهدف إدارة التكلفة في المنظمات الصحية في الإدارة العامة للخدمات الطبية. إتبعَت الدراسة المنهج الاستقرائي، والوصفي، والتاريخي لتبَع الدراسات السابقة، وإستخدَمت الأستبانة لجمع البيانات من الإدارة العامة للخدمات الطبية.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نموذج محاسبة إستهلاك الموارد وقياس تكلفة الخدمات الصحية، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نموذج محاسبة إستهلاك الموارد وتوفير المعلومات الملائمة لمساندة إتخاذ القرارات للإدارة العامة للخدمات الطبية، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نموذج محاسبة إستهلاك الموارد وتلافي قصور أنظمة التكلفة المطبقة في تفعيل أدارة التكلفة في الإدارة العامة للخدمات الطبية. وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها: إن إستخدام محاسبة إستهلاك الموارد في قياس التكلفة يحقق دقة أكثر للتكاليف غير المباشرة للخدمات الصحية، وإن تطبيق نموذج محاسبة إستهلاك الموارد يؤدي إلى زيادة مرونة وسرعة إعداد التقارير المحاسبية. إن تطبيق نموذج محاسبة إستهلاك الموارد يساعد في إعداد الموازنات التخطيطية. وأوصت الدراسة بالتالي: ضرورة تبني المؤسسات الصحية السودانية لنظام محاسبة إستهلاك الموارد لأهميته، وأن تعمل المنظمات الدولية المختصة على إصدار معايير دولية خاصة بمحاسبة إستهلاك الموارد، وتشجيع المنشآت الأخرى غير الصحية على تطبيق نموذج محاسبة إستهلاك الموارد من لدوره الفاعل في تخفيض تكاليف الإنتاج وتحسين جودة المنتجات.

دراسة مكي (2016م)¹:

تناولت الدراسة محاسبة إستهلاك الموارد ودورها في إدارة التكلفة في القطاع المصرفي السوداني، وتمثلت مشكلة الدراسة في عدم مقدرة أساليب التكاليف التقليدية المستخدمة في القطاع المصرفي السوداني على توفير معلومات تكلفية ملائمة تساعد الإدارة في القيام بوظائف الرقابة والتخطيط وتخفيض التكلفة، هدفت الدراسة إلى توفير معلومات ملائمة لإتخاذ القرار بدقة وكذلك لتحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف وإستغلال الموارد بصورة أمثل. إتبعَت الدراسة عدد من المناهج منها المنهج الإستنباطي والإستقرائي، والتاريخي في تتبَع الدراسات السابقة والوصفي التحليلي بإستخدام أسلوب دراسة الحالة.

سعت الدراسة لإختبار مدى صحة الفرضيات التالية: تؤثر محاسبة إستهلاك الموارد كمدخل لإدارة التكلفة على جودة مخرجات نظام المحاسبة على التكلفة، تؤثر محاسبة إستهلاك الموارد في توفير معلومات

¹ مكي صالح السمانى، محاسبة إستهلاك الموارد ودورها في إدارة التكلفة في القطاع المصرفي السوداني - دراسة حالة البنك الزراعي السوداني ومصرف الإِدخار والتنمية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادراية، 2016م.

ملائمة عن التكلفة لإتخاذ القرار بدقة، تؤثر محاسبة إستهلاك الموارد في تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف. وتوصلت الدراسة للنتائج التالية: أن محاسبة إستهلاك الموارد تقدم معلومات عن الموارد وأماكن تواجدها مما يحقق الترشيح السليم لها، وتوفر مقاييس دقيقة للأداء مما يدعم مفهوم محاسبة المسؤولية، وتعتمد على التغيير التناسبي للتكاليف عند نقطة الإستهلاك وتعمل على دقة تخصيص التكاليف. وأوصت الدراسة بتطبيق محاسبة إستهلاك الموارد في القطاع المصرفي لدوره الفاعل في الإقتصاد الوطني.

دراسة سليمان (2016م)¹:

تناولت الدراسة أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في إستراتيجية زيادة التكلفة، وتمثلت مشكلة الدراسة في أن المنافسة الحديثة تفرض إنتهاج إستراتيجية حديثة للتكاليف تعكس أفضل درجات الإحكام في الرقابة على التكاليف، ويعد أمر إختيار إستراتيجية ملائمة لتخفيض التكاليف في غاية الصعوبة في ظل تعدد إستراتيجيات التكاليف الحديثة سواء كان على مستوى المنظمة أو وحدات الأعمال حيث ينبغي على إدارة التكاليف إعداد خطط عمل لإختيار إستراتيجية ذات فعالية تتماشى مع نظام التكاليف المتبع. هدفت الدراسة إلى توضيح مفهومي التكلفة المستهدفة وإستراتيجية زيادة التكلفة، وبيان أثر تخفيض التكاليف بإتباع أسلوب التكلفة المستهدفة وبالإضافة إلى دور التكلفة المستهدفة في نجاح إستراتيجية زيادة التكلفة. إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والإستنباطي والإستقرائي، والوصفي التحليلي. ولغرض جمع البيانات ميدانياً تم إعداد وتوزيع إستبانة للفئة المستهدفة.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات الآتية: تطبيق التكلفة المستهدفة يؤثر في فعالية إستراتيجية زيادة التكلفة، التكلفة المستهدفة توفر معلومات عن التكاليف تعزز نجاح إستراتيجية زيادة التكلفة. أثبتت الدراسة صحة الفرضيات وتوصلت إلى النتائج التالية: التكلفة المستهدفة تعمل على خفض الشامل لتكاليف الإنتاج، التكلفة المستهدفة توفر معلومات تساهم في نجاح إستراتيجية زيادة التكلفة، التكلفة المستهدفة وإستراتيجية زيادة التكلفة تعتمد على التقنية التكنولوجية الحديثة. أوصت الدراسة بعدد من التوصيات أهمها: نشر الوعي داخل الشركات للعمل على ضرورة إختيار إستراتيجية مدروسة وفعالة لدعم نظام التكاليف للتكيف مع المتغيرات الحديثة، تعزيز العمل بأنظمة التكاليف الحديثة للبقاء في دنيا الأعمال، الإهتمام بالبرامج التدريبية المتطورة في مجال التكاليف لمواكبة التغيرات التقنية المتسارعة.

¹ سليمان كومي كوكو كويد، التكلفة المستهدفة ودورها في إستراتيجية زيادة التكلفة - دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي لإستيفاء متطلبات نيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، 2016م.

دراسة يارا (2016م)¹:

تناولت الدراسة المحاسبة عن إستهلاك الموارد الجيل القادم لنظم إدارة التكلفة، وتمثلت مشكلة الدراسة في أنه هل يعبر مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد عن إضافة حقيقة في إدارة التكلفة؟، وهل يمكن لمدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد أن يتغلب على مشاكل النظم الحالية؟، وتحقيق الإستخدام الأمثل للموارد النادرة بما يخدم هدف تعظيم الطاقة المتاحة. هدفت الدراسة إلى الدمج بين أدوات إدارة التكلفة ومدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد بهدف تدعيم المركز التنافسي للمنشأة على نحو أكثر كفاءة. أتبعته الدراسة المنهج الإستقرائي في محاولة إشتقاق الإطار التركيبي لأثر الدمج بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام المحاسبة علي أساس النشاط.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية: لا يوجد تأثير جوهري لمدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد على تحسين مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة من خلال تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف وتحقيق قدرة أكبر في تخطيط الموارد والإستغلال الأمثل للطاقة الفائضة للوحدات الإقتصادية، لا يوجد تأثير جوهري لمدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد على تحسين قيمة المنشأة وبالتالي دعم المركز التنافسي للمنشأة كوحدة إقتصادية. توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: وجود تأثير لمدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد على إدارة التكلفة، يتبلور تأثير مدخل محاسبة إستهلاك الموارد في حل مشكلة الطاقة غير المستقلة، يغير مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد ملامح قائمة التكاليف الصناعية لعكسه إنشاء مجتمعات الموارد. وأوصت الدراسة بتحقيق التكامل بين مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد ونظام المحاسبة على أساس النشاط بغرض تحقيق ريادة التكلفة.

دراسة Orhan (2016م)²:

تناولت الدراسة مقترح لإستخدام بطاقة الأداء المتوازن بالتكامل مع محاسبة إستهلاك الموارد في إدارة أداء المؤسسات، وتمثلت مشكلة الدراسة في أنه يطلب من مؤسسات الأعمال الإمتثال للعوامل البيئية التي تعمل من خلالها، وإجراء التغييرات التنظيمية اللازمة، فإن المؤسسة التي تدرك هذه التغييرات والتحويلات تستطيع أن تحافظ على إستمرارها بالتكيف مع هذا التغير والمؤسسات الضعيفة، والتي لا تملك

¹ يارا سعد علي، المحاسبة عن إستهلاك الموارد الجيل القادم لنظم إدارة التكلفة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، عدد خاص، الجزء الثاني، 2014م، ص ص 739-766.

² Orhan Elmaci, A Model Proposal Concerning Balance Scorecard Application Integrated with Resource Consuming in Enterprise Performance Management, Turkey, kutahya, Industrial Management Institute, International Journal of Organizational Leadership Vol. 3 No. 1, 2014 p p47-62.

القدرة على التكيف تظل دائماً مهددة من التغيرات في البيئة ولا تستطيع المحافظة على إستمراريتها. وهدفت الدراسة إلى إقتراح نموذج لبطاقة الأداء المتوازن بالتكامل مع محاسبة إستهلاك الموارد لتقييم الشركة كمصفوفة هيكلية في جميع جوانبها، وقياس مدى مساهمة الأصول الملموسة وغير الملموسة في المؤسسات وكيفية إستخدامها بفعالية وكفاءة. إتبعنا الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والمنهج النظري، وإستخدام أسلوب دراسة الحالة لتحليل بيانات مستشفى ولاية قيدير التركية.

توصلت الدراسة لعدد من النتائج منها: أن إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الطبية يؤدي إلى زيادة الأداء والكفاءة وجودة الخدمة ومواكبة التغير التنظيمي، إن تحقيق الأهداف الإستراتيجية يكون من خلال التحسين المستمر والتغيير من خلال التحول إلى القياسات الفيزيائية يوفر أفضل الخدمات الصحية، إن زيادة جودة الخدمات ورضا العاملين والأداء يكون من خلال تدريب العاملين بالمستشفى وتلبية متطلباتهم وتحقيق التوازن بين هذه الجوانب بجمع المعلومات حول كيفية تحقق الأثار المترتبة على التخطيط الإستراتيجي والإدارة. أوصت الدراسة بالآتي: يجب حل مشكلة عدم وجود عدد كافي من الكادر الطبي في أقرب وقت ممكن، ضرورة العمل على تقليل متوسط فترة إنتظار المرضى في المستشفى.

دراسة إدريس (2017م):¹

تناولت الدراسة تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية، وتمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: هل تحديد التكلفة المستهدفة يؤثر في تحليل الأنشطة الصناعية؟، هل يؤثر تحديد التكلفة المستهدفة في تحليل مسببات التكلفة؟، هل الوصول إلى التكلفة المسموح بها يؤثر في تحليل أداء الأنشطة؟، هل الموازنة على أساس الأنشطة تعدل العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتحليل الأنشطة؟، هل الموازنة على أساس الأنشطة تؤثر في العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتحليل مسببات التكلفة؟، هل الموازنة على أساس الأنشطة تعدل العلاقة بين الموازنة على أساس الأنشطة وتحليل أداء الأنشطة؟. وهدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق التكلفة المستهدفة على تحليل مسببات التكلفة للأنشطة الصناعية، ودراسة وتحليل أثر العلاقة بين الموازنة على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تحليل الأنشطة، والتعرف على دور الموازنة على أساس الأنشطة على العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف.

¹ إدريس الصديق علي، تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية - دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية في السودان، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة لنيل درجة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، 2017م.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية: توجد علاقة إيجابية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف وتتفرع منها الفرضيات التالية: توجد علاقة إيجابية بين (هامش الربح المستهدف، هندسة القيمة، سعر البيع المستهدف، التحسين المستمر) وتخفيض التكاليف، الموازنة على أساس الموارد تعدل العلاقة الإيجابية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف. وتتفرع منها الفرضيات التالية: موازنة الموارد تعدل العلاقة الإيجابية بين (هامش الربح المستهدف، هندسة القيمة، سعر البيع المستهدف، التحسين المستمر) وتخفيض التكاليف. الموازنة على أساس الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف، وتتفرع منها الفرضيات التالية: موازنة الأنشطة العلاقة الإيجابية بين (هامش الربح المستهدف، هندسة القيمة، سعر البيع المستهدف، التحسين المستمر) وتخفيض التكاليف. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: يؤدي تحليل الأنشطة إلى الكشف عن مواطن القصور في أنشطة الشركة التي تحتاج إلى عمليات تحسين، ويوضح أي الأنشطة تحتاج إلى حذف أو تخفيض في الموارد التي تستهلكها تلك الأنشطة، القيام بعمليات التحسين المستمر لعمليات الإنتاج في مختلف الأنشطة يساعد في تجنب الأنشطة غير الضرورية، الموازنة على أساس الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف من خلال الإهتمام بتحديد تكلفة كميات الإحتياجات من الموارد والسعي لتقليل أخطاء التشغيل الزائدة. أوصت الدراسة بضرورة التركيز على أداء العمليات الضرورية ذات القيمة المضافة، والعمل على رفع الكفاءة الإنتاجية، وتتبع مصادر التكلفة حتى يمكن حذف تكاليف الأنشطة غير الضرورية قبل حدوثها، وتحليل مكونات البيئة الخارجية للمنشأة لتوجيه قدرة الشركة للتعرف على مواطن القدرة والخفض الحقيقي للتكلفة.

دراسة إسحق (2021م)¹:

تناولت الدراسة المحاسبة عن إستهلاك الموارد متغيراً وسيطاً في العلاقة بين تخصيص تكاليف الجوده والميزة التنافسية - دراسة ميدانية على شركات الصناعات الغذائية - قطاع الدواجن بولاية الخرطوم، وتمثلت مشكلة الدراسة في أن الإهتمام بتكاليف الجوده يؤدي لتحقيق الميزة التنافسية وكذلك إذا كانت المحاسبة عن إستهلاك الموارد كمتغير وسيط وتمت صياغتها بالتساؤلات التالية: هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الميزه التنافسية وتكاليف الجوده؟، هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الميزه

¹ إسحق محمد عمر موسى، المحاسبة عن إستهلاك الموارد متغيراً وسيطاً في العلاقة بين تخصيص تكاليف الجوده والميزة التنافسية - دراسة ميدانية على شركات الصناعات الغذائية - قطاع الدواجن بولاية الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة لنيل درجة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، 2021م.

التنافسية والمحاسبة عن إستهلاك الموارد؟، هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخصيص تكاليف الجودة والمحاسبة عن إستهلاك الموارد؟، هل تؤثر المحاسبة عن إستهلاك الموارد كمتغير وسيط في العلاقة بين تخصيص تكاليف الجودة والميزة التنافسية؟. وهدفت الدراسة لمعرفة أثر المحاسبة عن إستهلاك الموارد كمتغير وسيط في تعزيز في العلاقة بين تخصيص تكاليف الجودة والميزة التنافسية، وإبراز دور تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية. إتبعنا الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والإحصاء الوصفي والتحليلي كأدوات إحصائية لجمع وتحليل البيانات.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الميزه التنافسية والمحاسبة عن إستهلاك الموارد، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الميزه التنافسية وتكاليف الجودة، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكاليف الجودة والمحاسبة عن إستهلاك الموارد، تؤثر المحاسبة عن إستهلاك الموارد كمتغير وسيط في العلاقة بين تخصيص تكاليف الجودة والميزة التنافسية. وتوصلت الدراسة لعدد من النتائج أهمها: أن المحاسبة عن إستهلاك الموارد تعتمد في القياس على الموارد بشكل كمي، أن هناك علاقة إيجابية قوية بين المحاسبة عن إستهلاك الموارد والميزة التنافسية، وكذلك وجود علاقة ايجابية بيت تكاليف الجودة والمحاسبة عن إستهلاك الموارد. أوصت الدراسة بالعمل والإهتمام بتكاليف الجودة لما لها من تأثير إيجابي في دعم الميزة التنافسية، توجيه إهتمامات شركات صناعة الأغذية بتوفير الدعم والتأييد المطلوبين لإنجاح تطبيق أسس ودعائم محاسبة إستهلاك الموارد، وضرورة الإهتمام بالتطور التكنولوجي والأساليب الحديثة في الإنتاج.

ثالثاً: علاقة الدراسات السابقة بموضوع الدراسة وتحديد الفجوة البحثية:

من خلال الدراسات السابقة، يتضح للدارس ما يلي:

- تعتبر الدراسة الحالية إمتداداً للدراسات السابقة من حيث إتباعها نفس مناهج البحث العملي التي إتبعتها بعض الدراسات السابقة، ويمكن الإستفادة منها في تكوين الإطار النظري لمتغيرات هذه الدراسة.
- إتفقت الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة في المنهج المتبع وأداة الدراسة المستخدمه، مثل دراسة: (جودة 2003م، أمجاد 2007م، شوقي 2007م، إسراء 2011م، أماني 2012م، عزت 2013م، فتحي 2013م، صديق 2014م، محمد 2016م، سليمان 2016م، إسحق 2021م). وإتفقت مع بعض الدراسات السابقة في المنهج المتبع مع الإختلاف في أداة الدراسة المستخدمة،

مثل دراسة: (سيد 2010م، أمل 2011م، ، Ahmed 2013، رندا 2013م) . كما إختلفت مع بعض الدراسات السابقة في المنهجية المتبعة وأداة الدراسة مثل دراسة: (ميساء 2002م، يارا 2012م، Kyrke 2009 ،Orhan 2016).

- تناولت بعض الدراسات السابقة أسلوب التكلفة المستهدفة منفرداً بغرض قياس أثره في تخفيض التكلفة أو التسعير، وتناولت دراسات أخرى أسلوب التكلفة المستهدفة بالتكامل مع أساليب أخرى مثل: (التكلفة وفقاً للنشاط، التحليل الإستراتيجي للتكلفة، الموازنة على أساس الأنشطة) وذلك بغرض تعزيز دور التكلفة المستهدفة أو بغرض توفير معلومات دقيقة عن التكلفة.
- الدراسات السابقة التي تناولت نظام محاسبة إستهلاك الموارد، بعضها تناولته منفرداً لبيان دوره في توجيه إستهلاك الموارد المتاحة، والبعض الآخر من الدراسات السابقة تناولته متكاملماً مع أساليب أخرى مثل: (نظرية القيود، التكلفة وفقاً للنشاط، الديناميكا الحرارية، مدخل تكلفة المواصفات، مدخل الترشيح، نظام تخطيط موارد المشروع، وبطاقة الأداء المتوازن) وذلك لأغراض مختلفة تختلف من دراسة لأخرى. كما تناولت دراسة (إسحق 2021م) نظام محاسبة إستهلاك الموارد كمتغير وسيط في العلاقة بين تخصيص تكاليف الجودة والميزة التنافسية.
- بالرغم من الجهود البحثية السابقة إلا أنه لا يوجد دراسات تناولت أثر التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام محاسبة إستهلاك الموارد. أو اثر توسيط أحدهما على الأخر مع متغير آخر، وقد يرجع ذلك لإختلاف الأغراض المرجوة من تكامل أساليب محاسبة التكاليف الحديثة.
- ندرة الدراسات السابقة التي تناولت الدور الوسيط لنظام محاسبة إستهلاك الموارد في العلاقة بين الأساليب الحديثة المختلفة لمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية بشكل عام.
- تتميز الدراسة الحالية بإختلافها عن الدراسات السابقة في أن بعض الدراسات السابقة تناولت متغيرات هذه الدراسة بصورة منفصلة أو منفردة لقياس أثرها على متغيرات أخرى. وتناولت دراسات أخرى أحد المتغيرات بالتكامل مع متغيرات أخرى بغرض تحقيق أهداف وأغراض مختلفة، ولم يجد الدارس دراسة تناولت أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام محاسبة إستهلاك الموارد لقياس أثرهما على رقابة التكاليف، ولا سيما في مجال الدراسة التطبيقية. وهنا ظهرت الفجوة البحثية التي دعت الدارس لتناول الدور الوسيط لنظام محاسبة إستهلاك الموارد في العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف.

الفصل الأول

الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة

يستعرض الباحث في هذا الفصل الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة من حيث مفهومه وأهميته وأهدافه ومبادئه ومقوماته ومعوقات تطبيقه من خلال الإطلاع على العديد من المصادر التي تناولته، كما يضيف الباحث آرائه في الموضوعات المطروحة. وتم تقسيم هذا الفصل لمبحثين كما يلي:

المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف أسلوب التكلفة المستهدفة

المبحث الثاني: متطلبات ومراحل وصعوبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

المبحث الأول

مفهوم وأهمية وأهداف أسلوب التكلفة المستهدفة

تطورت محاسبة التكاليف من شكلها المبدئي المستمد من المحاسبة المالية بالمنشآت الصناعية حتى أصبحت فرع من فروع النظام المحاسبي الشامل بمبادئها وأساليبها وأسس قياسها وأهدافها ووسائل تحقيقها، وأدى هذا التطور إلى ظهور أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد أساليب إدارة التكلفة يعمل على تخفيض التكاليف في المراحل الأولية لتصميم المنتج. وبما أن أحد أهداف الدراسة هو بيان دور أسلوب التكلفة المستهدفة في عملية الرقابة على التكاليف كان لابد من التطرق إلى أسلوب التكلفة المستهدفة، ويستعرض الباحث في هذا المبحث مفهوم وأهمية وأهداف وخصائص ومكونات أسلوب التكلفة المستهدفة.

أولاً: مفهوم التكلفة المستهدفة:

تناول العديد من الكتاب مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة وتباينت المفاهيم التي تعكس وجهات نظر مختلفة حول أسلوب التكلفة المستهدفة، ومن هذه المفاهيم ما يلي:

عرفت التكلفة المستهدفة بأنها تكلفة محددة مقدماً في مرحلة تصميم المنتج أو تطويره وهذه التكاليف لا يجب أن تتعداها التكلفة الفعلية للمنتج¹.

يلاحظ الباحث أن هذا التعريف حصر مفهوم التكلفة المستهدفة في تحديد التكلفة مقدماً مع وجوب بقاء التكلفة الفعلية دونها، ولم يتطرق إلى المنافسة السوقية حيث يمكن أن تكون هذه التكلفة المحددة مقدماً أعلى من تكلفة المنتجات المنافسة.

وعرفها آخر بأنها أداة لتخطيط وإدارة التكلفة بهدف تخفيض إجمالي تكاليف المنتج في إطار تخطيط شامل للربحية وأسعار البيع وفي ظل مستوى جودة يفي برغبات العملاء ومتطلباتهم².

1 حسين هلالى وآخرون، التخطيط الإستراتيجي لتطوير أداء المؤسسات - التنظيم والإدارة - الإرتقاء بالكفاءات القيادية، القاهرة: السحاب للنشر والتوزيع، 2009م، ص3.

2 توفيق عبد المحسن عبد الله، مدى فعالية مدخل التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج في تخفيض إجمالي التكاليف، القاهرة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 28، العدد الثاني، 2004م، ص307.

يلاحظ الباحث في هذا التعريف أنه تناول مفهوم التكلفة المستهدفة على أنه أداة لتخطيط وإدارة التكلفة بهدف تخفيض إجمالي تكاليف المنتج، بينما نجد أن التكلفة المستهدفة ليست أسلوباً لتخفيض التكلفة فحسب، فهي أسلوب له بعد إستراتيجي يهدف إلى دعم القدرة التنافسية.

وعرفت أيضاً بأنها أداة من أدوات إدارة التكلفة التي تبحث عن إمكانية تخفيض تكاليف تصميم المنتج والتأكيد على جودته، وتطبيقها سيزيد من القدرة التنافسية ويساعد على تحقيق هدف البقاء والنمو والإستمرار ويدعم المستهلكين ويزيد من ثقتهم في التعامل مع الشركة¹.

يلاحظ الباحث من التعريف السابق أنه لم يأخذ في الإعتبار بحوث السوق ورغبات العملاء وإنما ركز على تخفيض التكلفة والتأكيد على جودة المنتج بهدف البقاء والنمو والإستمرار.

يرى كاتب آخر أن التكلفة المستهدفة تبدأ بإجراء بحوث للسوق لمعرفة رغبة العملاء للمنتج وما يتعلق بوظيفته وجودته وسعره، ويخفض السعر السوقي للمنتج بالربح المتوقع الحصول عليه، والفرق بين سعر السوق للمنتج والربح المرغوب فيه يمثل التكلفة المسموح بها أو التكلفة المستهدفة².

يرى الباحث أن هذا التعريف إهتم بجانب بحوث السوق ورغبات العملاء وتخفيض السعر السوقي علماً بأن أسلوب التكلفة المستهدفة أسلوب متكامل لخفض التكلفة عن طريق تحديد وإستغلال كل الفرص المتاحة لخفض تكلفة المنتج في مرحلتي التخطيط والتصميم.

كما عرفت التكلفة المستهدفة بأنها أحد الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في الشركات التي تركز على إستراتيجية التميز السعري للمنتج من خلال الوصول لتكلفة تناسب السعر المنافس وضمان الجودة للحصول على رضا الزبون³.

¹ محمد شحاتة خطاب، التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات - إطار مقترح، دراسة نظرية وميدانية، الرياض: ندوة بعنوان سبل تطوير مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، 18 مايو 2010م، ص 13.

² Robert Kee, **The Sufficiency of Target Costing for Evaluating Production-Related Decisions**, International Journal of Production Economics, 2010, Vol :126, P. 205.

³ جبر إبراهيم الداعور، الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وأثرها في تحسين معايير التصنيف الإنتمائي لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني، 2013 م، ص 393.

تلاحظ في هذا التعريف أنه تطرق للتميز السعري وجودة المنتج للحصول على رضا العملاء، وأهمل توضيح المرحلة التي يتم فيها تخفيض التكلفة حتى تتناسب مع السعر المنافس.

وعرفها آخر بأنها أسلوب محاسبي لإدارة الأرباح المستقبلية للشركة من خلال إدراج التكلفة المستهدفة صراحة في عملية تطوير المنتج¹.

يلاحظ الباحث أن التعريف السابق تناول مفهوم التكلفة المستهدفة على أنه أسلوب محاسبي لإدارة الأرباح المستقبلية، ولم يتناول المنافسة السوقية وجودة المنتجات المقدمة.

ويعرف آخر التكلفة المستهدفة بأنها عملية منتظمة لتخطيط وعرض المنتجات الجديدة وتقوم على تحديد أسعار السوق وتحديد هامش الربح المخطط للمنتجات الجديدة كما تعمل على تخفيض التكلفة الكلية للمنتجات من خلال دورة حياة المنتج لتلبية إحتياجات العملاء².

يرى الباحث أن هذا التعريف حصر مفهوم التكلفة المستهدفة في تخطيط وعرض المنتجات الجديدة فقط، دون التطرق لإجراء بحوث سوقية لإعادة تصميم وتخطيط منتج قديم لتخفيض تكلفته.

وعرفها آخر أنها من أهم الأساليب التي تستخدمها إدارة التكلفة في مجال خفض التكاليف والتحسين المستمر والتسعير بما يؤدي إلى تحسين الموقف التنافسي للشركة، وتقوم فلسفة هذا الأسلوب على أنه لا يتم تصميم المنتجات في ضوء الإمكانيات والتقنيات الصناعية المتاحة بهدف تحقيق الإستخدام الأمثل فحسب، ولكن يتم تصميم المنتجات التي تقابل السعر المطلوب والذي يحقق نجاحاً متفوقاً في السوق³.

يلاحظ الباحث أن التعريف السابق قد أشار إلى أن تصميم المنتجات التي تقابل بالسعر المطلوب تحقق نجاحاً وتفوق في السوق، دون الإشارة إلى رغبات العملاء وجودة هذه المنتجات.

¹ Cooper R. and Slagmudler, **Target Costing for New Product Development, Level Target Costing**, Journal of Cost Management, 2002, p.36.

² Christian Ax, Jan Greve and Ulf Nilsson, **The Impact of Competition and Uncertainty on The Adoption of Target Costing**, International Journal of Production Economics, 2008 Vol :115, P93.

³ إيمان أحمد أمين مجاهد، **تفعيل دور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في ظل متطلبات البيئة الصناعية الحديثة**، المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المؤتمر العلمي السنوي التاسع عشر بعنوان: تحديث الصناعة العربية في ضوء المتغيرات الدولية، 22 ابريل 2003م، ص21.

وتعرف أيضاً بأنها أسلوب إستراتيجي يساعد المنشأة على التعامل مع أرباح المستقبل ويتحقق ذلك عن طريق تحديد التكلفة الموجهة بالسوق التي عندها يجب أن تنتج المنشأة منتجاً ذو أداء وجودة محددتين، وذلك إذا أرادت المنشأة أن يكون هذا المنتج مربحاً بسعر بيعه التنافسي المتوقع، ومعنى ذلك أنه طبقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة فإن السعر هو الذي يقود للتكلفة وليس العكس¹.

يلاحظ الباحث من التعريف السابق أنه حصر مفهوم التكلفة المستهدفة في أن تنتج المنشأة منتجاً ذا أداء وجودة محددة، دون الإشارة إلى أن يكون المنتج يفي بمتطلبات العملاء.

وعرفت التكلفة المستهدفة بأنها تتمثل في تكاليف المنتج المسموح بها، والتي تسمح بتحقيق معدل الربح المطلوب من بيع المنتج، حيث تبدأ بتحديد سعر البيع التنافسي في الأسواق وتنتهي بالتكلفة المسموح بها بعد طرح العائد المطلوب وهذه التكلفة الناتجة هي التكلفة المستهدفة ويتحمل مهمة الوصول إلى التكلفة المستهدفة فريق عمل من المتخصصين يتكون من المهندسين والفنيين ومحاسبي التكاليف².

يلاحظ هنا أن التعريف السابق وصف التكلفة المستهدفة بأنها تتمثل في تكاليف المنتج المسموح بها والتي تحقق الربح المطلوب ولم يتناول جودة هذه المنتجات ورضاء العملاء.

وعرفها كاتب آخر بأنها أسلوب لتصميم المنتج وتحديد الأنشطة اللازمة لإنتاجه وتسويقه عند تكاليف تمكن الشركة من تحقيق الربح المستهدف والمخطط إذا تم بيع الإنتاج بسعر السوق³.

يلاحظ من هذا التعريف أنه لم يتناول أهمية بحوث السوق لمعرفة رغبات العملاء حول وظائف المنتجات وأسعارها، وإنما حصر دور التكلفة المستهدفة في تحديد الأنشطة الإنتاجية والتسويقية اللازمة التي تمكن من تحديد الربح المستهدف.

¹ يسري محمد علي خيري، إطار مقترح للإدارة الإستراتيجية للتكلفة في مرحلة تصميم المنتج، القاهرة: جامعة المنصورة، كلية التجارة رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، 2004 م، ص7.

² إيمان صالح فاضل، استخدام أساليب إدارة التكلفة في الرقابة على سلوك المديرين التنفيذيين للحد من ممارسات إدارة الإنتاج، القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، 2011م، ص46.

³ عبد الرحمن عليان، دراسات متقدمة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، 2002م، ص21.

وعرف كاتب آخر التكلفة المستهدفة بأنها عملية لإدارة الأرباح والتكلفة عن طريق تحديد مستويات جودة وسعر المنتج وشروط توزيعه¹.

يرى الباحث أن التعريف السابق تناول مفهوم التكلفة المستهدفة على أنه أداة لإدارة الأرباح والتكلفة من خلال تحديد الجودة والسعر وشروط التوزيع، ولم يحدد أن كانت الجودة والسعر ضمن رغبات العملاء، وكذلك أهمل تصميم المنتجات في ضوء الإمكانيات والتقنيات الصناعية المتاحة بما يدعم القدرة التنافسية.

بناءً على ما سبق من تعريفات للتكلفة المستهدفة يستنتج الباحث ما يلي:

1. أسلوب التكلفة المستهدفة هو أحد الأساليب الإستراتيجية الحديثة لإدارة التكلفة والأرباح بهدف تمكين المنشأة من البقاء والنمو والإستمرار .
2. أسلوب التكلفة المستهدفة يهدف لدعم القدرة التنافسية من خلال دراسة السوق والبيئة المحيطة لتحقيق مستوى جودة يفي برغبات العملاء ومتطلباتهم آخذاً في الإعتبار سعر البيع التنافسي .
3. أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على إخضاع التكلفة في مرحلتي التصميم والتخطيط للتحليل وإستبعاد الأنشطة غير الضرورية.
4. أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر من أهم الأساليب التي تستخدمها إدارة التكلفة في مجال خفض التكاليف والتحسين المستمر.
5. أسلوب التكلفة المستهدفة هو أسلوب يساعد المنشأة في التعامل مع أرباح المستقبل عن طريق تحديد التكلفة الموجهة بالسوق.
6. أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على تصميم المنتجات في ضوء الإمكانيات والتقنيات المتاحة.

ويمكن للباحث تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة بأنه أحد الأساليب الإستراتيجية الحديثة لإدارة التكلفة والأرباح، يهدف إلى تخفيض تكلفة المنتجات في مرحلتي التخطيط والتصميم في ظل مستوى جودة يفي برغبات العملاء ومتطلباتهم والعمل على التحسين المستمر للمنتجات في ضوء الإمكانيات والتقنيات الصناعية المتاحة بما يدعم القدرة التنافسية.

¹ Keun-Hyo Yook, **Target Costing The Construction Industry Evidence from Japan** ,Construction Accounting and Taxation, 2005, P6.

ثانياً: أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة:

تتمثل أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة في أن الأداء الفعال للأنشطة المضيئة للقيمة يؤدي إلى حسن إدارة الموارد المتاحة وتوجيهها نحو التجديد والإبتكار وكذلك إرتباط التكاليف المستهدفة بالتعاون والتكامل المستمر بين جميع أنشطة الشركة المضيئة للقيمة من خلال إدارة سلسلة القيمة وعبر الحدود التنظيمية ليشمل الموردين والمستهلكين، والعمل على توفير المعلومات عن البيئة الخارجية يساعد في بناء إستراتيجية لتخفيض التكاليف كما يعتبر أداة للتحسين المستمر لتكلفة وأداء المنتج ومواصفاته في ظل ظروف المنافسة العالية والتطور التكنولوجي السريع¹.

ويرى أحد الكتاب أن أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة تكمن في أنه يعتبر أساس لتخطيط الربحية وبناء معايير التكلفة في ظل إنتشار التكنولوجيا وما صاحبها من وجود منافسة عالمية تتسم بسرعة التغير². وكتب آخر أن لأسلوب التكلفة المستهدفة أهمية تتمثل في إدارة التكلفة في مرحلة تصميم المنتج لتخفيض تكلفة تصنيعه في حدود تكاليفه المستهدفة بناءً على الأسعار المتوقعة والربحية³.

وحصر كاتب آخر أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة من خلال التكلفة المستهدفة عن طريق مراحل وعمليات هندسة القيمة التي تسعى إلى إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مع البحث عن بدائل خفض التكلفة⁴.

ويرى الباحث أن أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة تكمن في أنه يعتبر نموذج متحرك يتعدى وظيفة تخفيض التكلفة في المراحل الأولية، فهو برنامج إستراتيجي شامل يعمل بإستمرار لإحتواء تكلفة المنتجات على مدار دورة حياتها في منابع حدوثها من خلال تتبع الأنشطة المسببة للتكلفة والتي قد تحدث خارج إطار المنشأة، وذلك من خلال تعاون فريق عمل يضم الأطراف الداخلية والخارجية للمنشأة بصورة تخدم تخطيط وتصميم وإعادة تصميم المنتج بغرض تقديم منتج بجودة وسعر يلبي رغبات العملاء في الوقت المناسب.

¹ إدريس الصديق علي، مرجع سابق، ص 73.

² Dwi Larson, **Development of a Manufacturing Flexibility Hierarchy Through Factor and Cluster Analysis**, Journal of Manufacturing Technology Management, Vol.20, 2009,p.38.

³ ثائر صبري وآخرون، المنهجية الداعمة لإستعمال آليات تقنيي التكلفة المستهدفة والحيود السداسية المرتكزة على الجودة الشاملة لإدارة تكاليفها، بغداد: كلية بغداد، مجلة العلوم الإقتصادية، العدد34، 2013م، ص 207.

⁴ آمال عبد الله حميدة، تطوير نظام التكاليف المعيارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م، ص10.

ثالثاً: أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة:

تباينت آراء الكتاب والباحثين حول الأهداف التي يسعى أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيقها، ويستعرض الدارس هذه التباينات فيما يلي:

يرى أحد الكتاب أن أسلوب التكلفة المستهدفة يسعى إلى تحقيق ما يلي¹:

1. حصر التصميم وعمليات الإنتاج في حدود تكلفة محددة مسبقاً بناءً على معطيات السوق.
 2. إتاحة الفرصة للحصول على وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير وفقاً للمنافسة.
 3. تحليل وتقييم ورقابة التكاليف في كافة مراحلها من تخطيط المنتج إلى التخلص منه.
 4. المساعدة في تحقيق الربح المخطط للمنظمة وأيضاً في تحقيق الأبعاد التنافسية للمنتج.
 5. العمل على خفض التكلفة في مرحلتي التخطيط وتصميم المنتج.
 6. العمل على إشباع رغبات وإحتياجات العملاء من زوايا السعر والتكلفة والجودة والوقت.
 7. العمل على تحقيق ودعم القدرة التنافسية للمنظمة كأحد أهم الأهداف الإستراتيجية.
- ويضيف كاتب آخر أن التكلفة المستهدفة تسعى لتحقيق الآتي²:

1. تقديم منتجات جديدة في وقت مناسب وتطوير المنتج لجذب المستهلكين مع التأكيد على الجودة.
2. تخفيض تكلفة الإنتاج دون خسائر في الجودة من خلال حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
3. ترشيد الإنفاق على دورة حياة المنتج لتحقيق خفض في عناصر التكلفة وتحقيق الأهداف الخاصة بتخطيط المنتج.
4. تخفيض تكلفة المنتجات القائمة والجديدة في كافة مراحل العمليات الإنتاجية بدءاً من تخطيط المنتج وإنتهاءً بخدمات ما بعد البيع.
5. إمكانية حصول المستهلك على سلعة ذات جودة وأداء وظيفي يرضيه بالسعر الذي يقبله وفي الوقت المناسب.
6. تخفيض التكلفة في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج وتحقيق القدرة التنافسية للشركة.

¹ محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف المنظور التقليدي والحديث، عمان: دار البازوري للنشر والتوزيع، 2011م، ص336.

² إدريس الصديق علي، تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية - دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية في السودان، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة لنيل درجة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، 2017م، ص 64.

ويرى كاتب آخر أن هدف أسلوب التكلفة المستهدفة هو تخفيض تكلفة المنتجات، وتحقيق الربح، والجودة، وإشباع رغبات العملاء و تطوير سوق المنتج¹.

بينما يرى آخر أن الهدف من أسلوب التكلفة المستهدفة هو إيجاد السوق الموجة ومن ثم تحديد التكلفة التي تتوافق مع المتغيرات المستمرة في السوق².

ونذكر آخر أن أسلوب التكلفة المستهدفة يسعى لحصر التصميم وعمليات الإنتاج في حدود تكلفة محددة مسبقاً بناءً على معطيات السوق، بالإضافة لمساهمته في كبح جماح مهندسي التصميم وبذلك يؤدي إلى ضغط على المسؤولين في كافة الأنشطة للحد من الفاقد والضياع من خلال إعادة تنظيم أنشطتهم بدءاً من تطوير مفهوم المنتج وإنهاءً بخدمات ما بعد البيع مما يؤدي إلى الإستغلال الأمثل لموارد المجتمع وتعظيم القيمة السوقية ليس فقط للعملاء والمساهمين بل أيضاً على مستوى الإقتصاد الكلي³.

وحصر أحد الكتاب أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة في تحليل وتقييم ورقابة التكاليف في كافة مراحلها، بدءاً بتخطيط المنتج وإنهاءً بالتخلص منه، وأيضاً بكافة العوامل المؤثرة فيها والمتمثلة في الأداء الداخلي والخارجي معاً⁴.

بينما يرى كاتب آخر أن الهدف من أسلوب التكلفة المستهدفة يتمثل في تحديد التكلفة التي يجب الإلتزام بها عند تصنيع المنتج إذا ما رغبت الشركة في تحقيق الربح المستهدف وفي ضوء أسعار البيع المستهدفة⁵.

¹ Wu Chi-Ling And Others, **Target Costing As A Role Of Strategic Management Accounting In Real-Estate Investment Industry**, African Journal of Business Management, Vol: 7 ,2013, P 644.

² Braun S. C. and Others, **Design To Cost New Impulses For Target Costing**, International Design Conference, Croatia, May 19 2008, P 1.

³ علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010م، ص31.

⁴ محمود محمد حسن، مدى مساهمة العلوم المالية والمحاسبية في التعامل مع الأزمات المالية العالمية، الأردن: جامعة أربد، كلية العلوم الإقتصادية والإدارية، المؤتمر الثاني للعلوم المالية والمحاسبية، 2010م، ص 640.

⁵ Henri Dekker& Peter Smidt, **A Survey of the Adoption and Use of Target Costing In Dutch Firms**, International ,Journal of Production Economics, Vol. 84, 2003, p. 294.

وحدد كاتب آخر أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة في توفير المنتج أو الخدمة وفقاً لرغبة العميل بما يعكس الوقت والجودة المطلوبة وفي ظل السعر المناسب له عن طريق التخطيط الهندسي للمنتج¹. كما يرى أحد الكتاب أن أسلوب التكلفة المستهدفة يهدف إلى تحسين الموقف التنافسي للشركة، وتحسين الجودة، وتخفيض التكاليف².

ويضيف الباحث أن الهدف الرئيسي لأسلوب التكلفة المستهدفة يتمثل في إدارة أرباح المنشأة من خلال تحليل وتقييم ورقابة التكاليف في كافة مراحل تخطيط وتصميم المنتجات، ومن ثم تصميم منتجات جديدة أو إعادة تصميم منتجات قائمة في حدود تكلفة محددة مسبقاً بناءً على معطيات السوق وذات جودة تلي احتياجات العملاء وبأسعار تكون في حدود إمكانياتهم المادية مع مراعاة الوقت المناسب لطرح هذه المنتجات وبصورة تتوافق مع المتغيرات المستمرة للسوق مما يساعد في تحقيق الربح المخطط للمنشأة وأيضاً في تحقيق الأبعاد التنافسية للمنتجات ودعم القدرة التنافسية كأحد الأهداف الإستراتيجية.

رابعاً: خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة:

تتمثل خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة في الآتي³:

1. أحد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة التي تمزج بين مدخل الإدارة الإستراتيجية ومداخل إدارة التكلفة، والتي تعتمد على أدوات أخرى بخلاف التكلفة المستهدفة مثل تحليل الأنشطة وهندسة القيمة وتحليل وإدارة الجودة الشاملة بهدف خفض التكلفة كهدف إستراتيجي وصولاً إلى التكاليف التي يقبلها العملاء والتي تحقق القدرة التنافسية.
2. أحد أدوات إدارة التكلفة التي تمارسها الإدارة بغرض رقابة وخفض التكلفة بشكل مستمر يهدف إلى إرضاء عملاء المنظمة ودعم قدرتها التنافسية وضمان إستمراريتها في الأسواق.
3. التكلفة المحددة مقدماً في مرحلة تصميم وتطوير المنتج والتي يجب أن لا تتعداها التكلفة الفعلية لهذا المنتج، وبهذه الخاصية يجب أن تقوم المنظمة بتعديل هيكل المنتج وصولاً للتصميم الذي

¹ Malcom, J. Morgan, **Management Accounting, A Case Study in Target Costing**, Accounting for Strategy, Vol.71, 1993, p.21.

² حسين محمد عيسى، **الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية**، القاهرة: جامعة عين شمس، دن، 2007م، ص 106.

³ محمد عبد الفتاح العشماوي، **مرجع سابق**، ص 329.

- يكون في حدود التكلفة المستهدفة، والتي تصبح بمثابة معيار تكلفة يتم من خلاله تحديد مجالات إنحرافات الأداء الفعلي كمدخل لإحداث خفض حقيقي في التكلفة.
4. النشاط الذي يهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج الجديد في مرحلة تخطيط وبحوث تطوير المنتج والذي يضمن تحقيق التكلفة التي تفي بمتطلبات عملاء المنظمة.
 5. النشاط الذي يهدف إلى خفض التكلفة للمنتجات القائمة والجديدة في كافة مراحل العمليات الإنتاجية بدءاً من تخطيط المنتج وإنهاءً بخدمات ما بعد البيع.
 6. النشاط الذي يهدف إلى ترشيد الإنفاق على دورة حياة المنتج بغرض تحقيق خفض حقيقي في عناصر التكاليف وأيضاً بغرض تحقيق أهداف التخطيط الإستراتيجي للمنتج.
 7. النشاط الذي يعتمد في تصميم وإنتاج المنتج على متغيرات البيئتين الداخلية والخارجية للمنظمة.
 8. النظام القادر على تخطيط الأرباح وعلى إدارة التكلفة اعتماداً على أسعار البيع التنافسية وعلى توجهات العملاء وأيضاً على سلسلة القيمة الكلية بغرض تطوير المنتج.
 9. النشاط الذي يهدف إلى خفض تكلفة دورة حياة المنتج مع التأكد من الجودة والمتطلبات الأخرى للمستهلك عن طريق إختبار الفرص المتاحة لتخفيض التكاليف في مرحلتي التصميم والتطوير.
- بينما يرى أحد الكتاب أن خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة تتمثل في الآتي¹:

1. تطبيق التكاليف المستهدفة يكون في مرحلة التطوير والتصميم، وهي تختلف عن نظم مراقبة التكاليف المعيارية التي يتم تطبيقها في مرحلة الإنتاج.
 2. أن أسلوب التكاليف المستهدفة ليس أسلوباً إدارياً لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي ولكنها أسلوب يهدف إلى تخفيض التكاليف.
 3. يستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة العديد من أساليب علم الإدارة في تحديد التكاليف المستهدفة.
- ويرى آخر أن خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة تتمثل في النشاط الذي يبدأ بالتركيز على تصميم الخصائص المرغوبة للمنتج والسعر المناسب للمنتج تمهيداً للتحكم في أنشطة المنظمة بالقدر الذي يساعد في الوصول إلى التكلفة المسموح بها التي تمكن المنظمة من تحقيق الأرباح الممكنة².

¹ فاروق جمعة عبدالعال، المدخل المتكامل لتخفيض التكلفة ورقابة الجودة لريادة السوق التنافسي في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة، القاهرة: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الثاني، 2001م، ص95.

² إسماعيل إبراهيم جمعة و آخرون، محاسبة التكاليف- مدخل إداري، الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر 1993م، ص245.

ويضيف كاتب آخر الخصائص الآتية 1:

1. أسلوب مرن يتماشى مع إستراتيجيات التكاليف الحديثة.
 2. يتلائم في تطبيقه مع المنشآت الصناعية التي تقوم بإنتاج منتجات متنوعة ذات الأحجام الصغيرة والمتوسطة والتي تتصف بقصر دورة حياة المنتج.
 3. أسلوب يعمل على رقابة التكاليف الإنتاجية.
- ويمكن للباحث إضافة الخصائص التالية:

1. أسلوب التكلفة المستهدفة يهتم بمؤشرات الأداء المالية، ومؤشرات الأداء غير المالية التي تتوافق مع رغبات العملاء.
2. أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على رقابة نتائج القرارات المتعلقة بتصميم المنتجات.
3. أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على إدارة تكلفة أنشطة البحوث والتطوير في حدود تكاليف الإنتاج المستهدفة.

خامساً: عناصر أسلوب التكلفة المستهدفة:

يتطلب تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ضرورة توافر العناصر والمقومات التالية²:

1. **تصميم وتخطيط المنتج:** يعتبر تصميم وتخطيط المنتج أهم عنصر في أسلوب التكلفة المستهدفة، كما يعتبر تنفيذ هذا العنصر بكفاءة عالية هو المدخل لإتمام عمليات التصنيع والتسويق، ويترتب على هذا العنصر مراعاة تحديد التكلفة المقدره وتحديد هامش الربح.
2. **التركيز على المستهلك:** بما أن المستهلك هو هدف مدخل التكلفة المستهدفة فإن تحليل التكاليف يتم في إطار متطلبات ورغبات هذا المستهلك تجاه الجودة والسعر وتوقيت إنتاج المنتج.
3. **تعاون أعضاء سلسلة القيمة الكاملة:** يجب تنمية وتدعيم مبدأ المشاركة بين أعضاء سلسلة القيمة الكاملة والتي تضم إدارات المنظمة وممثلي العملاء والموردين والقائمين بالصيانة من خارج المنظمة.

¹ سليمان كومي كوكو، **التكلفة المستهدفة ودورها في إستراتيجية زيادة التكلفة**، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي لإستيفاء متطلبات الحصول على درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، 2016م، ص 23.

² محمد عبدالفتاح العشماوي، مرجع سابق، ص 338.

4. **تحليل المنافسين:** تحليل المنافسين من أهم عناصر مدخل التكلفة المستهدفة لتحقيق ودعم الميزة التنافسية للمنظمة من خلال التميز السعري والريادة في التكلفة، ويعتمد تحليل المنافسين على ضرورة التعرف على المزايا النسبية التي يقدمها المنافسين للمستهلك.

5. **توافر الأدوات الأخرى المساعدة:** يجب توافر العناصر الأخرى المكملة للتكلفة المستهدفة والتي ترفع من كفاءتها مثل هندسة القيمة وأسلوب التحسين المستمر، والجودة الشاملة.

ويرى كاتب آخر أن من أهم العناصر المساعدة في تحقيق التكلفة المستهدفة هو إتساع نطاق خيارات شراء الأجزاء المكونة للمنتج من خلال إقامة علاقات مع عدد من الموردين¹.

يستنتج الباحث أن هذه العناصر تساعد في رفع كفاءة وفعالية أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال تكاملها مع بعضها البعض في إنتاج منتجات ذات كفاءة و في ضوء القيمة التي يقبلها العملاء.

سادساً: مكونات أسلوب التكلفة المستهدفة:

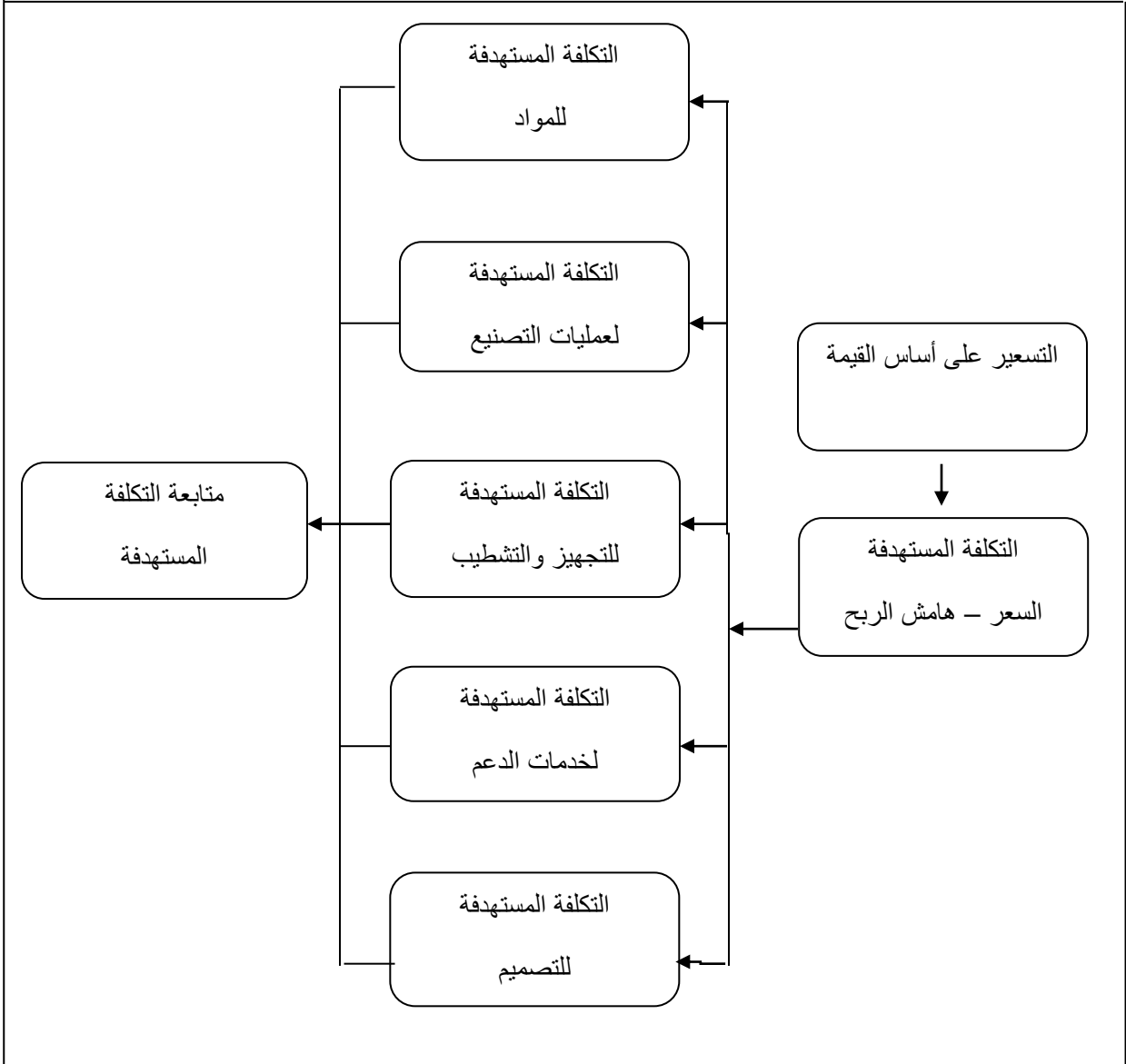
أورد أحد الكتاب أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لا يعني إلغاء مدخل التكاليف المعيارية بل نجد أن مدخل التكلفة المستهدفة يعتبر تطوراً لمدخل التكاليف المعيارية، فهما مدخلان يتكاملان لتحقيق هدف معين وهو رقابة وخفض التكلفة وتحقيق القدرة على التنافس والتحسين المستمر. ومن ناحية أخرى نجد أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتمد على دراسة وتحليل السوق، ويبدأ بفهم رغبات ومتطلبات العملاء المتعلقة بالجودة والسعر والوقت². ويستعين الدارس لتوضيح ذلك بالإستنتاج بالشكل التالي:

¹ Alexandra Nissl and Udo Indemann, **Integration Of Sourcing Aspects Into Target Costing**, International Conference On Engineering Design (ICED 05) Melbourne, August 2005, P3.

² محمد عبد السلام حمودة عبد الفتاح، دور مدخل التكلفة المستهدفة في تطوير أساليب قياس تكلفة الإنتاج الصناعي، الخرطوم: جامعة أمدرمان الإسلامية، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2011م، ص 125.

شكل رقم (1/1/1)

مكونات أسلوب التكلفة المستهدفة



المصدر: سمير رياض هلال، دراسات في المحاسبة الإدارية المتقدمة مع تبسيط مفاهيم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، القاهرة: دن، 2012، ص 65.

وإستنتج الباحث من الشكل (1/1/1) أن مكونات التكلفة المستهدفة المتمثلة في تكلفة الخامات وتكلفة التصنيع وتكلفة الإعداد والتشطيب وتكلفة الخدمات الداعمة وتكلفة التصميم، تتكامل مع بعضها للوصول إلى تحديد دقيق للتكلفة المستهدفة وبالتالي تحقيق هدف تخفيض تكلفة المنتجات مع التأكيد على المتابعة الدورية لهذه التكلفة ومن ثم قياس فجوة التكاليف.

سابعاً: علاقة التكلفة المعيارية بالتكلفة المستهدفة:

يرى أحد الكتاب أنه رغم الاختلاف بين مدخل أسلوب التكلفة المستهدفة والمدخل التقليدي للتكاليف، إلا أنه لا يمكن أن تعد التكلفة المستهدفة بنجاح دون دعم مؤثر من قبل التكاليف المعيارية أو الموازنات التخطيطية¹. ويستعرض الدارس مقارنة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المعيارية من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (2/1/1)

مقارنة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المعيارية

بيان	التكلفة المستهدفة	التكلفة المعيارية
الصناعة المستخدم بها	الصناعات التجميعية ذات الإنتاج المتنوع	الصناعات التشغيلية ذات الإنتاج المستمر
الأنشطة المطبقة بها	في مرحلة ما قبل الإنتاج	في مرحلة النشاط الإنتاجي
الهدف	تخطيط التكلفة بهدف ضبطها وتخفيضها	تخطيط التكلفة بهدف ضبطها وتخفيضها
الأساليب المستخدمة	أسلوب هندسة القيمة وأساليب أخرى	تحليل التكاليف وأساليب كمية أخرى

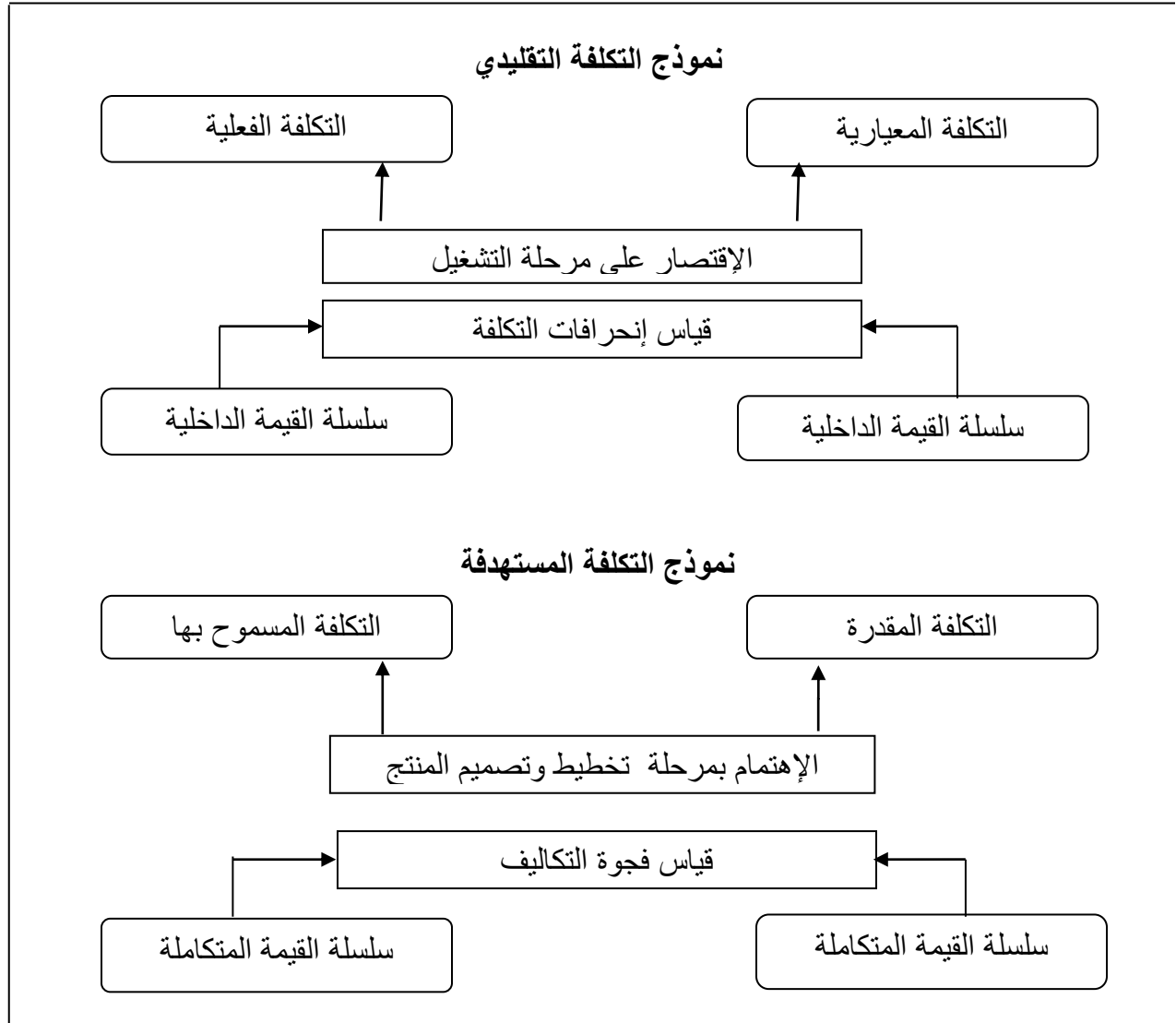
المصدر: مكرم عبدالمسيح باسيلي، المحاسبة الإدارية -الإصالة والمعاصرة، القاهرة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2007م، ص 108.

يلاحظ الباحث من الشكل (2/1/1) أن الكاتب حصر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في الصناعات التجميعية ذات الإنتاج المتنوع فقط، بينما يمكن أن يستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة في مجال الخدمات بمختلف أنواعها. كما يلاحظ أن الهدف من استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة تخطيط التكلفة بهدف ضبطها وخفضها، بينما الهدف من استخدام التكاليف المعيارية هو رقابة التكلفة وذلك بتوضيح إنحراف التكلفة المخططة عن التكلفة الفعلية. ولتوضيح ذلك يمكن أن يستعرض الدارس مقارنة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المعيارية من خلال الشكل التالي:

¹ مكرم عبدالمسيح باسيلي، المحاسبة الإدارية -الإصالة والمعاصرة، القاهرة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2007م، ص 112.

شكل رقم (3/1/1)

نموذج التكلفة المستهدفة والتكلفة المعيارية



المصدر: محمد عبدالفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف المنظور التقليدي والحديث، عمان: دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2011م، ص318.

يلاحظ الباحث من الشكل (3/1/1) أن نموذج التكلفة المستهدفة يبدأ بتحديد تكلفة مستهدفة مع الإهتمام بمرحلة تخطيط وتصميم المنتج المجدولة مروراً بدورة حياة المنتج عبر الأساليب التكاليفية الوسيطة، وقياس فجوة التكاليف للوصول للتكلفة المستهدفة. بينما يبدأ نموذج التكلفة المعيارية بوضع تكلفة تقديرية ومن ثم قياس التكلفة الفعلية وتحليل انحراف التكلفة التشغيلية.

المبحث الثاني

متطلبات ومراحل وصعوبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من المفاهيم المستحدثة في مجال محاسبة التكاليف والذي يستخدم في تخفيض التكاليف من خلال نقل وتوجيه معظم جهود أنشطة محاسبة التكاليف من تخطيط التكاليف وقياسها ورقابتها من إجمالي تكلفة المنتج إلى مرحلة ما قبل الإنتاج، كما يقوم هذا الأسلوب على إجراءات حديثة في مجال القياس والتحليل بحيث تكون قادرة على تلبية إحتياجات الإدارة من المعلومات التي تساعدها في أداء وظائفها الإدارية والوظائف المتعلقة بإنتاج منتجات تفي برغبات العملاء، عليه يستعرض الباحث في هذا المبحث متطلبات ومراحل وطرق القياس والنظم المعاونة التي يقوم عليها أسلوب التكلفة المستهدفة.

أولاً: متطلبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

حدد أحد الكتاب أن متطلبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الآتي¹:

1. المتطلبات المادية: تتمثل المتطلبات المادية في إمكانيات ومصادر النظام المحاسبي التي

تساعده على أداء وظائفه والقيام بدوره بكفاءة بما يحقق الأهداف وتجهيز المخرجات بكفاءة وفعالية عالية، وتشمل:

أ. الإمكانيات التكنولوجية: تمثلها الأصول المتنوعة من آلات ومعدات وتجهيزات عالية

التكنولوجية، والتسهيلات المعاونة التي يتطلبها أسلوب التكلفة المستهدفة وتؤدي إلى الإستجابة السريعة للمتغيرات المؤثرة ومحاكاة البيئة المحيطة مما يؤدي إلى إستخدام أمثل لكافة الموارد.

ب. الإمكانيات البشرية: تمثلها الخبرات الفنية والإدارية والمعرفة المتعلقة بالبيئة المحيطة

والمهارات والقدرات العالية للقائمين على أسلوب التكلفة المستهدفة في الإتصال والتعامل مع عناصر سلسلة القيمة خلال مراحل الإنتاج. وتعتبر الخبرة المكتسبة مصدراً من مصادر تحقيق الوفرة في التكاليف سواء بالنسبة للمنتج الجديد أو المنتجات الحالية بإتباع أسلوب التحسين المستمر.

¹ جمال الشيرازي، إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في الجامعات الأردنية، جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد الحادي والعشرون، العدد الثاني، 2007م، ص51.

ج. **قاعدة البيانات:** تمثلها وجود قاعدة بيانات متكاملة لأسلوب التكلفة المستهدفة، وتعتبر جزءاً أساسياً من المتطلبات المادية، بحيث تمنع تكرار البيانات وتساعد في الحصول على المعلومات الداخلية والخارجية المتنوعة مما يساعد في ترشيد القرارات الإدارية.

2. **المتطلبات التنظيمية:** تتمثل المتطلبات التنظيمية في القدرة على تبني الفلسفات الإدارية المستحدثة والتي تلائم بيئة الإنتاج الحديثة والبعد عن الأساليب والنظريات والأساليب الإدارية التقليدية التي قد تشوه الحقائق وتحد من الوظيفة النفعية للمحاسبة كأداة مساعدة تعمل على توفير المعلومات المناسبة لأغراض التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات. حيث تشكل التكلفة والعملاء والمنافسين أبرز عناصر أسلوب التكلفة المستهدفة، مما يجعل تبني الفلسفات الإدارية المستحدثة الخاصة بهم عاملاً دافعاً ورصيماً محفزاً لنجاح الأسلوب.

3. **المتطلبات السلوكية:** تتمثل في مراعاة الجوانب والمتغيرات السلوكية لكافة الأطراف والعناصر الإنسانية. وتعتبر من أهم المتطلبات الأساسية لنجاح أسلوب التكلفة المستهدفة باعتبار أن العنصر البشري هو عصب أسلوب التكلفة المستهدفة، حيث يمثل تفعيل سلوك كل من العملاء والمنافسين والعاملين والموردين محددات لكفاءة التطبيق وعاملاً مؤثراً لإستمرار المنشأة وتحسين موقفها التنافسي.

ويضيف كاتب آخر أن المتطلبات السلوكية تتمثل في إتباع عدد من الإستراتيجيات التي من شأنها تغيير وتحويل إتجاهات العملاء في صالح المنشأة وكذلك إنتهاج أساليب القيادة الواعية للعاملين وإدارة الموردين. حيث يعتبر عاملاً مؤثراً في تحسين الموقف التنافسي للمنشأة، وذلك من خلال الآتي¹:

1. تغيير إتجاهات العملاء من خلال الإهتمام بمتطلبات العميل تجاه جودة المنتج والسعر والتوقيت وخدمات ما بعد البيع. وكذلك دراسة وتحليل أنشطة المنشأة وربطها باحتياجات العملاء والعمل على علاج مسببات الإتجاهات السلبية وتغييرها وتحويلها لصالح المنشأة.
2. محاكاة المنافسين ويتم ذلك من خلال الإستعانة بمعايير المنافسة كأحد الأساليب المساعدة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بعد تطويعها لتتناسب مع الظروف البيئية المحيطة ومراعاة الفروقات الفردية بين بيئة المنشآت والتي قد تخلق ميزة تنافسية.

¹ إسماعيل يحيى الكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة، عمان: دار الحامد للنشر، 2007م، ص 47.

3. قيادة العاملين بصورة تعكس مفهوم الإدارة بالمشاركة، والإهتمام بالمعرفة المتعمقة لسيكولوجية الدوافع والجماعات وأساليب القيادة الواعية للعاملين، وكذلك الإشراف الفعال للمراحل التنفيذية وذلك لإستثارة السلوك المرغوب فيه.

4. إدارة الموردين من خلال الحصول على مساندهم، والأخذ في الإعتبار أنهم بمثابة شريك يساهم في عمليات خفض التكلفة.

يستنتج الباحث أن أسلوب التكلفة المستهدفة يرتبط بجميع أنشطة المنشأة الداخلية والخارجية ولا بد أن يتسم بالتكامل والوضوح ويأخذ شكل النموذج المتحرك بدلاً من الشكل الساكن. ويبدأ ذلك بتوفير إمكانيات ومصادر النظام المحاسبي التي تساعد على أداء وظائفه والقيام بدوره بكفاءة وفاعلية. ثم العمل على تبني الفلسفات الإدارية المستحدثة مع مراعاة الجوانب والمتغيرات السلوكية لكافة الأطراف والعناصر الإنسانية، ومن ثم العمل على تحليل أنشطة المنشأة وربطها بإحتياجات العملاء، ومحاولة التخلص من الأنشطة الغير مضيعة للقيمة وتحديد الأنشطة التي تحقق أعلى قيمة مضافة للعملاء. مع التأكيد على أهمية إدارة الموردين بإعتبارهم عضو أساسي من أعضاء سلسلة القيمة.

ثانياً: مراحل تحديد التكلفة المستهدفة:

تباينت آراء الكتاب فيما يخص مراحل تحديد التكلفة المستهدفة، وحدد أحد الكتاب أن مراحل تحديد التكلفة المستهدفة تتمثل في ثلاثة مراحل وهي¹:

المرحلة الأولى: تحديد التكلفة المسموح بها:

في هذه المرحلة يتم نقل المشاكل التنافسية الخاصة بالتكلفة التي تواجه المنشأة لفريق تصميم وتطوير المنتج، حيث يتم الإهتمام بوظائف وخصائص المنتجات التي يرغبها العملاء والسعر الذي يمكن أن يتحملة العملاء في سبيل إشباع تلك الرغبات. وعلى أساس ذلك السعر تتحدد التكلفة المسموح بها ويتم تنفيذ تلك المرحلة من خلال الخطوات الآتية:

1. تحديد أهداف المبيعات والربح في الأجل الطويل للتأكد من أن كل منتج يساهم من خلال دورة حياته بنصيبه المخطط في إرباح المنشأة.

¹ أحمد محمد زامل، اطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة، جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول، 1999م، ص 342.

2. تنظيم خطوط الإنتاج وذلك ببذل العناية الكافية في تحديد تشكيلة المنتجات التي تفي برغبات أكبر عدد من العملاء وذلك بالتحليل الشامل لكيفية تغير رغبات العملاء عبر الزمن.
3. تحديد سعر البيع المستهدف الذي يكون العملاء المرتقبون على إستعداد لدفعه. ويكون تحديد سعر البيع مبني على أساس تفهم وإدراك العملاء لقيمة هذا المنتج و رد فعل المنافسين.
4. تحديد هامش الربح المستهدف وذلك لضمان تحقيق خطة المنشأة المتعلقة بالربح في الأجل الطويل. ويتم تحديد هامش الربح المستهدف على أساس معدل العائد المستهدف على الأصول أو على أساس العائد على المبيعات.
5. حساب التكلفة المستهدفة والتي تمثل الفرق بين السعر المستهدف وهامش الربح المستهدف.

المرحلة الثانية: تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج:

يركز فيها فريق تطوير المنتجات على إيجاد أساليب لتطوير المنتجات لتفي برغبات العملاء بالتكلفة المسموح بها. وتحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج يستهدف ضبط تكلفة المنتج المسموح بها إلى مستوى التكلفة المستهدفة التي تتوقع المنشأة أن تصل إليها، وذلك على ضوء قدرتها وقدرات مورديها. ويتم ذلك من خلال الخطوات الآتية:

1. تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة على مستوى المنتج.
2. الوصول للتكلفة المستهدفة من خلال إستخدام الأساليب الهندسية التي تساعد مصممي المنتج في خفض تكلفته.
3. عدم تجاوز التكلفة المستهدفة في جميع مراحل عملية التصميم.

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

تستهدف هذه المرحلة تحويل الضغوط التنافسية الخاصة بالتكلفة إلى الموردين الذين يجب عليهم أن يجدوا طرقاً لتصميم وتصنيع المكونات التي تحتاجها المنشأة والتي تمكنهم من تحقيق العائد المناسب من تعاملهم معها، ويعني ذلك أن تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد على تحفيز الموردين على الإبتكار بما يفيد المنشأة والموردين معاً. ويتم تنفيذ عملية تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات من خلال الخطوات الآتية:

1. تحليل التكاليف المستهدفة على مستوى المنتجات إلى مستوى الوظائف الرئيسية وذلك بتقسيم عملية التصميم إلى مهام متعددة ومستقلة عن بعضها البعض.

2. تحديد التكاليف المستهدفة للمكونات بهدف تحديد الحد الأقصى لتكلفة الحصول على كل جزء سواء من خارج المنشأة أو يتم تصنيعه داخلياً.
 3. إدارة العلاقات مع الموردين من خلال إختيار مصادر الحصول على المكونات من جهة ومساعدة الموردين على توفير البيئة الصالحة لتوليد المنافع للطرفين من جهة أخرى.
- بينما يري كاتب آخر أن مراحل تحديد التكلفة المستهدفة تقسم إلى ثلاث مستويات وهي¹:

1. **المستوي الأول: السوق:** ويتضمن دراسة الخطة طويلة الأجل للمنشأة، ووضع سعر البيع المستهدف للمنتج والربح المستهدف ورقم التكلفة المستهدف.
2. **المستوي الثاني: تصميم المنتج:** يتضمن تصميم المنتج الذي يقابل رقم التكلفة المستهدفة وتحديد مكوناتها.
3. **المستوي الثالث: تصميم مكونات المنتج:** يتضمن تصميم مكونات المنتج التي تقابل الوظائف والخصائص المرغوبة في حدود التكلفة.

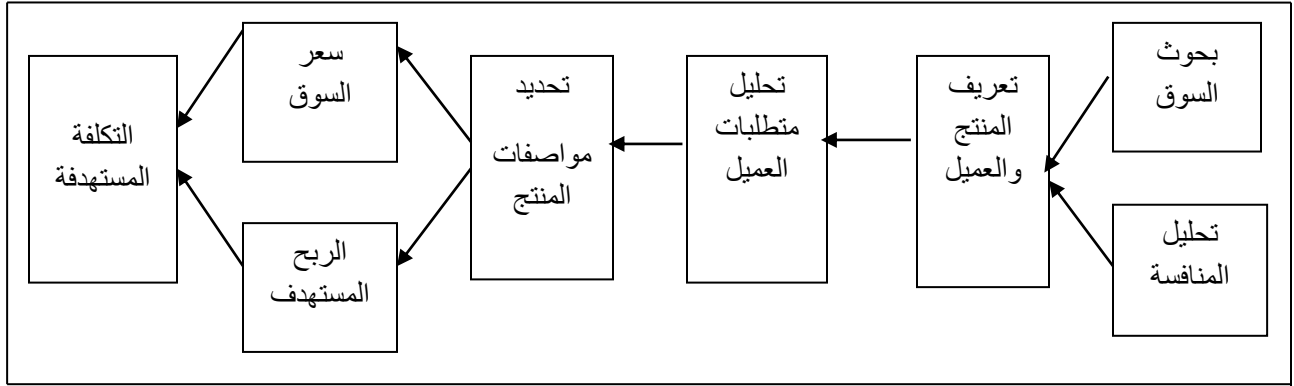
يستنتج الباحث أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل علي تطبيق هذه المراحل علي التوالي وعدم إنفصالها عن بعضها البعض، بل يعتمد على التفاعل بينها للوصول إلى التكلفة المستهدفة. كما يرى الدارس أن مراحل تحديد التكلفة المستهدفة تبدأ برغبات العملاء المتعلقة بالجودة والسعر وما يطلبه من خصائص في ضوء ما هو متاح في الأسواق وصولاً لإدارة العلاقات مع الموردين، وفي حالة وجود منتج منافس بجودة عالية وبنفس المتطلبات الوظيفية لمنتج الشركة، يجب على المنشأة إعادة هندسة عملياتها لمواجهة تلك المنافسة.

عطفاً على ما سبق، يمكن أن يستعرض الباحث ما أورده أحد الكتاب فيما يخص مراحل تحديد التكلفة المستهدفة من خلال الشكل التالي:

¹ جمال عبد الحميد عبد العزيز علي، إطار مقترح للتسعير المستهدف والتكلفة المستهدفة باستخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الضبابية، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، الجز الأول، 2007م، ص19 .

شكل رقم (1/2/1)

خطوات تحديد التكلفة المستهدفة



المصدر: حسين محمد أحمد عيسى، إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، دراسة تحليلية للتجربة اليابانية، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، 2001م، ص51.

يلاحظ الباحث من الشكل رقم (1/2/1) أن أول خطوات تنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة تبدأ ببحوث السوق وتحليل المنافسة ثم مراعاة رغبات العملاء وصولاً للسعر المستهدف والأرباح المستهدفة وبالتالي يتم تحديد التكلفة المستهدفة، ويرى الباحث أن إدارات التسويق يجب أن تمتاز بمهارات ومقدرات عالية لإستنباط رغبات العملاء وذلك نسبة لأهمية دورها تحديد التكلفة المستهدفة وذلك بتحليل المنافسين و بحوث السوق.

وأورد كاتب آخر أنه يتم قياس التكلفة المستهدفة بعدة طرق، تختلف حسب فلسفة إدارة المنظمة وثقافتها التنظيمية وأهدافها وخطتها الإستراتيجية، وكذلك مدى إختلاف وتنوع المنتجات ودرجة تعقيد مكونات المنتجات ومستوى التقنية المتبع ونظم الإنتاج المستخدمة. ومن أهم هذه الطرق مايلي¹:

1. **طريقة الإضافة:** فيها تحدد التكلفة المستهدفة من خلال تخطيط التكلفة المستهدفة لكل جزء من أجزاء المنتج والوظائف التي يؤديها بدءاً من مستوى التكلفة الحالي، وتجميع التكلفة لكل جزء طبقاً للوظائف التي يحققها المنتج وصولاً للتكلفة المستهدفة الإجمالية للمنتج.
2. **طريقة الخفض:** يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك بتخفيض ما قد يترتب على إجراء التعديلات الجوهرية في تصميم المنتج من التكلفة الحالية لمراعاة فلسفة المنظمة في برامج التحسين والتطوير المستمر والإبتكار والإبداع المستقبلي.

¹ محمد عبدالفتاح العشماوي، مرجع سابق، ص47.

3. **طريقة العامل المتحكم (السعر):** تستخدم لتقدير التكلفة المستهدفة لأنها تمكن الإدارة من ربط التكلفة المستهدفة بخطط الربحية، حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك بخصم الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، وتتميز هذه الطريقة بإمكانية الوصول إلى التكلفة المستهدفة مع الإحتفاظ بمستوى هامش الربح المستهدف.

4. **طريقة فجوة التكاليف:** حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة فيها بإضافة فجوة التكلفة إلى التكلفة الجارية. وتعمل هذه الطريقة على التوفيق بين طريقتي الإضافة التي تعتمد على الإمكانيات الحالية للشركة وطريقة الخصم التي تعتمد على مدخل السوق.

يستنتج الباحث أن هناك عدة طرق لقياس التكلفة المستهدفة تختلف حسب مدى إختلاف وتنوع المنتجات ودرجة تعقيد مكونات المنتجات ومستوى التقنية المتبع ونظم الإنتاج المستخدمة وكلها تعمل علي قياس التكلفة بناءً علي مكونات وعناصر كل منتج علي حدة وذلك مع مراعاة تكلفة المنتجات المنافسة والجودة، ويجب الأخذ في الإعتبار متطلبات ورغبات المستهلكين ومدى تقبلهم للسعر للتمكن من تقدير التكلفة الكلية للمنتج بصورة دقيقة و توضيح أفضل تقدير مستقبلي للمنتج.

رابعاً: العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة:

يختلف تبويب العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة من كاتب لآخر، حيث يرى أحد الكتاب أن العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة تتمثل في الآتي¹:

1. العوامل المؤثرة على مستوى السوق: وتتمثل في:

أ. **كثافة المنافسة:** تؤثر كثافة المنافسة في تحديد التكلفة المستهدفة وعلى تحديد قيمة الحد الأدنى والحد الأعلى للعناصر التي تشكل مثلث البقاء للمنتج والمتمثلة في السعر، الجودة، والوظيفة التي لها دور في تحديد نمو الشركات، ويختلف السعر عن العنصرين الآخرين في مثلث البقاء حيث أن الحد الأعلى المقبول للسعر يحدده العملاء، بينما تحدد الشركة أدنى سعر ممكن. فكلما زادت كثافة المنافسة كلما كانت مناطق بقاء المنتجات

1 Selim Yuksel Pazarceviren, **Target Costing Based on The Activity-Based Costing Method And A Model Proposal**, European Scientific Journal Vol.4, Special Edition, December 2013, P. 5

أكثر ضيقاً ولا يصبح للشركة بديل سوى أن يكون لها ميزة في التكلفة والجودة والوظيفة لتتفادي إنتاج منتجات خارج مناطق بقائها وبالتالي الحفاظ على إستمرارها.

ب. **طبيعة العميل:** يتأثر إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة ببعض خصائص العملاء، وتحدد هذه الخصائص الفوائد التي تحققها الشركة من إستخدامها للتكلفة المستهدفة. وتتمثل خصائص العميل في:

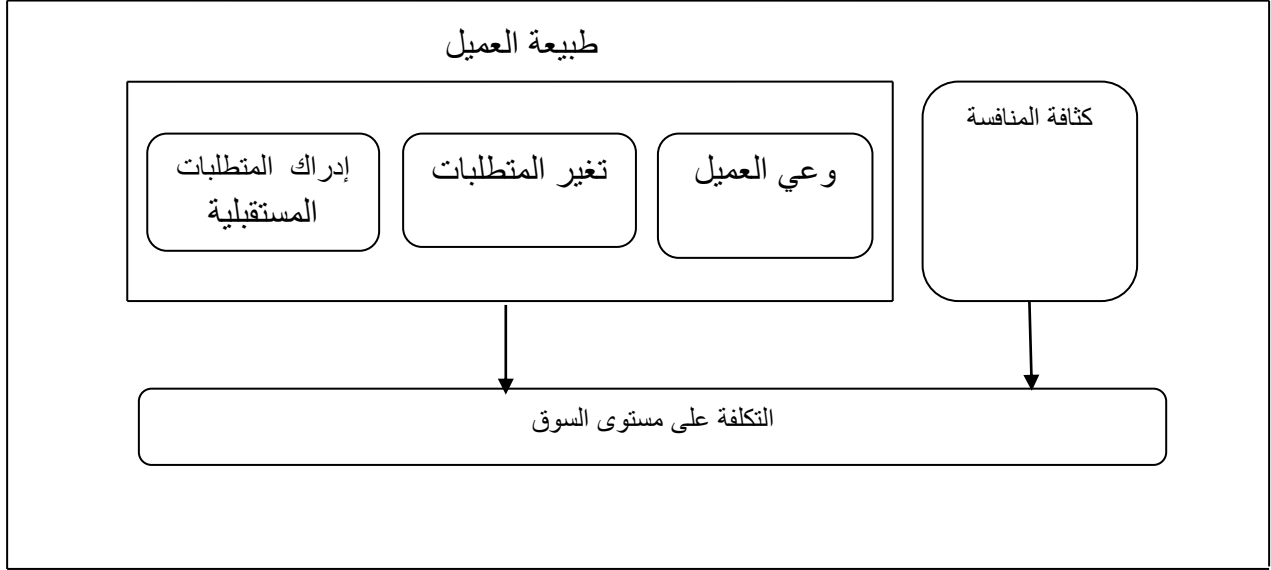
- i. درجة وعي العميل: تمثلها قدرة العملاء على إكتشاف الإختلافات بين سعر وجودة المنتجات المنافسة حيث أن العميل على درجة عالية بمعرفة المنتجات المتوفرة ويمكنه إكتشاف الإختلافات الصغيرة بينها.
- ii. معدل تغير متطلبات العميل: يؤثر تغير متطلبات العميل على هيكل منطقة بقاء المنتج بحيث يجعلها دائمة التغير مع مرور الوقت، وكلما زادت سرعة تغير منطقة البقاء كلما زادت فوائد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.
- iii. مدى إدراك العميل لمتطلباته المستقبلية: كلما كانت درجة الإدراك لدى العملاء مرتفعة يصبح من المفيد الإعتماد على تفضيلات العميل لتحديد الوضع المستقبلي لمنطقة بقاء المنتج وزيادة فوائد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

يرى الباحث أن العوامل المؤثرة على أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى السوق تساعد على تحديد مدى الصعوبة التي يمكن مواجهتها لضمان نجاح المنتجات عند تقديمها وزيادة الأرباح الناتجة عن التكلفة المستهدفة، كما تساعد على تحديد طبيعة ومدى المعلومات التي يتم جمعها عن العملاء والمنافسين في الجزء الخاص بتحليل السوق من عملية تحديد التكلفة المستهدفة.

عطفاً على ما سبق، يمكن أن يستعرض الباحث ما أورده أحد الكتاب لتوضيح العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى السوق من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (2/2/1)

العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى السوق



Source: Cooper Robin , Slagmulder. R , **Factors Influencing The Target Costing Process**, Japanese Practice February 25, 1997, P.25.

يلاحظ الباحث من الشكل (2/2/1) أن أسلوب التكلفة المستهدفة يتأثر بخصائص العملاء، وتحدد هذه الخصائص الفوائد التي تحققها الشركة من إستخدامها للتكلفة المستهدفة، بالإضافة إلى المنافسة.

2. العوامل المؤثرة على مستوى المنتج: وتتمثل في:

- أ. إستراتيجية المنتج: الإستراتيجية التي تتبعها الشركة هي المحدد الأساسي لمقدار الجهود المبذول في تحديد التكلفة المستهدفة. وتعتبر إستراتيجية المنتج مهمة جداً لأنها توفر معلومات عن إتجاهات التكلفة التاريخية ومتطلبات العملاء. وتتمثل في الآتي¹:
 - i. عدد المنتجات: يؤثر عدد المنتجات التي تحقق التمييز الأفقي أو العمودي على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج وذلك بأنه كلما زاد عدد المنتجات التي تعرضها الشركة كلما زادت فوائد تطبيق التكلفة المستهدفة.
 - ii. عدد تكرار التجديد: كلما إرتفع معدل إدخال وابتكار وإعادة تصميم منتجات جديدة للسوق كلما زادت فوائد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

¹ فيحاء عبدالله و حميد على، تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة بإستخدام الهندسة العكسية، بغداد: جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 25، 2013م، ص255.

iii. درجة التجديد: إذا كانت درجة التجديد في المنتجات منخفضة فإن فوائد تطبيق التكلفة المستهدفة ستكون أكبر نتيجة لتوفر معلومات تاريخية عن المنتجات وكلما إرتفعت درجة التجديد قلت فوائد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

ب. **خصائص المنتج:** تتمثل في العوامل التقنية التي توضح الشكل التقني للمنتج وتعريفه بشكل تفصيلي لغرض تحديد خيارات التصميم، وكذلك العوامل الوظيفية التي يتم من خلالها تطوير المنتج والعمليات لضمان تحقيق التصنيع والنوعية والتكلفة المستهدفة في الوقت المحدد لها والتي تكون مواكبة للتطورات التكنولوجية. وتتمثل في الآتي:

i. درجة تعقيد المنتج: يحد مدى تعقيد المنتجات من تحديد التكلفة المستهدفة، فبالنسبة للمنتجات البسيطة من المحتمل أن تكون طريقة قياس التكلفة المستهدفة بسيطة، والعكس صحيح.

ii. حجم الإستثمار: الأموال المستثمرة في البحث والتطوير والإستعداد للإنتاج والتقديم الفعلي للمنتج كلما إرتفع حجمها كلما قل عدد المنتجات التي ترغب الشركة في تقديمها لتجنب المخاطرة، لذلك فإن الشركات التي تنتج منتجات ذات إستثمارات مرتفعة تكون لها أصنافاً محدودة من المنتجات المصممة بدقة لتلبي إحتياجات السوق، وفي ظل هذه الظروف يكون لإسلوب التكلفة المستهدفة فوائد عالية¹.

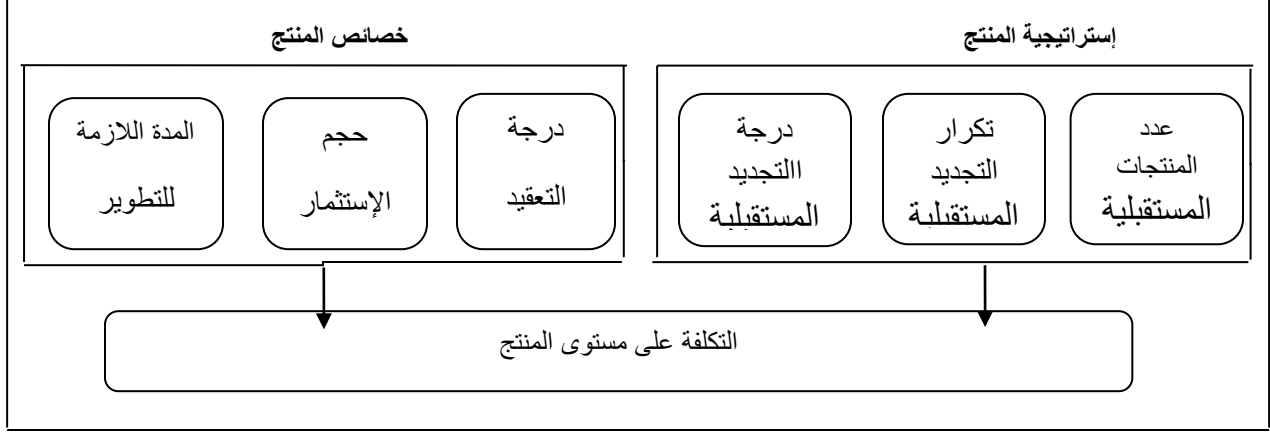
iii. المدة اللازمة لتطوير المنتج: تؤثر الفترة الممتدة من تصميم المنتج إلى فترة السماح بإنتاجه أو الزمن الذي يأخذه تطوير المنتج الجديد، حيث تساعد في تحديد نسبة فشل المنتج عند تقديمه. فكلما طالت فترة التصميم زاد إحتمال تغير ظروف السوق التي فرضت وجود هذا التصميم وزيادة نسبة فشله عند تقديمه. يستنتج الباحث أن العوامل التي تؤثر في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج تتمثل في إستراتيجية المنتج وخصائصه حيث تساعد هذه العوامل على تحديد طبيعة وحجم المعلومات التي يتم جمعها حول إتجاهات التكلفة التاريخية ومتطلبات العملاء. ويمكن توضيح ذلك

¹ ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات حديثة في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2014م، ص 300.

من خلال ما أورده أحد الكتاب فيما يخص العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج الشكل التالي:

شكل رقم (3/2/1)

العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج



المصدر: ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات حديثة في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2014م، ص 360.

يلاحظ الباحث من الشكل (3/2/1) أن أسلوب التكلفة المستهدفة يتأثر بخصائص المنتج، وتحدد هذه الخصائص حجم الإستثمارات وعددها، والمدة الزمنية اللازمة للتطوير لكل إستثمار.

3. العوامل المؤثرة على مستوى مكونات المنتج: وتتمثل في:

أ. **درجة التكامل الأفقي مع الموردين:** تزداد درجة التكامل الأفقي مع الموردين في الشركات التي تعمل بنظم الإنتاج المرنة التي تعتمد على مدخلات عملية الإنتاج من مصادر خارجية، ومع زيادة الإعتماد على موردين خارجيين تزداد أهمية تحديد التكلفة المستهدفة لأجزاء ومكونات المنتج.

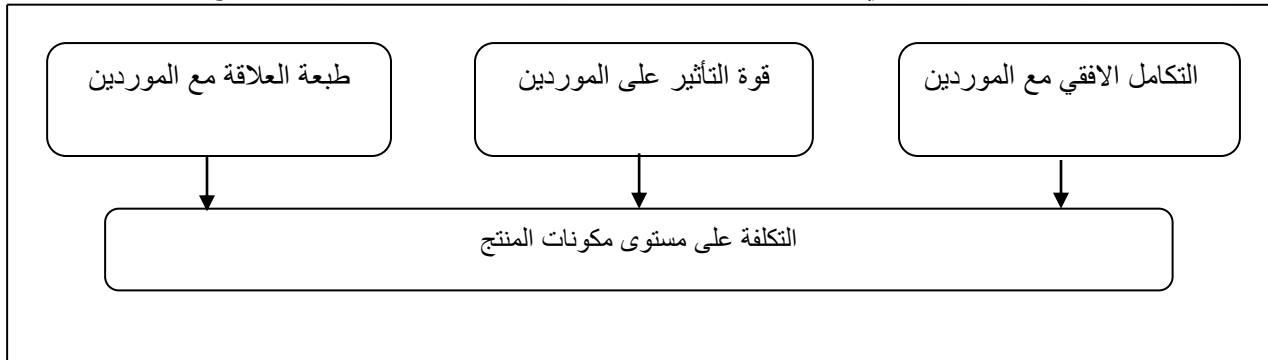
ب. **قوة التأثير على الموردين:** ترتفع قوة تأثير الشركة في علاقتها مع الموردين بإزدياد الجهد الذي يتم بذله لتحديد التكلفة المستهدفة لأجزاء المنتج التي سيتم شرائها من الموردين، وفي حالة ضعف التأثير على الموردين فإنهم لن يقبلوا بالأسعار التي تحددها الشركة بإستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

ج. **طبيعة العلاقة مع الموردين:** كلما كانت علاقات الموردين أكثر تعاوناً كلما كانت التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات أكثر فائدة، إذ أن قدرة أي إتفاق بين المورد والمنشأة على جمع إبداعهما في التصميم لإيجاد طرق ممتازة لتخفيض التكاليف تكمن في قوة التعاون بينهما.

يستنتج الباحث أن العوامل التي تؤثر في التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج تكمن في قوة تأثير الشركة على مورديها، حيث يتم تكوين هيكل المنتج وتحديد تكاليف النماذج وأسعار الشراء للأجزاء الخارجية، وتتأثر هذه التكاليف بالإستراتيجية التي تتبعها الشركة مع مورديها والتي تتمثل في درجة التكامل الأفقي والقوة إتجاه الموردين وطبيعة العلاقات مع الموردين. ويمكن عرض ما أورده أحد الكتاب حول العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج من خلال الشكل التالي :

شكل رقم (4/2/1)

العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج



Source: Cooper Robin, Slagmulder. R, **Factors Influencing The Target Costing Process,** Japanese Practice February 25, 1997, P.25

خامساً: أبعاد أسلوب التكلفة المستهدفة:

تقوم فلسفة أسلوب التكلفة المستهدفة على أنه لا يتم تصميم المنتجات في ضوء الإمكانيات والتقنيات الصناعية المتاحة بهدف تحقيق الإستخدام الأمثل فحسب، ولكن يتم تصميم المنتجات التي تقابل السعر المطلوب والذي يحقق نجاحاً متفوقاً في السوق. ولكن إذا كانت الإمكانيات المسموح بها تختلف عن السعر المطلوب والذي يحقق نجاحاً متفوقاً في السوق يعرف الفرق بفجوة التكاليف، وتستوجب هذه الفجوة إجراء

توافق، ويتم هذا التوافق باستخدام أحد التقنيات الإدارية المستحدثة التي تمثل النظم المعاونة لتحقيق أسلوب التكلفة المستهدفة مثل هندسة القيمة والتحسين المستمر وغيرها من التقنيات. وفيما يلي يستعرض الباحث أهم هذه التقنيات، وهي:

1. أسلوب هندسة القيمة (Value Engineering):

يعتبر أسلوب هندسة القيمة من أحد أساليب الإنتاج المميزة، حيث يعمل على تخفيض التكاليف ورفع الأداء وزيادة الخصائص الوظيفية للمنتجات، بالإضافة إلى أنه يهتم بدعم وزيادة التعاون مع الموردين بما يعود بالنفع والفائدة على المشروع ومورديه. وهو يقوم بعملية التخفيض في التكاليف عن طريق التحليل لمكونات المنتج ووظائفه بطريقة علمية يستطيع من خلالها التعرف على الأجزاء التي يجب أن يحتوي عليها المنتج وتلك التي يجب أن تحذف وتستبدل بأخرى أفضل منها¹.

أ. مفهوم أسلوب هندسة القيمة:

يرى أحد الكتاب أن أسلوب هندسة القيمة يبدأ عمله من مرحلة التخطيط والتصميم فهو يتوافق مع أسلوب التكلفة المستهدفة من حيث الأهداف التي تتعلق بتخفيض التكاليف والحفاظ على الجودة والنوعية وإرضاء العملاء، وعليه يعتبر هذا النظام أحد النظم المعاونة لنظام التكاليف المستهدفة². بينما يرى كاتب آخر أن أسلوب هندسة القيمة يهدف إلى تحليل وظائف مكونات المنتج المختلفة وذلك بهدف إنجاز هذه الوظائف بأقل تكلفة كلية ممكنة وذلك بدون إحداث أي تخفيض في الأداء المتوقع للمنتج أو جودته أو معدلات الأمان الخاصة به أو قابليته للاستخدام أو سهولة إعادة تدويره³. ويعرفها كاتب آخر بأنها أداة لتحقيق التكلفة المستهدفة، فهي تستخدم في إيجاد طريقة لتنفيذ هدف محدد في حدود معايير محددة للجودة والاعتمادية والتكلفة المستهدفة، وهي تتعامل مع القيمة بدقة من خلال إجراء تحليل وظيفي مزدوج للعناصر التي تؤثر على تكلفة المنتج وتلعب دوراً هاماً في إدارة تكلفته وذلك لمساعدة الإدارة في عمل مقارنة بين التكلفة والوظيفة، لأن هذه المقارنة

¹ خالد محمد أحمد عبدالله، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأداتين لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء - دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري المحدودة، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة لنيل درجة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الادارية، 2014م، ص140.

² ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية علي المشروعات الصناعية بمدينة جده، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الإقتصاد والإدارة، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، 2002م، ص83.

³ حسين محمد أحمد عيسى، مرجع سابق، ص53.

حاسمة في كثير من المواقف التنافسية، ولتنفيذ هندسة القيمة يتطلب ذلك فريق عمل من تخصصات مختلفة من العاملين وأحياناً من الموردين وذلك بغرض تحليل الوظائف الأساسية والثانوية للمنتج وتحليل القيمة لكل وظيفة من وجهة نظر العميل¹. ويصفها كاتب آخر بأنها تحليل تفاضلي بين الأنواع والمستويات المختلفة لوظائف المنتج وخصائصه وبين التكلفة الكلية للمنتج، وأنها فحص منظم للعوامل التي تؤثر على تكلفة المنتج من أجل إبتكار وسائل لإنجاز غرض محدد بالجودة والتكلفة المطلوبة².

ويرى الباحث أن أسلوب هندسة القيمة هو الأسلوب الذي يمكن من خلاله تخفيض التكلفة المقدره إلى التكلفة المستهدفة، وذلك من خلال تحليل مكونات المنتج مع مراعاة تحقيق الجودة والحفاظ على وظائف المنتج المرجوة منه وحذف الوظائف أو الأنشطة غير الضرورية التي تزيد من تكاليف المنتج.

ب. أنشطة أسلوب هندسة القيمة:

يهدف أسلوب هندسة القيمة إلى تحليل وظائف ومكونات المنتج بغرض تقليل التكلفة وذلك بإستخدام طرق هندسية لإدارة مراحل التصميم المختلفة. هذا ويتطلب تطبيق أسلوب هندسة القيمة القيام بالمراحل التالية³:

i. تحديد مكونات المنتج التي يمكن خفض تكلفتها: يتم إختيار مكونات المنتج المرشحة لعمليات خفض التكلفة وذلك عن طريق إعداد مؤشر القيمة حيث يعمل المؤشر على إختبار المكونات. فإذا كانت القيم عالية يشير المؤشر إلى أنها مرشحة لعمليات هندسة القيمة، وإذا كانت منخفضة يشير إلى إخضاعها إلى عمليات التحسين المستمر.

ii. توليد أفكار خفض التكلفة: هذا النشاط يتطلب التفكير المبدع الخلاق وإجراء عمليات العصف الذهني وذلك لإجراء بعض التعديلات في مكونات المنتج بحيث يمكن إنتاج المكونات بتكلفة أقل على أن تؤدي نفس الوظائف وبنفس درجة الكفاءة والفعالية.

¹ يوسف عبد الباقي، مرجع سابق، ص 24.

² إدريس الصديق علي، مرجع سابق، ص 135.

³ خالد محمد أحمد عبدالله، مرجع سابق، ص 142.

iii. إختبار وتطبيق أفكار خفض التكلفة: يتم تقييم أفكار خفض التكلفة للتأكد من جدواها فنياً ومالياً وقبولها لدى العملاء، على أن يتم إختبار الأفكار التي تثبت جدواها ويتقبلها العملاء ويتم إدخالها ضمن عمليات المنتج ومراحل إنتاجه مما يشكل ما يسمى بإدارة أفكار هندسة القيمة.

iv. تقدير التكلفة القابلة للتحقيق: تمثل عملية تقدير التكلفة إحدى الأنشطة الهامة لأسلوب التكاليف المستهدفة وهو نشاط يمارس في كل مرحلة من مراحل تصميم المنتج، ففي مرحلة إعداد التصميم الأولي للمنتج يتم تقدير التكلفة بشكل تقريبي ودون الدخول في التفاصيل ثم تتم مراجعة التصميم الأولي وإعداد تصميمات جديدة متصلة بتنفيذ أفكار هندسة القيمة.

ويستنتج الباحث أن أسلوب هندسة القيمة يحدد التكلفة المسموح بها لكل مكون من مكونات المنتج ومن ثم العمل على التخفيض اللازم للتكلفة من خلال إبتكار تعديلات وإعادة هندسة عمليات مكونات المنتج بواسطة فريق عمل متكامل وبالتالي إختبار ذلك للتأكد من الجدوى الفنية والمالية ومن ثم تقدير التكلفة القابلة للتحقيق. ومن ناحية أخرى يرى الباحث أن أسلوب هندسة القيمة يعتبر وسيلة فعالة لخفض التكلفة ويستخدم لمعالجة إختناقات التكلفة بحيث تمثل التكلفة النهائية الناتجة عن تطبيق عمليات هندسة القيمة التكلفة المستهدفة وبذلك تعتبر التكلفة المستهدفة بمثابة هدف تتجه نحوه كافة الإدارات المسؤولة في المنشأة ولا يمكن تحقيقه إلا من خلال تضافر الجهود في المواقع المختلفة بدءاً من البحوث والتطوير وإنهاءً ببحوث التسويق، وكل ذلك من خلال نظام تكاليف متطور يوجه ويترجم تلك الجهود في شكل تكلفة مستهدفة .

2. أسلوب التحسين المستمر (Kaizen):

إن المنشآت بكافة أنواعها بحاجة إلى التحسين المستمر في عملياتها وأنشطتها ومنتجاتها حتى تستطيع البقاء في المنافسة، فحاجات العميل متغيرة مع تغيير ظروف البيئة الخارجية. وأسلوب التحسين المستمر يسعى إلى إجراء تحسينات إضافية لعمليات الإنتاج الحالية، وهذه التحسينات تأخذ شكل تطوير عمليات الإعداد وتحسين أداء الآلات لخفض الفاقد وزيادة تدريب العمالة وتحفيزها وتشجيعها بتنمية المقدرة الفكرية لديهم نحو الإبداع والإبتكار¹

¹ حمدي زعرب، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين، غزة: مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإقتصادية والإدارية، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، 2013م، ص50.

أ. مفهوم أسلوب التحسين المستمر:

نقلت مجلة الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا أن جذور أسلوب التحسين المستمر (Continuous Improvement) أو كما يعرف أيضاً (Kaizen) تعود إلى اليابان، فبعد الحرب العالمية الثانية بدأت اليابان بعملية أطلقت عليها عمليات إعادة البناء إذ إعتمدت العديد من الشركات اليابانية على تطبيق وإعتماد برنامج التحسين المستمر وتتصدرها شركة توشيبا وتليها شركة تويوتا. ويعتبر Imaj Mas Aakj هو الأب الروحي لفلسفة التحسين المستمر، ووصفه بأنه سر نجاح اليابان في التنافس، إذ يقتضي السعي نحو التحسين التدريجي المستمر وأداء الأشياء بطريقة أفضل وتحقيق مستويات أعلى للأداء¹. كما وصف أحد الكتاب التحسين المستمر بأنه يعتبر فلسفة إدارية عصرية تسعى إلى تحسين جميع العمليات التي يتطلبها تقديم المنتج سلعة كان أو خدمة للعميل وبشكل مستمر لضمان توافرها مع إحتياجات وتوقعات العملاء وإحداث تغييرات أو تعديلات تؤدي إلى إستمرار هذا التوافق لإكساب المنظمة ميزات تنافسية من خلال خفض وتجنب الأخطاء قبل وقوعها، وتحديد المشاكل ووضع الحلول اللازمة لها ثم تحديد الإنحرافات التي تحدث أثناء تقديم المنتج². كما يعرف كاتب آخر التحسين المستمر بأنه الجهود المستمرة لحذف التلف وتخفيض وقت الأستجابة، وتبسيط تصميم كل من المنتجات والعمليات، وتحسين الجودة وخدمة الزبون. وأحد الأسباب الملحة التي تظهر الحاجة إلى التحسين المستمر هو مفهوم تخفيض التكلفة ويعكس ذلك الإلتجاه نحو تخفيض الأسعار على طول دورة حياة المنتج. وإن فلسفة التحسين المستمر تتمحور في إجراء عمليات متتابعة ومتسلسلة ومستمرة تسعى إلى إحداث تغييرات بسيطة ومتزايدة ولفترة طويلة لتحسين كفاءة وجودة المنتج وحذف أوجه الضياع في موارد المنشأة المادية والبشرية³.

ويرى الباحث أن التحسين المستمر هو عملية شاملة تتضمن كافة أنشطة المنظمة بهدف تسخير الموارد المادية والبشرية لتكون أكثر كفاءة لإنجاز الأعمال وتحقيق الأهداف التي تتسق مع إحتياجات المجتمع، كما أن التحسين المستمر هو أن تأتي بالجديد والأحسن بشكل دائم، فالجديد والأفضل هما رمز التميز وبالتالي البقاء والإستمرار.

¹ إمكانية تطبيق إدارة الجودة الشاملة على خدمات التعليم العالي من أجل التحسين المستمر وضمان جودة المخرجات والحصول على الإعتدالية، مجلة الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، المجلد الثالث، العدد السابع، 2012م، ص46.

² أروى عبدالحميد محمد نور، إدارة الجودة الشاملة، الخرطوم: دن، 2008م، ص 116.

³ حيدر على المسعودي، إدارة تكاليف الجودة إستراتيجياً، عمان: دار البازوري للنشر والتوزيع، 2010 م، ص 172.

ب. أهداف أسلوب التحسين المستمر:

يسعى أسلوب التحسين المستمر إلى التطوير والمواكبة بهدف البقاء والاستمرار واكتساب ميزات تنافسية. عليه قام أحد الكتاب بتلخيص أهداف أسلوب التحسين المستمر في النقاط التالية¹:

- i. إدخال التحسينات اللازمة والمستمرة في عمليات المنتج على ضوء البيانات المتجددة وتغيير رغبات العملاء وإحتياجات السوق والبيئة المحيطة بمنظمات الأعمال.
- ii. تحقيق الأداء المتميز بتقليل وتحديد المشاكل بدقة وتقليل الانحرافات.
- iii. خلق مناخ عمل ملائم يشجع ويطور التعاون بين الإدارة العليا والعاملين في المنظمة من خلال تحفيزهم للمشاكل التي تواجههم في العمل وتحسينها بصورة مستمرة.
- iv. جعل المنظمة ذات قدرة تنافسية في السوق.

ويرى كاتب آخر أن الهدف الأساسي لأسلوب التحسين المستمر هو التطوير والمواكبة بهدف البقاء والاستمرار، فالبقاء على القديم يعني الزوال ولكي تحافظ وتستمر لابد من التغيير للأفضل². ويضيف كاتب آخر أن الهدف الأساسي لأسلوب التحسين المستمر هو إجراء تحسينات مستمرة في هيكل التكاليف بما يحقق كفاءة إستعمال الموارد ومن ثم تخفيض التكلفة وتقليل الضياع الناتج عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج بالاعتماد على مشاركة وتعاون جميع العاملين³.

ويرى الباحث أن أسلوب التحسين المستمر يهدف إلى إنتاج سلعة أو تقديم خدمة بمستوي عالي من الجودة المتميزة وتكون المنشأة قادرة من خلالها على الوفاء بإحتياجات ورغبات عملائها المتغيرة وفقاً للتطور في البيئة المحيطة، وبالشكل الذي يتفق مع توقعاتهم ويحقق الرضاء والسعادة لديهم، ويتم ذلك من خلال مقاييس موضوعة سلفاً ومتجددة بإستمرار لإنتاج السلعة أو تقديم الخدمة.

مما تقدم ذكره عن النظم المعاونة لأسلوب التكلفة المستهدفة يتضح للباحث أن أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة والتحسين المستمر هي أساليب تتكامل مع بعضها البعض لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة، فإذا تم الوصول إلى رقم التكلفة المستهدفة من دون تحقيق متطلبات العميل من جودة المنتج وتحقيقه لوظائفه المرجوة منه قد يحجم العميل عن شراء المنتج، وبذلك تخسر المنشأة العملاء نتيجة

¹ أروى عبدالحميد محمد نور، مرجع سابق، ص 119.

² خالد محمد أحمد عبدالله، مرجع سابق، ص 146.

³ حيدر على المسعودي، مرجع سابق، ص 180.

لعدم تطوير وتحسين منتجاتها وبالتالي عدم القدرة على تحقيق توقعات العملاء والإيفاء بمتطلباتهم. ومن ثم الخروج من السوق والمنافسة.

سادساً: معوقات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

يرى كاتب أن معوقات تطبيق التكلفة المستهدفة تتمثل في الآتي¹:

1. هنالك إستحالة لتحديد سعر المنافسة.
 2. رغبات العملاء غير موحدة.
 3. إنعدام روح العمل الجماعي.
 4. عدم إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط.
 5. عدم إستخدام أسلوب هندسة القيمة.
- بينما يرى كاتب آخر أن المعوقات التي تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة عملياً هي²:

1. تكاليف تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة مرتفعة وتنفوق الفائدة منه.
 2. تذبذب أسعار المواد الخام المستخدمة في المنتج.
 3. عدم وجود تعاون من قبل الموردين مع إدارة الشركة.
 4. عدم توافر العناصر اللازمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.
 5. المعلومات التي يتطلبها أسلوب التكلفة المستهدفة تتطلب الكثير من الجهد والوقت.
 6. عدم وجود جهة توفر الدورات التدريبية للموظفين وتبين فوائد ومزايا هذا الأسلوب.
- ويعدد أحد الكتاب الصعوبات والمعوقات التي تواجه أسلوب التكلفة المستهدفة في مايلي³:
1. الصراع التنظيمي حيث أن إختلاف الأهداف التي يسعى لتحقيقها كل قسم قد تؤدي إلى صعوبة منهج التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين هذه الأهداف.

¹ Mehdi Alinzehad and Akbar Rihimipoor, **Studying The Obstacles of Applying Target Costing System In Firms Accepted in Tehran Stock Exchange**, Tehran, Journal Of Economics and International Finance Vol 5,2013, P 17.

² غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثاني، 2008 م، ص 299 .

³ علي عدنان أبو عودة، أهمية إستخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، غزة: الجامعة الإسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، 2010م، ص 41 .

2. تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة مما يتطلب الضغط على فريق العمل.
 3. إلتزام المديرين بالعمل الروتيني للشركة وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية ومحاربة التغيير وكرهية تحمل المسؤولية.
 4. إن تحديد التكلفة المستهدفة فنياً أكثر منه عملياً وبالتالي على المنشأة التعلم من التجارب والخبرة السابقة حتى لا يتم تحديد تكلفة مستهدفة لا يمكن الوصول إليها فيشعر العاملون بالإحباط.
- مما سبق يتضح للباحث أن لكل أسلوب معوقات. وأن المعوقات أعلاه معوقات خاصة ببيئة التطبيق فهي ليست معوقات لأسلوب التكلفة المستهدفة نفسه، بل هي معوقات تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في البيئة المعنية.

ويرى الباحث أن هذه المعوقات يمكن التغلب عليها من خلال الآتي:

1. تفعيل إدارة التسويق بالمنشأة وتطوير أساليبها المستخدمة لمعرفة إحتياجات العملاء المتجددة وتحديد سوق المنتج .
2. تعاون الإدارة العليا والإدارات الوسيطة مع مهندسي التصميم والإنتاج والمحاسبين الإداريين على تنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة والعمل بروح الفريق.
3. العمل على تدريب وتأهيل العاملين ورفع مقدراتهم الإبداعية والإبتكارية وتبني سياسة التحفيز المعنوي والمادي لخلق نوع من المنافسة الداخلية.
4. الإهتمام بالأطراف الخارجية التي لها علاقات ومصالح متبادلة مع المنشأة مثل الموردين والعملاء والعمل على كسب ثقتهم.
5. العمل على تبني نظام معلومات يساعد في معرفة تكلفة التفاصيل الدقيقة الخاصة بمكونات المنتج في ظل التغيير المستمر في أسعار المكونات، وذلك بغرض حساب التكلفة التقديرية.

سابعاً: مزايا وعيوب أسلوب التكلفة المستهدفة:

إن أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على تحقيق الهدف الإستراتيجي للمنشأة من خلال ربط موارد المنشأة الداخلية مع المتغيرات الخارجية سعياً لكسب رضا العملاء. عليه فإن أسلوب التكلفة المستهدفة كمثلته من الأساليب المحاسبية له مزايا وعيوب وهي كما يلي:

1. مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة:

يرى أحد الكتاب أن أسلوب التكلفة المستهدفة يتميز بالآتي¹:

- أ. تقديم الخدمة في الوقت المحدد بجودة عالية.
 - ب. تحقيق رضا العميل وإشباع رغباته.
 - ج. تخفيض تكلفة الأنشطة ومن ثم تكلفة الخدمة وبالتالي تحقيق مزايا تنافسية للمنظمة الخدمية.
- بينما يرى كاتب آخر أن هنالك ثلاثة مساهمات أساسية لأسلوب التكلفة المستهدفة نابعة جميعها من الهدف الأساسي لهذا الأسلوب وهو دعم المزايا التنافسية لتنظيم الأعمال من خلال إستراتيجية خفض التكلفة التي تدعم مفهوم القيمة للعميل، وهذه المساهمات هي²:

- أ. يقوي رؤية تنظيم الأعمال لمنتجاته من وجهة نظر العملاء مع القدرة على التنبؤ بالمبيعات المستقبلية بدرجة كبيرة من الدقة.
 - ب. يقوي رؤية تنظيم الأعمال لوجهة نظر أصحاب المصلحة المتعاملين معهما من خلال تحديد هامش الربح المستهدف المستقبلي الذي يحقق طموحات هذه الأطراف.
 - ج. يقوي رؤية تنظيم الأعمال لمنتجاته من وجهة نظر الموردين من خلال خلق علاقات شراكة تجارية مع هذا الطرف الثالث بصورة لا تحقق مصلحة طرف على حساب طرف آخر، وإنما بمنطق يحقق الصالح العام لكل الأطراف.
- وذكر كاتب آخر أن أهم ما يميز أسلوب التكلفة المستهدفة عن غيره من الأساليب ما يلي³:

- أ. أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على خلق مستقبل تنافسي للشركة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة بالسوق.
- ب. أنه مدخل رقابي يخضع التكاليف للرقابة في كافة مراحلها للتحليل والتقييم بدءاً من تخطيط المنتج وحتى ما بعد البيع.

¹ أسماء عوض محمد منصور، استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية، بورسعيد: جامعة قناة السويس، كلية التجارة ببورسعيد، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد الأول، يناير 2008م، ص 38.

² جودة عبدالرؤوف زغول، منهج إجرائي مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الإنتاج على سلسلة القيمة، جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الأول، 2003م، ص 22.

³ محمد عبد السلام حمودة عبد الفتاح، مرجع سابق، ص 98.

ج. مدخل يوفر الدافع الذاتي لتحقيق النتائج المرجوة، كما يمثل نظاماً لتحسين وتطوير الفكر الإداري للمنشأة،

د. يوفر دوافع إنتماء العاملين للمنشأة وسعيهم نحو تحقيق أهداف خفض التكلفة.

بينما يرى كاتب آخر أن أهم ما يميز أسلوب التكلفة المستهدفة ما يلي¹:

أ. أسلوب التكلفة المستهدفة يزود الإدارة بالتقنيات التحليلية لتطوير منتج أو خدمة جديدة بغرض تحقيق الأهداف الإستراتيجية المتعلقة بالمنافسة وتعظيم الأرباح.

ب. إنتاج المنتج وفقاً لرغبة الزبون يحقق الوظيفة والتكلفة وسرعة التسليم.

ج. يزود أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال التحليل التقني جهود تقليل التكلفة.

د. جودة بيانات التكلفة تكون متوافقة مع تجاوب تفاصيل المراحل المختلفة.

يتضح للباحث أن أسلوب التكلفة المستهدفة يتميز بمجموعة مميزات تجمع بين مزايا العديد من الأنشطة داخل المنشأة وخاصة المحاسبية والإدارية ويحقق نوعاً من الانسجام والتكامل بالإضافة إلى أنه يوفر منهجية علمية للتسعير ودراسة البدائل ومستويات الجودة. ويمكن للباحث أن يضيف المميزات التالية:

أ. يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث لا يمكن تحقيق هذا الأسلوب إلا من خلال تعاون مجموعات الأفراد من مختلف الإدارات.

ب. يأخذ في الاعتبار العوامل الخارجية عند تصميم وتطوير المنتجات مما يجعلها أكثر نجاحاً مقارنة بالأساليب التقليدية الأخرى.

ج. يساعد في التحفيز على البحث والتطوير وتقديم منتجات جديدة للسوق بتكلفة إقتصادية.

2. عيوب أسلوب التكلفة المستهدفة:

يرى أحد الكتاب أن عيوب أسلوب التكلفة المستهدفة تتمثل في تواجد نوع من الصراع بين الأطراف المشاركة والمسئولة عن عملية خفض التكلفة مثل موردي المستلزمات السلعية، ومهندسي التصميم، ومديري أقسام الإنتاج الداخلية. وذلك عندما ينمو إدارك لدى هذه الأطراف بأن عبء خفض التكلفة لا يتم توزيعه بعدالة حسب إمكانيات كل طرف والعوائق التي تواجهها، وإنما حسب قدرته التأثيرية

¹ Mahdi Naqdi Bahar, **Conceptual Framework For Launching And Implementing Target Costing In Automotive Industry**, International Journal Of Research In IT&Managemet, Vol 2, 2012,P23.

داخلياً وخارجياً¹. ويُعزي كاتب آخر أن عيوب أسلوب التكلفة المستهدفة تتمثل في زيادة الوقت المستنفد في عملية التطوير والتحسين بسبب دورات القيمة الهندسية لخفض التكاليف يؤدي إلى تأخير ظهور أو عرض المنتج الجديد في الأسواق². بينما يرى أحد الكتاب أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب العديد من التغييرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة ويحتاج إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج وهي تكاليف إختبارية يصعب إدخالها في تحديد التكلفة المستهدفة، لعدم وجود علاقة بين المدخلات والمخرجات³. هذا ويضيف آخرون أن أسلوب التكلفة المستهدفة يتسم بالعديد من العيوب تتمثل في الآتي⁴ :

- أ. الخوف من النتائج العكسية الغير ملائمة عند تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.
- ب. عدم التفاهم بين أعضاء الفريق يصعب من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.
- ج. محدودية المعلومات وصعوبة حساب التكلفة التقديرية.
- د. غياب دور الإدارة العليا في دعم تطبيق الأسلوب والمتابعة.
- هـ. هنالك صعوبة في معرفة تكلفة التفاصيل الدقيقة للمنتج الخاصة بالمكونات مما يتطلب من مهندسي التصميم المزيد من الجهد والزمن.

يتضح للباحث أن هنالك بعض الجوانب السلبية المرتبطة باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة والتي أفرزتها التطبيقات العملية لإسلوب التكلفة المستهدفة والتي تحد من فعاليته. ويرى الباحث أن التغلب على هذه الجوانب السلبية يكون عن طريق تقليل فجوة المعلومات والتحليل المستمر للمتغيرات المؤثرة على البيئة التصنيعية الحديثة سواء كانت المتعلقة بالجوانب التسويقية أو الفنية للمنتج أو التحليل الوظيفي للتكلفة وتحديد خصائص ومواصفات المنتجات بصورة دقيقة والإستعانة بالتقنيات والأساليب الإدارية الحديثة مثل تقنية هندسة القيمة والتحسين المستمر وتحسين طرق أداء العمليات وإدارة الجودة الشاملة لإزالة هذه الفجوة وبالتالي رسم خطط بديلة تسمح بخفض أكبر للتكاليف في كافة مراحل دورة حياة المنتج.

¹ محمد يوسف الكاشف، دور المعلومات المحاسبية في إطار المفهوم المتكامل للجودة الشاملة، الرياض: معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، العدد 40، 2000م، ص13.

² جمال سعد السيد، مشاكل تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة ودور أسلوب القياس المرجعي في تحقيق إستراتيجية الريادة لتكاليفية، القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة بني سويف، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، 2004م، ص276.

³ أحمد زامل، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة، جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول، 2007م، ص16.

⁴ Marilyn .M.Helms and Others, **Managerial Of Target Costing, Competitiveness Review - CR .Vol 5** 2005, P 51.

❖ تناول هذا الفصل الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة من حيث مفهومه وأهميته وأهدافه ومبادئه ومقوماته ومعوقات تطبيقه، وكذلك محاولة إبراز دوره في تخفيض التكلفة، التسعير، دعم الميزة التنافسية وذلك من خلال الإطلاع على العديد من المصادر التي تناولته. ولتحقيق هذا الهدف تم تقسيم هذا الفصل لمبحثين، وهما على النحو التالي:

المبحث الأول: مفهوم وأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة:

وخلصت الدراسة في هذا المبحث لما يلي:

- أسلوب التكلفة المستهدفة هو أحد أساليب محاسبة التكاليف الحديثة المتميزة في إدارة التكلفة للشركات التي تركز على إستراتيجية التمييز السعري لمنتجاتها مع ضمان تحقيق الجودة ورضا العملاء.
- أسلوب التكلفة المستهدفة هو أحد الأساليب الإستراتيجية الحديثة لإدارة التكلفة والأرباح بهدف تمكين المنشأة من البقاء والنمو والإستمرار، حيث يهدف لدعم القدرة التنافسية من خلال دراسة السوق والبيئة المحيطة، ويعمل على تصميم المنتجات في ضوء الإمكانيات والتقنيات المتاحة.
- تتمثل أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة في تحليل وتقييم ورقابة التكاليف في كافة مراحلها بدءاً بتخطيط المنتج وإنهاءً بالتخلص منه، وأيضاً بكافة العوامل المؤثرة فيها والمتمثلة في الأداء الداخلي والخارجي معاً.
- أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على إخضاع التكلفة في مرحلتى التصميم والتخطيط للتحليل وإستبعاد الأنشطة غير الضرورية. وبذلك يعتبر من أهم الأساليب التي تستخدمها إدارة التكلفة في مجال خفض التكاليف والتحسين المستمر.
- أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة تكمن في أنه يعتبر نموذج متحرك يتعدى وظيفة تخفيض التكلفة في المراحل الأولية، فهو برنامج إستراتيجي شامل يعمل بإستمرار لإحتواء تكلفة المنتجات على مدار دورة حياتها في منابع حدوثها من خلال تتبع الأنشطة المسببة للتكلفة والتي قد تحدث خارج إطار المنشأة، وذلك من خلال تعاون فريق عمل يضم الأطراف الداخلية والخارجية للمنشأة بصورة تخدم تخطيط وتصميم وإعادة تصميم المنتجات بغرض تقديم منتجات ذات جودة وسعر يلبي إحتياجات العملاء في الوقت المناسب.

المبحث الثاني: أهداف ومعوقات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

وخلصت الدراسة في هذا المبحث لما يلي:

- يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة على إجراءات حديثة في مجال القياس والتحليل بحيث تكون قادرة على تلبية إحتياجات الإدارة من المعلومات التي تساعد في أداء وظائفها الإدارية والوظائف المتعلقة بإنتاج منتجات تفي برغبات العملاء.
- إن أسلوب التكلفة المستهدفة يسعى لخصر التصميم وعمليات الإنتاج في حدود تكلفة محددة مسبقاً بناءً على معطيات السوق، وذلك من خلال ما يتمتع به من مرونة في تقدير التكلفة وتتبعها.
- أن أسلوب التكلفة المستهدفة يرتبط بجميع أنشطة المنشأة الداخلية والخارجية ويتسم بالتكامل والوضوح ويأخذ شكل النموذج المتحرك بدلاً من الشكل الساكن.
- أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على توفير إمكانيات ومصادر للنظام المحاسبي لتساعده على أداء وظائفه والقيام بدوره بكفاءة وفاعلية، ثم العمل على تبني الفلسفات الإدارية المستحدثة مع مراعاة الجوانب والمتغيرات السلوكية لكافة الأطراف والعناصر الإنسانية، ومن ثم العمل على تحليل أنشطة المنشأة وربطها بإحتياجات العملاء.
- تقوم فلسفة أسلوب التكلفة المستهدفة على أنه لا يتم تصميم المنتجات في ضوء الإمكانيات والتقنيات الصناعية المتاحة بهدف تحقيق الإستخدام الأمثل فحسب، ولكن يتم تصميم المنتجات التي تقابل السعر المطلوب الذي يحقق نجاحاً متفوقاً في السوق. ولكن إذا كانت الإمكانيات المسموح بها تختلف عن السعر المطلوب والذي يحقق نجاحاً متفوقاً في السوق يعرف الفرق بفجوة التكاليف، وتستوجب هذه الفجوة إجراء توافق، ويتم هذا التوافق بإستخدام أحد التقنيات الإدارية المستحدثة التي تمثل النظم المعاونة لتحقيق أسلوب التكلفة المستهدفة مثل هندسة القيمة والتحسين المستمر وغيرها من التقنيات.
- بالرغم الإسهامات البارزة لأسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة، إلا أنه يهمل بعض الجوانب الإدارية والرقابية، وإتضح عدم إهتمام أسلوب التكلفة المستهدفة بكيفية إستغلال الموارد المتاحة وتوظيف الطاقة العاطلة بما يسهم في تحقيق أهداف الرقابة على التكاليف. حيث يحتاج إلى أساليب أخرى تتكامل معه في تحقيق أهداف الرقابة على التكاليف.

الفصل الثاني

الإطار النظري لنظام محاسبة إستهلاك الموارد

يتناول الباحث في هذا الفصل الإطار النظري لنظام محاسبة إستهلاك الموارد من حيث مفهومه وأهميته وأهدافه ومبادئه ومقوماته ومعوقات تطبيقه ودوره في تخفيض التكلفة، مع إضافة رأي الباحث في الموضوعات المطروحة. وتم تقسيم هذا الفصل للمباحث التالية:

المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف نظام محاسبة إستهلاك الموارد

المبحث الثاني: مقومات وخصائص ومعوقات تطبيق محاسبة إستهلاك الموارد

المبحث الأول

مفهوم وأهمية وأهداف نظام محاسبة إستهلاك الموارد

ظهر نظام محاسبة إستهلاك الموارد كنموذج إقتصادي متكامل يجمع بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام التكلفة الأمانى فى نظام شامل للمحاسبة الإدارية حيث يقدم معلومات ملائمة تدعم عملية إتخاذ القرارات. وتقوم فلسفة نظام محاسبة إستهلاك الموارد على أن الموارد هي السبب الأساسى للتكلفة وأن التكلفة تحدث وتراقب على مستوى الموارد وليس على مستوى النشاط. وبما أن أحد أهداف الدراسة التعرف على مدى مساهمة محاسبة إستهلاك الموارد فى عملية الرقابة على التكاليف كان لا بد من التطرق إلى مفهوم وأهمية وأهداف وخصائص نظام محاسبة إستهلاك الموارد.

أولاً: مفهوم محاسبة إستهلاك الموارد:

تقوم فلسفة محاسبة إستهلاك الموارد على أن الموارد هي السبب الأساسى للتكلفة، وأن الموارد يجب أن تكون منظمة فى مجموعات متجانسة أو مجموعات موارد، وكل مجمع موارد له مجموعة من المدخلات التي تستخدم لإنتاج مخرجات تستخدمها مجموعات موارد أخرى، أو أن تستخدم لإنتاج السلع والخدمات النهائية. وبما أن محاسبة إستهلاك الموارد تقوم على تحليل وتتبع الموارد بدلاً عن الأنشطة، عليه يجب أن يستعرض الباحث مفهوم الموارد وأنواعها لتوضيح مفهوم محاسبة إستهلاك الموارد بصورة دقيقة.

1. الموارد و أنواعها:

أ. مفهوم الموارد:

عرفت الموارد بأنها جزء من المصادر إستطاع الإنسان أن يتعرف عليها ويكتشفها ويطوعها للإستغلال فى إشباع رغباته، أي أنها مصدر معروف لثروة إكتشف الإنسان أهميتها وتمكن من تطوير أساليب فنية تساعده على إستغلالها لإشباع إحتياجاته البشرية¹. كما عرفها آخربأنها كل الأصول والإمكانات التي تمتلكها المؤسسة كالموارد المالية، البشرية، التقنية، التنظيمية، المعلوماتية، إلى جانب موارد مادية تتمثل فى الأصول الملموسة من أراضي ومصانع وتجهيزات، وموارد معنوية متمثلة فى المهارات وخبرات الأفراد، وبراءات الإختراع، وسمعة المؤسسة، وتعمل

¹ السيد محمد أحمد السرليني، إقتصاديات الموارد، الإسكندرية: الدار الجامعية للكتب، 2011م، ص14.

هذه الموارد على تهيئة الظروف لنشأة الكفاءة المتميزة كلما كانت متفردة وذات قيمة عالية¹. هذا وعرف كاتب آخر الموارد أيضاً بأنها عوامل الإنتاج الرئيسية والمتمثلة في الموارد البشرية والموارد الطبيعية والمصنوعة والتي يجب إجراء تحويلات وتغيرات عليها لكي تصبح صالحة للاستخدام لإشباع حاجات ورغبات الناس².

ب. أنواع الموارد:

هناك عدة تقسيمات للموارد الاقتصادية يعتمد كل منها إلى معيار معين، الذي بدوره يقسم الموارد إلى عدة أنواع تتمثل في الآتي³:

- i. **الموارد البشرية:** تتمثل في حجم ونوعية القوى البشرية المتاحة العاملة وغير العاملة، ونظراً لأهمية الموارد البشرية في تحقيق التنمية الاقتصادية فقد بدأ الكثير من الاقتصاديين في دراستها كعلم مستقل بذاته تحت مسمى إقتصاديات الموارد البشرية.
- ii. **الموارد الطبيعية:** يشير الفكر الاقتصادي إلى أن الموارد الطبيعية هي الأرض بما عليها وما تحتها وما يحيط بها، وهي أي أشياء مادية لها قيمة اقتصادية ليس للإنسان دخل فيها، فالأرض وما عليها من غابات ومراعي وأنهار، كلها موارد طبيعية، وذلك دون أن يكون للإنسان دخل مباشر في إيجادها. بالإضافة للموارد الطبيعية، هناك الموارد المصنعة أي من صنع الإنسان، صنعها الإنسان بفكره وعلمه لتساعده على الإنتاج وتزويد من عملية استغلاله للموارد الطبيعية تسمى الموارد المصنوعة، وتتمثل في رأس المال المادي، مثل الموارد المستخرجة من الأرض بعد معالجتها وتحويلها إلى معدات وآلات إنتاجية.

2. محاسبة استهلاك الموارد:

تباينت آراء الكتاب والباحثين حول مفهوم محاسبة استهلاك الموارد، حيث عرفها أحد الكتاب على أنها نظام يعمل على الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة من خلال تحديد التكلفة المخططة والفعالية، فهو يعتمد القياس الكمي للموارد المستهلكة بهدف خدمة العملاء، وتدفق هذه التكاليف من مجتمعات الموارد إلى أهداف

¹ إسماعيل حجازي و معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع، 2010م، ص186.

² مكي صالح السمان، محاسبة استهلاك الموارد ودورها في إدارة التكلفة في القطاع المصرفي السوداني - دراسة ميدانية علي البنك الزراعي السوداني ومصرف الادخار والتنمية الاجتماعية، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي لإستيفاء متطلبات درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشور، 2016م، ص21.

³ السيد محمد أحمد السرليني، مرجع سابق، ص45.

التكلفة المختلفة (الأنشطة أو العمليات أو المنتجات أو العملاء) مع الأخذ بعين الإعتبار موضوع تداخل وتشابك العلاقات بين الموارد، فكل مورد يمكن أن يخدم مورد ويستفيد من مورد آخر، كما أن هناك بعض الموارد قد تخدم هدف التكلفة بشكل مباشر¹.

يستنتج الباحث من التعريف السابق أن محاسبة إستهلاك الموارد تعمل على الإستغلال الأمثل لموارد المنشأة من خلال تعيين التكلفة المخططة والفعلية على أساس ما إستهلك من موارد لخدمة العملاء.

وعرف آخر محاسبة إستهلاك الموارد بأنها أداة لتقدير التكاليف الإستراتيجية يدمج بين التكلفة الحدية في مدخل التكلفة الألمانية وتكلفة الأنشطة (العمليات) في نظام التكلفة علي أساس النشاط في إطار متكامل لإدارة الأداء².

يرى الباحث أن هذا التعريف أهمل توضيح دور محاسبة إستهلاك الموارد في الكشف عن الطاقة العاطلة وإستغلال الموارد بصورة أمثل والذي من شأنه يساعد في إتخاذ القرارات بدقة.

وعرف كاتب آخر محاسبة إستهلاك الموارد بأنها نظام يسعى إلى تقديم المعلومات التي تهدف إلى تقديم نظرة مستقبلية لكيفية الإستهلاك الأمثل لموارد الأنشطة بالمنظمة في ضوء كل من الرغبات المتوقعة للعملاء ومنافع الطلب على الخدمات بما يسهم في خفض تكلفة المنتج وتعظيم القيمة المقدمة للعملاء ودعم المركز التنافسي للمنشأة³.

يتضح للباحث أن التعريف السابق تناول خفض تكلفة المنتج وتعظيم القيمة المقدمه للعملاء، ولم يوضح الفلسفة التي تقوم عليها محاسبة الموارد في القياس الكمي للموارد المستهلكة بهدف خدمة العملاء.

عرفها آخر بأنها أحد أدوات إدارة التكلفة تتسم بالشمول لقدرتها على توفير المعلومات الملائمة عن أنشطة الشركة وكشف الطاقة العاطلة مما يساعد في إستغلال الموارد بصورة أمثل وإتخاذ القرارات بدقة⁴.

¹ محمد شحاتة خطاب، التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات - إطار مقترح - دراسة نظرية وميدانية، ورقة عمل مقدمة إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، الرياض، 2010، ص13.

² Thomson, J. and J. Gurowka, **Sorting Out The Clutter**, Strategic Finance, Vol. 87, No.2, 2005, p27.

³ عماد سيد قطب السيد، التوافق والتكامل ومدخل الإنتاج الأنسيابي، القاهرة: جامعة الأزهر، المجلة العلمية لقطاع كلية التجارة، 2008م، ص332.

⁴ مكي صالح السمانى، مرجع سابق، ص23.

يرى الباحث أن هذا التعريف لم يأخذ بعين الإعتبار موضوع تداخل وتشابك العلاقات بين الموارد وتدفق التكاليف من مجتمعات الموارد والتي تؤثر بصورة مباشرة في أهداف التكلفة.

ويضيف أحد الباحثين تعريف لمحاسبة إستهلاك الموارد ويصفها بأنها مدخل يمزج بين أفكار مدخل التكلفة على أساس النشاط والمدخل الألماني لتزويد الإدارة بالمعلومات الدقيقة عن تخصيص الموارد من خلال الإستناد إلى منظوري الأنشطة والطاقة وتحديد الطاقة العاطلة للموارد¹.

يتضح للباحث من هذا التعريف أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد يمزج بين أفكار مدخل التكلفة على أساس النشاط والمدخل الألماني لتزويد الإدارة بالمعلومات الدقيقة عن تخصيص الموارد، ولم يأخذ في الإعتبار الرغبات المتوقعة للعملاء ومنافع الطلب على الخدمات بما يسهم في خفض تكلفة المنتج وتعظيم القيمة المضافة للعملاء.

كما عرفها آخر بأنها أداة محاسبية لإدارة التكلفة توفر المعلومات المناسبة عن كيفية الإستغلال الكفؤ للموارد المتاحة وتوظيف الطاقات العاطلة بما يساعد في زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة المنتج وبالتالي زيادة أرباح المنشأة ودعم مركزها التنافسي².

يستنتج الباحث من التعريف السابق أن محاسبة إستهلاك الموارد تعمل على خفض التكلفة وزيادة الإنتاجية ودعم المركز التنافسي من خلال المعلومات التي توفرها دون التطرق للعملاء وإشباع رغباتهم. وعرفها أحد الكتاب بأنها مدخل إداري شامل للتكلفة يعتمد على تزويد المنظمة بمعلومات لها مصداقية توفر قرارات مثلى لتقليل التكلفة وزيادة الإيرادات لتحقيق القدرة الإنتاجية للعمل بهدف نجاح المنشأة في ظل سوق المنافسة القوية³.

¹ محمد خالد عبدالله، محاسبة إستهلاك الموارد ودورها في إدارة تكلفة الخدمات الصحية - دراسة حالة الإدارة العامة للخدمات الطبية بالقوات المسلحة، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشور، 2016م، ص27.

² محمد السيد محمد الصغير، إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة إستهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية، جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، العدد الأول، 2011م، ص85.

³ خالد حسين صالح الحوالي، دور مدخل محاسبة إستهلاك الموارد في نوعية إستغلال الطاقة بمنشآت الأسمت، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، المجلة العلمية للدراسات التجارية، العدد الأول، 2013 م، ص81.

يرى الباحث أن التعريف لم يتناول دور محاسبة إستهلاك الموارد في الكشف عن الطاقة العاطلة وإستغلال الموارد الذي يساعد في تحقيق قدرة إنتاجية تساعد في بقاء المنشأة في ظل سوق المنافسة القوية. كما عرفت أيضاً بأنها أداة محاسبية لإدارة التكلفة تقوم بتوفير المعلومات الملائمة عن الكيفية التي يتم من خلالها الإستغلال الكفء للموارد المتاحة وتوظيف الطاقات العاطلة وتدعيم إتخاذ القرارات الإدارية المتعددة بالشركة¹.

يرى الباحث أن التعريف لم يتطرق لدور محاسبة إستهلاك الموارد في تخفيض التكاليف وزيادة الإيرادات وتحسين الطاقة الإنتاجية بالمنشأة.

وعرف كاتب آخر محاسبة إستهلاك الموارد بأنها مدخل المحاسبة الإدارية الذي يركز على توفير معلومات يمكن الإعتماد عليها لتخفيض التكاليف وزيادة الإيرادات وتحسين الطاقة الإنتاجية لمنشآت الأعمال والنجاح الأكبر في تحقيق الأهداف في سوق المنافسة العالية².

يتضح للباحث أن الكاتب عرف محاسبة إستهلاك الموارد من وجهة نظر المعلومات التي تقدمها، وأهم دورها في تحليل وتتبع الموارد بدلاً عن الأنشطة، ودورها في قياس الطاقة العاطلة بالمنشأة.

بناءً على ما سبق من تعريفات لنظام محاسبة إستهلاك الموارد يستنتج الباحث ما يلي:

1. هو نظام يمزج بين مدخل التكاليف الألماني ونظام التكلفة علي أساس النشاط.
2. هو نظام يسعى لتقديم معلومات عن كيفية الإستهلاك الأمثل لموارد الأنشطة بالمنظمة مستقبلاً.
3. هو نظام يوفر المعلومات الملائمة والدقيقة عن الطاقة العاطلة.
4. هو نظام يعمل على تخفيض التكاليف وزيادة الإيرادات وتحسين الطاقة الإنتاجية.
5. هو نظام يعتمد على القياس الكمي للموارد المستهلكة.

¹ محمد أحمد شاهين، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير مقاييس التكلفة على أساس النشاط، الإسكندرية: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الرابع، 2010 م، ص 219.

² Ahmed M mihoob, **Consumer Side Resource Accounting in Cloud Computing**, British: University of Newcastle, School of Computing Science, PhD in Computer science, 2013.p23.

6. هو نظام يأخذ في الاعتبار رغبات العملاء ومنافع الطلب على الخدمات.

7. هو نظام عالي الدقة يوفر معلومات تساعد في تحسين الموقف التنافسي للمنشأة.

ويمكن للباحث أن يعرف نظام محاسبة إستهلاك الموارد بأنه نظام إداري شامل للتكلفة يمزج بين مدخل التكلفة الألماني ومدخل التكلفة وفقاً للنشاط، ويسعى لتقديم معلومات دقيقة بهدف تقديم نظرة مستقبلية لكيفية الإستهلاك الأمثل للموارد وتوظيف الطاقة العاطلة بما يساعد في تحقيق توزيعاً أكثر دقة للتكاليف غير المباشرة وبالتالي تحقيق زيادة في الإنتاجية وتعظيم القيمة المقدمة للعملاء ودعم المركز التنافسي للمنشأة وذلك بالتركيز على تكاليف الموارد بدلاً عن الأنشطة.

ثانياً: نشأة نظام محاسبة إستهلاك الموارد:

في منتصف الثمانينيات من القرن الماضي قدم روبين كوبر وروبرت كابلان نظام التكلفة على أساس النشاط بهدف تصحيح المسار الخاطئ لتخصيص التكاليف غير المباشرة في ظروف التصنيع الحديثة، ولقد حظى هذا النموذج بإهتمام كبير خلال العقدين الماضيين وقامت بعض الشركات الأمريكية بتطبيقه ولكن بالرغم من تميزه النظري على أنظمة التكاليف التقليدية على أساس الحجم لم يستطيع نموذج التكلفة على أساس النشاط أن يحل محل هذه النظم في غالبية الشركات، فقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن 80% من الشركات العاملة في الولايات المتحدة الأمريكية لا زالت تستخدم نظم التكاليف التقليدية على أساس الحجم، كما أكدت نفس الدراسة على أن 60% من الشركات الأمريكية قد قامت بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في حين أن 20% فقط هي ما حاولت الإبقاء عليه¹.

وفي أعقاب الحرب العالمية الثانية قدم plant تطويراً لمدخل التكلفة الألماني أطلق عليه Grens Plan Kostenrechnung (GPK) وتم ترجمته إلى الإنجليزية حيث تم تسميته بنظام التكلفة المرن وأفضل وصف له هو نظام التكاليف المباشرة أو المتغيرة ويستخدم بواسطة الشركات التي تسعى إلى تحديد سلوك التكلفة وتتبعها وربطها باتخاذ القرارات².

¹ رندا موسي كيوان، استخدام نموذج المحاسبة عن إستهلاك الموارد في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الإقتصادية المعاصرة، الإسكندرية: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، المجلد الثالث، العدد الثاني، 2013م، ص 110.

² محمد سيد محمد الصغير، مرجع سابق، ص 84.

ومن خلال الربط بين مدخل التكلفة على أساس النشاط ومدخل التكلفة الألماني أثمرت الجهود المبذولة في مجال قياس التكلفة في ظهور نظام محاسبة إستهلاك الموارد في العام 2002م كأحد مداخل تطوير قياس التكلفة التي ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية وفي العديد من دول أوروبا، ويعتبر مدخل محاسبة إستهلاك الموارد منهجاً أساسياً للمحاسبة الإدارية يطبق على نحو دقيق في مبادئ المحاسبة الإدارية، لتوفير المعلومات التي يتم إستخدامها لتعظيم قيمة المنظمة، ويستند في فلسفته على مدخل التكلفة الألمانية، كما يتضمن أفضل المبادئ التي يقوم عليها مدخل التكلفة على أساس النشاط¹.

وبدأت العديد من المنظمات التطبيق الفعلي لنظام محاسبة إستهلاك الموارد في عام 2002م ومن تلك المنظمات كلوباى الأمريكية التي تعد من أكبر المنظمات في مجال الصناعات البلاستيكية وتتخذ من ولاية أوهايو مقراً رئيسياً لها كما بدأت تطبيقه العديد من المنظمات في ألمانيا والبرازيل². هذا، ويرى آخرون أن نظام محاسبة الموارد المستهلكة إلى حد كبير مستوحى من محاسبة التكاليف الألمانية حيث ساعدت العديد من العوامل في تطبيق مدخل التكلفة الألمانية في ألمانيا والدول الأخرى الناطقة بالألمانية ومن تلك العوامل على سبيل المثال³:

1. قيام المنشأة الإستشارية بإدخال التكلفة الألمانية ضمن نظم التكاليف في العديد من المنشآت الألمانية والسويسرية والنمساوية.
2. تطوير القواعد النظرية التي يقوم عليها نظام التكلفة الألمانية من قبل الأكاديمية الألمانية الرائدة في مجال محاسبة التكاليف.
3. تكامل نظام التكلفة الألمانية مع تخطيط موارد المنشأة.
4. إعتقاد نظام التكلفة الألمانية من ضمن المقررات الدراسية في المعاهد والمدارس التجارية الألمانية.

¹ محمد خالد عبدالله، مرجع سابق، ص23.

² Clinton, B Douglas and Merwe A.V. der., **Understanding Resource Consumption Accounting and Cost Behavior- Part II**, Cost Management, 2008, Vol. 22, No.4, p14.

³ أمجاد محمد الكومي، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة إستهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الإقتصادية، جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الأول، 2007م، ص 187.

وفي العام 2008م تم إنشاء معهد Resource Consumption Accounting Institute ليكون بمثابة المرجعية في تقييم ممارسات تطبيق محاسبة إستهلاك الموارد، وتحقيق النضوج وتجنب الممارسات غير السليمة التي سادت أثناء نشوء مدخل التكلفة على أساس النشاط، لذلك يقدم المعهد خدمات التدريب والتأهيل والخدمات الإستشارية لجميع المنظمات التي تتبنى مدخل محاسبة إستهلاك الموارد والتي من شأنها تعزيز مشاريع المعهد في الإستخدام الأمثل للموارد. ومنحت الشهادات المهنية للمتدربين على ممارسات تطبيق مدخل محاسبة ستهلاك الموارد. وفي يونيو 2009م أدرج الإتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) مدخل محاسبة إستهلاك الموارد ضمن دليل الممارسات الجيدة لإدارة التكلفة في تقريره الذي جاء تحت عنوان: (Maturity Model Evaluating The Costing Journey Acosting Levels Continuum)¹.

وقد عرف نظام محاسبة إستهلاك الموارد بأنه الجيل القادم من نظم إدارة التكلفة يمزج بين مزايا أهم نظامين عالميين هما مدخل التكلفة الألمانية ومدخل التكلفة على أساس النشاط بهدف توفير معلومات تشغيلية أكثر دقة تساعد في تحليل التكلفة عند أدنى مستويات التشغيل. وتتمثل أهم دوافع إستخدام محاسبة إستهلاك الموارد من قبل المنظمات في حل الكثير من المشاكل مثل²:

1. التنبؤ بالموارد المفقودة، مثل الطاقة الفائضة أو الطاقة الفعلية.
2. التنبؤ بالإحتياجات من كل مورد والإستغلال الأمثل للموارد.
3. عدد شكاوي مديري خطوط ومهندسي العمليات الإنتاجية وكذلك مديري الخدمات الأخرى من زيادة التكاليف نتيجة تحملهم بتكاليف الطاقة العاطلة التي لم تنتج من خطوط منتجاتهم.
4. عدم كفاية الموارد أو عدم تحديد مكان أو موقع إستخدام الموارد.
5. عدم تحديد التكاليف بدقة للمستويات الفعلية من الإنفاق المستقبلي للموارد.
6. عدم القدرة على إتخاذ الإجراءات التصحيحية نتيجة عدم وجود مقارنة بين المخطط والفعلي.

¹International Federation of Accountants (IFAC) **Professional Accountants in Business Committee** **International Federation of Accountants**, Evaluating the Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Model, 545 Fifth Avenue, 14th, Floor New York, New York 10017, USA. 2009, P17.

² مختار إسماعيل أبو شعيشع و عبدالعزيز محمد أيوب زيدان، دراسة تحليلية للمحاسبة عن إستهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة - دراسة تطبيقية، بورسعيد: جامعة بورسعيد، كلية التجارة، مجلة البحوث العلمية والتجارية، المجلد الرابع عشر، العدد الثاني -الجزء الأول، 2013 م، ص 49.

ويرى الباحث أنه كلما أزداد التعقيد التنظيمي وتم تخصيص التكاليف على عدد كبير من المنتجات والعمليات، فإن القدرة على تحديد ماهية تكاليف المنتج أصبحت محل بحث ودراسة لذلك يعد نظام محاسبة إستهلاك الموارد هو الأفضل في ذلك. حيث يعتمد على فلسفة مدخل التكلفة الألمانية التي تقوم بتخصيص تكاليف مراكز التكلفة وفقاً للعلاقات السببية بين التكلفة و غرض التكلفة، كما يتضمن المبادئ التي يقوم عليها مدخل التكلفة على أساس النشاط. وتستفيد منه المنشآت التي تبذل جهوداً كبيرة لتحديد سلوك التكاليف وتتبعها وربطها بعمليات إتخاذ القرارات.

ثالثاً: أهمية نظام محاسبة إستهلاك الموارد:

تعتبر محاسبة إستهلاك الموارد أساس يعتمد عليه في عملية التخطيط الإستراتيجي بغرض حساب كل من كميات الموارد وما يرتبط بها من قيم محددة وضرورية لتدعيم تنفيذ خطط وإستراتيجيات الشركة، وبالتالي إتاحة فرصة لتخطيط الموارد، ومن هنا تنبع أهمية محاسبة إستهلاك الموارد.

ويرى أحد الكتاب أهمية نظام محاسبة إستهلاك الموارد تتمثل في الآتي¹:

1. نظام يسعى لتقديم المعلومات الأكثر إرتباطاً بعمليات التشغيل.
2. يجمع بين أهم نظاميين عالميين وهما التكلفة الألمانية ونظام التكلفة على أساس النشاط بهدف توفير معلومات مالية وتشغيلية أكثر دقة تساعد في التحليل عند أدنى مستويات التشغيل.
3. يتأسس عمل نظام محاسبة إستهلاك الموارد بصورة جوهرية على النظرة الشاملة لطبيعة التكلفة والتوسع في مستوى تفصيل الموارد لتوفير معلومات ذات جودة عالية في النظام.
4. يعمل نظام محاسبة الموارد مع نظام تخطيط الموارد لتحقيق تكامل مع نظم المحاسبة الإدارية.
5. التفرقة بين إمتلاك الموارد وإستهلاكها.
6. يعتبر أداة محاسبية لإدارة التكلفة لتوفير المعلومات الملائمة عن كيفية الإستغلال الكفاء للموارد المتاحة وتوظيف الطاقة العاطلة الفائضة وبما يساهم في زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة المنتج وبالتالي زيادة أرباح المنشأة ودعم مركزها التنافسي.

ويرى الباحث أن أهمية نظام محاسبة إستهلاك الموارد تكمن في أنه يعتبر نموذج متحرك يتعدى وظيفة توفير معلومات تشغيلية أكثر دقة تساعد في تحليل التكلفة عند أدنى مستويات التشغيل لإتخاذ

¹ عامر عبد الطيف كاظم، مدى إستخدام نظام تخطيط موارد المشروع ونظم إدارة سلسلة التجهيز في الشركات العراقية، العراق: جامعة ذي قار، كلية التجارة، مجلة جامعة ذي قار، المجلد السادس، العدد الأول، مارس 2010م، ص 114 .

القرارات على ضوءها، فهو نظام أكثر شمولاً يعترف بوجود جزء غير مستغل من طاقة الموارد في الأحوال العادية للمنشأة. ويعمل باستمرار لتوضيح إستخدامات الموارد عن طريق تتبع كمياتها المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الطاقات العاطلة وتوظيفها بصورة أمثل مما يحقق مفاهيم الرقابة من خلال مصادر حدوث التكلفة، وكذلك تدعيم عملية إتخاذ القرارات الإدارية، والمساهمة في دعم القدرة التنافسية.

رابعاً: أهداف نظام محاسبة إستهلاك الموارد:

يسعي نظام محاسبة إستهلاك الموارد لتحقيق الأهداف الآتية¹:

1. الربط بين تكلفة المنتج والموارد المستنفدة بواسطة أنشطة المنشأة وطاقة كل منها مع مراعاة السببية .
2. تقديم معلومات أساسية حول موارد المنظمة تشمل تحديد الموارد المتاحة والعلاقة بين الموارد المختلفة والمنظمة وكذلك العلاقة بين الموارد والأنشطة.
3. دراسة أثر طبيعة التكلفة على إستهلاك الموارد وفقاً لعالمي الطبيعة الأساسية للتكلفة والطبيعة المحتملة للتكلفة المتغيرة.
4. الرقابة على إستخدام الموارد عن طريق تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الطاقات العاطلة بشكل مستمر بما يحقق الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة بالمنظمة.
5. قياس مدى التقدم تجاه أهداف خفض تكاليف إستخدام الموارد سواء المستخدمة أو غير المستخدمة بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة وزيادة القيمة للعميل.
6. إبراز قدرة الموارد على إيجاد قيمة مضافة للعميل سواء من خلال التوظيف الأمثل للعلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد والأنشطة وبين الموارد وبعضها البعض.
7. تحقيق مفاهيم الرقابة المختلفة، فمن خلال الرقابة على مصادر حدوث التكلفة تتحقق الرقابة المانعة، ومن خلال تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة بهدف تحقيق الموائمة بين عرض الموارد والطلب عليها تتحقق الرقابة اللاحقة مما يساعد علي ترشيد إستهلاك الموارد. مما سبق يرى الباحث أن محاسبة إستهلاك الموارد تهدف إلى الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة من أجل تخفيض تكاليف الإنتاج وتحقيق رغبات العملاء ودعم الموقف التنافسي للمنشأة ويمكن للباحث أن يضيف الأهداف التالية:

¹ أمجاد محمد الكومي، مرجع سابق، ص187.

1. المساعدة في وضع الخطط التشغيلية للمنشأة باستخدام تخطيط الموارد على أساس الأنشطة.
2. توفير أطار متكامل عن الموارد داخل المنشأة، والعلاقات المتبادلة بينها وكيفية إستغلالها.
3. التوفيق بين العرض والطلب لمخرجات الموارد من خلال إستخدام الأساس الكمي الذي يقوم على التمييز بين التكلفة الثابتة والتكلفة المتغيرة.

خامساً: المبادئ التي يقوم عليها نظام محاسبة إستهلاك الموارد:

يستند نظام محاسبة إستهلاك الموارد على ثلاثة مبادئ أساسية وهي¹:

1. النظرة الشاملة للموارد والطاقة:
يقوم على النظرة الشمولية للموارد من خلال دراسة قرارات الإستثمار بالمنشأة والذي يتحول إلى قرارات الإستحواذ على موارد يتم تخصيصها على أوجه عمليات وأنشطة المنشأة على أساس أن الطاقة يتم فحصها ودراستها كدالة للموارد وأن مجتمعات الموارد هي وسيلة لإدارة الطاقة، وبالتالي فإن محاسبة إستهلاك الموارد تركز على الموارد بمفهومها الشامل وتعمل على تجميع تلك الموارد في مجتمعات موارد تتضمن التكاليف المرتبطة بكل نوعية من الموارد، وتساعد في التعرف على العلاقات التشابكية بين الموارد.

2. النظرة الشاملة لطبيعة التكلفة:

يميز أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد بين بعدين أساسيين لطبيعة التكلفة وهما:

- أ. الطبيعة الأولية للتكلفة: سواء كانت تكاليف ثابتة أو تكاليف متغيرة وفقاً لنقاط إستهلاك الموارد وتحدد الإختبارات التنظيمية الإستراتيجية نوع التكلفة عند حدوثها الأصلي.
- ب. الطبيعة المحتملة للتكاليف المتغيرة: وهي التي تفسر إحتمال التغير التناسبي للتكاليف المتغيرة عند نقطة الإستهلاك وبالتالي يجب أن ترتبط طريقة تخصيص التكاليف بنماذج إستهلاك الموارد فتعالج التكاليف المتغيرة إما تكاليف تناسبية أو تكاليف ثابتة.

¹ صديق آدم و فتح الرحمن الحسن منصور، التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن إستهلاك الموارد ودورها في تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية - دراسة ميدانية على قطاع صناعة السكر بالسودان، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، عمادة البحث العلمي، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، 2014م، ص66.

3. استخدام نموذج التكلفة على أساس كمي:

يعتمد نظام محاسبة إستهلاك الموارد على قياس مخرجات الموارد في شكل وحدات كمية تتمثل في ساعات العمل المباشر، وعدد ساعات دوران الآلات وغيرها من الأسس، ويتم تخصيص التكلفة المخططة والفعلية على وحدات التكلفة المختلفة على أساس ما أستهلك كميّاً من مخرجات هذه الموارد مع الأخذ في الاعتبار العلاقات السببية بين الموارد الفعلية المستنفدة وتكلفة الوحدات ثم تأتي القيمة النقدية بعد ذلك، وليس مقدماً كما في حالة نظم التكلفة التقليدية، وإذا تعذر إقامة هذه العلاقات السببية فإن تخصيص التكاليف يتم على المستوى التنظيمي الأعلى في المنشأة.

ويحدد كاتب آخر المبادي التي يقوم عليها نظام محاسبة إستهلاك الموارد في الآتي¹:

1. مبدأ السببية:

يتطلب هذا المبدأ أن يكون تدفق الموارد وكافة التكاليف المرتبطة بها يعكس علاقة السبب، وهذه العلاقة يتم التحكم فيها من خلال سلسلة القيمة في المنظمة، ويستند مبدأ السببية على مصطلح الصلة، وهو المصطلح الذي أوجد مفهوم التكلفة القابلة للتبرير، والتي تعتبر التكلفة السليمة للمحاسبة الإدارية اللازمة لترشيد القرارات.

2. مبدأ الإستجابة:

يحدد مبدأ الإستجابة سلوك التكلفة وفقاً لمبدأ السببية، حيث تعتبر الإستجابة بمثابة المكمل والمفسر للسببية، فالإستجابة تحكم علاقات الثبات والنسبية في توقعات الموارد والتي يجب أن تكون كمية، وبالتالي فإن هذا المبدأ يسمح بتوضيح العلاقات التبادلية بين التكلفة الكلية والحجم الكلي عندما تكون درجة تعقيد الإنتاج عالية.

3. مبدأ العمل:

هذا المبدأ مستمد من مدخل التكلفة على أساس النشاط، فأحياناً تكون تدفقات الموارد وتكاليفها غير كافية لتوفير المعلومات المطلوبة لمتخذ القرار، ولذلك فإن الأنشطة تعرف بشكل دوري أو مستمر لشرح ما هي الأنشطة التي كان تنفيذها سبباً لإستهلاك الموارد بين مجموعات الموارد ويطبق مبدأ

¹ Ahmed S., and Moosa A. M., **Application Of Resource Consumption Accounting (RCA) In An Educational Institute**, Pakistan Business Review, 2011, p75.

العمل أو النشاط من خلال تعريف النشاط أو المحركات على أساس كمي لتكون قادرة على تقديم معلومات عن الطاقة وعن المدخلات على أساس كمي.

ويرى كاتب آخر أن محاسبة إستهلاك الموارد تقوم على مبدأ الإعراف بوجود جزء غير مستغل من طاقة المورد في الأحوال العادية للمنشأة، ومن ثم يجب ألا تتحمل به تكلفة المنتجات وإنما يتم ترحيله إلى حسابات النتيجة آخر الفترة الزمنية، وتمثل تكاليف التشغيل في هذه الحالة، التكلفة المستنفدة فقط من تكلفة المورد والتي تندفق من أوعية الموارد إلى قياس وحدات التكلفة، مثل الأنشطة، العمليات، المنتجات أو العملاء بواسطة مسببات الموارد، مع مراعاة العلاقات التشابكية بين الموارد حيث أن كل مورد قد يفيد آخر ويستفيد من مورد آخر، كما أن هناك بعض الموارد قد تفيد موضوع القياس التكاليفي مباشرة، فهي تحليل يقوم على تدعيم طبيعة التكلفة ويظهر للإدارة مواطن الطاقة العاطلة¹.

بينما يرى آخر أن محاسبة إستهلاك الموارد تقوم على مبدأ طبيعة هيكل التكاليف حيث تصنف محاسبة إستهلاك الموارد عناصر التكاليف الخاصة بكل مورد إلى مجموعتين، عناصر تكاليف ثابتة وعناصر تكاليف متغيرة وذلك حسب علاقة هذه العناصر بالمرجات على مستوى كل مورد على حدة وليس على مستوى المنشأة ككل، ينطبق هذا التصنيف على كل من التكلفة الأولية وهي التكلفة المتولدة داخل المورد نفسه، والتكاليف الثانوية وهي التكلفة التي يستفيد منها كل مورد من أوعية الموارد الأخرى مثل أوعية الموارد البشرية، إلى جانب التسهيلات والمشتريات، مع الأخذ في الاعتبار الطبيعة الاحتمالية للتكاليف المتغيرة عند نقطة إستهلاك الموارد، حيث تعالج التكاليف المتغيرة إما كتكاليف تناسبية أو تكاليف ثابتة، في حين الطبيعة الأولية للتكاليف الثابتة كما هي لا تتغير مع نماذج الإستهلاك².

مما سبق يتضح للباحث أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد يقوم على عدة مبادئ تعتمد في مجملها بصورة رئيسية على الموارد المستهلكة فعلياً في تخصيص التكاليف على أساس كمي مع الأخذ في الاعتبار الطبيعة الأولية للتكلفة والطبيعة المحتملة للتكاليف المتغيرة، وكذلك توضيح الطاقة الغير مستغلة من الموارد وإستبعاد حسابها من تكلفة المنتجات، وزيادة قدرة المنشأة على إدارة ورقابة الموارد بصورة أكثر كفاءة، مما يساعد في تدعيم عملية إتخاذ القرارات الإدارية المتعددة بالمنشأة والمساهمة في دعم القدرة التنافسية.

¹ محمد شحاتة خطاب، مرجع سابق، ص 141.

² رندا موسى كيوان، مرجع سابق، ص 128.

سادساً: تقسيم الموارد والأنشطة وفقاً لنظام محاسبة إستهلاك الموارد:

إن التركيز على الموارد في نظام محاسبة إستهلاك الموارد يساعد في الإفصاح عن طاقة الموارد الفائضة (العاطلة) من خلال الإفصاح الكامل عنها وعدم تحميلها على المنتجات أو أهداف التكلفة الأخرى بشكل حكيم أو تقديري، ويعطي مؤشر للإستخدام الثابت لمفهوم الطاقة المتوافرة مثل الطاقة النظرية¹. وقسمت الموارد طبقاً لنظام محاسبة إستهلاك الموارد إلي ما يلي²:

1. **الموارد ذات الطاقة المحددة:** هي الموارد التي تمتلك طاقات وقدرات محددة وللحصول على مقدار إضافي من هذه الموارد لابد من بذل المزيد من الجهد للحصول على هذه الطاقة، وكذلك إنفاق المزيد من الإستثمارات وتحمل التكاليف ومن أمثلة هذه الموارد ما يستخدم في القطاعات الإنتاجية الخدمية مثل الآلات والمعدات، العمالة المباشرة، هندسة وتصميم العمليات الإنتاجية.
2. **الموارد ذات الطاقات غير المحددة:** هي الموارد التي لا يوجد لها طاقة محددة، تحصل عليها الشركة كلما أرادت ذلك بدون أي تكاليف إضافية للطلب لأن تكاليف الطلب تدفع مرة واحدة عند الإشتراك ولا يتم إلا دفع تكاليف الإستهلاك بعد ذلك. وفي هذا النوع من الموارد فإن تكاليف الإستحواذ تساوي تكاليف الإستهلاك حيث لا تتحمل الشركة إلا ما تم إستهلاكه من هذه الموارد، أما الجزء غير المستخدم من هذه الموارد لا يحمل على الإنتاج وبالتالي فإن التركيز يكون على الإستهلاك وليس الإستحواذ. ومثال لذلك عدم القدرة على الإستفادة من وجود طاقة عاطلة في الآلات بسبب محدودية قدرة إدارة هندسة الإنتاج على إحداث تغيير في المنتج بالشكل الذي يساعد على رفع إستغلال طاقة مورد الآلات.

يستنتج الباحث مما سبق أن النظرة الشاملة للموارد تعتبر الركيزة الأولى التي يقوم عليها نظام محاسبة إستهلاك الموارد في فهم وتحليل الموارد وعلاقات الموارد بالأنشطة، والعلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض، وفهم طبيعة الموارد وكيفية إستهلاك الموارد وتمييز الموارد العاطلة في مجتمعات الموارد والإبقاء على تكاليف الموارد العاطلة في مجتمعات الموارد بدلاً من تخصيصها على أهداف التكلفة.

¹ Clinton, B Douglas and Merwe A.V. der., **Understanding Resource Consumption Accounting and Cost Behavior Part II**, Cost Management, Vol. 22, No.4, 2008, p3.

² ميمونة ناصر العبد لله، محاسبة إستهلاك الموارد، الكويت: دار الفلاح للنشر والتوزيع، 2000 م، ص78.

سابعاً: تحليل الأنشطة في ظل نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد:

يرى أحد الكتاب أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد ينتهج تقسيم جديد للأنشطة يقوم على محورين أساسيين وهما: هل يضيف النشاط قيمة أم لا ؟ هل النشاط ضروري أم غير ضروري؟. وإعتماداً على المحورين أعلاه من الممكن تقسيم الأنشطة إلى أربعة أقسام، وهي كما يلي¹:

1. أنشطة مضيضة للقيمة وضرورية للشركة.
 2. أنشطة مضيضة للقيمة وغير ضرورية للشركة.
 3. أنشطة غير مضيضة للقيمة وضرورية للشركة.
 4. أنشطة غير مضيضة للقيمة وغير ضرورية للشركة.
- وعليه فإن التحسين المعتمد على تحليل الأنشطة المستهلكة للموارد يعتمد على الآتي:
- الإستراتيجية الأولى:** تحسين الأنشطة التي تقع في المجموعة الأولى (1):

في ظل هذه الإستراتيجية يجب على الشركة أن تتخذ كافة التصرفات المناسبة للعمل على تحسين أنشطتها الرئيسية والجوهرية والتي تمثل المصدر الرئيسي للمزايا التنافسية للشركة في السوق.

الإستراتيجية الثانية: نقل مجموعة من الأنشطة في المجموعة (1) إلى المجموعة (2):

إن التحليل المستمر لأنشطة المجموعة الأولى التي تتسم بأنها ضرورية ومضيضة للقيمة قد ينتج عنه أن بعض العمليات أصبحت غير ضرورية مع أنها مضيضة للقيمة وبالتالي يتم نقلها من المجموعة (1) إلى المجموعة (2).

الإستراتيجية الثالثة: نقل مجموعة من الأنشطة من المجموعة (2) إلى المجموعة (4):

بعد التحليل السابق وتحويل أنشطة المجموعة (1) الضرورية إلى المجموعة (2) غير الضرورية ولكنها منتجة للقيمة، يتم التفكير في إستخدام بعض الطرق والأساليب لإعادة هندسة العمليات الفنية وتحويل هذه الأنشطة إلى أنشطة غير مضيضة للقيمة أو غير مؤثرة على القيمة التي يتم إنتاجها في المنتج وبالتالي يمكن تحويلها إلى المجموعة (4).

¹ صديق آدم وفتح الرحمن الحسن منصور، مرجع سابق، ص 70.

الإستراتيجية الرابعة: نقل مجموعة من الأنشطة من المجموعة (1) إلى المجموعة (3):

تحليل الأنشطة الضرورية والمضيفة للقيمة بصفة مستمرة وإدخال التعديلات والتحسينات المستمر عليها قد ينتج عنها وجود بعض الأنشطة غير مضيفة للقيمة وبالتالي يتم إعادة تصنيفها على أساس أنها أنشطة ضرورية ولكنها غير مضيفة للقيمة.

الإستراتيجية الخامسة: نقل مجموعة من الأنشطة من المجموعة (3) إلى المجموعة (4):

باستمرار عمليات البحث والتحليل للأنشطة الضرورية وغير المضيفة للقيمة بصفة مستمرة قد ينتج عنها وجود جزء من هذه الأنشطة غير ضروري وغير مضيف للقيمة وبالتالي يتم نقلها وإعادة تصنيفها ضمن المجموعة (4) تمهيدًا للتخلص منها وحذفها.

الإستراتيجية السادسة: التخلص من الأنشطة التي تقع في المجموعة (4):

يجب التخلص من الأنشطة التي تقع في المجموعة (4) بسرعة لإيقاف نزيف الموارد التي يتم إستهلاكها دون إضافة قيمة.

يتفق الباحث مع الباحثين مصدر التحليل في أن التركيز على التحسين المستمر في ظل التقدم التكنولوجي هو العامل الحاسم في تحديد أهمية الأنشطة ومدى مساهمتها في إضافة أو عدم إضافة القيمة، حيث أن بعض الأنشطة المضيفة للقيمة ستصبح غير ضرورية، لذلك يجب التخلص منها بجعلها غير مؤثرة على القيمة من خلال إجراء المزيد من التحسينات.

المبحث الثاني

مقومات وخصائص ومعوقات تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد

يعتبر نظام محاسبة إستهلاك الموارد من الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة، وهو نظام يتميز بالشمول والقدرة على توفير المعلومات الملائمة التي عجزت عن توفيرها أنظمة التكاليف التقليدية، والتي بدورها تساعد في تخطيط الموارد وخفض التكاليف وتحقيق الرقابة والكشف عن الطاقة العاطلة والفائضة وتخصيص التكاليف وإتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية بدقة عالية، مما يدعم قدرة المنشأة التنافسية وإرضاء عملائها. عليه يستعرض الباحث في هذا المبحث تقسيم وتحليل الموارد والأنشطة والنظم المعاونة ومعوقات تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد.

أولاً: مقومات نظام محاسبة إستهلاك الموارد:

تتمثل مقومات نظام محاسبة إستهلاك الموارد في الآتي¹:

1. تجانس مقاييس الطاقة في كل مجمع موارد:
للتغلب على مشكلة عدم تجانس مقاييس الطاقة في كل مجمع للموارد فإن هذا المدخل يحدد مقياساً للمخرجات في كل مجمع من مجمعات الموارد ويكون هذا المقياس متجانساً لإدارة الطاقة، فهو يوفر رؤية لكيفية إستخدام الموارد بغض النظر عن تشكيلة الأنشطة التي تؤديها الموارد، ويركز على طبيعة العلاقات بين الموارد مما يوفر منظوراً للإختيار الدقيق لمقياس المخرجات.

2. فعالية إدارة الطاقة الفائضة (العاطلة):

يمكن أن يتم تلخيص فعالية إدارة الطاقة العاطلة في النقاط التالية:

أ. يتم التقرير عن الطاقة العاطلة أو الفائضة كإحرفات.

ب. لا يتم تخصيص الطاقة العاطلة بأي صورة على وحدة الخدمة.

ج. تتبع الطاقة العاطلة إلى الشخص المسؤول وبذلك يمكن السيطرة عليها.

¹ محمد عمر محمد الدنف، تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات بإستخدام محاسبة إستهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد - دراسة تطبيقية، جامعة طنطا، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة 2013 م، ص99.

هذا، ويضيف كاتب آخر أن إتباع نظام التكاليف على أساس كمية الموارد يمثل ذلك العمود الفقري لمحاسبة إستهلاك الموارد، ويعتبر تدعيم لتحميل جميع عناصر التكاليف من خلال مجموعات الموارد إلى مجموعات الموارد الأخرى، أو إلى موضوعات القياس التكاليفي المباشر¹.

بينما يرى كاتب آخر أن تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد يتطلب العديد من المقومات يتجسد أهمها في النواحي الآتية²:

1. وجود قسم محاسبي مختص بقياس تكلفة المنتجات وتحديدها.
 2. توفر المؤهلات العملية والعلمية لدى العاملين في القسم المحاسبي التي تمكنهم من فهم وتطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد.
 3. وجود تواصل جيد بين القسم المحاسبي والأقسام الإنتاجية في المنشأة لتقديم المعلومات اللازمة عن موارد الإنتاج وتكاليفها بما يحقق تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد بشكل أفضل.
 4. توفر الخبرة والكفاءة لدى رؤساء الأقسام الإنتاجية والفنيين على تحديد آلية الإنتاج .
- يتضح للباحث أن محاسبة إستهلاك الموارد لها العديد من المقومات إختلف الكتاب في الإنفاق عليها، ويرجع هذا الإختلاف لإختلاف البيئة التي طبق بها نظام محاسبة إستهلاك الموارد. ويرى الباحث أن من أهم المقومات التي تقوم عليها محاسبة إستهلاك الموارد تتمثل في إدارة الموارد عند كل المستويات الإدارية والتشغيلية، وفهم الطبيعة الأولية للتكاليف وفهم القرارات التسويقية عند المستوى الإستراتيجي.

ثانياً: خصائص نظام محاسبة إستهلاك الموارد:

يمتاز نظام محاسبة إستهلاك الموارد بالعديد من الخصائص، من أهمها ما يلي³:

1. التتبع الدقيق للتكاليف ومساراتها بما يؤدي إلى دقة تخصيص التكاليف على العمليات الإنتاجية.

¹ تهاني محمود النشار، إستخدام نظام إدارة التكلفة لقياس ورقابة تكاليف الجودة في منشآت الخدمة - نموذج محاسبي مقترح، جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الثاني، 2004 م، ص23.

² Mohammad Haytham AL Debs, **Possibility of Applying Resource Consumption Accounting in Syrian Industrial Entities**, Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. 37 ,No3. 2015 p334.

³ محمد سيد محمد الصغير، مرجع سابق، ص90.

2. إتاحة قدر أكبر من إمكانية تخطيط الموارد.
 3. إتاحة الفرصة أمام الإدارة لفهم العلاقات التشابكية بين الموارد مما يدعم إتخاذ القرارات.
 4. السيطرة على الطاقات الزائدة (العاطلة) والتوجيه السليم لتلك الطاقة بما يخدم أهداف المنشأة.
 5. توجيه الإهتمام نحو المنتجات التي تباع بأسعار منخفضة من خلال التأثير في عملية تخصيص التكاليف لتحديد المنتجات التي يجب إستبعادها.
 6. دعم فلسفة التوجه بالعمل، من خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة الأساسية ذات القيمة للعمل وتقليل الإستثمار في الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعمل.
- ويضيف كاتب آخر أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد يتلافى معظم عيوب أنظمة إدارة التكلفة التقليدية لما يتميز به من خصائص وخاصة فيما يتعلق بالطاقات العاطلة وكيفية معالجتها ويمكن التغلب على عيبه المتمثل في صعوبة الإستفادة منه في المنشآت الصغيرة بتطبيقه بالتكامل مع نظم تخطيط الموارد¹.
- بينما يرى كاتب آخر أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد يمتاز بخاصية الجمع ما بين الإهتمام بالأجلين القصير والطويل، حيث أنه من المعروف أن مدخل المحاسبة على أساس النشاط يهتم بالأجل الطويل ولهذا يفترض أن معظم عناصر التكاليف تميل إلى التغير في الأجل الطويل ولهذا وعند الإعتماد على هذا المدخل لإتخاذ القرارات في الأجل القصير غالباً ما لا يتوافر معلومات مفيدة لإتخاذ القرار².
- يتضح للباحث أن نظام محاسبة أستهلاك الموارد يمتاز بالعديد من الخصائص التي من شأنها تتبع التكاليف، وتحديد الموارد وتخطيطها وفهم علاقاتها التشابكية، والسيطرة على الطاقة العاطلة منها. بالإضافة إلى الإهتمام بالأجلين الطويل والقصير. ويرى الباحث أن من أهم خصائص نظام محاسبة إستهلاك الموارد أنه يعكس التغير في التكلفة عند إستهلاك الموارد.

ثالثاً: أنواع الطاقة العاطلة والمحاسبة عنها:

حدد أحد الكتاب أن الطاقة العاطلة تنقسم إلى عدة أنواع. منها³:

1. طاقة عاطلة بسبب تطبيق السياسات الإدارية، ومنها عدم العمل في العطلات الرسمية، عدم العمل في العطلات الأسبوعية، وتوفير وجبات سريعة للعاملين بالشركة.

1 صديق آدم و فتح الرحمن الحسن منصور، مرجع سابق، ص 68.

2 محمد أحمد شاهين، مرجع سابق، ص 229.

3 أمجاد محمد الكومي، مرجع سابق، ص 195.

2. طاقة عاطلة بسبب قيود التوزيع، ومنها إحتكار المنافسين لإنتاج السوق، وظهور منتجات بديلة، قيود السعر، ورضاء وولاء العميل.
 3. طاقة عاطلة بسبب القوانين الخارجية، ومنها قوانين وإجراءات حماية البيئة، العطلات الرسمية الحكومية والمناسبات الدينية.
 4. طاقة عاطلة بسبب مواجهة الأحداث الطارئة غير المتوقعة، ومنها تقادم الآلات، عدم القدرة علي تلبية الطلب السوقي بسبب وقوع حدث أمني قومي، معوقات تقديم خدمات مالية للعملاء.
 5. طاقة عاطلة بسبب رغبة الإدارة في الإستعداد الفوري لمتطلبات العملاء لكسب ثقتهم وولائهم لمنتجات المنشأة طول الوقت، وزيادة جذب العملاء الجدد، وتنمية القوة الشرائية.
 6. طاقة عاطلة ناتجة عن الفرق بين الطاقة المخطط إستخدامها والإستخدام الفعلي لها خلال فترات التشغيل، ففي إستخدام مستويات مرتفعة للطاقة فيما بين 80 - 85% يكون من المتوقع أن يصل متوسط الطاقة العاطلة داخل المنشأة % 2,5 من إجمالي الطاقة الإجمالية.
- يرى الباحث أن إعتراف نظام محاسبة إستهلاك الموارد بوجود موارد عاطلة سهل من تطوير وصيانة أنظمة إدارة التكلفة من خلال تبسيط تحليلات تكاليف الموارد، بالإضافة إلى ذلك فإن أنظمة إدارة التكلفة التي تعتمد عليها تقدم معلومات عن الموارد العاطلة تساعد في إتخاذ القرارات.

رابعاً: خطوات تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد:

- حدد أحد الكتاب الإجراءات الرئيسية لتطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد في النقاط التالية¹:
1. تحديد الموارد المتاحة وتحديد الإحتياجات المتوقعة منها، ومن ثم تجميع الموارد الفعلية والمخططة والمتجانسة في مجتمعات الموارد، ثم تحديد مخرجات مجتمعات الموارد مقاسة في شكل عيني، ومن ثم بناء خريطة تنظيمية للموارد التي تفيد في تحديد العلاقات التبادلية بين مجتمعات الموارد مع بعضها للتعرف على إستفادة كل مورد من الموارد الأخرى، وربط وتخصيص الموارد المتاحة بالعمليات التشغيلية عن طريق محركات الموارد، مما يسهل معه تحديد موقع وكمية وتكلفة كل مورد مستخدم داخل المنشأة وتحديد كل مورد غير مستخدم.
 2. تحديد التكلفة السنوية طبقاً للموازنة، مع مراعاة الهدف الأساسي لكل إدارة وهو إستخدام الموارد المتاحة لديها بأكبر قدر من الكفاءة والفعالية، ولتحقيق هذا الهدف يجب على الإدارة أن

¹ محمد شحاتة خطاب، مرجع سابق، ص 152.

تستفيد من أفضل المعلومات المناسبة والمتاحة في إعداد خططها المستقبلية، وأكثر هذه المعلومات أهمية في عملية التخطيط، هي تلك المتعلقة بسلوك التكاليف، بمعنى دراسة سلوك التكاليف وكيفية تغيرها في مجموعها وفقاً للتقلبات في مستوى أو حجم النشاط، عليه يتم تقسيم التكاليف السنوية المخططة إلى تكاليف تناسبية وثابتة ومختلطة، وهنا يتم فصل التناسبية عن الثابتة في التكاليف المختلطة بإستخدام أسس موضوعية حتى تصبح عناصر التكاليف مكونة من التكاليف التناسبية والتكاليف الثابتة.

وأوضح كاتب آخر أن إجراءات تطبيق تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد تتمثل في 1:

1. تحديد حجم النشاط أو الطاقة مميزاً بكل محرك من محركات الطاقة، وهنا لا بد من التفرقة بين الطاقة المتاحة والطاقة المخططة في الموازنة، حيث تمثل الأولى الطاقة النظرية بعد تعديلها بأعطال التشغيل الحتمية، والثانية تتمثل في الإستخدم المخطط بالموازنة وهو المستوى المتوقع لإستخدام الطاقة خلال فترة الموازنة القادمة، وفي كثير من الحالات يكون المستوى المخطط بالموازنة أقل من الطاقة المتاحة، فمن خلال معرفة الفرق بين الطاقة المتاحة والإستخدم المخطط بالموازنة، ويمكن تحديد تكلفة الطاقة غير المستغلة ومن ثم إستبعادها وإستغلالها.
2. تحديد تكلفة وحدة الأداء عن طريق ضرب الإستخدم المخطط بالموازنة لوحدة التحميل وتحميلها على المنتجات على نحو أكثر دقة.
3. يتم ربط كافة عناصر التكاليف السنوية المخططة طبقاً للموازنة سواء كانت تناسبية أو ثابتة بالأنشطة سواء كانت رئيسية أو مساعدة، ثم يعاد تخصيص تكاليف الأنشطة المساعدة على الرئيسية وفقاً لإستفادة هذه الأنشطة، ثم يعاد توزيع تكاليف الأنشطة الرئيسية على المنتجات، ويتم ذلك من خلال مرحلتين هما:

أ. **المرحلة الأولى:** تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة تبعاً لمدى إستهلاك هذه الأنشطة لتلك الموارد، وذلك طبقاً لمفهوم الأنشطة التي تستهلك موارد وبعبارة أخرى فإن أي نشاط لا يستهلك مورداً من هذه الموارد لا يجب تحميله بأي نصيب من تكاليف هذا المورد، ويتم إستخراج نوعين من معدلات التحميل لتخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة هما:

¹ يارا سعد علي، المحاسبة عن إستهلاك الموارد الجيل القادم لمنظمة إدارة التكلفة، القاهرة: المؤتمر العلمي السنوي لقسم المحاسبة والمراجعة - دور المحاسبة والمراجعة في إدارة المخاطر المعاصرة، الفترة من 11 - 12 أكتوبر 2014م، ص57.

- i. معدل مرتبط بالتكاليف التناسبية ويتم إستخراجه عن طريق قسمة التكاليف السنوية التناسبية المخططة طبقاً للموازنة على الإستخدام المخطط بالموازنة.
- ii. معدل مرتبط بالتكاليف الثابتة ويتم إستخراجه عن طريق قسمة التكاليف السنوية الثابتة المخططة طبقاً للموازنة على حجم النشاط السنوي للإنتاج.

ب. المرحلة الثانية: تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات تبعاً لمدى إستهلاك هذه المنتجات للأنشطة، وذلك بإستخدام العدد المناسب من محركات التكلفة، ولتخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات يتم إستخراج معدلات التحميل عن طريق قسمة تكاليف النشاط المتوقعة على الإستخدام المخطط بالموازنة. أما التكلفة غير المستغلة فتحسب لكل عنصر من عناصر التكاليف الثابتة عن طريق إيجاد الفرق بين حجم النشاط السنوي المتاح والإستخدام المخطط بالموازنة وضرب الفرق في معدل التكلفة الثابتة للعنصر.

بينما يرى كاتب آخر أن خطوات تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد تتمثل في تجميع كافة العمليات التشغيلية في شكل أنشطة والتي تمثل العلاقة للتكلفة عن طريق تجميع الأعمال المتجانسة ضمن نشاط واحد بما يعكس الارتباط الطردي بين تلك الأعمال معاً، ويعكس درجة المرونة في تغير عناصر التكاليف المجمعة بحيث يتلائم مع التغير في مستوى النشاط¹.

مما سبق يستنتج الباحث أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد يركز على التتبع التفصيلي للموارد، حيث تتضمن مجموعات الموارد كل من الموارد والتكاليف التي تخدم هذه الموارد، ويتم الربط المباشر بين مجموعات الموارد مع موضوعات القياس التكاليفي مع ضرورة مراعاة أن بعض مجموعات الموارد وجدت لتخدم مجموعات موارد أخرى. كما أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد يقوم على التغير التناسبي للتكاليف عند نقطة الإستهلاك في تخصيص التكاليف، وهذا ما يميزه عن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط .

خامساً: أبعاد نظام محاسبة إستهلاك الموارد:

تقوم فلسفة نظام محاسبة إستهلاك الموارد على أن الموارد هي السبب الأساسي للتكلفة، ويعمل هذا النظام على الإستغلال الأمثل لهذه الموارد من خلال تحديد التكلفة المخططة والفعلية، فهو يعتمد القياس الكمي للموارد المستهلكة بهدف خدمة العملاء، وتدفع هذه التكاليف من مجموعات الموارد إلى أهداف التكلفة

¹ أمجاد محمد الكومي، مرجع سابق، ص201

المختلفة. ويتم تحقيق ذلك بتضافر جهود عدد من المداخل والأساليب المستحدثة، والتي تمثل بدورها النظم المعاونة لنظام محاسبة إستهلاك الموارد. وفيما يلي يستعرض الباحث أهمها:

1. نظام التكلفة الألماني (GPK):

إن نظام التكلفة الألماني هو مدخل التكاليف المباشرة أو المتغيرة، يخصص تكاليف مراكز التكلفة وفقاً للعلاقات السببية بين التكلفة وغرض التكلفة، ويستثنى جميع التكاليف الثابتة، حيث تستفيد منه المنشآت التي تبذل جهوداً كبيرة لتحديد سلوك التكاليف وتتبعها وربطها بعمليات إتخاذ القرارات¹.

أ. مفهوم نظام التكلفة الألماني:

هو نظام ظهر في أعقاب الحرب العالمية الثانية حيث تم تسميته بنظام التكلفة المرن وأفضل وصف له هو نظام التكاليف المباشرة أو المتغيرة ويستخدم بواسطة الشركات التي تسعى إلى تحديد سلوك التكلفة وتتبعها وربطها بإتخاذ القرارات².

يستنتج الباحث أن نظام التكلفة الألماني ينتهج منهج مدخل التكاليف المباشرة أو المتغيرة مع الإلتزام بالمرونة في تخصيص التكلفة على مراكز التكلفة وفقاً للعلاقات السببية بين التكلفة وغرض التكلفة مما يساعد في تحسين القرارات الإدارية المرتبطة بتوظيف الطاقة.

ب. أهداف نظام التكلفة الألماني:

يوفر تطبيق نظام التكلفة الألماني العديد من الأهداف، تتمثل في³:

iii. تحليل أفضل لقرارات الشراء والتصنيع.

iv. تحسين عملية إتخاذ القرارات المرتبطة بالطاقة.

v. تحسين عملية الرقابة على التكاليف.

vi. التخطيط الأفضل للإنتاج والمبيعات.

vii. تحقيق درجة أكبر من الشفافية في المعلومات عن التكلفة.

يتضح للباحث أن نظام التكلفة الألماني من خلال تخصيص تكاليف مراكز التكلفة وفقاً للعلاقات السببية بين التكلفة وغرض التكلفة يحقق العديد من الأهداف الإستراتيجية التي تعمل على توفير

¹ محمد خالد عبدالله، مرجع سابق، ص21.

² محمد السيد الصغير، مرجع سابق، ص84.

³ المرجع سابق، ص24.

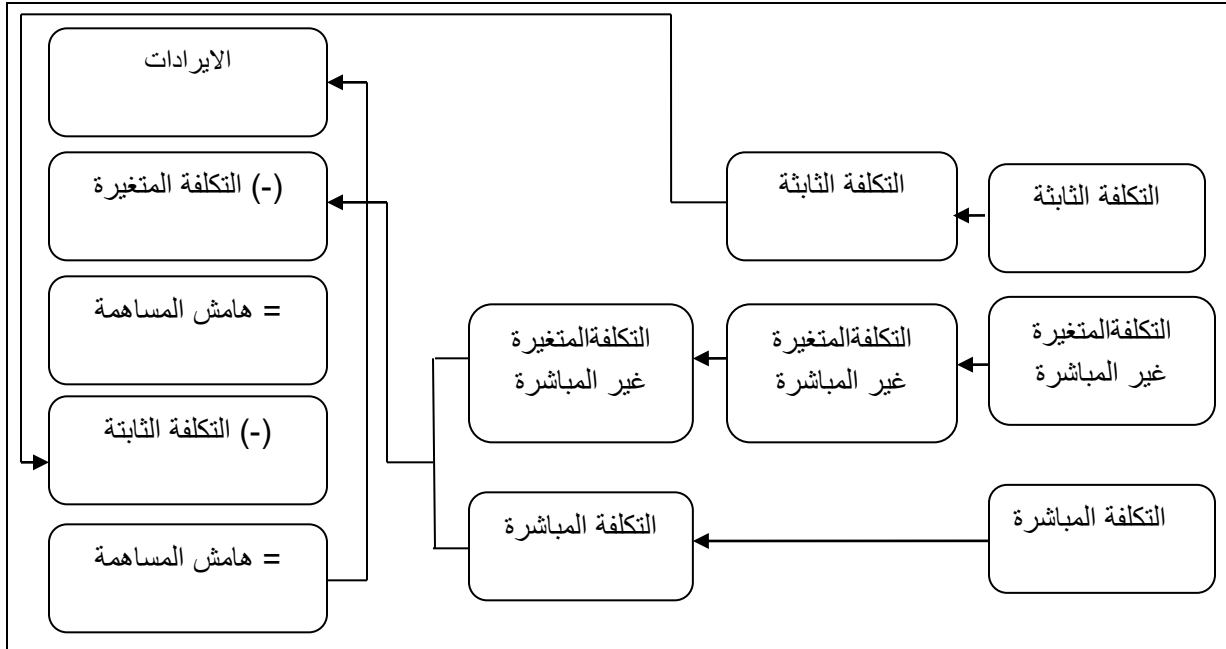
قرارات مثلى لتقليل التكلفة وزيادة الإيرادات لتحقيق القدرة الإنتاجية للعمل بهدف نجاح المنشأة في ظل سوق المنافسة القوية. كما يمكن أن يساعد في تحليل الكميات المستهلكة من الموارد لكل مركز تكلفة وتحديد وقياس الطاقة العاطلة.

ج. البنية الأساسية لنظام التكلفة الألماني:

إن نظام التكلفة الألماني يستخدم نوعين مختلفين من مراكز التكلفة، مراكز تكلفة أولية ومراكز تكلفة مساعدة، فمراكز التكلفة المساعدة تعكس الأنشطة البعيدة نسبياً عن التصنيع كإدارة المصنع. بينما ترتبط المراكز الأولية ارتباطاً وثيقاً بعملية التصنيع ذاتها¹. ويمكن للدارس توضيح ذلك بالإستعانة بالشكل التالي:

شكل رقم (1/2/2)

البنية الأساسية لنظام التكلفة الألماني



المصدر : يارا سعد علي عبد الهادي، المحاسبة عن إستهلاك الموارد لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة القاهرة: جامعة القاهرة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2012 م، ص 31.

¹ محمد خالد عبدالله، مرجع سابق، ص 24

يستنتج الباحث من الشكل رقم (1/2/2) أن تحميل التكاليف غير المباشرة وفقاً لمدخل التكلفة الألمانية لكل مركز من مراكز التكلفة مبني على تحديد التكاليف غير المباشرة على أساس العديد من مراكز التكلفة، وينبغي أن تكون التكاليف الثابتة مستقرة عموماً خلال فترة التخطيط وتوخي المرونة للتكاليف المتغيرة خلال فترة التخطيط.

2. أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC):

يعرف النشاط على أنه حدث أو عملية تسببت في نشأة أو إيجاد تكاليف في المنشأة مثل إعداد الآلات، طلبات الشراء، فحص الجودة، الصيانة، مناولة المواد، الشحن، إستلام المواد إستهلاك القوى المحركة، إصلاح الإنتاج المعيب وغير ذلك من الأنشطة التي تستهلك مجموعة من الموارد للقيام بالإنتاج¹.

أ. مفهوم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط:

يعرف أسلوب التكلفة على أساس النشاط بأنه منهج أو طريقة تقوم على مجموعة من الإجراءات المحاسبية لقياس تكلفة المنتجات بصورة أكثر دقة من خلال مرحلتين، يتم في الأولى ربط التكلفة بالنشاط الذي إستهلك الموارد ثم بعد ذلك تحمل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات التي تستهلك الأنشطة بإستخدام مسبب تكلفة مناسب². كما عرفه آخر بأنه مجموعة من الإجراءات المحاسبية المترابطة والمتكاملة التي تهدف إلى قياس هيكل تكلفة وربحية المنتجات التي تقدمها المنشآت، عن طريق تقسيم الأداء إلى مجموعة أنشطة وإيجاد تكلفة كل نشاط ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات في ضوء محركات تكلفة ملائمة³.

يستنتج الباحث أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط هو عبارة عن مجموعة من الإجراءات المحاسبية المترابطة والمتكاملة التي تهدف لقياس هيكل تكلفة وربحية المنتجات التي تقدمها المنشآت بصورة توفر معلومات دقيقة عن تكلفة المنتجات والخدمات عن طريق تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات باستخدام محركات التكلفة سعياً لتحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.

¹ محمد عبد الفتاح محمد، محاسبة التكاليف- القياس- الرقابة - إتخاذ القرار، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2012م، ص 36.

² صديق آدم و فتح الرحمن الحسن منصور، مرجع سابق، ص 64

³ فاروق جمعة عبدالعال، المدخل المتكامل لتخفيض التكلفة ورقابة الجودة لريادة السوق التنافسي في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة بإستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط، بنها: مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الثاني 2000م، ص 29.

ب. أهداف أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط:

أورد أحد الكتاب أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يسعى إلى تحقيق عدة أهداف منها¹:

- i. تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- ii. تقديم معلومات مفيدة للإدارة لإتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكلفة في قيم ما.
- iii. التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- iv. تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.
- v. مساعدة إدارة المنشأة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حده.

ج. مقومات أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط:

تتمثل أهم المقومات التي يقوم عليها هذا الأسلوب فيما يلي²:

i. **الأنشطة:** يعرف النشاط على أنه حدث أو عملية تسببت في نشأة أو إيجاد تكاليف في المنشأة. ومنها:

- أنشطة أنشطة مرتبطة بوحدة المنتج.
- أنشطة مرتبطة بالدفعة الإنتاجية.
- أنشطة مرتبطة بالخط الإنتاج.
- أنشطة مرتبطة بعمليات المنشأة ككل.

ii. **المسارات:** يعرف المسار على أنه مزيج من الأنشطة توجد بينهم روابط لتحقيق هدف مشترك يتمثل في المساهمة في إنتاج سلع أو خدمات.

iii. **محرك التكلفة:** محرك التكلفة عبارة عن وحدة قياس لتحديد المستوى أو الكمية التي أنجزها النشاط. ومنها:

- محركات تكلفة هيكلية.
- محركات تكلفة تنفيذية.

iv. **الموارد:** هي عناصر إقتصادية تستهلكها الأنشطة وهي ضرورية لأداء العمل ويتم قياس تكلفتها من خلال النظام المحاسبي بالمنشأة

¹ إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 75.

² محمد عبد الفتاح محمد، مرجع سابق، ص 44.

٧. وحدة التكلفة: هي الشئ الذي يود تحديد تكلفته وهو الأساس الذي يحمل عليه التكلفة سواء كان منتجاً أو قسماً أو عميل أو غير ذلك مما نحتاج إلى معرفة تكلفته¹.

٧١. مجتمعات التكلفة: هي مجموعة من الأعمال المتماثلة يتم أدائها داخل المنشأة وذلك لتحقيق غرض معين ويتم توزيعها عن طريق إستخدام محرك تكلفة مناسب وتعتبر حلقة وصل بين العناصر المستخدمة في الإنتاج والمنتجات النهائية².

يتضح للباحث أن المقومات التي يقوم عليها أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط تعمل على قياس التكاليف غير المباشرة بصورة أكثر دقة وتساعد في السيطرة على التنوع الكبير في الكميات من حيث أنواع المنتجات والخدمات المقدمة، وكذلك التعقيدات الموجودة فيها. كما يساعد في إعطاء المعلومات المالية المطلوبة على صعيد المستويات المختلفة.

سادساً: معوقات تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد:

على الرغم من المزايا التي يتمتع بها نظام محاسبة إستهلاك الموارد إلا أنه يواجه تطبيق هذا النظام الكثير من المعوقات يتمثل أبرزها في³:

1. إرتفاع تكاليف تطبيقه.
 2. يكتنف آلية تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد كثيراً من التعقيد مما يضعف إمكانية تبنيه.
 3. عدم وجود الدراية الكافية بالنظام وآلية تطبيقه.
 4. إمكانية تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد مقتصرة فقط على المنشآت التي تتبنى التسهيلات المحاسبية المقدمة من قبل أنظمة تخطيط الموارد (ERP).
- بينما حدد كاتب آخر معوقات نظام محاسبة إستهلاك الموارد في الآتي⁴:

1. صعوبة تحقيق أهداف التخصيص، فبالرغم من الإهتمام بتخصيص تكاليف الطاقة في مجالات البحوث العلمية، إلا أنه ما زال يحتاج لمزيد من الدراسة نظراً لصعوبة الوصول إلى حلول

¹ صديق آدم و فتح الرحمن الحسن منصور، مرجع سابق، ص65.

² المرجع السابق، ص65.

³ Mohammad Haytham AL Debs, p334.

⁴ أماني محمد عبدالعظيم موسى، إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيح ومحاسبة إستهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2012، ص131.

لمشكلة تحقيق التخصيص المرضي للتكاليف حيث يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط منها الموضوعية في إختيار أساس التخصيص وطريقته مع مراعاة التصرفات السلوكية للقائمين على الأداء. كذلك السببية والإستفادة إذ يجب تحميل التكاليف على المنتجات والأنشطة التي تسببت في حدوث التكلفة.

2. مدى إمكانية جمع المعلومات الأساسية لمستوى من التفاصيل أدق عن مجموعات الموارد المختلفة، مثل تقسيم موضوعات التكلفة إلى التكلفة الأولية أو الثانوية، التكلفة الثابتة، أو التكلفة المتغيرة، التناسبية، كذلك الفصل بين الموارد المستغلة وغير المستغلة.

3. مدى تقبل الفكر الإداري، حيث يعتبر من أهم المحددات التي قد تقف عائقاً أمام نظام محاسبة إستهلاك الموارد هي عدم توفر القناعة التامة من قبل الإدارة العليا نظراً لعدم فهم وإستيعاب فلسفته، بالإضافة إلى الآثار السلوكية لموضوع تخصيص التكلفة ومنها إسراف مديري مجموعات التكلفة في إستخدام الموارد المتاحة وخدمات الأنشطة الثانوية.

4. إرتفاع تكلفة التطبيق حيث يقوم نظام محاسبة إستهلاك الموارد على علاقة مفادها تتبع مسارات الأنشطة، وتحديد العلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد المتاحة سواء من مورد لمورد، أو من نشاط إلى نشاط، ويعرض دراسة تلك العلاقات المعقدة والمتداخلة فالأمر يتطلب الإستناد إلى إحدى مجموعات البرامج التطبيقية التجارية بما يساعد على دمج المعلومات عن الطاقات المتاحة والعمليات المؤداة داخل الوحدة الإقتصادية.

بينما أضاف كاتب آخر لمعوقات تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد النقاط التالية¹:

1. يحتاج إلى الكثير من الوقت اللازم لتخطيط المطلوب.
 2. وجود القليل من المنشآت التي تطبق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد حتى وقتنا الحاضر.
 3. يحتاج إلى تطبيق أسلوب تخطيط موارد المشروع (ERP).
- مما سبق يتضح للباحث أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد بالرغم من تقديمه لبعض الأفكار الجديدة لمعالجة أوجه القصور الخاصة بإدارة الموارد، وسعيه لإضافة تحسينات ملحوظة على العمليات وبيانات التكلفة، إلا أنه يواجه الكثير من الصعوبات والمعوقات في تطبيقه. ويرى الباحث أن هذه المعوقات يمكن التغلب عليها من خلال الآتي:

¹ أيمن احمد الشتوي، دراسة إستكشافية لتأثير تطبيق نظم تخطيط موارد المشروع على ممارسات المحاسبة الإدارية ودور المحاسبين الإداريين في منشآت الأعمال السعودية، جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، 2007م، ص 69.

1. العمل على تبني نظام معلومات يساعد في معرفة تكلفة كل التفاصيل الدقيقة الخاصة بمكونات المنتج من الموارد المتاحة .
2. توفير القدر الكافي من التدريب للقائمين على تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد.
3. تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد بالتكامل مع أنظمة تخطيط الموارد (ERP).

سابعاً: مزايا وعيوب نظام محاسبة إستهلاك الموارد:

إن نظام محاسبة إستهلاك الموارد يمتاز بالعديد من الخصائص في مجالات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، ويعمل على تحقيق أفضل إستغلال ممكن للموارد المتاحة بالمنشأة مما يؤدي الى خفض تكلفة المنتج وتحقيق أفضل قيمة مضافة للعميل ودعم المركز التنافسي للمنشأة. عليه فإن نظام محاسبة إستهلاك الموارد كمثل من الأنظمة المحاسبية له مزايا وعيوب وهي كما يلي:

1. مزايا نظام محاسبة إستهلاك الموارد:

إن تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد له عديد من المزايا مقارنة مع النظم التقليدية لقياس التكاليف، ومن أهمها¹:

- أ. يعالج بدقة التقلبات في حجم إنتاج المنتجات النهائية دون تشويه لتخصيص تكلفة المنتج.
- ب. يتمتع بالمرونة للتعديل وإضافة أي تعديلات عليه.
- ج. يحقق العديد من المزايا من أهمها إمكانية إستغلال الكفاءات والقدرات والطاقة وتسهيل التنبؤ ومساعدة المنشأة في وضع موازاناتها على أساس كمية الموارد المتوقع الطلب عليها.
- د. يعطى نظرة واضحة للعلاقات السببية بين الموارد وكميات الموارد.
- هـ. الدقة في تحديد سلوك التكلفة التناسبية (الثابتة) كما هو الحال في تحديد مجتمعات الموارد.
- و. يتيح معلومات للعديد من المستويات والأبعاد مثل المنتج، الخدمة، العملاء، منافذ التوزيع.
- ز. يوفر المعلومات اللازمة لدعم عملية إتخاذ القرارات مثل جمع المعلومات اللازمة في جميع المستويات الإدارية ويساعد على إتخاذ قرارات الدخول أو الخروج من السوق ويساعد في إتخاذ قرارات الشراء والإنتاج وفهم الطبيعة الأولية للتكلفة ويساعد في إدارة الطاقة.
- ح. يقدم نظرة شاملة عن كيفية إدارة الطاقة وتكاليف الموارد وليس مجرد معلومات تقديرية لحساب الطاقة والموارد.

¹ محمد سيد محمد الصغير، مرجع سابق، ص94.

ويرى كاتب آخر أن من أهم مزايا نظام محاسبة إستهلاك الموارد هو تحقيق الرقابة الذاتية للموارد، حيث تتميز محاسبة إستهلاك الموارد بالإهتمام بتوفير المعلومات اللازمة في مجال الرقابة الذاتية على أنشطة المنشأة سواء في الأجل القصير أو الأجل الطويل، حيث أن مسببات حدوث التكاليف والرقابة عليها تحدث على مستوى الموارد وليس على مستوى النشاط، مما يساعد على ترشيد استهلاك الموارد والسيطرة على الطاقة العاطلة والرقابة والتوجيه بما يخدم أهداف المنشأة في الرقابة الذاتية على الموارد¹.

ويضيف أحد الكتاب أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد تتميز بالإهتمام بتوفير المعلومات الملائمة في مجال إتخاذ القرارات الإدارية سواء في الأجل القصير أو المتوسط أو الأجل الطويل، أو على المستويات الإستراتيجية والتكتيكية والتشغيلية، وبما يحقق دقة أكبر في التكاليف التي تحقق قيمة مضافة ومنافع للعميل، بالإضافة لإتاحة الفرصة أمام إدارة الشركة لفهم العلاقات التشابكية بين الموارد، كما يخدم أهداف الشركة في الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة، وبالتالي تدعيم القدرة التنافسية لها².

ويرى كاتب آخر أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد يمتاز بأنه يدعم فلسفة التوجه نحو العميل من خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة ذات القيمة المضافة التي تحقق المنافع للعميل والتخلص من الفائض مما يترتب عليه تحسين أنشطة الشركة ذات القيمة المضافة للعميل وتحقيق أعلى درجات التوافق بين تكاليف وأنشطة الشركة وتفضيلات القيمة بالنسبة للعملاء³.

مما سبق يتضح للباحث أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد يتميز بمجموعة من المميزات التي توفر منهجية علمية جديدة تعمل على إدارة الموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة ذات القيمة المضافة التي تحقق المنافع للمنشأة و العميل. عليه يمكن للباحث أن يضيف المميزات التالية:

- أ. قياس مدى التقدم تجاه أهداف خفض تكاليف إستخدام الموارد المستخدمة وغير المستخدمة.
- ب. يحقق نوعاً من الإنسجام والتكامل خلال التوظيف الأمثل للعلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد والأنشطة وبين الموارد بعضها البعض.
- ج. يساعد في تحليل الإنحرافات وتحديد الكمية المستهلكة من الموارد.
- د. يوفر مقاييس دقيقة للأداء.

¹ عاطف عبدالمجيد عبدالرحمن، مدخل إدارة التكلفة لتدعيم إستراتيجية التميز بالأسعار في ظل الهيئة التنافسية الحديثة، سوهاج: جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول، 2011م، ص56.

² أمجاد محمد الكومي، مرجع سابق، ص 211.

³ محمد أحمد شاهين، مرجع سابق، ص 547.

2. عيوب نظام محاسبة إستهلاك الموارد:

يرى أحد الكتاب أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد يستلزم مجمعات تكلفة أكبر من تلك التي تستلزمها التكلفة على أساس النشاط وإن إستخدام العلاقات التبادلية يستلزم نموذج معقد جداً ويشير كل ذلك إلى أن المنشآت الكبيرة فقط هي التي تستطيع تطبيقه¹.

ويضيف كاتب آخر أنه يعاب على نظام محاسبة إستهلاك إرتفاع تكلفة تطبيقه حيث يقوم نظام محاسبة إستهلاك الموارد على علاقة مفادها تتبع مسارات الأنشطة، وتحديد العلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد المتاحة سواء من مورد لمورد، أو من نشاط إلى نشاط، فالأمر يتطلب الإستناد إلى إحدى مجموعات البرامج التطبيقية التجارية للمساعدة على دمج المعلومات عن الطاقات المتاحة، والعمليات المؤداة داخل الوحدة الإقتصادية².

مما سبق يستنتج الباحث أن هنالك بعض الجوانب السلبية المرتبطة بإستخدام نظام محاسبة إستهلاك الموارد والتي أفرزتها التطبيقات العملية لنظام محاسبة إستهلاك الموارد في المنشآت المختلفة والتي تحد من فعاليته. ويرى الباحث أن ما يقدمه نظام محاسبة إستهلاك الموارد فيما يختص بالإستغلال الأمثل لموارد المنشأة من خلال تعيين التكلفة المخططة والفعلية على أساس ما يستهلك من موارد في شكل كمي يساهم في توفير الأسس المناسبة للرقابة وتقويم الأداء من خلال تحليل الإنحرافات والتعرف على سببها ومن ثم إتخاذ الإجراءات التصحيحية، طغى على عيوبه المذكورة أعلاه، والتي يمكن التغلب عليها من خلال تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد بالتكامل مع أنظمة تخطيط الموارد ومعالجة أوجه القصور الخاصة بتكلفة التطبيق.

¹ علي مجدي سعد الغروي، المحاسبة عن إستهلاك الموارد، جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 34، العدد الأول، 2010م، ص 68.

² أماني محمد عبدالعظيم موسى، مرجع سابق، ص 131.

❖ تناول هذا الفصل الإطار النظري لنظام محاسبة إستهلاك الموارد من حيث مفهومه وأهميته وأهدافه ومبادئه ومقوماته ومعوقات تطبيقه، وكذلك محاولة إبراز دوره في ترشيد وتوجيه الموارد المتاحة وذلك من خلال الإطلاع على العديد من المصادر التي تناولته. ولتحقيق هذا الهدف تم تقسيم هذا الفصل لمبحثين، وهما على النحو التالي:

المبحث الأول: مفهوم وأهمية نظام محاسبة إستهلاك الموارد:

وخلصت الدراسة في هذا المبحث لما يلي:

- تقوم فلسفة نظام محاسبة إستهلاك الموارد على أن الموارد هي السبب الأساسي للتكلفة، وأن الموارد يجب أن تكون منظمة في مجموعات متجانسة أو مجموعات موارد، وكل مجمع موارد له مجموعة من المدخلات تستخدم لإنتاج مخرجات تستخدمها مجموعات موارد أخرى، أو تستخدم لإنتاج السلع والخدمات النهائية.
- نظام محاسبة إستهلاك الموارد يهدف لتحقيق الإستغلال الأمثل لموارد المنشأة، فهو يعتمد القياس الكمي للموارد المستهلكة، وتدقق هذه التكاليف من مجموعات الموارد إلى أهداف التكلفة المختلفة مع الأخذ بعين الإعتبار موضوع تداخل وتشابك العلاقات بين الموارد، فكل مورد يمكن أن يخدم مورد ويستفيد من مورد آخر، كما أن هناك بعض الموارد قد تخدم هدف التكلفة بشكل مباشر.
- نظام محاسبة الموارد يهدف لتقديم معلومات عن كيفية الإستهلاك الأمثل لموارد الأنشطة مستقبلاً بالإعتماد على القياس الكمي للموارد المستهلكة وتوفير معلومات دقيقة عن الطاقة العاطلة.
- تتمثل أهمية نظام محاسبة إستهلاك الموارد في أنه يعتبر نموذج متحرك يتعدى وظيفة توفير معلومات تشغيلية أكثر دقة تساعد في تحليل التكلفة عند أدن مستويات التشغيل، فهو نظام أكثر شمولاً يعترف بوجود جزء غير مستغل من طاقة الموارد في الأحوال العادية للمنشأة. ويعمل على توضيح إستخدامات الموارد وتحديد الطاقات العاطلة وتوظيفها بصورة أمثل لتحقيق مفاهيم الرقابة من خلال مصادر حدوث التكلفة.

المبحث الثاني: أهداف ونماذج وطرق نظام محاسبة إستهلاك الموارد:

وخلصت الدراسة في هذا المبحث لما يلي:

- من أهم خصائص نظام محاسبة إستهلاك الموارد أنه يعمل على تتبع التكاليف، وتحديد الموارد وتخطيطها وفهم علاقاتها التشابكية، والسيطرة على الطاقة العاطلة منها. بالإضافة إلى الإهتمام بالأجلين الطويل والقصير.
- نظام محاسبة إستهلاك الموارد يقوم على عدة مبادئ تعتمد في مجملها بصورة رئيسية على الموارد المستهلكة فعلياً في تخصيص التكاليف على أساس كمي مع الأخذ في الاعتبار الطبيعة الأولية للتكلفة والطبيعة المحتملة للتكاليف المتغيرة، وكذلك توضيح الطاقة الغير مستغلة من الموارد وإستبعاد حسابها من تكلفة المنتجات
- أهم المقومات التي يقوم عليها نظام محاسبة إستهلاك الموارد تتمثل في إدارة الموارد عند كل المستويات الإدارية والتشغيلية، وفهم الطبيعة الأولية للتكاليف وفهم القرارات التسويقية عند المستوى الإستراتيجي
- نظام محاسبة إستهلاك الموارد يعتبر نموذج إقتصادي متكامل يجمع بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام التكلفة الألماني في نظام شامل للمحاسبة الإدارية حيث يقدم معلومات ملائمة تدعم عملية إتخاذ القرارات. وتقوم فلسفة نظام محاسبة إستهلاك الموارد على أن الموارد هي السبب الأساسي للتكلفة وأن التكلفة تحدث وتراقب على مستوى الموارد وليس على مستوى النشاط.
- نظام محاسبة إستهلاك الموارد يتميز بمجموعة من المميزات التي توفر منهجية علمية جديدة تعمل على إدارة الموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة ذات القيمة المضافة التي تحقق منافع للمنشأة والعميل والتي تساعد بدورها في تحليل الإنحرافات وتحديد كمية الموارد المستهلكة.
- بالرغم من تقديم نظام محاسبة إستهلاك الموارد لبعض الأفكار الجديدة لمعالجة أوجه القصور الخاصة بإدارة الموارد، وسعيه لإضافة تحسينات ملحوظة على العمليات وبيانات التكلفة، إلا أنه يواجه الكثير من الصعوبات والمعوقات في تطبيقه. ويحتاج للتكامل والتعاون مع أساليب أخرى من أساليب محاسبة التكاليف للتغلب على هذه المعوقات.

الفصل الثالث

الإطار النظري للرقابة على التكاليف

يتناول الباحث في هذا الفصل الإطار النظري للرقابة على التكاليف من حيث مفهومها وأهميتها وأهدافها ومبادئها، مع التطرق للرقابة على التكاليف من خلال أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام محاسبية إستهلاك الموارد. بجانب إبداء الباحث رأيه في الموضوعات المطروحة، وتم تقسيم هذا الفصل للمباحث التالية:

- المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف الرقابة على التكاليف**
- المبحث الثاني: أساليب ومعايير وخطوات إعداد نظام الرقابة على التكاليف**

المبحث الأول

مفهوم وأهمية وأهداف الرقابة على التكاليف

الرقابة على التكاليف من أهم أنواع الرقابة في منظمات الأعمال كونها تختص بجانب مهم من نشاط المنشأة وهو التكلفة للنشاط بجميع عناصرها والتي تعتبر المحرك الأساسي للنشاط، وتعكس من جانب آخر الوضع المالي للمنظمة، كما تؤثر في مبيعاتها ومن ثم إيراداتها، لأن التكاليف تعتبر دالة للأسعار. ووفقاً لهذا المنظور فإن حسن استخدام الموارد المالية والمادية المتمثلة في التكاليف في المنشأة وبصورة علمية وموضوعية وحسب الخطط الموضوعه مسبقاً يعتبر دليل أولي على نجاح المنظمة في تحقيق أهدافها، وهذا يتطلب إيجاد نظام رقابة فعال على جميع عناصر التكاليف.

أولاً: مفهوم الرقابة:

إن التحليل التقليدي للانحرافات لا يتفق مع التطور في بيئة التصنيع الحديثة حيث يتجاهل المفاهيم السائدة في هذه البيئة الحديثة خاصة فيما يتعلق بجودة المنتج، تدنى حجم المخزون، إنتاج المنتج لمقابلة أوامر بيع محددة وليس بغرض التخزين، إجراءات الشراء والتقييم المستمر لهذه الإجراءات، لذلك كانت هناك ضرورة لتطوير تحليل الانحرافات وبالتالي تطوير مفهوم الرقابة.

1. الرقابة:

تعرف الرقابة بأنها الوظيفة التي تضمن أن الأنشطة توفر لنا النتائج المرغوبة وتتعلق الرقابة بوضع هدف وقياس الأداء وإتخاذ الإجراءات التصحيحي¹.

كما تعرف الرقابة بأنها إجراءات بمقتضاها يتم التأكد من أن الأهداف المخططة والسياسات الموضوعية والإجراءات المتعلقة بها يتم تنفيذها وأن نتائج ذلك التنفيذ هي في حدود المخطط لها². وعرفها آخر بأنها مجموعة الأنشطة التي تمارسها المستويات الإدارية المختلفة في وحدة إقتصادية معينة للتأكد من

¹ جاريد يسلمر، أساسيات الإدارة - المبادئ والتطبيقات الحديثة، ترجمة د.عبد القادر محمد عبد القادر، الرياض: دار المريخ للنشر، 2010م، ص 612.

² رمضان محمد غنيم، الرقابة على التكاليف، القاهرة: دار النهضة العربية، دبت، ص 11.

توافق الأداء المحقق مع الأداء المخطط طبقاً للمعايير الموضوعية لهذا الغرض، وتحديد الفروق وأسبابها، والمسئول عنها، وكيفية تصحيحها¹.

كما تعرف أيضاً بأنها تلك الإجراءات التي تستهدف التأكد من نجاح إتخاذ قرار معين لتنفيذ خطة معينة². وعرفها آخر بأنها أساليب وإجراءات تمارس من قبل إدارة المنشأة على مختلف مستوياتها بغرض التأكد من أن النتائج المحققة توافق الخطة الموضوعية وإكتشاف الإختلاف بينهما إن وجد وتحديد أسبابه والمسئول عنه وإتخاذ القرار التصحيحي المناسب³.

2. رقابة الجودة الشاملة:

تعني رقابة الجودة الشاملة أنه لا يسمح بوجود أي عيوب في المواد الخام والقطع المستلمة من الموردين ولا في الإنتاج تحت التشغيل، ولا في الإنتاج التام، والحاجة إلى نظام رقابة الجودة الشاملة واضحة حيث أن كل نقطة إنتاج تنتج فقط القطع والمواد التي تطلبها أو تسحبها النقطة التالية لها، وبالتالي فإن وجود قطعة أو قطعتين بهما عيوب قد يؤدي إلى توقف خط التجميع كله، وحتى يمكن تحاشي ذلك فإنه يجب على الشركة إتباع برنامج لرقابة الجودة الشاملة. وتبدأ رقابة الجودة الشاملة بالموردين أولاً ويجب إستبعاد الموردين الذين لا يعتمد عليهم وأن يتم تركيز كل المشتريات على قليل من الموردين الممكن الإعتماد عليهم ويمكنهم الإلتزام بجدول التسليم وفق نظام المخزون في الوقت المحدد، وهذه الإعتمادية يجب أن تتسع لتشمل ليس فقط التوريد في الوقت المحدد بل أيضاً الجودة المحددة، فطبقاً للبرامج والعقود يتعهد المورد بأن يقوم بعرض المواد قبل شحنها للشركة وبالتالي يتم تسليمها خالية من أي عيوب، وكأن مسؤولية رقابة الجودة تُرحل من الشركة إلى المورد، والمورد الذي يفشل في تسليم بضاعة خالية من العيوب يستبعد بسرعة ويحل محله آخر يمكنه مقابلة معايير الجودة. وتقع على عمال الإنتاج بالشركة أيضاً مسؤولية مباشرة فيما يتعلق برقابة الجودة الشاملة، فبدلاً من وجود مفتشين للرقابة على المواد والوحدات أثناء حركتها في خط تدفق الإنتاج ويقوم العاملون أنفسهم بإجراء عمليات الفحص هذه، فإذا وجدت مواد أو أجزاء معيبة أثناء تحركها بين نقاط الإنتاج يعمل نظام الإنذار المبكر، ويكون ذلك عن طريق أجراس

1 عبد الحي عبد الحى مرعي و صلاح الدين عبد المنعم مبارك، محاسبة التكاليف المتقدمة - لأغراض التخطيط والرقابة، الإسكندرية: الدار الجامعية للكتاب، 2002 م، ص 21.

2 محمود أحمد إبراهيم وساطع رزوق وعبد العزيز الدغيم، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدماً - نظام التكاليف التقديرية ونظام التكاليف المعيارية، عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2001 م، ص 13

3 صديق آدم محمد أبكر، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في رقابة وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية - دراسة ميدانية على مصانع السكر بالسودان، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، بحث مقدم لنيل درجة الدكتوراة في التكاليف والمحاسبة الادراية غير منشور، ص 189.

وأنوار حمراء، حيث يقوم جهاز الإنذار بإيقاف خط تدفق الإنتاج بالكامل حتى يكتشف العيب ويتم إصلاحه، وتلقي هذه الطريقة مسئولية كبيرة على عاتق العاملين بحيث يتم التأكد من أن الأجزاء والمكونات المرسله لمحطة الإنتاج التالية خالية من العيوب. وفي نظام التصنيع المرن تجرى هذه العمليات بشكل مؤتمت، حيث تقوم آلات التحكم الرقمية بفحص الإنتاج عند تحركه من خلية لأخرى، أي تبرمج الآلات للقيام بالفتيش كجزء من روتين العملية الصناعية، وحيث أن المعدات المؤتمتة يمكن الإعتماد عليها وتكون أكثر دقة من العمال وبالتالي فإن العيوب تختفي في ظل البيئة المؤتمتة ويمكن بسهولة تحقيق الجودة الشاملة¹.

ثانياً: مفهوم الرقابة على التكاليف:

تباينت آراء الكتاب والباحثين حول مفهوم الرقابة على التكاليف، حيث عرفها أحد الكتاب على أنها العمل المكرس لتحقيق تطابق العمليات مع الأهداف والغايات التي سبق أن تم تحديدها، إضافة إلى أن الرقابة تشتمل على عمليات قياس أداء المرؤوسين والمنظمة وتصحيحها للتأكد من أن الأهداف والخطط المرسومة قد نفذت بشكل سليم².

يلاحظ الباحث أن هذا التعريف لم يتناول دور الرقابة على التكاليف في الكشف عن أسباب الإنحرافات وربطها بمسبباتها والذي من شأنه يساعد في توفير معلومات دقيقة عن الموارد.

كما عرفها كاتب آخر بأنها مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط والخطط تكون في صورة موازنات ومعايير حيث أن كل من الموازنات والمعايير قد يكونا بنفس المعنى ويؤديان نفس الغرض لأن المعيار ما هو إلا موازنة لوحدة واحدة من المنتج، وتتحقق الكفاءة والفاعلية بعد المقارنة المشار إليها بواسطة إتخاذ الإجراءات التصحيحية سواء لتعديل الأداء أو لتعديل الموازنة ومعاييرها في حال لم تكن المعايير منسجمة مع التطورات الحادثة في السنة أو الصناعة المعنية أو الإثنين معاً وصولاً لتحقيق كل من الكفاءة والفاعلية³.

يستنتج الباحث من هذا التعريف أن للرقابة على التكاليف دور فاعل في قياس المعايير الموضوعية وقياس مدى إنسجامها مع التطورات الحديثة في وقت المعايرة.

¹ ري إنتش جاريسون و إريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة: محمد عصام الدين، الرياض: دار المريخ للنشر، 2006م، ص 215.

² زهير خضر ياسين، الأبعاد المختلفة للرقابة على التكاليف، بغداد: مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الثاني والعشرون، 2009، ص 228.

³ عبدالله جميل أبو معلق، المحاسبة الإدارية، نقلاً عن إتحاد المصارف العربية، عمان: إتحاد المصارف العربية، 1999م، ص 24.

وعرفت أيضاً بأنها نظام لضبط التكلفة الفعلية لتشغيل منشأة معينة وذلك من خلال نظام محاسبة التكاليف بالمنشأة¹.

يتضح للباحث من التعريف أعلاه أن الرقابة تشمل التكاليف بكافة أنواعها وأشكالها، ولكنه أهمل توضيح كيفية عمل هذا النظام الرقابي لضبط هذه التكلفة.

كما عرفت بأنها نظام لضبط التكلفة التاريخية بالمنشأة ويتحقق ذلك بإتباع المنشأة لأساليب وإجراءات فعالة لعمليات جمع وتسجيل وتبويب التكلفة والتقرير عنها².

يرى الباحث أن الكاتب عرف الرقابة على التكاليف من وجهة نظر جمع وتبويب التكلفة، وأهمل دورها في تحليل وتتبع الموارد والكشف عن الإنحرافات بالمنشأة.

كما عرفت الرقابة على التكاليف بأنها نظام لضبط التكلفة الفعلية لتشغيل منشأة معينة وهذا يتحقق عند وجود نظام فعال لمحاسبة التكاليف بالمنشأة³.

يلاحظ الباحث من التعريف أن الكاتب إشتراط وجود نظام فعال لمحاسبة التكاليف بالمنشأة حتى يتحقق ضبط التكلفة الفعلية لتشغيل المنشأة، ويتفق الدارس مع الكاتب في هذا الشرط.

وعرفها آخر بأنها إستخدام للوسائل الإدارية التي تهدف للمحافظة على مستوى التكلفة المطلوبة لإنجاز نشاط محدد، سواء كان هذا النشاط إنتاجياً، أم خدمياً، أم تجارياً، ضمن الحدود المخططة لغرض تحديد ومعالجة أي مسببات للزيادة في التكاليف⁴.

يستنتج الباحث من التعريف أعلاه أن الرقابة على التكاليف تتم خلال التأكد من حسن سير عمل التكاليف وفقاً للأهداف والبرامج المحددة، وتصميم الإجراءات المرتبطة بكل عنصر من عناصر التكاليف وفقاً لتلك الأهداف والبرامج.

¹ رمضان محمد غنيم، مرجع سابق، ص16

² . صديق آدم محمد أبكر، مرجع سابق، ص193.

³ محمود أحمد إبراهيم وآخرون، مرجع سابق، ص 14.

⁴ عدنان هاشم، محاسبة التكاليف - المبادئ الأساسية - الجزء الأول، طرابلس: الجامعة المفتوحة، المجلة العلمية، 1998م، ص243.

بناءً على ما سبق من تعريفات للرقابة على التكاليف يستنتج الباحث ما يلي:

1. أن الرقابة على التكاليف معنية بوضع هدف محدد وقياس مستوى الأداء لتحقيقه.
 2. أن الرقابة على التكاليف تسعى لتحقيق تطابق العمليات مع الأهداف والغايات المحددة مسبقاً.
 3. أن فاعلية نظام الرقابة على التكاليف مرتبطة بوجود نظام فعال لمحاسبة التكاليف بالمنشأة.
- ويمكن للباحث تعريف الرقابة على التكاليف على أنها نظام يسعى لتحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة وعوامل الإنتاج من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط مسبقاً، ومعرفة الانحرافات وربطها بمسبباتها، وبالتالي توفير بيانات دقيقة عن أوجه النشاط المختلفة.

ثالثاً: أهداف الرقابة على التكاليف:

الرقابة على التكاليف من أهم أجزاء الرقابة الإدارية في المنشأة الاقتصادية، ولا شك أن تحقيق رقابة فعالة على تكاليف المنشأة الاقتصادية يؤدي إلى تحقيق أهداف المنشأة ككل، ويرى أحد الكتاب أن أهداف الرقابة على التكاليف تتمثل في النقاط التالية¹:

1. الحد من أو إزالة الضياع والإسراف في استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة.
 2. العمل على خلق روح الابتكار والتجديد لدى الأفراد العاملين في المنشأة.
 3. إيجاد نظام فعال لحوافز العاملين مرتبطاً بنظام رقابة التكاليف.
 4. تخفيض تكاليف التشغيل إلى المستوى الذي يحقق الحجم المستهدف من الإنتاج.
 5. تحقيق سيطرة الإدارة على العوامل التي تؤدي إلى زيادة أو تخفيض معدلات التكاليف بها.
 6. إجراء الدراسات التشخيصية المستمرة على التكاليف بالمنشأة.
 7. تزويد إدارة المنشأة بالمعلومات اللازمة لإجراء التعديلات المراد إدخالها على أساليب الإنتاج أو مصادر المواد الخام أو منافذ البيع والتوزيع، أو تكوين هيكل العمالة بالمنشأة.
- يستنتج الباحث أن الهدف الأساسي من عملية الرقابة على التكاليف هو تخفيض التكاليف، حيث أن تخفيض التكاليف يعني دعم إستمرارية المنشأة في ظل المنافسة التي تواجهها في السوق. هذا ومن ناحية أخرى تهدف للتأكد من تنفيذ الخطط الموضوعة مسبقاً ومحاولة معالجة أي حالات إنحراف قد تقع في هذه الخطط وتقويمها أولاً بأول حتى لا تتفاقم وتؤدي إلى نتائج سلبية. هذا ويضيف الباحث الأهداف التالية:

¹ محمود أحمد إبراهيم وآخرون، مرجع سابق، ص 17.

1. التعرف على مسببات إنحراف التكلفة وذلك بمساعدة وتعاون جميع المستويات الإدارية.
2. جدولة المهام فنياً وزمنياً لربط معايير التخطيط بمستويات التنفيذ بصورة تفصيلية.

رابعاً: خصائص الرقابة على التكاليف:

إن البعد المحاسبي للرقابة على التكاليف يمكن تعريفه بأبسط صورة كونه مجموعة من القرارات التي من شأنها محاولة الإحتفاظ بالتكاليف الفعلية قريبة قدر الإمكان من التكاليف المعيارية المحددة مسبقاً، وأهم خصائص الرقابة على التكاليف تتمثل في الآتي¹:

1. الرقابة على التكاليف تركز على عدة أساليب وأدوات رقابية ولا تقتصر على الجانب المالي بكل المقاييس والمعايير الفنية والإقتصادية.
2. الرقابة على التكاليف ليست بديلة لنظام الرقابة الإدارية بل هي نشاط مكمل له ويتطلب الأمر إيجاد حالة من التناسق بين الاثنين، وخير معبر عن هذه الحالة هو نظام الموازنات التخطيطية.
3. الرقابة على التكاليف تشمل التكاليف بكافة أنواعها وإشكالها وهي المستلزمات السلعية والعمل والتكاليف الأخرى سواء تم إستنفادها أم لا.

يستنتج الباحث مما سبق أن الرقابة على التكاليف ليست ذات بعد محاسبي فحسب، وإنما هناك جملة إبعاد أخرى إضافة للبعد المحاسبي وهي الرقابة الإدارية والرقابة الإقتصادية ورقابة الجودة، وتعمل هذه الأبعاد في تكامل وتناسق تام، وبصورة تمكن الإدارة العليا من بلوغ الكفاءة والفاعلية في العمل.

خامساً: مبادئ الرقابة على التكاليف:

تقوم عملية الرقابة على التكاليف على عدة مبادئ، إختلف الكتاب في حصرها. حيث حددها أحد الكتاب فيما يلي²:

1. مبدأ المعايرة:

يقوم مبدأ المعايرة على أساس القيام بالبحوث العلمية والتجارية العلمية لوضع المواصفات والشروط والكميات الواجبة من عوامل الإنتاج للشئ المراد معايرته، وهذه المواصفات والشروط والكميات هي ما تسمى بالمعايير. وبعد الوصول إلى هذه المعايير تقوم الإدارة بإصدار قرارات ملزمة للمسؤولين المختصين بضرورة الإلتزام بهذه المعايير. ويقصد بالمعايير طريقة إنتاج معينة وكذلك تكلفة الإنتاج

¹ زهير خضر ياسين، مرجع سابق، ص 229.

² رمضان محمد غنيم، مرجع سابق، ص 41.

لمنتج معين وكذلك جودة معينة أو ما تسمى بالموصفات المعيارية، حيث أن معايرة طريقة معينة من طرق الإنتاج تعني إقرار مجموعة من الخطوات المعيارية التي يوجد بالبحث والتجربة أنها أفضل الخطوات في سبيل تحقيق تلك الطريقة المعينة، من الناحيتين العلمية والإقتصادية، كما أن معايرة تكلفة منتج معين تعني مجموعة البنود المعيارية التي أثبتتها التجربة المعملية أنها كافية تماماً لمقابلة الإحتياجات الصناعية اللازمة لإتمام المنتج في شكله النهائي، أما معايرة نوع معين من المنتج فتعني جميع المواصفات المعيارية اللازمة لتمييز هذا المنتج عن المنتجات الأخرى، والتي تتعلق مثلاً بالشكل واللون والرائحة أو أي مواصفات متعلقة بجودة المنتج.

2. مبدأ محاسبة المسؤولية:

يقوم هذا المبدأ على أساس ربط كل التكلفة بشخص معين، وأن أي بند من بنود التكاليف يحدث في المنشأة إلا وهناك شخص مسئول عن حدوثه، حيث أن حدوث البند ينتج من إذن أصدره أحد الأشخاص وبالتالي فإن هذا الشخص هو المسئول عن هذا البند، وعلى ذلك فإن مبدأ محاسبة المسؤولية يقوم على ربط البنود بالأشخاص. وبالتالي تتحدد المسؤولية عنها وتهدف محاسبة المسؤولية بصفة أساسية إلى الرقابة وتقييم الأداء عن طريق تحديد مسؤولية العاملين في المشروع بمستوياته المختلفة عن الأداء الفعلي في حدود السلطة والمسؤولية المخصصة لكل فرد، وما يترتب على ذلك من نتائج مستحبة أو غير مستحبة. الأمر الذي ينعكس أثره في النهاية على كفاءة كل نشاط من أنشطة المشروع وكذلك على كفاءة المشروع كله كوحدة إقتصادية متكاملة. وبناءً على ذلك نجد أن محاسبة المسؤولية تعبر في حقيقتها عن نظام معلومات متطور يتعلق بتحديد المسؤولية عبر إستخدامات الموارد، فمن المعروف أن الرقابة لا يمكن أن تتم إلا عن طريق الأفراد ومن ثم توجه التكاليف بحيث تصبح العلاقة واضحة ومفهومة بين العمليات والأنشطة وتكاليفها، وكذلك بين تصرفات الأفراد والمسؤولية عنها. وبذلك يتيسر إجراء المسائلة المحاسبية التي تظهر مواطن الضعف والقوة والمسؤولية عنها، وتتطلب المسائلة المحاسبية أن يكون كل فرد مسئولاً عن التكاليف المتعلقة بدائرة مسؤوليته في حدود الهدف العام.

3. مبدأ الضبط عند المنبع:

إن عناصر التكاليف تحدث في أماكن وأزمنة معينة وفي إطار ظروف ومسؤولية محددة فلكل عنصر منبع ينبع فيه بمعرفة مسئول وطبقاً للظروف والحاجات التي تستدعيه. وكلما كان ضبط التكلفة عند منبع حدوثها كلما كان الضبط أحكم وأدق، حيث أننا نقف في نفس وقت حدوث البند على كل

الظروف والملابسات والمسئولية والمسببات لهذا الحدوث فيمكن حينئذٍ إبداء الرأي الفوري السريع والمناسب لحل أي مشكلة تتبع أمام حدوث البند أو إيقاف خطأ يقع في حينه. وبناءً على ذلك فإن مبدأ الضبط عند المنبع يؤكد ضبط العنصر لحظة حدوثه والتأكد من مطابقته للمعيار المقرر له كماً ونوعاً ووظيفة ومكاناً، وإن إكتشاف الانحراف في هذه اللحظة وفي هذا المكان عمل فعال ومطلوب، حيث يمكن وقتئذٍ إتخاذ إجراء العلاج وإيقاف إستمرار الانحراف وما ينتج عنه من آثار مع تحديد المسئولية عنه، والعبرة في تطبيق مبدأ الضبط عند المنبع هي صحة تعيين المنبع، حيث أنه إذا لم يتحدد منبع العنصر بدقة تتوه المسئولية وتختفي الظروف والأسباب الحقيقية وتلتبس الأمور ويصعب العلاج، وغني عن البيان أن عنصر التكلفة لا يحدث إلا بواقعة الإستخدام فهو ليس بعنصر من عناصر التكاليف إلا إذا أستخدم، أو تقرر له أن يستخدم ويصير مندرجاً ضمن مجموعة العناصر التي تحتاجها مسارات النشاط وإنتاجها¹. ومن ناحية أخرى فإن مبدأ الضبط عند المنبع يستند في صحة تعيين المنبع وضبط العنصر لحظة حدوثه على أن عنصر التكلفة يرتبط بشرطين هما²:

أ. واقعة الإستخدام أو الإستفادة: إن العبرة في حساب عنصر التكلفة أن يقع إستخدامه فعلاً مع الإستفادة منه، وليس واقعة توفره وتواجده تحت الطلب. فتكاليف تكوين أرصدة مخزنية من المواد ليست من تكاليف النشاط، بل هي عملية من عمليات تكوين المخزون السلعي. أي عملية تكوين أصل متداول حتى إذا أقتطع جزء من هذا الأصل وتم إستخدامه في النشاط وأصبح هذا الجزء عنصراً من عناصر التكاليف أي أصبح عنصراً بواقعة الإستفادة منه.

ب. معيارية الإستخدام: وذلك يعني أن إستخدام العنصر لا يكون بشكل مطلق بل يكون بالكمية المحددة من عامل الإنتاج المحدد وفقاً للأصول الفنية والهندسية وكذلك في المكان والزمان المقررين في خطة التشغيل. فلا يعتبر العنصر عنصر تكلفة إلا إذا أستخدم بالكمية والنوعية المعياريتين.

أما فيما يتعلق بمنابع عناصر التكاليف بالإختلاف النوعي لهذه العناصر، كما يختلف منبع الكمية للعنصر عن منبع السعر. ويمكن تحديد منابع عناصر التكاليف فيما يلي³:

¹ محمد توفيق بلبع، التكاليف المعيارية، القاهرة: مكتبة الشباب، 1983 م، ص26.

² رمضان محمد غنيم، مرجع سابق، ص43.

³ المرجع السابق، ص45.

أ. **المستلزمات السلعية:** يقصد بها كافة المستلزمات في صور مادية وتقتنيها المنشأة بالشراء من الموردين ومنها الخامات الرئيسية والخامات المساعدة في الإنتاج مثل الوقود والزيوت وقطع الغيار ومواد التعبئة والتغليف. و تتمثل منابع المستلزمات السلعية في الآتي:

- i. من الناحية الكمية: واقعة الاستخدام العملي للمواد هي التي تحدد منبع عنصر التكلفة وليس توريد المواد للمخزن، سواء كانت رئيسية أو فرعية أو مؤقتة، وذلك لأن المواد بالمخازن تكون في حكم الأصول وتجرد ضمن المخزون السلعي.
- ii. من الناحية السعرية: ينبع سعر الشراء ونفقات التأمين والشحن والنقل وغيرها عند التعاقد مع الموردين وجهات تلك الخدمات. ومن الخطأ القول أن يبدأ المنبع وقت تسعير الكمية المنصرفة للاستخدام.

ب. **الأجور:** تعبر الأجور عن تكلفة العمل أي مقدار ما تتحمله المنشأة من تكلفة مقابل العمل الذي تحصل عليه من العاملين. وتشتمل هذه التكلفة على المبالغ النقدية وما تمنحه المنشأة من مزايا عينية، وما تسدده من مبالغ لهيئة التأمينات الإجتماعية كحصة مقررة عليها قانوناً. وتتمثل منابع التكلفة لهذا العنصر في الآتي:

- i. كمية العمل: ويقصد بكمية العمل الزمن الذي أستغرق في العمل ويقاس هذا الزمن إما بعدد ساعات العمل أو عدد أيام العمل، ولتحديد منابع الزمن يجب أن نفرق بين الزمن الذي إستغرقه العامل فعلاً في الإنتاج وبين الأزمنة الضائعة المسموح بها مثل العطلات الرسمية والإجازات المرضية، أو الأوقات الضائعة لأسباب عادية يستلزمها الإنتاج أو أسباب قهرية لا دخل للعامل فيها. فهذه تعتبر أجور غير مباشرة، وتحمل على الإنتاج ويعتبر منبعها القرارات الإدارية المنظمة لذلك.
- ii. معدل الأجر: يعتبر المنبع في تحديد معدل الأجر لكل عامل في القوانين والقرارات المنظمة لتشغيل العاملين بالمنشأة، فمنبع الأجر الشهري للعامل يتمثل في قرار التعيين والقرارات المعدلة له والتي تصدر وفقاً للوائح المنظمة لذلك، ويتم التأكد من صحة ذلك بمراجعة المستندات التي أساسها حسب معدل الأجر.

ج. **المصروفات:** تختلف المصروفات بعضها عن بعض نوعياً ووظيفياً، وبالتالي فإنها تختلف

أيضاً في منابع حدوثها حيث يلزم الضبط عندئذ. وفيما يلي أمثلة منابع بعض المصروفات:

- i. مصروف الكهرباء: يكون فيه تحديد المنبع عن طريق الكمية المستهلكة من الكهرباء من قبل قسم معين تسبب في الإستهلاك.

- ii. مصروف المياه: ويكون تحديد المنبع فيه عن طريق الكمية المستهلكة من المياه بواسطة جهة بعينها.
- iii. مصروف الصيانة: ينبع هذه المصروف عند القيام بعملية الصيانة وليس عند الحاجة إليها. ولا تدخل الخسائر التي تتحملها المنشأة عن الوقت المنقضي في عملية الصيانة ذاتها ضمن تكاليف الصيانة.
- iv. المصروفات الثابتة: صفة الثبات للمصروف موازية لصفة الدورية فالمصروف الثابت يحدث في زمن محدد دورياً فيكون هذا الزمن الدوري هو منبع المصروف.
- v. مصروفات الإعلان: ويتحدد منبع المصروف في صدور الإعلان للناس وليس التعاقد مع الجهة المعلنة، أما إذا قامت إدارة متخصصة داخل المنشأة بالإعلان، فمن وجهة نظر عناصر التكاليف التي تحدثها هذه الإدارة، فإن كل عنصر منها يضبط عند منبعه كل على حده.

مما سبق يتضح للباحث أن عملية الرقابة على التكاليف تكون وفقاً لمبادئ مستمدة من البحوث العلمية والعملية لوضع المواصفات والشروط والكميات الواجبة من عوامل الإنتاج للشئ المراد معايرته، أي وضع معايير له، وربط هذه المعايير بشخص معين لتحديد المسؤولية عبر إستخدامات الموارد من قبل هذا الشخص. وكذلك تقييم الأداء عن طريق تحديد مسؤولية العاملين في المنشأة بمستوياتهم المختلفة. ومن ثم يمكن ضبط التكلفة عند منبع حدوثها وفقاً لصلاحيات الشخص المسئول وبناءً على المواصفات المحددة مسبقاً للشئ المراد معايرته.

سادساً: دور التكلفة المعيارية في الرقابة على التكاليف:

تعد الرقابة واحدة من أهم الأهداف التي تحققها التكاليف المعيارية وذلك على النحو التالي¹:

1. تساهم التكاليف المعيارية مساهمة فاعلة في الرقابة على عناصر التكاليف وقياس مدى كفاءة الأداء الإنتاجي من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع المعياري أو مقارنة التكلفة الفعلية مع المعيارية وقياس الانحرافات بينهما إن وجدت ودراسة أسباب كل إنحراف فيها وتحليله إلى

¹ عبدالله جميل عبدالله أبو معلق، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في قطاع غزة، غزة: الجامعة الإسلامية، عمادة الدراسات العليا، رسالة مقدمة إبتكماً لامتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، 2005م، ص25.

- عناصره، وذلك وصولاً لتحديد دقيق لأوجه الخلل وتحديد الجهة المسؤولة عن هذا الانحراف، وهذا الأمر يساهم في تحفيز الموظفين للحفاظ على التكلفة بحيث لا تتجاوز المستوى المعقول من قبل الإدارة أو المخططين خصوصاً لو إقترن نظام الحوافز بتحقيق المعايير الموضوعية، فمعايير الكمية والزمن تمثل وحدات ثابتة للقياس تمكن من الحكم على كفاءة العاملين.
2. التكاليف المعيارية تساعد الإدارة في تحقيق كل من الكفاءة والفاعلية من خلال الرقابة المستمرة والمعتمدة على المعايير، لأن هناك ارتباط وثيق بين كل من المعايير والرقابة.
3. استخدام التكاليف المعيارية يساهم بشكل كبير في تطبيق محاسبة المسؤولية من خلال تحديد مراكز المسؤولية في إطار الرقابة على الأداء وذلك لكي تسهل عملية تحديد المسؤولين عن الانحرافات إن وجدت وكذلك مكافأة مراكز المسؤولية المتسببة في الإنجازات، الأمر الذي يعني قياس أداء المستويات للإدارات المختلفة ويتحقق هذا الأمر من خلال تجزئة العمليات الإنتاجية وتقسيمها على مراكز مسؤولية وهو الأمر الذي يؤدي إلى إكتشاف مواطن عدم الفاعلية وعدم الكفاءة وحصرها في الجهة التي تسببت بها والعكس في حالة الإنجاز والفاعلية والكفاءة.
4. تساعد التكاليف المعيارية في تطبيق أسلوب الإدارة بالإستثناء حيث إن التكاليف المعيارية تمثل الإطار لما يجب أن تكون عليه التكاليف الفعلية وقياس كفاءة الأداء تتطلب مطابقة الأداء الفعلي مقارنة بالتكاليف المعيارية حتى يمكن إكتشاف أية انحرافات وهذا يتطلب متابعة مستمرة وشاقة من قبل الإدارة لا سيما الإدارة العليا والمتوسطة لذلك فإن نظام التكاليف المعيارية من شأنه أن يجعل تدخل الإدارة فقط في حالة وجود إنحرافات عن التكلفة المعيارية الموضوعية مما سهل عمل الإدارة حيث لا توجد حاجة لإبلاغ الإدارة في حالة عدم وجود إنحرافات في الأداء والتكاليف الفعلية. أما في حالة وجود إنحرافات فإن الجهات المختصة في الإدارة المتوسطة والإدارة التنفيذية تقوم بدراسة أسباب الإنحرافات وتحليلها وتحديد المسؤولين عنها ثم تقوم برفع تقرير للإدارة العليا بالنتائج التي تم التوصل إليها، أي أنه لا يتم إبلاغ الإدارة العليا إلا بالأحداث الهامة التي تحول دون تحقيق أهداف المنشأة مما يريح الإدارة من متابعة كثير من الأمور الروتينية بحيث توجه كل إهتمامها على الإنحرافات إن وجدت.
- ومن ناحية أخرى تعتبر الرقابة على التكاليف وقياس كفاءة الأداء الإنتاجي من الأهداف الرئيسية لنظام التكاليف المعيارية، فمن خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية تحدد الإنحرافات، ومن خلال تحليل هذه الإنحرافات تتضح أسبابها والمسؤولين عنها، الأمر الذي يمكن الإدارة من إتخاذ الإجراءات التصحيحية، وبذلك يخلق استخدام نظام التكاليف المعيارية وعياً بالتكاليف لدى العاملين في

المنشأة يدفعهم إلى المحافظة على التكلفة عند مستوياتها المعقول، بل قد يحفزهم هذا الإستخدام إلى خفض هذه التكلفة خاصة إذا إقترن نظام الحوافز بالمنشأة بمدى تحقيق المعايير الموضوعية. كذلك يساعد إستخدام نظام التكاليف المعيارية على قياس كفاية الأداء للمستويات الإدارية المختلفة، إذ تتطلب الرقابة الواعية للتكاليف تجزئة العمليات الإنتاجية إلى مراكز للمسئولية مما يسمح بالكشف عن عدم الكفاية في الأداء عند مصادرها، فمقارنة التكاليف الفعلية لأحد مراكز المسئولية بتكاليفه الفعلية تعبر عن كفاية أداء المسئول عن المركز¹.

يستنتج الباحث أن فاعلية الرقابة على التكاليف تتطلب وجود نظام للتكاليف المعيارية في المنشأة يقوم على أساس وضع المعايير لكل عنصر من عناصر التكاليف، ويعتبر معيار التكلفة هو الترجمة المالية لمعادلات الإنتاج الفنية، حيث نجد أن المعيار هو عبارة عن مقياس أو معدل أو رقم يتم تحديده مقدماً وفقاً لدراسات موضوعية لتقدير كل عنصر من عناصر التكاليف.

سابعاً: فاعلية نظام الرقابة على التكاليف:

إن فاعلية نظام الرقابة على التكاليف وقياس كفاية الأداء تتحددان بنوعية المعايير الموضوعية مسبقاً الأمر الذي يتطلب الحرص والدقة عند إعداد هذه المعايير، إذ يفترض أن تخدم المعايير كإطار لما يجب أن تكون عليه التكاليف ويكون عليه الأداء في ظل الظروف الممكنة والعوامل المتاحة للإنتاج في وقت سريان هذه المعايير. هذا وتعتمد رقابة عناصر التكاليف على مقارنة النتائج الفعلية بالمعايير الموضوعية، وهنا يكون محاسب التكاليف أمام إحتمالين: الأول أن تطابق النتائج الفعلية مع المعايير الموضوعية، وفي هذه الحالة تنتهي الوظيفة الرقابية عند هذا الحد ولا حاجة لإبلاغ الإدارة نظراً لعدم وجود إنحرافات تعيق أو تحول دون تحقيق أهداف المنشأة. أما الثاني فأن لا تتطابق النتائج الفعلية مع المعايير الموضوعية، وفي هذه الحالة لا بد من تحليل الإنحراف لتحديد أسبابه والمسئول عنه وتجميع هذه المعلومات في شكل تقرير يقدم إلى الإدارة لتتمكن على ضوءه من إتخاذ الإجراء التصحيحي المناسب تحقيقاً لأهداف المنشأة، وينسجم هذا الإجراء الرقابي للتكاليف مع مبدأ الإدارة بالإستثناء الذي يقضي بإبلاغ الإدارة فقط بالأحداث الهامة التي تحول دون تحقيق أهداف المنشأة، ويعني هذا الإجراء الرقابي المسئولين الإداريين من مراجعة روتينية لأداء فعلي يتماشى مع الأهداف الموضوعية لمؤوسيتهم ويجعلهم يركزون إهتمامهم فقط على الإنحرافات الطارئة والهامة التي تحتاج إلى دراسة ومعالجة².

¹ صديق آدم محمد أكبر، مرجع سابق، ص206

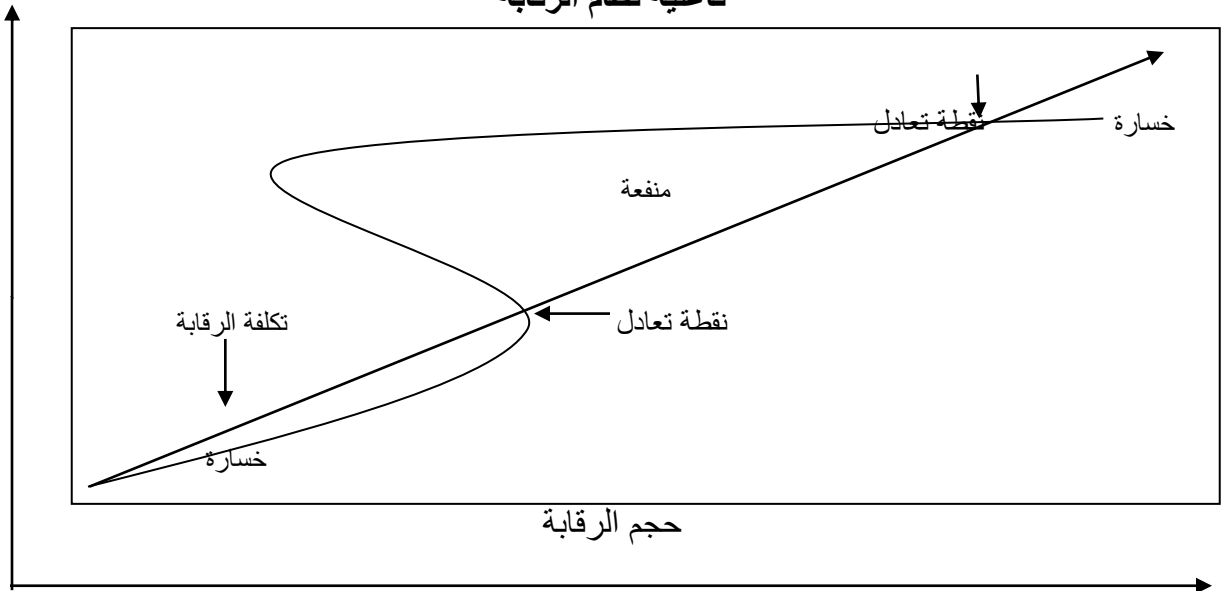
² جبرائيل جوزيف كحالة و رضوان حلوه حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1995م، ص20.

ويرى الباحث أن فاعلية الرقابة على التكاليف وقياس كفاية الأداء الإنتاجي تقوم على أساس وضع معايير لعناصر التكاليف، فمن خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية والمعايير الموضوعية تحدد الانحرافات إن وجدت، ومن خلال تحليل هذه الانحرافات تتضح أسبابها والمسؤولين عنها، وبمعنى آخر فإن الإدارة العليا تتحمل فقط عبء الأحداث التي تؤثر على أهداف المنشأة. وفي هذه الحالة يكون مقدار الرقابة على التكاليف بالقدر المنشود. أما إذا تحملت الإداء أعباء الأحداث الغير مهمة فإن ذلك يفقد الرقابة على التكاليف فاعليتها.

ويرى أحد الكتاب أن الرقابة بمقدار قليل قد تحمل المنظمة تكاليف عالية ولا تضمن لها منفعة جيدة، فكلما يزداد مقدار الرقابة تزداد فاعليتها، وإذا تجاوز مقدار الرقابة الحد المعني إنخفضت فاعليتها بسبب إرتفاع التكاليف¹ ويمكن توضيح ذلك عبر الشكل التالي:

شكل رقم (1/1/3)

فاعلية نظام الرقابة



المصدر: زهير خضر ياسين، الأبعاد المختلفة للرقابة على التكاليف، بغداد: الكلية التقنية الإدارية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الثاني والعشرون، 2009م، ص 229.

يتضح الباحث من الشكل (1/1/3) والذي يبين نقطتي التعادل اللتين تعبران عن بدء تحول أعمال الرقابة من حالة التكلفة بلا منفعة (خسارة) إلى حالة فاعلة (منفعة)، والعكس صحيح أيضاً، يجب أن تكونان محور فاعلية الرقابة. عليه يرى الباحث أنه يجب على إدارة المنشأة المحافظة على أبعاد نشاطها الرقابي بين هاتين النقطتين.

¹ زهير خضر ياسين، مرجع سابق، ص 228.

المبحث الثاني

أساليب ومعايير وخطوات إعداد نظام الرقابة على التكاليف

تتجلى أهمية الرقابة في صلتها الأساسية بمكونات العملية الإدارية ولجميع وظائفها، حيث أن الرقابة هي عمل مسبق يواكب ويلي وظيفة التخطيط والوظائف الأخرى كالتنظيم والتوجيه، إذ أن صلة الرقابة بالتخطيط متينة وقوية وهي وسيلة للتأكد من تحقيق الأهداف ووضع الخطط المراد تنفيذها، ومن ناحية أخرى يجب أن يؤخذ في الاعتبار مدى فاعلية الرقابة، والتي يعبر عنها بالفرق بين ما تحققه من نتائج وما تقدمه من تحسينات.

أولاً: أساليب الرقابة على التكاليف:

يعتبر تحديد الأسلوب الملائم لتحقيق الرقابة على التكاليف من أهم المشاكل التي تواجهها المنشآت بمستوياتها الإدارية المختلفة، ويمكن تحديد أهم أساليب الرقابة على التكاليف في الآتي¹:

1. أسلوب المقارنة التاريخية: يقوم هذا الأسلوب على مقارنة تكاليف الفترة الحالية بتكاليف الفترة الماضية، وقد تكون المقارنة على أساس متوسط عدة فترات ماضية بدلاً عن فترة واحدة.
2. أساليب فنية (هندسية): هي مجموعة الأساليب التي وضعها المهندسون تهدف في نتائجها إلى محو الإسراف والضياع وتحفيز العمال على زيادة الإنتاجية. ومن أهم الأساليب الفنية التي تحقق الرقابة على التكاليف أسلوب الرقابة على عنصر العمل وأسلوب الرقابة على عنصر المواد.
3. أسلوب التكاليف التقديرية: كان الهدف من تقدير التكاليف هو الدخول في المناقصات وتقدير الأسعار، لذا أطلق عليها تكلفة المقاييسات. وقد تم استخدام هذا الأسلوب في الصناعات التي تقوم على الأوامر الإنتاجية. ويعتمد هذا الأسلوب على تقدير التكاليف بالإعتماد على بيانات وخبرة التجارب الماضية مع الأخذ في الحسبان التنبؤ عن الأحوال المستقبلية، فهي تقوم على وضع مقاييس للتكاليف قبل الإقدام على التشغيل، بحيث تعبر على وجه التقريب عما يجب أن تكون عليه هذه التكاليف.

1 أحمد البشير إبراهيم، أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف - دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الحكومية، جامعة محمد بوضياف المسيلة - كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، 2019م، ص 101.

4. **أسلوب التكاليف المعيارية:** كان لابد من تطوير الأساليب المستخدمة والبحث عن أسلوب يكون حُكماً عادلاً عن مدى صحة أرقام التكاليف الفعلية، بحيث يتوافر فيه الدقة والكفاية والفعالية وأن يتناسب مع مبادئ الرقابة. في بداية الأمر تدخل المهندسين الفنيين في البحث عن معدلات معيارية للأداء، ثم تدخل محاسبو التكاليف بعد ذلك بهدف التوصل إلى معدلات معيارية سليمة تتخذ كأساس للرقابة بهدف تخفيض التكاليف الفعلية، فظهرت التكاليف المعيارية كأسلوب لتحقيق رقابة أدق في سبيل التوصل إلى الكفاية الإنتاجية، وتعتبر التكاليف المعيارية الأسلوب العلمي للتكاليف المحددة مقدماً والذي يتيح فرصة تقويم الأداء والرقابة على التكاليف.

5. **أسلوب محاسبة المسؤولية:** ظهر أسلوب محاسبة المسؤولية قديماً، فمنهم من أرجعه إلى سنوات بعيدة على الرغم من أنه يمثل أسلوباً حديثاً في الفكر المحاسبي، كما أن البعض أرجعه إلى الحرب العالمية الثانية حيث تشكلت فكرة محاسبة المسؤولية بشكلها العلمي ووضعت نظم التقارير الخاصة بها، وعُرفت محاسبة المسؤولية بأنها تقوم على فرض رئيسي وهو أن الأفراد لابد أن يخضعوا للمحاسبة عن أداؤهم وأيضاً عن أداء معاونيهم، ويهدف تطبيق ذلك المفهوم إلى تجميع والتقارير عن نتائج التشغيل وفقاً لمراكز المسؤولية.

وتباينت الآراء حول تحديد أساليب الرقابة على التكاليف في منشآت الأعمال، وذلك لكونها لها العديد من الأبعاد يجب أن تؤخذ في الاعتبار بدلاً عن التركيز على البعد المحاسبي فقط، حيث يرى كاتب آخر أن أساليب الرقابة على التكاليف تنحصر في الآتي¹:

1. **الرقابة عن طريق التخطيط واتخاذ القرارات:** يعتبر التخطيط من ضروريات مزاولة عملية الرقابة، بما تنطوي عليه من أنشطة، سواء كانت هذه الأنشطة مرتبطة بالتحديد الواضح للأهداف أو بوسائل وأساليب وطرق المفاضلة والاختيار بين البدائل بما يؤدي إلى كفاءة وفعالية استخدام الموارد الإقتصادية المتاحة أو المنتظرة في تحقيق الأهداف المنشودة بالصورة المرغوب فيها، أو مرتبطة بالتوجيهات التي تتعلق بأساليب وكيفية التنفيذ، أو مرتبطة بأنشطة التوجيه والمتابعة.

2. **الرقابة عن طريق المتابعة باستخدام تقارير الأداء:** تعد من الوسائل الرقابية الهامة إذا ما أمكن التعرف على أسباب إنحرافات الأداء الفعلي من المعايير المحددة مقدماً، وتستخدم تقارير الأداء لإبلاغ المسؤولين بها ومتابعتها والقيام باتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية ملائمة.

¹ عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون، مرجع سابق، ص 40.

3. **الرقابة عن طريق التدبير الهادف:** يقوم هذا الأسلوب على إستثارة الدوافع السلوكية على مستوى الإدارات التنفيذية عن طريق التلاعب بأوزان المتغيرات الخاضعة لرقابة هذه الإدارات بما يكفل تحقيق الأهداف المنشودة بالصورة المرغوبة، وتكمن خطورة هذا الأسلوب في إمكانية تحقيق نتائج عكسية إذا كان التلاعب بأوزان المتغيرات بلا هدف.

4. **الرقابة عن طريق الجدولة والتوجيه والإشراف:** تتحقق بوضع جداول فنية وزمنية تفصيلية لأداء مختلف المهام المطلوبة لتحقيق الأهداف المنشودة على الصورة المرغوبة، وضمان توافر الموارد المالية والمادية والبشرية اللازمة للتنفيذ بالقدر الكافي وفي الوقت المناسب، وتتم مزاولة الرقابة بعد ذلك عن طريق الإشراف على تنفيذ المهام وفقاً للجداول الفنية والزمنية المحددة لها وإبلاغ المسؤولين أولاً بأول.

يرى الباحث أن الرقابة يجب أن تكون شاملة لكافة أوجه النشاط، ويجب أن يركز النظام الرقابي على التخطيط، فهو مكمل وداعم رئيسي لأي نظام رقابي فعال وتزداد فعالية الرقابة بضبط تنفيذ الأهداف بمواصفات محددة وفترة زمنية محددة، كما أن تحقق الفائدة من الرقابة يرتبط بمدى تحديد الانحرافات والتقارير عنها للمسؤولين عن تصحيحها. كما يجب أن تكون الرقابة توجيهية وتصحيحية في آن واحد.

ثانياً: معايير إعداد النظام الرقابي:

إن إعداد نظام رقابي ما وتطبيقه لا يعني هدف في حد ذاته بل هو أسلوب لتحقيق أهداف معينة تحددها إدارة المنشأة كما أنها تحدد مجال التطبيق، وعلى إدارة المنشأة مراعاة مجموعة من المعايير في إعداد وتطبيق أي أسلوب رقابي داخل النظام الرقابي وتتمثل تلك المعايير في الآتي¹:

1. **معيار الوضوح:** يجب أن يكون الأسلوب الرقابي المقترح واضح وسهل الفهم بمعرفة الأفراد وإقتناعهم به، وكلما كان الأسلوب واضحاً ومفهوماً كلما كان التطبيق للأسلوب على درجة عالية من الفعالية.

2. **معيار مراعاة الهيكل التنظيمي:** يجب أن يرتبط الأسلوب الرقابي بمراكز المسؤولية وبالهيكل التنظيمي حتى يكون الدور المطلوب واضحاً لكل فرد في كل مستوى، سواءً في مرحلة التخطيط والمتابعة أو مرحلة تحديد المسؤولية عن الانحرافات.

¹ رمضان محمد غنيم، مرجع سابق، ص 21.

3. معيار الأسلوب المناسب للنشاط المناسب: يجب أن يتناسب الأسلوب الرقابي المختار مع طبيعة وإحتياجات الأنشطة، فالنشاط وطبيعته وأهميته ودوره في تحقيق الهدف العام للمنشأة تحدد درجة الرقابة المطلوبة.

4. معيار ميكانيكية النظام: يجب أن تحدد الخطوات المطلوبة لإتمام ميكانيكية النظام، وتتمثل في:
أ. وضع الخطة وما تتطلبه من أهداف وطرق ونظم ومعدلات.

ب. قياس الأداء الفعلي بالسرعة والدقة المناسبة.

ج. مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط مع تحليل الفروق وتفسير سلوكها والتقرير عنها إلى المستويات الإدارية المسؤولة.

د. الإجراءات المصححة بما في ذلك إعادة وضع الخطة وبدون هذه الخطوة لا تكتمل الحلقة الرقابية للتحكم في التكاليف.

5. معيار ديناميكية النظام: الرقابة هي عملية حركية مستمرة وتتطلب دائماً التوصل إلى تحسين المعايير بهدف تنمية الكفاءة، وبناءً على ذلك فإن النظام يجب أن يتصف بالحركية، كما يجب أن يوجه الإدارة بالإستمرار نحو الأداء الأفضل والتفكير الدائم في المستقبل.

يستنتج الباحث أن النظام الرقابي يجب أن يكون واضحاً غير مبهم آخذاً في الإعتبار مدى ترابط الهيكل التنظيمي ومراكز المسؤولية للمساعدة في معالجة الإنحرافات من خلال معرفة مواطن الضعف في الهيكل التنظيمي ومعرفة المتسببين في الإنحراف، فضلاً عن ديناميكية النظام الرقابي الداعية للتحسين المستمر والتفكير الدائم في المستقبل.

ثالثاً: خطوات إعداد النظام الرقابي:

تتطلب الرقابة المنهجية على أي عمل أو عملية من عمليات الإنتاج خطوات محددة تتمثل في الآتي¹:

1. إعداد المنهج: ويتطلب إعداد المنهج تحديد العمل ودراسته لتحديد مساره وخطوات تنفيذه والظروف والعوامل اللازمة لهذا التنفيذ، وتحديد إحتياجاته من عناصر الإنتاج في كل خطوة من خطواته، وكذلك مواصفات هذه العناصر وكمياتها وقيمتها، ومن ثم تنسيق ذلك مسبقاً بشكل واضح ومفهوم للمسؤولين عن هذا العمل وللعاملين القائمين على تنفيذه.

¹ جبرائيل جوزيف كحالة، مرجع سابق، ص 9 .

2. **الرقابة:** وتتطلب تتبع مسار العمل وتنفيذ خطواته واستخدامه لعناصر الإنتاج في كل خطوة من هذه الخطوات، مع التأكد من توافر الظروف والعوامل اللازمة لتنفيذ العمل والمواصفات اللازمة لعناصر الإنتاج، وذلك بقصد إكتشاف إنحرافات التنفيذ في كل خطوة من خطواته، وفي أي جانب من جوانبه فور حدوث هذه الإنحرافات بقدر الإمكان، وتحديد نوع وكمية وقيمة هذه الإنحرافات.
3. **الحكم:** يتطلب ذلك دراسة وتحليل الإنحرافات بهدف الوصول إلى أدق التفاصيل والظروف التي أحاطت بحدوثها وتحديد أسبابها والمسئولين عنها، وبذلك يمكن الحكم على كفاية المسئول عن تنفيذ العمل بصفة خاصة، وعن مدى النجاح في إعداد المنهج وتطبيقه بصفة عامة.
4. **العلاج:** تتطلب هذه الخطوة إتخاذ الإجراء اللازم لمعالجة أسباب الإنحرافات ومنع تكرار حدوثها مستقبلاً، وقد يمس هذا الإجراء العاملين القائمين على تنفيذ العمل أو المسئولين عنه، أو قد يمس المنهج ذاته أو الظروف المحيطة بالعمل.

مما سبق يستنتج الباحث أن الرقابة المنهجية تتطلب وضع الطريقة المناسبة لعملية الرقابة وتتضمن هذه الطريقة تحديد العمل المراد تنفيذه والعوامل والظروف المحيطة بمساره وإحتياجاته، ثم يلي ذلك تتبع مسار هذا العمل لمعرفة مدى توافقه مع الخطة الموضوعية، وذلك بغرض معرفة الإنحرافات ومن ثم التعرف على الظروف الحقيقية التي أدت إلى ظهور هذا الإنحرافات وكيفية معالجتها.

رابعاً: الجانب السلوكي للرقابة على التكاليف:

إن نظام رقابة التكاليف يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالسلوك الإنساني للمنشأة، حيث أن إشتراك الأفراد العاملين بالمنشأة في إعداد نظام الرقابة على التكاليف يعمل على تحقيق التوازن بين أهداف الإدارة في مجالات السيطرة على معدلات التكاليف والتحكم فيها، وبين متطلبات الفرد داخل المنشأة وإحساسه بمسئوليته عن تحقيق ذلك النظام، ويحدث عكس ذلك في حالة إهمال العوامل السلوكية عند إعداد نظام للرقابة على التكاليف بالمنشأة¹.

ويرى كاتب آخر أن عملية إعداد نظام رقابي على التكاليف يتطلب أخذ الجوانب السلوكية في الإعتبار، ويتم ذلك من خلال ما يلي²:

¹ محمود أحمد إبراهيم، مرجع سابق، ص17.

² رمضان محمد غنيم، مرجع سابق، ص20.

1. الإعراف بأهمية عملية الرقابة على التكاليف والأساليب الرقابية المختلفة، حيث أن مقاومة ما يجد من أساليب تقع دائماً بسبب عدم الإعراف بها أو بجديتها في الرقابة، فكثير ما يرفض المسئول المختص تطبيق أساليب الرقابة بحجة أنه لا داعي لذلك طالما أن المنشأة تحقق أرباحاً كافية. عليه يجب أن يتم شرح الأساليب الرقابية وأهدافها وتقديمها للمسؤولين، بل من المفضل أن يشترك المسئولون في وضع الأساليب الرقابية لضمان إعرافهم بها.
 2. إشراك العاملين بالمنشأة في إعداد نظام الرقابة على التكاليف وتحديد الأساليب الرقابية، إذ يعمل ذلك على تحقيق التوازن المستمر بين أهداف الإدارة في مجالات السيطرة على معدلات التكاليف والتحكم بينها وبين متطلبات الفرد داخل المنشأة، وإحساسه بمسئوليته عن تحقيق ذلك النظام، وكثيراً ما يفشل النظام الرقابي نتيجة لإهمال إشراك العاملين في إعداد النظام الرقابي.
 3. ضرورة تضمين كل نظام بخطة للحوافز بجانب خطة للجزاءات، حتى لا يُفهم أن النظام هو لتصيد الأخطاء وتوقيع الجزاءات فقط، وسوف يخلق ذلك شعور محفز للعاملين نحو الأسلوب الرقابي، وإرتباطهم به بهدف تحقيق الكفاءة الإنتاجية بحيث يستفيد كل الأفراد العاملين على اختلاف مستوياتهم الإدارية.
 4. ضرورة الإهتمام بالرقابة على جميع المستويات الإدارية وعدم التركيز على مستوى إداري دون المستوى الآخر.
 5. تدريب الأفراد القائمين على تطبيق الأساليب الرقابية التدريب الكافي لتحقيق الإستخدام الأمثل لهذه الأساليب والتعرف على أسباب نجاحها وفشلها، ولا يجب أن ينظر إلى عملية التدريب على أنها عملية مؤقتة، بل هي عملية مستمرة للحصول على أفضل النتائج.
- يتفق الباحث مع الكاتب في أن مراعاة هذه العوامل عند إعداد النظام الرقابي للتكاليف تساعد في نجاح عملية الرقابة على التكاليف من خلال إشراك العاملين في إعداد النظام الرقابي، ومن ثم تحقيق التوازن المستمر بين أهداف الإدارة ومتطلبات الفرد داخل المنشأة. وذلك لإحساس الفرد بأنه جزء من هذا العمل ويحقق له أهدافه بجانب أهداف المنشأة مما يضمن إستمرارية المنشأة، فضلاً عن تحقيق العدالة بتطبيق عملية الرقابة على جميع المستويات الإدارية .

خامساً: رقابة التكاليف في ظل أسلوب التكلفة المستهدفة:

إن أسلوب التكلفة المستهدفة يعكس البعد الإستراتيجي للوظيفة الرقابية بمفهومها الحديث، أو بمعنى آخر يعكس خاصية الإستجابة للتغيرات الداخلية والخارجية، ورؤية المنافسين لتحقيق مفهوم الشمولية في

الوظيفة الرقابية. حيث أن أسلوب التكلفة المستهدفة يهدف إلى تحقيق خفض إيجابي في التكلفة بصورة تمكن المنشأة من تقديم منتجاتها بالسعر التنافسي الذي يحقق مصالح كافة الأطراف.

ومن ناحية أخرى يركز الدور الرقابي لمدخل التكلفة المستهدفة في إستقرار محاولات خفض التكلفة خلال المراحل المختلفة لدورة حياة المنتج مع التركيز على أعلى مستوى من الجودة من خلال تبني كافة الأفكار المتعلقة بالبحث عن مواطن الإسراف، أو الأفكار البديلة للتصميم والإنتاج والتي تحقق نفس مستوى الأداء بتكاليف أقل. ولقد كشفت العديد من الدراسات الميدانية التي أجريت على الشركات اليابانية الصناعية عن مدى تفوق هذا المدخل في مجال الرقابة الفعالة وخفض التكلفة، كما أوضحت دراسة أجريت على عدد (109) شركة يابانية أن التكلفة المستهدفة تطبق في تلك الشركات لتحقيق الرقابة في المجالات الآتية¹:

98% من شركات العينة تستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة لرقابة وخفض تكلفة الخامات.

97% من شركات العينة تستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة لرقابة تكلفة الأجزاء الصناعية.

90% من شركات العينة تستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة لرقابة تكلفة إهلاك الإستثمارات.

98% من شركات العينة تستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة لرقابة تكاليف التصميم.

99% من شركات العينة تستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة لرقابة تكاليف البحوث والتطوير.

يتفق الباحث مع الكاتب في أن البعد الإستراتيجي للوظيفة الرقابية بمفهومها الحديث يهدف إلى تحقيق خفض إيجابي في التكلفة خلال المراحل المختلفة لدورة حياة المنتج مع التركيز على أعلى مستوى من الجودة، وإيجاد الأفكار البديلة والتي تحقق نفس مستوى الأداء بتكاليف أقل. وبالتالي فإن أسلوب التكلفة المستهدفة بما يتضمنه من أدوات و إجراءات يساهم بدرجة كبيرة في نجاح الوظيفة الرقابية.

أضاف كاتب آخر أنه يجب أن يتسع مفهوم المعيار في بيئة الأعمال الحديثة ليشمل المتغيرات التي تقع خارج نطاق المنظمة ليضمن للمنظمة القدرة على تحقيق مزايا تنافسية تكاليفية سواء على مستوى القطاع أو على مستوى الصناعة أو السوق المحلي، لذا فإن التوجه التقليدي لنظام التكاليف المعيارية لوضع معايير التكلفة بالإعتماد على العوامل والظروف الداخلية للشركة فقط أصبح قاصراً في التعبير عن الرؤية

¹ عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف إستراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية، جامعة أسيوط، المجلة العلمية لكلية التجارة بجامعة أسيوط، العدد الثامن والعشرون، يونيو 2000م، ص34.

التكاليف الشاملة التي يجب أن تأخذ الظروف التنافسية في الاعتبار. وفي هذا الصدد يمكن لأسلوب التكلفة المستهدفة أن يساهم بفعالية في توفير معايير للتكلفة تأخذ كافة الظروف الخارجية المتصلة بالمنافسين والموردين، العملاء والمستهلكين في الاعتبار وبالتالي تصبح معايير التكلفة متوافقة مع أهداف وتوجهات وإستراتيجيات المنشأة ككل. ويلعب أسلوب التكلفة المستهدفة دوراً هاماً في إدارة التكاليف السابقة على مرحلة الإنتاج خاصة تكاليف البحوث والتطوير والتصميم وذلك من منطلق إهتمام الأسلوب بتصميم وتطوير منتجات يمكن إنتاجها بتكلفة منخفضة، وقد أكدت العديد من الدراسات أن نسبة 70% - 80% من تكلفة أي منتج تحدد مسبقاً في مراحل ما قبل الإنتاج وذلك أثناء تصميم وتطوير وتجربة المنتج، مما يعني أن كافة الإجراءات المحاسبية والتكاليفية التي تتم أثناء الإنتاج تتعلق فقط بنسبة 20% - 30% من تكلفة المنتج وجميعها تزيد من أهمية ودور أسلوب التكلفة المستهدفة في مرحلة ما قبل الإنتاج، بل أن برامج رقابة التكلفة يجب أن تشمل مرحلة التصميم بالإضافة لمرحلة التنفيذ، ويتميز في هذا الصدد أسلوب التكلفة المستهدفة كأسلوب حديث لما يحققه من مزايا في مجالات الرقابة¹.

ويرى كاتب آخر أن الرقابة على التكاليف تتأثر بمفهوم الكلفة المستهدفة، إذ أن الاتجاه العام الحديث في التكاليف هو تحديد تكاليف مستهدفة ومن ثم بناء الأسعار بموجبها، وذلك وفقاً للمعادلة التالية²:

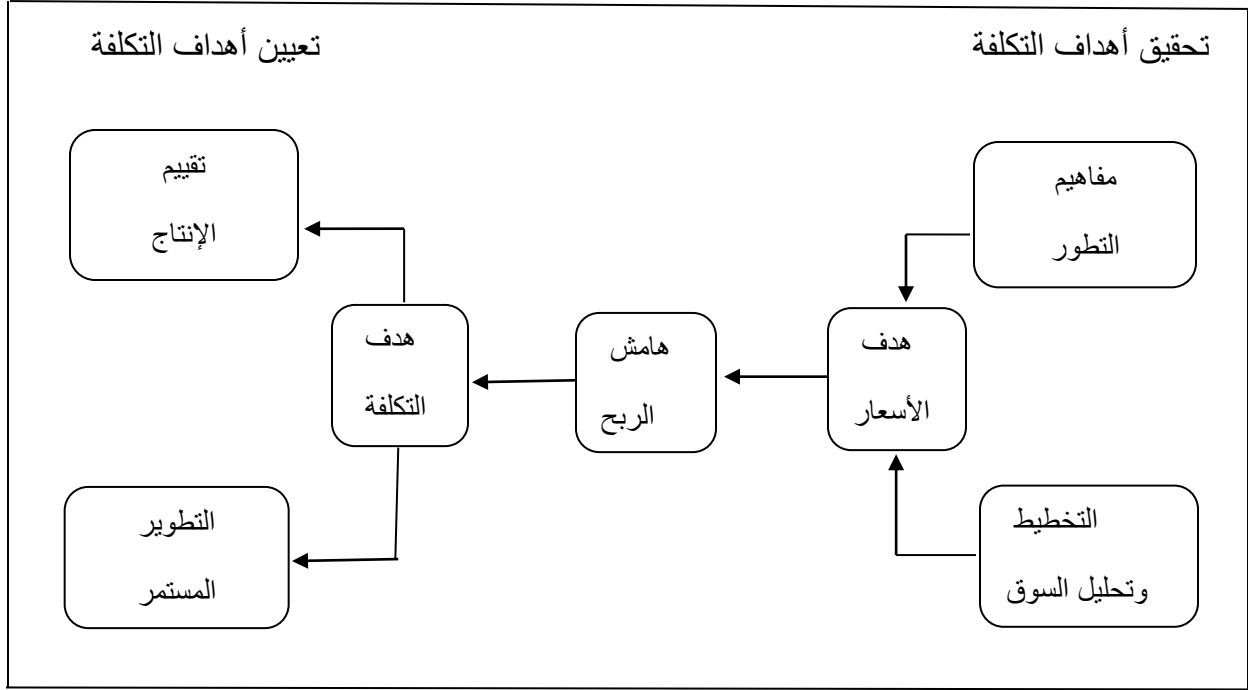
$$\text{الكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{هامش الربح}$$

وبناءً على هذه المعادلة يتطلب الأمر أولاً تخطيط وتحليل السوق ثم عملية التطوير للسلعة بالشكل الذي يتوافق مع ميول ورغبات المستهلك، وهذان الهدفان يقودان بالضرورة الى السعر المستهدف، ثم يأتي تقييم المنتج والذي يضيف قيمة، ومن ثم يكون الإنتاج والذي يواكب عملية التطوير. ويمكن تصوير ذلك بالشكل التالي:

¹ محمد صالح هاشم، تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة ببيئة الأعمال المتقدمة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مركز البحوث والمعلومات، مجلة البحوث الإدارية، السنة الحادية والعشرون، أكتوبر 2009م ص221.

² زهير خضر ياسين، مرجع سابق، ص234.

شكل رقم (1/2/3)
مسارات أهداف التكلفة



المصدر: زهير خضر ياسين، الأبعاد المختلفة للرقابة على التكاليف، بغداد: الكلية التقنية الإدارية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الثاني والعشرون، 2009م، ص 235.

يستنتج الباحث من الشكل رقم (1/2/3) أن أسلوب التكلفة المستهدفة يرتبط ارتباطاً مباشراً بالرقابة على التكاليف، حيث أن مفهوم التكلفة المستهدفة مبني على أساس معياري سلفاً ويتطلب تطبيق هذا المعيار رقابة التكلفة المستهدفة وعدم تجاوزها.

من ناحية أخرى نجد أن مفهوم التكلفة المستهدفة يمثل تطوراً هاماً في مجهودات خفض التكلفة والرقابة عليها، خصوصاً إنه ألقى الضوء على آفاق جديدة تستحق الإهتمام والعناية من قبل المهتمين بشئون خفض التكلفة، وهي النظر إلى تكلفة المنتجات من مفهومها المتكامل على مدى دورة حياة المنتج من بداية تصور المنتج كفكرة مطروحة للدراسة والتقييم وحتى سحبه من الأسواق والتوقف عن إنتاجه وليس في مرحلة التصنيع فقط، بمعنى أن تكلفة المنتج تبدأ منذ التفكير فيه وليس منذ تصنيعه، وبالتالي لا بد من أن تمتد جهود رقابة وخفض التكاليف لهذه المرحلة. هذا ولا يتعارض مدخل التكلفة المستهدفة مع مبدأ الرقابة على التكاليف في مرحلة التصنيع، حيث يمكن إعداد معايير التكاليف على أسس فنية داخلية في ضوء

التكلفة المستهدفة التي تعكس أسعار السوق المحيط وذلك بتعاون الإدارة الهندسية وإدارة التكاليف والتصميم بالمنشأة حتى تأتي معايير التكلفة على أسس مقبولة وتعكس متغيرات البيئة الداخلية والخارجية معاً¹.

يتضح للباحث أن أسلوب التكلفة المستهدفة ينظر لتكلفة المنتجات بمفهومها المتكامل على مدى دورة حياة المنتج بأكملها ابتداءً من ابتكار فكرة المنتج، وصولاً لإنتاجه وتوزيعه، الأمر الذي يتطلب توسيع جهود عملية الرقابة على التكاليف على أوسع نطاق ابتداءً من ابتكار فكرة المنتج وصولاً لتكلفة إيقاف إنتاجه والبحث عن تطويره أو استبداله بمنتج آخر.

والجدير بالذكر أن أسلوب التكلفة المستهدفة بما يتضمنه من أدوات وإجراءات يساهم بدرجة كبيرة في نجاح رقابة وتقويم إستراتيجية ريادة التكلفة خاصة وإن نظام التكلفة المستهدفة يركز على إدارة التكلفة قبل حدوثها، بل قبل وصول المنتج مرحلة الإنتاج، وذلك من خلال دراسة جدوى لكل عنصر من عناصر التكاليف المتوقعة أثناء مرحلة تصميم وتطوير المنتج، حيث يتم التركيز على دراسة تأثير تصميم المنتج على عناصر تكاليف الإنتاج بهدف خفض التكلفة قبل مرحلة الإنتاج. ومن جانب آخر فإن مفهوم التكلفة المستهدفة يعتبر أن رقم التكلفة المستهدفة هو رقم غير مسموح بتجاوزه، مما يلقي بالمسئولية على القائمين على تصميم المنتج، وذلك يتطلب ضرورة دراسة مدى تأثير بدائل التصميم المختلفة للمنتج على كلا من التكلفة المستهدفة وتكلفة التكنولوجيا المستخدمة وتكاليف المراحل الإنتاجية المختلفة. ونظراً لأن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتمد على فريق العمل الممثل للعديد من الوظائف الفنية مثل التصميم والتسويق والمبيعات والمشتريات ومحاسبة التكاليف والأقسام الخدمية بالإضافة إلى الأطراف الخارجية مثل الموردين والعملاء، لذلك فإن هذا الفريق من خلال مشاركته في تصميم المنتج يساهم إيجاباً على إختيار تصميم المنتج الذي يحد من مشاكل الإنتاج والتسويق، ويكون له أثر في نجاح مراقبة وتقويم إستراتيجية ريادة التكلفة².

مما سبق يتضح للباحث أن أسلوب التكلفة المستهدفة يتضمن العديد من الأدوات والأساليب الكفيلة برقابة وتقويم إستراتيجية ريادة التكلفة وذلك بالإعتماد على فريق عمل يضم الأطراف الداخلية والخارجية المشاركة في تصميم المنتج، عليه يرى الباحث أن لأسلوب التكلفة المستهدفة أثراً فاعلاً في عملية الرقابة على التكاليف، خاصةً فيما يتعلق بتكلفة التكنولوجيا المستخدمة في الإنتاج.

¹ رندا مرسي كيوان، إطار مقترح لتطوير الدور الرقابي للتكاليف المعيارية في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة، القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد الثامن والستون، 2007 م، ص 557.

² محمد صالح هاشم، مرجع سابق، ص 226.

سادساً: رقابة التكاليف في ظل نظام محاسبة إستهلاك الموارد:

نتيجة لتوسع وكبر حجم الوحدات الإقتصادية، ولجؤ هذه الوحدات إلى التخصصية في القيام بأنشطتها المختلفة، وكذلك زيادة حدة المنافسة بين هذه الوحدات، بالإضافة للحاجة الماسة إلى إتخاذ قرارات سليمة مبنية على معلومات موضوعية وتفصيلية عن الأنشطة المختلفة. كان لزاماً على الإدارات العليا في هذه الوحدات الإقتصادية منح السلطات وتفويض الصلاحيات الواسعة للمستويات الإدارية المختلفة في الهياكل التنظيمية لكل وحدة إقتصادية، وذلك لعدم قدرة الإدارة العليا على الإحاطة بكافة الأنشطة وإحكام الرقابة عليها. ونتيجة لهذا التطور الذي طرأ في الفكر الإداري نتيجة التطور في الفكر الإقتصادي، كان لابد أن يقدم الفكر المحاسبي في إطار المحاسبة الإدارية أسلوباً جديداً يلبي متطلبات هذا التغير في الأساليب الإدارية والفكر الإقتصادي.

عليه قدم الفكر المحاسبي مفهوم محاسبة إستهلاك الموارد كمدخل للمحاسبة الإدارية يركز على توفير معلومات يمكن الإعتماد عليها لتخفيض التكاليف وزيادة الإيرادات وتحسين الطاقة الإنتاجية لمنشآت الأعمال والنجاح الأكبر في تحقيق الأهداف في سوق المنافسة العالية. وبما أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد يعمل على الإستغلال الأمثل لموارد المنشأة، من خلال تحديد التكلفة المخططة والفعالية، فهو يعتمد القياس الكمي للموارد المستهلكة بهدف خدمة العملاء، وتدفع هذه التكاليف من مجتمعات الموارد إلى أهداف التكلفة المختلفة (الأنشطة، أو العمليات، أو المنتجات، أو العملاء) مع الأخذ بعين الاعتبار موضوع تداخل وتشابك العلاقات بين الموارد؛ فكل مورد يمكن أن يخدم مورد ويستفيد من مورد آخر، كما أن هناك بعض الموارد قد تخدم هدف التكلفة بشكل مباشر.

ويرى الباحث أن أهمية محاسبة إستهلاك الموارد في عملية الرقابة على التكاليف تتجلى من خلال توفير نظام محاسبة إستهلاك الموارد لمعلومات يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات السليمة والمبنية على معلومات تفصيلية عن الأنشطة والموارد المتاحة من خلال تحديد التكلفة المخططة والفعالية، حيث أنه يعتمد القياس الكمي للموارد المستهلكة. أخذاً في الإعتبار العلاقات التشابكية بين الموارد.

ومن ناحية أخرى أضاف أحد الباحثين أن الرقابة على التكاليف وفقاً لنظام محاسبة إستهلاك الموارد تتضح من خلال تخطيطه للموارد على أساس النشاط وإعتماده على إعداد تقرير رقابي يطلق عليه التقرير المعتمد (الموثق) ويمكن بيان ذلك فيما يلي¹:

1. تخطيط الموارد:

وفقاً لتخطيط الموارد في ظل نظام محاسبة إستهلاك الموارد يجب توافر طريقة يمكن الإعتماد عليها في عملية التخطيط التشغيلي لحساب كل من كميات الموارد وما يرتبط بها من قيم ضرورية لتدعيم تنفيذ خطة محددة لإستراتيجيات الأعمال. والطريقة المستخدمة عادة في نظام محاسبة إستهلاك الموارد لتحقيق ذلك هي التدفق العكسي (Reverse Flow) في نموذج التكلفة على أساس الكمية (Based Cost Model Quantity) ويعتمد تخطيط الموارد حسب النشاط على مبادئ محاسبة إستهلاك الموارد، ويشكل الهيكل الكمي (Quantity Structure) بجانب رؤية محاسبة إستهلاك الموارد لطبيعة التكلفة الأساس لتخطيط الموارد على أساس النشاط. والهيكل الكمي هو سلسلة من العلاقات السببية على أساس الكمية (Quantity-based Causal Relationship) والذي يشمل نموذج التكلفة بالكامل، بمعنى أن كل العلاقات السببية من الموارد إلى المستهلكين النهائيين تكون محددة على أساس كمي. هذا وتوجد أربع خطوات للهيكل الكمي وعملية تخطيط الموارد على أساس النشاط على نحو فعال وهي على النحو التالي:

أ. وضع معايير للوحدة على مستوى مجمع الموارد وذلك بالنسبة لعناصر الموارد، ويتم ذلك عن طريق ربط مستوى معين من مخرجات مجمع الموارد ضمن المدى ذو العلاقة. على سبيل المثال: الطاقات العملية - مع التكاليف المرتبطة بها ويشار إليها بخطة التكاليف التحليلية، حيث يتم أولاً تحديد مخرجات الموارد وبعد ذلك نحتاج إلى وضع معايير الوحدة لمجمع الموارد لكل التكاليف والكميات الثانوية المستهلكة.

ب. يتم وضع معايير لوحدة إستهلاك مخرجات الموارد وذلك بالنسبة للمستهلكين، حيث يمكن تحديد معايير وحدة إستهلاك مخرجات الموارد وباستخدام هذه المعايير ومعدلات تكلفة وحدة مخرجات مجمع الموارد يمكن حساب تكلفة كل نوع من الأنشطة، وفي هذه المرحلة يكون الهيكل الكمي قد إكتمل وجاهز لدعم عملية تخطيط الموارد على أساس الأنشطة. ولا يقوم بإظهار إستهلاك الأنشطة من أهداف التكلفة نظراً لأنه لا يضيف قيمة

¹ صديق آدم محمد أكبر، مرجع سابق، ص 225.

للتوضيح، وأيضاً تكون التكاليف الثابتة والتكاليف النسبية منعكسة على الأنشطة لكن لا يتم حذفها.

ج. تحديد الطلب على مخرجات الموارد المخططة، وبالنظر للإستفادة المخططة لكل نوع في الفترة المالية المستقبلية يمكن حساب الطلب الجديد بإستخدام المعايير المحددة مسبقاً.
د. تحويل الطلب على مخرجات الموارد المخططة إلى ما يعادله من قيم نقدية ، حيث أنه بعد تحديد الطلب الجديد يمكن تحويل المخرجات إلى التكلفة المخططة لها بواسطة عنصر الموارد بإستخدام معايير الوحدة المنشأة في الخطوة (أ). ويؤدي تخطيط الموارد على أساس النشاط إلى أن يكون إجمالي التكاليف المتوقعة أقل من إجمالي التكاليف المحددة على أساس الموازنة التقليدية على النشاط ويرجع الفرق إلى سببين هما:

i. يحاسب أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد على نحو صحيح عن الطاقة الفائضة، وإن تخطيط الموارد على أساس النشاط يخفض حساب الطاقة الفائضة في ظل سيناريو التخطيط لتعويض الطلب المتزايد على الموارد، ويزيد نظام الموازنة على أساس النشاط كل تكاليف الموارد.

ii. يعكس أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد على نحو دقيق طبيعة تكلفة المورد المستثمر وتهمل الموازنة التقليدية على أساس النشاط التكاليف الثابتة. وإن التكاليف الثابتة الأولية والتكاليف الثابتة الثانوية تزيد في الموازنة على أساس النشاط وليس في ظل تخطيط الموارد على أساس النشاط.

يرى الباحث أن أهمية عملية التخطيط التشغيلي لحساب كميات الموارد وما يرتبط بها من قيم ضرورية لتدعيم تنفيذ خطة محددة مسبقاً تتطلب تخطيطاً للموارد المتاحة. ويجب أن يكون التخطيط وفقاً للأنشطة. وهذا ما يحققه نظام محاسبة إستهلاك الموارد. كما يوفر نظام محاسبة إستهلاك الموارد تخطيط فعال للطاقة العاطلة مما يتيح للإدارة معلومات تفصيلية عن الأنشطة والموارد المتاحة ويمكن الإستفادة من هذه المعلومات في عملية الرقابة على التكاليف بصورة أفضل.

2. التقرير المعتمد (الموثق):

هو عبارة عن تقرير يشبه الموازنة التقليدية المرنة، حيث أن المبادئ بينهم ثابتة، فقط تختلف طريقة الحصول على الأرقام الجديدة في محاسبة إستهلاك الموارد. والتكاليف المعتمدة والأرباح المعتمدة هما التكلفة والربح الذين يتحققا، معطين مخرجات محدودة ومعايير تكاليف وأسعار. وتستخدم كلمة

معتمدة لتوضيح أن التكاليف تبنت نظام الحساب الجديد مقابل الطريقة الإحصائية للموازنة. وأحياناً تستخدم التكلفة المستهدفة أو الربح المستهدف لكن يحدّ تجنب استخدام هذين المصطلحين منعاً للخلط لأن الاستخدام الواسع النطاق للتكاليف المستهدفة يكون في السلع المعمرة، وتحسب الفروقات أو الانحرافات في أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد دائماً بين المصرح به والتكاليف / الأرباح الفعلية، ويتطلب التقرير المعتمد إعادة تقييم التكاليف والأرباح المتوقعة لفترة الرقابة بمقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المتوقعة واضعين في الاعتبار التقلبات في كل العوامل التي تؤثر على سلوك التكاليف، حيث تظهر على مستوى الهدف. كما تعتبر المعلومات المعتمدة هي بمثابة المعيار المناسب للمقارنة مع المعلومات الحقيقية إضافة إلى تجاوزها مجرد العملية التقليدية، فمعيار محاسبة إستهلاك الموارد يقوم بالإدارة على أساس يسمح بالتطبيق الفعال للمركزية ومبادئ محاسبة المسؤولية في الوقت الحالي في جميع وظائف المؤسسة. هذا ومن منظور الإستراتيجية الإدارية يكون التقرير المعتمد أكثر دقة وينعكس على المسار الجاري للشركات وبهذا التقرير تتفاعل المستويات المختلفة بشكل مختلف للتغيير، لذا سوف يحسب التقرير المعتمد النتائج المتوقعة ويعطي مقاييس قانونية وشرعية لأنها تستخدم علاقات الكمية الأساسية للموارد المستهلكة.

يتفق الباحث مع الكاتب في أهمية وجود تقرير دوري يساهم في معالجة الانحرافات التي تحدث بصورة سريعة، حيث تحسب الانحرافات في أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد دائماً بين المصرح به والتكاليف الفعلية أو الأرباح الفعلية. وبوجود التقرير المعتمد تتم إعادة تقييم التكاليف والأرباح المتوقعة لفترة الرقابة بمقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المتوقعة مع الأخذ في الاعتبار التغيير في سلوك التكلفة.

سابعاً: الإنتقادات الموجهة للتكلفة المستهدفة ومحاسبة الموارد في مجال رقابة التكاليف:

لكل أسلوب أو نظام في محاسبة التكاليف بعض الجوانب السلبية التي أفرزتها التطبيقات العملية له والتي تؤثر على فاعليته. ولكنها يمكن التغلب عليها ومعالجة أوجه القصور فيها من خلال تطبيق هذه الأنظمة والأساليب بالتكامل مع بعضها البعض، أو مع أنظمة تخطيط الموارد. ويمكن عرض بعض الإنتقادات الموجهة لأسلوب التكلفة المستهدفة و نظام محاسبة إستهلاك الموارد فيما يلي:

1. إنتقادات الموجهة لأسلوب التكلفة المستهدفة:

على الرغم من فعالية هذا الأسلوب في مجال رقابة وخفض التكلفة إلا أن أحد الكتاب قد إنتقد هذا الأسلوب من زوايا متعددة منها ما يلي¹:

أ. ليس لهذا المدخل قواعد أو أصول علمية واضحة ومحددة، فهو أداة علمية أكثر من كونه منهجاً علمياً كما هو الحال في أنظمة التكاليف المعيارية.

ب. من حيث أن التكلفة المستهدفة تبدأ من مرحلة التصميم وحتى مرحلة ما بعد البيع فإن ذلك يمكن أن يمثل نطاقاً لنظام التكاليف المعيارية.

ج. تعدد طرق قياس التكلفة المستهدفة وإختلاف النتائج مع كل طريقة.

يرى الباحث أن أسلوب التكلفة المستهدفة يتميز بمجموعة من المميزات التي تجمع بين مزايا العديد من الأدوات والأنشطة داخل المنشأة وخاصة المحاسبية والإدارية ويحقق نوعاً من الإنسجام والتكامل بالإضافة إلي أنه يوفر منهجية علمية جديدة للتسعير ودراسة وتحليل البدائل ومستويات الجودة.

2. إنتقادات الموجهة لنظام محاسبة إستهلاك الموارد:

إن نظام محاسبة إستهلاك الموارد يمتاز بالعديد من الخصائص في مجالات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، ويعمل على تحقيق أفضل إستغلال ممكن للموارد المتاحة بالمنشأة إلا أنه واجه بعض الإنتقادات على الصعيد العملي في مجال الرقابة على التكاليف. ومنها:

أ. إمكانية تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد مقتصرة فقط على المنشآت التي تتبنى التسهيلات المحاسبية المقدمة من قبل أنظمة تخطيط الموارد (ERP) مع إرتفاع تكلفة تطبيقه².

ب. فيما يتعلق بإنحرافات تكاليف النشاط المتغيرة، يؤدي إستخدام موجهات التكاليف السببية إلى مقاييس ذات مغزى أكثر للطاقة غير المستغلة أو الإستخدام المفرط للطاقة، ومع ذلك يجب الحذر في إستخدام إنحراف الطاقة لغرض التقرير عن الأداء الدوري لأن هذا الإنحراف حساس للتقلبات قصيرة الأجل في إستخدام النشاط، وغير خاضع للرقابة إلى حد كبير عن طريق مديري الإنتاج في الأجل القصير³.

¹ عاطف عبدالمجيد عبدالرحمن، مرجع سابق، ص34.

² صديق آدم وفتح الرحمن الحسن منصور، مرجع سابق، ص65.

³ علي مجدي سعد الغروري، التكاليف المعيارية - مدخل إداري، ص256.

ج. مدى إمكانية جمع المعلومات الأساسية لمستوى من التفاصيل أدق عن مجموعات الموارد المختلفة، مثل تقسيم موضوعات التكلفة إلى التكلفة الأولية أو الثانوية، التكلفة الثابتة، أو التكلفة المتغيرة، أو التكلفة التناسبية، كذلك الفصل بين الموارد المستغلة وغير المستغلة¹.

يرى الباحث أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد يقدم الكثير من الأفكار الجديدة لمعالجة أوجه القصور الخاصة بإدارة الموارد ومراقبتها بالإضافة لسعيه لإضافة تحسينات ملحوظة على العمليات وبيانات التكلفة، إلا أنه واجه بعض الإنتقادات. ويرى الباحث أن هذه الإنتقادات يمكن التغلب عليها من خلال العمل على تبني نظام معلومات يساعد في معرفة تكلفة التفاصيل الدقيقة الخاصة بمكونات المنتج من الموارد المتاحة. وكذلك توفير القدر الكافي من التدريب للقائمين على تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد على كيفية إستخدام إنحراف الطاقة لغرض التقرير عن الأداء الدوري على الأجل القصير والأجل الطويل.

¹ أماني محمد عبدالعظيم موسى، مرجع سابق، ص 131.

❖ تناول هذا الفصل الإطار النظري للرقابة على التكاليف من حيث مفهومها وأهميتها وأهدافها ومبادئها، مع التطرق للرقابة على التكاليف من خلال أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام محاسبة إستهلاك الموارد. ولتحقيق هذا الهدف تم تقسيم هذا الفصل لمبحثين، وهما على النحو التالي:

المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف الرقابة على التكاليف:

وخلصت الدراسة في هذا المبحث لما يلي:

- الرقابة على التكاليف من أهم أنواع الرقابة في منظمات الأعمال كونها تختص بجانب مهم من نشاط المنشأة وهو تكلفة النشاط بجميع عناصره والتي تعتبر المحرك الأساسي للنشاط، وتعكس الوضع المالي للمنظمة، وتؤثر في مبيعاتها ومن ثم إيراداتها، لأن التكاليف تعتبر دالة للأسعار.
- الرقابة على التكاليف هي نظام يسعى لتحقيق الكفاءة في إستخدام الموارد المتاحة وعوامل الإنتاج من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط مسبقاً، ومعرفة الإنحرافات وربطها بمسبباتها، وبالتالي توفير بيانات دقيقة عن أوجه النشاط المختلفة.
- الهدف الرئيسي من الرقابة على التكاليف هو تخفيض التكاليف، حيث أن تخفيض التكاليف يعني دعم إستمرارية المنشأة. وكذلك تهدف للتأكد من تنفيذ الخطط الموضوعة مسبقاً ومحاولة معالجة أي إنحرافات قد تقع وتقويمها أولاً بأول حتى لا تتفاقم وتؤدي إلى نتائج سلبية.
- من أهم خصائص الرقابة على التكاليف أنها ليست ذات بعد محاسبي فحسب، وإنما هناك جملة إبعاد أخرى تتمثل في الرقابة الإدارية والرقابة الإقتصادية ورقابة الجودة، وتعمل هذه الأبعاد في تكامل وتناسق تام، وبصورة تمكن الإدارة العليا من بلوغ الكفاءة والفاعلية في العمل.
- إن فاعلية الرقابة على التكاليف وقياس كفاية الأداء الإنتاجي تقوم على أساس وضع المعايير لعناصر التكاليف، فمن خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية والمعايير الموضوعة تحدد الإنحرافات إن وجدت، ومن خلال تحليل هذه الإنحرافات تتضح أسبابها والمسؤولين عنها، وبمعنى آخر فإن الإدارة العليا تتحمل فقط عبء الأحداث التي تؤثر على أهداف المنشأة. وفي هذه الحالة يكون مقدار الرقابة على التكاليف بالقدر المنشود. أما إذا تحملت الإداء أعباء الأحداث الغير مهمة فإن ذلك يفقد الرقابة على التكاليف فاعليتها.

المبحث الثاني: أساليب ومعايير وخطوات إعداد نظام الرقابة على التكاليف:

وخلصت الدراسة في هذا المبحث لما يلي:

- يرتكز النظام الرقابي على عدة أساليب، تركز في مجملها على التخطيط، فهو مكمل وداعم رئيسي لأي نظام رقابي فعال وتزداد فعالية الرقابة بضبط تنفيذ الأهداف بمواصفات محددة وفترة زمنية محددة، كما أن تحقق الفائدة من الرقابة يرتبط بمدى تحديد الانحرافات والتقارير عنها للمسؤولين عن تصحيحها. كما يجب أن تكون الرقابة توجيهية وتصحيحية في آن واحد.
- إن النظام الرقابي يجب أن يكون واضحاً غير مبهم آخذاً في الاعتبار مدى ترابط الهيكل التنظيمي ومراكز المسؤولية للمساعدة في معالجة الانحرافات من خلال معرفة مواطن الضعف في الهيكل التنظيمي، فضلاً عن ديناميكية النظام الرقابي الداعية للتحسين المستمر.
- الرقابة المنهجية تتطلب وضع الطريقة المناسبة لعملية الرقابة وتتضمن هذه الطريقة تحديد العمل المراد تنفيذه والعوامل والظروف المحيطة بمساره وإحتياجاته، ثم يلي ذلك تتبع مسار هذا العمل لمعرفة مدى توافقه مع الخطة الموضوعية بغرض معرفة الانحرافات ومن ثم التعرف على الظروف الحقيقية التي أدت إلى ظهور هذا الانحرافات وكيفية معالجتها.
- تتأثر فاعلية الرقابة على التكاليف بأسلوب التكلفة المستهدفة لما يملكه من أدوات وأساليب تساهم بصورة فاعلة في رقابة وتقويم التكلفة وذلك بالإعتماد على فريق عمل يضم الأطراف الداخلية والخارجية للمشاركة في تصميم المنتج، وكذلك التقنيات الإدارية المستحدثة التي تمثل النظم المعاونة لأسلوب التكلفة المستهدفة مثل هندسة القيمة والتحسين المستمر.
- تزداد الرقابة على التكاليف بما يقدمه نظام محاسبة إستهلاك الموارد من معلومات يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات السليمة والمبنية على معلومات تفصيلية عن الأنشطة والموارد المتاحة وتحديد التكلفة المخططة والفعالية، حيث يعتمد القياس الكمي للموارد المستهلكة، آخذاً في الإعتبار العلاقات التشابكية بين الموارد.
- النظام الرقابي للتكاليف له بعض السلبيات التي أفرزتها التطبيقات العملية والتي تؤثر على فاعليته. ولكنها يمكن التغلب عليها ومعالجة أوجه القصور فيها من خلال تطبيقه بالتكامل مع الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف، حيث يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام محاسبة إستهلاك الموارد بمجموعة من المميزات التي تجمع بين مزايا العديد من الأساليب المحاسبية والإدارية ويحققان نوعاً من الإنسجام والتكامل.

الفصل الرابع الدراسة الميدانية

يتناول الباحث في هذا الفصل نبذة تعريفية عن الشركات عينة الدراسة والإجراءات الميدانية للدراسة مستعرضاً أداة الدراسة والإجراءات التي تم إتباعها وتحليل البيانات وإختبار الفرضيات. وتم تقسيم هذا الفصل للمباحث التالية:

المبحث الأول: نبذة تعريفية عن شركات نقل المواد البترولية بولاية الخرطوم
المبحث الثاني: تحليل البيانات وإختبار الفرضيات

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن شركات نقل المواد البترولية بولاية الخرطوم

تتعدد الشركات التي أنشئت الحكومة السودانية بقطاع النفط السوداني، بتعدد تخصصاتها (الإستكشاف، التنقيب، النقل، التكرير، التسويق والتوزيع). كما يختلف نطاق عملها في صناعة النفط. والجدير بالذكر أن الدراسة تناولت الشركات العاملة في مجال نقل المواد البترولية بولاية الخرطوم. ومنها:

أولاً: المؤسسة السودانية للنفط¹:

أنشئت المؤسسة السودانية للنفط (SPC) بموجب قانون الثروة النفطية لعام 1998م. كمؤسسة عامة لها شخصية إعتبارية مستقلة. والمقر الرئيسي للمؤسسة بالخرطوم ويجوز لها بموافقة وزير الطاقة والتعدين أن تنشئ فروعاً أو مكاتب داخل السودان وخارجه. وتخضع المؤسسة لإشراف وزير النفط. **الرؤية:** إستغلال ثروات باطن الأرض ومصادر الطاقة بأعلى كفاءة وأقل تكلفة في إطار بيئة نظيفة وتنمية متوازنة.

الرسالة: إستكشاف وإنتاج وتطوير الثروات النفطية بأحدث التقنيات العلمية والمعرفية وفي ظل المعايير العالمية للمواصفات والجودة والبيئة مع بناء القدرات الوطنية وتأهيلها للوصول لمستويات الخبرة العالمية.

أغراض وسلطات المؤسسة السودانية للنفط:

في إطار الأهداف والخطط والسياسات التي يقرها مجلس شؤون النفط يكون للمؤسسة الأغراض والسلطات الآتية:

1. تنمية الثروة النفطية وحسن إستغلالها.
2. مسئولية توفير إحتياجات البلاد من المواد النفطية المختلفة.
3. إتباع أفضل الطرق للمحافظة على الثروة النفطية.
4. إدارة جميع العمليات النفطية في البلاد والرقابة والإشراف على تلك العمليات وتكون صاحبة الإمتياز الوحيد في جميع العمليات النفطية.
5. إجراء البحوث والدراسات لجميع العمليات النفطية.

¹ http://www.spc.sd/about_spc_1.php

6. وضع البرامج اللازمة لتدريب الكوادر وتأهيلها لتنفيذ العمل في صناعة النفط والعمليات النفطية بذاتها أو بالإشتراك مع أي جهة أخرى ذات إختصاص.
7. إبرام إتفاقيات النفط ومنح رخص الإستكشاف وفق السياسات التي يجيزها مجلس شئون النفط وتكون مسؤولة عن متابعة تنفيذها.
8. القيام بعمليات الإستكشاف والبحث عن النفط وإنتاجه بذاتها أو عن طريق الشركات المملوكة لها أو بالإشتراك مع الغير.
9. إقتراض الأموال أو إقراضها للقيام بأعمالها وتمويل مشاريعها وذلك طبقاً للشروط التي يضعها الوزير بالتشاور مع بنك السودان ويوافق عليها مجلس شئون النفط.
10. تكرير النفط وتصفيته.
11. تسويق المواد النفطية ومنتجاتها وتوزيعها.
12. وضع مواصفات المنتجات النفطية ومراجعتها وإعتمادها ومراقبة جودتها.
13. مد خطوط الأنابيب وإنشاء مستودعات التخزين والمنشآت الأخرى وتشغيلها وصيانتها.
14. الرقابة على جميع العمليات النفطية والأشخاص القائمين على تلك العمليات.
15. نقل النفط ومشتقاته داخل السودان وخارجه والقيام بالعمليات اللازمة لتحقيق هذا الغرض.
16. إنشاء وإمتلاك المواني النفطية وتشغيلها وصيانتها لإستعمالها لأغراض المواد النفطية.
17. تشييد العقارات والمصانع والمنشآت اللازمة للقيام بمهامها وتملكها وإستثمارها.
18. تأسيس شركات تابعة لها وتملك الأسهم في أي شركة قائمة.
19. إبرام العقود أو الدخول في أي التزامات داخل السودان وخارجة وذلك للقيام بأعمالها.

ثانياً: الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول المحدودة¹:

الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول المحدودة رائدة خطوط أنابيب نقل المواد النفطية وهي شركة تتبع لوزارة النفط والغاز، إحدى دعائم صناعة النفط في السودان، حيث أسست في العام 1976م وقامت بإنشاء أول خط أنابيب ناقل للمواد البترولية بقطر 8 بوصة وطول 815 كلم بين بورتسودان والخرطوم، ثم في العام 2005م أضافت خطاً ثانياً بقطر 12 بوصة وطول 741 كلم بين الرويان "مصفاة الجيلي" وبورتسودان لتصدير البنزين وقامت بتطوير الخطوط لتعمل في إتجاهي الصادر والوارد، وضخت الشركة منذ إنشائها عبر خطوط الأنابيب مايتجاوز 20 مليون طن من المواد النفطية.

¹ <https://www.sppc-sd.com/index.php/ar>

خلفية تاريخية:

لدى الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول المحدودة تاريخ طويل. بدأت عندما بدأ التوسع في مشروع الجزيرة والمناقل وإزدياد رقعة المصانع فأصبح الطلب على الطاقة في تزايد وتحديداً في وسط السودان فقد كان يتم نقل المنتجات البترولية بواسطة قطارات السكة حديد. وفي العام 1973م حدث قطع للسكك الحديدية أدى لتوقف تلك القطارات مما تسبب في تعطل نقل المنتجات البترولية، وكان لا بد من التفكير في بناء خط لنقل المواد البترولية حيث وضعت الدراسات اللازمة لإنشاء خط لنقل المواد البترولية من ميناء بورتسودان إلى مستودعات التخزين في منطقة الشجرة بالخرطوم.

في العام 1976م تأسست الشركة تحت مسمى المؤسسة العامة لخطوط أنابيب منتجات البترول (PPPC) وقامت بإنشاء أول خط أنابيب ناقل للمواد البترولية بقطر 8 بوصة وطول 815 كيلومتر بين بورتسودان والخرطوم بقرض من دولة الكويت.

في العام 1981م تم دمجها مع المؤسسة السودانية للنفط تحت مسمى الإدارة العامة للنقل (GAT) في العام 1993م أصبحت إدارة خطوط أنابيب البترول.

في العام 1995م تحولت إلى شركة تحت إسم الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول المحدودة في العام 2005م أضافت خطاً ثانياً بقطر 12 بوصة وطول 741 كيلومتر بين الرويان وبورتسودان لتصدير فائض البنزين وقامت بتطوير الخطوط لتعمل في إتجاهي الصادر والوارد.

في العام 2011م أصبحت شركة بترولابنز للأنابيب والأعمال الهندسية القابضة المحدودة.

في العام 2014م مسمى الشركة حالياً الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول المحدودة.

الرؤية: الأكبر والأفضل في إدارة وتشغيل خطوط أنابيب النفط والغاز وتقديم الخدمات للصناعة النفطية والهندسية والصناعات الشبيهة محلياً وإقليمياً.

الرسالة: إنشاء وتشغيل وإدارة وتطوير شبكات خطوط الأنابيب والمستودعات وتقديم الخدمات الهندسية والفنية والاستشارية بأعلى مستويات الجودة والسلامة والمحافظة على البيئة، اعتماداً على أفضل التقنيات العلمية والتزاماً برعاية وتطوير القدرات البشرية والمساهمة في المسؤولية المجتمعية.

القيم: الشفافية، والعمل بروح الفريق، الإحترافية في الصناعة، رضا العميل والمسؤولية المجتمعية.

الأهداف الإستراتيجية:

- في إطار المرتكزات الإستراتيجية لقطاع النفط فإن الأهداف الإستراتيجية للشركة تتمثل في:
1. تعظيم الأرباح بتحقيق فائض أرباح بنسبة 20% بنهاية عمر الإستراتيجية.
 2. تحقيق جاهزية خطوط الأنابيب و وحداتها العاملة بنسبة 95%.
 3. مواكبة التطور التكنولوجي بحوسبة عمليات الشركة بنسبة 95% بنهاية عمر الإستراتيجية.
 4. ترقية وبناء القدرات البشرية والمؤسسية .
 5. إستخدام خطوط الأنابيب العاملة حسب الطاقة السنوية المتاحة (8"، 12" بنسبة 90%) بنهاية عمر الإستراتيجية.
 6. المساهمة في توطین صناعة النفط بالبلاد فيما یلی أعمال الشركة بنسبة 90% بنهاية عمر الإستراتيجية.
 7. المساهمة في المسؤولية المجتمعية وتحقيق نسبة رضاء الأهالي حول حرم الخط بنسبة 90% بنهاية عمر الإستراتيجية.

المسئولية المجتمعية:

إن المسئولية المجتمعية هي المسئولية الإجتماعية التي تقع على عاتق الشركة في مسألة الإصلاح الإجتماعي، وأصبحت الشركة تدرك أن زيادة الأرباح وحدها ليس ما يهم، فالمؤسسة يجب أن تساهم أيضاً في تحقيق الخير العام وفي نطاق واسع وتدعم المواطنين على طول الخطوط بالمشروعات الخدمية من مدارس وآبار ومعينات المنطقة من الخدمات المحلية.

البيئة والسلامة والصحة المهنية:

إدارة البيئة والسلامة والصحة المهنية هي إدارة رقابية وفنية، يتلخص دورها في العمل على تحقيق الأهداف الأساسية، وهي: الحفاظ على الأرواح، وسلامة العاملين من خطر الإصابات، وحماية الممتلكات، وسلامة البيئة الطبيعية.

مهام الشركة:

الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول متخصصة في مجال مد وصيانة أنابيب البترول والأعمال الهندسية في قطاع النفط. وتعمل على تقديم إبتكارات وحلول تقوم على الخبرة والمحافظة على الصناعة وتوطينها لشركات المياه العذبة، وشركات تخزين النفط، وشركات توزيع الوقود، وتزويد السفن، وشركات التنقيب عن النفط. كما تعمل عن كثب مع كل مجال من مجالات قطاع النفط على إبتكار وتطوير الأعمال

عبر شركات تابعة ومتخصصة في كل مجال من مجالات النفط. وتشكل العمود الفقري في صناعة البترول في السودان من خلال:

1. توسعة شبكة خطوط الأنابيب الناقلة للمواد البترولية وبناء المستودعات وتطوير وتنويع أنشطة الشركة في مجالات النقل والخدمات النفطية.
2. نقل التكنولوجيا المتعلقة بمجالات وأنشطة الشركة المساهمة في تطوير خدمات المجتمعات المحلية على مسار الخطوط والمشروعات.
3. تشغيل وصيانة منصات صادر الخام وأعمال الفحص والصيانة تحت الماء حيث تمتلك الشركة معدات متطورة لذلك.
4. خدمات مكافحة التلوث النفطي وخدمات إرساء وشحن ناقلات النفط بخام البترول السوداني.
5. سودنة هذه الأنشطة الإستراتيجية بحيث تقوم الكوادر السودانية بتقديم هذه الخدمات.

الخدمات التي تقدمها الشركة:

يتمثل هدف الشركة الإستراتيجي في التطور وتوفير متطلبات صناعة النفط في السودان، وتقديم مجموعة واسعة من الخدمات لصناعة النفط بالسودان، تتمثل في:

1. نقل المنتجات البترولية:

تقوم الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول بنقل المنتجات البترولية (جازولين، بنزين، كيروسين) لتلبي حوجة البلاد من الطاقة منذ العام 1976م، وذلك بتوفيرها للوقود من خلال نقله عبر خط أنابيب قطره 8 بوصة بطول 816 كيلومتر وبطاقة تصميمية تبلغ 600 ألف طن متري في العام. وبعد إكتشاف البترول في السودان وتقدم إنتاجه كان لا بد من مواكبة التطور، حيث تمكنت في العام 2000م من عكس تشغيل الخط "8" من الرويان الى بورتسودان لصادر البنزين.

في العام 2005م قامت الشركة بإنشاء خط صادر البنزين الذي يمتد من مصفاة الجيلي شمال الخرطوم حتى ميناء التصدير في مدينة بورتسودان بقطر 12 بوصة و طول 741 كلم وطاقته التصميمية 875 طن متري في العام. وعليه تم إستغلال الخط 8 بوصة (قطاع الرويان الشجرة) في نقل البنزين كصادر لدولة أثيوبيا، ونقل الجازولين لمحطة الشجرة ومحطة بحري الحرارة (محطة توليد كهرباء) بطاقة أكبر من 700 ألف طن متري في العام.

في العام 2013م ونسبة لزيادة الإستهلاك المحلي من الجازولين تم عكس تشغيل الخط 12بوصة ليستغل في إستيراد للجازولين من مدينة بورتسودان لمحطة الرويان، عن طريق إنشاء محطة ضخ بمحطة بورتسودان وبطاقة تصميمية بلغت 900 الف طن متري في العام.

2. التشغيل ومراقبة الخطوط:

تعتبر الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول من أوائل الشركات التي طبقت نظام الإسكادا في السودان، وقد إتجهت الشركة منذ العام 2005م لإستخدام وسائل التكنولوجيا المتقدمة في أنظمة المراقبة والتحكم لخطوط الأنابيب، وذلك بهدف تحسين أداء خدمة نقل المشتقات البترولية لضمان إستمرارية النقل وتقليل فترة الإنقطاعات ورفع الكفاءة التشغيلية للخط، وكذلك ضمان السلامة التشغيلية. ونسبة إلى الحاجة للتحكم عن بعد بالمحطات الخلوية ومحطات الضخ فقد قامت الشركة بإنشاء مركز للمراقبة والتحكم (SCADA) برئاسة الشركة (MCC) بهدف ادارة ومراقبة الخطين (8، 12) بوصة.

يعتمد نظام المراقبة والتحكم عن بعد علي تجميع البيانات بإستخدام نظم الإتصالات من المواقع والمحطات الخلوية لأغراض المراقبة والتحكم في عمليات التشغيل، حيث تم ربط المحطات أعلاه من خلال شبكة ألياف ضوئية تغطي مساحة كبيرة إبتداءً من محطة (PS#01) في الرويان إلى محطة (PS#06) بورتسودان.

3. الصيانة:

تقوم كوادر الشركة بتنفيذ كافة عمليات الصيانة للوحدات العاملة وصيانة مستودعات التخزين إضافة إلى صيانة وتشغيل خطوط بعض الشركات العاملة في مجال النفط بالسودان. وتنقسم إلى:

أ. **الصيانات الميكانيكية لخطوط الأنابيب:** تتميز الشركة بوجود الكادر المؤهل في تكنولوجيا صيانة وإصلاح الأنابيب والذين يقومون بتنفيذ كل الاعمال الخاصة بالصيانة والإصلاح، وأعمال النظافة والفحص للأنابيب، واللحام الخاص بأنابيب الضغط العالي بالمواصفات العالمية. ولكوادرها خبرة أكثر من أربعون عام في هذا المجال وحاصلون على شهادات دولية. كما تمتلك الشركة ماكينات التخريم، الآليات والمعدات المطلوبة.

ب. حماية الأنابيب من التآكل والصدأ (الحماية الكاثودية): هي نهج مستخدم لتقليل التآكل في المعدات المعدنية المختلفة باستخدام التيار الكهربائي والحماية الكاثودية من الأنشطة المستخدمة للمحافظة على المعدات الحديدية بأنواعها لزيادة عمرها، وهي من الأنشطة التي تساعد على المحافظة على العمر الافتراضي للخطوط والتوكة.

4. تحليل المواد البترولية :

أنشئ بالشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول المحدودة في العام 1981م أول معمل في السودان يعمل على ضبط جودة المنتجات البترولية التي ينقلها خط أنابيب البترول من بورتسودان إلى مستودعات الشجرة لضمان سلامة المنتج ومطابقته للمواصفات القياسية. وبما أنه الجهة المتخصصة الوحيدة في ذلك الوقت فقد كان يقدم خدمة التحاليل للشركات الناقلة والموزعة للبترول.

إهتم القائمون على أمر المعمل بالتدريب كأهم دعامة لتطوير الكادر المهني وتأهيله ليصل ويلبي تطلعات الشركة لخدمة متميزة لكل القطاعات حيث كان الإهتمام بتدريب الكوادر الفنية داخلياً وخارجياً بقيام العديد من الدورات التدريبية في كل المجالات كما ساهم المعمل بتدريب كل الكوادر العاملة بالمعامل البترولية في البلاد كأول معمل مختص. ومن التحاليل التي يقوم بها المعمل مايلي: قياس درجة الوميض، التقطير، درجة الكثافة، واللزوجة، درجة اللون، تآكل شريط النحاس، درجة الإنسكاب، درجة التغميم، متبقي الكربون، محتوى الرماد، محتوى الصمغ، درجة الدخان.

في العام 1998م تم إفتتاح المعمل الجديد الذي تم بناءه بمواصفات تلائم إحتياجات المعامل القياسية في ذلك الوقت، كما أنه تم تحديث بعض الأجهزة وجلب أجهزة جديدة وجهاز اللزوجة TBN وجهاز الأوكتين. وكان هم الادارة هو تطوير المعمل وترقيعه إلى مصاف المعامل العالمية حتى يتأهل لنيل شهادة الأيزو في مجال الإختبارات (الأيزو 2005/17025). حيث تحتوي المواصفة على مجموعتين من المتطلبات، إدارية وفنية. وتتعلق المتطلبات الإدارية بجودة نظام الإدارة، أما الفنية فتتعلق بكفاءة طاقم التحليل وبطرق التحليل والأجهزة المستخدمة وطرق ضبط جودة التحاليل وإصدار التقارير وغيره.

تستخدم المختبرات هذه المواصفة كي تنفذ نظاماً للنوعية يهدف إلى تحسين قابليتها لإنتاج نتائج مثبتة. وهذه المواصفة هي الأساس للحصول على الإعتماد من جهة إعتماد معينة. وبما أن هذه

المواصفة تتعلق بإثبات الكفاءة، فإن الاعتماد ببساطة عبارة عن إقرار من قبل جهة محايدة بكفاءة وأهلية المعمل. وبدأت الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول المحدودة العمل في هذا الاتجاه بتاريخ: 2008\2\15 وكلل هذا المجهود بمنح المعمل شهادة (الأيزو 2005/17025) بواسطة المجلس الوطني المصري للاعتماد (ايجاك) في ديسمبر 2009م.

5. تقديم الدراسات والتصاميم الهندسية لقطاع النفط:

من أهم أهداف الشؤون الهندسية بالشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول المحدودة التخطيط، التوجيه، والتحكم لتقديم الخدمات الفنية، التصميم والإمداد والفحص الهندسي لتطوير الاداء ولضمان تشغيل خطوط الأنابيب والمستودعات بكفاءة عالية. وتستهدف الشؤون الهندسية بذلك الشركة السودانية لخطوط الأنابيب والشركات الأخرى العاملة في قطاع النفط والغاز والأعمال المشابهة.

6. التشييد:

تعتبر الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول سبابة في توطين صناعة النفط في البلاد تنفيذاً لتوجهات الدولة متمثلة في وزارة النفط والغاز، وأصبح رصيدها من الخبرات رقم لا يمكن تجاوزه في كل مجالات الإنشاءات النفطية وتصميم وإنشاء وتشغيل وصيانة المستودعات الإستراتيجية ومحطات الضخ، وخطوط أنابيب البترول والمياه.

7. صيانة البلوفة:

قامت الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول المحدودة في إطار سعيها لتوطين صناعة النفط بالسودان بإنشاء مركز صيانة البلوفة. ولأهمية البلوفة في كل عمليات إنتاج البترول بمراحله المختلفة والقطاعات الأخرى قامت الشركة 23 فبراير 2012م بإنشاء أول مركز متكامل لصيانة وضبط جودة البلوفة (End Flanged Valves)، من حجم 2 بوصة إلى 42 بوصة كمرحلة أولى ليصل إلى مخططة النهائي لصيانة البلوفة حتى 84 بوصة.

يتميز المركز بعمالة متخصصة في صيانة البلوفة وضبط الجودة من مهندسين وفنيين بخبرات متراكمة بعمر الشركة. ومن أهم الأنشطة والمشروعات مايلي:

- أ. معايرة كل الـ (MACHINE & EQUIPMENT GAUGE) العاملة بالمركز لصالح شركة نانو للمعايرة والقياسات.
- ب. مشروع صيانة صمامات شركة النيل الكبرى لعدد 48 صمام.
- ج. صيانة جميع الصمامات الخلوية لشركة (PDOC).
- د. تصنيع وتوضيب منظومة إختبارات اللحام بمركز البلوفة والخاص بمشروع (PDOC (PIPE LINE REPAIR).
- هـ. أعمال (WPS) لمشروع (PDOC PIPE LINE REPAIR).
- و. قطع وشنفرة أنابيب مشروع خط مدني لإجراء الإختبارات.
- ز. اعمال الـ (WQT) لمشروع خط أنابيب الخرطوم - مدني.
- ح. أعمال الـ (WQR) لمشروع خط أنابيب الخرطوم - مدني.

ثالثاً: شركة بترولانرجي آي أند بي¹:

شركة (Petro Energy E&P) تعمل في مجال النفط والغاز بالسودان بهدف رئيسي وهو إستكشاف وتطوير وإنتاج النفط والغاز في المربع 6 السودان (خريطة الإمتياز). تم تأسيسها رسمياً من خلال توقيع إتفاقية مشاركة الإنتاج (PSA) بين وزارة الطاقة والتعدين (MEM) في السودان ومساهمي شركة بترولانرجي آي ند بي.

الموقع: تقع مباني رئاسة شركة بترولانرجي آي ند بي ببرج شركة بترودار في منطقة السنط بالمقرن - ولاية الخرطوم، وعنوانها الإلكتروني webmaster@Petroenergy-ep.com

الوضع القانوني: شركة بترولانرجي آي ند بي هي شركة نفط دولية لها فرع مسجل بموجب قوانين السودان. وقد تم تسجيلها بتاريخ 16 أكتوبر 2006م.

المساهمين: حسب إتفاقية مشاركة الإنتاج (PSA) تتوزع نسب المساهمة في شركة بترولانرجي آي ند بي على النحو التالي:

¹ <http://www.petroenergy-ep.com>

- شركة (CNPCI) بنسبة 95%.
- شركة سودابيت بنسبة 5%.
- وفقاً لاتفاقية خط أنابيب النفط الخام (COPA) CNPCI 100%.

حقول النفط الخاصة بشركة بتروانرجي:

أهم أهداف شركة بتروانرجي أي ند بي هو إستكشاف وتطوير وإنتاج النفط والغاز في السودان مربع 6 (خريطة الإمتياز). ويتضمن ذلك عدد من الحقول النفطية التي تديرها الشركة ومنها: (حقل الفولة، حقل موجا، حقل كيبي، حقل جيكي، حقل ناها، حقل شوكة، حقل أم حديد). وتقدر إنتاجية شركة بتروانرجي أي ند بي الحالية ب 40,000 برميل وتمتلك خط أنابيب بطول 716 كلم. ولها 6 محطات ضخ، منها 3 محطات دائمة ومحطتين مؤقتة، بالإضافة لمحطة قياس واحدة.

سياسة الصحة والسلامة والبيئة:

تدرك شركة بتروانرجي أي ند بي، وهي شركة تعمل في مجال التنقيب عن النفط والغاز وإنتاجه ونقله، أن نجاحها يعتمد على القدرة على التحسين المستمر. كفاءة عملياتها وإنتاجيتها مع حماية الناس والبيئة، لذلك تلتزم شركة بتروانرجي أي ند بي الممثلة في رئيسها بضمان صحة الناس والسلامة التشغيلية وحماية البيئة.

تتطلب شركة بتروانرجي أي ند بي من جميع الموظفين والمقاولين إظهار الإلتزام الثابت والمساءلة تجاه الصحة والسلامة والبيئة. وتظهر ذلك من خلال روح القيادة في التواصل والتنفيذ وضمان الإمتثال لسياسات الصحة والسلامة والبيئة والإجراءات الداخلية والمعايير المعتمدة. كما تلتزم شركة بتروانرجي أي ند بي ممثلة في لجنتها الإدارية وجميع الموظفين، بما يلي:

1. الإمتثال لتشريعات جمهورية السودان والمتطلبات القانونية الأخرى.
2. دمج أفضل ممارسات صناعة النفط للتحكم في مخاطر الصحة والسلامة المهنية بالإضافة إلى الآثار البيئية الناشئة عن أنشطتها وفي مراحل التصميم والهندسة وبناء جميع المرافق.
3. الحماية والسعي لتحسين صحة وسلامة الناس في أي وقت.
4. حماية البيئة، والسعي للحد من التأثيرات على البيئة من عمليات وأنشطة البولي إثيلين من خلال برامج منع التلوث، والإستهلاك الأمثل للموارد الطبيعية، والإدارة الفعالة للنفايات.
5. العمل على منع الحوادث وإعتلال الصحة والتلوث البيئي.

6. تحديد أهداف أداء الصحة والسلامة والبيئة وقياس النتائج والتقييم والتحسين المستمر من خلال استخدام نظام إدارة فعال.
7. التخطيط والإستجابة والتعافي من أي حالة طارئة.
8. التواصل بشكل مفتوح مع أصحاب المصلحة والتأكد من فهم سياسات ومعايير وبرامج وأداء الصحة والسلامة والبيئة.
9. تعزيز ثقافة الصحة والسلامة والبيئة الإيجابية بين موظفي ومقاولي شركة بتروانرجي.
10. يجب أن يكون نطاق سياسة الصحة والسلامة والبيئة هو عمليات وأنشطة التنقيب عن النفط والغاز بشركة بتروانرجي أي ند بي وأنشطة الإنتاج في منطقة الإمتياز بمربع 6، ومرافق المصب، والمكتب الرئيسي في الخرطوم.

تطوير المجتمع:

تعمل شركة بتروانرجي أي ند بي بالتعاون والتنسيق الكامل مع وزارة الطاقة والتعدين (MEM) لتقديم بعض برامج تنمية المجتمع الأساسية في مربع 6 لتشمل ما يلي:

1. توفير مياه الشرب للمجتمع.
2. تقديم بعض الخدمات الطبية وإنشاء المرافق الطبية.
3. إنشاء وصيانة المدارس وتوفير الأثاث المصاحب لها.
4. البرامج الإجتماعية وتشمل برامج تنمية المجتمع مثل:
 - أ. الرعاية الصحية:
 - i. يتم تقديم الرعاية الطبية لحوالي 4155 من السكان المحليين في عيادة بليلة.
 - ii. تم تقديم الرعاية الطبية في مناطق تجمع السكان المحليين.
 - iii. تم توفير لقاح الحمى الصفراء لـ 7636 من السكان المحليين.
 - iv. يتم توفير خدمة الاسعاف للسكان المحليين في منطقة بليلة لمستشفى الفولة.
 - ب. مياه الشرب: هناك ثلاث آبار للمياه قيد الحفر، وهي:
 - i. بئر ماء أم جلودة.
 - ii. بئر مياه منطقة السوق الجديد.
 - iii. بئر مياه قرية البرساية.
 - iv. توفر خزانات المياه للمياه لسكان منطقة بليلة المحليين وسوق الفردوس.

ج. خدمات التعليم:

i. تم توفير 1280 مكتباً بسعة 4 طلاب لكل مكتب، لعدد إجمالي يبلغ 4620 طالباً في

المدارس الابتدائية.

ii. جاري العمل على صيانة وإنشاء مدارس سينيتا الابتدائية.

د. الخدمات الإجتماعية:

i. تقديم أربع وجبات إفطار رمضان للقرى المحيطة بمعسكر منطقة بليلة.

ii. تم تقديم الهدايا للقادة المحليين.

هذا، وتستهدف شركة بترو إنرجي أي أند بي القيام بتنفيذ برامج تنمية المجتمع التالية:

1. توفير الرعاية الطبية للسكان المحليين من خلال إنشاء عيادة بليلة.

2. إنشاء عيادة طبية في القرية النموذجية المقترحة.

3. الإستمرار في حملات التطعيم.

4. حفر بئر مياه منطقة أم بتيخ.

5. حفر بئر مياه الطريق الدائري.

6. صيانة بئر قرية البرساية.

7. صيانة بئر قرية الطباريب.

8. صيانة بئر قرية أم سنجورة.

9. صيانة بئر قرية أم بشر.

أما في مجال التعليم وتستهدف شركة بترو إنرجي القيام بتنفيذ برامج تنمية المجتمع التالية:

1. إنشاء مدرسة ابتدائية في القرية النموذجية.

2. توفير الأثاث المدرسي لعدد خمسة عشر مدرسة ابتدائية / ثانوية.

3. الحفاظ على ست مدارس ابتدائية / ثانوية.

4. توفير الزي المدرسي.

التطوير والإنتاج:

تسعى شركة بتروانرجي أي ند بي جاهدة لتحقيق الآتي:

1. الحفاظ على الإنتاج 60 ألف برميل في اليوم.

2. الإستخلاص المعزز للنفط الحراري للمجال الكامل FNE.
3. تنفيذ حقن المياه في حقل الفولة الشمالي وحقل المفتاح.
4. حقن غاز في حقل الفولة الشمالي وحقل موجا للحفاظ على ضغط الخزان.
5. الإستمرار في حقن الغاز الذاتي في حقل جيك الجنوبي.

رابعاً: شركة بشائر (بابكو)¹:

شركة بشائر (بابكو) هي شركة تجارة عالمية، تأسست في دبي كشركة منطقة حرة في الأول من فبراير 2018م، بموجب القانون رقم 25 لعام 2009 الصادر عن حاكم دبي. الشركاء في بابكو هم المؤسسة السودانية للبترول التي تحمل 90 ٪ من الأسهم وشركة سودابت التي تحمل (10٪) من الأسهم. في الأول من أبريل عام 2018م.

حلت شركة بابكو محل شركة بترودار لعمليات البترول في تشغيل وحدة المعالجة المركزية في الجبلين، وخط الأنابيب من الجبلين إلى بورتسودان، والميناء البحري في بورتسودان.

الرؤية: شركة عالمية تعمل في مجال معالجة ونقل النفط الخام.

الرسالة: تعظيم عائدات أصحاب المصلحة من خلال تحسين الموارد، وإعتماد أفضل الممارسات والمعايير والإلتزام بالمسؤولية الإجتماعية.

القيم الأساسية:

تضم شركة بشائر (بابكو) حزمة متكاملة من القيم المؤسسية، هذه القيم المتمثلة في: (التميز، النزاهة، الإلتزام والعمل الجماعي). وترتبط في نسق واحد لإشتقاق الإستراتيجيات قصيرة وطويلة المدى والحفاظ على الحيطة، والإستفادة من التحسين المستمر والتميز التشغيلي.

الغرض الرئيسي من القيم المؤسسية لشركة بشائر (بابكو) هو دعم مسيرة الشركة نحو تحقيق رؤيتها، وفي الوقت نفسه لإنشاء أساس لمواءمة وتحفيز ودمج جميع القوى العاملة المتنوعة في الشركة.

¹ <http://bashayerpl.com/ar/home>

وتبسط القيم المذكورة برغبة ونهج لإنشاء شركة متكاملة لا تقوم فقط بتوظيف قدرات الأفراد، بل مؤسسة تتضافر جميع مكوناتها لتقديم أداء متميز، فضلاً عن أن هذه القيم بجانب أنها قيم عالية فهي تتماشى مع تطلعات أصحاب المصلحة في شركة (بابكو) ومع الرؤية الوطنية.

إستراتيجيات شركة (بابكو):

1. التطور:

إدامة وتجهيز أعمال نقل النفط الخام بكفاءة وفعالية، وتعزيز محفظة النمو من خلال التوسعات وتحديث المنشآت لتلبية متطلبات وأهداف المعالجة والنقل الحالية والمستقبلية.

2. بناء القدرات:

إيجاد القوى العاملة المؤهلة، وإستيعاب الموارد البشرية المؤهلة والمقتدرة، وتعزيز وتطوير كفاءة وتأهيل القوى العاملة الموجودة.

3. القواعد الحاكمة للشركات:

تنشيط إستجابة الشركات المشتركة، والإمتثال لحوكمة الشركات، ودعم نظم الإدارة والإجراءات وتعزيز جهود التنسيق والتعاون مع أصحاب المصلحة المعنيين.

4. بيئة العمل:

حماية وتأمين بيئة عمل آمنة، وترقية بنية عمل صحية، والإستفادة من صورة (شركة بشائر) الممتازة داخلياً وخارجياً، وتقديم أداء مستمر وفائق، وتأكيد جودة برامج المسؤولية الإجتماعية.

الأنشطة الرئيسية لشركة بشائر (بابكو):

تقوم شركة (بابكو) بالعديد من الأنشطة التي تدعم مسيرة الشركة نحو تحقيق رؤيتها. وتتمثل في:

1. معالجة النفط الخام:

تتم عمليات المعالجة في وحدة المعالجة المركزية في الجبلين (CPF) التي تستقبل النفط الخام لشركة (DPOC) المنتج من حقول النفط بجنوب السودان عبر محطة الضخ رقم (1) الموجودة في جمهورية جنوب السودان.

2. نقل النفط الخام:

يبدأ نظام النقل من نقطة دخول الجبلين (CPF) عبر محطة الضخ رقم (2) إلى الميناء البحري بشائر 2 عبر خمس من محطات الضخ.

3. تصدير وشحن النفط الخام:

يتم تشغيل المحطة البحرية (بشائر2) بالكامل من قبل شركة (بابكو) وذلك عبر تنفيذ وتخطيط عمليات حركة وشحن النفط الخام وجدولة تحميله إلى الأسواق العالمية.

نظام المشتريات بشركة (بابكو):

تدعو شركة بابكو جميع الموردين المؤهلين ومقدمي الخدمات في جميع القطاعات ليكونوا جزءاً من نظام تسجيل موردي شركة بابكو. حيث تمكّن عملية تسجيل الموردين جميع المنضوين من المشاركة مع شركة (بابكو) في أي عروض تنافسية أو دعوة للمشاركة في الأعمال من خلال لائحة ونظام المشتريات. ويمكن لجميع المؤسسات أو الشركات الوطنية أو الشركات المحلية المسجلة أو الكيانات الأجنبية أو المنظمات متعددة الجنسيات أو الدولية المشاركة في نظام تسجيل موردي (بابكو).

المزايا التي تقدمها شركة بشائر (بابكو) للموظفين:

تقدم شركة بابكو العديد من المزايا للعاملين والعملاء والموردين. ومن أمثلة مزايا العاملين ما يلي:

1. الرعاية الطبية للأفراد المؤهلين لعائلة الموظف.
2. التأمينات الاجتماعية.
3. التدريب والتطوير
4. التأمين التكافلي والتأمين على الحياة ضد خطر الوفاة الطبيعية والصدرية وإصابة الجسد.

تطوير المجتمع:

تسعى شركة بشائر (بابكو) باستمرار إلى تمكين الأشخاص من قيادة الشركة نحو تحقيق رؤيتها ورسالتها. وتلتزم الشركة بالعمل لصالح المجتمع، من جانب واحد عن طريق تجنب الإنخراط في أفعال ضارة إجتماعياً من خلال وحدتها التنظيمية المتفانية والمسؤولة عن البيئة وبفاعلية من خلال وحدة تنظيمية متخصصة مسؤولة عن تنمية المجتمع والتي تقوم بمباشرة الأهداف الإجتماعية المتقدمة، وفيما يلي الأنشطة الرئيسية التي تقوم بها وحدة تنمية المجتمع في شركة (بابكو):

1. توفير المياه:

تقوم وحدة تنمية المجتمع بشركة (بابكو) بإجراء مسح شامل لتوفير إمدادات المياه للمجتمعات إما مباشرة أو عن طريق حفر الآبار، وبناء نظام إمدادات المياه. مثل: (آبار مياه شدياب، مشروع السقيا - عطبره، هيا، بورتسودان)

2. الصحة:

تقدم وحدة تنمية المجتمع بشركة (بابكو) الخدمات الصحية وبناء العيادات الطبية والمستشفيات أو تقديم الأدوية مباشرة. مثل: (مستشفى الصداقة، حملة التطعيم ضد السحائي).

3. التعليم:

قامت وحدة تنمية المجتمع بشركة (بابكو) ببناء مدرسة تهمبوك لمرحلة الأساس.

4. البنية التحتية:

قامت وحدة تنمية المجتمع بشركة (بابكو) بتشييد طريق الجماجم سنار.

5. تنمية المجتمع:

قامت وحدة تنمية المجتمع بشركة بابكو بالعديد من أنشطة التنمية المجتمعية ومنها:

أ. بناء الأندية الإجتماعية مثل: (نادي شدياب الثقافي، نادي جوده الثقافي، نادي تجنة الثقافي، نادي سقديت الثقافي).

ب. إستقبال وتنظيم زيارات طلاب الجامعات لمباني الشركة لسد الفجوة العلمية بين دراسات الطلاب والصناعة.

ج. تنظيم القوافل الصحية وتوفير عربات الإسعاف لبعض المستشفيات والمرافق الصحية.

د. دعم التنمية الزراعية.

ه. دعم المتأثرين بالسيول والفيضانات بولاية نهر النيل.

المبحث الثاني

تحليل البيانات وإختبار الفرضيات

يتناول الباحث في هذا المبحث وصفاً للطريقة والإجراءات التي أتبعها في تنفيذ هذه الدراسة، ويشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أدواتها، والإجراءات التي إتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، والطريقة التي إتبعت لتطبيقها، والمعالجات الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات وإستخراج النتائج، كما يشمل المبحث تحديداً ووصفاً لمنهج الدراسة.

❖ إجراءات الدراسة الميدانية:

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة. ويتكون مجتمع الدراسة الأصلي من المحاسبين الماليين ومحاسبي التكاليف والمراجعين الداخليين والمديرين الماليين في شركات نقل المواد البترولية بولاية الخرطوم.

أما عينة الدراسة فقد تم إتباع أسلوب الحصر الشامل لمجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (130) إستمارة إستبيان على المستهدفين من المحاسبين الماليين، ومحاسبي التكاليف، والإداريين والاقتصاديين. وإستجاب منهم عدد (123) فرداً، أي ما نسبته (94.7%) من المستهدفين، حيث أعادوا الإستمارات بعد ملئها بكل البيانات المطلوبة.

ثانياً: أداة الدراسة:

أداة الدراسة هي 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 إعتد الباحث على الإستبيان كأداة رئيسة لجمع المعلومات من عينة الدراسة، حيث أن للإستبيان مزايا منها:

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

ثالثاً: وصف الإستیبانة:

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

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

2. **القسم الثاني:** ويحتوي هذا القسم على عدد (31) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا إستجاباتهم 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 ثلاث محاور كما يلي:

- المحور الأول: يتضمن بعدين:
 - البعد الأول: يتضمن (5) عبارات.
 - البعد الثاني: يتضمن (5) عبارات.
- المحور الثاني: يتضمن بعدين:
 - البعد الأول: يتضمن (5) عبارات.
 - البعد الثاني: يتضمن (5) عبارات.
- المحور الخامس: يتضمن (11) عبارة.

رابعاً: ثبات وصدق أداة الدراسة:

1. الثبات والصدق الظاهري:

للتأكد من الصدق الظاهري لإستمارة إستیبيان الدراسة وصلاحيه عباراتها من حيث الصياغة

والوضوح قام الباحث بعرض الإستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة والبالغ عددهم (سنة) محكمين ومن مختلف المواقع الوظيفية والتخصصات العلمية. وبعد إستعادة إستمارات الإستبيان من المحكمين تم إجراء التعديلات التي أقرحت عليها. (راجع الملحق رقم (2)).

2. الثبات والصدق الإحصائي:

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

أ. طريقة التجزئة النصفية بإستخدام معادلة سبيرمان- براون.

ب. معادلة ألفا- كرونباخ.

ج. طريقة إعادة تطبيق الإختبار.

د. طريقة الصور المتكافئة.

ه. 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 لمعرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له¹.

قام الباحث بإيجاد الصدق الذاتي لإستمارة الإستبيان إحصائياً بإستخدام معادلة الصدق الذاتي، وهي:

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

وقام الباحث بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الإستبيان بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم

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

على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل إرتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان-براون بالصيغة الآتية¹:

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

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

ولحساب صدق وثبات الإستبيان كما في المعادلة أعلاه قام الباحث بأخذ عينة إستطلاعية بحجم (15) فرداً من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الإستبيان من العينة الإستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (1/2/4)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الإستطلاعية على الإستبانة

المحور	معامل الارتباط	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الأول	0.69	0.82	0.90
الثاني	0.80	0.91	0.95
الثالث	0.73	0.84	0.92
الرابع	0.81	0.90	0.95
الخامس	0.76	0.86	0.93
الإستبانة كاملة	0.85	0.92	0.96

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

¹سعد عبد الرحمن، القياس النفسي-النظرية والتطبيق، القاهرة: دار الفكر العربي، الطبعة الثالثة، 1988، ص 149

يتضح من نتائج الجدول رقم (1/2/4) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الإستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل محور من محاور الدراسة، وعلى الإستبيان كاملاً كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) مما يدل على أن أستمارة إستبيان الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

3. الأساليب الإحصائية المستخدمة:

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

- أ. الأشكال البيانية.
 - ب. جدول التوزيع التكراري للإجابات.
 - ت. النسب المئوية.
 - ث. معامل ارتباط بيرسون لحساب معامل الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة.
 - ج. معادلة سبيرمان - براون لحساب معامل الثبات.
 - ح. الانحدار الخطي البسيط لقياس تأثير كل متغير مستقل على المتغير التابع.
 - خ. الارتباط الخطي البسيط لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة.
 - د. الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير المتغير المستقل والمتغير الوسيط مجتمعة على المتغير التابع.
 - ذ. معامل التحديد لتحديد مساهمة المتغير المستقل على المتغير التابع .
 - ر. الإنحراف المعياري لقياس التجانس في إجابات أفراد عينة الدراسة.
- الوسيط لمعرفة إتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص عبارات الدراسة.

رابعاً: تحليل البيانات الشخصية:

للحصول على نتائج دقيقة حرص الباحث على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

1. الأفراد من مختلف الفئات العمرية (30 سنة فأقل، 31-35 سنة، 36-40 سنة، 41-45 سنة، 46-50 سنة، 51-55 سنة).
2. الأفراد من مختلف المؤهلات العلمية (بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراه، مؤهل آخر).
3. الأفراد من مختلف التخصصات (تكاليف ومحاسبة إدارية، محاسبة مالية، إقتصاد، نظم معلومات محاسبية، نظم معلومات إدارية، إدارة أعمال، دراسات مالية ومصرفية، أخرى).

4. الأفراد من مختلف المؤهلات المهنية (زمالة المحاسبة السودانية، زمالة المحاسبة الأمريكية، زمالة المحاسبة البريطانية، زمالة محاسبية أخرى).
5. الأفراد من مختلف المسميات الوظيفية (محاسب مالي، محاسب تكاليف، رئيس قسم مالي، مدير مالي، مراجع داخلي، أخرى).
6. الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (أقل من 5 سنوات، 6-10 سنوات، 11-15 سنة، 16-20 سنة، 21-25 سنة، أكثر من 26 سنة).
- وفيما يلي وصفاً مفصلاً لأفراد عينة الدراسة وفقاً للمتغيرات أعلاه (خصائص المبحوثين):

1- العمر:

يوضح الجدول (2/2/4) والشكل (1/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً لفئات العمر.

جدول رقم (2/2/4)

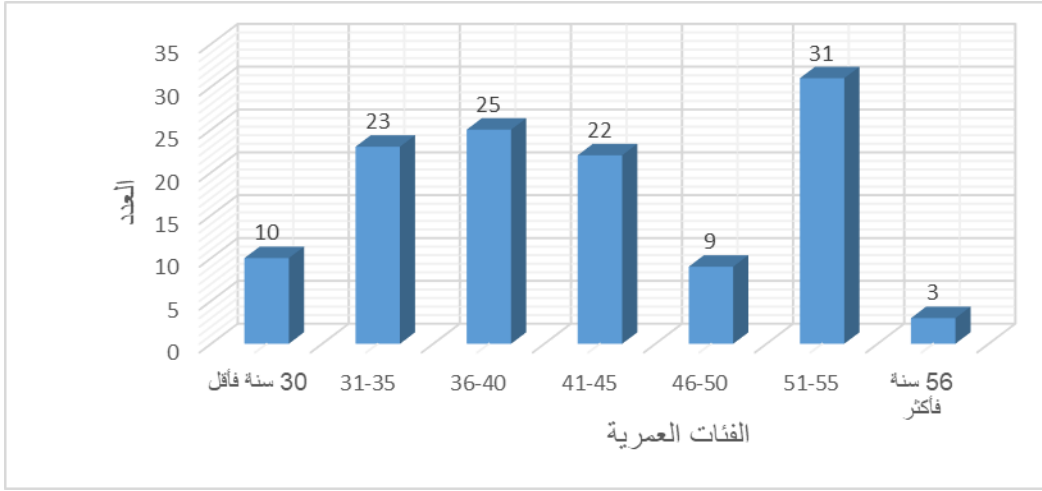
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً لفئات العمر

العمر بالفئات	العدد	النسبة المئوية
30 سنة فأقل	10	8.13%
35-31	23	18.70%
40-36	25	20.33%
45-41	22	17.89%
50-46	9	7.32%
55-51	31	25.20%
56 سنة فأكثر	3	2.44%
المجموع	123	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م.

شكل رقم (1/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً لفئات العمر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يبين الجدول رقم (2/2/4) والشكل رقم (1/2/4) أن غالبية أفراد عينة الدراسة أعمارهم ما بين (55-51) سنة، فقد بلغ عدد هؤلاء الأفراد (31) فرداً وبنسبة 25.2% من العينة الكلية، وبلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم (30 سنة فأقل) عدد (10) أفراد وبنسبة 8.1%، كما بلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم ما بين (35-31) سنة (23) فرداً وبنسبة 18.7%، كما بلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم ما بين (40-36) سنة (25) فرداً وبنسبة 20.3%، بينما بلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم ما بين (45-41) سنة (22) فرداً وبنسبة 17.9%، كما بلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم ما بين (50-46) سنة (9) أفراد وبنسبة 7.3%، كما تضمنت العينة على (3) أفراد وبنسبة 2.4% أعمارهم ما بين (56 سنة فأكثر).

2- المؤهل العلمي:

يوضح الجدول (3/2/4) والشكل (2/2/4) التاليين التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي.

جدول رقم (3/2/4)

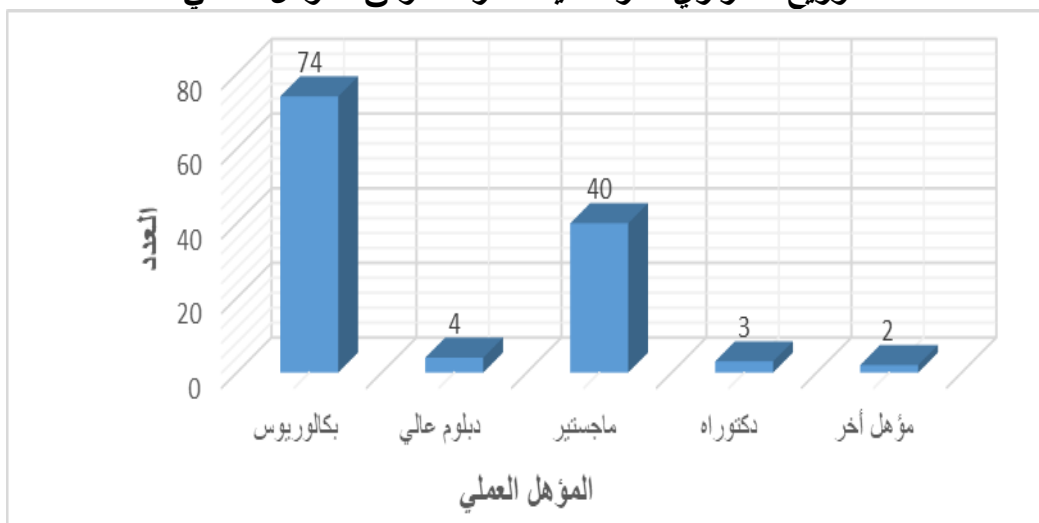
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي

النسبة المئوية	العدد	المؤهل العلمي
%60.16	74	بكالوريوس
% 3.25	4	دبلوم عالي
%32.52	40	ماجستير
%2.44	3	دكتوراه
%1.63	2	مؤهل آخر
%100	123	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم (2/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول رقم (3/2/4) والشكل رقم (2/2/4) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من حملة

الشهادة الجامعية بدرجة البكالوريوس، حيث بلغ عددهم (74) فرداً ويمثلون ما نسبته 60.2% من العينة الكلية، وتضمنت العينة على (4) أفراد وبنسبة 3.3% من حملة شهادة الدبلوم العالي، وعدد (40) فرداً وبنسبة 32.5% من حملة درجة الماجستير، وعدد (3) أفراد وبنسبة 2.4% من حملة شهادة الدكتوراه، كما تضمنت العينة على فردين وبنسبة 1.6% لهم مؤهلات أخرى غير المذكورة اعلاه.

3- التخصص العلمي:

يوضح الجدول (4/2/4) والشكل (3/2/4) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفقاً للتخصص العلمي.

جدول رقم (4/2/4)

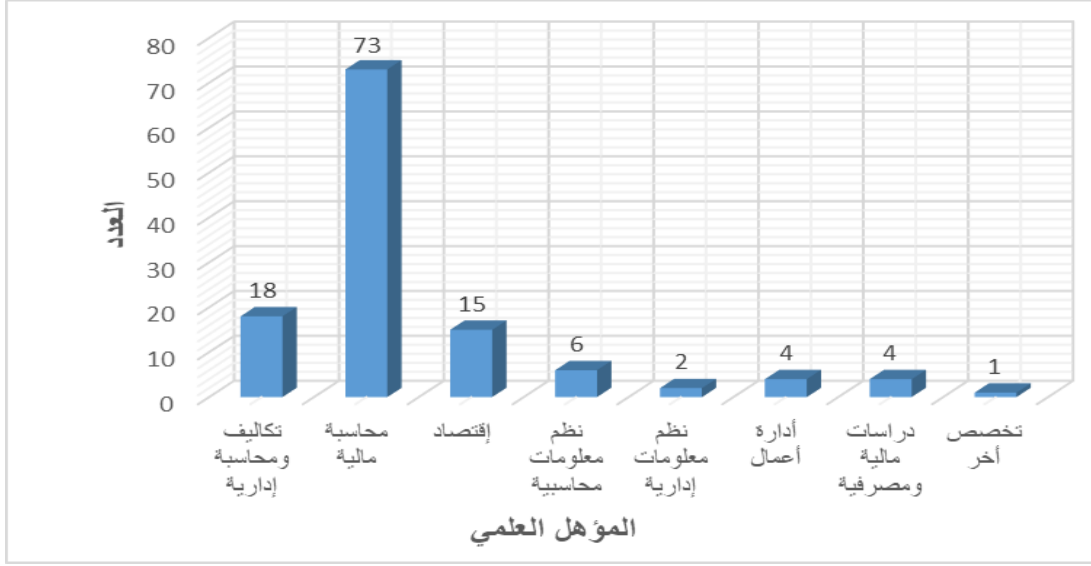
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمي

النسبة المئوية	العدد	التخصص العلمي
14.63%	18	تكاليف ومحاسبة إدارية
59.35%	73	محاسبة مالية
12.20%	15	إقتصاد
4.88%	6	نظم معلومات محاسبية
1.63%	2	نظم معلومات إدارية
3.25%	4	أدارة أعمال
3.25%	4	دراسات مالية ومصرفية
0.81%	1	تخصص آخر
100%	123	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم (3/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م.

يتضح من خلال الجدول رقم (4/2/4) والشكل التالي بالرقم (3/2/4) أن التخصص العلمي لغالبية أفراد عينة الدراسة هو المحاسبة المالية، حيث بلغ عددهم في عينة الدراسة (73) فرداً وبنسبة 59.3%، وبلغ عدد الأفراد المتخصصين في مجال التكاليف والمحاسبة الإدارية في العينة (18) فرداً وبنسبة 14.6%، وعدد الأفراد المتخصصين في الإقتصاد من جملة العينة (15) فرداً وبنسبة 12.2%، أما المتخصصين في نظم المعلومات المحاسبية بلغ عددهم (6) أفراد وبنسبة 4.9%. وعدد الأفراد المتخصصين في نظم معلومات إدارية في العينة فردين وبنسبة 1.6%، وعدد الأفراد المتخصصين في إدارة الأعمال بالعينة بلغ (4) أفراد وبنسبة 3.3%، أما عدد الأفراد المتخصصين دراسات مالية ومصرفية في العينة (4) فرداً وبنسبة 3.3%، وتضمنت العينة على فرد واحد وبنسبة 0.8% له تخصص آخر غير التخصصات المذكورة اعلاه.

4- المؤهل المهني:

يوضح الجدول (5/2/4) والشكل (4/2/4) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفقاً للمؤهل المهني.

جدول رقم (5/2/4)

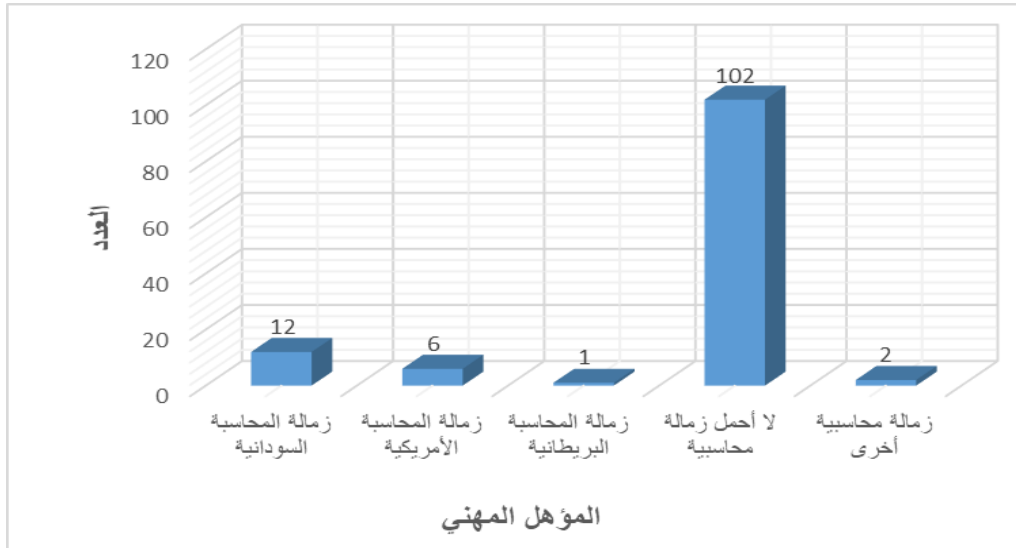
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل المهني

النسبة المئوية	العدد	المؤهل المهني
9.76%	12	زمالة المحاسبة السودانية
4.88%	6	زمالة المحاسبة الأمريكية
0.81%	1	زمالة المحاسبة البريطانية
82.93%	102	لا أحمل زمالة محاسبية
1.63%	2	زمالة محاسبية أخرى
100%	123	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم جدول رقم (4/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول رقم (5/2/4) والشكل رقم (4/2/4) أن غالبية أفراد عينة الدراسة لا يحملون زمالة محاسبية حيث بلغ عددهم (102) فرداً بنسبة 82.9%، كما أن عدد (12) فرداً وبنسبة 9.8% لهم مؤهل مهني وهو زمالة المحاسبة السودانية، وعدد (6) أفراد وبنسبة 4.9% يحملون زمالة المحاسبة الأمريكية، كما تضمنت فرداً واحداً وبنسبة 0.8% يحمل زمالة المحاسبة البريطانية. وتضمنت العينة فردين وبنسبة 1.6% لهم زمالات محاسبية أخرى غير التي ذكرت.

5- المسمى الوظيفي:

يوضح الجدول (6/2/4) والشكل (5/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المسمى الوظيفي.

جدول رقم (6/2/4)

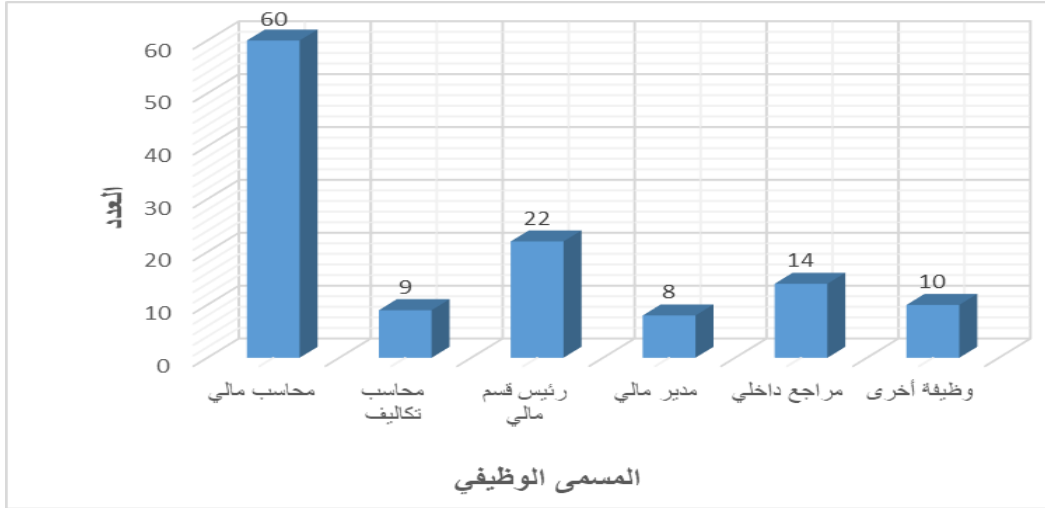
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	العدد	المسمى الوظيفي
48.78%	60	محاسب مالي
7.32%	9	محاسب تكاليف
17.89%	22	رئيس قسم مالي
6.50%	8	مدير مالي
11.38%	14	مراجع داخلي
8.13%	10	وظيفة أخرى
100%	123	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم (5/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المسمى الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يظهر الجدول رقم (6/2/4) والشكل رقم (5/2/4) أن غالبية أفراد عينة الدراسة مساهم الوظيفي محاسب مالي إذ بلغ عددهم (60) فرداً وبنسبة 48.8%، وعدد (9) أفراد وبنسبة 7.3% مساهم الوظيفي محاسب تكاليف، وبلغ عدد الأفراد تحت مسمى وظيفة رئيس القسم المالي (22) فرداً وبنسبة 17.9%، بينما نجد أن عدد (8) أفراد وبنسبة 6.5% مساهم الوظيفي مدير مالي، وهناك (14) فرداً وبنسبة 11.4% مساهم الوظيفي مراجع داخلي. وتضمنت العينة (10) أفراد وبنسبة 8.1% لهم وظائف أخرى غير التي ذكرت.

6- سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (7/2/4) والشكل (6/2/4) التاليين التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة.

جدول رقم (7/2/4)

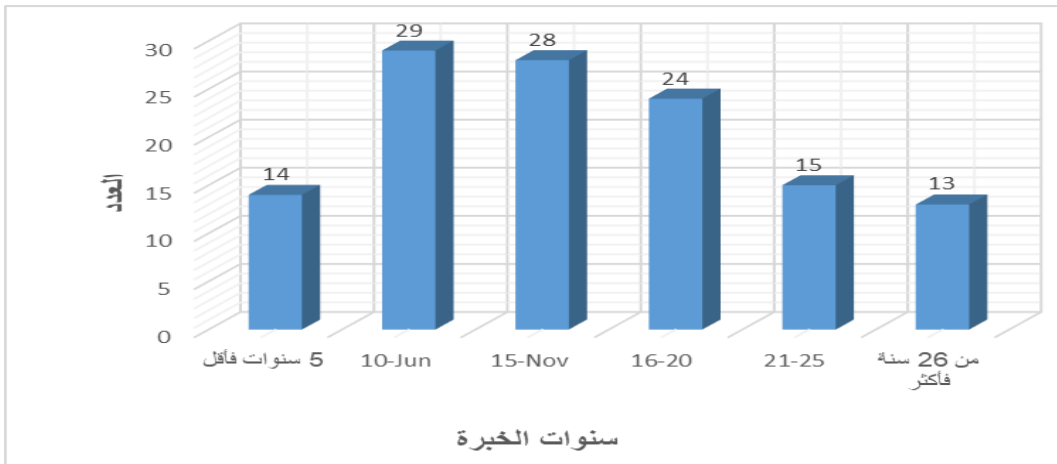
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة

النسبة المئوية	العدد	سنوات الخبرة
%11.38	14	5 سنوات فأقل
% 23.58	29	10-6
%22.76	28	15-11
%19.51	24	20-16
%12.20	15	25-21
%10.57	13	من 26 سنة فأكثر
%100	123	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم (6/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول رقم (7/2/4) والشكل رقم (6/2/4) أن هناك (14) فرداً وبنسبة 11.4% لهم خبرة (أقل من 5 سنوات)، وهناك (29) فرداً وبنسبة 23.6% لهم خبرة ما بين (6-10 سنوات)، كما أن هناك (28) فرداً وبنسبة 22.8% لهم خبرة ما بين (11-15 سنة)، ونجد عدد (24) فرداً وبنسبة 19.5% لهم خبرة ما بين (16-20 سنة)، وهناك (15) فرداً وبنسبة 12.2% لهم خبرة ما بين (21-25 سنة). وتضمنت العينة على (13) فرداً وبنسبة 10.8% لهم خبرة (أكثر من 26 سنة).

خامساً: تطبيق أداة الدراسة:

لجأ الباحث بعد التأكد من ثبات وصدق الاستبيان إلى توزيعه على عينة الدراسة المقررة (130) فرداً، وتم استرداد عدد (123) منها إستمارة صالحة للتحليل. وقد تم تفرغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدها الباحث لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الإسمية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لأوافق، لأوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب وتم تفرغ البيانات في الجداول الآتية:

1. التحليل الوصفي لعبارات المحور الأول:

التحليل الوصفي لعبارات المحور الأول (أسلوب التحسين المستمر) يتم فيه حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المحور الأول لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري والتجانس في الإجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (8/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول

التكرار والنسبة %					العبرة	
لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة		
3 %2.4	6 %4.9	19 %15.4	49 %39.8	46 %37.4	بذل الجهد المستمر لخفض التكلفة	1
4 %3.3	12 %9.8	19 %15.4	54 %43.9	34 %27.6	حذف أوجه ضياع الموارد بصورة مستمرة	2
2 %1.6	6 %4.9	15 %12.2	56 %45.5	44 %35.8	تحسين أداء الخدمة بصورة تساعد في تقليل الإنحرافات	3
1 %0.8	7 %5.7	14 %11.4	50 %40.7	51 %41.5	تحسين جودة الخدمة للعملاء	4
1 %0.8	11 %8.9	22 %17.9	40 %32.5	49 %39.8	تجنب الأخطاء قبل وقوعها	5

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من الجدول رقم (8/2/4) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول (أسلوب التحسين المستمر) أن غالبية الإجابات كانت عن المستويين أوافق وأوافق بشدة. وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة إتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الإجابات المتعلقة بالمحور الأول، ويتم حساب الوسيط والإنحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (9/2/4)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول

التفسير	الانحراف المعياري	الوسيط	العبرة	
أوافق	0.97	4	بذل الجهد المستمر لخفض التكلفة	1
أوافق	1.05	4	حذف أوجه ضياع الموارد بصورة مستمرة	2
أوافق	0.91	4	تحسين أداء الخدمة بصورة تساعد في تقليل الانحرافات	3
أوافق بشدة	0.89	5	تحسين جودة الخدمة للعملاء	4
أوافق بشدة	1.00	5	تجنب الأخطاء قبل وقوعها	5

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

من الجدول (9/2/4) يتضح للباحث أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات محور (أسلوب التحسين المستمر). كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المحور بين (0.89 - 1.05) وهذه القيم تشير إلى تجانس كبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

2. التحليل الوصفي لعبارات المحور الثاني:

التحليل الوصفي لعبارات المحور الثاني (أسلوب هندسة القيمة) يتم فيه حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المحور الثاني لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة، ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري والتجانس في الإجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (10/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني

التكرار والنسبة %					العبرة	
لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة		
1	4	16	52	50	العمل علي تخفيض التكلفة	1
%0.8	%3.3	%13.0	%42.3	%40.7		
1	8	5	63	46	العمل علي رفع مستوي الأداء	2
%0.8	%6.5	%4.1	%51.2	%37.4		
0	9	24	54	36	دعم وزيادة التعاون مع الموردين	3
%0.0	%7.3	%19.5	%46.9	%29.3		
1	9	23	49	41	توليد أفكار خفض التكلفة	4
%0.8	%7.3	%18.7	%39.8	%33.3		
3	7	18	56	39	العمل علي تحليل الخدمة بغرض خفض التكلفة	5
%2.4	%5.7	%14.6	%45.5	%31.7		

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من الجدول (10/2/4) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني (أسلوب هندسة القيمة) أن غالبية الإجابات كانت عن المستويين أوافق وأوافق بشدة. وللتحقق من صحة المحور ينبغي معرفة إتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الإجابات المتعلقة بالمحور الثاني، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (11/2/4)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني

العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1 العمل علي تخفيض التكلفة	4	0.84	أوافق
2 العمل علي رفع مستوي الأداء	4	0.85	أوافق
3 دعم وزيادة التعاون مع الموردين	4	0.89	أوافق
4 توليد أفكار خفض التكلفة	4	0.94	أوافق
5 العمل على تحليل الخدمة بغرض خفض التكلفة	4	0.96	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

من الجدول (11/2/4) يتضح للباحث أن الوسيط لغالبية الإجابات لأفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات محور (أسلوب هندسة القيمة). كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المحور بين (0.84- 0.96) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

3. التحليل الوصفي لعبارات المحور الثالث:

التحليل الوصفي لعبارات المحور الثالث (أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط) يتم فيه حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المحور الثالث لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري والتجانس في الإجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (12/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثالث

العبارة	التكرار والنسبة %				
	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1 تحديد الأنشطة المساهمة في تقديم كل خدمة	45 %36.6	57 %46.3	13 %10.6	8 %6.5	0 %0.0
2 تحميل كلفة الأنشطة علي الخدمة باستخدام مسبب التكلفة	40 %32.5	50 %40.7	23 %18.7	8 %6.5	2 %1.6
3 تحقيق العدالة في توزيع التكلفة غير المباشرة	36 %29.3	47 %38.2	27 %22.0	11 %8.9	2 %1.6
4 تخصيص تكلفة الأنشطة	43 %35.0	46 %37.4	27 %22.0	5 %4.1	2 %1.6
5 قياس التكلفة بصورة أكبر دقة	51 %41.5	37 %30.1	20 %16.3	13 %10.6	2 %1.6
6 توفير معلومات عن تكلفة الخدمة	46 %37.4	52 %42.3	20 %16.3	3 %2.4	2 %1.6

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من الجدول (12/2/4) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثالث (أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط) أن غالبية الإجابات كانت عن المستويين أوافق وأوافق بشده. وللتحقق من صحة المتغير ينبغي معرفة إتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمحور الثالث، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة، وذلك كما في الجدول الآتي :

جدول رقم (13/2/4)

الوسيط والإنحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثالث

التفسير	الإنحراف المعياري	الوسيط	العبرة
أوافق	0.85	4	1 تحديد الأنشطة المساهمة في تقديم كل خدمة
أوافق	0.96	4	2 تحميل كلفة الأنشطة علي الخدمة بإستخدام مسبب التكلفة
أوافق	1.00	4	3 تحقيق العدالة في توزيع التكلفة غير المباشرة
أوافق	0.94	4	4 تخصيص تكلفة الأنشطة
أوافق	1.07	4	5 قياس التكلفة بصورة أكبر دقة
أوافق	0.88	4	6 توفير معلومات عن تكلفة الخدمة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

من الجدول (13/2/4) يتضح للباحث أن الوسيط غالبية إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثالث (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على محور (أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط) كما تراوحت قيم الإنحراف المعياري على عبارات المحور بين (0.85 - 1.07) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

4. التحليل الوصفي لعبارات المحور الرابع:

التحليل الوصفي لعبارات المحور الرابع (نظام التكلفة الألماني) يتم فيه حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المحور الرابع لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والإنحراف المعياري والتجانس في الإجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (14/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الرابع

	العبرة	التكرار والنسبة %				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	إستبعاد التكاليف الثابتة	20	25	41	24	13
		%16.3	%20.3	%33.3	%19.5	%10.6
2	عكس الأنشطة البعيدة نسبياً عن التشغيل	23	47	38	13	2
		%18.7	%38.2	%30.9	%10.6	%1.6
3	تحديد سلوك التكلفة وتتبعها	29	55	28	8	3
		%23.6	%44.7	%22.8	%6.5	%2.4
4	توفير قدر من الشفافية في بيانات التكلفة	36	54	21	9	3
		%29.3	%43.9	%17.1	%7.3	%2.4
5	التخطيط الأفضل للخدمة المقدمة	36	53	22	10	2
		%29.3	%43.1	17.9	%8.1	%1.6

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من الجدول رقم (14/2/4) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الرابع (نظام التكلفة الألماني) أن غالبية الإجابات كانت عن المستويين أوافق وأوافق بشدة، وللتحقق من صحة المحور، ينبغي معرفة إتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الإجابات المتعلقة بالمحور الرابع، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (15/2/4)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الرابع

التفسير	الانحراف المعياري	الوسيط	العبرة
أوافق	1.21	4	1 إستبعاد التكاليف الثابتة
أوافق	0.96	4	2 عكس الأنشطة البعيدة نسبياً عن التشغيل
أوافق	0.95	4	3 تحديد سلوك التكلفة وتتبعها
أوافق	0.99	4	4 توفير قدر من الشفافية في بيانات التكلفة
أوافق	0.97	4	5 التخطيط الأفضل للخدمة المقدمة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

من الجدول (15/2/4) يتضح للباحث أن الوسيط لغالبية الإجابات لأفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الرابع (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات محور (نظام التكلفة الألماني). كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المحور بين (0.95 - 1.21) وهذه القيم تشير إلى تجانس كبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

5. التحليل الوصفي لعبارات المحور الخامس:

التحليل الوصفي لعبارات المحور الخامس (الرقابة على التكاليف) يتم فيه حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المحور الخامس لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري للتجانس في الإجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (16/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الخامس

التكرار والنسبة %	العبرة
-------------------	--------

	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	
1	38 %30.9	45 %36.6	21 %17.1	16 %13.0	3 %2.4	إكتشاف إنحراف التكلفة في الوقت المناسب
2	43 %35.0	50 %40.7	18 %14.6	9 %7.3	3 %2.4	ربط إنحرافات التكلفة بمسبباتها
3	31 %25.2	55 %44.7	24 %19.5	11 %8.9	2 %1.6	تقليل الفاقد في عمليات التشغيل
4	39 %31.7	54 %43.9	18 %14.6	10 %8.1	2 %1.6	ضبط عناصر التكاليف وتحليلها
5	32 %26	57 %46.3	23 %18.7	9 %7.3	2 %1.6	الرقابة على التكاليف الخدمية
6	31 %25.2	53 %43.1	28 %22.8	8 %6.5	3 %2.4	الرقابة على التكاليف التسويقية
7	36 %29.3	59 %48.0	19 %15.4	6 %4.9	3 %2.4	الرقابة على التكاليف الإدارية
8	23 %18.7	54 %43.9	36 %29.3	7 %5.7	3 %2.4	قياس إنحرافات التكاليف الخدمية
9	25 %20.3	45 %36.6	41 %33.3	11 %8.9	1 %0.8	قياس إنحرافات التكاليف التسويقية
10	34 %27.6	46 %37.4	33 %26.8	8 %6.5	2 %1.6	قياس إنحرافات التكاليف الإدارية
11	34 %27.6	42 %34.1	33 %26.8	10 %8.1	4 %3.3	وضع المعايير المختصة بإداء الأعمال

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من الجدول رقم (16/2/4) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الخامس (الرقابة على التكاليف) أن غالبية الإجابات كانت عن المستويين أوافق وأوافق بشدة. وللتحقق من صحة المتغير ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الإجابات المتعلقة بالمحور الخامس، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (17/2/4)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الخامس

العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1 إكتشاف إنحراف التكلفة في الوقت المناسب	4	1.09	أوافق
2 ربط إنحرافات التكلفة بمسبباتها	4	1.00	أوافق
3 تقليل الفاقد في عمليات التشغيل	4	0.96	أوافق
4 ضبط عناصر التكاليف وتحليلها	4	0.97	أوافق
5 الرقابة على التكاليف الخدمية	4	0.94	أوافق
6 الرقابة على التكاليف التسويقية	4	0.97	أوافق
7 الرقابة على التكاليف الإدارية	4	0.93	أوافق
8 قياس إنحرافات التكاليف الخدمية	4	0.92	أوافق
9 قياس إنحرافات التكاليف التسويقية	4	0.96	أوافق
10 قياس إنحرافات التكاليف الإدارية	4	0.96	أوافق
11 وضع المعايير المختصة بإداء الأعمال	4	1.05	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

من الجدول (17/2/4) يتضح للباحث أن الوسيط لغالبية إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الخامس (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات محور (الرقابة علي التكاليف). كما تراوحت قيم الإنحراف المعياري على عبارات المحور بين (0.92 - 1.09) وهذه القيم تشير إلى تجانس كبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

❖ تحليل البيانات وإختبار فرضيات الدراسة:

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها بخصوص (أثر أسلوب التكلفة المستهدفة في الرقابة على التكاليف - الدور الوسيط لنظام محاسبة الاستهلاك الموارد) 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 الإسمية إلى متغيرات كمية، وبعد ذلك سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط والمتعدد.

أولاً: عرض ومناقشة نتائج الفرضية الرئيسية الأولى:

تنص الفرضية الرئيسية الأولى: (توجد علاقة بين التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف) وتتفرع منها الفرضيات التالية:

1. الفرضية الفرعية الأولى: توجد علاقة بين أسلوب التحسين المستمر والرقابة على التكاليف:

للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط لبناء النموذج حيث أن أسلوب التحسين المستمر كمتغير مستقل ممثل بـ (X_1) والرقابة على التكاليف كمتغير تابع ممثل بـ (Y) كما يلي:

جدول رقم (18/2/4)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب التحسين المستمر والرقابة على التكاليف

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	إختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.000	4.641	1.252	\hat{B}_0
معنوية	0.000	9.747	0.641	\hat{B}_1
			0.81	معامل الارتباط (R)
			0.66	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			95.008	إختبار (F)
$\hat{Y} = 1.252 + 0.641 X_1$				

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من الجدول رقم (18/2/4) ما يلي:

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين أسلوب التحسين المستمر كمتغير مستقل والرقابة على التكاليف كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.81).
 2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.66)، هذه القيمة تدل على أن أسلوب التحسين المستمر كمتغير مستقل يساهم بـ (66%) في الرقابة على التكاليف (المتغير التابع).
 3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (95.008) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 4. 1.252: متوسط الرقابة على التكاليف عندما كان أسلوب التحسين المستمر يساوي صفراً.
 5. 0.641: وتعني أن زيادة أسلوب التحسين المستمر وحدة واحدة تزداد الرقابة بنسبة 64%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة التي نصت على: " توجد علاقة بين التحسين المستمر والرقابة على التكاليف " قد تحققت.

2. الفرضية الفرعية الثانية: توجد علاقة بين أسلوب هندسة القيمة والرقابة على التكاليف:

للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن أسلوب هندسة القيمة كمتغير مستقل ممثل بـ (X_2) والرقابة على التكاليف كمتغير تابع ممثل بـ (Y) كالاتي:

جدول رقم (19/2/4)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب هندسة القيمة والرقابة على التكاليف

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	إختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	4.335	1.239	\hat{B}_0
معنوية	0.000	9.234	0.653	\hat{B}_1
			0.80	معامل الارتباط (R)
			0.64	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			85.266	إختبار (F)
$\hat{Y} = 1.239 + 0.653 X_2$				

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من الجدول رقم (19/2/4) ما يلي:

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين أسلوب هندسة القيمة كمتغير مستقل والرقابة على التكاليف كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.80).
 2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.64)، هذه القيمة تدل على أن أسلوب هندسة القيمة كمتغير مستقل يساهم بـ (64%) في الرقابة على التكاليف (المتغير التابع).
 3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (80.266) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 4. 1.239: متوسط الرقابة على التكاليف عندما كان أسلوب هندسة القيمة يساوي صفراً.
 5. 0.653: وتعني زيادة أسلوب هندسة القيمة وحدة واحدة تزداد الرقابة على التكاليف بـ 65%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة التي نصت على " توجد علاقة بين أسلوب هندسة القيمة والرقابة على التكاليف " قد تحققت.

ثانياً: عرض ومناقشة نتائج الفرضية الرئيسية الثانية:

تنص الفرضية الرئيسية الثانية على: (التكلفة المستهدفة تؤثر على نظام محاسبة إستهلاك الموارد) وتتفرع منها الفرضيات التالية:

1. الفرضية الفرعية الأولى : يؤثر أسلوب التحسين المستمر على أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط:
للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن أسلوب التحسين المستمر كمتغير مستقل ممثل بـ (X_1) وأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كمتغير تابع ممثل بـ (Y_1) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (20/2/4)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب التحسين المستمر والتكلفة وفقاً للنشاط

التفسير	القيمة الإحصائية (Sig)	إختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.000	5.653	1.653	\hat{B}_0
معنوية	0.000	8.379	0.584	\hat{B}_1
			0.79	معامل الارتباط (R)
			0.62	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			70.213	إختبار (F)
$\hat{Y}_1 = 1.653 + 0.584 X_1$				

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من الجدول رقم (20/2/4) ما يلي:

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين أسلوب التحسين المستمر كمتغير مستقل وأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.79).
 2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.62)، وهذه القيمة تدل على أن أسلوب التحسين المستمر كمتغير مستقل يساهم بـ (62%) في أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (المتغير التابع).
 3. نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (70.213).
 4. 1.653: متوسط أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط عندما كان أسلوب التحسين المستمر صفراً.
 5. 0.584: وتعني زيادة أسلوب التحسين المستمر وحدة واحدة يزداد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بنسبة 58%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة التي نصت على: " يؤثر أسلوب التحسين المستمر في أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط " قد تحققت.

2. الفرضية الفرعية الثانية: يؤثر أسلوب التحسين المستمر على نظام التكلفة الألماني: للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط لبناء النموذج حيث أن أسلوب التحسين المستمر كمتغير مستقل ممثل بـ (X_1) والنظام التكلفة الألماني كمتغير تابع ممثل بـ (Y_2) كما يلي:

جدول رقم (21/2/4)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب التحسين المستمر ونظام التكلفة الألماني

التفسير	القيمة الإحصائية (Sig)	إختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.000	5.509	1.810	\hat{B}_0
معنوية	0.000	5.759	0.462	\hat{B}_1
			0.74	معامل الارتباط (R)
			0.55	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			33.130	إختبار (F)
$\hat{Y}_2 = 1.810 + 0.462 X_1$				

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من الجدول رقم (21/2/4) ما يلي:

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين أسلوب التحسين المستمر كمتغير مستقل ونظام التكلفة الألماني كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.74).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.55)، وهذه القيمة تدل على أن أسلوب التحسين المستمر كمتغير مستقل يساهم بـ (55%) في نظام التكلفة الألماني (المتغير التابع).
3. نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (33.130) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
4. 1.810: متوسط نظام التكلفة الألماني عندما كان أسلوب التحسين المستمر يساوي صفرًا.
5. 0.462: تعني زيادة أسلوب التحسين المستمر وحدة واحدة يزداد النظام الألماني بنسبة 46% مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة التي نصت على أن: " يؤثر أسلوب التحسين المستمر على نظام التكلفة الألماني " قد تحققت.

3. الفرضية الفرعية الثالثة: يؤثر أسلوب هندسة القيمة على أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط: للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن أسلوب هندسة القيمة كمتغير مستقل ممثل بـ (X_2) وأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كمتغير تابع ممثل بـ (Y_1) كالاتي:

جدول رقم (22/2/4)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين هندسة القيمة وأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	إختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.000	4.847	1.356	\hat{B}_0
معنوية	0.000	9.620	0.656	\hat{B}_1
			0.81	معامل الارتباط (R)
			0.66	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			92.546	إختبار (F)
$\hat{Y}_1 = 1.356 + 0.656 X_2$				

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من الجدول رقم (22/2/4) ما يلي :

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين أسلوب هندسة القيمة كمتغير مستقل وأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.81).
 2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.66)، هذه القيمة تدل على أن أسلوب هندسة القيمة كمتغير مستقل يساهم بـ (66%) في أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (المتغير التابع).
 3. نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (92.546) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 4. 1.356: متوسط أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط عندما كان أسلوب هندسة القيمة يساوي صفراً.
 5. 0.656: تعني زيادة أسلوب هندسة القيمة وحدة واحدة يزداد أسلوب تكلفة للنشاط بنسبة 66%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة التي نصت على: " يؤثر أسلوب هندسة القيمة على أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط" قد تحققت.

4. الفرضية الفرعية الرابعة: يؤثر أسلوب هندسة القيمة على نظام التكلفة الألماني: للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن أسلوب هندسة القيمة كمتغير مستقل ممثل بـ (X_2) ونظام التكلفة الألماني كمتغير تابع ممثل بـ (Y_2) كما يلي:

جدول رقم (23/2/4)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب هندسة القيمة ونظام التكلفة الألماني

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	إختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.000	5.403	1.870	\hat{B}_0
معنوية	0.000	5.280	0.445	\hat{B}_1
			0.78	معامل الارتباط (R)
			0.61	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			92.546	إختبار (F)
$\hat{Y}_2 = 1.870 + 0.445 X_2$				

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من الجدول رقم (23/2/4) ما يلي:

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين أسلوب هندسة القيمة كمتغير مستقل ونظام التكلفة الألماني كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.78).
 2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.61)، هذه القيمة تدل على أن أسلوب هندسة القيمة كمتغير مستقل يساهم بـ (61%) في نظام التكلفة الألماني (المتغير التابع).
 3. نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (27.880) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 4. 1.870: متوسط نظام التكلفة الألماني عندما كان أسلوب هندسة القيمة يساوي صفرًا.
 5. 0.445: وتعني زيادة أسلوب هندسة القيمة وحدة واحدة يزداد نظام التكلفة الألماني بـ 45%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة التي نصت على: " يؤثر أسلوب هندسة القيمة في نظام التكلفة الألماني " قد تحققت.

ثالثاً: عرض ومناقشة نتائج الفرضية الرئيسية الثالثة:

تنص الفرضية الرئيسية الثالثة على: (يؤثر استخدام نظام محاسبة إستهلاك الموارد في الرقابة على التكاليف) وتتفرع منها الفرضيات التالية:

1. الفرضية الفرعية الأولى: يؤثر أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في الرقابة على التكاليف:

للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط لبناء النموذج حيث أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كمتغير مستقل ممثل بـ (X_3) والرقابة على التكاليف ممثل بـ (Y) كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (24/2/4)

نتائج الإنحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والرقابة على التكاليف

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	إختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.000	9.062	1.289	\hat{B}_0
معنوية	0.000	4.465	0.683	\hat{B}_1
			0.82	معامل الارتباط (R)
			0.68	معامل التحديد (R^2)
			82.112	إختبار (F)
$\hat{Y} = 1.280 + 0.683 X_3$				

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من الجدول رقم (24/2/4) ما يلي:

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كمتغير مستقل

والرقابة على التكاليف كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.80).

2. بلغت مساهمة أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كمتغير مستقل بـ (64%) في الرقابة على التكاليف .

3. 1.280: متوسط الرقابة على التكاليف عندما كان أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يساوي صفرأ.

4. 0.683: وتعني زيادة أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وحدة واحدة تزداد الرقابة بنسبة 68%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة التي نصت على أن: " يؤثر أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في الرقابة

على التكاليف " قد تحققت.

2. الفرضية الفرعية الثانية: يؤثر نظام التكلفة الألماني في الرقابة على التكاليف:

للتأكد من صحة الفرضية استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط لبناء النموذج حيث أن نظام التكلفة الألماني كمتغير مستقل ممثل بـ (X_4) ورقابة التكاليف كمتغير تابع ممثل بـ (Y) كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (25/2/4)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين نظام التكلفة الألماني والرقابة على التكاليف

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	إختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.000	6.674	1.821	\hat{B}_0
معنوية	0.000	7.537	0.549	\hat{B}_1
			0.75	معامل الارتباط (R)
			0.56	معامل التحديد (R^2)
			82.112	إختبار (F)
$\hat{Y} = 1.821 + 0.549 X_4$				

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من الجدول رقم (25/2/4) ما يلي:

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين نظام التكلفة الألماني كمتغير مستقل والرقابة على التكاليف كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.75).
 2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.56)، هذه القيمة تدل على أن نظام التكلفة الألماني كمتغير مستقل يساهم بـ (56%) في الرقابة على التكاليف (المتغير التابع).
 3. 1.821: متوسط الرقابة على التكاليف عندما كان أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يساوي صفرًا.
 4. 0.549: وتعني زيادة نظام التكلفة الألماني وحدة واحدة تزداد الرقابة على التكاليف بـ 55%.
- عليه فإن الفرضية التي نصت على: "يؤثر نظام التكلفة الألماني في الرقابة على التكاليف" تحققت.

رابعاً: عرض ومناقشة نتائج نموذج الإنحدار المتعدد للمتغيرات المستقلة:

إستخدم الباحث نموذج الإنحدار المتعدد لدراسة تأثير المتغيرات المستقلة (أسلوب التحسين المستمر، أسلوب هندسة القيمة، أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، ونظام التكلفة الألماني) على المتغير التابع (الرقابة على التكاليف) حيث تم تمثيل أسلوب التحسين المستمر بـ (X_1) وأسلوب هندسة القيمة بـ (X_2) وأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بـ (X_3) ونظام التكلفة الألماني بـ (X_4) والرقابة على التكاليف كمتغير تابع بـ (Y). كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (26/2/4)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير أسلوب التحسين المستمر وأسلوب هندسة القيمة وأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط ونظام التكلفة الألماني على الرقابة على التكاليف

المعلمة	معاملات الإنحدار	إختبار (t)	القيمة الإحتمالية (Sig)	التفسير
\hat{B}_0	263.0	5.817	0.000	معنوية
\hat{B}_1	2690.	4.221	0.000	معنوية
\hat{B}_2	1610.	4.349	0.000	معنوية
\hat{B}_3	2380.	4.562	0.000	معنوية
\hat{B}_4	2410.	5.210	0.000	معنوية
معامل الارتباط المتعدد (R)	0.76			
معامل التحديد (R^2)	0.58			
إختبار (F)	40.586			النموذج معنوي
النموذج $\hat{Y} = 0.263 + 0.269 X_1 + 0.161 X_2 + 0.238 X_3 + 0.241 X_4$				

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من الجدول رقم (26/2/4) ما يلي:

1. تبين وجود ارتباط طردي قوي بين أسلوب التحسين المستمر وأسلوب هندسة القيمة وأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط ونظام التكلفة الألماني والرقابة على التكاليف. حيث بلغت قيم معامل الارتباط المتعدد (0.76).

2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.58)، هذه القيمة تدل على أن أسلوب التحسين المستمر وأسلوب هندسة القيمة وأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط ونظام التكلفة الألماني كمتغيرات مستقلة تساهم (58%) في الرقابة على التكاليف (المتغير التابع).

3. نموذج الإنحدار المتعدد معنوي بلغت قيمة اختبار F (40.586) عن مستوى دلالة (0.000).

4. من النتائج أعلاه نجد أن جميع معاملات الإنحدار (B) معنوية أسلوب التحسين المستمر، بلغت قيمة (t) المحسوبة (4.221) وهي عند مستوى أقل (0.000)، أسلوب هندسة القيمة بلغت قيمة (t) المحسوبة (4.346) وهي عند مستوى أقل من (0.000)، أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بلغت قيمة (t) المحسوبة (4.562) وهي عند مستوى أقل من (0.000)، نظام التكلفة الألماني بلغت قيمة (t) المحسوبة (5.342) وهي عند مستوى أقل من (0.000). وهذه النتيجة تدل على وجود تأثير معنوي من قبل المتغيرات المستقلة (أسلوب التحسين المستمر، أسلوب هندسة القيمة، أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط ونظام التكلفة الألماني) على المتغير التابع (الرقابة على التكاليف).

تقييم النموذج:

1. مصفوفة الارتباطات بين المتغيرات المستقلة:

يمكن توضيح مصفوفة الارتباطات بين المتغيرات المستقلة في الجدول الآتي:

جدول رقم (27/2/4)

مصفوفة الارتباطات بين المتغيرات المستقلة

نظام التكلفة الألماني	أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط	أسلوب هندسة القيمة	أسلوب التحسين المستمر
أسلوب التحسين المستمر			1.000
أسلوب هندسة القيمة		1.000	0.785
أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط	1.000	0.658	0.606
نظام التكلفة الألماني	0.623	0.638	0.631

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م.

2. إختبار الارتباط الذاتي والتدخل الخطي المتعدد والتوزيع الطبيعي:

يجب التحقق من أن نموذج الإنحدار الخطي المتعدد لا يعاني من مشكلة التعدد الخطي والارتباط الذاتي بين الأخطاء العشوائية. ولذلك قام الباحث بإجراء الإختبارات التالية كما يلي:

أ. إختبار الارتباط الذاتي (Auto correlation):

تم إجراء إختبار الارتباط الذاتي للأخطاء العشوائية باستخدام إحصائية دارين واتسن (DW) بمستوى دلالة 5% ودرجة حرية (n=123) و (P=4) ونتج عنه أن إحصائية DW=2.102 تشير إلى عدم وجود ارتباط ذاتي بين الأخطاء العشوائية.

ب. إختبار الارتباط الخطي المتعدد (Multi-collinearity):

للتحقق من مشكلة التداخل الخطي بين المتغيرات المستقلة تم إجراء الإختبار بواسطة إحصائية (Variance Inflation Factor/ VIF) ونتج عنه أن جميع قيم VIF للمتغيرات المستقلة أقل من (10) وهذا يعني أن النموذج لا يعاني من مشكلة التداخل الخطي.

ج. إختبار التوزيع الطبيعي (Normal Distribution):

للتحقق من أن توزيع البيانات طبيعياً تم قسمة معامل الإلتواء إلى الخطأ المعياري ونتج عنها أن نسبة معامل الإلتواء إلى الخطأ المعياري لجميع المتغيرات المستقلة تقع ضمن المدى (2 و-2) أي أن المتغيرات المستقلة تتوزع طبيعياً. ويمكن عرض نتائج إختبارات الارتباط الذاتي والتداخل المتعدد والتوزيع الطبيعي للأخطاء العشوائية في الجدول التالي:

جدول رقم (28/2/4)

إختبار الارتباط الذاتي والتدخل الخطي المتعدد والتوزيع الطبيعي

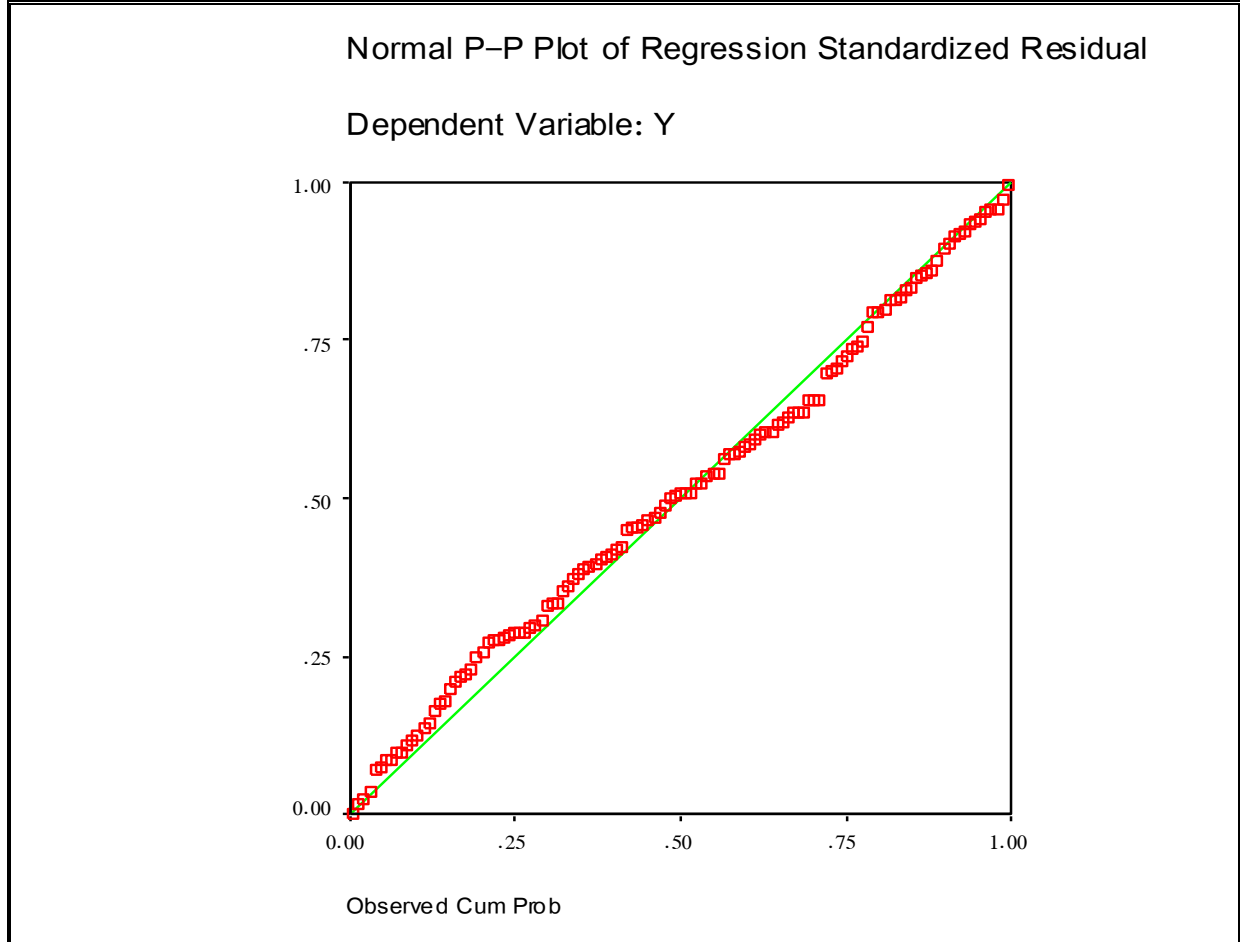
Durbin-Watson	نسبة معامل الإلتواء إلى الخطأ المعياري	الخطأ المعياري	معامل الإلتواء Skewness	معامل التضخم التباين VIF	التباين المسموح به Tolerance	المتغيرات المستقلة
2.102	0.755	0.196	0.148	2.787	0.359	التحسين المستمر
	1.423		0.279	3.020	0.331	هندسة القيمة
	0.219		0.043	1.995	0.501	التكلفة وفقاً للنشاط
	0.158		0.031	1.409	0.710	نظام التكلفة الألماني

المصدر: المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

وهنا يعرض الباحث نتائج إختبار التوزيع الطبيعي للأخطاء العشوائية من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (7/2/4)

إختبار التوزيع الطبيعي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

من الشكل رقم (7/2/4) أعلاه، نلاحظ أن معظم النقاط تتجمع تقريباً بمحاذاة الخط المستقيم مما يشير

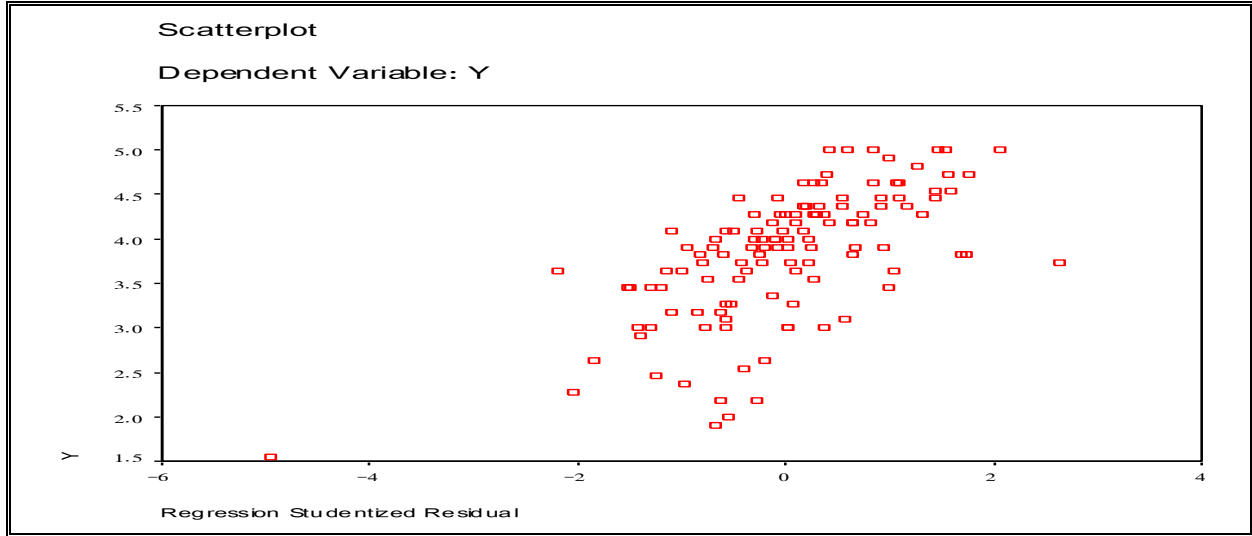
إلى أن البواقي تتوزع طبيعياً بمتوسط يساوي صفر.

وللتحقق من أن نموذج الإنحدار الخطي المتعدد لا يعاني من مشكلة عدم تجانس التباين الخطأ

العشوائي، قام الباحث بتمثيل قيم المتغير التابع على المحور الأفقي والبواقي المعيارية standardized

residual على المحور الرأسي وفقاً الشكل التالي:

شكل رقم (8/2/4)
يوضح إختبار تجانس التباين



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

من الشكل رقم (8/2/4) أعلاه نلاحظ أن النقاط توزع بشكل شريط أفقي متساوي حول الصفر، مما يدل على أن النموذج لا يعاني من مشكلة تجانس الخطأ العشوائي.

وعليه يمكن تلخيص نتائج ترتيب المتغيرات المستقلة من حيث تأثيرها على (المتغير التابع) الرقابة على التكاليف من خلال الجدول رقم (12/2/4) والشكل رقم (3/2/4) أدناه:

جدول رقم (29/2/4)

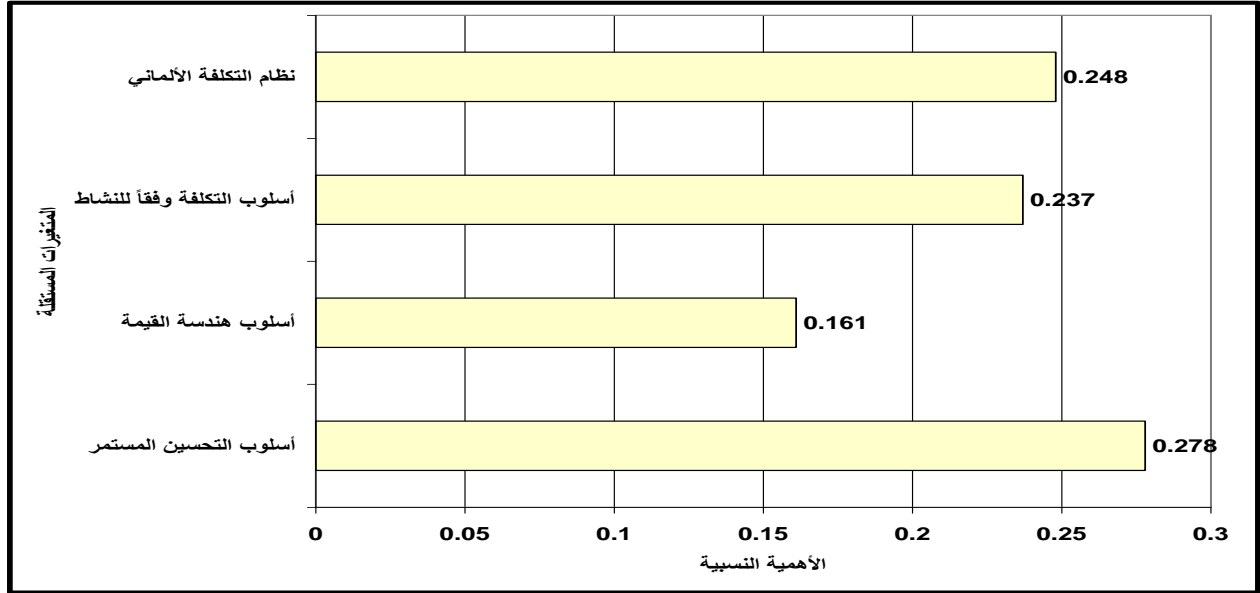
ملخص نتائج ترتيب المتغيرات المستقلة من حيث تأثيرها على المتغير التابع

الترتيب	الاهمية النسبية	المتغير
1	0.278	أسلوب التحسين المستمر
4	0.161	أسلوب هندسة القيمة
3	0.237	أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط
2	0.248	نظام التكلفة الألماني

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم (9/2/4)

يوضح ترتيب المتغيرات المستقلة من حيث تأثيرها على المتغير التابع



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول (29/2/4) والشكل (9/2/4) وبحسب قيم الأهمية النسبية للمتغيرات المستقلة لأثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع فإن أسلوب التحسين المستمر حقق المرتبة الأولى اعتماداً على أكبر نسبة للأهمية النسبية البالغة (0.278)، يليه نظام التكلفة الألماني بالمرتبة الثانية اعتماداً على ثاني نسبة للأهمية النسبية البالغة (0.248)، يليه أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بالمرتبة الثالثة اعتماداً على ثالث نسبة للأهمية النسبية بلغت (0.238). وأخيراً أسلوب هندسة القيمة بالمرتبة الرابعة اعتماداً على أقل نسبة للأهمية النسبية البالغة (0.161).

خامساً: عرض ومناقشة نتائج الفرضية الرئيسية الرابعة:

تنص الفرضية الرئيسية الرابعة على: (محاسبة إستهلاك الموارد تتوسط العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف) وتتفرع منها الفرضيات التالية:

1. الفرضية الفرعية الأولى:

أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يتوسط العلاقة بين أسلوب التحسين المستمر والرقابة على التكاليف:

للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب تحليل الإنحدار (stepwise) لتحديد أثر المتغير الوسيط (أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط) في توسط العلاقة بين أسلوب التحسين المستمر والرقابة على التكاليف كمتغير تابع كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (30/2/4)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في أسلوب التحسين المستمر والرقابة على التكاليف

المتغير	المعلمة	معاملات الإنحدار	إختبار (t)	القيمة الإحتمالية (Sig)	التفسير
الثابت	\hat{B}_0	1.280	4.465	0.000	معنوية
المستقل	\hat{B}_1	0.638	9.062	0.000	معنوية
$\hat{Y} = 1.280 + 0.638 X_1$					النموذج البسيط
الثابت	\hat{B}_0	6380.	2.268	250.0	معنوية
الوسيط	\hat{B}_1	3710.	4.681	0.000	معنوية
المستقل	\hat{B}_2	4250.	5.561	0.000	معنوية
$\hat{Y} = 0.638 + 0.371 X_1 + 0.425 X_3$					النموذج المتعدد
مقاييس التعديل					
	المقاييس	النموذج البسيط	النموذج المتعدد		
معامل الارتباط (R)	0.77	720.	ارتباط قوي طردي		
معامل التحديد (التغيير) (R^2)	0.59	520.			
إختبار (F)	82.112	668.66	النماذج معنوية		
الخطأ المعياري (SE)	5620.	5030.			

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من الجدول رقم (30/2/4) ما يلي:

1. أظهرت نتائج التقدير للنموذج الأول وجود ارتباط طردي قوي بين أسلوب التحسين المستمر والرقابة على التكاليف، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.77). عند دخول المتغير الوسيط (أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط) لتوسط العلاقة فأصبحت قيمة معامل الارتباط المتعدد إلى (0.72) وذلك يعني وجود ارتباط قوي طردي. مما سبق نستنتج أن المتغير الوسيط يتوسط العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

2. نجد أن قيمة $\hat{B}_1 = 0.961$ والتي تمثل نسبة أثر أسلوب التحسين المستمر (متغير مستقل) في الرقابة على التكاليف وبعد دخول المتغير الوسيط في النموذج (أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط) أصبحت $\hat{B}_1 = 0.371$. عليه، نستنتج أن المتغير الوسيط يتوسط تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع بالنقصان.

3. نجد أن قيمة R^2 كانت (0.59) وبعد دخول المتغير الوسيط (أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط) تغير إلى (0.52)، وأيضاً تعدل الخطأ المعياري بالنقصان من (0.562) إلى (0.503) ويدل ذلك على قوة تأثير المتغير الوسيط (أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط) في توسيط العلاقة بين المتغير المستقل (أسلوب التحسين المستمر) والمتغير التابع (الرقابة على التكاليف).

4. من النتائج أعلاه نجد أن جميع معاملات الإنحدار (B) معنوية في النموذج البسيط. ونجد أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بلغت فيه قيمة (t) المحسوبة (9.062) وهي عند مستوى أقل من (0.000). أما في النموذج المتعدد نجد أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بلغت فيه قيمة (t) المحسوبة (5.561) وهي عند مستوى أقل من (0.000)، أسلوب التحسين المستمر بلغت فيه قيمة (t) المحسوبة (4.681) وهي عند مستوى أقل من (0.000). وهذه النتيجة تدل على وجود تأثير معنوي من قبل المتغيرات (المستقل والوسيط) كمتغيرات مستقلة (أسلوب التحسين المستمر وأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط) على المتغير التابع (الرقابة على التكاليف).

2. الفرضية الفرعية الثانية:

أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يتوسط العلاقة بين أسلوب هندسة القيمة والرقابة على التكاليف:

للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب تحليل الإنحدار (stepwise) في تحديد أثر المتغير الوسيط (أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط) في توسط العلاقة بين هندسة القيمة والرقابة على التكاليف كمتغير تابع كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (31/2/4)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في أسلوب هندسة القيمة والرقابة على التكاليف

المتغير	المعلمة	معاملات الإنحدار	إختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
الثابت	\hat{B}_0	1.280	4.465	0.000	معنوية
المستقل	\hat{B}_1	0.638	4.621	0.000	معنوية
$\hat{Y} = 1.280 + 0.638 X_2$					النموذج البسيط
الثابت	\hat{B}_0	7280.	2.498	140.0	معنوية
الوسيط	\hat{B}_1	3760.	4.345	0.000	معنوية
المستقل	\hat{B}_2	3960.	4.586	0.000	معنوية
$\hat{Y} = 0.728 + 0.376 X_2 + 0.396 X_3$					النموذج المتعدد
مقاييس التعديل					
المقياس	النموذج البسيط	النموذج المتعدد			
معامل الارتباط (R)	0.79	850.	ارتباط قوي طردي		
معامل التحديد (التغيير) (R^2)	0.63	720.			
إختبار (F)	82.112	371.88	النماذج معنوية		
الخطأ المعياري (SE)	5620.	5200.			

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من الجدول رقم (31/2/4) ما يلي:

1. أظهرت نتائج التقدير للنموذج الأول وجود ارتباط طردي قوي بين هندسة القيمة والرقابة على التكاليف، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.79). عندما دخل المتغير الوسيط (أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط) لتوسط العلاقة فاصبحت قيمة معامل الارتباط المتعدد إلى (0.85) تعني

وجود إرتباط قوي طردي. عليه نستنتج أن المتغير الوسيط يتوسط العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

2. نجد أن قيمة $\hat{B}_1 = 0.638$ والتي تمثل نسبة أثر هندسة القيمة (متغير مستقل) في الرقابة على التكاليف وبعد دخول المتغير الوسيط في النموذج (أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط) أصبحت $\hat{B}_2 = 0.396$ عليه نستنتج أن المتغير الوسيط يتوسط تأثير المتغير المستقل على التابع بالنقصان.

3. نجد أن قيمة R^2 كانت (0.63) وبعد دخول المتغير الوسيط (أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط) تغير إلى (0.72)، وأيضاً تغير الخطأ المعياري بالنقصان من (0.600) إلى (0.504) ويدل ذلك على قوة تأثير المتغير الوسيط (أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط) في توسيط العلاقة بين المتغير المستقل (هندسة القيمة) والمتغير التابع (الرقابة على التكاليف).

4. من النتائج أعلاه نجد أن جميع معاملات الإنحدار (B) معنوية في النموذج البسيط. حيث نجد أن أسلوب هندسة القيمة بلغت فيه قيمة (t) المحسوبة (9.062) وهي عند مستوى أقل (0.000). أما في النموذج المتعدد نجد أن أسلوب هندسة القيمة بلغت فيه قيمة (t) المحسوبة (4.586) وهي عند مستوى أقل من (0.000)، أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بلغت فيه قيمة (t) المحسوبة (4.345) وهي عند مستوى أقل من (0.000). وهذه النتيجة تدل على وجود تأثير معنوي من قبل المتغيرات (المستقل و الوسيط) - كمتغيرات مستقلة (هندسة القيمة في أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط) على المتغير التابع (الرقابة على التكاليف).

3. الفرضية الفرعية الثالثة:

نظام التكلفة الألماني يتوسط العلاقة بين أسلوب التحسين المستمر والرقابة على التكاليف:

للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب تحليل الإنحدار (stepwise) في تحديد أثر المتغير الوسيط (نظام التكلفة الألماني) في توسط العلاقة بين أسلوب التحسين المستمر والرقابة على التكاليف كمتغير تابع كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (32/2/4)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير نظام التكلفة الألماني في أسلوب التحسين المستمر والرقابة على التكاليف

المتغير	المعلمة	معاملات الإنحدار	إختبار (t)	القيمة الإحتمالية (Sig)	التفسير
الثابت	\hat{B}_0	1.821	6.674	0.000	معنوية
المستقل	\hat{B}_1	0.549	7.537	0.000	معنوية
$\hat{Y} = 1.821 + 0.549 X_1$					النموذج البسيط
الثابت	\hat{B}_0	7660.	2.621	000.0	معنوية
الوسيط	\hat{B}_1	3210.	4.369	0.000	معنوية
المستقل	\hat{B}_2	4730.	7.192	0.000	معنوية
$\hat{Y} = 0.766 + 0.321 X_1 + 0.473 X_4$					النموذج المتعدد
مقاييس التعديل					
المقياس	النموذج البسيط	النموذج المتعدد			
معامل الارتباط (R)	0.75	710.	إرتباط قوي طردي		
معامل التحديد (التغيير) (R^2)	0.56	500.			
إختبار (F)	56.804	737.56	النماذج معنوية		
الخطأ المعياري (SE)	6000.	5240.			

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من الجدول رقم (32/2/4) ما يلي:

1. أظهرت نتائج التقدير للنموذج الأول وجود إرتباط طردي قوي بين أسلوب التحسين المستمر والرقابة على التكاليف، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.75). عند دخول المتغير الوسيط (نظام التكلفة الألماني) لتوسط العلاقة فأصبحت قيمة معامل الارتباط المتعدد (0.71)

تعني وجود إرتباط قوي طردي. وعليه، نستنتج أن المتغير الوسيط يتوسط العلاقة بين المتغير المستقل و المتغير التابع.

2. نجد أن قيمة $\hat{B}_1 = 0.549$ والتي تمثل نسبة أثر أسلوب التحسين المستمر (متغير مستقل) في الرقابة على التكاليف وبعد دخول المتغير الوسيط في النموذج (نظام التكلفة الألماني) أصبحت. $\hat{B}_1 = 0.321$ ونستنتج أن المتغير الوسيط يتوسط تأثير المستقل على التابع بالنقصان.

3. نجد أن قيمة R^2 كانت (0.56) وبعد دخول المتغير الوسيط (نظام التكلفة الألماني) تغير إلى (0.50)، وأيضاً تغير الخطأ المعياري بالنقصان من (0.600) إلى (0.524) ويدل ذلك على قوة تأثير المتغير الوسيط (نظام التكلفة الألماني) في توسط العلاقة بين المتغير المستقل (أسلوب التحسين المستمر) والمتغير التابع (الرقابة على التكاليف) .

4. من النتائج أعلاه نجد أن جميع معاملات الإنحدار (B) معنوية في النموذج البسيط. حيث نجد أن أسلوب التحسين المستمر، بلغت فيه قيمة (t) المحسوبة (7.537) وهي عند مستوى أقل من (0.000). أما في النموذج المتعدد نجد أن أسلوب التحسين المستمر بلغت فيه قيمة (t) المحسوبة (4.369) وهي عند مستوى أقل من (0.000)، نظام التكلفة الألماني بلغت قيمة (t) المحسوبة (6.236) وهي عند مستوى أقل من (0.000). وهذه النتيجة تدل على وجود تأثير معنوي من قبل المتغيرات (المستقل والوسيط) - كمتغيرات مستقلة (أسلوب التحسين المستمر في نظام التكلفة الألماني) على المتغير التابع (الرقابة على التكاليف).

4. الفرضية الفرعية الرابعة:

نظام التكلفة الألماني يتوسط العلاقة بين أسلوب هندسة القيمة والرقابة على التكاليف:

للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب تحليل الإنحدار (stepwise) في تحديد أثر المتغير الوسيط (نظام التكلفة الألماني) في توسط العلاقة بين أسلوب هندسة القيمة والرقابة على التكاليف كمتغير تابع كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (33/2/4)

نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير نظام التكلفة الألماني في أسلوب هندسة القيمة والرقابة على التكاليف

المتغير	المعلمة	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
الثابت	\hat{B}_0	1.239	4.335	0.000	معنوية
المستقل	\hat{B}_1	0.643	9.234	0.000	معنوية
$\hat{Y} = 1.239 + 0.643 X_2$					النموذج البسيط
الثابت	\hat{B}_0	5970.	2.054	000.0	معنوية
الوسيط	\hat{B}_1	4900.	6.948	0.000	معنوية
المستقل	\hat{B}_2	3430.	5.006	0.000	معنوية
$\hat{Y} = 0.597 + 0.490 X_2 + 0.343 X_4$					النموذج المتعدد
مقاييس التعديل					
المقياس	النموذج البسيط	النموذج المتعدد			
معامل الارتباط (R)	0.64	720.	ارتباط قوي طردي		
معامل التحديد (التغيير) (R^2)	0.41	520.			
إختبار (F)	85.266	639.63	النماذج معنوية		
الخطأ المعياري (SE)	5580.	5090.			

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من الجدول رقم (33/2/4) ما يلي:

1. أظهرت نتائج التقدير للنموذج الأول وجود ارتباط طردي قوي بين هندسة القيمة والرقابة على التكاليف، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.64). وعند دخول المتغير الوسيط (نظام التكلفة الألماني) لتوسط العلاقة فأصبحت قيمة معامل الارتباط المتعدد الي (0.72) تعني وجود ارتباط قوي طردي. ونستنتج أن المتغير الوسيط يتوسط في العلاقة بين المتغير المستقل والتابع.

2. نجد أن قيمة $\hat{B}_1 = 0.549$ والتي تمثل نسبة أثر هندسة القيمة (متغير مستقل) في الرقابة على التكاليف وبعد دخول المتغير الوسيط في النموذج (نظام التكلفة الألماني) أصبحت $\hat{B}_1 = 0.321$. مما سبق نستنتج أن المتغير الوسيط يتوسط تأثير المتغير المستقل على التابع بالنقصان.
3. نجد أن قيمة R^2 كانت (0.41) وبعد دخول المتغير الوسيط (نظام التكلفة الألماني) تغير إلى (0.52)، وأيضاً تغير الخطأ المعياري بالنقصان من (0.558) إلى (0.509) وبذلك على قوة تأثير المتغير الوسيط (نظام التكلفة الألماني) في توسيط العلاقة بين المتغير المستقل (هندسة القيمة) والمتغير التابع (الرقابة على التكاليف).
4. من النتائج أعلاه نجد أن جميع معاملات الانحدار (B) معنوية في النموذج البسيط. حيث نجد أن أسلوب هندسة القيمة، بلغت فيه قيمة (t) المحسوبة (9.234) وهي عند مستوى أقل من (0.000). أما في النموذج المتعدد نجد أن أسلوب هندسة القيمة بلغت فيه قيمة (t) المحسوبة (6.948) وهي عند مستوى أقل من (0.000)، نظام التكلفة الألماني بلغت فيه قيمة (t) المحسوبة (5.006) وهي عند مستوى أقل من (0.000). وهذه النتيجة تدل على وجود تأثير معنوي من قبل المتغيرات (المستقل و الوسيط) - كمتغيرات مستقلة (هندسة القيمة في نظام التكلفة الألماني) على المتغير التابع (الرقابة على التكاليف).

الخاتمة

وتشتمل على الآتي:

أولاً: نتائج الدراسة

ثانياً: مناقشة بعض نتائج الدراسة مع نتائج الدراسات السابقة

ثالثاً: التوصيات

رابعاً: الدراسات المقترحة

أولاً: النتائج:

من خلال الدراسة النظرية والميدانية توصل الباحث للنتائج التالية:

1. يوجد ارتباط طردي قوي بين أسلوب التحسين المستمر والرقابة على التكاليف، حيث يؤثر أسلوب التحسين إيجاباً في الرقابة على التكاليف.
2. تبين وجود ارتباط طردي قوي بين أسلوب هندسة القيمة والرقابة على التكاليف ويؤثر أسلوب هندسة القيمة إيجاباً في الرقابة على التكاليف.
3. توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال أبعاده (أسلوب التحسين المستمر، وأسلوب هندسة القيمة) والرقابة على التكاليف.
4. يوجد ارتباط طردي قوي بين أسلوب التحسين المستمر وأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، وكذلك بين أسلوب التحسين المستمر ونظام التكلفة الألماني في ظل نموذج انحدار بسيط معنوي.
5. يوجد ارتباط طردي قوي بين أسلوب هندسة القيمة وأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، وكذلك بين أسلوب هندسة القيمة ونظام التكلفة الألماني في ظل نموذج انحدار بسيط معنوي.
6. تبين أن أسلوب التكلفة المستهدفة يؤثر إيجاباً على نظام محاسبة إستهلاك الموارد باستخدام الإنحدار الخطي البسيط لبناء النموذج بين أبعاد التكلفة المستهدفة وأبعاد نظام محاسبة إستهلاك الموارد.
7. تبين وجود ارتباط طردي بين أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والرقابة على التكاليف، حيث يؤثر أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بالإيجاب في الرقابة على التكاليف.
8. يوجد ارتباط طردي قوي بين نظام التكلفة الألماني والرقابة على التكاليف.
9. تبين أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد من خلال إختبار أبعاده (أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، نظام التكلفة الألماني) يؤثر في الرقابة على التكاليف بشركات نقل المواد البترولية.
10. يوجد أثر إيجابي لتوسط أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط العلاقة بين أسلوب التحسين المستمر والرقابة على التكاليف.
11. يوجد أثر إيجابي لتوسط أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في العلاقة بين أسلوب هندسة القيمة والرقابة على التكاليف.
12. يوجد أثر إيجابي لنظام التكلفة الألماني لتوسطه العلاقة بين هندسة القيمة والرقابة على التكاليف.
13. تبين وجود ارتباط ذو دلالة إحصائية في توسط نظام محاسبة إستهلاك الموارد العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف. في ظل نموذج معنوي للإنحدار الخطي المتعدد.

14. تبين أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد يدعم أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق أهداف الرقابة على التكاليف ويزيد من قوة العلاقة التفسيرية لنموذج الإنحدار المتعدد.

• مناقشة بعض نتائج الدراسة مع نتائج الدراسات السابقة:

1. دراسة ميساء محمود راجحان (2002): تناولت الدراسة إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستهدفة على المشروعات الصناعية بمدينة جدة السعودية. وتوصلت للنتائج التالية: تقوم المشروعات بمدينة جدة الصناعية بإتباع العديد من مبادئ نظام التكلفة المستهدفة. أن نظام التكلفة المستهدفة يمكن تطبيقه مستقبلاً إذا ما تم التغلب على جميع العوائق التي تحول دون تطبيقه.

ركزت هذه الدراسة على توضيح أساسيات أسلوب التكلفة المستهدفة وإبراز دور تطبيقه في بعض الدول المتقدمة ومدى إمكانية تطبيقه على الشركات الصناعية السعودية بمدينة جدة. بينما أثبتت نتائج الدراسة الحالية وجود علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية لإسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف بشركات نقل المواد البترولية بولاية الخرطوم.

2. دراسة جودة عبدالرؤوف زغلول (2003): تناولت الدراسة منهج مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الإنتاج على سلسلة القيمة. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن أسلوب هندسة القيمة يأتي في المقام الأول لآليات خفض تكلفة أنشطة تصميم المنتج والعمليات وتلتها التخلص من أنشطة التصميم والتوريد التي لا تضيف قيمة للمنتج. ناقشت هذه الدراسة قصور المداخل المحاسبية التقليدية في توفير معلومات مفيدة ودقيقة لدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال وركزت على ضرورة استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وربطه بتحليل أنشطة سلسلة القيمة لخفض التكلفة. وبذلك إتفقت مع نتائج الدراسة الحالية حول أهمية أسلوب هندسة القيمة ودوره في توليد أفكار خفض التكلفة.

3. دراسة منال حامد عبدالفراج (2006): تناولت الدراسة مدى تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات المصرية من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط. وتوصلت إلى عدد من النتائج أهمها: حوجة المنشآت الصناعية في ظل ظروف المنافسة إلى وجود أساليب حديثة للتكاليف لتحقيق مزايا تنافسية تساعد على البقاء والإستمرار.

يلاحظ أن الدراسة سعت لتكامل أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط بغرض تحقيق الميزة التنافسي، وأثبتت ضرورة ذلك التكامل من خلال النتائج التي توصلت إليها،

بينما أشارت نتائج الدراسة الحالية لضرورة وجود أنظمة حديثة تتكامل فيما بينها لتوفير متطلبات الرقابة على التكاليف.

4. **دراسة عيد محمود حميدة خلف (2006):** تناولت الدراسة مدخل مقترح للمحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لزيادة فعالية التكلفة المستهدفة لدعم قرارات التسعير. وتوصلت للنتائج التالية: إعتبار أسلوب تخصيص التكلفة على أساس النشاط تطوراً هاماً في مجال تصميم نظم معلومات لتوفيره بيانات تكلفة أكثر دقة وملاءمة لإتخاذ القرارات. استخدام نظام التكلفة حسب الأنشطة يفيد في إجراء مقارنة على مستوى هامش المساهمة للمنتجات المختلفة.

أن الدراسة هدفت لبيان دور تخصيص التكلفة على أساس النشاط في زيادة جدوى وفعالية مفهوم التكلفة المستهدفة وإلى دعم القرارات المتعلقة بالتسعير لدعم الموقف التنافسي للمنشأة اعتماداً على مفهوم التكلفة المستهدفة. وتتفق مع نتائج الدراسة الحالية حول أهمية أسلوب التكلفة حسب النشاط في عملية الرقابة على التكاليف.

5. **دراسة شوقي السيد فودة (2007):** تناولت الدراسة إطار مقترح للتكامل بين التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة. ومن النتائج التي توصلت إليها هي: أن أسلوب التكلفة المستهدفة يمثل أحد الإدارات الإستراتيجية للتكلفة التي تهدف لتحقيق دورة حياة المنتج مع الحفاظ على جودة المنتج. ويساعد على التحليل الإستراتيجي للمنشأة مع تحسين توظيف الموارد المتاحة بطريقة مثالية ومن ثم تخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة

ركزت هذه الدراسة على إيجاد مقترح إطار متكامل بين التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة وتتطابقت مع الدراسة الحالية في أن أسلوب التكلفة المستهدفة له أثر إيجابي في تخفيض تكاليف الأنشطة.

6. **دراسة محمد احمد شاهين (2010):** تناولت الدراسة المحاسبة عن إستهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط. وتوصلت لعدد من النتائج، أهمها: أن محاسبة إستهلاك الموارد تجمع بين الإهتمام بالأجلين القصير والطويل وتفيد في إتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية عن طريق إستخدام نوعي للمسببات سواء تلك المتعلقة بالموارد أو المتعلقة بالإنشطة والعمليات.

ركزت هذه الدراسة في تناولها على ما هو مقدار مساهمة تطبيق محاسبة الموارد المستهلكة نحو تحقيق عدالة أكبر في حساب تكاليف المنتجات، وما هي آثار تطبيق هذا النظام على تحليل

الأنشطة داخل الشركة. بينما تركز الدراسة الحالية على إبراز دور محاسبة إستهلاك الموارد في الكشف عن الطاقات العاطلة وأثبتت النتائج دورها في تحقيق أهداف الرقابة على التكاليف.

7. **دراسة سيد عبدالفتاح سيد (2010):** تناولت الدراسة التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء في ترشيد قرارات الإدارة الإستراتيجية لمنظمات الأعمال. وأهم النتائج التي توصلت لها: ضرورة تطوير نظام التكلفة علي أساس النشاط إلي منهج التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت. وتطبيق التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء.

يلاحظ أن الدراسة هدفت إلى تقييم فعالية للتكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الإستراتيجية للمنشأة وتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسي. وتتفق مع نتائج الدراسة الحالية حول أهمية تكامل أنظمة التكاليف لتغطية الجوانب التي يهملها كل نظام أو أسلوب يتم تطبيقه منفرداً، حيث أظهرت نتائج تقدير الدراسة الحالية أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد يتوسط العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف إيجاباً.

8. **دراسة رحاب آدم ابكر (2011):** تناولت الدراسة أثر التكلفة المستهدفة في خفض تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية السودانية، وتوصلت للعديد من النتائج منها: أن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى خفض تكاليف الإنتاج. وأن نظام التكلفة المستهدفة يساعد نظام هندسة القيمة وأسلوب التحسين المستمر في إنتاج منتجات بتكلفة أقل، وجودة عالية.

ركزت هذه الدراسة على أثر التكلفة المستهدفة في خفض تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية السودانية. وإتفقت مع نتائج الدراسة الحالية حول أهمية أسلوب هندسة القيمة والتحسين المستمر في تحقيق أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة.

9. **دراسة يارا سعد علي (2012):** تناولت الدراسة المحاسبة عن إستهلاك الموارد لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: يهتم نظام المحاسبة على أساس النشاط بتحليل أداء المنشأة عن طريق تقسيمه إلى مجموعات من الأنشطة، ويهتم مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد بقياس مدى الكفاءة تجاه أهداف خفض تكاليف الموارد سواء الموارد المستخدمة أو غير المستخدمة.

سعت الدراسة لإبراز دور المحاسبة عن إستهلاك الموارد لتحسين جودة مخرجات نظام التكاليف. وكذلك سعت الدراسة الحالية لإستخدام نظام محاسبة إستهلاك الموارد كمتغير وسيط بين أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف لتحسين عملية الرقابة على التكاليف، وتم تأكيد العلاقة الإيجابية لأثر هذا التوسيط من خلال النتائج التي توصلت إليها الدراسة الحالية.

10. **دراسة محمد عمر الدنف (2013):** تناولت الدراسة تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات بإستخدام محاسبة إستهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد. وتوصلت لعدة نتائج منها: أن إدارات منشآت الخدمات ليس لديهم معرفة بمدخل محاسبة استهلاك الموارد، عدم وجود جهات تعمل على تعريف المنشآت بمدخل محاسبة إستهلاك الموارد وأهميته، توجد صعوبات لتطبيق مدخل محاسبة إستهلاك الموارد.

ركزت هذه الدراسة في تطوير أنظمة محاسبة التكاليف في منشآت الخدمات بصفة عامة وذلك بإستخدام مدخل محاسبة إستهلاك الموارد لتوفير معلومات ملائمة ودقيقة تساعد في تحقيق هدف ترشيد إدارة الموارد بتلك المنشآت. وإتفقت مع الدراسة الحالية في إستخدام نظام محاسبة إستهلاك الموارد في تطوير مخرجات أنظمة التكاليف.

11. **دراسة هبة شاكر البابلي (2013):** تناولت الدراسة إستخدام مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد في إدارة ورقابة التكلفة. وتوصلت إلى عدة نتائج منها: أن مدخل التكاليف على أساس النشاط ليس غير كفؤ فيما يخص الحصول على تكلفة أكثر دقة. وإن إعتراف محاسبة إستهلاك الموارد بالطاقة العاطلة يعد أهم ما يميزها حيث يمكن الإهتمام بهذه الجزئية والعمل على إدارتها وإستغلالها بشكل فعال.

هدفت الدراسة إلى تقويم إستخدام مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد في إدارة التكلفة، وإتفقت مع نتائج الدراسة الحالية في دور محاسبة إستهلاك الموارد في الكشف عن الطاقة العاطلة.

12. **دراسة خالد محمد احمد (2014):** تناولت الدراسة أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفق للنشاط كأداتين لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء. وتوصلت للنتائج التالية: أنه يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة بالشركة السودانية للتوليد الحراري بمعدل تحميل واحد وهو الطاقة المنتجة، وهذه من سمات الطرق التقليدية في تخصيص التكاليف والتي لا توفر قياسات دقيقة لتحديد تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية. إن تحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط بالشركة السودانية للتوليد الحراري يؤدي لقياس تكلفة إنتاج الكهرباء بصورة دقيقة.

هدفت الدراسة إلى قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية بإستخدام التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأداتين لإدارة التكلفة الإستراتيجية. بينما سعت الدراسة الحالية لإستخدام أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأحد مكونات نظام محاسبة إستهلاك الموارد كمتغير وسيط بين أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف. وأكدت نتائج الدراسة الدور الفاعل لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط متكامل مع أسلوب التكلفة المستهدفة.

13. دراسة صديق آدم وفتح الرحمن الحسن (2014): تناولت الدراسة التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن إستهلاك الموارد ودورها في تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية. وتوصلت للعد من النتائج، أهمها: أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في صناعة السكر بالسودان يساهم في زيادة كفاءة أداء الأنشطة. وأن تطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد يقدم رؤية مباشرة للإدارة لطاقت الموارد وتكاليف هذه الطاقات خاصة في مجال صناعة السكر. يلاحظ الباحث أن الدراسة هدفت لدراسة مدى إمكانية تطبيق أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد إلى جانب التكلفة على أساس النشاط وأثر ذلك على تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة. وإتفقت مع نتيجة الدراسة الحالية القاضية بأن أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد يقدم نظرة مستقبلية لكيفية الإستغلال الأمثل للموارد.

14. دراسة اسحق محمد عمر (2021): تناولت الدراسة المحاسبة عن إستهلاك الموارد متغيراً وسيطاً في العلاقة بين تخصيص تكاليف الجوده والميزة التنافسية. وتوصلت الدراسة لعدد من النتائج أهمها: أن المحاسبة عن إستهلاك الموارد تعتمد في القياس على الموارد بشكل كمي، وكذلك وجود علاقة إيجابية بين تكاليف الجوده والمحاسبة عن إستهلاك الموارد. سعت هذه الدراسة لمعرفة أثر المحاسبة عن إستهلاك الموارد كمتغير وسيط في تعزيز في العلاقة بين تخصيص تكاليف الجوده والميزة التنافسية، بينما سعت الدراسة الحالية لمعرفة أثر توسط نظام محاسبة إستهلاك الموارد العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف. وهنا يظهر إختلاف الدراسة الحالية مع الدراسة السابقة في تناول أثر التوسيط لنظام محاسبة إستهلاك الموارد، فضلاً عن الإختلاف في مجال التطبيق. هذا وأكدت نتائج الدراستين على الدور الفعال الذي يقدمه نظام محاسبة إستهلاك الموارد في تحسين مخرجات أنظمة محاسبة التكاليف.

ثانياً: التوصيات:

من خلال النتائج السابقة توصي الدراسة بالآتي:

1. تشجيع الشركات العاملة في مجال نقل المواد البترولية للعمل وفق مفهوم نظام محاسبة إستهلاك الموارد للإستفادة من كافة الموارد المتاحة وتخطيطها بأفضل صورة ممكنة.
2. تقسيم أنشطة المنشأة وفقاً لأهميتها مع وضع إستراتيجية واضحة لكيفية إستغلال الطاقات العاطلة.
3. الإعتماد على منهجية أسلوب التحسين المستمر في جميع أنشطة المنشأة بغرض تحقيق أفضل مستوى لتخفيض التكلفة .
4. ضرورة إستخدام أسلوب هندسة القيمة في الوصول للتكلفة المستهدفة بشركات نقل المواد البترولية طالما أن سعر البيع بهذه الشركات يعتبر سعر بيع مستهدف ويحدد غالباً من قبل أطراف خارجية.
5. وضع إستراتيجية للتنسيق بين إستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بغرض السيطرة على تكاليف التشغيلية وبين الإستغلال الأمثل للموارد العاطلة والتي تحقق إنخفاض في التكلفة.
6. ضرورة تبني نظام تكاليف له القدرة على تقديم رؤية واضحة عن طاقات الموارد المتاحة، وتكلفة هذه الموارد، وإستبعاد الموارد غير اللازمة منها.
7. إتباع نظام رقابة على التكاليف يتمتع بالشمولية ويأخذ في الحسبان جميع الأبعاد المحاسبية والإدارية والإقتصادية مع مراعاة الحفاظ على الجودة.
8. تأهيل محاسبي التكاليف بشركات نقل المواد البترولية لسد الفجوة المعرفية بين الدراسة الأكاديمية وماهو مطبق فعلياً بغرض النهوض بالمستوى العلمي والعملية لديهم.
9. تبني الجامعات السودانية أساليب نشر متطور وأوسع إنتشاراً لتعميم نتائج البحوث العلمية بغرض توعية منشآت الأعمال بأحدث الأساليب والأنظمة التي توصل إليها البحث العلمي.
10. ضرورة التوسع كمياً ونوعياً لتقارير ديوان المراجع العام خاصة فيما يختص بتقارير الرقابة على التكاليف.

رابعاً: الدراسات المقترحة:

1. دور إستخدام محاسبة إستهلاك الموارد في إعداد الموازنات التخطيطية وأثره في تحسين الأداء المالي.
2. العوامل المؤثرة على نجاح التكامل بين الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بشركات إستكشاف وإستخراج وتكرير النفط.

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: القرآن الكريم

ثانياً: المصادر باللغة العربية:

1. الكتب:

- إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر، 1993م.
- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة، عمان: دار الحامد للنشر، 2007م.
- إسماعيل حجازي ومعالى مسعود، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع، 2010م.
- أروى عبد الحميد محمد نور، إدارة الجودة الشاملة، الخرطوم: دن، 2008م.
- السيد محمد أحمد السرليني، إقتصاديات الموارد، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2011م.
- جبرائيل جوزيف كحالة و رضوان حلوه حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1995م.
- جاريد يسلمر، أساسيات الإدارة - المبادئ والتطبيقات الحديثة، ترجمة د. عبدالقادر محمد عبدالقادر، الرياض: دار المريخ للنشر، 2010م.
- حيدر على المسعودي، إدارة تكاليف الجودة إستراتيجياً، عمان: دار اليازودي للنشر والتوزيع، 2010م.
- حسين هلالى وآخرون، التخطيط الإستراتيجي لتطوير أداء المؤسسات - التنظيم والإدارة - الإرتقاء بالكفاءات القيادية، القاهرة: السحاب للنشر والتوزيع، 2009م.
- حسين محمد عيسى، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، القاهرة: دن، 2007م.
- محمد توفيق بلبع، التكاليف المعيارية، القاهرة: مكتبة الشباب، 1983م.
- محمد عبدالفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف المنظور التقليدي والحديث، عمان: دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2011م.

- محمد عبدالفتاح محمد، محاسبة التكاليف - القياس - الرقابة - إتخاذ القرار، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2012م.
- محمود أحمد إبراهيم وساطع رزوق وعبدالعزيز الدغيم، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدما - نظام التكاليف التقديرية ونظام التكاليف المعيارية، عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2001م.
- مكرم عبدالمسيح باسيلي، المحاسبة الإدارية - الأصالة والمعاصرة، القاهرة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2007م.
- ميمونة ناصر العبدلله، محاسبة إستهلاك الموارد، الكويت: دار الفلاح للنشر والتوزيع، 2000 م.
- ناصر نورالدين عبداللطيف، دراسات حديثة في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2014م.
- سعد عبد الرحمن، القياس النفسي - النظرية والتطبيق، القاهرة: دار الفكر العربي، الطبعة الثالثة، 1998م.
- سمير رياض هلال، دراسات في المحاسبة الإدارية المتقدمة مع تبسيط مفاهيم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، القاهرة: دين، 2012م.
- رمضان محمد غنيم، الرقابة على التكاليف، القاهرة: دار النهضة العربية، د.ت.
- ري إتش جاريسون وإريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، الرياض: دار المريخ للنشر، 2006م.
- عبدالحى مرعي وصالح الدين عبدالمنعم مبارك، محاسبة التكاليف المتقدمة - لأغراض التخطيط والرقابة، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002م.
- عبدالله جميل عبدالله أبو معيلق، المحاسبة الإدارية، عمان: نقلاً عن إتحاد المصارف العربية، 1999م.
- عبد الله عبد الدائم، التربية التجريبية والبحث التربوي، بيروت: دار العلم للملايين، الطبعة الثانية، 1984م.
- عبدالرحمن محمود عليان، دراسات متقدمة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، 2002م.

- عماد سيد قطب السيد، التوافق والتكامل ومدخل الإنتاج الإنسيابي، القاهرة: جامعة الأزهر، المجلة العلمية لقطاع كلية التجارة، 2000م.
- علي مجدي سعد الغروري، التكاليف المعيارية – مدخل إداري، د.ن، د.ت.
- عدنان هاشم السمراني، محاسبة التكاليف – المبادئ الأساسية الجزء الأول، طرابلس: الجامعة المفتوحة، 1998م.

2. الدوريات والمجلات العلمية:

- أحمد البشير إبراهيم، أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف - دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الحكومية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، 2019م.
- أحمد محمد زامل، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة، بنها: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول، 2007م.
- أمجاد محمد الكومي، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة إستهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الإقتصادية، جامعة عين شمس، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة المجلد الأول، العدد الأول، 2007م.
- أيمن أحمد الشتوي، دراسة إستكشافية لتأثير تطبيق نظم تخطيط موارد المشروع على ممارسات المحاسبة الإدارية ودور المحاسبين الإداريين في منشآت الأعمال السعودية، الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، 2007م.
- أسماء عوض محمد منصور، إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة ببور سعيد، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد الأول، يناير 2008م.
- إمكانية تطبيق إدارة الجودة الشاملة على خدمات التعليم العالي من أجل التحسين المستمر وضمان جودة المخرجات والحصول على الإعتمادية، مجلة الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، المجلد الثالث، العدد السابع، 2012م.
- جوده عبدالرؤف زغلول، منهج إجرائي مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الإنتاج على سلسلة القيمة، طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة – المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الأول، 2003م.

- جبر إبراهيم الداعور، الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وأثرها في تحسين معايير التصنيف الإئتماني لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني، 2013م.
- جمال الشيرازي، إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في الجامعات الأردنية، جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد الحادي والعشرون، العدد الثاني، 2007م.
- جمال عبدالحميد عبدالعزيز علي، إطار مقترح للتسعير المستهدف والتكلفة المستهدفة باستخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الضبابية، جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الثاني، الجزء الأول، 2007م.
- جمال سعد السيد، مشاكل تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة ودور أسلوب القياس المرجعي في تحقيق إستراتيجية الريادة التكاليفية، القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة بني سويف، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، 2004م.
- جهاد ربحي الناطور، أثر تطبيق نموذج محاسبة إستهلاك الموارد على إدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية، جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثالث، 2013م.
- هبة شاكر فتحي البابلي، إستخدام مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد في إدارة ورقابة التكلفة، جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثالث، المجلد السابع والعشرون، الجزء الأول، 2013م.
- وليد احمد محمد علي، أثر التكامل بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في إدارة التكلفة، جامعة بني سويف، كلية التجارة، المجلة الدولية للمحاسبة والمراجعة، العدد الأول، 2013م.
- زهير خضر ياسين، الأبعاد المختلفة للرقابة على التكاليف، بغداد: كلية الكلية التقنية الإدارية، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد الثاني والعشرون، 2009م.
- حسين محمد أحمد عيسي، إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، دراسة تحليلية للتجربة اليابانية، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الثاني، 2001م.

- حمدي زعرب، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين، غزة: مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، 2013م.
- يارا سعد علي، المحاسبة عن إستهلاك الموارد الجيل القادم لنظم إدارة التكلفة، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، عدد خاص، الجزء الثاني، 2014م.
- محمد أحمد شاهين، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط، القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الرابع، الجزء الأول، 2010م.
- محمد السيد محمد الصغير، إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة إستهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة، سوهاج: جامعة سوهاج، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد الخامس والعشرون، العدد الأول، 2011م.
- محمد يوسف الكاشف، دور المعلومات المحاسبية في إطار المفهوم المتكامل للجودة الشاملة، الرياض: معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، العدد الأربعون، 2000م.
- محمد صالح هاشم، تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة بيئة الأعمال المتقدمة، القاهرة: أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مجلة البحوث الإدارية، مركز البحوث والمعلومات، السنة الحادية والعشرون، أكتوبر 2010م.
- محمد حسن علي المفتي و فريد عمر الشيخ، مدى فاعلية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية، الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، 2005م.
- مختار إسماعيل أبوشعيش وعبدالعزیز محمد أيوب، دراسة تحليلية للمحاسبة عن إستهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة، بورسعيد: جامعة بورسعيد، كلية التجارة، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد الرابع عشر، العدد الثاني، 2013م.
- منال حامد عبدالفرج، تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات المصرية من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط، القاهرة: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول، المجلد الثامن والعشرون، 2006م.

- نضال محمد رضا الخلف وإنعام محسن حسن زوليف، التسعير بإستخدام منهج التكلفة المستهدفة - دراسة ميدانية لقطاع صناعة الأدوية الأردني، عمان: جامعة الملك عبدالعزيز، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز للاقتصاد والإدارة، العدد الاول، 2007م.
- نجلاء إبراهيم يحي عبدالرحمن، أثر إستخدام نظامي محاسبية إستهلاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت على تحسين دقة قياس التكلفة، جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثالث، 2011م.
- صديق آدم محمد وفتح الرحمن الحسن منصور، التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن إستهلاك الموارد ودورها في تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية - دراسة ميدانية على قطاع صناعة السكر بالسودان، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، عمادة البحث العلمي، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد الثاني، 2014م.
- عاطف عبدالمجيد عبدالرحمن، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف إستراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية، أسيوط: جامعة أسيوط، المجلة العلمية لكلية التجارة بجامعة أسيوط، العدد الثامن والعشرون، السنة التاسعة عشر، 2000م.
- عاطف عبدالمجيد عبدالرحمن، مدخل إدارة التكلفة لتدعيم إستراتيجية التميز بالأسعار في ظل الهيئة التنافسية الحديثة، سوهاج: جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول، 2011م.
- عامر عبداللطيف كاظم، مدى إستخدام نظام تخطيط موارد المشروع ونظم إدارة سلسلة التجهيز في الشركات العراقية، بغداد: جامعة ذي قار، كلية التجارة، مجلة جامعة ذي قار، المجلد السادس، العدد الأول، مارس 2010م.
- علي مجدي سعد الغروري، المحاسبية عن إستهلاك الموارد، القاهرة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 34، العدد الأول، 2010م.
- عيد محمود حميدة خلف، مدخل مقترح للمحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لزيادة فعالية التكلفة المستهدفة لدعم قرارات التسعير، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني، السنة العاشرة، 2006م.

- فاروق جمعة عبدالعال، المدخل المتكامل لتخفيض الكلفة ورقابة الجودة لريادة السوق التنافسي في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة، القاهرة: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الثاني، 2001م.
- فتحى رزق السوفيرى وفهد بن سليمان النافع، تطوير عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة وفقاً للأنشطة الموجهة بالوقت ومحاسبة إستهلاك الموارد - دراسة حالة شركة أسمنت القصيم، الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد رقم 50، 2013م.
- فيحاء عبدالله وحמיד على، تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة بإستخدام الهندسة العكسية، بغداد: جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المجلد الثامن، العدد الخامس والعشرون، 2013م.
- ثائر صبري وآخرون، المنهجية الداعمة لإستعمال آليات تقنيات التكلفة المستهدفة والحيود السداسية المرتكزة على الجودة الشاملة لإدارة تكاليفها، بغداد: كلية بغداد، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد 34، 2013م.
- سيد عبدالفتاح سيد، تقييم فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء في ترشيد قرارات الإدارة الإستراتيجية لمنظمات الأعمال، القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثاني، الجزء الأول، 2010م.
- رندا موسى كيوان، إطار مقترح لتطوير الدور الرقابي للتكاليف المعيارية في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة، القاهرة: جامعة القاهرة كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد الثامن والستون، 2007م.
- رندا موسى كيوان، إستخدام نموذج المحاسبة عن إستهلاك الموارد في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الإقتصادية المعاصرة، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، المجلد الثالث، العدد الثاني، 2013م.
- خالد حسين صالح الحوالي، دور مدخل محاسبة إستهلاك الموارد في تدعيم إستغلال الطاقة بمنشآت صناعة الأسمنت اليمينية، القاهرة: جامعة قناة السويس، كلية التجارة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبحوث البيئية، المجلد الرابع، العدد الأول، 2013م.

- شوقي السيد فوده، إطار مقترح للتكامل بين التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، المجلد 44، 2007م.
- توفيق عبدالمحسن عبدالله، مدى فعالية مدخل التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج في تخفيض إجمالي التكاليف، المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 28، العدد الثاني، 2004م.
- تهاني محمود النشار، إستخدام نظام إدارة التكلفة لقياس ورقابة تكاليف الجودة في منشآت الخدمة - نموذج محاسبي مقترح، طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الثاني، 2004م.
- غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، دمشق: مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، العدد الثاني، 2008م.

3. الرسائل الجامعية:

- أسماء عوض محمد منصور، إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف تدعيم قدرتها التنافسية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، رسالة ماجستير في التكاليف، منشورة، 2008م.
- اسحق محمد عمر موسى، المحاسبة عن إستهلاك الموارد متغيراً وسيطاً في العلاقة بين تخصيص تكاليف الجوده والميزة التنافسية - دراسة ميدانية على شركات الصناعات الغذائية - قطاع الدواجن بولاية الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة لنيل درجة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، 2021م.
- أمل ابراهيم وداي، أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في خفض تكاليف الإنتاج - دراسة حالة الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2011م.
- إسراء حسن خليفة، أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في تسعير الخدمات المصرفية - دراسة ميدانية علي بنك الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية، 2011م .

- ادريس الصديق علي، تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية - دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية في السودان، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة لنيل درجة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، 2017م.
- إيمان صالح فاضل، إستخدام أساليب إدارة التكلفة في الرقابة على سلوك المديرين التنفيذيين للحد من ممارسات إدارة الإنتاج، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2011م.
- أمال عبدالله حميدة، تطوير نظام التكاليف المعيارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م
- أماني سمير عبدالعظيم موسى، إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيد ومحاسبة إستهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الإقتصادية - دراسة تطبيقية، جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير المحاسبة غير منشورة، 2012م.
- يارا سعد على عبدالهادي، المحاسبة عن إستهلاك الموارد لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة لإدارة التكلفة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2012م.
- يسري محمد علي خيرى، إطار مقترح للإدارة الإستراتيجية للتكلفة في مرحلة تصميم المنتج، جامعة المنصورة، كلية التجارة، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، 2004م.
- محمد شحاتة خطاب، إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة إستهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة علي أساس القيمة - دراسة نظرية وميدانية، جامعة طنطا، كلية التجارة، 2009م.
- محمد عمر محمد الدنف، تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات بإستخدام محاسبة إستهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد، جامعة طنطا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير المحاسبة غير منشورة، 2013م.
- محمد خالد عبدالله، محاسبة إستهلاك الموارد ودورها في إدارة تكلفة الخدمات الصحية - دراسة حالة الإدارة العامة للخدمات الطبية بالقوات المسلحة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،

كلية الدراسات العليا، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادراية، 2016م.

● محمد عبدالسلام حمودة عبدالفتاح، دور مدخل التكلفة المستهدفة في تطوير أساليب قياس تكلفة الإنتاج الصناعي، جامعة أمدرمان الإسلامية، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2011م.

● مكي صالح السماني، محاسبة إستهلاك الموارد ودورها في إدارة التكلفة في القطاع المصرفي السوداني - دراسة حالة البنك الزراعي السوداني ومصرف الإذخار والتنمية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادراية، 2016م.

● ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية علي المشروعات الصناعي بمدينة جده، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الإقتصاد والإدارة، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، 1423هـ / 2002م.

● عبدالله جميل عبدالله أبو معيلق، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في قطاع غزة، الجامعة الإسلامية، عمادة الدراسات العليا، رسالة مقدمة إستكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، 2005م.

● عزت كمال عبدالله موسى، أساليب التكاليف الحديثة ودورها في تقويم أداء القطاع الصناعي بالسودان، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، 2013م.

● عماد عبدالخالق الشيخ النور، التكلفة المستهدفة ودورها في دعم القدرة التنافسية في القطاع الصناعي السوداني، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادراية، رسالة غير منشورة، 2013م.

● علي عدنان أبو عودة، أهمية إستخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمة المصرفية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية التجارة 2010م.

● صديق آدم محمد أبكر، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في رقابة وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية - دراسة ميدانية على مصانع السكر بالسودان، جامعة السودان للعلوم

والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، بحث مقدم لنيل درجة الدكتوراة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشور، 2010م.

- رحاب آدم أحمد أبكر، أثر التكلفة المستهدفة في خفض تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية السودانية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، 2011م.
- رؤى الهادي يوسف، أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في خفض تكلفة الخدمات المصرفية - دراسة حالة بنك امدرمان الوطني، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، بحث مقدم للإستيفاء الجزئي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، 2014م.
- خالد محمد احمد عبدالله، التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأداتين لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء - دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري المحدودة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة مقدمة للإستيفاء الكليّ لمتطلبات درجة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، 2014م.
- سليمان كومي كوكو كوديد، التكلفة المستهدفة ودورها في إستراتيجية ريادة التكلفة - دراسة ميدانية علي عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي لإستيفاء متطلبات نيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية، 2016م.

4. الندوات والمؤتمرات:

- إيمان أحمد أمين مجاهد، تفعيل دور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في ظل متطلبات البيئة الصناعية الحديثة، المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المؤتمر العلمي السنوي التاسع عشر بعنوان: تحديث الصناعة العربية في ضوء المتغيرات الدولية، 22 ابريل 2003م.
- يارا سعد علي، المحاسبة عن إستهلاك الموارد الجيل القادم لمنظمة إدارة التكلفة، القاهرة : المؤتمر العلمي السنوي لقسم المحاسبة والمراجعة - دور المحاسبة والمراجعة في إدارة المخاطر المعاصرة، الفترة من 11 - 12 أكتوبر، 2014م.
- محمد شحاتة خطاب، التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات -إطار مقترح، دراسة نظرية وميدانية، الرياض: ندوة بعنوان سبل تطوير مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، 18مايو 2010م.

- محمود محمد حسن، مدى مساهمة العلوم المالية والمحاسبية في التعامل مع الأزمات المالية العالمية، الأردن: جامعة أربد، كلية العلوم الإقتصادية والإدارية، المؤتمر الثاني للعلوم المالية والمحاسبية، 2010م.

ثالثاً: المصادر باللغة الإنجليزية:

1. Periodicals & journals:

- Alexandra Nissl and Udo Indemann, Integration Of Sourcing Aspects Into Target Costing, International Conference On Engineering Design (ICED 05) Melbourne, August 2005.
- Braun S. C. And Others, Design To Cost New Impulses For Target Costing, International Design Conference, Croatia, 19 May 2008.
- Christian Ax, Jan Greve and Ulf Nilsson, The Impact of Competition and Uncertainty on The Adoption of Target Costing, International Journal of Production Economics Vol :115 , 2008.
- Cooper R. And Slagmudler, Target Costing for New Product Development, Level Target Costing, Journal of Cost Management, 2002.
- Clinton, B Douglas and Merwe A.V. der., Understanding Resource Consumption Accounting and Cost Behavior Part II, Cost Management, Vol. 22, No.4, 2008
- Dwi Larson, Development of A Manufacturing Flexibility Hierarchy Through Factor and Cluster Analysis, Journal of Manufacturing Technology Management, Vol.20, 2009.
- Lawrence Imeokparia, Target Costing and Performance of Manufacturing Industry in South -Western Nigeria, Global Journal of Management and Business Research, D Accounting and Auditing.Vol14 ,2014.
- Malcom, J. Morgan, Management Accounting, A Case Study in Target Costing, Accounting for Strategy, Vol.71, 1993.
- Henri Dekker& Peter Smidt, A Survey of the Adoption and Use of Target Costing In Dutch Firms, International, Journal of Production Economics, Vol. 84, 2003.
- Mohammad Haytham ALDebs, Possibility of Applying Resource Consumption Accounting in Syrian Industrial Entities, Tishreen

- University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. 37 ,No3. 2015.
- Mahdi Naqdi Bahar, Conceptual Framework For Launching And Implementing Target Costing In Automotive Industry, International Journal Of Research In IT&Managemet, Vol 2,2012.
 - Mehdi Alinzehad And Akbar Rihimipoor, Studying The Obstacles of Applying Target Costing System In Firms Accepted in Tehran Stock Exchange, Tehran, Journal OfEconomics and International Finance Vol 5, 2013.
 - Marilyn .M.Helms And Others, Managerial Of Target Costing, Competitive Review - CR .Vol 5,2005.
 - Orhan Elmaci, Model Proposal Concerning Balance Scorecard Application Integrated With Resource Consuming In Enterprise Performance Management, kutahyaTurkey, Industrial Management Institute ,International Journal of Organizational leadership Vol. 3 No. 1,2014.
 - Robert Kee, The Sufficiency of Target Costing for Evaluating Production-Related Decisions, International Journal of Production Economics, Vol :126, 2010.
 - Selim Yuksel Pazarceviren, Target Costing Based on The Activity-Based Costing Method And A Model Proposal, European Scientific Journal Vol.4, Special Edition, December 2013.
 - Thomson, J. and J. Gurowka, Sorting Out The Clutter, Strategic Finance, Vol. 87, No.2, 2005.
 - Wu Chi-Ling And Others, Target Costing As A Role Of Strategic Management Accounting In Real-Estate Investment Industry, African Journal of Business Management, Vol: 7,2013.
 - Waleed Mjalli Al-Awawdeh & Jamal Adel Al - Sharairi, The Relationship between Target Costing and Competitive Advantage of Jordanian Private Universities, International Journal of Business and Management, Vol. 7, 2012

2. Others:

- Ahmed M mihoob, Consumer Side Resource Accounting in Cloud Computing Thesis For PhD in Computer science, School of Computing Science University of Newcastle, British 2013.
- Ahmed S., And Moosa A. M., Application Of Resource Consumption Accounting (RCA) In An Educational Institute, Pakistan Business Review, 2011.
- Cooper Robin, Slagmulder. R, Factors Influencing The Target Costing Process, Japanese Practice February 25, 1997.
- International Federation of Accountants (IFAC) Professional Accountants in Business Committee International Federation of Accountants, Evaluating the Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Model, 545 Fifth Avenue, 14th, Floor New York, New York 10017, USA. 2009.
- Keun - Hyo Yook, Target Costing The Construction Industry Evidence from Japan ,Construction Accounting and Taxation, 2005.
- Kyrke Gaudreau, Exergy Analysis And Resource Accounting, Canada, Ontario, University of Waterloo, Master in Environment and Resource Studies, 2009.

الملاحق

• ملحق رقم (1) إستمارة الإستبانة:

بسم الله الرحمن الرحيم
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا

السيد / المحترم

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الموضوع: إستبانة

يقوم الباحث بإعداد دراسة بعنوان: أثر أسلوب التكلفة المستهدفة في الرقابة علي التكاليف - الدور الوسيط لنظام محاسبة إستهلاك الموارد - دراسة ميدانية على عينة من شركات نقل المواد البترولية بولاية الخرطوم للحصول على درجة الدكتوراه في التكاليف والمحاسبة الإدارية.

يقدر الباحث تعاونكم المثمر ويأمل من سيادتكم إبداء آرائكم حول عبارات الإستبانة المرفقة بعناية ودقة ونؤكد لكم بأن إجاباتكم سوف تخضع للسرية التامة ولن تستخدم في غير أغراض البحث العلمي.

ولكم خالص الشكر والتقدير

الباحث:

محمد هاشم إبراهيم محمد

القسم الأول: البيانات الشخصية

الرجاء التكرم بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب:

1. العمر :

- 30 سنة فأقل () من 31 – 35 سنة () من 36 – 40 سنة ()
من 41 – 45 سنة () من 46 – 50 سنة () من 51 – 55 سنة ()
56 سنة فأكثر ()

2. المؤهل العلمي:

- بكالوريوس () دبلوم عالٍ () ماجستير ()
دكتورة () مؤهل آخر ()

3. التخصص العلمي :

- تكاليف ومحاسبة إدارية () محاسبة مالية () إقتصاد ()
إدارة أعمال () نظم معلومات إدارية () نظم معلومات محاسبية ()
دارسات مالية ومصرفية () تخصص آخر ()

4. المؤهل المهني :

- زمالة المحاسبة السودانية () زمالة المحاسبة الأمريكية () زمالة المحاسبة البريطانية ()
لا أحمل زمالة محاسبية () زمالة محاسبية أخرى ()

5. المسمى الوظيفي:

- محاسب مالي () محاسب تكاليف () رئيس قسم مالي ()
مدير مالي () مراجع داخلي () وظيفة أخرى ()

6. سنوات الخبرة :

- 5 سنوات فأقل () من 6 – 10 سنة () من 11 – 15 سنة ()
من 16 – 20 سنة () من 21 – 25 سنة () من 26 سنة فأكثر ()

التعريفات الإجرائية:

1. **التكلفة المستهدفة:** تعرف بأنها نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة، يعتمد على سعر البيع كمرشد أساسي، يأخذ في إعتباره متطلبات ورغبات العميل ويركز على تصميم وإعادة تصميم المنتج، ويتطلب إعداد فريق عمل متكامل يضم كافة التخصصات يبدأ بإدارة التكلفة في المراحل الأولية لتطوير المنتج وخلال دورة حياته، وتمثل أنشطة سلسلة القيمة جزءاً هاماً من النظام.
2. **التحسين المستمر:** فلسفة إدارية تسعى إلى تحسين جميع العمليات التي يتطلبها تقديم المنتج للعميل وبشكل مستمر لضمان توافرها مع إحتياجات وتوقعات العملاء وإحداث تغييرات أو تعديلات تؤدي إلى إستمرار هذا التوافق لإكساب المنظمة ميزات تنافسية من خلال خفض وتجنب الأخطاء قبل وقوعها.
3. **هندسة القيمة:** تعرف بأنها عملية فحص لكل عنصر في المنتج لتحديد ما إذا كانت تكلفته يمكن تخفيضها مع الحفاظ على الحالة الوظيفية وجودة أداء المنتج، بذلك فإن مدخل هندسة القيمة يستهدف تقليل الفجوة التي تتواجد بين التكلفة التقديرية لتنفيذ هذا التصميم والتكلفة المسموح بها.
4. **نظام محاسبة إستهلاك الموارد:** هو نظام يسعى إلى تقديم المعلومات التي تقدم نظرة مستقبلية لكيفية الإستهلاك الأمثل لموارد الأنشطة بالمنظمة في ضوء كل من الرغبات المتوقعة للعملاء ومنافع الطلب على الخدمات بما يسهم في خفض تكلفة المنتج وتعظيم القيمة المقدمة للعملاء ودعم المركز التنافسي .
5. **أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط:** هو منهج يقيس تكلفة أداء الأنشطة والموارد و وحدات التكلفة، ويتم تخصيص الموارد على الأنشطة ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على وحدات التكلفة عن طريق علاقة السببية التي تربط محركات التكلفة بالأنشطة، وتمثل الأنشطة الركيزة الأساسية لنظام إدارة التكاليف وذلك لأنها تعطي مستوى مناسباً من التفاصيل كما أنها تفسر ما تقوم المنشأة بأدائه.
6. **نظام التكلفة الألماني:** هو مدخل التكاليف المباشرة أو المتغيرة، يخصص تكاليف مراكز التكلفة وفقاً للعلاقات السببية بين التكلفة وغرض التكلفة ويستثنى جميع التكاليف الثابتة حيث تستفيد منه المنشآت التي تبذل جهوداً كبيرة لتحديد سلوك التكاليف وتتبعها وربطها بعمليات إتخاذ القرارات.
7. **الرقابة على التكاليف:** تهدف إلى تحقيق الأهداف الموضوعية حسب الخطة المحددة مسبقاً من خلال إكتشاف الأخطاء في الوقت المناسب وربط الإنحرافات بمسبباتها والعمل على تصحيحها، وكذلك ضبط عناصر التكاليف وتحليلها من عدة جوانب ترشيداً للموارد بالشكل الإقتصادي الذي يساهم في تحقيق الربحية.

القسم الثاني: قياس متغيرات الدراسة

الرجاء التكرم بوضع علامة (√) تحت مستوى الموافقة المناسب لكل عبارة:

المحور الأول: التكلفة المستهدفة:

مستوى الموافقة					العبارة	الرقم
لا وافق بشدة	لا وافق	محايد	وافق	وافق بشدة		
تهتم شركتكم بالآتي:						
أسلوب التحسين المستمر:						البعد الأول
					بذل الجهود المستمرة لخفض التكلفة	1
					حذف أوجه ضياع الموارد بصورة مستمرة	2
					تحسين أداء الخدمة بصورة تساعد في تقليل الإنحرافات	3
					تحسين جودة الخدمة للعملاء	4
					تجنب الأخطاء قبل وقوعها	5
أسلوب هندسة القيمة:						البعد الثاني
					العمل على تخفيض التكلفة	1
					العمل على رفع مستوى الأداء	2
					دعم وزيادة التعاون مع الموردين	3
					توليد أفكار خفض التكلفة	4
					العمل على تحليل الخدمة بغرض خفض التكلفة	5

المحور الثاني: محاسبة إستهلاك الموارد:

مستوى الموافقة					العبارة	الرقم
لا وافق بشدة	لا وافق	محايد	وافق	وافق بشدة		تهتم شركتكم بالآتي:
					تحديد الأنشطة المساهمة في تقديم كل خدمة	1
					تحميل كلفة الأنشطة على الخدمة بإستخدام مسبب التكلفة	2
					تحقيق العدالة في توزيع التكلفة غير المباشرة	3
					تخصيص تكلفة الأنشطة	4
					قياس التكلفة بصورة أكبر دقة	5
					توفير معلومات عن تكلفة الخدمة	6
					نظام التكلفة الألماني:	البعد الثاني
					إستبعاد التكاليف الثابتة	1
					عكس الأنشطة البعيده نسبياً عن التشغيل	2
					تحديد سلوك التكلفة وتتبعها	3
					توفير قدر من الشفافية في بيانات التكلفة	4
					التخطيط الأفضل للخدمة المقدمة	5

المحور الثالث: الرقابة على التكاليف:

مستوى الموافقة					العبرة	الرقم
لا وافق بشدة	لا وافق	محايد	وافق	وافق بشدة	تهتم شركتكم بالآتي:	
					إكتشاف إنحرافات التكلفة في الوقت المناسب	1
					ربط إنحرافات التكلفة بمسبباتها	2
					تقليل الفاقد في عمليات التشغيل	3
					ضبط عناصر التكاليف وتحليلها	4
					الرقابة على التكاليف الخدمية	5
					الرقابة على التكاليف التسويقية	6
					الرقابة على التكاليف الإدارية	7
					قياس إنحرافات التكاليف الخدمية	8
					قياس إنحرافات التكاليف التسويقية	9
					قياس إنحرافات التكاليف الإدارية	10
					وضع المعايير المختصة بأداء الأعمال	11

• ملحق رقم (2) قائمة بأسماء وعناوين محكمي أداة الدراسة:

الاسم	الدرجة العلمية	العنوان
1	أستاذ	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
2	أستاذ مشارك	جامعة النيلين
3	أستاذ مشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
4	أستاذ مشارك	جامعة النيلين
5	أستاذ مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
6	أستاذ مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا