



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة علي التكاليف وإتخاذ القرارات الإدارية

(دراسة ميدانية علي عينة من المنشآت الصناعية السودانية)

Strategic Management Cost and Its Role in Management Decisions Afield Study In Samples of Industrial Firms in Khartoum State

رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في تكاليف والمحاسبة الإدارية

إعداد الطالب:

محمد عثمان إبراهيم أحمد

إشراف:

د. بابكر ابراهيم الصديق

أستاذ المحاسبة المشارك – كلية الدراسات التجارية

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

1438هـ - 2017م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الاستهلال

قال الله تعالى:

﴿وَأَنْ لَّيْسَ لِلْإِنْسَانِ إِلَّا مَا سَعَى * وَأَنَّ سَعْيَهُ سَوْفَ يُرَى * ثُمَّ يُجْزَاهُ الْجَزَاءُ الْأَوْفَى﴾

صدق الله العظيم

سورة النجم الآية (39 - 41)

الإهداء

إلى الغالية التي لا أرى الأمل إلا من عيناها، إلى من يعجز فيها اللسان عن التعبير ويتوقف العقل عن التفكير، إلى من كان دعائها سر نجاحي ، إلى قرة عيني

أمي أطل الله في عمرها وقدرني على رد جزء من جميلها.

إلى اليد الطاهرة التي أزالتي من أمامي أشواك الطريق ورسمت المستقبل بخطوط من الأمل والثقة ..
إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار أرجو من الله ان يمد في
عمرك لترى ثماراً قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقي كلماتك نجوم اهتدي بها اليوم وفي الغد
وإلى الأبد

والذي العزيز حفظة الله ورعاه ومتعته بالصحة والعافية.

إلى من ساندتني واعانتني وظهرت لي كل ما هو جميل من الحياة

زوجتي حفظها الله

إلى جميع أفراد عائلتي كبيرهم وصغيرهم.

إلى كل أصدقائي وإلى جميع الطلبة في كل مكان، كما لا أنسى زملائي بعد التخرج لما قدموه لي من
مساعدة، وعلى كل الوقت الذي أمضيته معاً.

أهدي هذا الجهد

الشكر والتقدير

ربي اوزعني ان اشكر نعمتك التي انعمت علي وعلى والدي وان اعمل صالحاً ترضاه ربي اشكرك على نعمتك التي لا تحصى ولا تعد ربي كل نعمة وكل عمل في الاصل شكره اليك راجع فلك الشكر على التوفيق لانجاز هذا البحث اما بعد.

الشكر لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا بكل إداراتها وعمادتها وأستاذتها هذا الصرح العملاق الذي نتمنا دوام عطائه للوطن وكلية الدراسات العليا والدراسات التجارية والشكر للدكتور فتح الرحمن الحسن منصور الذي أخذت من معين عمله الكثير، وكان هو اول من تعلمت على يديه مناهج البحث العلمي ثم من الله علي بإشرافه على هذه الرسالة وكنت أستاذتس بتوجيهاته وأرائه في البحث العلمي واسترشد بها وأرقبها باهتمام بالغ، والتي كان نتاجها هذا العمل الذي بين يديك ايها القاري الكريم. فأسال الله ان يمتعته بالصحة والعافية واشكره على اهتمامه بالدقة في كتابة هذه المادة البحثية.

والشكر للدكتور بابكر ابراهيم الصديق والدكتور زهير احمد رئيس قسم المحاسبة والتمويل على ما قدموا لي من مساعدات .

والشكر للاساتذة والزملاء بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا الذين لم يخلو بما عندهم وساهموا في إكمال هذا العمل موصولاً لمحكمي الإستبانة وكل من ساهم بمعلومة ساعدت في تصحيح المسار. والشكر موصول الى إدارة العامة للصناعة على مدّها يد العون والمساعدة بالبيانات.

المستخلص

تناولت الدراسة الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة علي التكاليف وإتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية معالجة مشاكل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في تبني استراتيجية خفض تكلفة المنتجات مع المحافظة علي جودتها وتحسينها والرقابة عليها وأن تكون اقل تكلفة المنافسين في المنشأة للحصول علي ربح مرتفع يمكنها من استمرار في الصناعة علي مدي القصير والطويل، ولا يتم ذلك إلا من خلال إتباع انظمة تكاليف وفق اسس علمية دقيقة للحصول علي المعلومات المالية او غير مالية.اهمية الدراسة في كونها تناولت احد اهم القضايا التي تستحوذ علي الاهتمام الفكر الإداري والمحاسبي وهي الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في تحقيق الرقابة علي التكاليف واتخاذ القرارات الادارية في المنشآت الصناعية السودانية. واختبرت الدراسة كل من الاتي: تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة تساعد في تحقيق الرقابة علي التكاليف، ويوفر معلومات ملائمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية. ومن ثم تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط يؤثر في تحقيق الرقابة علي التكاليف، ويؤثر في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية. ومن ثم تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد تساعد في تطوير عملية الرقابة علي التكاليف، و توفر معلومات ملائمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية. اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي للاستعراض الدراسات السابقة، والمنهج الاستنباطي لصياغة وتحديد مشكلة الدراسة، والمنهج الاستقرائي لجمع الاساليب والمفاهيم المتعلقة بتطبيق اساليب الادارة الاستراتيجية للتكلفة في المنشآت الصناعية، والمنهج الإحصائي لبيان ووصف ملامح تركيبة المجتمع الدراسة المستجيبية ، المنهج الاحصائي التحليلي لتفسير نتائج الدراسة. لقد توصل الدراسة الي عدد من النتائج منها، تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة تساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف، ويوفر معلومات ملائمة في اتخاذ القرارات الادارية في المنشآت الصناعية السودانية قد تحققت واوصي الدراسة الي مجموعة من الاستنتاجات لعل من اهمها ضرورة توفير كادر المحاسبي الذي يعني بالتطورات الحاصلة بالبيئة المحيطة ليتسني لهم ادراك أهمية تلك التطورات ومتطلباتها واثرها على استمرار اية المنشأة وربحياتها. وضرورة تطبيق نظام التكلفة علي اساس النشاط في المنشآت الصناعية السودانية لما له من دور فاعل في صنع القرارات الادارية والتشغيلية والاستراتيجية المختلفة التي تعمل على تطوير ادارة المنشأة وتحسين عملياتها لمواكبة متطلبات العصر الحالي مما يؤدي الى زيادة ربحيتها وتوسيع قاعدتها السوقية وتغلبها في المنافسة الحادة.

Abstract

The study addressed the cost strategic management and its role on cost control and managerial decision making at Sudan industrial organizations. The study problem was represented in solving problems of cost strategic management which lies in adopting a strategy to reduce products cost preserving its quality, improvement and control, so that an organization products cost should be the lowest among competitors to obtain high profit which enables it continuing within industry during short and long term extent. That objective would be achieved only by using cost systems according to accurate scientific basics for collecting financial and nonfinancial information. The study importance stemmed from that it discussed one of the most important issues which draw the attention of managerial and accounting thought, that is the cost strategic management and its role on achievement of cost control and managerial decision making at Sudan industrial organizations. The study tested the following: application of the target cost method helps in achieving cost control and provides appropriate information which helps in managerial decision making process at Sudan industrial organizations. Accordingly, application of the activity based cost method affects the achievement of cost control and managerial decision making process at Sudan industrial organizations. Therefore, application of just in time production system helps developing the cost control process and provides appropriate information which helps in the managerial decision making process at Sudan industrial organizations. The study adopted the historical method to review previous studies, inductive method to formulate and specify study problem, deductive method to gather methods and concepts relating to application of methods of strategic management of cost at industrial organizations, statistical method to clarify and describe the structure characteristics of respondent study population, and the analytical statistical method to interpret the study results. The study arrived at several findings including: application of the target cost method helps in achievement of cost control and provides information appropriate to managerial decision making at Sudan industrial organizations. The study recommended to: accounting cadres concerning with the developments occurring in the surrounding environment should be available because they will be aware of those developments, their importance, requirements and impact on an organization continuity and profitability. Activity based cost method should be applied on Sudan industrial organizations because of its effective role on managerial, operational and strategic decision making which develop an organization management, improve its operation to keep pace with era requirements leading to, increasing its profitability, widening its market base and facilitating its predominance in severe competition.

فهرس الموضوعات

رقم الصححة	عنوان الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والعرفان
د	مستخلص البحث
هـ	Abstract
و	فهرس الموضوعات
ح	فهرس الجداول
ي	فهرس الاشكال
ك	فهرس الملحق
1	المقدمة
2	اولاً : الإطار المنهجي
7	ثانياً: الدراسات السابقة
28	الفصل الاول : الإدارة الاستراتيجية للتكلفة
29	المبحث الاول: مفهوم واهداف وعناصر ومجالات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة
38	المبحث الثاني: مفهوم واهداف ومراحل تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكلفة
52	المبحث الثالث: اساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة
80	الفصل الثاني: الرقابة علي التكاليف
81	المبحث الاول: مفهوم ومعايير واساليب واهداف ومبادئ الرقابة على التكاليف
95	المبحث الثاني: الرقابة على التكاليف في ظل الاساليب التقليدية للإدارة الاستراتيجية للتكلفة
108	المبحث الثالث: الرقابة على التكاليف في ظل الاساليب الحديثة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة
118	الفصل الثالث: اتخاذ القرارات الإدارية
119	المبحث الاول: مفهوم وخصائص وانواع القرارات الادارية
131	المبحث الثالث: مفهوم ومراحل وعناصر عملية اتخاذ القرارات الإدارية
146	المبحث الثالث: المفاهيم المرتبطة بالتكاليف الملائمة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية
158	الفصل الرابع : الدراسة الميدانية
159	المبحث الاول: نبذة تعريفية عن قطاع صناعة السكر بالسودان

165	المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية
190	المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات
204	الخاتمة
205	اولاً: النتائج
206	ثانياً: التوصيات
208	مقترحات لدراسات مستقبلية
225	قائمة المراجع والمصادر

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
36	أوجه الاختلاف بين الإدارة التقليدية للتكلفة والإدارة الاستراتيجية للتكلفة	(1/1/1)
74	العلاقة بين الأنشطة الرئيسية للمنشأة ومسببات او محركات التكلفة الملائمة لها	(1/3/1)
166	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/3)
167	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/3)
168	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(3/2/3)
169	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي	(4/2/3)
170	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(5/2/3)
171	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(6/2/3)
172	التوزيع التكراري لاجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الاول	(7/2/3)
174	الوسيط والانحراف المعياري لاجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات	(8/2/3)
175	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي عبارات المفرضية الثاني	(9/2/3)
176	الوسيط والانحراف المعياري لاجابات أفراد عينة الدراسة علي الفرضية الثاني	(10/2/3)
178	التوزيع التكراري لاجابات أفراد عينة الدراسة علي عبارات الفرضية الثالثة	(11/2/3)
179	الوسيط والانحراف المعياري لاجابات أفراد عينة الدراسة علي عبارات الفرضية الثالثة	(12/2/3)
180	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي عبارات الفرضية الرابعة	(13/2/3)
182	الوسيط والانحراف المعياري لاجابات أفراد عينة الدراسة علي عبارات الفرضية الرابع	(14/2/3)
183	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي عبارات الفرضية الخامس	(15/2/3)
185	الوسيط والانحراف المعياري لاجابات أفراد عينة الدراسة علي عبارات الفرضية الخامس	(16/2/3)

186	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي الفرضية السادسة	(17/2/3)
188	الوسيط والانحراف المعياري لاجابات أفراد عينة الدراسة علي عبارات الفرضية السادسة	(18/2/3)
190	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين اسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق الرقابة على التكاليف	(1/3/3)
191	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين اسلوب التكلفة المستهدفة و عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية.	(2/3/3)
192	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين اسلوب التكلفة على أساس النشاط وتحقيق الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية	(3/3/3)
193	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين اسلوب التكلفة على أساس النشاط وعملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية.	(4/3/3)
194	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد وتطوير عملية الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية	(5/3/3)
195	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين اسلوب تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد وعملية اتخاذ القرارات الإدارية	(6/3/3)
196	يوضح متغيرات الدراسة	(7/3/3)
197	نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير اسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب التكلفة على أساس النشاط واسلوب نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تحقيق الرقابة على التكاليف	(8/3/3)
198	أختبار الارتباط الذاتي والتدخل الخطي المتعدد والتوزيع الطبيعي	(9/3/3)
200	ملخص نتائج ترتيب المتغيرات المستقلة من حيث تأثير على المتغير التابع	(10/2/3)
200	نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير اسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب التكلفة على أساس النشاط وتطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على عملية اتخاذ القرارات الادارية	(11/3/3)
201	أختبار الارتباط الذاتي والتدخل الخطي المتعدد والتوزيع الطبيعي	(12/3/3)
203	ملخص نتائج ترتيب المتغيرات المستقلة من حيث تأثير على المتغير التابع	(13/2/3)

فهرس الاشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	الرقم الشكل
5	نموذج الدراسة	(أ)
37	ادوات الادارة الاستراتيجية للتكلفة	(1/1/1)
43	اطار التحليل الاستراتيجي للتكلفة في التحليل البيئية الداخلية والخارجية	(1/2/1)
44	التحليل الاستراتيجي الرباعي	(2/2/1)
49	مثلت التحليل الاستراتيجي للتكلفة	(3/2/1)
50	انشطة سلسلة القيمة الاساسية الداعمة	(4/2/1)
166	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/3)
167	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/3)
168	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(3/2/3)
169	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي	(4/2/3)
170	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(5/2/3)
171	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(6/2/3)
199	اختبار التوزيع الطبيعي لجميع المتغيرات المستقلة	(1/3/3)
199	عدم تجانس التباين للمتغير التابع	(2/3/3)
202	اختبار التوزيع الطبيعي لجميع المتغيرات المستقلة	(3/3/3)
203	عدم تجانس التباين للمتغير التابع	(4/3/3)

فهرس الملاحق

الرقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
(1)	استمارة الاستبانة	226
(2)	قائمة بأسماء محكمي الاستبانة	237

المقدمة

تشتمل علي الآتي:

أولا : الإطار المنهجي

ثانيا : الدراسات السابقة

أولاً : الإطار المنهجي

تمهيد:

إن التطورات المعاصرة في مختلف العلوم وتأثير التغيرات التكنولوجية، يتطلب رؤية متكاملة عن نشاطات وأعمال المنظمة تستند إلى فلسفة واضحة ومحددة تساهم في زيادة كفاءة وفاعلية الإدارة في بيئة الأعمال التنافسية، ولا يخفي أن الهدف الأساسي لمعظم المنظمات هو تعظيم الربحية وتخفيض التكاليف إلى الحدود الدنيا ولكن هذا الأمر لا يتحقق بشكل تلقائي وإنما يتطلب إجراء دراسة أنشطة المنظمة ولعدة سنوات وإنتهاج كل الطرق والأساليب المتطورة والحديثة والتي من شأنها تحقيق ذلك. ومن ثم فإن إستخدام الإدارة لمعلومات التكاليف يتم بهدف إعداد وصياغة الإستراتيجيات التي من شأنها تخفيض التكاليف، وتلعب إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي خاصة في ظل بيئة التصنيع الحديث دوراً فعالاً لتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة من خلال دورة حياة المنتج. كما إن مدخل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة يوفر للإدارة المعلومات المالية وغير المالية التي تحقق مزايا عديدة من أهمها زيادة الإنتاجية والربحية ورفع كفاءة إدارة الموارد الاقتصادية والبشرية المتاحة وتوفير الآليات للتحسين المستمر للأداء والتكلفة وضبط الجودة الشاملة، مما يحسن من الموقف التنافسي للمنشأة في ظل نظم التصنيع الحديثة مثل نظم التصنيع المرن، والتصنيع المتكامل بإستخدام الحاسب الآلي. وإبراز دور إدارة التكلفة في التحقق وقياس وتجميع وتحليل وإعداد تقارير عن معلومات التكاليف لبيان مدى مصداقية عوامل نجاح المنشأة على مدار فترة زمنية معينة، وتعدد الأساليب التي تستخدم في الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والتي تشمل القياس والأداء والجودة وأهمها التكلفة على أساس النشاط (ABC)، والإنتاج في الوقت المحدد (JIT)، وضبط الجودة (TQC)، والتكاليف المستهدفة (TC)، والتحسين المستمر (CI)، وتحليل سلسلة القيمة (VCA)، وإدارة الجودة الشاملة (TQM)، حيث أن النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف قد أفرزت معلومات عن التكاليف التي ساهمت في اتخاذ قرارات غير صحيحة، مما أدى إلى نتائج سلبية تسببت في إضعاف المركز التنافسي للمنشأة. تعني الإدارة الإستراتيجية للتكلفة دراسة هيكل التكاليف في المنشأة وفهم سلوكها، والتخطيط بتحديد الآليات والأساليب مثل سلسلة القيمة والتحسين المستمر بهدف خفض التكلفة والرقابة عليها مع الحفاظ على الجودة وكفاءة الأداء ورضاء العملاء وتحسين الإنتاجية والربحية ودعم الموقف التنافسي للمنشأة في الأجلين القصير والطويل معاً. بينما يركز مفهوم قياس التكاليف على تحديد عناصر التكاليف وتجميعها وتحليلها طبقاً لسلوكها ثم تخصيصها على المنتجات المختلفة بإستخدام أسلوب التحميل على أساس النشاط خاصة للتكاليف المشتركة، بهدف تحديد تكلفة الإنتاج ومخزون آخر الفترة بدقة وموضوعية مما يساهم في اتخاذ القرارات الصحيحة المرتبطة بالتكاليف والمنتجات والعملاء وظروف المنافسة في السوق. وعادة ما تتخذ منظمات الأعمال العديد من القرارات العادية خلال ممارسة نشاطها، فإن هذا يتطلب ضرورة التمييز بين عناصر التكلفة الملائمة لقرار إداري معين وعناصر التكلفة غير الملائمة لكي يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الذكية

والحكمة والوصول إلى نتائج صحيحة في هذا المجال، إذ تعد إحدى خطوات عملية اتخاذ القرار هو مقارنة تكاليف بديل معين مع تكاليف البدائل الأخرى ومن المشاكل التي تظهر عند تحقيق ذلك هو أن بعض التكاليف الخاصة ببديل معين قد تكون غير ملائمة لاتخاذ القرار.

مشكلة الدراسة:

تشهد بيئة الأعمال الحديثة تغيرات سريعة في البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بالمنشآت الصناعية السودانية، وتعمل المنشآت الصناعية السودانية شأنها في ذلك شأن المنشآت الصناعية العالمية على تبني إستراتيجيه تخفيض تكلفة المنتجات مع المحافظة على جودتها وتحسينها والرقابة عليها وأن تكون أقل المنافسين تكلفة للحصول على ربح مرتفع يمكنها من الاستمرار في الصناعة في المدى القصير والطويل معاً، ولا يتم ذلك إلا من خلال اتباع أنظمة تكاليف وفق أسس علمية دقيقة للحصول على المعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات سواء كانت تلك المعلومات مالية أو غير مالية، والسؤال المطروح ما مدى تبني مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية؟ ويتفرع منه الأسئلة التالية:

1. هل يساعد تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في تحقيق الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية؟
2. هل يوفر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة معلومات ملائمة تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية؟
3. هل يساعد تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في تحقيق الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية؟
4. هل يوفر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط معلومات ملائمة تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية؟
5. هل يساعد تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في تطوير عملية الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية؟
6. هل يوفر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد معلومات ملائمة تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية؟

أهمية الدراسة :

1.الأهمية العلمية:

تتمثل الأهمية العلمية لهذه الدراسة في أنها تتناول أحد أهم القضايا المعاصرة التي تستحوذ على اهتمام الفكر الإداري والمحاسبي وهي موضوع الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودرها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية، وتستمد هذه الدراسة أهميتها في أن تخفيض تكلفة المنتج والرقابة عليها من خلال مراحل دورة حياته يعتبر من أهم البحوث والدراسات التي تحوز على اهتمام الوحدات الاقتصادية التي تسعى إلى البقاء والإستمرار وتحقيق الميزة التنافسية التي تعتمد

على المدخل الحديث للإدارة الإستراتيجية للتكلفة. وندرة وحداثة الكتابات والجهود البحثية التي تناولت الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية.

2. الأهمية العملية:

تمثلت الأهمية العملية للدراسة في حاجة المنشآت الصناعية السودانية للأدوات اللازمة لمواجهه تحديات المنافسة وزيادة قدرتها على التكيف مع هذه البيئة المتغيرة ، وتعتبر أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من أهم الأدوات التي لا غنى عنها للمنشآت الصناعية السودانية حتى تستطيع من تخفيض تكاليف الإنتاج وإبراز دورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية بصورة مستمرة .

أهداف الدراسة:

يتمثل هدف الدراسة في الآتي :

1. التعرف على التكلفة المستهدفة التي تساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية.
2. التعرف على مدى فاعلية التكلفة المستهدفة في توفير المعلومات ملائمة في اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية.
3. التعرف على التكلفة على أساس النشاط التي تؤثر في تحقيق الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية.
4. التعرف على مدى فاعلية نظام التكلفة على أساس النشاط في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية.
5. التعرف على نظام الإنتاج في الوقت المحدد تساعد الإدارة في تطوير عملية الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية.
6. التعرف على مدى فاعلية نظام الإنتاج في الوقت المحدد في توفير معلومات ملائمة تساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية.

فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه يمكن صياغة فروضه فيما يلي :

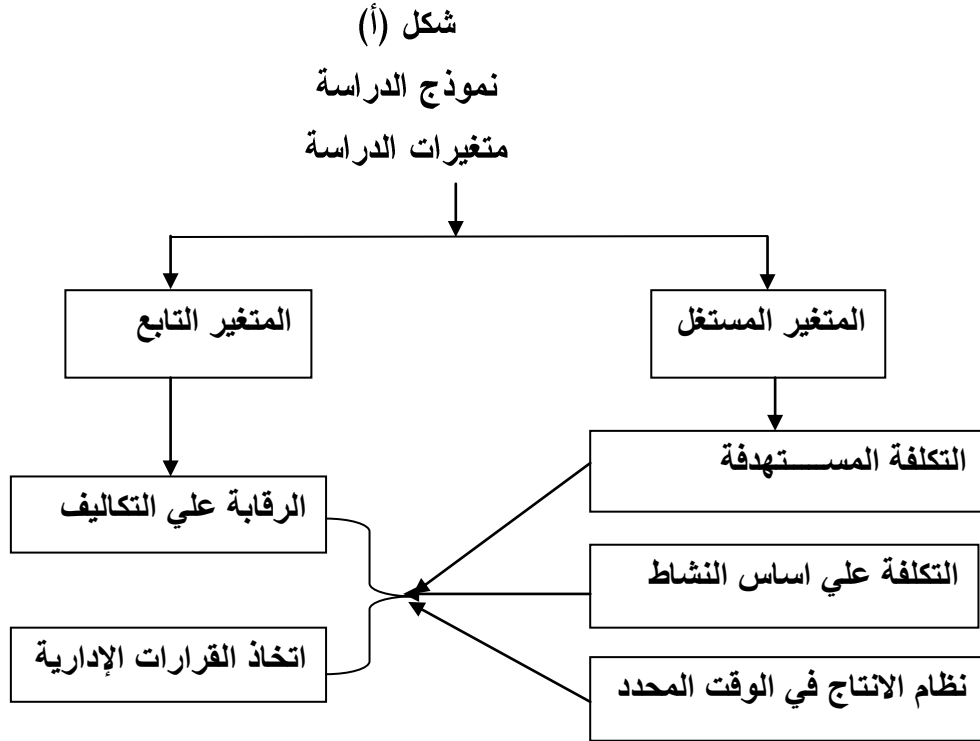
1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تساعد في تحقيق الرقابة الفعالة على التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية.
2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يوفر معلومات ملائمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية.
3. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤثر في تحقيق الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية.

4. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تطبيق أسلوب التكلفة على اساس النشاط يؤثر في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية.

5. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد تساعد في تطوير عملية الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية.

6. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد توفر معلومات ملائمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية.

نموذج الدراسة :



المصدر : إعداد الباحث ، 2017م

منهجية الدراسة:

يعتمد الباحث على المناهج الآتية :

1. المنهج الاستنباطي : للتعرف على طبيعة المشكلة وتحديد محاور البحث وصياغة الفرضيات .
2. المنهج الاستقرائي: لجمع الأساليب والمفاهيم المتعلقة بالإدارة الإستراتيجية للتكلفة في القطاع الصناعي، من مراجع والدوريات والرسائل العلمية.
3. المنهج التاريخي: لاستعراض الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع البحث.
4. المنهج الوصفي التحليلي: باستخدام أسلوب العينة العشوائية لمعرفة إمكانية تطبيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية .

حدود الدراسة:

1. الحدود المكانية: المنشآت الصناعية السودانية.

2. الحدود الزمانية : 2016م

مصادر جمع البيانات :

1. البيانات الأولية: الاستبانة.

2. البيانات الثانوية: تم جمع البيانات البحث الثانوية من المراجع والكتب والرسائل الجامعية والدوريات والتقارير المنشورة وموقع الانترنت.

هيكل الدراسة :

تتكون الدراسة من مقدمة وأربعة فصول وخاتمة ، حيث تحتوي المقدمة على الإطار المنهجي والدراسات السابق، أما الفصل الأول بعنوان مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ويتكون من ثلاثة مباحث المبحث الأول مفهوم واهداف وعناصر ومجالات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ، المبحث الثاني مفهوم واهداف ومراحل تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكلفة والمبحث الثالث اساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ، أما الفصل الثاني بعنوان الرقابة على التكاليف ويتكون من ثلاثة مباحث المبحث الأول مفهوم ومعايير واساليب واهداف ومبادئ الرقابة على التكاليف والمبحث الثاني الرقابة على التكاليف في ظل الاساليب التقليدية للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ، المبحث الثالث الرقابة على التكاليف في ظل الاساليب الحديثة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ، أما الفصل الثالث بعنوان اتخاذ القرارات الادارية ويتكون من ثلاثة مباحث المبحث الأول مفهوم وخصائص وانواع القرارات الادارية المبحث الثاني مفهوم ومراحل وعناصر عملية اتخاذ القرارات الإدارية ، المبحث الثالث المفاهيم المرتبطة بالتكاليف الملائمة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية. الفصل الرابع بعنوان الدراسة الميدانية ويتكون من ثلاثة مباحث، المبحث الأول نبذة تعريفية عن قطاع صناعة السكر ، المبحث الثاني إجراءات الدراسة الميدانية، المبحث الثالث تحليل البيانات واختبار الفرضيات. ثم الخاتمة وتشتمل على النتائج والتوصيات.

ثانياً : الدراسات السابقة.

سيتناول الباحث في هذه البحث الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة على النحو التالي:

دراسة: د.نصر الدين عبد الكريم محمد – رشيد الفائق الكخن(1997م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في حاجة الإدارة إلى نظام محاسبي كفء وقادر على توفير المعلومة المناسبة لمتخذي القرار في الوقت المناسب، وخاصة القرارات التي تمس بصورة مباشرة موقع الشركة التنافسي وتسعير منتجاتها وخدماتها، حيث هدفت الدراسة إلى تعريف بنظام التكاليف على أساس النشاط من حيث مفهومه، وخصائصه واستخدامه وتقديمه لمتخذي القرارات في الشركات الصناعية الفلسطينية والمهتمين من الأكاديميين لإتاحة الفرصة أمامهم للاستفادة من تطبيقاته، كما هدفت إلى البحث في إمكانية استخدام هذا النظام كبديل عن أنظمة التكاليف غير المتطورة والمستخدمة حالياً من قبل الشركات الفلسطينية في محاولة لمساعدتها على مواجه تحديات المرحلة الجديدة. تبرز أهمية الدراسة من كونها تبحث في أحد أهم وأحدث أنظمة التكاليف التي قد يسهم استخدامها من قبل المصانع الفلسطينية في رفع كفاءتها الإنتاجية وزيادة قدرتها التنافسية من خلال تقديمه لبيانات تكلفة أكثر ملائمة لإغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة، كما أنها تفتح آفاق جديدة أمام المختصين في البحث العلمي في مجال المحاسبة مما يعزز من مستواها المهني والأكاديمي ويدعم هدف تحديث الأساليب الإدارية في المؤسسات الفلسطينية الخاصة والعامة. اجري في هذه الدراسة مسحاً ميداني للتعرف على نظم التكاليف المستخدمة في المصانع الفلسطينية وبالذات فيما يتعلق بأسس توزيع التكاليف الإضافية، وفحص إمكانية استخدام أسلوب توزيع التكاليف على أساس النشاط في هذه المصانع. تشير نتائج الدراسة إلى أن العديد من الشركات الصناعية الفلسطينية وخاصة تلك القوية المؤثرة منها قد أحدثت تغيرات جوهرية على أنظمتها الإنتاجية والإدارية ، إذ ارتفعت نسبة التكاليف الإضافية إلى التكاليف الإجمالية للوحدة المنتجة بنسبة (33%) ويلاحظ أنه لم يصاحب هذه التغيرات الفنية متغيرات موازية على أنظمة هذه الشركات الإدارية والمعلوماتية وخاصة تلك المتعلقة ببيانات التكاليف ، الأمر الذي أدى إلى إحداث فجوة بين المستويين الفني والإداري في هذه الشركات مما يسبب لها الكثير من المصاعب في المستقبل . أوصت الدراسة بالاتجاه الفوري نحو تحديث أساليب الشركات الإدارية لتستجيب لتحديات المرحلة الجديدة وانعكاساتها على آليات تشغيلها من الناحيتين الإنتاجية والإدارية، لابد لهذه الشركات من تحديث أنظمتها المحاسبية خاصة ذلك الجزء المتصل بجمع وتلخيص وتحليل بيانات التكاليف، والشروع في فحص إمكانية تطبيق أسلوب التكاليف المبنية على أساس النشاط في المستقبل والإبقاء على فكرة استخدامه دائماً في أذهان إدارات هذه الشركات نظراً لما يتمتع به من مزايا إستراتيجية كثيرة.

1- د. نصر الدين عبد الكريم محمد ، رشيد فائق الكخن ، مستلزمات تطبيق التكاليف على أساس النشاط في بعض الشركات الصناعية الفلسطينية ، (الرياض : معهد الإدارة العامة ، مجلة الإدارة العامة ، المجلد السادس والثلاثون ، العدد الرابع ، شوال 1417هـ مارس 1997م).

ركزت هذه الدراسة على مستلزمات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط بالتركيز على مفهومه وخصائصه واستخدامه بينما تميزت دراسة الباحث بأنها تركز على الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية.

دراسة: ممدوح (1998م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة على السؤال التالي: هل تقدم المحاسبة الإدارية بفلسفتها الحديثة مدخلاً يمكن أن تنتفع به الشركات المصرية العاملة في قطاع الغزل والنسيج في تحسين موقفها التكلفي، وبالتالي تدعم قدرتها التنافسية في السوق المحلية والعالمية. هدفت الدراسة إلى استخدام تحليل سلسلة القيمة الشاملة كأحد المداخل الحديثة للمحاسبة الإدارية في الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من خلال التطبيق على إحدى الشركات المصرية العاملة في قطاع الغزل والنسيج. اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي بهدف التوصل لموضوع البحث من خلال استقراء الكتابات السابقة في الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، كما اعتمدت على منهج دراسة الحالة لإجراء الدراسة التطبيقية في قطاع الغزل والنسيج بمصر. تمثلت فرضيات الدراسة في الآتي: يؤدي استخدام تحليل سلسلة القيمة في الشركات إلى تحديد مجموعة جديدة من الأنشطة تختلف في عددها وطبيعتها وفائدتها عن الأنشطة القائمة بالفعل، يؤدي التقسيم الجديد لأنشطة الشركة إلى تحديد مجموعة جديدة من محركات التكلفة تختلف في عددها ومنفعتها من محركات التكلفة التقليدية وبناءً على الدراسة التطبيقية على الشركات الغزل والنسيج بمصر اتضح صحة كافة الفرضيات البحث. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن تحليل سلسلة القيمة الشاملة كأحد مداخل المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في خفض التكاليف يعتبر مدخلاً يلزم أن تقوم به الإدارة أياً كانت إستراتيجياتها التنافسية، الشركات التي ترغب في البقاء والنمو يجب عليها أن تطور من أوضاعها التكنولوجية والإدارية لمواكبة المتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة. أوصت الدراسة بالآتي: ضرورة قيام كل شركة مصرية بتحديد الإستراتيجية التي تناسبها في دنيا المنافسة، ضرورة تطوير نظام التكاليف والمحاسبة الإدارية في الشركات المصرية لتوفير البيانات اللازمة لدعم القدرة التنافسية للمنتج المصري.

ركزت الدراسة السابقة على تحليل سلسلة القيمة كأحد المداخل الحديثة في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في إدارة التكلفة في دعم الميزة التنافسية للمنتج، واختلفت الدراسة الحالية بالتركيز على الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية.

¹ - د. ممدوح هاشم مراد ، دور تحليل سلسلة القيمة الشاملة في الإدارة الإستراتيجية للتكلفة – دراسة تطبيقية ، (بنها: جامعة بنها ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، العدد الثاني ، 1998م) ، ص ص 477 - 510 .

دراسة: عاطف (2001م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في محاولة بناء إطار منهجي لإستراتيجية التسعير التنافسي التي تحقق للمنشأة التميز بالأسعار من خلال مدخل نظم إدارة التكلفة القائم على التحليل الإستراتيجي لموقف المنشأة الداخلي والخارجي وبما يحقق التفاعل مع خصائص البيئة التنافسية وقدرة المنشأة على البقاء والاستمرار والتوسع، دراسة وتقييم مدخل نظم إدارة التكلفة في مجال التميز وتدعيم الميزة التنافسية، محاولة صياغة إطار منهجي لمدخل نظم إدارة التكلفة في تكامل مع إستراتيجية التسعير التنافسي. اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي حيث التحليل الانقادي للدراسة في مجال سياسات التسعير ومدخل إدارة التكلفة ، كما اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي في صياغة الإطار المنهجي المقترح للتكامل بين مدخل نظم إدارة التكلفة إستراتيجياً وإستراتيجية التسعير التنافسي. تتمثل فرضيات الدراسة في الآتي: إن إستراتيجية التميز بالأسعار تحقق متطلبات القدرة التنافسية للشركة، إن مدخل نظم إدارة التكلفة يمثل المدخل الملائم لتدعيم إستراتيجية التسعير التنافسي. وبناءً على النموذج المقترح تم اختبار فروض الدراسة وتأكد صحة كافة فروض الدراسة. من أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة: يحقق مدخل إدارة التكلفة البيانات والمعلومات اللازمة لخدمة المراحل المختلفة لإستراتيجية التسعير التنافسي، يحقق مدخل إدارة التكلفة التكامل بين عناصر البيئة الداخلية والخارجية ، بالإضافة التحليل أداء المنافسين والمستهلكين ونتائج مراجعة إستراتيجية التسعير التنافسي ومتطلبات تخطيط ورقابة وخفض التكلفة. من أهم ما أوصت به الدراسة : ضرورة اهتمام الإدارة في قطاع الأعمال المصري بتبني إستراتيجيات وأهداف واضحة ومحددة لتدعيم القدرة التنافسية لتلك الشركات وتركيز الاهتمام على عناصر التكلفة والجودة.

ركزت هذه الدراسة السابقة على نظم إدارة التكلفة لتدعيم إستراتيجية التميز بالأسعار في ظل البيئة التنافسية الحديثة بمصر، بينما اختلفت الدراسة الحالية عنها بالتركيز على الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية.

دراسة : د. عبد المنعم (2001م)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال التالي: ما هو دور أنظمة التكاليف في دعم الإستراتيجيات التي تتبناها المنشأة؟. هدفت الدراسة إلى توضيح الآثار المتبادلة بين التكاليف وإستراتيجية المنشأة. تم الاعتماد على المنهج التحليلي والمنهج الاستنباطي لاختبار الفروض وبيان مدى إتفاق نتائج الدراسة التحليلية مع ما هو مطبق بالواقع العملي. تمثلت فرضيات الدراسة في الآتي: يعتبر نظم التكاليف أحد مقومات دعم الإستراتيجية التي تتبناها المنشأة، توجد علاقة معنوية بين الممارسات والأساليب والأدوات التي تتبناها

¹ - د. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن ، مدخل نظم إدارة التكلفة لتدعيم إستراتيجية التميز بالأسعار في البيئة التنافسية الحديثة ، (سوهاج: جامعة سوهاج ،كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد الخامس عشر ، العدد الاول ، 2001م) ، ص 47-85.

² - د. عبد المنعم الفليح عبد الله ، انعكاسات إستراتيجية المنشأة علي نظم التكاليف ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد الثاني ، 2001م) ، ص 10-51.

المنشأة، نظم التكاليف المطبقة في المنشآت الصناعية المصرية تدعم إستراتيجية هذه المنشآت. وباختبار الفرضيات أتضح صحة الأول والثاني ورفض الفرض الثالث. من أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة: يعتبر نظام معلومات التكاليف من أهم العوامل الأساسية لنجاح الإستراتيجية التنافسية للمنشأة، نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية المصرية لا تدعم بشكل كامل الاستراتيجيات التنافسية لهذه الشركات. من أهم ما أوصت به الدراسة: تكثيف البحوث في مجال التكاليف الإستراتيجية وإجراء هذه الدراسات في القطاعات أخرى بدلاً من القطاع الصناعي.

ركزت الدراسة السابقة على التكامل بين إستراتيجية المنشآت الصناعية وأنظمة التكاليف بها، واختلفت الدراسة الحالية للباحث عنها بالتركيز على الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية.

دراسة : د.صفا محمد عبد الدائم (2001م)⁽¹⁾

تمثل مشكلة الدراسة في عدم قدرة المنشأة على التحكم في السعر بيع المنتج في ظل المتغيرات البيئية الاقتصادية الحديثة، وفي ظل المنافسة المتزايدة وتعدد السلع المنافسة مما يتطلب ضرورة الاهتمام بتخطيط تكلفة المنتج ومحاولة خفضها حتى يمكن بيعه بسعر تنافسي في السوق وحتى تستطيع المنشأة الاستمرار والبقاء. هدفت الدراسة إلى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة للتحقق من مدى فاعلية استخدامها كأداة للتخطيط وإدارة التكلفة إضافة إلى بيان أثر تخفيض التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها الآتي: أهمية مدخل التكلفة المستهدفة في انخفاض قدرة المنشأة على التأثير على السعر في ظل زيادة المنافسة التي تواجهها. يمكن الوصول للتكاليف المستهدفة من خلال التضحية برغبات العميل، من أهم خطوات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة تخفيض التكلفة من خلال تصميم المنتج. توصلت الدراسة إلى عدد من توصيات أهمها الآتي: ضرورة إدراك محاسبي التكاليف في المنشآت بالمزايا التي يحققها تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، ضرورة تغيير دور المحاسب الإداري ونوعية المعلومات التي يقدمها لإدارة المنشأة حتى يمكن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

يلحظ أن هذه الدراسة تناولت أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة من أدوات إدارة التكلفة منفرداً بينما تميزت دراسة الباحث لتناولها بين الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية بالمنشآت الصناعية السودانية بولاية الخرطوم.

دراسة : سهير (2002م)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة توافق الفكر المحاسبي مع المتغيرات المتلاحقة في بيئة الأعمال التي سيطرت عليها التطورات المتلاحقة، وما الذي يمكن أن تقدمه المحاسبة كعلم يساعد تلك المنظمات في تحقيق سبل النجاح التي تبغيها وكيف يمكنها بناء ميزة تنافسية قوية ومتواصلة تضمن لها مسببات النجاح التي

¹ - د.صفا محمد عبد الدائم ، نحو اطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديث ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثالث ، يوليو 2001م).

² - د. سهير الطنملي ، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف حتمية تنافسية في البيئة المومتة ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، المجلد الأول ، العدد الثالث ، 2002م) ، ص ص 1-32.

تساعدها في مواجهة المنافسة، وكيفية استخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة في بناء ميزة تنافسية للمنظمات التي تعمل في بيئة التنافسية . هدفت الدراسة إلى الآتي: تحليل أنماط التكاليف الملائمة لبيئة التصنيع الحديثة إستراتيجياً بالشكل الذي يكفل تحديد مقومات النجاح الأساسية للمنظمات، استخدام التحليل الإستراتيجي للتكاليف في بناء ميزة تنافسية متواصلة للمنظمات في بيئة تتمتع بحدّة المنافسة. توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: ان مواجهه تحديات المنافسة للمنظمات العاملة في بيئة مؤتمنة تتمتع بسرعة التقدم وحدة المنافسة، يوجب على المنظمات سرعة التحرك نحو إجراء تغيير شامل في منظور معالجة مشكلاتها الإدارية والمحاسبية بالشكل الذي يجنبها مشاكل الإبقاء على حصة سوقية متميزة في ظل ميزة تنافسية متغيرة بحيث يكون للتوجه الإستراتيجي الدور الفاعل في هذا المجال، إن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تعتبر أفضل السبل المتاحة أمام المنظمات لمواجهة تحديات المنافسة في ظل البيئة المؤتمنة وهي المدخل المناسب لإيجاد ميزة تنافسية تمكن المنظمات في البقاء بقوة في دنيا الأعمال، إن الاهتمام المتنامي بإدارة الجودة الشاملة للمنظمات أصبح مطلباً بالغ الأهمية وخاصة في ظل ظروف العولمة. أهم ما أوصت به الدراسة : ضرورة اهتمام المنظمات العالمية والمحلية بدراسة كل جوانب تحديات المنافسة وتوجيه النظر نحو أهمية وزيادة ميزانيات الدراسات التسويقية ونشاط البحوث التطوير، قيام المنظمات والجمعيات المهنية بتطوير مهنة المحاسبة بعقد دورات تدريبية للمحاسبين بشأن تبسيط الإجراءات المحاسبية الخاصة بكل من تكاليف المحاسبة على أساس النشاط وتكاليف التحسين المستمر وتكاليف الجودة.

ركزت الدراسة السابقة على استخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة في بناء ميزة تنافسية للمنظمات، واختلفت الدراسة الحالية للباحث بالتركيز على الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية في المنشأة الصناعية السودانية.

دراسة : تهاني محمود عبده النشار(2003م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن تحقيق المزايا التنافسية يتطلب المفاضلة بين ثلاث إستراتيجيات وأن تحقيق التشكيلة المختارة من الإستراتيجيات التي تحددها المنشأة يتطلب استخدام العديد من أدوات إدارة التكلفة بما يتطلب التكامل بين هذه الأدوات المختلفة، تتلخص المشكلة في الإجابة على الأسئلة الآتية: ما هو دور مدخل تحليل مسببات التكاليف لإغراض إدارة التكلفة الإستراتيجيات بفاعلية؟، ما هو دور تحليل مسببات التكاليف في تحقيق التوجه الإستراتيجي لأدوات إدارة التكلفة؟ . يتمثل الهدف الأساسي للدراسة في تطوير نطاق تحليل مسببات التكاليف بما يكفل تحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الإستراتيجي، ذلك لتحديد التشكيلة المثلى من إستراتيجيات التنافس التي تخلق ميزة تنافسية لمنشآت الأعمال عن طريق تحقيق الأهداف الإستراتيجية لها، منهجية الدراسة تمثلت في استخدام

¹ - د. تهاني محمود عبد النشار ، استخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي ، (المنصورة: جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد السابع والعشرون ، العدد الرابع 2003م).

المنهج الاستقرائي في محاولة لبناء إطار تركيبى لبيان كيفية استخدام تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين إدارة التكلفة. سعت الدراسة لاختيار الفرضيات الآتية: أن استخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف يعد مدخلاً ملائماً لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الإستراتيجي المتمثلة في تحليل سلسلة القيمة . لا توجد أي عقبات وعوائق أمام إدارات الشركات الصناعية وغير الصناعية في جمهورية مصر العربية لتبني المداخل الحديثة لإدارة التكلفة بصفة عامة. أثبتت نتائج الدراسة صحة جميع الفرضيات. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها الآتي: إن تحليل مسببات التكاليف يتناول تحديد وإعطاء قيم كمية لتأثير مسببات التكاليف على الأبعاد الثلاثة الأساسية لأداء متمثلة في الجودة، الوقت والتكلفة. إن تحليل مسببات التكاليف يطرح مفهوم إن حجم المخرجات لا يعد العامل الوحيد الذي يتسبب في حدوث التكاليف، أن يتضمن الإطار الذي تم اقتراحه في هذه الدراسة تحليل المنشأة لإعمالها مقارنة بالمنافسين باستخدام مقياس أفضل أداء متاح benchmarking . توصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها ما يلي: توصي بضرورة تنمية الوعي لدى قيادات الشركات الصناعية بالقطاعات المختلفة في جمهورية مصر العربية، البحث في إيجاد مزايا تنافسية لمنتجات الشركات الصناعية بالقطاعات المختلفة على مستوى جمهورية مصر العربية بما يساعد في تقوية مركزها التنافسي. ركزت هذه الدراسة على تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة مجتمعة بينما تميزت دراسة الباحث بأنها تناولت الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية بولاية الخرطوم.

دراسة: يوسف عبد الباقي محمد بخيت (2003م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن المنافسة تفرض إستراتيجيات معينة لتحقيق الأهداف، الأمر الذي يتطلب من المحاسبة الإدارية أن تلعب دوراً جديداً يتعدى الإمكانيات وظروف التشغيل إلى حدود التكلفة التي تفرضها الأسواق ورؤية المنافسين والاستفادة من علاقة المنشأة بالموردين والعملاء ومن ثم استخدام أدوات حديثة لجمع وتحليل البيانات اللازمة لإستراتيجيات المنشأة، أصبحت المشكلة التي تواجه منشآت الأعمال هو توصيف وتحديد العوامل الإستراتيجية التي تبنى عليها إستراتيجياتها التنافسية لكسب ميزة تنافسية متواصلة تضمن بقاءها ونمائها. هدفت الدراسة إلى بيان مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكاليف وأدواته وبيان أهمية تحليل سلسلة القيمة في تطوير ميزة تنافسية للمنشأة ، كما هدفت إلى بيان الاستراتيجيات التنافسية المقترحة لصناعة الأسمنت. منهجية الدراسة النظرية اعتمدت على المسح المكتبي وذلك بالاطلاع على الكتب والمقالات بينما اعتمدت منهجية الدراسة التطبيقية على دراسة الحالة من خلال مسح البيئة الخارجية لصناعة الاسمنت وتحليل البيئة الداخلية لها بالإضافة إلى دراسة مقارنة لشركتين في الصناعة باستخدام أسلوب تحليل سلسلة القيمة. سعت الدراسة لاختبار الفرضيات الآتية : إن التحليل الإستراتيجي للتكاليف يقدم معلومات عن العوامل الإستراتيجية الداعمة للميزة

¹ - د. يوسف عبد الباقي محمد بخيت ، التحليل الاستراتيجي للتكاليف لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة ، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2003م).

التنافسية للمنشأة وتتضمن هذا الفرضيات مجموعة من الفرضيات الفرعية. يحقق التحليل الإستراتيجي لتكاليف البعد البيئي للمحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة. يحقق تحليل سلسلة القيمة تطويراً للميزة التنافسية للمنشأة إن تحليل البيئة الخارجية للصناعة يوفر بيانات عن حجم السوق الإقليمي والمحلى ، إن تحليل البيئة الخارجية يحدد نوع التكنولوجيا المستخدمة وأثرها على التكلفة بالإضافة إلى محركات التكلفة الإستراتيجية للأنشطة. أثبتت نتائج الدراسة صحة الفرضيات: توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها الآتي: إن التحليل الإستراتيجي للتكاليف يمثل البعد البيئي للمحاسبة الإدارية استجابة للتغيرات التي حدثت في العمال بالتالي في اتخاذ القرار، تطوير نظام التكاليف المعيارية بنظام التكاليف المستهدفة الذي يعكس ويهتم بالبعد السوقي، ليس هناك اتفاق بين الباحثين على مجموعة محركات التكلفة الإستراتيجية ، توصلت الدراسة إلى أن استغلال الطاقات الإنتاجية واقتصاديات الموقع وتصميم المصنع محركات تكلفة الإستراتيجية في صناعة الأسمنت. من أهم التوصيات التي خرجت بها الدراسة الآتي: دراسة تطبيق أدوات التحليل الإستراتيجي الأخرى مثل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة ونظم إدارة التكلفة بالمشاركة لدعم الميزة التنافسية في صناعات أخرى. دراسة أثر البعد البيئي (الايكولوجي) على الميزة التنافسية في صناعة الأسمنت. تصميم نظم معلومات للحصول على البيانات عن المتغيرات البيئية الهامة في صناعة الاسمنت.

يلاحظ ان هذه الدراسة ركزت على التحليل الإستراتيجي للتكاليف بغرض تدعيم الميزة التنافسية للمنشأة واعتمدت على تحليل سلسلة القيمة لتوصيف محركات التكلفة الإستراتيجية والدراسة التطبيقية في قطاع صناعة الاسمنت المصرية بينما تناولت دراسة الباحث الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية.

دراسة : إيمان (2003م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في تبني إستراتيجية خفض التكلفة حيث إن خفض التكلفة وبرامجها يعتبر من أهم أهداف نظم المعلومات الإدارية الحديثة باعتبار أن خفض التكلفة مسار أساسي لتحسين وزيادة هامش الربح أو تخفيض الأسعار مما يؤدي إلى زيادة كمية المبيعات وتحقيق ميزة تنافسية بصورة تساهم في تدعيم وتقوية المركز التنافسي. هدفت الدراسة إلى المحاولة تدعيم وتأصيل جهود خفض التكلفة في بيئة المشروعات من خلال تطبيق بعض الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة والمتمثلة في أسلوب التكلفة المستهدفة ونظرية المحددات (القيود) وتكاليف دورة حياة المنتج (تحليل سلسلة القيمة) ، بالإضافة إلى تدعيم دور المحاسب الإداري في كافة مراحل الإنتاج بدءاً من مرحلة التصميم والتصنيع فالبيع وانتهاء إلى مرحلة خدمات ما بعد البيع. اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي في بحث ودراسة وتحليل أهم ما ورد في الأدب المحاسبي عن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والأساليب الحديثة للتكاليف التي تستعين

¹ - د. إيمان احمد ايمن ، تفعيل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في ظل بيئة الصناعة الحديثة ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المؤتمر العلمي السنوي التاسع تحت عنوان تحديات الصناعة العربية في ضوء المتغيرات الأولية ، 22-24 ابريل 2003م).

بها في تحقيق أهدافها. قامت الدراسة على فرض إن استخدام الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف يودي إلى خفض التكلفة وزيادة هامش الربح وتحقيق ميزة تنافسية تقوى على المركز التنافسي ، ومن خلال دراسة أهم خصائص البيئة التنافسية الحديثة والمتغيرات التي انعكست عليها ومدى ملائمة الأساليب التقليدية للتكاليف لمواكبة تلك التغيرات تؤكد صحة فرض الدراسة . توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: في بيئة الأعمال العالمية تطورت نظم الإنتاج بصورة ملحوظة لتحقيق أهداف رئيسية أهمها خفض تكلفة المنتجات وزيادة جودتها وتمثلت أهم هذه النظم في استخدام الحاسب في عملية التصميم ، عدم ملائمة أنظمة التكاليف التقليدية للمتغيرات التي حدثت في بيئة التصنيع الحديثة، تعتمد الإدارة الإستراتيجية للتكلفة على العديد من الأساليب والأدوات التي تمكنها من تحقيق ميزة تنافسية وبالتالي المحافظة على تدعيم وتحسين الموقف التنافسي للشركات المطبقة لتلك الأساليب، ووجهت العديد من الانتقادات لأنظمة وأساليب التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية بجمهورية مصر العربية نظراً لاستمرارها في إتباع الأساليب والطرق التقليدية.

أهم ما أوصت به الدراسة: ضرورة الاستفادة من التطورات والاتجاهات الحديثة في تطوير نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية في ظل بيئة التصنيع المتقدمة بما يمكنها من تطوير قدرتها التنافسية إذا ما أرادت البقاء والاستمرار في السوق التنافسي – ضرورة قيام كل شركة مصرية بالإستراتيجية التي تناسبها في عالم المنافسة، تطوير مناهج التكاليف في كليات التجارة بما يتلاءم مع بيئة التصنيع المعاصرة حتى يمكن إعداد كوارر محاسبية قادرة على مواكبة التغيرات التي تحدث في بيئة التصنيع دون مقاومة التغيير.

ركزت الدراسة السابقة على الانتقادات الموجهة للتكاليف التقليدية بجمهورية مصر العربية ومحاولة تطبيق الأساليب الحديثة للتكلفة الإستراتيجية لتحقيق المزايا التنافسية ، واختلفت الدراسة الحالية للباحث بالتركيز على الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية .

دراسة : جودة عبد الرؤوف زغلول (2003م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في ان الفكر التكلفة لفترة طويلة كان يركز على قياس تكلفة الوحدة والمساهمة في التسعير والرقابة على عناصر التكاليف وتوفير المعلومات التكلفة، بينما تركز الاهتمام في الفترة الأخيرة على محور إضافي خامس وهو خفض التكلفة Cost Reduction. بينما المدخل التقليدي تعطي إشارات خاطئة تؤثر بالفعل على ضعف القدرة التنافسية وهدم مفهوم القيمة للعميل Customer Value. من خلال وضع أسعار غير صحيحة. يتمثل الهدف العام للدراسة في تقديم منهج إجرائي يقود إلى دعم ربط كل من أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل أنشطة القيمة الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فعالية استخدام التكلفة المستهدفة. تناولت الدراسة اختبار الفرضيات الآتية: تركز شركات قطاع الأعمال الخاص في مصر على تبني إستراتيجية خفض التكلفة كأساس لدعم الميزة التنافسية، مدى استقلالية

¹ - د. جودة عبد الرؤوف زغلول ، منهج اجرائي مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداء لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الإنتاج علي سلسلة القيمة ، (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، العدد الأول، 2003م).

الأنشطة بين طرفي علاقة الشراكة التجارية على سلسلة التوريد، تحديد الأهمية النسبية لآليات تنفيذ خفض التكلفة لكل من أنشطة التوريد على سلسلة القيمة، مدى الالتزام أو عدم الالتزام معيار أفضل أداء عند تحديد هامش الربح المستهدف. أثبتت نتائج الدراسة صحة الفرضيات. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها الآتي: اتجاه تنظيمات الأعمال في مصر نحو تبني إستراتيجية زيادة التكلفة كأساس الميزة التنافسية، خلق نوع من الشراكة التجارية بين منظمات الأعمال في مصر من أجل تحقيق الصالح المشترك لهما من خلال خفض تكلفة أنشطة التوريد على سلسلة القيمة، اختلاف الأهمية النسبية لآليات تنفيذ خفض تكلفة كل من أنشطة التصميم والتوريد، إن خفض هامش الربح المستهدف هو البديل الأنسب وليس زيادة السعر في حالة فشل الجهود في إدارة التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة، وصولاً إلى التكلفة المستهدفة في المدى الزمني طويل الأجل. في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة توصي بعدد من التوصيات منها: تشكيل فريق خفض التكلفة داخل كل شركة يتكون من مختلف الأنشطة المؤثرة ليتولى مسؤولية خفض التكلفة وصولاً للتكلفة المستهدفة. تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط حيث لا يمكن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة أو تحليل سلسلة القيمة دون وجود نظام للتكلفة على أساس النشاط، إضافة مقرر أكاديمي لتدريس أدوات التكلفة في مرحلة البكالوريوس. يلاحظ أن هذه الدراسة ركزت على كيفية خفض التكلفة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة، بينما تميزت دراسة الباحث لتناولها قياس تكلفة الإنتاج باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC).

دراسة: د. سليمان حسين البشتاوي. د. غسان فلاح المطارنة (2005م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أنه بسبب التطورات التكنولوجية التي صاحبت العملية الإنتاجية وزيادة حدة المنافسة بالأسواق، فرضت على المنشآت ضرورة تخفيض كلفة منتجاتها وتحسين نوعياتها وزيادة كفاءة أدائها. وحتى تصل المنشأة إلى ذلك لابد من محاولة استخدامها لعناصر الإنتاج ومواردها بكفاءة وإزالة معوقات الإنتاج والأنشطة غير الضرورية التي تصاحب العملية الإنتاجية فصيغت مشكلة البحث في شكل أسئلة وهي هل يؤدي تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد إلى تخفيض كلفة المنتج وتحسين نوعيته وهل يجعل نظام التكاليف الإنتاج بالوقت المحدد المخزون قريباً من الصفر وبالتالي تقل التكلفة وهل يعمل النظام على إعطاء تصور أكثر وضوحاً لعملية تقييم الأداء التشغيلي وأخيراً هل يساعد هذا النظام على اعتماد المنشأة على مقاييس الأداء المتقدمة التي تحقق قرارات إستراتيجية للإدارة. جاءت أهمية البحث كونه يسلط الضوء على نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) وإطاره النظري، فضلاً عن تسليط الضوء على المقاييس ومعايير تقييم الأداء المتقدمة (APM) الملائمة لنظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد والتي تساعد على اتخاذ قرارات إستراتيجية. وهدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تخفيض تكاليف الإنتاج عن طريق إلغاء الأنشطة الغير

¹ - د. سليمان حسين البشتاوي. د. غسان فلاح المطارنة ، نظام تكاليف الإنتاج الآتي (JIT) في المنشآت الصناعية الأردنية ودوره في اتخاذ القرارات الإستراتيجية ، (عمان : جامعة ال البيت ، بحث منشور ، 2005م).

ضرورية التي تصاحب العملية الإنتاجية وتعمل على زيادة كلفة المنتج مما يؤدي إلى تحسين الأداء التشغيلي والاستغلال الأمثل للموارد. تركزت الدراسة على أن نظام الإنتاج في الوقت المحدد يقوم على تخفيض تكلفة المنتج وتحسين نوعيته يؤدي هذا النظام إلى أن يكون المخزون قريباً من الصفر وبالتالي تقل تكلفته كما يقوم النظام على إعطاء تصور أكثر وضوحاً لعملية تقييم الأداء التشغيلي إضافة إلى أنه يقدم مقاييس ومعايير أداء متقدمة تساعد في اتخاذ قرارات إستراتيجية رشيدة. تلخصت أهم نتائج الدراسة في أنه يقوم نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تخفيض تكلفة المنتج وتحسين نوعيته كما يؤدي نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد إلى أن يكون المخزون قريباً من الصفر وبالتالي تقل تكلفته ويقوم نظام الإنتاج في الوقت المحدد على إعطاء تصور أكثر وضوحاً لعملية تقييم الأداء التشغيلي إضافة إلى أنه يقدم معايير أداء متقدمة تساعد على اتخاذ قرارات إستراتيجية رشيدة . أما أهم التوصيات فتتلخص في ضرورة الانتقال من نظام الإنتاج والتكاليف الحالي المطبق في الشركات الصناعية الأردنية إلى نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) لما له من فوائد متعددة على صعيد الربحية والمنافسة والاستمرارية وان تقوم إدارة الشركات على ضرورة استخدام مقاييس أداء ومعايير متقدمة (APM) بالإضافة إلى نظام التكلفة المعيارية وذلك لزيادة رشاده القرارات الإدارية المختلفة واختيار أفضل البدائل المتاحة وضرورة إزالة الأنشطة عديمة القيمة المضافة والتي تعمل على زيادة كلفة المنتج وتضعف من استمرارية المنشأة وذلك من خلال تطبيق نظام (JIT) وبالتالي محافظتها على حصتها السوقية في بيئة العصر الحالي وأخيراً قيام إدارة المنشآت بتدريب موظفيها نحو فهم ومعرفة كافة متطلبات هذا النظام لضمان جودة وكفاءة تطبيقه والاستفادة من خبرات الشركات المطبقة لهذا النظام.

تناولت هذه الدراسة نظم تكاليف الإنتاج الآني (JIT) في المنشأة الصناعية الأردنية ودوره في اتخاذ القرارات الإستراتيجية بينما تميز دراسة الباحث بأنها تناولت الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية.

دراسة : طارق (2006م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في بيان مدى مساهمة إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي في تطوير فعالية اتخاذ قرارات الاستثمار في بيئة التجارة الالكترونية . هدفت الدراسة الى اقتراح مدى استخدام مدخل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في تطوير اتخاذ قرارات الاستثمار في ظل بيئة الأعمال الإلكترونية المعاصرة ، من خلال الاستخدام الاقتصادي الأمثل للموارد والطاقات المتاحة مقارنة بإمكانيات وقدرات تكلفة المنافسين. اعتمد هذه الدراسة على المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي في إعداد الدراسة . تمثلت فرضيات الدراسة في الآتي: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة

¹ - د. طارق عبد العظيم يوسف ، دور التكلفة الإستراتيجية في تفعيل قرارات الاستثمار في ظل بيئة التجارة الالكترونية ، دراسة تطبيقية ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد الثلاثون ، العدد الاول ، 2006م)، ص ص 73-127.

ومقومات التكلفة في ظل ظروف المنافسة الكاملة، لا يوجد فروق جوهرية فيما يتعلق باستخدام مدخل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في تبرير واتخاذ قرارات الاستثمار في ظل التجارة الالكترونية على مستوى الشركات صغيرة وكبيرة الحجم، يؤدي استخدام مدخل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة إلى تطوير فعالية اتخاذ قرارات الاستثمار في ظل بيئة التصنيع الأعمال الالكترونية، بناءً على الدراسة التطبيقية اتضح أنه لا توجد فروق جوهرية فيما يتعلق باستخدام إدارة التكلفة الإستراتيجية في تبرير واتخاذ قرارات الاستثمار في ظل التجارة الالكترونية مما يعني قبول الرافض البديل. من أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة: أصبحت التكلفة في ظل بيئة الأعمال الحديثة مطلباً إستراتيجياً ومحور منشآت الأعمال لمواجهة متطلبات البيئة التنافسية السائدة، استخدام إدارة التكلفة الإستراتيجية في تقييم واتخاذ قرارات الاستثمار في ظل تكنولوجيا المعلومات يدعم تطوير المراحل تقييم القرارات الاستثمارية، التكلفة في ظل بيئة الأعمال الحديثة تمثل تطويراً حقيقياً لوظيفة الرقابة في الفكر المحاسبي الحديث. أوصت الدراسة بالآتي: ضرورة تبني أهداف ومفاهيم جديدة في محاسبة التكاليف للتوافق مع البيئة الصناعية الحديثة، ضرورة تطوير الوظيفة الرقابية لمحاسبة التكاليف بتوفير نظم تقدم معلومات تساعد على تحسين النهج والأداء الإداري.

ركزت الدراسة السابقة على إدارة التكلفة الإستراتيجية في بيئة التجارة الالكترونية بغرض تطوير اتخاذ قرارات الاستثمار، واختلفت الدراسة الحالية بالتركيز على الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية.

دراسة: د رياض مصلح ضيف الله الشاقحين (2007م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن غالبية الشركات الصناعية في الأردن تفتقر إلى أسلوب تخصيص التكاليف على أساس النشاط وخاصة في مجال تخفيض التكاليف وهو ما يفقدها فرص لتطوير انشطتها وتحسين كفاءة الأداء فيها ، وهل تواجه الشركات الصناعية الأردنية مشكلات ومعوقات لتطبيق أنظمة التكاليف الحديثة، وإذا كان هناك مشكلات فهل تعود للشركة وسياساتها أم للتشريعات الحكومية أم لعدم الرغبة في التطوير أو لكلفة الأنظمة الحديثة. تهدف هذه الدراسة بصورة رئيسية إلى التعرف على المشاكل والصعوبات التي تواجه الشركات الصناعية الأردنية في تطبيق أنظمة التكاليف الحديثة كأسلوب التكلفة على أساس النشاط لما لهذا الأسلوب من أهمية ودور في رفع الكفاءة الإنتاجية وزيادة القدرة التنافسية، بالإضافة إلى اقتراح بعض الحلول المناسبة لهذه الصعوبات ورفع الروح المعنوية لدى الشركات على تطبيق مثل هذه الأساليب الحديثة والمفيدة والمتطورة مما يساعدهم على الارتقاء بمستوى الشركات الصناعية إلى الأفضل لمواكبة أحدث التطورات والتقدم العلمي. تقوم الدراسة على الفرضيات التالية والمستندة إلى مشكلة الدراسة، الفرضية الأولى: لا تواجه الشركات الصناعية الأردنية صعوبات في تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط، الفرضية الثانية: لا تختلف الصعوبات التي

¹ - د. رياض مصلح ضيف الله الشاقحين ، الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، العدد الثامن والتسعون، 2007م).

تواجه الشركات الصناعية الأردنية باختلاف تاريخ تأسيس الشركة ورأسمالها وعدد منتجاتها وامتلاكها حق امتياز وحصولها شهادات دولية وعدد موظفي قسم المحاسبة فيها ووجود قسم التكاليف فيها. لتحقيق أهداف الدراسة، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي للبيانات الثانوية والاستبيان للبيانات الأولية. النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة: إن رقابة التكاليف تعتبر من أنواع الرقابة التي يجب أن تمارسها كافة المستويات الإدارية واتخاذ الإجراءات التي تهدف إلى الحد والاقتصاد في الإنفاق وتخفيض التكاليف إلى أقل قدر ممكن وإن قصور المدخل التقليدي في معالجة ومواكبة التطورات الصناعية وما تبعها من أعباء القياس والتحليل للمعلومات التكلفة قديمة مضللة ينتج عنها قرارات خاطئة ، وإن مدخل أسلوب التكلفة على أساس النشاط عالج هذا القصور.

تواجه الشركات الصناعية الأردنية مجموعة من الصعوبات في تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط فيها وهذه الصعوبات تتمثل في عدم وجود تشريعات محاسبية في الأردن تلزم الشركات بتطبيق أساليب حديثة للتكاليف كأسلوب التكلفة على أساس النشاط وعدم وجود دور إرشادي أو توجيهي من قبل مدقق الحسابات في توعية إدارة الشركات بأهمية ومزايا أسلوب التكلفة على أساس النشاط . وعدم قيام الجامعات والمعاهد بالقيام بعقد دورات تدريبية وبرامج توعية حول أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأهمية للشركات، إن الصعوبات والمعوقات التي تواجه الشركات الصناعية تكمن في دعم تبني معايير وقواعد محاسبية تخص البيئة الأردنية أدى إلى صعوبة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بالإضافة إلى ارتفاع تطبيقه وعدم وجود خبراء في مجال تطبيقه. أهم التوصيات التي خرجت هذه الدراسة: إصدار تشريعات محاسبية وتبني معايير وقواعد محاسبية خاصة بأسلوب التكلفة على أساس النشاط تخص البيئة الأردنية لتلتزم الشركات بتطبيقه.

تناولت هذه الدراسة المشاكل والصعوبات التي تواجه الشركات الصناعية الأردنية في تطبيق أنظمة التكاليف الحديثه كأسلوب التكلفة على أساس النشاط بينما تميزت دراسة الباحث بأنها تناولت الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية.

دراسة: Han (2008م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن إدارة التكاليف بالبنوك التجارية المملوكة للدولة بالصين تتميز بشيء من التقليدية وتسير ببطء نحو التحديث ولم تتخذ خطوات جهرية في إدارة التكاليف الإستراتيجية، بالتالي هناك حاجة ملحة للبنوك التجارية المملوكة للدولة بالصين لتغيير إدارتها من إدارة التكاليف التقليدية إلى إدارة التكاليف الإستراتيجية. هدفت الدراسة إلى الآتي: تحقيق تحول في الأفكار من الإدارة التقليدية للتكلفة إلى إدارة إستراتيجية لها، معرفة إمكانية تغيير نظام إدارة التكاليف إلى نظام إستراتيجي يساعد

¹- Han Peng, **The Research on Strategic Cost Management of State Owend Commercial Banks**, Modern Financial and Global Trading Cooperation of the 5th International Annual Conference On Wto And Financial Engineering ,2008.

البنوك المملوكة للدولة بالصين في تحقيق مزايا تنافسية، معرفة إمكانية دمج إدارة التكلفة مع إستراتيجية التنمية للبنوك التجارية المملوكة للدولة بالصين، معرفة إمكانية إدارة التكلفة إستراتيجياً من خلال سلسلة القيمة . توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: إدارة التكاليف الإستراتيجية هي تطور للإدارة التقليدية للتكاليف ، هناك حاجة ملحة للبنوك التجارية المملوكة للدولة لتغيير إدارتها من إدارة التكاليف التقليدية إلى إدارة التكاليف الإستراتيجية، إدارة التكاليف الإستراتيجية بالبنوك التجارية المملوكة للدولة بالصين مشابهة لإدارة التكاليف بالبنوك التجارية الأخرى ، تحول إدارة التكاليف من النظم التقليدية إلى النظام الإستراتيجي يساعد البنوك التجارية المملوكة للدولة بالصين في مواكبة التطور الاقتصادي ، استخدام سلسلة القيمة في إدارة التكاليف يؤدي إلى الحصول على مزايا تنافسية . أوصت الدراسة بالآتي: الاهتمام بإدارة التكاليف بالبنوك المملوكة للدولة بالصين للحصول على مزايا تنافسية ، العمل على دمج إدارة التكاليف مع إستراتيجية التنمية .

ركزت الدراسة السابقة على إدارة التكاليف بالبنوك التجارية المملوكة للدولة بالصين وإمكانية تحول إدارة التكاليف من النظم التقليدية إلى النظام الإستراتيجي، واختلفت الدراسة الحالية بالتركيز على الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية.

دراسة: فيصل (2009م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في قصور الطرق التقليدية لتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة في التحديد الدقيق لتكلفة الوحدات المنتجة ورقابة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة ليساعد إدارة مصنع سكر عسلاية بأداء وظائفه بكفاءة وفاعلية، حيث قامت الدراسة بصياغة المشكلة في الأسئلة التالية: هل تخفيض التكاليف باستخدام الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة يجعل تكلفة وحدة الإنتاج غير دقيقة بمصنع سكر عسلاية؟، هل يمكن للطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أن تقدم معلومات مفيدة تساعد إدارة مصنع سكر عسلاية على رقابة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة؟، هل يمكن لأسلوب التكاليف وفقاً للنشاط أن تحدد تكلفة دقيقة وعادلة لمصنع سكر عسلاية؟، هل يمكن لأسلوب التكاليف وفقاً للنشاط أن يقدم معلومات مفيدة لتساعد إدارة مصنع سكر عسلاية على رقابة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة؟. تمثلت أهداف الدراسة في الآتي: دراسة مقومات نظام محاسبة التكاليف بمصنع سكر عسلاية، توضيح الإطار العلمي لأسلوب التكاليف وفقاً للنشاط، توضيح فاعلية أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في تقديم بيانات دقيقة تساعد إدارة مصنع سكر عسلاية على رقابة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة، التعرف على أثر تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط على بيان معوقات تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط بمصنع سكر عسلاية.

¹ - د. فيصل القاسم سنين ، اثر تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط على رقابة وتخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشور ، 2009م)،

اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة ووضع الفروض، والمنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات الدراسة، والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة، والمنهج الوصفي بأسلوب دراسة الحالة لمعرفة إمكانية تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط في المنشآت الصناعية. تمثلت فرضيات الدراسة في الآتي: لا يمكن تحديد تكاليف الإنتاج بصورة عادلة ودقيقة باستخدام الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة بمصنع عسلاية إن استخدام أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط سيؤدي إلى تحديد تكلفة الوحدة بصورة عادلة ودقيقة بمصنع سكر عسلاية، يوفر أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط معلومات تساعد إدارة مصنع سكر عسلاية على رقابة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة، من خلال الدراسة التطبيقية واختبار الفرضيات تأكد صحة جميع فرضيات الدراسة. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها. إن أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط يحدد تكلفة مجموعات الأنشطة بدقة بمصنع سكر عسلاية، يساعد أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في تحديد تكلفة دقيقة لمنتجات مصنع سكر عسلاية، يعمل أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط على إظهار الأنشطة المختلفة في ظل النظم التقليدية مما يساعد إدارة مصنع عسلاية على الرقابة. من أهم ما أوصت به الدراسة: دراسة محركات التكلفة وفقاً لأساليب عملية للتعرف على ارتباط بالأنشطة عند تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط بمصنع سكر عسلاية، تحليل الأنشطة وفقاً لأسس علمية وموضوعية اعتماداً على خبرة القائمين على الأنشطة عند تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط بمصنع سكر عسلاية، اعتبار مجموعات الأنشطة مراكز مسئولية وإسناد إدارتها لإفراد متخصصين لإحكام الرقابة على الأنشطة بمصنع سكر عسلاية. ركزت الدراسة السابقة على أحد أساليب التكلفة الإستراتيجية وهو أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط ومعرفة أثره على رقابة وتخفيض التكاليف بمصنع سكر عسلاية ، واختلفت الدراسة الحالية للباحث بالتركيز على الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية.

دراسة: سالم عبد الله بن كليب، (2009م)⁽¹⁾

تمثلت المشكلة الرئيسية لهذه الدراسة في عجز نظام التكاليف التقليدي عن القيام بتوفير المعلومات اللازمة للإدارة لمساعدتها للقيام بوظائفها المختلفة، وكذلك مدى إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية. أما المناهج التي اعتمد عليها الباحث في سبيل إتمام هذه الدراسة فهي المنهج الاستنباطي للتعرف على حقيقة المشكلة ولتحديد محاور البحث ووضع الفروض، والمنهج الاستقرائي لاختبار فروض البحث، والمنهج الوصفي التحليلي لوصف عينة الدراسة وتحليل بيانات الدراسة باستخدام الأساليب الإحصائية الحديثة، والمنهج التاريخي لتتبع الدراسة السابقة التي لها صلة بموضوع هذه الدراسة. هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم محاسبة التكاليف وما

¹ - سالم عبد الله صالح بن كليب ، إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشور ، 2009م).

يتعلق به من أهداف ومعوقات وخصائص ومبادئ وتوضيح وظائف محاسبة التكاليف من قياس تكلفة النشاط وتخطيط ورقابة واتخاذ قرارات وكذلك معرفة مفهوم التكلفة على أساس النشاط ومدى دقته في توزيع التكاليف غير المباشرة، كما تناولت الدراسة مفهوم الإنتاج في وقت المحدد JIT وما يحققه من مزايا يكون لها الأثر الكبير في تخفيض أو التخلص من تكاليف الاحتفاظ بالمخزون وهدفت الدراسة أيضاً إلى توضيح مفهوم لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية. أما فرضيات هذه الدراسة فبنيت على أنه هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مخرجات نظام التكاليف المستخدم في الشركات الصناعية اليمنية وعدم قدرتها على تلبية احتياجات الإدارة الحديثة، كما إن هنالك علاقة أيضاً ذات دلالة إحصائية بين مخرجات نظام التكاليف الذي يعتمد على بعض الأساليب الحديثة وقدرتها على تلبية احتياجات الأداة الحديثة، وهنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطور في بيئة التصنيع الحديثة ومدى تقبل الشركات الصناعية اليمنية لضرورة تطوير نظم التكاليف الخاصة بها إضافة إلى العلاقة ذات دلالة الإحصائية بين عدم تطبيق بعض أساليب تطوير نظام التكاليف وعدم قدرة الشركات الصناعية اليمنية على تنفيذ هذا التطوير. تلخصت أهم نتائج الدراسة في أن أنظمة التكاليف الحالية بالشركات اليمنية (عينة البحث) لا توفر معلومات بالدقة المطلوبة لقيام الإدارة بوظائفها المختلفة وإن إتباع الأساليب الإنتاجية الحديثة أوجب ضرورة تطوير نظم التكاليف لتتلاءم مع بيئة الصناعة الحديثة كما وإن زيادة الأهمية النسبية للتكاليف الصناعية غير المباشرة في وقت المحدد تتطلب تطبيق الأساليب الحديثة لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة إضافة إلى إن غياب الوعي بأهمية تطوير نظم التكاليف الحديثة أحد المعوقات نحو انتشار هذه الأساليب ومن أهم نتائج البحث أيضاً هو إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية. أهم توصيات الدراسة هي ضرورة تطوير نظم التكاليف لتتلاءم مع بيئة الصناعة الحديثة وعلى الشركات الصناعية أن تختار أيضاً من الأساليب الحديثة الذي يناسب طبيعة عملها وإمكانياتها وقدراتها على تطبيقه.

تناولت هذه الدراسة إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية بينما تميزت دراسة الباحث بأنها تناولت الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية.

دراسة: فؤاد (2010م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في وجود العديد من المعوقات الناتجة من عدم دقة والضعف في مستوى أداء الشركات في ظل ظروف البيئة التنافسية الصناعية الحالية. هدفت الدراسة إلى تقديم مدخل متكامل لإدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل المنافسة لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية إقليمياً ودولياً. اعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي من خلال المصادر والمراجع والدوريات. توصلت الدراسة إلى

¹ - د. فؤاد احمد محمد العريفي ، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية ، الرياض : جامعة الملك سعود ، كلية إدارة الأعمال ، بحث مقدم في الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، تحت شعار مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين ، 18-19 مايو 2010م).

العديد من النتائج أهمها: اتضح من خلال الدراسة التحليلية أن الجودة أقوى العوامل المهمة لتحقيق المزايا التنافسية في الشركات الصناعية في ظل إستراتيجيات المنافسة في الشركات الصناعية التي تعتمد على سلسلة القيمة التي تحققها للعملاء، أي التحديد الدقيق لما يجب أن يضيفه المنتج المتميز من قيمة كي يقدم للعميل ، أمكن للمدخل المتكامل الجمع بين أدوات إدارة التكلفة ممثلة في الإنتاج الفوري والمرن لتحقيق جودة عالية والبحث عن الزبون وضمان تخفيض التكاليف وتحقيق عائد من خلال تكامل التكلفة المؤجلة والعائد المحاسبي، إضافة إلى تكامل التكاليف المستهدفة وتكاليف الأنشطة للوصول إلى إستراتيجية إدارة التكلفة والتميز التي تحدد سلسلة قيمة المنتجات التي يرضي عنها العميل والباحث عنها مستقبلاً. أهم ما أوصت به الدراسة: على الشركات الصناعية التركيز على جودة الأداء لضمان الميزة التنافسية للشركة ، على الشركات الصناعية الاعتماد على إستراتيجية المنافسة من خلال سلسلة القيمة التي تحققها للعميل.

ركزت الدراسة على تقديم مدخل متكامل لإدارة الإستراتيجية في ظل المنافسة لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية إقليمياً ودولياً، بينما تميزت دراسة الباحث بالتركيز على الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية.

دراسة: سليمان (2010م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في بيان أثر استخدام بعض أدوات التكلفة والمحاسبة المتقدمة في بناء الميزة التنافسية من خلال إستراتيجيات قيادة التكلفة، التميز والتركيز. هدفت الدراسة إلى معرفة مدى استخدام تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية المتقدمة ومدى تنفيذ أي من إستراتيجيات قيادة التكلفة والتميز والتركيز من قبل الشركات الصناعية الأردنية. اعتمدت الدراسة على أسلوب الدراسة النظرية بالاعتماد على الكتب والمراجع والدوريات وأسلوب الدراسة التطبيقية لجمع البيانات الأزمنة واختبار فروض الدراسة. تمثلت فرضيات الدراسة في الآتي: لا تستخدم الشركات الصناعية الأردنية تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية المتقدمة لا تتبنى الشركات الصناعية الأردنية تنفيذ أي من إستراتيجيات قيادة التكلفة، التميز، التركيز لا يوجد أثر مهم ذو دلالة إحصائية لتقنيات نظام تكاليف الأنشطة، التكلفة المستهدفة، الجودة الشاملة، استهداف الأداء في إستراتيجيات قيادة التكلفة المنفذة في الشركات الصناعية الأردنية، لا يوجد أثر مهم ذو دلالة إحصائية لتقنيات نظام التكاليف الأنشطة، نظم إدارة الأنشطة، التكلفة المستهدفة، الجودة الشاملة، استهداف الأداء في إستراتيجية التميز المنفذة في الشركات الصناعية الأردنية، لا يوجد أثر مهم ذو دلالة إحصائية لتقنيات نظام التكاليف الأنشطة، نظام إدارة الأنشطة، التكلفة المستهدفة ، والجودة الشاملة، استهداف الأداء في إستراتيجية التركيز المنفذة في الشركات الصناعية الأردنية وبناءاً على الدراسة التطبيقية على الشركات الصناعية الأردنية واختبار فروضها

¹ - د. سليمان سند السبوع ، اثر استخدام تقنيات التكلفة والمحاسبة الإدارية المتقدمة في بناء الميزة التنافسية في الشركات الصناعية الأردنية ، (الرياض : جامعة ملك سعود ، كلية إدارة الأعمال ، بحث مقدم في الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، تحت شعار مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين ، 18-19 مايو 2010م).

اتضح عدم صحة كافة فروض الدراسة. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: قامت الشركات الأردنية بتبني إستراتيجيات قيادة التكلفة، والتميز، التركيز، تقوم الشركات الصناعية الأردنية ببناء ميزتها التنافسية وفقاً للإستراتيجيات المتبناة خلال استخدام تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية الآتية: تكاليف الأنشطة، نظام إدارة الأنشطة، التكلفة المستهدفة، الجودة الشاملة. من أهم ما أوصت به الدراسة: استمرار الشركات الأردنية في استخدام نظام تكاليف الأنشطة، والتوجه نحو استخدامه من قبل الشركات التي لا تستخدمه بعد، لما له من أثر كبير في تحقيق الميزة التنافسية.

ركزت الدراسة السابقة على بيان أثر استخدام بعض أدوات التكلفة المتقدمة في بناء الميزة التنافسية من خلال إستراتيجيات قيادة التكلفة، التميز والتركيز، واختلفت الدراسة الحالية للباحث بالتركيز على الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية.

دراسة: محمد (2010م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن التغيرات البيئية والاقتصادية الحديثة تؤثر على نماذج اتخاذ القرار وعلى معلومات التكاليف الملائمة لتشغيل تلك النماذج، وأن الكهرباء المصرية تعمل في ظل سوق غير تنافسية (احتكارية)، تسعى الدراسة للتحويل بهذه الشركات إلى القيام بممارسات أنشطتها في ظل ضغوط تنافسية. هدفت الدراسة إلى استخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة في ظل المفاهيم الحديثة لإدارة التكلفة بهدف دعم القدرة التنافسية في شركات إنتاج الكهرباء المصرية. استخدمت الدراسة على المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي لإجراء الدراسة النظرية واستخدام تحليل سلاسل القيمة لإجراء الدراسة التطبيقية. تمثلت فرضيات الدراسة في الآتي : يؤدي استخدام التحليل الإستراتيجي للتكاليف وفقاً لمدخل سلاسل القيمة في الشركات إنتاج الكهرباء الكشف عن مواطن القصور التي تمكن من تحقيق خفض الإستراتيجي للتكلفة، يؤدي الكشف عن الخلايا التي تستهلك قيمة تحويلاتها إلى مضيفة للقيمة الى دعم القدرة التنافسية في شركات إنتاج الكهرباء وبناءاً على الدراسة التطبيقية واختبار فروضها، اتضح عدم صحة الفرض الأول وصحة الفرض الثاني. توصلت الدراسة إلى عدة النتائج أهمها. أثر متغيرات البيئة التصنيع الحديثة بشكل مباشر على الإطار المفاهيمي لنظم المحاسبة التكاليف بشكل عام الأمر الذي أدى إلى ظهور مجموعة من الأساليب الحديثة للتكاليف مثل أسلوب المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط، أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، وأسلوب المحاسبة عن الانجاز. أهم ما أوصت به الدراسة: ضرورة تحديد الميزة التنافسية للتكلفة في ضوء المداخل المختلفة لريادة التكلفة .

ركزت هذه الدراسة السابقة على استخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة في ظل المفاهيم الحديثة لإدارة التكلفة بهدف دعم القدرة التنافسية في شركات إنتاج الكهرباء المصرية، واختلفت الدراسة الحالية

¹ - محمد نجيب محمد عثمان ، استخدام التحليل الاستراتيجي للتكاليف في شركات إنتاج الكهرباء لدعم القدرة التنافسية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، 2010م).

بالتركيز على الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية.

دراسة : Gregory (2010م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة فعالية وفائدة نظام التكلفة على أساس النشاط كأداة من أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ، وتحليل مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ومعرفة إمكانية إدراج نظام التكلفة على أساس النشاط ضمن أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من خلال دراسة حالة مقارنة لمجموعتين من الشركات الحديد والصلب ومجموعة المصارف . هدفت الدراسة إلى الآتي : تحليل مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، اختبار فعالية نظام المحاسبة على أساس النشاط كأداة من أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، التعرف على فائدة نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين إستراتيجيات الشركة ودعم القرارات الإدارية. اعتمدت الدراسة على المنهج دراسة الحالة في إجراء دراسة مقارنة بين مجموعة شركات حديد والصلب ومجموعة المصارف بفرنسا. توصلت الدراسة إلى عدة النتائج أهمها: تطور نظام المحاسبة الإدارية الإستراتيجية يكشف عن نظام التكلفة على أساس النشاط أداة لتحسين إستراتيجية المنشأة ودعم القرارات الإستراتيجية، يعتبر نظام التكلفة على أساس النشاط من أهم الأدوات المستخدمة في مجموعة شركات الحديد والصلب ومجموعة المصارف بفرنسا، اختلفت الكتابات حول تعريف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة إلا أنها اتفقت فيما بينها في عدة جوانب هي الهدف والاهتمامات والنطاق ومحور التركيز، يمثل أسلوب دور حياة المنتج الإطار العام الذي يدور في العديد من أدوات إدارة التكلفة تحقيقاً للعلاقة التكاملية بين أكثر من أداة من أدوات إدارة التكلفة مما يترتب عليه خفض حقيقي للتكاليف وتحسين القيمة وتدعيم الموقف التنافسي للشركة، يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أحد الأساليب الفعالة في إدارة التكلفة، فبالرغم من أن جهوده في تخفيض وإدارة التكلفة في المراحل الأولى والمبكرة لدورة حياة المنتج إلا أنه تعتبر أسلوب يأخذ بالمنظور الشمولي المتكامل لأنه يأخذ أيضاً بمدخل إدارة التكلفة على أساس دورة حياة المنتج، الأمر الذي يجعله من ناحية يتكامل بسهولة مع هاتين الأداتين، على الرغم من عدم الدراية والمعرفة الكاملة والواسعة بمفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بين مفردات عينة الدراسة، إلا أن نسبة كبيرة من الشركات محل الدراسة تستخدم بعض إجراءاته وتسعى إلى تطبيق بعض الأهداف التي تتوافق مع أهدافه وتوجهاته دون تطبيق هذا المفهوم بشكل متكامل. أوصت الدراسة بالآتي: ضرورة نشر الفكر النظري والتطبيقي لمفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة القائم على خطوات منهجية واضحة بين الشركات الصناعية المصرية حتى تتمكن من مواكبة التطورات والتغيرات السريعة المتلاحقة في بيئة الأعمال المعاصرة وحتى تستطيع التصدي لموجات المنافسة الشديدة، ضرورة بذل الجهود لإعادة النظر في أنظمة التكاليف التقليدية

¹- Gregory Wegman, Compared Activity Based Costing Case Study In the Information System Department of TWO Groups In France: Strategic Management Accounting Approach, Proceedings of Business and Information, International Conference on Business and Information, 5-7 July, 2010.

المطبقة في بعض الشركات المصرية وتطويرها بما يتواءم مع متطلبات ومتغيرات البيئة الاقتصادية والصناعية الحديثة باعتبار ان مدخل إدارة التكلفة هو المدخل الأكثر ملائمة خاصة من المنظور الإستراتيجي للتعامل مع خصائص البيئة التنافسية المعاصرة.

ركزت الدراسات السابقة على مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في تعظيم قيمة المنشأة ودعم القدرة المزايا التنافسية من خلال إجراء دراسة استطلاعية، واختلفت الدراسة الحالية للباحث بالتركيز على الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية.

دراسة : محمد عثمان عطا(2012م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف الاهتمام بتطبيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة متمثلة في الأساليب الحديثة للتكاليف في المنشآت الصناعية على الرغم من دورها في التخفيض التكاليف والرقابة عليها وأهميتها في تلافي المشاكل التي تواجه الطرق التقليدية في تخصيص التكاليف إضافة الى تحسينها للموقف التنافسي للمنشآت الصناعية. هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم الأساليب الحديثة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف ودور هذه الأساليب في تخفيض التكلفة وتحسين الموقف التنافسي للمنشآت الصناعية. اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات، المنهج التاريخي لمتابعة الدراسات السابقة، والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات، المنهج الوصفي باستخدام أسلوب دراسة الحالة. تمثلت فرضيات الدراسة في الآتي: تطبيق الأساليب الحديثة بصورة جيدة يحقق الرقابة الفعالة على عناصر التكاليف، التطبيق الجيد للأساليب الحديثة يؤدي الى تحسين الموقف التنافسي للمنشأة ، إتباع الأساليب الحديثة يؤدي الى تخصيص الجيد للتكاليف غير المباشرة ، وبناء على دراسة الحالة تم إثبات صحة كافة فرضيات الدراسة . توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: تساعد الأساليب الحديثة المنشآت على المواكبة التغيرات في بيئة الأعمال ، يقود التطبيق الجيد للأساليب الحديثة إلى زيادة مستوى الجودة مع المحافظة على التحسين المستمر. أوصت الدراسة بالآتي : إنشاء قسم خاص بحاسبة التكاليف، تطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف في المنشآت الصناعية بصورة عامة وفي الشركات الأردنية السودانية للألمونيوم، ركزت الدراسة السابقة على الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة عليها بالشركات الأردنية السودانية للألمونيوم، واختلفت الدراسة الحالية للباحث بالتركيز على الإدارة الإستراتيجية للتكلفة واتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية.

يلاحظ إن الدراسة تناولت ضعف الاهتمام بتطبيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة متمثلة في الأساليب الحديثة للتكاليف في المنشآت الصناعية على الرغم من دورها في تخفيض التكاليف والرقابة عليها

¹ - محمد عثمان عطا، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير تكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشور، 2012م).

واهميتها في تلافي المشاكل التي تواجه الطرق التقليدية في تخفيض التكاليف. بينما تناول الباحث الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية.

دراسة: مرتضي محمد علي (2014م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة مشكلة عدم تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية. هدفت الدراسة إلى معرفة إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية، مقترح تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة من أدوات الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج المختلفة، مقترح تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة لتقويم الأداء الإنتاجي في المنشآت الصناعية السودانية. اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات، المنهج التاريخي لتتبع الدراسة السابقة، المنهج الاستقرائي لإختيار الفرضيات، والمنهج الوصفي باستخدام أسلوب دراسة الحالة. تمثلت فرضيات البحث في الآتي: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافر المقومات الأساسية لتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتطبيقها في المنشآت الصناعية السودانية، هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج، هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتقويم الأداء الإنتاجي في المنشآت الصناعية السودانية.

أهم النتائج التي وتوصلت لها الدراسة: الشركات الصناعية السودانية موضع الدراسة لا تطبق أسلوب التكلفة على أساس النشاط عدم معرفة إدارة المنشآت الصناعية السودانية بأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وما يمكن أن يحققه من رقابة على عناصر تكاليف الإنتاج وتقويم الأداء الإنتاجي. أهم التوصيات التي أوصت بها الدراسة: تعرف الشركات والإدارات بأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وما يقدمه من مزايا في مجال الرقابة على تكلفة المنتجات، انشاء اقسام مستقلة للتكاليف في المنشآت الصناعية السودانية. يلاحظ ان الدراسة تناولت مشكلة عدم تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية بينما تناول الباحث الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية.

دراسة : محمود عبدالله جمعة ابوعنجة(2015م)⁽²⁾

تمثلت مشكلة البحث: إن تخفيض التكاليف يعد من أهم الإستراتيجيات التي تتبناها المنشآت، وأكثرها فاعلية لتحقيق مزايا تنافسية في ظل متغيرات البيئة الحديثة التي تتسم بشدة المنافسة. وتحتاج عملية تخفيض التكاليف الى إستراتيجية متكاملة لإدارة التكلفة . هدفت الدراسة للتعرف على أساليب التحليل الإستراتيجي للتكاليف والتي تطبق بغرض تخفيض التكاليف وخاصة في البيئة السودانية، وذلك من خلال معرفة مدى تطبيق هذه الأساليب في البيئة الصناعية السودانية. اعتمدت الدراسة على المنهج

¹ - مرتضي محمد علي الصديق، إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقويم الاداء في المنشآت الصناعية السودانية، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشور، 2014م).

² - محمود عبدالله جمعة ابو عنجة، أساليب التحليل الاستراتيجي ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشور، 2015م).

الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات والمنهج الإستقرائي لإختيار فرضيات البحث والمنهج التاريخي لمتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث والمنهج الوصفي باستخدام أسلوب العينة العشوائية لمعرفة دور أساليب التحليل الإستراتيجي في تخفيض التكاليف بالمنشآت الصناعية العاملة بولاية الخرطوم. وتمثلت فرضيات الدراسة بالآتي : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التحسين المستمر وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية. أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة : يعمل أسلوب تحليل سلسلة القيمة على تخفيض التكاليف من خلال معالجة عيوب الطرق التقليدية لتخفيض التكاليف الصناعية للشركات الصناعية السودانية، يعمل أسلوب التحسين المستمر على تخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية وذلك من خلال تحديد وقياس تكلفة المنتجات بصورة دقيقة— إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي الى تخفيض التكاليف الى المستوى الأقل والمتوقع بناء على التخطيط الإستراتيجي للمشروع، يعمل أسلوب تحليل مسببات التكلفة على تخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية وذلك من خلال تحديد العوامل التي تربط بشكل متناسب مع إستهلاك النشاط لموارده بغرض تخفيض تكاليف الإنتاج. أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة : ضرورة تكامل أسلوب تحليل سلسلة القيمة وأسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض تكلفة المنتجات في مرحلة تصميم المنتج، يقوم أسلوب التحسين المستمر بإزالة جميع نواحي الإسراف والتبذير وتقليل الفاقد من العملية الإنتاجية أو الأنشطة الإدارية، بالتالي الحصول على منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف. تساهم التكلفة المستهدفة في التخفيض الشامل لتكلفة الإنتاج قبل حدوثه، إن تطبيق أسلوب مسببات التكلفة يوفر معلومات دقيقة يمكن الإستفادة منها في تلبية إحتياجات العملاء، هنالك ضرورة كبيرة لتطبيق أسلوب مسببات التكلفة بغرض تخفيض التكاليف الى أدنى مستوى ممكن.

يلاحظ ان الدراسة تناولت أساليب التحليل الاستراتيجي ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية بينما تناول الباحث الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية.

الفصل الاول

الإدارة الإستراتيجية للتكلفة

تناولت الباحث في هذا الفصل مفهوم وأهداف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وذلك من خلال المباحث الآتية:

المبحث الأول: مفهوم وأهداف وعناصر ومجالات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

المبحث الثاني: مفهوم وأهداف ومراحل تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكلفة

المبحث الثالث: أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة

المبحث الأول

مفهوم وأهداف وعناصر ومجالات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة

مقدمة

تشهد بيئة الأعمال الحديثة العديد من التطورات والتغيرات الجوهرية المتلاحقة بفضل العديد من العوامل من أهمها ثورة تكنولوجيا التصنيع والمعلومات والاتصالات الحديثة وعولمة الأسواق واحتدام المنافسة العالمية، وتهدف المنشآت في ظل تلك الظروف أن تكون الأقوى والأفضل أي أن تتميز عالمياً. وتعرف المنشآت المتميزة عالمياً بأنها المنشأة التي تحسن من وضعها ومركزها التنافسي العالمي باستمرار لتكون الأفضل عن طريق تعظيم القيمة للعملاء بشكل فعال وزيادة الإهتمام بعمليات المنشأة والتركيز على جودة المنتجات والخدمات التي تؤديها وإدارة سلسلة القيمة لها بفعالية وكفاءة. وتعتبر الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بمثابة توجه محاسبي حديث تمكن المنشآت ليس فقط من توفير معلومات التكاليف التي تساعد في اتخاذ القرارات ولكن أيضاً تساهم في وضع وتطوير الإستراتيجيات الكفيلة بتحقيق مزايا تنافسية متواصلة للمنشأة. كما تعد الإدارة الإستراتيجية للتكلفة أحد المداخل المستحدثة في مجال التوجه الإستراتيجي الذي يقدم المعلومات التي تساعد الإدارة على تحقيق زيادة في الأرباح وتدعيم المركز التنافسي في الأجل الطويل للوحدات الاقتصادية، وكذلك المعلومات التي تحتاج إليها إدارة الشركة في اتخاذ القرارات المناسبة لتدعيم العلاقة مع العملاء واكتساب رضاهم بجانب تخفيض التكاليف في ذات الوقت، ويضم مدخل إدارة التكلفة مجموعة من الأدوات التي قد تستخدم أحداها منفرداً لدعم قرار محدد أو قد تستخدم معاً لدعم العملية الإدارية ككل للوحدة الاقتصادية عند تخطيط ورقابة تكاليف الأنشطة المرتبطة بتحقيق الأرباح في الأجل القصير، ودعم القدرة التنافسية من إستراتيجيات ذات الأجل الطويل.

أولاً : مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة

الإدارة الإستراتيجية للتكلفة هي عملية يتم من خلالها تتبع التكلفة والتحكم فيها على مدار دورة حياة المنتج بجميع مراحلها للوصول للتكلفة إلى أدنى حد لها، مع التركيز أيضاً على تحليل عناصر البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة بهدف تقديم منتجات بمواصفات وخصائص تلبي احتياجات العملاء وتعكس لهم قيمة من وجهة نظرهم بهدف تحسين الوضع الإستراتيجي للمنشأة وإيجاد ميزة تنافسية متواصلة باستخدام أدوات وأساليب فنية لتتبع التكلفة والتحكم فيها⁽¹⁾.

تعرف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بأنها تحليل هيكل التكاليف في ضوء إستراتيجية المنشأة وضبط أدائها الإستراتيجي بهدف تحسين عملية اتخاذ القرار. وعرفت بأنها مجموعة من التصرفات التي يتخذها كل من المديرين والعاملين داخل الشركات وذلك لإرضاء العملاء، وفي الوقت ذاته التخفيض

¹ - علي اشرف حسن محمود، الادارة الاستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة، وتدعيم المزايا التنافسية، دراسة استطلاعية ، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير ، 2010م)، ص 15.

المستمر ورقابة التكلفة. كما عرفت بأنها تلك المنطقة في علم المحاسبة التي تتعامل مع أساليب تحديد وتخصيص تكلفة المنتج أو الخدمة وتوفير للمديرين المعلومات الملائمة لتخطيط ورقابة التكلفة في الأجل القصير والطويل.

عرفت بأنها وصف لقرارات المديرين لإرضاء المستهلكين بالعمل باستمرار على تخفيض ورقابة التكاليف.

عرفت الإدارة الإستراتيجية للتكلفة على أنها تحليل للتكلفة ولكن في نطاق واسع من خلال الاهتمام بالأهداف الإستراتيجية باستخدام البيانات التكاليف للوصول لأفضل الإستراتيجيات التي تساعد على تحقيق مزايا تنافسية للمنشأة⁽¹⁾.

كما عرفت الإدارة الإستراتيجية للتكلفة على أنها إدارة التكلفة بفرض تحقيق مزايا تنافسية عالية سواء في الأجل القصير أو الأجل الطويل⁽²⁾.

يرى الباحث من خلال التعريفات السابقة بأن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تهتم بتدعيم الموقف التنافسي للمنظمة بهدف الوصول لأفضل الإستراتيجيات التي تساعد على تحقيق المزايا التنافسية لضمان البقاء والاستمرار، وفي هذا المجال تجدر الإشارة إلى تعريف المزايا التنافسية حيث يرى الكثير من الباحثين بأن المزايا التنافسية هي تحقيق قيمة أفضل للعميل من تكلفة المزايا التنافسية، وهي تحقيق قيمة أفضل للعميل من تكلفة مماثلة أو أقل من المنافسين، ويقصد بالقيمة التي تعود على العميل بالفرق بين ما يحصل عليه العميل وما يضحى به.

بينما عرف Strickland Thompson فهم وتحليل التكلفة الخاصة بالمؤسسة ومقارنتها بتكلفة المنافسين، أي محاولة تحديد الموقف التكاليفي للمؤسسة مقارنة بالمنافسين.

كما عرفت الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على أنها تعني تحليل التكاليف في إطار من العوامل الإستراتيجية تتميز بكونها أساسية، أكثر وضوحاً وإحاطة بالتكلفة، وهنا تستخدم بيانات التكاليف لتطوير إستراتيجيات متميزة أو رائدة لتحقيق ميزة تنافسية متواصلة⁽³⁾.

وبأنها "الإدارة التي تعمل من منظور فكري وإداري وسلوكي متطور بقصد تقديم منتج بمواصفات وخصائص وجودة تلبي رغبات المستهلكين المتجددة بصفة مستمرة وبتكلفة أقل وبأسعار تنافسية اعتماداً على أساليب فنية وأدوات متطورة" مثل تحليل الأنشطة وهندسة القيمة وتحليل القيمة⁽⁴⁾.

¹ - عبد المحمود حميدة خلف، دور تحليل سلسلة القيمة في إدارة التكلفة بالمنشآت التعليمية ، (بنها: جامعة الزقازيق، كلية التجارة بنها، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول ، 2004م) ، ص76.

² -Tom Gundy, **Beyond the Unnumbered Game : Introducing Strategic Cost Management**, Management Accounting, Vol,73, March, 1995, P.30.

³ - سمير ابو الفتوح صالح ، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، مدخل معاصر لدعم القرارات في البيئة التنافسية، (المنصورة : المكتبة المصرية ، 2000م)، ص 37.

⁴ - عاطف عبد المجيد عبد الرحمن ، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية ، (اسيوط : جامعة أسيوط ، المجلة العلمية ، العدد 28، السنة التاسعة عشرة ، 2000م) ، ص 19.

يرى الباحث من خلال التعريفات السابقة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة بأنها تحليل هيكل التكاليف في ضوء إستراتيجية المنشأة وضبط أدائها الإستراتيجي بهدف تحسين عملية اتخاذ القرار.

ومنه يمكن استنتاج أن إدارة التكاليف من منظور إستراتيجي تعتبر منهجاً شاملاً يعتمد أدوات وأساليب تعمل بصفة متكاملة ومتناسقة من أجل دعم الميزة التنافسية للمؤسسة لأنها تركز خصوصاً على الآتي:

1. إستراتيجية المؤسسة.

2. العوامل المحركة للتكلفة.

3. التخفيض المستمر للتكلفة والتنافسية.

كما عرفت الإدارة الإستراتيجية للتكلفة على أنها تحليل للتكلفة ولكن في نطاق أوسع من خلال الاهتمام بالأهداف الإستراتيجية باستخدام البيانات التكاليفية في الوصول لأفضل الإستراتيجيات التي تساعد على تحقيق مزايا تنافسية مدعومة للمنشأة، فعملية اتخاذ القرارات التي تؤثر على الموقف التنافسي للمنشأة في الأجل الطويل يجب أن تشمل بصورة واضحة الأهداف الإستراتيجية الأكثر أهمية للمنشأة مثل النمو والبقاء في الأجل الطويل والتي تحقق من خلال اكتساب المزايا التنافسية.

يلاحظ الباحث من خلال التعريف السابقة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة بأنها ما تقوم به الإدارة من دراسة هيكل التكاليف في المنشأة مع التخطيط ورقابة التكلفة بهدف تخفيضها واستغلال الموارد بكفاءة مما يحقق للمنشأة مزايا تنافسية. أو نظام للمعلومات يهدف إلى إنتاج معلومات تدعم عملية صنع القرار، وتفيد في التخفيض والتحسين المستمر ورقابة التكلفة والجودة، في إطار من العوامل الإستراتيجية الداخلية والخارجية، مستخدماً في ذلك مجموعة من الأساليب والأدوات العلمية التي أهمها: تحليل سلسلة القيمة (VCA)، التكلفة المستهدفة (TC)، التكلفة على أساس النشاط (ABC) ونظام الإنتاج في الوقت المحدد وغيرها. مدخل متكامل للإدارة الإستراتيجية للتكلفة لدعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية أو الشركات الصناعية وقد أثرت تلك النظم على المفاهيم وإجراءات المحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في الجوانب التالية⁽¹⁾.

1. الإنتشار السريع للتكنولوجيا والمعرفة والتي تمثلت في استخدام الآلات بدلاً من الأيدي العاملة، والتي أدت إلى أن يتم تنظيم الدورة الإنتاجية بناء على خطوات منطقية مرتبة وليس وفقاً للتجهيز وتنظيم الأفراد، والتخطيط للمنتجات والأرباح والتكاليف لإدارة دورة الحياة الأقصر للمنتج ومواجهة التغيرات السريعة.

2. انخفاض تكلفة العمل المباشر.

3. زيادة العمالة والتكاليف غير المباشر.

4. إنعدام العلاقة المباشرة بين حجم الإنتاج وعنصر العمل البشري مما أدى إلى انخفاض نسبية التكاليف المتغيرة بحيث تكاد تقتصر على عنصر المواد.

¹ - احمد يوسف محمد عبد الرحمن، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في ظل نظم التصنيع الحديثة ، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية ، رسالة ماجستير ، 2002م) ، ص ص 2-12.

5. زيادة تكلفة التجهيزات الآلية ومن ثم زيادة التكلفة الثابتة.
6. زيادة مستوى الجودة نتيجة الاعتماد على التجهيزات الآلية دون تدخل العنصر البشري وبالتالي الحاجة الى مقاييس ومؤشرات للرقابة على الجودة.
7. انخفاض مستويات المخزون نتيجة الجدول الآلية والمناولة الآلية والإنتاج تحت التشغيل.
8. يتطلب التدعيم المستمر لتحسين وتطوير الجودة مجموعة من المقاييس والمؤشرات التي تقيس الجودة بحيث تكون لها نفس الأهمية ومكانة المقاييس المالية.
9. التغير في أذواق المستهلكين وتحديد أولوياتهم حيث يطلب المستهلكون الأكثر تعقيداً منتجات ذات مستويات جودة أفضل ووظائف وصفات أكثر أسعار يمكن تحملها، أدى ذلك الى استنتاج أن السياسات خفض الجودة أو رفع الأسعار كأساس لزيادة الربحية لا يمكن اعتبارها سياسات ناجحة خاصة في الأجل الطويل.
10. زيادة الاهتمام بالأهداف الإستراتيجية للشركة.

يرى الباحث إن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة هي منهج محاسبي ذو فلسفة وتوجه ومبادئ فائدة أساسية يهدف الى مد إدارة المنشأة بالمعلومات (داخلية وخارجية) والتي تساعد على استخدام مواردها بكفاءة وفعالية لتحقيق مزايا تنافسية وذلك بالاعتماد على عدة ركائز التحليل الإستراتيجي للتكاليف- والأنشطة ومجالات التحليل والأساليب وفي ضوء مجموعة من العوامل المساعدة.

ثانياً : أهداف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة

إن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تأخذ شكلاً ديناميكياً بدل الوضع الساكن، فالقصد هنا ليس الوصول إلى مستوى منخفض من التكاليف تم تحديده مسبقاً اعتماداً على معايير تكاليفية معينة فحسب، وإنما القصد هو السعي المستمر والمتواصل إلى خفض التكاليف كلما كان هناك مجال لذلك. ويتم هذا بالبحث المتواصل عن جوانب الضعف في المؤسسة حتى تصل بتكاليفها الى مستوى التنافسية. فالفكرة هنا، إن استمرارية ونمو المؤسسة يرتبطان ليس بتخفيض التكاليف من وجهه نظر داخلية لما يجب أن تكون عليه ذلك التخفيض، وإنما بما يجب أن يكون عليه التكاليف من وجهه نظر خارجية تفرضها ظروف المنافسة⁽¹⁾.

وعليه يمكن القول أن أهداف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تتمثل في:

1. الإدراك الجيد للعوامل الإستراتيجية، أي تحليل البيئتين الداخلية والخارجية من أجل اتخاذ قرارات بخصوص محركات تكلفة معينة وسلسلة قيمة داخلية معينة لوضع المنظمة في سلسلة قيمة أكبر تمتد من المواد الخام حتى المستهلك النهائي، وبما يمكن المؤسسة من بناء خطط وإستراتيجيات بشكل سليم وتحقيق مزايا مالية وتنافسية في الأجلين القصير والطويل.

¹ - عصافيت عاشور ، المركز الاستراتيجي للتكاليف والإطار الفكري لسلاسل القيمة، (القاهرة : جامعة عين شمس ،كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الأول ، السنة الثانية ، 1998م).

2. توفير إطار ملائم لتخصيص الموارد بين الأنشطة، وهو ما يتطلب تحديد أنشطة القيمة داخل المؤسسة وخارجها وقياس عائد كل منها.⁽¹⁾
 3. تحديد مصادر الربحية (منتجات، خطوط إنتاج، عملاء)، وذلك عن طريق قياس التكلفة الإستراتيجية للوحدات وتحديد ربحيتها.
 4. اكتشاف فرص التحسين المستمر الممكنة.
- عموماً يمكن القول بأن هدف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة هو خفض المستمر للتكاليف بهدف تحقيق مزايا تنافسية في الأجلين القصير والطويل، وهو ما يعني التوجيه الأمثل لموارد المؤسسة نحو الأنشطة الضرورية التي تضيف قيمة للمنتج مع تقديمه بالجودة والمواصفات المطلوبة وبأقل سعر ممكن حتى ينال رضا المستهلك وذلك طوال حياة المنتج بدءاً من مرحلة التصميم وحتى مرحلة ما بعد البيع وهو ما يعني تتبع مصادر التكلفة سواء أكانت داخلية أم خارجية.
- إن خفض المستمر للتكلفة يعني البحث المستمر عن تدنية التكلفة حتى ولو كانت تبدو منخفضة في لحظة ما وهو ما يسمح بتحقيق هدف آخر هام وهو هدف التحسين المستمر.
- الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بشكل عام يوضح أساليب المحاسبة الادارية، وكيف تستخدم إدارة المنظمة أو المنشأة، وكذلك توضيح وفهم النقاط التالية:

1. مفاهيم وأدوات المحاسبة الإدارية.
2. دور معلومات التكاليف في التخطيط، وصنع القرار، والرقابة، وتقييم الأداء.
3. دور معلومات التكاليف في تحسين الموقف التنافسي للمنظمة وانجاز أنشطة المنظمة.
4. دور المعلومات غير المالية في القياس وتقييم الأداء.

ثالثاً : عناصر الإدارة الإستراتيجية للتكلفة:

تقوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة على ثلاثة عناصر أساسية:

1. إنشاء قاعدة تكلفة تنافسية:

يمكن توضيح فكرة العنصر من خلال النقاط التالية:

- أ. وضع التكلفة تحت الملاحظة المستمرة من خلال مؤشرات الأداء.
- ب. معرفة أفضل ممارسة حالية تستعين بها المنظمة لمواجهة المنافسين.
- ج. أن تكون عملية صنع القرارات فعالة وسارية المفعول خلال حساب التكلفة.
- د. التركيز على مشاريع تخفيض التكلفة الإستراتيجية من خلال أحكام الرقابة عليها من خلال إدارة فعالة وذلك بصفة دورية.
- هـ. ضمان الالتزام من خلال الحوكمة الصارمة وإدارة قوية.

¹ - يوسف عبد الباقي محمد ، التحليل الاستراتيجي للتكاليف لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة ، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة دكتوراة ، 2003م)، ص 9 .

و. فهم كيفية تحقيق الربح الصافي سواء من قبل العميل أو الخدمة.

2. تنفيذ إستراتيجية فعالة للتكلفة:

يمكن توضيح فكرة هذا العنصر من خلال النقاط التالية:

- أ. متابعة نموذج الأعمال بشكل مستمر لتشكيل اختبارات الاستثمار.
- ب. تحليل بيانات التكاليف لتوضيح نتائج التكلفة للفرص الجديدة والخدمة المقدمة للعملاء.
- ج. تضمن الإستراتيجية فهم ومعالجة المجالات الحساسة كالعلاء أو ربحية الخدمة وذلك بصفة مستمرة.
- د. تضمن بأن النمو ممول من خلال كفاءة التكلفة.
- هـ. متابعة تنفيذ الخطط الإستراتيجية.
- و. ترسيخ ثقافة الوعي بالتكاليف في المنظمة وكذلك الإستثمار في المجالات التي من شأنها توفير أكبر قدر من التكلفة.

ز. تسعى باستمرار لتحسين وتطبيق آليات الحوافز لدفع التحسين المستمر.

3. التحسين المستمر:

يمكن توضيح فكرة هذا العنصر من خلال النقاط التالية:

- أ. لتتبع بشكل نشط تجربة العملاء والسوق والقدرة على تقييم التكاليف على نحو فعال للاستجابة للتغيرات المناسبة.
- ب. إعادة النظر في البيئة الخارجية، وكذلك إعادة النظر في مختلف طرق التكلفة الفعالة ونماذج الأعمال.
- ج. إن تكون في حالة تأهب لاحتلال دخول السوق من شتي الطرق، والاعتراف بأن انخفاض التكلفة يمكن أن ينشئ منافسة تساهم في تعزيز هياكل التكلفة.
- د. التحدي المستمر لدفع تكاليف التشغيل والاستثمار في البحوث والتطوير.
- هـ. يدرك أن رضا الموظفين وأداء المحركات المالية والمكافآت الناجحة تتم وفقاً للهيكل المتبع.
- لذا يرى الباحث عندما ندمج قاعدة التكلفة التنافسية وإستراتيجية العمل التنافسي التي تركز على التخطيط للمستقبل، أنها ستكون رؤية أفضل لممارسة إدارة التكلفة.
- أوجه الاختلاف بين مدخل التقليدية لإدارة التكلفة والمدخل الحديث لإدارة الإستراتيجية للتكلفة⁽¹⁾.
1. يركز المدخل الحديث على المقاييس المالية وغير المالية على حد سواء بينما يركز المدخل التقليدي على المقاييس المالية.

¹ - الغفيري فؤاد احمد محمد، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، (الرياض : جامعة ملك فهد، كلية التجارة، مؤتمر سبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، 2010م) ، ص 15.

2. يهدف المدخل الحديث إلى عملية تحسين وتطوير لخفض التكلفة وتقديم المنتجات متميزة بمعنى أن المدخل الحديث لا يكتفي بالوصول إلى الهدف وتحقيقه وإنما يعمل دائماً وباستمرار على عملية التحسين والتطوير بينما المدخل التقليدي يسعى دائماً لتحقيق الهدف وعدم تجاوزه.
 3. يهتم المدخل الحديث بتحليل تكاليف الجودة في حين المدخل التقليدي يتجاهل تحليلها.
 4. المدخل الحديث قادر على ضبط الجودة ورقيتها خلال فترات مالية متتالية بينما المدخل التقليدي غير قادر على ضبطها على الوجهة المطلوب.
 5. المدخل الحديث يتبنى المعايير بحيث تكون نسبة الإنتاج المعيب تبلغ صفراً أما في المدخل التقليدي ونظراً لاعتماده على المعايير التي تسمح بوجود نسبة تلف مسموح بها وتحميل تكلفة على الإنتاج الجيد فإن ذلك يؤثر سلباً على تكلفة المنتج.
 6. يعتمد المدخل التقليدي على نظرية التكاليف الكلية في تحميل تكاليف غير المباشرة ومن ثم عدم تجنب إنحرافات الحجم المناسب مما يؤثر على تكلفة المنتجات ويتم التركيز على وقت الإنتاج بغض النظر عما إذا كان الإنتاج مطابقاً أو غير مطابق لمواصفات المعيارية وهذا من شأنه أن يؤثر على المستوى المتميز للجودة بينما في المدخل الحديث فإن عملية استيعاب التكلفة غير المباشرة ليست الهدف الأساسي وبالتالي أصبح تحليل الإنحرافات قليل الأهمية وفقاً لهذا المدخل.
 7. يركز المدخل التقليدي فقط على المعلومات الخاصة بنتائج المالية بينما المدخل الحديث على النتائج غير المالية بالإضافة إلى تركيزه على المعلومات المالية.
 8. المدخل الحديث أكثر موضوعية من المدخل التقليدي بسبب المنهج العلمي في تحديد الأهمية النسبية للمعايير والمؤشرات المستخدمة.
 9. المدخل التقليدي لا يتلاءم مع البيئة الصناعية الحالية، لأنها تحاول مراقبة التكلفة والتحكم في الجودة بعد الانتهاء من إنتاج المنتج كما تحاول الوصول إلى نقطة توازن مؤقتة وتركز داخلياً على الكفاءة وحل المشاكل بأسلوب تراكمي وليس بأسلوب شامل بينما يركز الحديث على أسلوب الشمولي لحل المشاكل بحيث يكون التركيز داخلياً على بناء فرق مدخل متكامل لإدارة الإستراتيجية للتكلفة لدعم القدرة التنافسية.
- يعود مصطلح إستراتيجية إلى جذور عسكرية بدأت منذ عهد الحضارة اليونانية القديمة، ولكن عند استخدامه في مجال الشركات الحديثة يبدو مفهوم غير محدد ولا يوجد له تعريف موحد متفق عليه. وقد إرتبط مصطلح الإستراتيجية في الواقع الحالي بالأمور الهامة والخطط طويلة الأجل حيث يرون أن الخطط قصيرة الأجل تهتم بالأمور المتعلقة بالكفاءة في حين تهتم الإستراتيجية بالأمور التي تتعلق بالفعالية
- يوضح جدول (1/1) أوجه الاختلاف بين الإدارة التقليدية للتكلفة والإدارة الإستراتيجية للتكلفة:

جدول (1/1/1)

أوجه الاختلاف بين الإدارة التقليدية للتكلفة والإدارة الإستراتيجية للتكلفة

وجه المقارنة	الإدارة الإستراتيجية للتكلفة	الإدارة التقليدية للتكلفة
الهدف	فحص مساهمة الأنشطة أو العمليات أو المنتجات في تحقيق الإستراتيجية	قياس التكاليف الفعلية
النطاق	تحليل عوامل داخل وخارج المنظمة	تحليل عوامل داخل المنظمة فقط
طبيعة المدخلات والمخرجات	مالية وغير مالية	مالية بالدرجة الأولى
التوجه	إستراتيجي طويل الأجل	تشغيل قصيرة الأجل
المنافسة	وسيلة للتعامل مع المنافسة	تتجاهل ظروف المنافسة
أساليب التحليل	تحليل سلسلة القيمة، أسلوب التكاليف على أساس النشاط، والتكلفة المستهدفة، وتحليل الميزة التنافسية، وغيرها	قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها مع التكاليف المعيارية

المصدر : د. عفاف مبارك محمد علي ، دور نظام ادارة التكاليف الاستراتيجية في ظل ظروف المنافسة ، (المنصورة: جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 27 ، العدد 2 ، 2003م) ، ص 61.

يستخلص الباحث أن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تهدف الى تحديد مدى مساهمة الأنشطة في تحقيق إستراتيجية الشركة وذلك من خلال الاعتماد على التحليل عوامل البيئة الداخلية والبيئة الخارجية المحيطة بالشركة أي أنها تهتم بعنصر المنافسة وبالنظرة الإستراتيجية طويلة الأجل، وإن جوهر الإدارة الإستراتيجية للتكلفة هي دراسة لماذا تتفوق الشركات الأخرى، حتى ينبغي لنا أن نتنافس من أجل مزايا تنافسية في السوق.

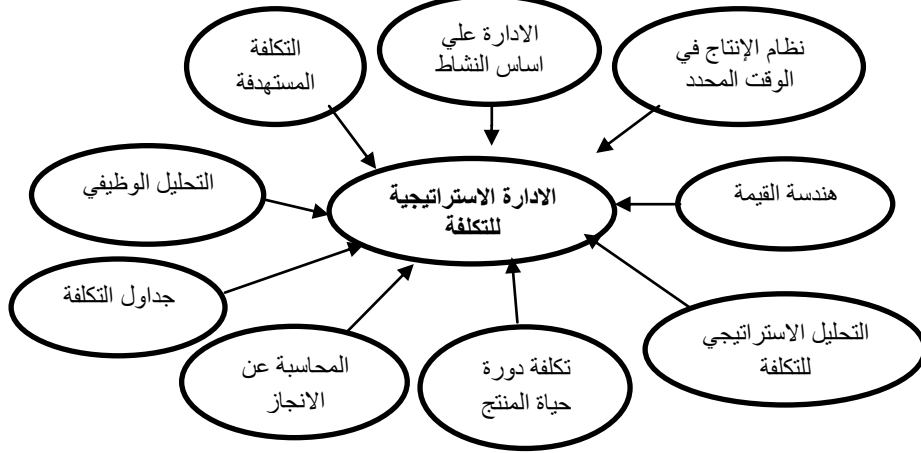
رابعاً: مجالات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة:

على عكس الأنظمة المحاسبية التقليدية التي تركز على ما يدور داخل المؤسسة، فإن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تركز إضافة لذلك على التحليل المركز التكاليفي للمنافسين، أي تتوجه أيضاً نحو السوق ضمن ثلاثة أبعاد هي المنافسين، العملاء، والمنتجات، إن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تنظر إلى صورة التكلفة قبل أجزائها، أي دراسة ومراجعة أي قرار يرتبط بالتكلفة للتأكد من أنه يعزز الموقف الإستراتيجي للمؤسسة. فدور نظام التكاليف أكبر من مجرد تجميع للمعلومات عن العملاء والموردين وتحليلها، ذلك أنه يجب أن يمتد إلى التعامل مع الموردين من خلال مساعدتهم على تحسين وتطوير أدائهم وتخفيض تكاليفهم والالتزام بالمواعيد بما يعود بالنفع على كل من المؤسسة، الموردين والعملاء، وبما يشجع على القدرة التنافسية في مجالات التكنولوجيا والجودة والتكلفة.⁽¹⁾

¹ - عبد المنعم فليح عبد الله ، انعكاسات إستراتيجية المنشأة علي نظم التكاليف ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، م جلة الدراسات المالية والتجارية، السنة الحادية عشرة، العدد الثاني ، 2001م)، ص 23.

شكل رقم (1/1/1)

أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة



المصدر: علياء محمد الشماح ، نحو تكامل مفهوم التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة في ضوء ظروف المنافسة ، (طنطا : جامعة طنطا ، كية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2003م)، ص 2 .

المبحث الثاني

مفهوم وأهداف ومراحل تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكلفة

أولاً : مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكلفة:

يعتبر مصطلح إستراتيجية مصطلحاً حربياً في الأساس إلا أنه اصطلح إطلاق هذا اللفظ في العلوم الإدارية والمحاسبية ليعني مجموعة الممارسات المتكاملة التي تمارسها الشركة بقصد تحقيق التفوق على المنافسين وتحسين صورتها أمام العملاء مع قدرة متميزة على تخصيص الموارد.

تعريف التحليل الإستراتيجي للتكاليف بأنه نظام منهجي يهدف الى توفير وتحليل المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بالوحدة الاقتصادية من خلال توظيف الأدوات التحليلية المتاحة مثل، تحليل سلسلة القيمة، تحليل مسببات التكلفة، تحليل الموقف الإستراتيجي، بغرض كسب مزايا تنافسية في سوق المنتج⁽¹⁾.

كما عرف بأنه منهج علمي لتحليل بيانات التكاليف في إطار من العوامل الإستراتيجية (الخارجية والداخلية) والتي تحدد مصادر الميزة التنافسية، مستخدماً في ذلك مجموعة من الأساليب والأدوات العلمية (مثل تحليل سلسلة القيمة، تحليل البيئة الخارجية، التكلفة المستهدفة، وتكاليف الأنشطة) بهدف الحصول على البيانات (مالية وغير مالية، خارجية، داخلية) تقيد في صياغة الإستراتيجية التي تتبناها الشركة (التخطيط الإستراتيجي) وتنفيذها، ومراقبتها، بتطوير أساليب القياس وتقييم الأداء المحاسبي⁽²⁾.

أيضاً عرف التحليل الإستراتيجي للتكاليف بأنه "الاستخدام الإداري لمعلومات التكاليف بشكل يرتبط ارتباطاً مباشراً بمرحلة أو أكثر من المراحل الأربع لدورة الإدارة الإستراتيجية في المنشأة، وهذا الارتباط هو ما يميز التحليل الإستراتيجي للتكلفة عن بقية الأساليب التقليدية لنظم المحاسبة الإدارية"⁽³⁾.

يعتبر التحليل الإستراتيجي للتكلفة أحد المداخل التي يمكن أن تستخدمها محاسبة التكاليف عند التعامل مع الموضوعات والمشاكل الإستراتيجية، خاصة بعد أن أصبح لزاماً على الإدارة العليا بالمنشأة ضرورة الاهتمام بالتفكير الإستراتيجي وذلك حتى يمكنها التفاعل والتكيف مع البيئة التي تزاول فيها نشاطها والتي تأثرت بظهور المتغيرات التكنولوجية والاقتصادية ، ويساهم التحليل الإستراتيجي للتكاليف في توفير بيانات التكاليف اللازمة لإعداد الخطط التي تحقق ميزة تنافسية للمنشأة، حيث يصعب على الأساليب الحالية لمحاسبة التكاليف توفر تلك البيانات⁽⁴⁾.

¹ - د.إمجد محمد محمد مكي، استخدام مداخل تحليل التكاليف الاستراتيجية في دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2002م) ، ص264.

² - د. يوسف عبد الباقي محمد بخيت، التحليل الاستراتيجي للتكاليف لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة ، (حوان : جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2003م) ، ص9.

³ - ذواوي مهدي ، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورة في تحقيق المركز التنافس ، (الجزائر : جامعة فرحات عباس- سطيف ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، المجلد السادس، العدد التاسع، 2009م) ، ص 10 .

⁴ - د. نجاتي ابراهيم عبد العليم ، التحليل الاستراتيجي كمدخل لتطوير بيانات التكاليف في ظل المتغيرات الدولية ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد الاول ، 1995م) ، ص ص 19-20 .

يرى أحد الكتاب إن التحليل الإستراتيجي للتكلفة هو فهم وتحليل التكلفة الخاصة للشركة، والعمل على مقارنتها بتكلفة المنافسين، فهو يركز على الموقف التكاليفي للشركة مقارنة بمنافسيها وعلى بيان دور التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحديد الموقف التكاليفي للشركة مقارنة بالشركات المنافسة⁽¹⁾.

يرى أحد الكتاب إن التحليل الإستراتيجي للتكاليف أهمية خاصة في تحليل البيئة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف كما له أهمية في تحليل البيئة الخارجية لتحقيق المزايا التنافسية، ويلعب التحليل الإستراتيجي للتكلفة دوراً مهماً في تحديد نوعية الصناعات الأكثر جاذبية في السوق⁽²⁾.

يلاحظ الباحث من خلال التعريف السابق إن التحليل الإستراتيجي للتكاليف يعمل على تحقيق مزايا تنافسية للمنشآت من خلال تحليل البيئة الداخلية والخارجية ومن خلال هذا التحليل يتم تحديد أي الصناعات والمنتجات التي تلبي احتياجات العملاء.

يرى كاتب آخر إن مخطط التحليل الإستراتيجي للتكاليف هو مدخل يحاول أن ينظر لكل أنشطة المنشأة ككل والعلاقة بين تلك الأنشطة وتأثير هذه الأنشطة في بعضها البعض، وباعتبار أن كل نشاط له تكلفة فإن إدارة التكلفة سوف تتم بشكل شامل في محاولة لتحقيق تخفيض مستمر للتكلفة وهذا بدوره يحقق الهدف النهائي للتكلفة الإستراتيجية⁽³⁾.

يلاحظ الباحث أن التحليل الإستراتيجي للتكاليف هو مدخل يعمل على تحليل كافة أنشطة المنشأة ويحدد العلاقة بين هذه الأنشطة، والتحليل الإستراتيجي للتكاليف يعمل على تحقيق هدف من أهداف التكلفة الإستراتيجية وهو التخفيض المستمر للتكاليف، إذا التحليل الإستراتيجي للتكاليف جزاءً من التكلفة الإستراتيجية.

يرى الباحث أن التحليل الإستراتيجي للتكاليف هو جزءاً من التكلفة الإستراتيجية ويعمل على تحليل البيئة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف وتحليل البيئة الخارجية لتحقيق مزايا تنافسية من خلال التخفيض المستمر للتكلفة.

إنه اصطلاح اطلق في العلوم الادارية والمحاسبية ليعني مجموعة من الممارسات المتكاملة التي تمارسها الشركة بقصد تحقيق التفوق على المنافسين وتحسين صورتها أمام العملاء مع قدرة متميزة على تخصيص الموارد⁽⁴⁾.

¹ - د. محمد الفيومي محمد، المحاسبة الاستراتيجية (التقييم المالي لاداء الشركات- محاسبة المسئولية تكاليف الجودة - اسعار التحويل - نظرية القيود استراتيجيات وطرق التسعير، (الاسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2012م)، ص 21.

2- Tony Grund , **Cost is AStratgice Issue**, long Range Planning, Volume 29, Nomber 1, 1996,P60.

³ - محمد نجيب عثمان ، استخدام التحليل الاستراتيجي للتكاليف في شركات انتاج الكهرباء لدعم القدرة التنافسية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة غير منشور ، 2010م) ، ص 41.

⁴ - عصام علي فرج ، إطار محاسبي مقترح لمعالجة المشكلات التحليل الاستراتيجي للتكاليف في الشركات الصناعية المصرية ، (الخرطوم : جامعة الازهري ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة ، 2006م)، ص 25.

كما عرفه Grund على إنه عبارة عن نظام لإدارة التكلفة بالمنشأة لتحقيق ميزة تنافسية ومالية سواء في الأجل القصير أو الأجل الطويل، وللوصول إلى الأغراض المتداخلة يتطلب التحديد الواضح لكل من⁽¹⁾:

1. وجود إدارة للتكلفة بالمنشأة يتحدد هدفها الأساسي في تحسين الأداء المالي لها لتحقيق التوازن بين الأهداف قصيرة الأجل والأهداف طويلة الأجل.
 2. تحديد وفهم إدارة فعالة لمحركات التكلفة.
 3. تحديد إستراتيجية الشاملة للمنشأة.
 4. تحديد أولويات الإنفاق والمعايير المالية للمنشأة.
 5. التحديد الدقيق والمستمر لكل من التكاليف والقيمة المضافة.
- يلاحظ الباحث من خلال التعريفات السابقة انه عبارة عن نظام لإدارة التكلفة بالمنشأة لتحقيق ميزة تنافسية ومالية، وللوصول إلى تلك الأغراض المتداخلة يتطلب التحديد الواضح لكل من وجود إدارة للتكلفة بالمنشأة يتحدد أهدافها الأساسي لتحسين الأداء المالي لها وتحقيق التوازن بين الأهداف قصيرة الأجل والأهداف طويلة الأجل، وتحديد وفهم إدارة فعالة لمحركات التكلفة.

ثانياً : أهداف التحليل الإستراتيجي للتكاليف:

يهدف التحليل الإستراتيجي للتكاليف إلى تحقيق الآتي⁽²⁾:

1. الفهم الجيد للعوامل الإستراتيجية بهدف جعل الشركة قادرة على صياغة خططها الإستراتيجية بشكل جيد بهدف تحقيق مزايا تنافسية متواصلة، والعوامل الإستراتيجية يمكن تحديدها عن طريق تحليل البيئة الداخلية، وتحليل البيئة الخارجية ينصب على سوق السلعة أو الخدمة سواء كانت الدولية أو الإقليمية أو المحلية، ودرجة المنافسة فيها، وما إذا كانت أسواق نامية أم إنها تبدو محدودة والقوانين والتشريعات التي تؤثر على السوق، مثل إصدار قوانين وتشريعات تؤثر على فرص الاستثمار وعلى سوق العمل، وعقد اتفاقيات ثنائية أو جماعية بين الدول لإنشاء مناطق التجارة الحرة.
2. تحليل بيئة الأعمال الداخلية، ويشمل تحديد التكنولوجيا المستخدمة، والداخلين الجدد في الصناعة وتأثيرهم على السوق، وتحليل محركات التكلفة الإستراتيجية، ويستخدم في تحديد العوامل الإستراتيجية الخارجية والداخلية مجموعة من الأساليب منها تحليل سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة، وبناءاً على تحديد العوامل الإستراتيجية الهامة، تستطيع إدارة الشركة أن

¹ - Grundty ,Tony ,Beyond the Unmbers Game : Introducing Strategic Cost Management, Management Accounting – U.K. Vol. 73 ,March, 1995,p36.

² - محي سامي محمد ، استخدام مدخل ادارة التكلفة لخدمة صنع القرار في الشركات التامين – دراسة تطبيقية ، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وادارة الاعمال ، رسالة ماجستير محاسبة غير منشور ، 2011م) ، ص 19.

تحدد الإستراتيجية التي تتبناها في المستقبل، والتي تكون إستراتيجية نمو أو استقرار أو تقلص، أو إستراتيجية تنافسية بالتكلفة أو بالتميز أو بكليهما معاً.

3. توفير إطار جيد لتخصيص الموارد بين الأنشطة، هذا الإطار يتضمن تحديد أنشطة القيمة داخل الشركة وخارجها، وتحديد الأصول والخصوم والمصروفات لكل منها، بالتالي يمكن قياس العائد لكل منها، وبناءً عليه تستطيع الشركة أن تحدد أنشطة القيمة التي توجه إليها استثماراتها سواءاً بالتوسع الأفقي أو الرأسي أو الاندماج للأمام أو الخلف.

4. تحديد مصادر الإرباح في الشركات ويتم ذلك عن طريق قياس تكلفة وحدات الأعمال الإستراتيجية مثل الخدمات، العملاء، خطوط الإنتاج، لتحديد ربحيتها، وإمكانية التحسين والتطوير المستمر مستخدماً في ذلك مدخل تكلفة النشاط.

يسعى التحليل الإستراتيجي للتكاليف الى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في الآتي:

1. توفير المعلومات التي تساعد في معرفة العلاقة السببية بين أداء الأنشطة والعوامل المتسببة في حدوث تكلفتها، وتوفير فهم أفضل لسلوك التكاليف، وترشيد استخدام الموارد المتاحة. وكذا تحليل التكاليف من منظور إستراتيجي من خلال تكامل مجموعة من أساليب التحليل متمثلة في تحليل سلسلة القيمة، وتحليل مسببات التكلفة، وتحليل الموقف الإستراتيجي، مما يتيح الفرصة لإجراء تحليلات مختلفة تتناسب مع الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

2. المساعدة في خلق قيمة أفضل للمنتجات مما ينعكس على رضا العملاء، والتخصيص الجيد لموارد المنشأة بين الأنشطة من خلال توفير المعلومات عن أداء وتكاليف كل نشاط والتعرف على الأنشطة التي تولد قيمة أكبر، والتي ينبغي توجيه الموارد إليها، وكذا الأنشطة التي تضيف قيمة، ولكن لا يتم تأديتها بكفاءة، مما يتيح لإدارة المنشأة فرصاً أفضل لرقابة وتقويم وتحسين أدائها، ورفع كفاءتها. بالإضافة إلى أنشطة غير الضرورية، والتي لا تضيف قيمة للمنتج لمحاولة التخلص أو الحد منها، ومن ثم تدعيم جهود تحسين المستمر، وخلق قيمة أفضل للعملاء.

3. دعم القدرة التنافسية للمنشآت في الأجل القصير والطويل أيضاً، من خلال توفير المعلومات عن مواطن خفض التكلفة، ونواحي القصور والإسراف والضياع، والمساعدة في إدارة التكلفة ليس فقط داخل الحدود التنظيمية للمنشأة، وإنما خارج تلك الحدود، لتشمل الموردين والعملاء عبر سلسلة القيمة، بالإضافة إلى تحليل وتوفير المعلومات الخارجية عن المنافسين.

4. توفير المعلومات التي تمكن إدارة المنشأة من صياغة إستراتيجياتها التنافسية، وتساعد في تنفيذها، ورقابتها، وتقييمها، لتدعيم الموقف الإستراتيجي للمنشأة، ومواجهة تحديات البيئة التنافسية المعاصرة، وبالتالي تحقق الربط بين البعد الإستراتيجي للإدارة ونظام التكاليف، وذلك

من خلال ربط البيئة الداخلية للمنشأة بالبيئة الخارجية، وتقييم الميزة التنافسية للمنشأة، وموقفها التكلفي مقارنة بمنافسيها، ومن ثم تطوير المعلومات الداخلية لمحاسبة التكاليف.

ثالثاً : مراحل تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكلفة :

تختلف الإستراتيجية المناسبة لكل منشأة عن الأخرى وذلك في ضوء دراسة وتحليل الظروف الخارجية، وهي تخرج عن نطاق تحكم إدارة المنشأة خاصة في الأجل القصير، هذا بالإضافة إلى تحليل الظروف الداخلية والتي تقع تحت سيطرة إدارة المنشأة، وعليه فإن تطبيق التحليل الإستراتيجي يشتمل على مرحلتين هما:

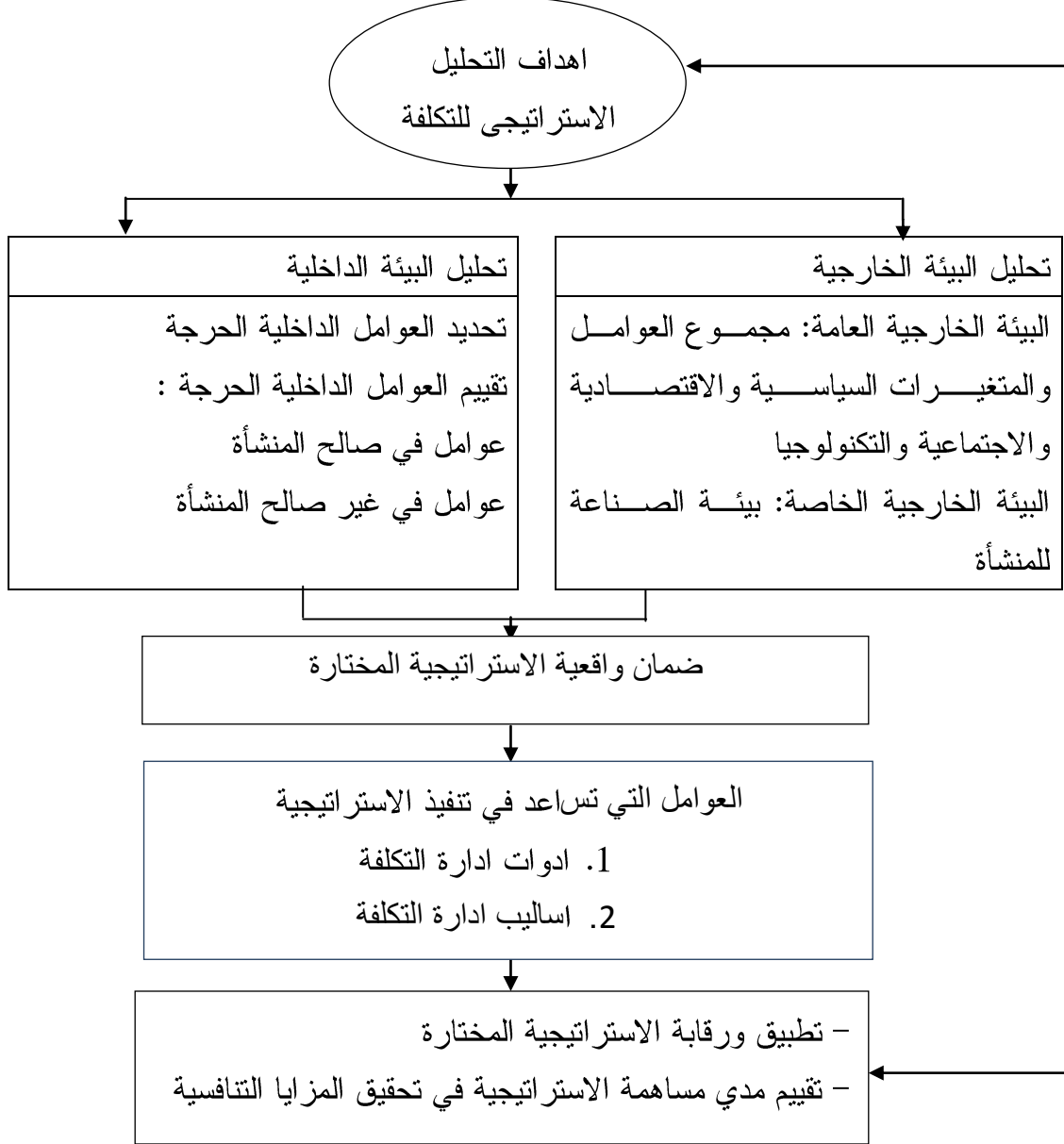
المرحلة الأولى : مرحلة تحليل الظروف البيئية المحيطة بالمنشأة والمنافسة والأسواق والعملاء، وتشتمل هذه المرحلة على الخطوات التالية:

1. تحليل ظروف البيئة العامة: وتشمل ظروف البيئة الاقتصادية ، والتكنولوجية، والسياسية والقانونية، وظروف البيئة الاجتماعية والثقافية.
2. تحليل ظروف البيئة الخاصة: وتشمل على المنافسة وتجار الجملة وتجار التجزئة والموزعين، والمنشأة التسويقية ، ومنشآت الأعمال المساندة والموردين والعملاء.
3. تحليل المنافسة: ويشتمل على تحديد مصادر المنافسة وتحديد مستوى هذه المنافسة وحصص كل من المنافسين الرئيسيين في السوق، وتحديد خصائص وأداء المنافسين والمزايا التي يتمتعون بها.
4. تحليل الأسواق والعملاء : ويشتمل على تحديد الأسواق المنافسة لمنتجات المنشأة، والأنشطة والمنتجات التي تعمل بها حالياً، والأنشطة المحتمل أن تزاولها المنشأة مستقبلاً، بالإضافة إلى تحديد قطاعات العملاء وحجم كل منها بالنسبة لأنواع المنتجات، وسلوك العملاء من حيث استخدام المنتجات.
5. تحليل المنشأة: ويشتمل على التحليل الإدارة العليا من حيث اتجاهات وقيم وخبرات الإدارة العليا وتحليل موارد المنشأة، وكذلك تحليل نظم المنشآت العاملة، وتحليل أهداف وإستراتيجيات وأداء المنشأة.

يوضح الشكل التالي الاطار العام للكيفية التي يتم بها تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة:

شكل رقم (1/2/1)

اطار التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحليل البيئة الداخلية والخارجية



المصدر : د. شوقي السيد فودة ، اطار مقترح للتكامل بين التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة ، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد 44 ، العدد الأول ، 2007م) ، ص 203.

المرحلة الثانية: تحليل الفرص والمخاطر ومصادر القوة والضعف :

تستلزم المرحلة الثانية المواءمة بين الظروف الداخلية والخارجية وهو ما يعرف بالتحليل الرباعي (SWOT) حيث يمكن توضيحها كما يلي⁽¹⁾:

¹ - مني سالم حسين مرعي، استخدام مفهوم التحليل الاستراتيجي (SWOT) في تحقيق استراتيجية الريادة في التكلفة، (جامعة الحدياء، مجلة البحوث المستقبلية، العدد 31 و32، 2010م) ، ص ص 85-86.

1. تحليل العوامل الداخلية المتمثلة في نقاط القوة والضعف ، والعوامل الخارجية المتمثلة في الفرص والتهديدات البيئية.
 2. تحليل (swot) هو أداة مفيدة لتحليل الوضع العام للمنظمة على أساس عناصر القوة والضعف والفرص والتهديدات.
 3. تحليل (swot) إنه أسلوب فعل لمعرفة نقاط قوة المنظمة وفهمها وكذلك نقاط الضعف والفرص والتهديدات.
- إن تحليل (swot) يساعد في تحديد الإستراتيجيات التنافسية، ولا يمكن لأي وحدة أن تتجاهل أهمية تحليل هذه العوامل للمنافسين والمجهزين والزبائن فضلاً عن نفسها لتحديد مركزها بصورة تامة داخلية الصناعة. حيث يتضمن هذا الأسلوب نوعين من المتغيرات (الداخلية والخارجية) وتشير المتغيرات الداخلية الى المتغيرات التي تؤثر على الموقف التنافسي للمنشأة مثل (المنتج، التسعير، الترويج، التوزيع)، أما المتغيرات الخارجية فهي تتمثل في التهديدات أو الفرص، وفي ضوء دراسة وتحليل وتقييم البيئة الداخلية والخارجية تبني الإستراتيجية التي تناسب المنشأة وتتلائم مع ظروفها وتعد مصفوفة والموائمة بين الظروف الداخلية والخارجية التي تسمى بالتحليل الإستراتيجي الرباعي analysisswot والتي يمكن التعبير عنها بالشكل التالي :

شكل رقم (2/2/1)

التحليل الإستراتيجي الرباعي analysisswot

تهديدات	فرص	العوامل الخارجية
		العوامل الداخلية
المطلوب : تقليل التهديدات تعظيم استغلال الفرص (الإستراتيجية الملائمة)	المطلوب : تعظيم استهلاك الفرص تعظيم استغلال نقاط القوة (الإستراتيجية الملائمة)	نقاط القوة
المطلوب : تقليل التهديدات تقليل نقاط الضعف (الإستراتيجية الملائمة)	المطلوب : تعظيم استغلال الفرص تقليل نقاط الضعف (الاستراتيجية الملائمة)	نقاط الضعف

المصدر: د. طارق عبد العظيم يوسف الرشيد، دور إدارة التكلفة الإستراتيجية في تفعيل قرارات الاستثمار، (المنصورة : جامعة المنصورة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 30، العدد الاول، 2006م) ، ص 78.

يلاحظ الباحث من الشكل رقم (2/2/1) إن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يعمل على تحليل البيئة الداخلية المتمثلة في موارد وإمكانيات المنشأة وكذلك يأخذ في الاعتبار البيئة الخارجية والتي تمثل في المنافسون والعملاء والموردون، وذلك بغرض تحديد مواطن القوة والضعف والفرص والتهديدات لأداء المنشأة مقارنة بالمنشأة المنافسة، حتي تتمكن المنشأة من استغلال نقاط القوة والفرص وتجنب نقاط الضعف والتهديدات في المستقبل.

رابعاً : نطاق وأهمية التحليل الإستراتيجي للتكاليف

يعتبر التحليل الإستراتيجي للتكاليف الأداة الرئيسية لتحديد العناصر الإستراتيجية في البيئة الخارجية من فرص متاحة ومخاطر تحد من قدرة المنشأة على الاستفادة من هذه الفرص، وموازنتها مع عناصر القوة والضعف في البيئة الداخلية للمنشأة . وعملية التحليل الإستراتيجي تحظى بأهمية بالغة عند تقييم المنشأة نظراً لأنها تؤدي الى تحقيق ما يلي:

1. تحديد الفرص المتاحة امام المنشأة وبالنظر إلى إمكانيات وخبرات وموارد هذه الأخيرة تتم المفاضلة بين الفرص التي يمكن استغلالها والفرصة الممكن استبعادها.
 2. يساعد التحليل الإستراتيجي على تخصيص الموارد المتاحة وتحديد طرق استخدامها.
 3. تحديد ما يسمى بالقدرة المميزة للمنشأة والتي تعرف على أنها قدرات والموارد التي تمتلكها المنشأة أو المؤسسة والعمليات التنفيذية المستخدمة في توظيف تلك القدرات والإمكانيات لإنجاز الهدف.
 4. يعد التحليل الإستراتيجي ضرورة ملحة، نظراً لأنه يؤدي إلى الكفاء في الأداء ، وهذا ما تجمع عليه كل الشركات العالمية التي تستخدم التحليل الإستراتيجي.
 5. الهدف الرئيسي من التحليل الإستراتيجي هو معرفة أربع مفاهيم أساسية، نقاط القوة والضعف الداخلية، والفرص والتهديدات الخارجية وهذا التحليل يبني على دراسة المؤسسة من جوهرها والمحيط الذي هو حولها.
 6. يتوقف نجاح المؤسسة أو المنشأة إلى حد كبير على مدى دراستها للعوامل البيئية المؤثرة، ومدى الاستفادة من اتجاهات هذه العوامل، وبدرجة تأثير كل منهما، حيث تساعد هذه الدراسة على تحديد الأهداف التي يجب تحقيقها، وبيان الموارد المتاحة ونطاق السوق المرتقب، وأنماط القيم والعادات والتقاليد السائدة.
 7. سعت الكثير من المؤسسات إلى التأقلم مع عوامل بيئتها المتغيرة وجعلها تؤثر بشكل إيجابي على هذه البيئة، وبالتالي القيام بدور فعال تجاه نمو وتطور الاقتصاد الوطني.
- يتميز التحليل الإستراتيجي بخاصية مميزة وهي التركيز على ما يدور خارج المنشأة بجانب التركيز على ما يدور داخلها، بمعنى أن التركيز في الدراسة والتحليل يكون منصّباً على السوق. إن التحليل

الإستراتيجي يركز على جمع المعلومات عن البيئة الخارجية للمنشأة، وهو يتناقض تماماً مع أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية التي تركز على البيانات البيئية الداخلية للمنشأة. يرى الباحث إن عملية التحليل الإستراتيجي تؤدي إلى تحديد الفرص المتاحة أمام المؤسسة أو المنشأة، وبالنظر إلى إمكانيات وخبرات وموارد هذه الأخيرة تتم المفاضلة بين الفرص التي يمكن استغلالها وأي فرص يمكن استبعادها. ويساعد التحليل الإستراتيجي على تخصيص الموارد المتاحة وتحديد طرق استخدامها.

خامساً : خطوات التحليل الإستراتيجي للتكاليف:

يرتبط التحليل الإستراتيجي للتكاليف بالإستراتيجية التنافسية التي تتبناها المنشأة (ريادة التكلفة، التركيز، التميز) في المدى الطويل، حيث يعمل التحليل الإستراتيجي للتكلفة من خلال تكامل أدوات على اختيار ومتابعة الإستراتيجية التنافسية المختارة. وقد اقترح أحد الكتاب ست خطوات محددة للتحليل الإستراتيجي للتكاليف وهي كما يلي (1):

1. تحليل سلسلة القيمة الملائمة وتخصيص التكاليف والأصول فيها لكل حلقة في سلسلة القيمة.
2. تحديد مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط للقيمة والتعرف على كيفية التفاعل بينهم.
3. تعيين سلاسل القيمة للمنافسين والتعرف على مسببات التكلفة لديهم بإجراء مقارنات وتقييم ودراسة الفروق بينهم وبين الشركة.
4. تطوير إستراتيجية لتحقيق وضع نسبي أكثر إنخفاضاً للتكلفة من خلال تحليل ورقابة مسببات التكلفة وإعادة تشكيل سلسلة القيمة.
5. التأكد من أن مجهودات خفض التكلفة لا تؤثر على درجة تميز منتجات الشركة.
6. اختيار إستراتيجية خفض التكلفة التي وضعتها الشركة للتأكد من قدرتها على تدعيم الميزة التنافسية للشركة.

سادساً : أبعاد التحليل الإستراتيجي للتكاليف:

يعتبر التحليل الإستراتيجي للتكاليف من أهم المداخل الحديثة التي تسعى إلي توفير المعلومات الملائمة، والتي تساعد إدارة المنشأة في تقديم منتجات تتسم بأسعار تنافسية، وذات جودة مناسبة، ومن ثم تحقيق ميزة تنافسية. ويشمل التحليل الإستراتيجي للتكاليف ثلاثة أساليب تتمثل في أسلوب تحليل سلسلة القيمة، وأسلوب تحليل مسببات التكلفة، وأسلوب تحليل الموقف الإستراتيجي، والتي يمكن أن تعكس عدة أبعاد للتحليل، وتتمثل هذه الأبعاد في الآتي:

¹ - أماني رمضان إبراهيم عيد ، منظور التحليل الاستراتيجي للتكاليف بهدف ترشيد القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية، (طنطا: جامعة طنطا ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشور، 2006م) ، ص 30.

1. البعد التكاليفي:

يقوم التحليل الإستراتيجي للتكاليف بتجزئة عمليات المنشأة إلى مجموعة من أنشطة القيمة، وتستخدم أسلوب تحليل مسببات التكلفة في تحديد عوامل المحركة والمسببات الرئيسية لحدوث التكلفة، وذلك عن طريق الربط بين الأنشطة وحجم الموارد المستهلكة، على اعتبار أن الأنشطة وطرق أدائها هي التي تستنفد موارد المنشأة، وتتسبب في حدوث التكلفة، ومن ثم عمل على اكتشاف وتحديد مواطن خفض التكاليف المرتبطة بالأنشطة المكونة لسلسلة القيمة، وإدارة مسببات التكلفة بما يؤدي إلى ترشيد استهلاك الأنشطة للموارد.

وبالإضافة إلى ذلك يستند استخدام تحليل مسببات التكلفة إلى نتائج تحليل الموقف الإستراتيجي للمنشأة، وذلك في التعرف على الأنشطة التي يجب أن توجه إليها الموارد، وبالتالي تحقيق الكفاءة في تخصيص موارد المنشأة، وكذا تحقيق أهداف التحسين المستمر المرتبطة بتدعيم جهود تخفيض التكاليف بالنسبة للأنشطة غير الضرورية التي لا تضيف قيمة للمنتج.

2. البعد التشغيلي:

يحقق التحليل الإستراتيجي للتكاليف الربط بين المحاسبين وبين النواحي التشغيلية للمنشأة، حيث إن جزءاً كبيراً من مسببات التكلفة يتمثل في مدى مشاركة العاملين في فلسفة التطوير والتحسين المستمر، وإدارة الجودة الشاملة، واستغلال الطاقة، وكفاءة تصميم المصنع، وتصميم المنتج. وتتعلق هذه المسببات بإجراءات وأساليب وكفاءة التشغيل، ومدى قدرة المنشأة على تنفيذ عملياتها بنجاح. ولذا ينبغي على المنشأة قياس الآثار المالية لإجراءات وأساليب وسياسات التشغيل، والتي تمثل مسببات تنفيذية حقيقية لحدوث التكاليف، وهو ما يمثل البعد التشغيلي للتحليل.

3. البعد الإستراتيجي:

يعتمد التحليل الإستراتيجي للتكاليف على تحديد فرص والتهديدات الخارجية، ومحاولة استغلال تلك الفرص، والحد من الآثار السلبية للتهديدات، في ضوء تحديد دراسة وتحليل عوامل البيئة الخارجية، وكذا البيئة الداخلية ممثلة في نقاط القوة والضعف لدى المنشأة، يمكن تكوين وبناء الإستراتيجيات المناسبة لتعزيز المركز التكاليفي الإستراتيجي للمنشأة، وهو ما يعكس البعد الإستراتيجي للتحليل.

4. البعد السلوكي:

يتمثل البعد السلوكي لتحليل الإستراتيجي للتكاليف في التركيز على التحسين المستمر، حيث إن ثقافة التحسين لازمة لترسيخ الاعتقاد لدى العاملين بأنهم يشاركون في تحقيق نجاح المنشأة في الأجل الطويل ومن ثم تتحكم المتغيرات السلوكية في اتجاه هذا النوع من التحليل، كما يعتمد نجاحه على ضرورة التأثير على سلوك فرق العمل. وعليه فإن التحليل الإستراتيجي للتكاليف يهتم بالعوامل التنظيمية والسلوكية إلى جانب العوامل المالية والفنية والتشغيلية.

ويتوقف دور التحليل الإستراتيجي بالنسبة للإستراتيجية تخفيض التكاليف على قدرته في توفير المعلومات، والأدوات، والأساليب المحاسبية الملائمة لكل مرحلة من المراحل التي تمر بها هذه الإستراتيجية، فكلما زادت قدرات التحليل الإستراتيجي للتكاليف على توفير متطلبات كل مرحلة من تلك المراحل كلما زادت أهميته وفاعليته في إحداث تخفيض حقيقي في التكلفة، ومن ثم تحقيق أهداف إستراتيجية لتخفيض التكاليف.

توصل الباحث إلى أن التحليل الإستراتيجي للتكاليف تتمثل أهدافه في تحليل كل من البيئة الداخلية والخارجية من خلال العديد من الأساليب مثل سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة وتكلفة النشاط، وبالإضافة إلى تخصيص الأمثل للموارد المتاحة على الأنشطة.

أوجه الاختلاف بين التحليل التقليدي والتحليل الإستراتيجي للتكلفة:

يمكن تلخيص أوجه الاختلاف بين التحليل التقليدي للتكلفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة فيما يلي:

1. يركز التحليل التقليدي على العمليات الصناعية ويستهدف قياس تكاليف الخدمات والأقسام، ويغفل عن قياس وتحليل الأنشطة المولدة للقيمة، من منظور يتبنى القيمة كما تدركها وتحدها الأسواق.

2. يعتبر التحليل الإستراتيجي للتكلفة ذو نطاق واسع من نطاق التحليل التقليدي للتكلفة أي أبعد مما يقوم به نظيره الحالي، فهو يهتم بتكاليف المنافسين ومقارنة الموقف التكاليفي للشركة بالموقف التكاليفي للمنافسين.

3. تستخدم بيانات التكلفة في التحليل الإستراتيجي لتطوير الإستراتيجيات من أجل كسب مزايا تنافسية.

4. يعتمد مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكلفة على مفهوم سلسلة القيمة، في حين يعتمد التحليل التقليدي على مفهوم القيمة المضافة.

5. يمتد التحليل الإستراتيجي ليشمل الرؤيا الخارجية للتكلفة بينما يقتصر التحليل التقليدي على الرؤيا الداخلية.

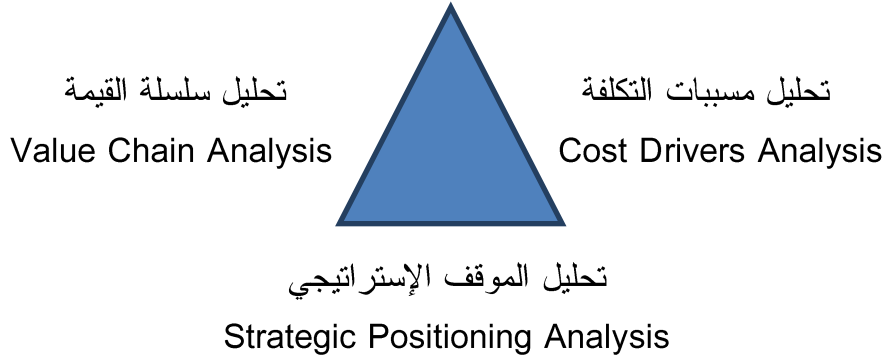
سابعاً : طرق التحليل الإستراتيجي للتكلفة:

كما أشار أحد الكتاب إلى أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة ما هو إلا مزيج أو خليط متداخل بين ثلاثة أنواع للتحليل ترجع جذورها إلى علم الإدارة الإستراتيجية وهذه الأشكال الثلاثة يبينها شكل مثلث التحليل الإستراتيجي للتكلفة (1):

¹ - د. سمير ابو الفتوح صالح ، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية – الاساليب المعاصرة لدعم الادارة في عصر العولمة والمعرفة ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، 2009م) ، ص 38.

شكل رقم (3/2/1)

مثلث التحليل الإستراتيجي للتكلفة



المصدر: سمير ابو الفتوح صالح، المحاسبة الادارية الإستراتيجية، (المنصورة : جامعة المنصورة، 2009م) ، ص38.

يؤدي تبني مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكلفة، الى تحول الشركات من الرؤية الداخلية للتكاليف الى الرؤية الخارجية لما يجب أن تكون عليه التكاليف، أي أخذ تكاليف المنافسين بعين الاعتبار، مما يساعد على تحقيق المنظور الإستراتيجي لخفض التكلفة. ويعتمد التحليل الإستراتيجي للتكلفة على ثلاثة أنواع للتحليل هي⁽¹⁾:

1. تحليل سلسلة القيمة:

تحليل سلسلة القيمة هو أداة لتشخيص أنشطة المنشآت، والتحسين المستمر، وهي تقديم متعدد الأبعاد بما في ذلك تحليل (للتدفقات النقدية للمنتج، تدفق المعلومات، والإدارة)، كما إن الرقابة على سلسلة القيمة توفر آلية للفت انتباه الإدارة والجهات الأخرى لوجود فرصة للتحسين المستمر في كافة مراحل سلسلة القيمة⁽²⁾.

سلسلة القيمة هي عملية خلق القيمة عن طريق مجموعة من الأنشطة المترابطة والتي تبدأ من نشاط شراء المواد من الموردين وحتى تسليم المنتج للمستهلك النهائي.

تحليل سلاسل القيمة: سلسلة القيمة أداة تستخدم لاختبار مدى مساهمة أنشطة الشركة في تحقيق مزايا تنافسية، فهي إجراء لاحق لقياس قدرة كلاً من عناصر القيمة التي تضيف الى القيمة، حيث تكشف نتائج القياس عن جوانب التميز أو القصور في القدرة الإستراتيجية للتكاليف على مستوى عناصر القيمة⁽³⁾.

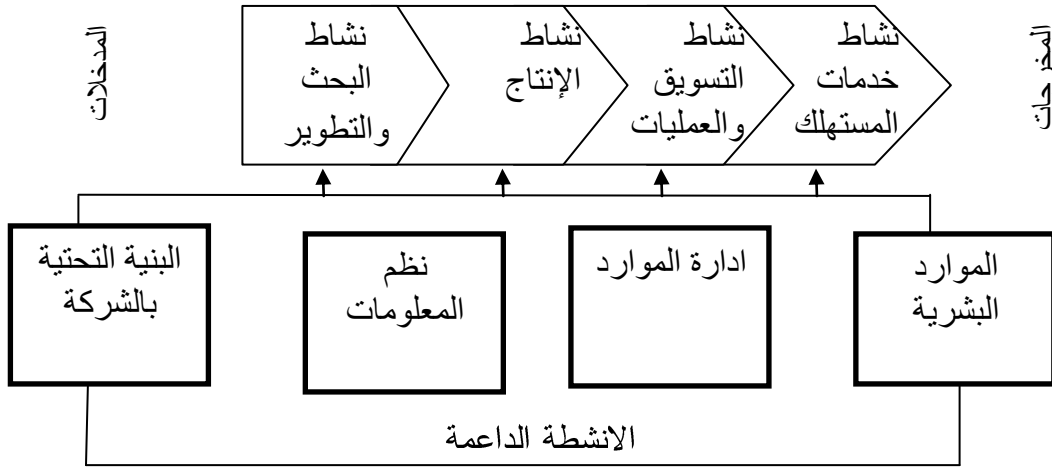
¹- Shank, Jhon k. and Donald Petern, **Strategic Cost Analysis For Capital Spending Decision**, Cost Management , . Jul /Aug 2005, Available At :<http://turbo . edu/jmcgil/realooption.Pdf>.

²- Andrew Fearne and Other, **Sustainable Value Chain Analysis :Acase Study Of South Australian Wine**, Government of South Australia Annable Mugford, 2009, P.9.

³- د.محمد الفيومي محمد، مرجع سابق، ص 22.

شكل رقم (4/2/1)

أنشطة سلسلة القيمة الأساسية والداعمة الأنشطة الأساسية



المصدر: شارلز هل ، جارديث جونز، الإدارة الإستراتيجية مدخل متكامل، تعريب :د. محمد سيد عبد المتعال، د.اسماعيل بسيوني ، (الرياض : دار المريخ للنشر، 2006م) ، ص 197.

يتضح من الشكل رقم (4/2/1) أن تحليل سلسلة القيمة يهتم بالأنشطة التي تتكون منها تكلفة المنتج بدءاً من البحوث وانتهاءً بتسليم المنتج الى العميل، وأن البداية الفعلية لسلسلة القيمة يجب أن تكون أنشطة المورد وتنتهي بأنشطة التسليم المنتج الى العميل. كما تعتبر سلسلة القيمة أداة عملية لتجزئة أنشطة المنظمة الى سلسلة من الأنشطة الإستراتيجية، وذلك بهدف تفهم سلوك التكاليف ومصادر التميز من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة وصولاً الى إستراتيجية التنافس المناسبة والتي تحقق للمنظمة ميزة تنافسية في ظل بيئة التصنيع الحديثة.

يرى الباحث من خلال التعريفات السابقة بأن تحليل سلسلة القيمة هي تنظيم العملية الإنتاجية وتخفيض التكاليف وتحسين المنتج بتغير موصفات المواد الأولية أو التغير في العمليات والهيكل الإنتاجية. عرف أحد الكتاب سلسلة القيمة بأنها عملية تقسيم المنشأة إستراتيجياً الى مجموعة من الأنشطة لفهم سلوك التكاليف. كما عرف أحد الباحثين سلسلة القيمة بأنها مجموعة متتابعة من الأنشطة والعمليات التي تزاو لها المنشأة خلال دورة حياة المنتج بهدف البحث عن المواطن الحقيقية لخفض التكلفة وتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة. وذكر أحد الباحثين أن سلسلة القيمة تتكون من مجموعتين من الأنشطة هما⁽¹⁾: أ. الأنشطة الأساسية: وتتكون من خمسة أنشطة فرعية هي الإمدادات الداخلية، العمليات، المخرجات من المنتجات، التسويق والمبيعات، والخدمة.

¹ - شارلز هل ، جارديث جونز، الإدارة الإستراتيجية مدخل متكامل، تعريب :د. محمد سيد عبد المتعال، د.اسماعيل بسيوني ، (الرياض : دار المريخ للنشر، 2006م) ، ص 186.

ب. الأنشطة الداعمة: وتتكون من أربعة أنشطة فرعية هي البيئة الأساسية للشركة، إدارة الموارد البشرية، التطوير التكنولوجي، والمدخلات.

يرى الباحث إن تحليل سلسلة القيمة هو أسلوب وأداة رئيسية يعتمد عليها التحليل الإستراتيجي للتكاليف، ويتم من خلاله تحليل كافة أنشطة المنشأة ابتداءً من المدخلات وحتى وصول المنتج إلى المستهلك النهائي.

2. تحليل الموقف الإستراتيجي :

يشير الموقف الإستراتيجي إلى موقع الشركة في بيئتها التنافسية، وهناك ثلاثة أسس تحدد الموقف الإستراتيجي هي أساس توليف المنتجات (تنوع المنتجات)، أساس الحاجات (المفاضلة بين جميع حاجات المستهلكين) أساس الوصول إلى العملاء (أساليب التوزيع).

3. تحليل مسببات التكلفة:

مسببات التكلفة هي تلك العوامل التي تسبب حدوث تكلفة النشاط وتفسر العلاقة السببية بين مخرجات النشاط ومقدار استهلاكه للموارد الخاصة به، مثل درجة استغلال الطاقة، عدد مرات خدمة النقل، ساعات الصيانة، عدد ساعات العمل المباشر، وتقسيم مسببات التكلفة إلى مسببات تكلفة تشغيله، مسببات تكلفة إجرائية، مسببات تكلفة هيكلية، مسببات تكلفة عام.

المبحث الثالث

أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة

أولاً: أسلوب التكلفة المستهدفة:

عرفت بأنها مدخل يهدف الى تقديم منتج للسوق بجودة عالية وسعر منخفض يتماشى مع أسعار المنافسين محققاً الأرباح المطلوبة وذلك من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج خلال دورة حياة المنتج ابتداءً من مرحلة التخطيط والتصميم وحتى بيع المنتج⁽¹⁾.

كما عرفت التكلفة المستهدفة بأنها نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج الجديد وبما يضمن تحقيق التكلفة التي تفي بمتطلبات العملاء عن طريق فحص وتجميع الأفكار المحتملة التي تعمل على خفض التكلفة في مرحلة تخطيط وبحوث تطوير المنتج، وذلك ليس نشاطاً لخفض التكلفة فحسب ولكنه جزء من إستراتيجية شاملة لنظام يهدف إلى إدارة الإنتاج⁽²⁾.

عرفت التكلفة المستهدفة بأنها نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملزم بتطبيق النظام، ويتيح تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية⁽³⁾.

وينظر الى التكلفة المستهدفة بأنها نظام لإدارة تكاليف تصميم منتج جديد وتطويره وتحديثه بهدف تحديد تكاليف إنتاج المنتج المقترح قبل الإنتاج الفعلي وبما يحقق مستوى الربح المستهدف⁽⁴⁾.

يرى الباحث أن التكلفة المستهدفة هي أحد نظم إدارة التكاليف التي تعمل على تحديد وظائف المشروع من تخطيط وتصميم وإنتاج ورقابة على المنتج لتمكينه من المنافسة.

يرى الباحث من خلال التعريف بأن التكلفة المستهدفة هي أسلوب لإدارة التكلفة خلال مراحل التخطيط، وتصميم وتطوير المنتج، بهدف تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج وزيادة ربحيته وبما يحقق رضا العميل.

كما عرفت التكلفة المستهدفة على أنها (النشاط الذي يهدف الى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة، مع الحفاظ والتأكيد على مواصفات الجودة والثقة والمتطلبات الأخرى للعملاء، من خلال

¹ - زياد عودة العمر، العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الاردنية، (عمان: جامعة ال البيت، رسالة ماجستير غير منشور، 2007م)، ص 284.

² - سمير ابو الفتوح صالح، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية - مدخل معاصر لدعم القرارات في ظل البيئة التنافسية، (المنصورة: المكتبة العصرية، 2000م)، ص 285.

³ - حسين محمد احمد عيس، اطار مقترح لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة - دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية، (القاهرة: جامعة، عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد2، ابريل 2001م)، ص 510.

⁴ - محمد صالح هاشم، تقييم دور اسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق استراتيجية ريادة التكلفة بيئة الاعمال المتقدمة، (القاهرة: اكاديمية السادات للعلوم الادارية، مجلة البحوث الادارية والمعلومات، السنة الحادية والعشرون، عدد (ابريل، يوليو، اكتوبر، 2003م)، ص 285.

فحص كل الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة عند مراحل البحوث والتطوير والتصميم الهندسي والتخطيط للمنتجات الجديدة⁽¹⁾.

يرى الباحث من خلال التعريف بأن التكلفة المستهدفة تركز على تخفيض تكاليف من خلال دورة حياة المنتج مع الحفاظ على الجودة التي تلبي رغبات وأذواق العملاء.

كما عرف أحد الكتاب التكاليف المستهدفة على أنها (هي طريقة لتخطيط التكلفة والتركيز على المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميزة أو الخاصة ودورة الحياة القصيرة نسبياً وطريقة التكلفة المستخدمة في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج أي مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج)⁽²⁾.

أيضاً تعرف التكلفة المستهدفة على أنها (خطة إستراتيجية ونظام لإدارة التكلفة ويركز على التخفيض تكاليف التطوير والإنتاج وتوزيع المنتجات الجديدة بدون التضحية بجودة السلع التامة الصنع)⁽³⁾.

يري الباحث من خلال التعريف السابق بأن التكلفة المستهدفة هي عملية تخطيط إستراتيجي ونظام متكامل لإدارة التكلفة يقوم على تخفيض تكلفة المنتجات في مراحل التصميم والإنتاج والتوزيع دون الإخلال بجودة المنتج.

كما عرف معيار التكلفة المستهدفة أحد معايير المحاسبة الإدارية الصادرة عن جمعية المحاسبين الإداريين الكندية، التكلفة المستهدفة بأنها (أحد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة التي تستخدم معلومات التكلفة المتوقعة أو المقدرة أثناء مراحل تصميم المنتج والعمليات لتخفيض تكاليف دورة حياة المنتج وأضاف المعيار أن التكلفة المستهدفة تعد أداة للرقابة والتخطيط الشامل التي تركز على السوق وموجهة الى مرحلة التصميم)⁽⁴⁾.

يرى الباحث من خلال التعريف السابق بأن التكلفة المستهدفة تهدف لتخفيض تكاليف دورة حياة المنتج عن طريق تقدير تكلفة المنتج أثناء مرحلة تصميمه وإنتاجه وإنها أداة من أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والرقابة والتخطيط في مرحلة التصميم.

التكلفة المستهدفة هي أداة تهدف لإدارة التكلفة، يستخدمها القائمون على عملية الإنتاج والهندسة والتطوير والتصميم والتسويق والمحاسبة بهدف تخفيض تكاليف الإنتاج الكلية على مدار دورة حياة المنتج⁽⁵⁾. كما عرف أحد الكتاب التكلفة المستهدفة على أنها أداة من أدوات التكلفة الإستراتيجية التي

¹ - د. احمد حسين علي حسين، المحاسبة الادارية المتقدمة، (الاسكندرية : الدار الجامعية، 2002-2003م)، ص94.

² - د. محمد الفيومي محمد، د. ياسر سعيد قنديل، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، (الإسكندرية : المكتبة الجامعي الحديث، 2011م)، ص43.

³ - Rifat Yilmaz, Gokhon, Target Costing as Strategic Cost Management Tool for Success of Balanced Scorecard System , Mar, VOL 9, No . 32010, p 39.

⁴ - د. جمال عبد الحميد عبد العزيز علي، اطار مقترح للتسعير المستهدف والتكلفة المستهدف باستخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الضبابية، (القاهرة : جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، الجزء الاول، 2007م)، ص 187.

⁵ - د. محمد حنين علي وفريد عمر شيخ، مدى فعالية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية، (الاسكندرية : الجامعة الاسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 2 المجلد 42، سبتمبر 2005م)، ص 428.

تبحث حول إمكانية خفض التكلفة على مستوى مرحلة تصميم المنتج والتأكد على جودته في ضوء المنافسة الكاملة لتوليد ربحية في ضوء سعر التنافسي⁽¹⁾.

التكلفة المستهدفة هي أدوات إدارة التكلفة والتي تهدف الى خفض التكلفة الكلية للمنتج عبر مراحل دورة حياة المنتج وذلك بمساعدة كل من أقسام البحث والتطوير والهندسة والإنتاج والتسويق والصيانة وصولاً الى السعر المنشود بعد إضافة الربح المستهدف الذي يكون المستهلك على استعداد لدفعه⁽²⁾. يرى الباحث من خلال التعريف السابق إن التكلفة المستهدفة تهدف الى تلبية رغبات العملاء من خلال تخفيض التكاليف الإجمالية للمنتج في كافة مراحل دورة حياة المنتج مع الحفاظ على الجودة.

المفاهيم الأساسية لأسلوب التكلفة المستهدفة:

هنالك العديد من المفاهيم التي تستخدم في المراحل المختلفة المكونة للإطار العام لأسلوب التكلفة المستهدفة وتتمثل أهم هذه المفاهيم في الآتي:

التكلفة المقدرة للتصميم الأولى:

هي تلك التكاليف التي يتم تقديرها بناءً على خصائص ومواصفات المنتج الجديد او المنتج المراد تطويره وذلك من جهة نظر الإمكانيات والظروف الداخلية للمنشأة في ضوء الأنشطة والعمليات الجزئية اللازمة بدءاً من مرحلة التخطيط والتصميم حتى الانتهاء من الإنتاج، ولا ترتبط تلك التكلفة المقدرة بتكلفة المنافسين، كما أنها لا ترتبط بالأسعار المستهدفة وإنما تقدر فنياً وهندسياً من خلال التفاعل بين كل من إدارة التكاليف ، إدارة تخطيط وتصميم المنتج وتطويره والخبرات الفنية لإدارة الإنتاج، ويلاحظ أن تلك التكاليف لا يقصد بها التكلفة المعيارية التقليدية وإنما التكاليف الهندسية في ضوء تحليل الأنشطة والعمليات والإمكانيات والمدخلات المتاحة.

التكلفة المسموح بها :

تعبر عن أقصى تكلفة متوقعة ترغب إدارة المنشأة في تحملها لإنتاج منتج معين بمستوى جودة معين ووفقاً لخصائص ومواصفات تمثل رغبات واحتياجات العملاء بعد دراسة السوق، مع الأخذ في الاعتبار تبني الإدارة لمستوى مستهدف من العائد على الاستثمار والذي لا يمكن التنازل عنه، وبذلك تختلف التكلفة المسموح بها عن التكلفة المقدرة للتصميم في أن التكلفة المسموح بها هي تلك التكاليف التي تمثل أقصى تكلفة متاحة للإنتاج بحيث يفضل عدم الإنتاج في حالة زيادة التكلفة عن حدودها، لأن ذلك سيكون على حساب اما خفض معدلات الربحية المستهدفة أو زيادة أسعار البيع عن الأسعار المستهدفة، وفي ضوء هذا المفهوم يمكن تحديد التكلفة المسموح بها وفقاً للمعادلة التالية:

¹ - د. محمد شحاتة خطاب ، التكامل بين ادوات ادارة التكلفة وحوكمة الشركات ، (الرياض: جامعة الملك سعود ، كلية ادارة الاعمال ، بحث مقدم في الندوة الثانية عشر لسبل تطوير محاسبة في المملكة العربية السعودية ، تحت شعار مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون ، 18-19 مايو 2010م) ، ص 13.

² - احمد محمد خليل الاسطل ، دور بيان التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء اليات الحوكمة – دراسة تطبيقية علي الشركات المدرجة في سوق فلسطين للاوراق المالية ، (غزة : الجامعة الاسلامية ، كلية التجارة ،رسالة ماجستير محاسبة غير منشور ، 2010م) ، ص 54.

التكلفة المستهدفة = أسعار البيع المستهدفة - معدلات الربحية المستهدفة.

حيث تحدد التكلفة في هذه الحالة في ضوء أسعار البيع التي يرغبها العملاء والأرباح التي ترغب الإدارة في تحقيقها، ولا تعتبر تلك التكلفة هي التكلفة المستهدفة كما يرى الكثيرون عند تطبيق هذه المعادلة .

التكلفة المستهدفة:

هي أدنى تكلفة للمنتج تحقق التوافق بين التكلفة المقدرة للتصميم الأولي وبين التكلفة المسموح بها وفي ضوء إعادة هندسة القيمة للتكلفة المقدرة لتقريبها من أجل الوصول بها الى التكلفة المسموح بها، بمعنى أن التكلفة المقدرة غالباً ما تكون أعلى بكثير من التكلفة المسموح بها بحيث لا يمكن التسليم بها والإنتاج في حدودها، كما إن التكلفة المسموح بها غالباً ما تكون عند أدنى حد للتكلفة اختراقه في الأجل القصير والإنتاج بأقل من مستواها وفي مرحلة هندسة القيمة يتم خفض التكلفة المقدرة كلما أمكن لتقريبها الى مستوى التكاليف المسموح بها وعند أدنى تكلفة مهندسة يطلق على التكلفة في هذه الحالة التكاليف المستهدفة.

التكلفة التنافسية:

تمثل التكلفة المخططة للمنتج في ضوء تكلفة نفس المنتج لدى المنافسين أو المنتجين الآخرين وبشرط أن تتساوى على الأقل مع تكلفة المنافسين أو تقل عنها ما أمكن، وبذلك يتم بداية تحديد وتحليل تكلفة المنافسين ثم محاولة تسخير إمكانيات المنشأة الداخلية وتحليل الأنشطة والعمليات لإنتاج نفس مستوى التكلفة مع إعادة هندسة القيمة لمحاولة الإنتاج بمستوى أقل، وبذلك يمكن القول إن التكلفة المستهدفة هي تكلفة يحكم تخطيطها وفق ظروف إمكانيات المنافسين، وهي تختلف بذلك عن التكلفة المستهدفة التي تحدد في ضوء أسعار البيع المقبول وتكلفة المنافسين وإمكانيات المنشأة الداخلية، فالتكلفة المستهدفة أكثر واقعية وتعبير عن التكلفة الحقيقية التي تسعى الى خفض التكلفة.

المعايير المستهدفة:

يقصد بها معايير العمليات والتكاليف التي تحدد لكل نشاط جزئي وتكلفته في ضوء التكلفة المستهدفة النهائية بعد تحديدها، وهي تختلف عن معايير التكاليف التقليدية التي يتم تحديدها فنياً وهندسياً في ضوء الإمكانيات الداخلية المتاحة والظروف المتوقعة أن تسود خلال فترة التطبيق لتلك المعايير، بمعنى أن المعايير المستهدفة هي معايير تحدد في ضوء الاعتبارات الداخلية والخارجية معاً، كما أنها ليست معايير ثابتة وإنما هي معايير متغيرة دائماً مع متغيرات تؤثر على التكلفة المستهدفة، ومن هذا المنطق يمكن القول أن مدخل التكلفة المستهدفة ليس بديلاً لنظام التكاليف المعيارية كما يرى كثيرون، وإنما هو منهج لتهذيب وتطوير وتدعيم نظام التكاليف المعيارية.

خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة :

يرى أحد لكتاب إن التكلفة المستهدفة تتصف بالخصائص التالية⁽¹⁾:

1. التكلفة المحددة مقدماً في مرحلة تصميم وتطوير المنتج والتي يجب ألا تتعداها التكلفة الفعلية لهذا المنتج، وبهذه الخاصية يجب أن تقوم المنظمة بتعديل هيكل المنتج وصولاً للتصميم الذي يكون في حدود التكلفة المستهدفة التي تصبح بمثابة معيار تكلفة يمكن من خلاله تحديد مجالات انحرافات الأداء الفعلي لإحداث خفض حقيقي في التكلفة. أحد أدوات التكلفة التي تمارسها الإدارة بغرض رقابة وخفض التكلفة بشكل مستمر يهدف إلى إرضاء عملاء المنظمة ودعم قدرتها التنافسية وضمان بقاؤها في السوق.
2. أحد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة التي تمزج بين مدخل الإدارة الإستراتيجية ومدخل إدارة التكلفة والتي تعتمد على أدوات أخرى بخلاف التكلفة المستهدفة مثل تحليل الأنشطة وهندسة القيمة وتحليل إدارة الجودة الشاملة بهدف خفض التكلفة كهدف إستراتيجي وصولاً إلى التكاليف التي يقابلها العملاء والتي تحقق القدرة التنافسية.
3. النشاط الذي يهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج الجديد في مرحلة تخطيط وبحوث وتطوير المنتج الذي يضمن تحقيق التكلفة التي تفي بمتطلبات عملاء المنظمة.
4. النشاط الذي يهدف لتخفيض تكلفة المنتجات القائمة والجديدة في كافة مراحل العمليات الإنتاجية بدءاً من تخطيط المنتج وانتهاءً بخدمات ما بعد البيع.
5. النشاط الذي يهدف إلى ترشيد الإنفاق على دورة حياة المنتج بفرض تحقيق خفض حقيقي في عناصر التكاليف وأيضاً بغرض تحقيق أهداف التخطيط الإستراتيجي للمنتج.
6. يعتمد في تخطيط وتصميم وإنتاج المنتج على متغيرات البيئتين الداخلية والخارجية.
7. النظام القادر على تخطيط الإرباح وعلى إدارة التكلفة اعتماداً على أسعار البيع التنافسية وعلى توجهات العملاء وأيضاً على سلسلة القيمة الكلية بغرض تطوير المنتج.

أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة (T C)

يرى أحد الكتاب إن أسلوب التكلفة المستهدفة يسعى إلى تحقيق ما يلي⁽²⁾:

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. العمل على خفض التكلفة في مرحلتي التخطيط وتصميم المنتج.
4. العمل على تحقيق ورقابة التكاليف في كافة مراحلها من تخطيط المنتج إلى التخلص منه.

¹ - أ.د. محمد الفاتح العشماوي ، محاسبة التكاليف المنظور التقليدي والحديث ، (عمان: دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2011م) ، ص 31-33.

² - د. فاروق جمعة عبد العال ، المدخل المتكامل لتخفيض التكلفة ورقابة الجودة لريادة السوق التنافسي في ظل تقنيات الانتاجية الحديثة ، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد الثاني ، 2001م) ، ص 95-96.

5. المساعدة في تحقيق ربح المخطط للمنظمة وأيضاً في تحقيق الأبعاد التنافسية للمنتج.
6. يعمل على إشباع رغبات واحتياجات العملاء من زوايا السعر والكلفة والجودة والوقت.
- مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة:**

يتضمن التكلفة المستهدفة سبعة مبادئ أساسية كما يلي⁽¹⁾:

1. **قياس سعر البيع المستهدف للتكلفة:** لتحديد التكلفة المستهدفة يجب القيام أولاً بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج، وبطرح الربح المستهدف من هذا السعر لنحصل على التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج في حدودها.
2. **التركيز على العملاء :** لابد من الاهتمام بمتطلبات العملاء من ناحية الجودة ، والسعر، والوقت المناسب للحصول على المنتج.
3. **التركيز على التصميم:** وهذا يعني فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية ، للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعة بأعلى كفاءة ممكنة كما يجب تصميم جميع الأوجه وفقاً للتكلفة المستهدفة للمنتج.
4. **التركيز على الإنتاج:** تعد هندسة التصميم هي العنصر الرئيسي في التكلفة المستهدفة ، إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود التكلفة المستهدفة.
5. **فرق عمل متداخلة المهام :** يتطلب تصنيع منتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات، كالمختصين في بحوث التسويق ، والبيع، والتصميم، وهندسة الإنتاج، وجدولة الإنتاج، والتجهيز، إدارة التكلفة .
6. **دورة حياة المنتج :** ينبغي أن ينتبه المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار، والعمل على تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج، سواء تكاليف توزيع أو الشراء أو التشغيل أو الصيانة وصولاً الى التكلفة المستهدفة.
7. **توجية سلسلة القيمة :** في بعض الأحيان قد تزيد التكلفة المخططة لها عن التكلفة المستهدفة ، وهنا يتم بذل جهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة ، ومن أجل تخفيض التكلفة المخطط لها.

طرق قياس التكلفة المستهدفة :

هنالك عدة طرق مستخدمة في تحديد التكلفة المستهدف وتختلف باختلاف الهدف من القياس وفلسفة وأهداف الإدارة الإستراتيجية، وأنوع المنتج ودرجة تقدمه، وغير ذلك من الاعتبارات، إلا أن الطرق الشائعة في هذا المجال هي⁽²⁾:

¹ - محمد خلف وآخرون، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة ، دراسة ميدانية على قطاع الصناعة الاداوية البيطرية الاردنية، (الرياض : مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والادارية – مجلد 21- العدد 1، ص 2008م) ، ص 176.

² - د. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن ، مرجع سابق ، ص ص 23- 24.

1. طريقة الإضافة:

وفق هذه الطريقة يتم تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو نشاط بدءاً من مستوى التكلفة الحالي ، مع الأخذ في الاعتبار أي تخفيضات محتملة في التكلفة لأسباب داخلية وخارجية، ويتم تجميع التكلفة لكل منتج طبقاً للوظائف التي يحققها للوصول الى التكلفة الإجمالية المستهدفة للمنتج، وتعتمد هذه الطريقة على اختبارات الجدوى للتحسينات الفنية والهندسية ذات القيمة التي يقترح إدخالها على المنتج عند تطويره، إلا أن أهم ما يعيب هذه الطريقة هو صعوبة ربطها بطريقة منتظمة بخطط الشركة وأهدافها الإستراتيجية، بالإضافة إلى صعوبة تقدير آثار التحسينات المتوقعة على تكلفة المنتج خاصة الجانب المتعلق بالعوامل الخارجية.

2. طريقة معدل تخفيض التكلفة :

يمكن تقدير التكلفة المستهدفة وفقاً لهذه الطريقة عن طريق محاولة تخفيض التكلفة الحالية للمنتج بمعدل معين يعكس معدلات التطور في أداء المهام، وعليه يمكن تطبيق هذه الطريقة على منتجات قائمة يراد تطويرها، أو في حال إنتاج المنشأة لمنتجات أخرى مشابهة للمنتج الجديد بشكل كبير. تكون معادلة التكلفة المستهدفة على النحو الآتي:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكاليف الحالية} - (\text{معدل التخفيض المستهدف} * \text{التكلفة الفعلية})$$

3. طريقة الخصم :

يتم وفقاً لهذه الطريقة تحديد التكلفة المستهدفة من خلال تحديد العائد المستهدف (معدل المستهدف) ثم سعر البيع المستهدف (السعر الذي يقبله المستهلك ويتمشى مع أسعار المنافسين)، وبذلك تصبح معادلة التكلفة المستهدفة كالآتي:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{معدل الربح المستهدف} .$$

تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق شيوعاً في التطبيق خاصة في الشركات اليابانية ، حيث أوضحت العديد من الدراسات أن أكثر من 85% من الشركات اليابانية تطبق طريقة الخصم ، وتمتاز هذه الطريقة على غيرها من الطرق الأخرى بأنها أكثر دقة وموضوعية بالإضافة الى أنها تأخذ في الاعتبار كافة العوامل المحيطة والمؤثرة على الأداء الداخلية كانت أم خارجية خاصة الأسعار المستهدفة التي ترضي العملاء والأرباح المستهدفة التي تحقق سياسة الإدارة وقيمة المساهمين فيما يضيف العشماوي ثلاثة طرق أخرى وهي⁽¹⁾.

4. طريقة فجوة التكلفة:

يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لهذا الطريقة بإضافة فجوة التكلفة الى التكلفة الجارية ذلك طبقاً للمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة الجارية} + \text{فجوة التكلفة}.$$

¹ - أ.د محمد عبد الفتاح العشماوي ، مرجع سابق ، ص ص 349-350.

5. طريقة إعادة النظر في معايرة التكلفة:

يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك يتحى معايير التكلفة لتصل إلى مستوى التكاليف المسموح بها، وعلى ذلك يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً للمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكاليف المعيارية بعد هندسة قيمتها.}$$

6. طريقة الحد الأدنى والأعلى:

يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك في المدى الذي يقع بين الحد الأدنى (التكلفة المسموح بها) والحد الأقصى (التكلفة المتوقعة للتصميم) ، يمكن بذلك تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً للمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{المدى بين التكلفة المقدرة والتكلفة المسموح بها.}$$

هنالك مجموعة من الأدوات المساندة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تتمثل في الآتي:

1. أسلوب هندسة القيمة :

يعتبر أسلوب هندسة القيمة من أحد أساليب الإنتاج المميزة ، حيث أنه 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 الإجراءات التي يجب أن يحتوي عليها المنتج وتلك التي يجب أن تحذف وتستبدل بأخرى أفضل منها.

يعرف أسلوب هندسة القيمة بأنها عملية فحص عناصر المنتج لتحديد ما إذا كانت تكلفة المنتج يمكن تخفيضها مع الحفاظ على الحالة الوظيفية وجودة أداء المنتج⁽¹⁾. ويعرفها البعض بأنها منهج لتصميم المنتج بما يعظم القيمة التي يحصل عليها العميل عن طريق إجراء فحص منظم للعوامل التي تؤثر على تكلفة المنتج، ومحاولة تأثير فيها بالتخفيض دون المساس بالكفاءة الوظيفية للمنتج⁽²⁾.

عرف أحد الكتاب أسلوب هندسة القيمة بأنها نشاط تصميم المنتج من زوايا مختلفة بأدنى تكلفة ممكنة وذلك من خلال إعادة النظر في الوظائف أو المنافع التي يحتاجها الزبون⁽³⁾.

يرى الباحث من خلال تعريف أسلوب هندسة القيمة ويمكن القول أن هندسة القيمة أسلوب فعال من أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة الحديثة الذي يعمل على تحسين وتوليد قيمة للشركة وللزبائن وذلك من خلال تحسين أنشطة تصميم المواصفات في المراحل ما قبل إنتاج المنتج، وكما يساعد هذا الأسلوب إدارة الشركة في اتخاذ القرارات المناسبة في تقديم منتجات أفضل، ويحقق ميزة تنافسية للشركة في ظل المنافسة الشديدة.

¹ - صفاء عبد الائم ، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، (القاهرة : جامعة عين شمس ، المجلة العلمية الاقتصادية والتجارة ، العدد الثالث ، 2001م) ، ص 475.

² - احمد زامل ، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة ، (بنها : جامعة بنها، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد الاول، 2007م) ، ص 337.

³ - د. مكرم عبد المسيح باسيلي، محاسبة التكاليف الاصلية والمعاصرة – رؤية استيراجية ، الجزء الاول ، (المنصورة : المكتبة العصرية للطباعة والنشر ، 2001م) ، ص 32.

2. أنشطة أسلوب هندسة القيمة:

يتطلب تطبيق أسلوب هندسة القيامة بمراحل التالية⁽¹⁾:

أ. تحديد مكونات المنتج التي يمكن خفض تكلفتها:

يتم اختيار مكونات المنتج المرشحة لعمليات خفض التكلفة وذلك عن طريق إعداد مؤشر القيمة حيث يعمل المؤشر على اختبار المكونات، فإذا كانت القيم عالية يشير المؤشر إلى أنها مرشحة لعمليات هندسة القيمة، وإذا كانت منخفضة يشير إلى عمليات التحسين المستمر.

ب. توليد أفكار خفض التكلفة:

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

ج. اختبار وتطبيق أفكار خفض التكلفة :

يتم تقييم أفكار خفض التكلفة لتأكد من جدواها فنياً ومالياً وقبولها لدى العملاء، على أن يتم اختيار الأفكار التي تثبت جدواها ويتقبلها العملاء ويتم إدخالها ضمن عمليات المنتج ومراحل إنتاجية مما يشكل ما يسمى بإدارة أفكار هندسة القيمة.

د. 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 الأولى للمنتج يتم تقدير التكلفة بشكل تقريبي ودون الدخول في التفاصيل ثم تتم مراجعة التصميم الأولى وإعداد تصميمات جديدة متصلة بتنفيذ أفكار هندسة القيمة.

يرى أحد الكتاب إن أسلوب هندسة القيمة لها إجراءات محددة تتمثل في الآتي⁽²⁾:

1. توجيه وإدارة بحوث التسويق نحو إعادة دراسة إمكانية رفع أسعار البيع دون المساس بالقدرة التنافسية أو دون التأثير على حصة المنشأة في الأسواق.
2. توجيه إدارة تصميم المنتج نحو إعادة النظر في مكونات المنتج ومراحل تصميمه ومكونات إجرائية بتكلفة أقل دون المساس بالخصائص الأصلية ومستوى الجودة المطلوب.
3. قيام إدارة الإنتاج بإعادة النظر في الأنشطة الجزئية والعمليات المحدثة للتكلفة لمحاولة اختصارها أو استبعادها الأنشطة التي لا تضيف قيمة دون المساس بقيمة المنتج وخصائصه ومستوى جودته.
4. إعادة النظر في بدائل عناصر المدخلات للبحث عن بدائل أخرى أقل تكلفة مع المحافظة على خصائص الجودة.

¹ - د. حسين محمد احمد ، مرجع سابق ، ص ص 118 - 119.

² - د . عاطف عبد المجيد ، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال الرقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية ، (اسيوط: جامعة اسيوط ، المجلة العلمية ، كلية التجارة ، العدد 28 ، 2000م) ، ص28.

5. إعادة النظر في التشكيلة البيعية التي تحقق وفورات في التكلفة الإنتاج أو تكلفة التسويق دون المساس بالقدرة البيعية أو الأسعار أو المركز التنافسي للمنشأة.
6. إعادة دراسة بدائل الشراء للخدمات ومصادرهما دون المساس بجودة وخصائص تلك الخدمات.
7. إعادة دراسة الخطة الإنتاجية والتخطيط المتزامن للعمليات ومستويات استغلال الطاقة الإلية ومستوى كفاءة العمالة ومرونة إنسياب العمليات، وتمثل التكلفة النهائية الناتجة عن تطبيق عمليات هندسة القيمة والتي لا يمكن في الأجل القصير تنديتها أكثر من ذلك (التكلفة المستهدفة).
8. التصميم النهائي للمنتجات ومعايير التكلفة حيث يتم في هذه المرحلة ترجمة التكاليف المستهدفة الي معايير أداء للأنشطة ومعايير تكاليف لكل نشاط مع تحليل تلك المعايير حسب العمليات والعناصر باعتبار أنها معايير ملزمة لكافة الأهداف المشاركة في التصميم والإنتاج لا يمكن تجاوزها، عند تحقيقها يتم تحقيق التكاليف المستهدفة، وتعتبر تلك بمثابة أهداف تحقيق الملائمة والقدرة التنافسية والخفض الايجابي للتكلفة.

فوائد استخدام أسلوب هندسة القيمة:

يحقق استخدام أسلوب هندسة القيمة العديد من الفوائد وهي كالآتي⁽¹⁾:

1. العمل على تبسيط وتتميط الأجزاء وتحسين الجوانب الوظيفية وتحقيق السلامة المهنية والتصميم الجيد.
2. تنسيق الإمكانيات والجهود الإدارية بما يحقق الرشد في القرارات الإدارية.
3. زيادة الإنتاجية وتخفيض تكاليف الإنتاج وتحسين هامش الربح.
4. زيادة رضا الزبون ورفع الروح المعنوية لدى العاملين.
5. تقديم منتج أفضل ذات منفعة دون زيادة تكلفته.

خطوات تطبيق مدخل هندسة القيمة:

يتميز أسلوب هندسة القيمة بوجود خطوات متسلسلة ومنظمة ينبغي إتباعها لضمان فعالية التطبيق وهي كالآتي:

1. التوجة: تكون هذه الخطوة قبل الشروع في تطبيق أسلوب هندسة القيمة، حيث يتم فيها تحديد فريق الدراسة ومجالها المناسب، ويتكون فريق الدراسة من أقسام الإنتاج والمبيعات والمشتريات والتصميم.
2. اختيار المنتج: واختيار منتج معين يتطلب ذلك موافقة الإدارة العليا في المنشأة وفقاً لعدة عوامل وهي : بحوث السوق لتحديد عمر المنتج، والتغيرات التي قد تطرأ على تكاليف المواد والعمالة وحجم الإنتاج والوفورات المنتظرة.

¹ - صباح فوزي صالح ، الادارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركة قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة، (غزة : الجامعة الاسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشور، 2014م) ، ص 38.

3. جمع البيانات والمعلومات: يجتمع فريق العمل للمرة الأولى حيث يقوم كل عضو بجمع البيانات والمعلومات التي في نطاق عمله.
 4. تعريف وظيفة المنتج: يتم تحديد الوظائف الرئيسية والثانوية للمنتج أي المميزات والخواص المتعلقة بوظيفة المنتج والخواص التي تساعد على بيع المنتج.
 5. التفكير بالحلول البديلة: تهدف هذه الخطوة إلى إيجاد أفكار جديدة لإنجاز الوظائف الرئيسية والثانوية، ويمكن الحصول على هذه الأفكار من خلال أسلوب العصف الذهني وقوائم الخواص.
 6. تطوير الحلول البديلة: يتم اختيار البديل الأفضل والأفضل وفقاً لمزاياه وعيوبه، فالبديل الأفضل هو الذي يحقق احتياجات المستخدم ويكون ملائماً للتنفيذ بأقل تكلفة.
 7. التطوير: يقوم فريق هندسة القيمة بتطوير البديل الأفضل من خلال تقديرات التكلفة والتحليلات الفنية، وذلك للتأكد من صلاحيته.
 8. تقديم حلول البديلة: يقدم الفريق تقرير مختصر مكتوب فيه توصياته إلى الإدارة.
 9. التنفيذ والمتابعة: تحتاج هذه الخطوة إلى توفير الأموال والوقت الكافي الذي قد يمتد لمدة سنين.
- التكلفة المتطورة أو التحسين المستمر:**

التكلفة المتطورة هي كلمة يابانية تعني التطوير والتحسين المستمر، وتعرف التكلفة المتطورة بأنها طريقة لتخفيض التكلفة وادخال تحسينات تدريجية على الإنتاج خلال دورة حياة المنتج⁽¹⁾.

طبقت العديد من الشركات الأمريكية نظام التحسين المستمر الياباني الأصل وحققت من وراء ذلك نتائج جوهرية دعمت ميزتها التنافسية، كما طبقت شركات بريطانية أخرى هذا النظام وحققت نتائج ملموسة منها خفض التكلفة الإضافية، خفض وقت الاستجابة لطلبات العملاء، تحسين جودة المنتجات، تخفيض نسب العيوب في المنتجات، خفض وقت الصيانة وخفض وقت التوريد ووقت فحص المواد الواردة⁽²⁾.

ذكر أحد الكتاب بأن مفهوم فلسفة التحسين المستمر فلسفة إدارية عصرية تسعى إلى تحسين جميع العمليات التي يتطلبها تقديم المنتج سلعة أو خدمة للعميل وبشكل مستمر لضمان توافرها مع احتياجات وتوقعات العملاء وإحداث تغييرات أو تعديلات تؤدي إلى استمرار هذا التوافق لاكتساب المنظمة ميزات تنافسية من خلال خفض وتجنب الأخطاء قبل وقوعها، التحديد الدقيق للمشاكل ووضع أساليب الحلول اللازمة لها ثم تحديد الانحرافات التي تحدث أثناء تقديم المنتج⁽³⁾.

يعرف هذا المدخل بأنه : نظام التحسين والتطوير المستمر على المراحل الإنتاج والتصنيع وذلك عن طريق إجراء عمليات تطوير وتحسين لأساليب وإجراءات الإنتاج وتأخذ هذه التحسينات أشكال تطوير

¹- Nachiket M .Vechalekar , **Cost and Strategic Management for Growth of SME Sector** , the Management Accountant , Volume 45 No .5, May ,2010, p364.

²- د. عطا الله وارد خليل ، استخدام نظام التحسين المستمر لدعم دور إدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية بمؤسسة الطيران العربية السورية ،(القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثالث ، المجلد الاول ، 2006م) ، ص233.

³- اروي عبد الحميد محمد نور ، ادارة الجودة الشاملة، (الخرطوم : دن ، 2008م)، ص116.

عمليات إعداد الآلات وتقليل الفاقد من العمليات الإنتاجية والإدارية عن طريق تنمية وتطوير العمال وزيادة أدائهم⁽¹⁾. ويسعى هذا المدخل الى إجراء تحسينات إضافية لعمليات الإنتاج الحالية أو تصميم المنتج وهذه التحسينات تأخذ شكل تطوير عمليات الإعداد وتحسين أداء الآلات لخفض الفاقد وزيادة تدريب العمالة وتحفيزها وتشجيعها على التعرف وتطبيق المتغيرات اليومية المتزايدة التي يمكن أن تحسن أداء التكلفة والجودة، بحيث يهتم بالروح المعنوية للأفراد وبتنمية المقدرة الفكرية لديهم نحو الإبداع والإبتكار والوقوف على المشاكل وإيجاد الحلول الجذرية لها، كما أنه يهتم بتنمية روح الفريق لديهم والقدرة على العمل الجماعي، بحيث يكون هدف الفرد هو نفسه هدف المجموعة ككل، وشعور ذلك الفرد بالفخر حتي لو استطاع إنجاز أبسط التغيرات ، وهو يهدف الى إزالة جميع نواحي الإسراف والتبذير وتقليل الفاقد من العملية الإنتاجية أو الأنشطة الإدارية ، وبالتالي الحصول على منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف.

ويتضمن هذا النظام الخصائص والمبادئ التالية⁽²⁾:

1. التقييم المتواصل.
2. التركيز على استخدام الوثائق والمستندات.
3. وضع المقاييس لأفضل أداء ولأفضل الحلول المبتكرة، ومن ثم مقارنة تلك المقاييس بالتحسينات الناتجة على المنتج وعلى اقسام ومراحل العملية الإنتاجية للتعرف على مدى جدوى تلك التحسينات.
4. استخدام مبدأ الإدارة المرئية أو المرنة، وهي التي تعني مشاركة جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية على امتداد السلم الوظيفي.

أهداف التحسين المستمر

تتمثل أهمأهداف التحسين المستمر في النقاط التالية⁽³⁾.

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

¹ - العمائدة زياد عودة ابنية ، خليل عطا الله وراذ، العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، (القاهرة : جامعة عين شمس ، مجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث ، 2009م) ، ص ص 206.

² - ميساء محمود محمد راجحان ، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية علي المشروعات الصناعية في مدينة جدة ، (الرياض: جامعة الملك عبد العزيز ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2002م)، ص 95.

³ - اروي عبد المجيد محمد نور ، مرجع سابق، ص 119.

بينما يرى (آخر) أن الهدف الأساسي لأسلوب التحسين المستمر هو إجراء تحسينات مستمرة في هيكل التكاليف بما يحقق كفاءة استعمال موارد المنشأة ومن ثم تخفيض التكلفة وتقليل الضياع الناتج عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج بالاعتماد على مشاركة وتعاون جميع العمليات⁽¹⁾.

فوائد التحسين المستمر

فوائد تطبيق تقنية التحسين المستمر⁽²⁾.

1. جعل العمل أكثر سهولة وأكثر إنتاجية من خلال تضافر جهود جميع الأقسام في الشركة.
2. تساعد الشركة على مواجهة التحديات وضغوطات المنافسة، والمحافظة على هامش ربح مناسب.
3. تساعد على تخفيض تكلفة الإنتاج سنة بعد أخرى من خلال تحسين المستمر للأنشطة الشركة.
4. تحسين نوعية المنتج أو الخدمة المقدمة، وأيضاً إرضا الزبون وإشباع رغباته.

خطوات تطبيق التحسين المستمر

يعتبر الهدف الرئيسي من التحسين المستمر في الأداء هو زيادة مستوى رضا عملاء المنشأة، حيث يتم تطبيق هذا الأسلوب وفق الخطوات الآتية⁽³⁾:

1. تحليل وتقييم الوضع الحالي للمؤسسة بهدف تحديد الآلات التي تحتاج الى تحسين.
2. وضع الأهداف الخاصة بالتحسين، وإيجاد الحلول الممكنة لتحقيق هذه الأهداف.
3. تقييم الحلول المقترحة والمفاضلة بينها، ومن ثم تطبيق الحل الأفضل الذي تم الاتفاق عليه.
4. قياس وتحليل وتقييم النتائج الناجمة عن تطبيق الحل الذي تم اختياره من أجل التأكد من تحقيق الأهداف المطلوبة.

5. وضع التعديلات اللازمة والتغييرات الواجبة.

ثانياً: التكلفة على أساس النشاط :

مفهوم أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC):

نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) هو طريقة تقود الى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أو تكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت منها، ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وفقاً لمعدل استفادتها الأنشطة⁽⁴⁾.

كما عرف آخر نظام التكلفة على أساس الأنشطة أنه يقوم بتخصيص التكاليف الإضافية بشكل أكثر دقة عن طريق تقسيم الأنشطة المختلفة إلى مستويات متعددة (مستوى الوحدة والدفعة والمنتج والمنشأة) ثم

¹ - د. حيدر علي المسعودي ، مرجع سابق ، ص 180.

² - ديون عبد القادر ، دور مدخل التكاليف التكنولوجية في ادارة التغيير في المؤسسة ، (الجزائر : جامعة ورقلة، مجلة الباحث، العدد السادس، 2008م) ، ص 159.

³ - فلة العيهار، دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية، (الجزائر : وزارة التربية والتعليم العالي والبحث العلمي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بالخروبة، 2005م)، ص 35.

⁴ - إسماعيل حجازي ، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة ، (عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع، 2013م) ، ص 99.

يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على عناصر التكلفة المختلفة باستخدام مسببات التكلفة التي تربط بعلاقة سببية مناسبة مع عناصر التكلفة وبالتالي يتم تجنب النتائج المضللة التي كان يسببها النظام التقليدي (1).

يلاحظ الباحث أن كل التعريفات على أن أسلوب الأنشطة يقوم بتخصيص التكاليف الإضافية بشكل أكثر دقة من النظام التقليدي وبالتالي الحصول على المعلومات تساعد الإدارة في إتخاذ القرارات الرشيدة. وتستند فلسفة هذا النظام الى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة، في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة، ومن ثم يجب أن ننسب التكاليف إلى أنشطة معينة، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة إلى المنتجات التي تحقق الطلب على موارد هذه الأنشطة، وبالتالي يقوم نظام المحاسبة على أساس الأنشطة على مبدأ رئيسي مؤداه الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، ثم الربط بين الأنشطة والمنتج النهائي سواء كانت وحدات منتجة أو خدمات أو عملاء أو مشروعات (2).

يلاحظ الباحث من خلال التعريف بأنه نظام محاسبي وإداري متطور، يهدف الى تخصيص التكاليف غير المباشر بشكل دقيق وموضوعي، بغرض زيادة فعالية نظام التكاليف، من خلال تحليل الأنشطة اللازمة لأداء المنتجات أو الخدمات وحساب تكلفة كل نشاط أو مجمع تكلفة على حده، ومن ثم ربطها بالمنتجات أو الخدمات لتحديد تكلفتها بشكل دقيق وموضوعي.

كما عرف أحد الكتاب بأن نظام التكلفة على أساس النشاط هو نظام لتخصيص الكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على عناصر الكلف والتي تمثل الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها (3).

كما عرف نظام التكلفة على أساس النشاط هو نظام لجمع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي والذي يتعقب أنشطة المنشأة المهمة وصلتها بتكاليف الإنتاج (4).

عرف آخرون نظام التكلفة على أساس النشاط بأنه مجموعة من الإجراءات المحاسبية المترابطة والمتكاملة التي تهدف إلى قياس التكلفة وربحية المنتجات أو الخدمات التي تقدمها المنشأة، عن طريق تقسيم الأداء إلى مجموعة من الأنشطة وإيجاد تكلفة كل نشاط على حدة، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات أو الخدمات في ضوء تحركات تكلفة ملائمة (5).

1- صلاح الدين عبد المنعم المبارك ، محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية مدخل إدارة التكلفة ، (الاسكندرية : مكتبة الوفاء القانونية ، 2013م) ، ص 238.

2- هاشم احمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، (الاسكندرية: الدار الجامعية ، 2000م)، ص 21.

3- د. إسماعيل حجازي ، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة ، (عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع 2012م) ، ص 98.

4- نجوى عبد الصمد ، دور نظام التكاليف على أساس النشاط في تحسين تنافسية منشأة الأعمال ، (الجزائر : جامعة محمد خيضر بسكرة ، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية وتحولات المحيط ، 30 / 29 أكتوبر 2002م).

5- د. حنفي زكي عيد وآخرون ، أساسيات محاسبة التكاليف ، (القاهرة : مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، 2000م)، ص 420.

عرف أحد الباحثين نظام التكلفة على أساس النشاط بأنه منهج معين يعتمد على المقومات الأساسية لتحقيق أكبر درجة من الدقة في تحديد التكاليف بالمقارنة مع النظم المتعارف عليها⁽¹⁾.

أهداف التكلفة على أساس النشاط :

يسعى أسلوب التكلفة على أساس النشاط لتحقيق عدة أهداف منها:

1. تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
2. تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.
3. التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشر بين المنتجات المختلفة.
4. يساعد إدارة المنشأة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف من ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدا.
5. يساعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط إدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف مثل تلك الأنشطة.
6. تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

الخطوات المتبعة في تطبيق نظام ABC:

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على اساس النشاط ما يلي:

1. تحديد الأنشطة: يعتمد أسلوب ABC على دليل الأنشطة، بحيث يشتمل على كافة الأنشطة التي تقوم بها الدوائر المختلفة كما نعلم أن عملية إنتاج منتج معين يتطلب أو يشمل عدد كبير من الأنشطة، علماً أن زيادة عدد الأنشطة هذه تؤدي الى تعقيد العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج، وهذا ما ينعكس سلباً على تكلفة وضع النظام وتنفيذه، لذلك فإن تحديد عدد الأنشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف الخاصة بكل نشاط، ويتم ذلك عن طريق الدراسة والإلمام الجيد بكل الأنشطة، حيث يتم إعداد قائمة مبدئية لكل الأنشطة والقيام بدراسة كل الجوانب المتعلقة بها وخاصة بالنسبة لتأثيرها على المنتجات والأنشطة الأخرى، ويكون ذلك من خلال الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة وترتيبها حسب أهميتها، واستبعاد الأنشطة عديمة القيمة أو التي تؤثر سلباً على مجمل القيم أو التي لا يمكن قياسها كمياً، كما يمكن جمع باقي الأنشطة إذا كان لها نفس المسبب للتكلفة، ومن أهم الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة على سبيل المثال: إعداد وتحضير الوجبات الغذائية، وتوفير الحراسة والأمن، التموين بالمواد الأولية والعتاد، التخزين، نشاط المتابعة، إصلاح وصيانة.

2. تحديد تكلفة الأنشطة: تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي يمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة ويعتبر ذلك تبويباً للتكلفة طبقاً لعلاقاتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة، ويتم تتبع التكاليف الخاصة

¹ - د. محمد عوض الله ابو محمود ، استخدام نظام محاسبة التكاليف علي اساس النشاط في المنظمات الصحية كاداة لترشيد القرارات الادارية ، (القاهرة : جامعة الازهر ، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة ، العدد الاول ، 2007م) ، ص 265.

باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة)، والذي يكون مقياساً هاماً لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط⁽¹⁾.

3. تحديد مسببات التكلفة: بعد الإنتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة، والتي هي عبارة عن العوامل التي أدت الى نشوء النشاط أو تؤثر في تكلفة النشاط⁽²⁾، كما تعتبر أيضاً وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس النشاط، والهدف منه هو تحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات وغيرها من مواضع التكلفة، وتتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عامل مرتبط بالنشاط، وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة، ومن خلال هذه المرحلة تقوم المؤسسة بنمذجة العلاقات السببية وهذا انطلاقاً من أن الأعباء غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم وإنما لتتوزع على المنتجات وتعد العمليات⁽³⁾.

3. شروط اختيار مولدات التكلفة: يجب اختيار مسبب التكلفة الذي يجعل تكلفة تطبيق النظام أقل ما يمكن، وذلك دون الإنحراف على مجال الدقة المرتقبة، وهناك مجموعة من الشروط يجب أخذها بعين الاعتبار عند عملية الاختيار نذكر منها: القابلية للقياس، سهولة الحصول على المعطيات المتعلقة بها، مدى قوة ارتباطها مع تكلفة النشاط، أن يعبر مولد التكلفة عن حقيقة النشاط المقاس.

4. شروط تحديد عدد مسببات التكلفة: كما نعلم أن زيادة عدد هذه المسببات يخلق درجة كبيرة من الدقة هذا من جهة، ويكلف ويعقد النظام من جه أخرى، فلهذا يجب مراعاة بعض العوامل عند القيام بتحديد العدد الملائم من مسببات التكلفة وهي: الدقة المطلوبة في بيانات التكاليف، وتنوع الإنتاج، نسبة تكلفة النشاط الى إجمالي تكاليف الأنشطة ككل، تكلفة تجميع بيانات مولدات التكلفة.

5. تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات: بعد تحديد تكلفة الأنشطة وتحديد المسببات والعدد المناسب لهذه المسببات تأتي أخيراً مرحلة تحديد سعر التكلفة، وذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد مولدات التكاليف لفترة معينة نتحصل على تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة النشاط الفعلي، اي تقوم بتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية، وذلك من خلال تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، وسير هذه الوحدة بين الأنشطة من بداية تصنيعها الى أن تصبح وحدة تامة، ويكون تخصيص تكلفة النشاط على مختلف المنتجات المستهلكة له على أساس كمية مولد التكلفة المخصص للمنتج ومنه يحسب سعر التكلفة وفق العلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{الأعباء المباشرة} + \text{نسبة الأعباء غير المباشر.}$$

¹ - هاشم احمد عطية، مرجع سابق، ص 28.

² - طلال جيجان العكاوي، تقييم اثار ومعوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في البنوك التجارية الأردنية، (عمان : جامعة البترا الخاصة، مجلة البصائر، المجلد 80، العدد 10، 2004م)، ص 65.

³ - د. رحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات التسيير ومساعد علي اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة، (الجزائر : جامعة الجزائر، رسالة دكتوراة دولة في العلوم الاقتصادية، 2005م).

مقومات أسلوب التكلفة على أساس النشاط :

تتمثل أهم المقومات التي يقوم عليها هذا الأسلوب فيما يلي:

1. الأنشطة:

يعد مفهوم النشاط جوهر طريقة التكاليف على أساس النشاط فحسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المتجانسة بدل تقسيمها إلى مراكز تحليل، وهذا يعني أن نظام التكلفة على أساس النشاط يقدم المؤسسة كلها كسلسلة من الأنشطة المترابطة في إطار عمليات معرفة بوضوح . عرف النشاط بأنه عبارة عن مجموعة من الأعمال أو المهام التي تهدف إلى تحقيق إضافة قيمة معينة أو تسمح بتحقيق هذه الإضافة في المدى القصير والطويل.

تعريف آخر للنشاط هو عبارة عن القيام بفعل ما وبكيفية معينة، مستهلكة في ذلك حجماً من الموارد، وهذا يعني أن وراء كل نشاط هناك أفعال تستهلك موارد والتي تسمح بإضافة قيمة لإنتاج منتج معين. وعرف النشاط بأنه (مجموعة من المهام الأساسية والمتناسقة فيما بينها والتي تسعى لتحقيق هدف محدد مسبقاً ، هذه المهام الناتجة على توليفة من الموارد البشرية والتكنولوجية).

يعرف النشاط على أنه (حدث أو عملية تتسبب في نشأة أو إيجاد تكاليف في المنشأة مثل إعداد الآلات، طلبات الشراء، فحص الجودة، الصيانة، مناولة المواد ، الشحن، إستلام المواد استهلاك القوى المحركة، إصلاح الإنتاج المعيب وغير ذلك من الأنشطة التي تستهلك مجموعة من المواد للقيام بالإنتاج⁽¹⁾).

تعتبر الأنشطة هي بؤرة التركيز في ظل أسلوب المحاسبة على التكاليف على أساس الأنشطة وبصفة عامة يمكن تقسيم الأنشطة التي يمكن أن تؤدي لإنتاج منتج معين أو تقديم خدمة وفقاً لخاصية التسلسل أو الدرجة وهذه الخاصية هي أساس في تخفيض العيوب الموجودة في ظل المنهج التقليدي، حيث يتم التعامل مع الأنشطة التي يتم تحديدها في المنشأة عن طريق تقسيمها إلى أربعة مجموعات رئيسية وهي على النحو التالي⁽²⁾.

أ. أنشطة مرتبطة بوحدة المنتج:

هي الأنشطة التي يتم أدائها عند إنتاج كل وحدة من وحدات منتج معين، بالتالي فهي تختلف باختلاف أنواع وإعداد الوحدات المنتجة وتكاليف هذه الأنشطة تتضمن المواد، الأجور المباشر، وبعض التكاليف الأخرى التي يمكن تتبعها لوحدة المنتج.

ب. أنشطة مرتبطة بالدفع الإنتاجية:

هي الأنشطة التي يتم أدائها لكل دفعة إنتاجية وذلك بغض النظر عن عدد الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة، ومن أمثلتها تهيئة وتجهيز الآلات وطلب شراء مجموعة الأجزاء وبالتالي فإن تكلفة أداء تلك

¹ - د. محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح ، محاسبة التكاليف - القياس - الرقابة - اتخاذ القرار، (الإسكندرية:الدار الجامعية ، 2012م)، ص348.

² - د. رضا ابراهيم صالح ، مدخل المحاسبة عن التكلفة على اساس النشاط لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات ، (الرياض : معهد الادارة العامة ، مجلة الادارة العامة ، المجلد الثاني والاربعون ، العدد الاول ، 1423هـ / 2002م) ، ص ص 67- 70.

الأنشطة لا ترتبط بعدد الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة إنتاجية، وبناء على ذلك فإن مسببات التكاليف الخاصة بتلك النوعية من الأنشطة قد تكون عدد أوامر الإنتاج أو عدد مرات الفحص، وذلك لتسهيل عملية تخصيص تكاليف تلك الأنشطة على المنتجات المختلفة.

ج. أنشطة مرتبطة بالخط الإنتاج:

هي نوعية من الأنشطة التي يتم أدائها كلما كانت هناك حاجة لتدعيم المجموعات المختلفة من المنتجات، وبالتالي فهي أنشطة تفيد وحدات منتج واحد ومن أمثلة هذه النوعية: نشاط تغير مواصفات منتج معين ، نشاط إعداد اختبارات خاصة لجودة أحد المنتجات، وبالتالي فإن تكلفة تلك النوعية من الأنشطة يتم تحميلها على الإنتاج باستخدام مسببات تكلفة تتوافق مع خصائص المنتج نفسه، وذلك عدد المكونات التي يحتويها المنتج، أو عدد أوامر التغيرات الهندسية اللازمة للمنتج.

د. أنشطة مرتبطة بعمليات المنشأة ككل :

هي الأنشطة التي يتم أدائها لدعم عمليات المنشأة بصورة كلية وتتعلق بإمداد الخدمات الإنتاجية والإدارية المختلفة، وهي أنشطة تتسبب في حدوث تكلفة تتركز على إنتاج منتجات أو أداء خدمات معينة وذلك بشكل منفصل تماماً عن حجم الإنتاج، ومن أمثلة هذه النوعية من الأنشطة ما يتعلق بأنشطة الشؤون المالية والعلاقات العامة والنظافة والأمن .

2. المسارات:

يعرف المسار على أنه (مزيج من الأنشطة توجد بينهم رابط لتحقيق هدف مشترك يتمثل في المساهمة في إنتاج سلع أو خدمات وتسليمها في النهاية الى العملاء)⁽¹⁾.
تنقسم المسارات الى النوعين الآتيين⁽²⁾:

أ.مسارات الرئيسية:

هي تلك التي تقود مباشرة الى العميل النهائي فعلى سبيل المثال، مسار محدد للطلبات، التوزيع، إعداد التقارير، التحصيل وغير ذلك.

ب.المسارات الداعمة:

هي التي تساعد من جهة وبطريقة مباشرة أعمال المسارات الرئيسية فعلى سبيل المثال، مسار اختيار موظفين جدد.

3. مسبب (موجة، محرك) التكلفة :

محرك التكلفة (عبارة عن وحدة قياس لتحديد المستوى أو الكمية التي انجزها النشاط)⁽³⁾.
يتبين من التعريف أعلاه أن محرك التكلفة هو وحدة القياس التي تستخدم في تحديد المستوى أو الكمية التي انجزها المهمة او الحدث.

¹ - د. محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح ، مرجع سابق ، ص351.

² - المرجع السابق ، ص 352.

³ - د.شماس كامل موسي، د. اشرف صالح سليمان ، محاسبة التكاليف ، (القاهرة : دن ، 2010م / 2011م)، ص353.

يعرف عاشور محرك التكلفة بأنه (مقياس كمي للعلاقة بين متغيرين أحدهما متغير مستغل والآخر متغير تابع، وتتمثل العلاقة المادية بين هذين المتغيرين في الطلب الذي ينشأ من جانب المتغير المستغل على المتغير التابع)⁽¹⁾.

تعرف مسببات التكلفة بأنها (العوامل التي تؤثر في التكلفة ويؤدي التغيير فيها الى تغيير في التكلفة الكلية لوحدة موضوع القياس التكاليفي)⁽²⁾.

كما يعرف مسبب التكلفة على أنه (أي حدث أو عملية مسببة للتكلفة وهو مرادف لاصطلاح غرض أو موضوع التكلفة (Cost Object)⁽³⁾).

عموماً مسبب أو محرك أو موجه التكلفة هو العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة ويمثل في العادة السبب الأساسي لمستوى أو حجم النشاط، وتحليل مسببات التكلفة للأنشطة يتناول سبب حدوث التكلفة، ولأغراض قياس تكلفة المنتجات يجب التمييز بين مسببات التكلفة للمرحلة الأولى في دورة تحميل التكاليف الخاصة بتخصيص الموارد على الأنشطة، وهي تمثل مسببات لاستخدام الموارد بواسطة مراكز النشاط ومن أمثلتها: عدد أوامر التشغيل، عدد الفاحصين، عدد الكيلوات ساعة المستخدمة.

أما النوع الثاني وهو مسببات التكلفة للمرحلة الثانية في دورة تحميل التكاليف، وهي التي تستخدم في تحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات ويمثل مسبب التكلفة من هذا النوع العامل الأساسي في تكوين مجتمعات التكلفة، حيث تكون لكل مجمع تكاليف مسبب واحد للتكلفة، وقد تواجه عملية اختيار مسبب تكلفة لكل نشاط بعض الصعوبات التي قد تتطلب استخدام المقاييس الاقتصادية لتحديد أفضل مسبب للتكلفة يمكن استخدامه للتعبير عن سلوك التكاليف بكل نشاط . وإذا تم تجميع مجموعة غير متجانسة من الأنشطة في مجمع تكلفة، فإن ذلك يؤدي الى صعوبة استخدام مسبب تكلفة وحيد لها، مما يسبب قصوراً في تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات، ويتطلب استخدام مدخل المحاسبة على تكاليف الأنشطة فهماً وتحديداً للعوامل أو المتغيرات التي تنشئ نشاطاً ما، ومن ثم تسبب حدوث تكاليف ذلك النشاط وكذلك تحديد المسببات التي يتم عن طريقها توزيع تكاليف النشاط على المنتجات، وعلى الرغم من أن زيادة عدد ونوعية مسببات التكاليف قد يؤدي الى دقة النتائج المرجوة من تطبيق نظام المحاسبة على تكاليف الأنشطة، إلا أنه من ناحية أخرى قد يؤدي إلى تعقيدات في التطبيق وارتفاع تكاليفه نظراً لتنوع وتعدد البيانات التي يتعين جمعها وتحليلها عن أنشطة المنظمة⁽⁴⁾.

هنالك ثلاثة عوامل هامة يجب مراعاتها عند اختيار محركات التكلفة للأنشطة وهي:

¹ - امنة علي احمد تيام ، قياس التكاليف علي اساس النشاط – مدخل استراتيجي للرقابة وتقييم الاداء ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير محاسبة ومراجعة غير منشورة ، 2009م) ، ص 78.

² - هورنجرن وفوستر ، نقلاً عن : د. علاء الدين محمد محمد البتانوني ، استخدام التكلفة علي اساس النشاط في تحليل ربحية العمل ، (المنصورة: جامعة منصوره ، كلية التجارة ، مجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد الحادي والثلاثون ، العدد الثاني 2007م) ، ص ص 309-310.

³ - د. السيد عبد المقصود ديبان وآخرون ، في مبادئ التكاليف ، (الاسكندرية : الدار الجامعية 2004م)، ص 410.

⁴ - د. رضا ابراهيم صالح ، مرجع سابق ، ص ص 70-71.

1. **درجة الارتباط:** ينصب المفهوم الاساسي لمدخل التكلفة على أساس النشاط في تتبع تكاليف كل نشاط لخطوط المنتج على أساس كمية استهلاك كل خط منتج من محرك التكلفة المحدد للنشاط وتعتمد دقة نتائج تتبع التكاليف على درجة الارتباط بين استهلاك النشاط واستهلاك محرك التكلفة.

2. **تكلفة القياس:** تتسم التكلفة على أساس النشاط بزيادة عدد مجموعات تكاليف الأنشطة ومحركات التكلفة المرتبطة بها، ومن المعلوم، إن زيادة عدد ونوع محركات التكلفة وإن كان يؤدي الى زيادة دقة تتبع فإنها تؤدي الى زيادة تكلفة القياس، وبالمثل فإن زيادة درجة الارتباط بين محرك التكلفة والاستهلاك الفعلي للنشاط وإن كان يؤدي الى زيادة دقة تحديد التكلفة إلا أنه قد يؤدي الى زيادة التكاليف لارتفاع تكاليف القياس.

3. **التأثيرات السلوكية:** إذا كانت دقة تتبع التكاليف تتوقف على عدد ونوع محركات التكلفة فإن محرك التكلفة المختار يكون له آثار سلوكية مرغوبة أو طاردة على المستوى الأدنى للأفراد، على سبيل المثال بالنسبة لنشاط مناولة المواد وإن كان يعتبر عدد المرات التي يتم فيها تحريك المواد المقياس الأكثر مناسبة لاستهلاكه لأغراض تتبع التكلفة إلا أنه أيضاً له آثار سلوكية مرغوبة تتمثل في تحفيز المدراء على تخفيض وقت تحريك المواد ونقلها الى المصنع، وبالتبعية تخفض تكلفة مناولة المواد، وأيضاً يعبر عن عدد مرات الاتصال بالمواد محرك التكلفة المناسب لنشاط الشراء لأغراض اختيار المورد المناسب، وإذا حاول مدير المشتريات الحد من عدد مرات اتصاله بالموردين فهذا قد يؤثر بشكل سلبي على اختيار المورد (المناسب) إذ إنه سوف يفشل في اختيار المورد صاحب أعلى جودة وأقل تكلفة.

تنقسم محركات التكاليف إلى نوعين رئيسيين هما⁽¹⁾.

محركات التكاليف الهيكلية:

يقصد بها المحركات التي ترتبط بالقرارات الإدارية في خمسة مجالات أساسية ، وقد يكون تأثير هذه المجالات على المنظمة إيجابياً أو سلبياً تتمثل هذه المجالات في الآتي:

1. **الحجم (Scale):** ويقصد به حجم الاستثمار الذي يجب أن توفره المنظمة خلال دورة حياة المنتج بداية من البحوث والتطوير ومروراً بالتصميم والإنتاج والتسويق وحتى خدمات ما بعد البيع على أن يتم هذا الاستثمار في ضوء الجودة التي تسعى المنظمة الى تحقيقها وبما يدعم مركزها التنافسي.

2. **الطاقة (Capacity):** أو المجال ويقصد بالطاقة حجم الإنتاج الممكن تحقيقه، أما المجال فيقصد به درجة التكامل الرأسي خلال دورة حياة المنتج.

¹ - د. محمود عبد الفتاح إبراهيم رزوق ، الاختيار الأمثل لمحركات التكاليف كمدخل مقترح لتخفيض التكاليف في ظل نظام التكلفة علي اساس النشاط ، (المنصورة : جامعة المنصورة كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد التاسع والعشرون ، العدد الاول ، 2005م)، ص 9.

3. الخبرة : يقصد بها ما تكتسبه المنظمة من خبرة نتيجة تكرار عدد مرات قيامها بنفس الأنشطة، ومدى الاستفادة من هذا التكرار وفقاً لمنحى التعلم، وبما يعكس أثر تلك الخبرة على هيكل التكاليف بالمنظمة وعلى مستوى تكلفة الوحدة المنتجة.

4. التكنولوجيا: ويقصد بها التكنولوجيا المستخدمة (منخفضة، متوسطة، عالية) في أداء الأنشطة خلال دورة حياة المنتج، وما قد يترتب على نوع التكنولوجيا المستخدمة من التخلي عن بعض الأنشطة أو خلق أنشطة جديدة، وما إذا كان نوع التكنولوجيا يعتمد على درجة عالية أو متوسطة أو منخفضة من الآلية، وأثر ذلك على حجم العمالة المطلوبة (كثيفة/متوسطة الكثافة/منخفضة الكثافة).

5. درجة التعقيد: يقصد بها التعقيد الناتج عن تعدد المنتجات أو الخدمات وتعدد مواصفات كل منتج أو خدمة، تعدد مستويات انجاز كل صفة من المواصفات، وأثر كل ما سبق على هيكل التكاليف بالمنظمة.

محركات التكلفة التنفيذية:

يقصد بها المحركات المباشرة لحدوث التكلفة وتحديد هيكل التكاليف بالمنظمة وتحديد مدى قدرة المنظمة على تنفيذ خططها، وتحقيق أهدافها بنجاح ويكون لهذه المحركات تأثيراً كبيراً في تخفيض التكاليف ومن ثم دعم المركز التنافسي للمنظمة، وتعكس محركات التكاليف التنفيذية أثر القرارات الإدارية في ستة مجالات أساسية ويكون هذا التأثير إيجابياً فقط على المنظمة وتتمثل هذه المجالات في الآتي:

1. درجة مشاركة العاملين:

يقصد به درجة مشاركتهم في تنفيذ برامج المنظمة، وفي تحقيق التحسين المستمر للمنظمة من خلال تحقيق أفضل مستوى من الأداء التنفيذي ، مما يؤدي الى تخفيض التكاليف ويساعد على تحقيق حاجات ورغبات العملاء والمستهلكين، وبما يدعم القدرة التنافسية للمنظمة ويمكن تحقيق ذلك أيضاً من خلال تطوير عمليات قياس وتقويم الأداء في ضوء إستراتيجية وأهداف المنظمة، وما تعمل على تطبيقه من أنظمة حديثة (نظم إنتاجية/ نظم تكاليف) ومدى مشاركة العاملين في إعداد وتنفيذ برامج التحسين المستمر.

2. درجة تحقيق الجودة الشاملة :

يقصد بها مدى تحقيق التكاليف بين جهود القائمين بجمع الأنشطة بالمنظمة بهدف التطوير الشامل والمستمر للمنتج أو الخدمة، على أن يتم ذلك في الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، وبما يحقق الوفاء بحاجات ورغبات الاطراف التي لها مصلحة في المنظمة (من داخل المنظمة أو من خارجها). المكونات الفنية للمنتج يقصد بها التوصيف الهندسي والفني لمكونات المنتج ، ويراعي فيها المواصفات التي نفي بالحاجات الاستعمالية والحاجات الجمالية للعملاء والمستهلكين وفي ظل الجودة المناسبة .

العلاقة بين المنظمة وكل من العملاء والموردين ، وضرورة المشاركة بين المنتج وكل من العملاء والموردين ، حيث تتأثر قرارات المنتج برغبات المستهلك خلال دورة حياة المنتج منذ مرحلة الشراء من المورد وحتى مرحلة خدمات ما بعد البيع ، وإن العملاء والموردين يمثلان عنصرين لهما دورهما الأساسي في تخفيض التكاليف ، وتحسين المركز التنافسي للمنظمة وقد أشارت الدراسة الى أهمية دمج محركات التكاليف مثل العملاء والموردين ضمن التكاليف الإيجابية للإنتاج، وأهمية التكامل الفعلي بين المنتج وكل من العملاء والموردين، على أن يعتمد هذا التكامل على تقنية المعلومات مما يؤدي الى تحسين سلسلة القيمة، وبما يحقق التنسيق بين الأنشطة لخلق قيمة أكبر لها ، وأشارت الدراسة الى أنه يمكن تحقيق ذلك في ظل المحددات التالية⁽¹⁾:

أ/ عند التعامل مع الموردين:

يجب أن تركز مقاييس الأداء على السرعة وعلى تخفيض التكاليف خاصة في ظل سياسة الإنتاج في الوقت المحدد كما يجب تحقيق كفاءة التوريد بهدف إنكماش الوقت بين طلب واستلام الطلبات مع خفض تكاليف التخزين.

ب/ عند التعامل مع العملاء :

يجب التنسيق مع العملاء فيما يتعلق بالتقنيات المرتبطة بطبيعة المنتج والتي ترتبط بالحاجات الحالية والمتوقعة للعملاء كما يجب مساعدة العملاء على تحديد التكنولوجيا المناسبة حالياً والمتوقع أن تسود مستقبلاً، ومدى توفير الخبرات والكفاءات التي تتناسب مع هذه التكنولوجيا. وانتهت الدراسة الى أن التكامل الفعلي مع العملاء يساعد على الوفاء بحاجاتهم بشكل أكبر وأسرع وأكثر كفاءة، خاصة إن هذه الحاجات متغيرة باستمرار، ومن ثم تتغير القيمة من وجهة نظر العملاء مع تغيير هذه الحاجة، نظراً لأن العميل هو الذي يحدد حاجاته، ويحدد أيضاً ما يجب الاهتمام به بشكل أكبر من غيره، وضرورة توقع التغيرات المحتملة في قيم أنشطة القيم من وجهة نظر العملاء بالإضافة الى ضرورة توفير المعلومات الدقيقة التي تتيح للمنتج التعامل مع الموردين بسرعة وبطريقة أفضل أما بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر، ذلك باعتبار استقلال العلاقة بين المنظمة وكل من العملاء والموردين إحدى محركات التكاليف التنفيذية.

ج/ كفاءة استخدام الطاقة المتاحة:

ويقصد بها توفير المعلومات الملائمة لمتخذي قرارات التشغيل ويرى أنه يمكن تحقيق ذلك من خلال الفصل بين التكلفة المرنة والتكلفة الإلزامية للنشاط والتي يحتاجها مخطو قرارات التشغيل مما يساعد على تحديد التوليفة المثلى للإنتاج في حالة وجود طاقات غير مستغلة لدى المنظمة على أن يؤخذ في الاعتبار الوفاء بحاجات ورغبات العملاء والمستهلكين في المقام الأول في ظل إستراتيجية طويلة الأجل للمنظمة.

¹ - المرجع السابق ، ص ص 10-11.

د/ كفاءة التنظيم بالمنظمة:

ويقصد بها كفاءة التنظيم الداخلي لخطوط الإنتاج بما يحقق سرعة الأداء وخفض التكاليف، حيث يمكن تخفيض أزمدة العمليات الداخلية مثل عمليات النقل الداخلي بوضع الخامات مثلاً بالقرب من الآلات المستخدمة لها، أو حتى التخلص من تلك الأزمدة بالاعتماد على تقنيات عالية، هذا بالإضافة الى وضع خطوط السلطة والمسئولية بالهيكل التنظيمي للمنظمة بما يحقق كفاءة الأداء وفعالية الرقابة. يرى الباحث ضرورة مثل هذا التمييز لمحركات التكاليف لأن هذا التمييز يحقق الدقة في القياس تكلفة الوحدة المنتجة وتحميلها بما يخصها فقط مما يساهم في دعم القدرة التنافسية للمنشأة. الجدول التالي يوضح العلاقة بين الانشطة الرئيسية للمنشأة ومسببات او محركات التكلفة الملائمة لها:

جدول رقم (1/3/1)

العلاقة بين الانشطة الرئيسية للمنشأة ومسببات او محركات التكلفة الملائمة لها

النشاط الرئيسي	النشاط الممثل للنشاط الرئيسي	مسبب أو موجه التكلفة	بنود التكاليف
مستوى الوحدة	فحص الوحدة الواحدة العمل المباشر القوى المحركة لتشغيل الآلات	كمية الإنتاج ساعات العمل ساعات دوران الآلات	تكلفة الصيانة تكلفة وقود تكلفة الزبون إهلاك الآلات
مستوى الدفعة	إعداد الآلات والمعدات طلبات الشراء مناولة المواد جدولة الإنتاج	وقت التهيئة عدد أوامر الشراء عدد مرات المناولة عدد دوران الإنتاج	تكلفة الأعمال المكتبية في المخازن إهلاك الأثاث والمعدات تكلفة عمال التوزيع
مستوى الإنتاج	تصميم المنتجات مراقبة الجودة هندسة الإنتاج إدارة الورش والمصنع	كمية الإنتاج عدد مرات الفحص عدد الأوامر الهندسية	تكلفة الرقابة والجودة تكلفة الأقسام الهندسية تكلفة الفحص والاختبار
مستوى المنشأة	شئون الأفراد المحاسبة التدفئة والإنارة	عدد العاملين عدد المحاسبين المساحة	الأجور والمرتبات تكاليف التدريب إهلاك مباني المصنع

المصدر : د. محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح ، محاسبة تكاليف - القياس ، الرقابة ، اتخاذ القرار، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2012م) ، ص 351.

يتبين من الجدول أعلاه أن هناك مسببات ومحركات تكلفة لكل نشاط وفي كل مستوى، هذه المسببات هي مسببات كمية.

3. الموارد :

عرفت الموارد بأنها (العناصر الاقتصادية في إنجاز النشاط وتشمل العوامل التي تستهلكها الأنشطة خلال عملية تحويل المدخلات الى المخرجات مثل المواد والطاقة، وكذلك العوامل التي تنجز النشاط مثل الأفراد والآلات)⁽¹⁾.

كما عرفت الموارد بأنها (عناصر تستخدم في أداء العمل، مرتبطة بها تكلفة، مثل: الأفراد، التسهيلات، المعدات، الإمدادات، المواد، الأساليب الفنية، كل العناصر الأخرى التي تحتاج أداء العمل إليها، قياس تكلفة هذه الموارد يتم من خلال النظام المحاسبي كما في الأستاذ العام)⁽²⁾.

كما عرفت الموارد بأنها (تمثل العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء النشاط، وهي تعتبر مصدر للتكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد ، فهي تعتبر من عوامل الإنتاج التي يتم استخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجات النشاط وتتضمن الموارد: المواد، العنصر البشري (العمل)، التكنولوجيا والتسهيلات أو الخدمات الأخرى المستخدمة في دعم النشاط والتي تشتمل على الموارد أو الخدمات المشتراة من خارج المنظمة مثل الإعلان والخدمات المحاسبية والقانونية)⁽³⁾.

4. وحدة (موضوع) التكلفة :

تعرف وحدة التكلفة بأنها (وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها، سواء كانت وحدة منتج أو خدمة أو وحدة تنظيمية كقسم أو وظيفة)⁽⁴⁾.

كما عرفت أيضا بأنها (ذلك الشيء الذي يحتاج الى قياس تكلفته بصورة منفصلة ومستقلة، وقد يكون إما قسم أو منتج أو خدمة أو عميل)⁽⁵⁾. تنقسم وحدة التكلفة إلى النوعين الآتيين⁽⁶⁾:

- أ. **وحدة التكلفة النهائية:** هي المنتج النهائي الذي من أجله يتم إنفاق التكاليف ويتميز ببعض الخصائص فهو أصل ملموس أو غير ملموس تحدد تكاليفه التي يتم مقابلتها بالإيرادات.
- ب. **وحدة التكلفة الوسيطة :** هي نشاط يتم داخل المنشأة، ويستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق المنشأة ذاتها، كما هو الحال في نشاط إدارة الأفراد.

¹ - د. محمود يوسف الكاشف ، التكلفة وفقاً للنشاط المدخل لقياس تكلفة الجودة توفير المعلومات الملزمة لأغراض الرقابة ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، المجلد الحادي والعشرون ، العدد الرابع 1997م) ، ص 10-11.

² - د. علي محمود فهمي ، مرجع سابق، ص 75.

³ - د. رضا إبراهيم صالح ، مرجع سابق ، ص 75.

⁴ - محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح ، مرجع سابق ، ص 67.

⁵ - د. علاء الدين محمد البتانوني ، مرجع سابق ، ص 309.

⁶ - د. محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح ، مرجع سابق ، ص 353.

5. مجمعات التكلفة:

تعرف بأنها (مجموعة من التكاليف الفردية والتي يتم توزيعها على موضوع التكلفة Cost Object عن طريق استخدام مسبب تكلفة).

مراحل تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط:

هناك العديد من المراحل يتطلب الأخذ بها عند تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ويمكن إرجاعها بالآتي⁽¹⁾:

المرحلة الأولى: يتم فيها تحديد التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة ليتم استخدام مصادر التكاليف غير المباشرة كخطوة أولى في نظام التكلفة على أساس النشاط.

المرحلة الثانية: يتم فيها تحديد موجهات الكلف (العلاقة السببية بين التكاليف غير المباشرة والنشاط)، وتمثل الأساس الملائم المستخدم لتوزيع كل نوع من أنواع التكاليف التشغيلية على أنشطة المنشأة المختلفة.

المرحلة الثالثة: يتم فيها تحديد موجهات الكلف وتمثل الأساس الملائم المستخدم لتوزيع تكاليف كل نشاط على أغراض التكلفة (المنتجات والخدمات).

المرحلة الرابعة: يتم فيها تحديد أنشطة المنشأة المنفصلة والقابلة للقياس وتمثل مستويات الوظائف الإدارية مثل الاتصال بالزبائن والعمل الهندسي.

المرحلة الخامسة: وفيها يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على كل نشاط وفق النسب المستخرجة في ضوء موجهات الكلف للتكاليف غير المباشرة.

المرحلة السادسة: وفيها يتم توزيع تكاليف الأنشطة على كل منتج أو خدمة وفق النسب المستخرجة في ضوء موجهات الكلفة للأنشطة.

المرحلة السابعة: وفيها يتم الوصول الى الكلفة الكلية للمنتج أو الخدمة وهي تمثل مجموع الكلف التي تحصل عليها المنتج أو الخدمة من كل نشاط.

ثالثاً: نظام الإنتاج في الوقت المحدد:

يعتبر هذا النظام الصناعي من متطلبات تحقيق النظام الصناعية المرنة والنظم الصناعية الموجهة إلكترونياً، ويعتبر هذا النظام من المتطلبات الأساسية لتطبيق فلسفة الإدارة والتكلفة على أساس النشاط وفلسفة الجودة الشاملة، وفي ظل هذا النظام يتم شراء المواد الأولية فقط عند الحاجة إليها وبالكمية التي سوف يتم استخدامها فوراً⁽²⁾. كما عرف أحد الكتاب نظام الإنتاج في الوقت المحدد

¹ - زينب جبارة يوسف، هيفاء عبد الغني عودة ، أهمية نظام التكاليف المبني علي الأنشطة في القرارات الادارية ، (بغداد : مجلة جامعة بابل، العلوم الانسانية، المجلد 22، العدد 4، 2014م)، ص 935،

² - د. سعيد محمد الهلباوي ود. تهاني محمود النشار ، المحاسبة الادارية المتقدمة – مدخل ادارة التكلفة ، (د ن : د م ، 2011م)، ص56.

بأنه النظام الذي يهدف الى زيادة قدرة الشركات على المنافسة، وتقليل مستوى الفاقد من المواد والوقت والجهد والمتضمن في العملية الإنتاجية، وتحديد احتياجات العملاء والاستجابة لتلك الاحتياجات⁽¹⁾.

يلاحظ الباحث من خلال التعريف السابق إن نظام الإنتاج في الوقت المحدد يعمل على تقليل مستوى الفاقد من المواد وتقليل مستوى الوقت الضائع في العملية الإنتاجية بهدف تمكين الشركات من تحقيق المزايا التنافسية.

عرف أحد الكتاب بأنه نظام تكاليف المخزون في الوقت المناسب الذي يعمل على استلام المواد اليومية واستخدامها غداً⁽²⁾. عرف أحد الكتاب أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد بأنه يمثل إستراتيجية طويلة الأجل وفلسفة للتحسين المستمر تركز على الأداء الفوري لعملية الشراء والإنتاج مع استبعاد مصادر الضياع التي تحدث أثناء العملية الإنتاجية والأنشطة التي لا تضيف قيمة وذلك لأغراض تخفيض التكلفة وتحسين الجودة وتحسين الأداء مما ينعكس بالتالي على سرعة تلبية احتياجات ورغبات العملاء⁽³⁾.

المقومات الأساسية لنظام الإنتاج في الوقت المحدد:

إن نجاح تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد يتطلب توافر مجموعة من المقومات الأساسية والضرورية ويمكن توضيحها فيما يلي⁽⁴⁾:

1. ربط الإنتاج بالطلب :

إنطلاقاً من فلسفة التوقيت المنضبط لا يتم الإنتاج إلا بناء على طلبات العملاء ففور تلقي أوامر الشراء يتم البدء في إنتاجها فوراً ثم تسليمها لهم دون المرور بعملية التخزين، وبالتالي التخلص نهائياً من تكاليف التخزين ، وينبغي أن تكون كميات الإنتاج صغيرة نسبياً⁽⁵⁾.

2. إنسيابية تدفق الإنتاج:

يتطلب فلسفة التوقيت المنضبط العمل الدائم على تذليل وإزالة أي قيود أو اختناقات قد تحدث أثناء العمليات المختلفة.

¹ - زينب احمد عبد العال محمد ، تطوير نظام التكاليف في ظل بيئة الانتاج الحديث – دراسة تطبيقية ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، العدد الربع والثلاثون ، المجلد الثاني ، 2010م) ، ص 431.

² - د. سليمان حسين البشتاوي ، ود. غسان فلاح المطارنه ، نظام التكاليف الانتاج الأتفي في المنشآت الصناعية الاردنية ودوره في اتخاذ القرارات الاستراتيجية ، (عمان : جامعة فيلادلفيا ، كلية العلوم الادارية والمالية ، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الربع تحت شعار استراتيجيات الاعمال في مواجهة تحديات العولمة ، مارس 2005م) ، ص 7.

³ - د. صفاء محمد سرور ، تدعيم فاعلية جانب العملاء في منظمات الصناعة المصرية باستخدام الاتجاهات المحاسبية الحديثة ، (القاهرة : جامعة الازهر ، مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الاسلامي ، العدد الواحد والثلاثون ، 2007م) ، ص 361.

⁴ - د. محمد السيد محمد الصغير ، اطار مقترح لتحقيق التكامل بين فلسفة التوقيت المنضبط ونظرية القيود لأغراض خفض التكلفة وتحسين الانجاز ، (سوهاج : جامعة سوهاج ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد الثاني والعشرون ، العدد الثاني ، 2008م) ، ص ص 91- 94.

⁵ - Sekhar Ranjan Guha , Total Cost Management , The Management Accounting, Volume 46 No .7, July 2011, p 665.

3. الاعتماد على عدد محدود من الموردين:

حتى تحقق الشركة نجاحاً ملحوظاً من تطبيق فلسفة التوقيت المنضبط عليها التوافق مع ثقافة العدد المحدود من الموردين المستعدين لتوريد كميات صغيرة وعلى دفعات متكررة فبدلاً من توريد احتياجات الشهر كله يجب أن يكون المورد مستعد للتوريد بشكل يومي وبالكميات المطلوبة منه بالضبط . يجب أن تعتمد الشركة في هذا النظام على عدد محدود من الموردين، أو حتى على مورد واحد، أن تكون العلاقات وثيقة وراسخة ليتمكن الموردون من تأمين احتياجات الشركة المتكررة بالجودة المطلوبة وتوصيلها الى خط الإنتاج من الممكن أن تصل الى عدد من المرات يومياً.

5. الصيانة الوقائية:

لكي تتجح فلسفة التوقيت المنضبط يجب على الشركة أن تنشئ نظاماً لرقابة الجودة الشاملة على قطع الغيار والخدمات والمنتجات التامة بحيث لا يسمح بوجود أي عيوب في أي من هذه العناصر. نتيجة استخدام التكنولوجيا والآلات الحديثة في نظم تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد، فإن الاعطال يمكن أن ترتفع بشكل أكبر من النظم التقليدية، لذلك فإنه يجب القيام بعملية الصيانة الوقائية لآلات، وبما تحتاجه. لأن وجود أي عطل من الممكن أن يؤدي الى نتائج وخيمة، ولاسيما أنه في هذا النظام لا يتم الاحتفاظ بأي نوع من المخزون، لذلك يجب عدم إتاحة الفرصة لحصول مثل هذا الأعطال.

أهداف نظام الإنتاج في الوقت المحدد:

لنظام الإنتاج في الوقت المحدد مجموعة من الأهداف يسعى الى تحقيقها من خلال تطبيقه، وهذه الأهداف لا تتحقق إلا بتوفير عناصره، رغم الاتفاق الكامل بين الباحثين على عناصره، إن الاختلاف هذا يظهر من خلال تصنيف العناصر التي تعمل على إزالة الهدر والأخرى التي تتعلق بالعاملين. إلا أن هذا الاختلاف يظهر من خلال تصنيف العناصر التي تسمى بالرئيسية، والأخرى تسمى بالثانوية⁽¹⁾. من خلال الاستعراض السابق لمفهوم نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد نجد أن معظم الآراء أجمعت على إن الهدف من هذا النظام هو:

1. الإستغناء عن كافة أنواع المخزون أو تخفيضه إلى أدنى حد ممكن.
 2. الحد من الهدر في الوقت الموارد في العمليات الإنتاجية. إلا ان لنظام الإنتاج في الوقت المحدد مجموعة من الأهداف التي تساعد على تخفيض المخزون الى أقل مستوى وزيادة الجودة الى أعلى درجة ممكنة، منها:
- أ. إزالة أو التقليل من الضياعات أو الهدر الناتج من ضخامة حجم وجبات الإنتاج، ومرفوضات الإنتاج، وعطل المكائن والوقت الطويل اللازم لحركة المواد تحت التشغيل بين محطات العمل.
- ب. شراء المواد الخام وإنتاج البضائع وتسليمها فوراً عند وقت بيعها تماماً.

¹ - غسان فلاح المطارنة وسليمان حسين البشتاوي، اثر تطبيق نظام تكاليف الانتاج في الوقت المحدد علي الاداء التشغيلي في الشركات الصناعية الاردنية ، (عمان : مجلة دراسات العلوم الادارية ، المجلد 34، العدد 2، 2007م)، ص 304.

ج. تحقيق كل من تخفيض المخزون وإزالة التالف، وتخفيض التكاليف وتحقيق البساطة في النظام ككل مع الوفاء بمتطلبات العملاء.

يسعى هذا النظام الى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في الآتي⁽¹⁾:

تنظيم الإنتاج :

لاحظ الإنتاج اليابانيون إن الإنتاج بكميات كبيرة يؤدي الى عدة مشاكل مثل طول فترة التحضير للعملية الإنتاجية ، وزيادة حجم المخزون وارتفاع التكاليف خاصة تلك المتعلقة بالمخزون ، ولمواجهتها تولي نظام الوقت في الوقت المحدد تنظيم الإنتاج على أساس كميات صغيرة ومتنوعة من أجل:

1. تخفيض حجم المخزون وبالتالي التكاليف الناتجة عن تكوينه .
2. كشف الأخطاء بسرعة وبالتالي تخفيض تكاليف الإنتاج المعيب
3. تخفيض الأوقات غير المنتجة
4. تحقيق المرونة الكافية للاستجابة للتغيرات الحاصلة في متطلبات السوق .
5. تخفيض المخزون: إن الحصول على مخزون صفري يبقى مجرد حلم يسعى نظام الإنتاج في الوقت المحدد تحقيقه، ويبقى برنامج الاستهلاك هو نقطة الانطلاق .
6. القضاء على كل أنواع التبذير : يعمل نظام الإنتاج في الوقت المحدد على إزالة جميع أنواع التبذير سواء أن كان مصنفاً تبذيراً بالمفهوم التقليدي كالوقت ورأس المال، أو من خارج المفهوم التقليدي الذي يعتبر العملية النقل، الفحص والمخزون عناصر أساسية في مخططات الإنسياب.
7. حل المشكلات: ينظر النظام التقليدي للمشاكل التي تحدث بأنها عائقاً للعمل وتتنظر حدوثها، أما نظام الإنتاج في الوقت المحدد فلا ينتظر حدوث المشاكل بل يبحث عنها مسبقاً ويعالجها مبكراً حتى لا تتكرر.

¹ - د. نعيمة محمد بجاوي ، دور نظام ABC مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية ، (الجزائر : جامعة مولاي الطاهر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، بحث مقدم للمشاركة في التلقي العلمي الوطني حول استراتيجيات التدريب في ظل ادارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية ، نوفمبر 2011م) ، ص 11.

الفصل الثاني

الرقابة على التكاليف

يتناول الباحث في هذا الفصل مفهوم وأهداف وأساليب الرقابة على التكاليف في ظل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وذلك في ثلاثة مباحث على النحو التالي :

المبحث الأول: مفهوم ومعايير وأساليب وأهداف ومبادئ الرقابة على التكاليف

المبحث الثاني: الرقابة على التكاليف في ظل الأساليب التقليدية للإدارة الإستراتيجية للتكلفة

المبحث الثالث: الرقابة على التكاليف في ظل الأساليب الحديثة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة

المبحث الاول

مفهوم ومعايير وأساليب وأهداف ومبادئ الرقابة على التكاليف

يتناول الباحث في هذا المبحث مفهوم ومعايير ومقومات وخطوات وأساليب الرقابة بصفة عامة، بالإضافة إلى مفهوم وأهداف ومبادئ الرقابة على التكاليف وذلك على النحو التالي :

أولاً : مفهوم ومعايير وخطوات ومقومات وأساليب وخصائص الرقابة:

استعراض مفهوم الرقابة بصفة عامة والمعايير المتبعة في إعداد النظام الرقابي وخطوات إعداد النظام الرقابي وذلك كالآتي:

1. مفهوم الرقابة:

تعرف الرقابة بصفة عامة بأنها (إجراءات بمقتضاها يتم التأكد من أن الأهداف المخططة بالسياسات الموضوعية والإجراءات المتعلقة بها يتم تنفيذها وإن نتائج ذلك التنفيذ هي في حدود المخطط لها)⁽¹⁾. كما تعرف الرقابة بأنها (تلك الإجراءات التي تستهدف التأكد من نجاح اتخاذ قرار معين لتنفيذ خطة معينة)⁽²⁾. أيضاً تعرف الرقابة بأنها (مجموعة الأنشطة التي تمارسها المستويات الإدارية المختلفة، في وحدة اقتصادية معينة للتأكد من توافق الأداء المحقق مع الأداء المخطط طبقاً للمعايير الموضوعية لهذا الغرض، وتحديد الفروق، وأسبابها، والمسئول عنها، وكيفية تصحيحها)⁽³⁾. كما تعرف الرقابة بأنها (الوظيفة التي تضمن أن الأنشطة توفر النتائج المرغوبة وتتعلق الرقابة بوضع هدف وقياس الأداء واتخاذ الإجراء التصحيحي)⁽⁴⁾.

الرقابة عبارة عن جهد منظم لوضع معايير الأداء مع أهداف التخطيط لتصميم نظام التغذية العكسية لمقارنة الانجاز الفعلي بالمعايير المحددة مسبقاً، لتقدير ما إذا كان هنالك إنحرافات، وتحديد أهميتها ولا اتخاذ أي عمل مطلوب للتأكد من أن جميع موارد المؤسسة يتم استخدامها بأكثر الطرق فعالية وكفاية ممكنة في تحقيق أهداف المؤسسة⁽⁵⁾.

الرقابة هي التأكد من أن كل شيء في المؤسسة يتم وفق الخطط الموضوعية، والتعليمات الصادرة، والمبادئ المعتمدة، وذلك لهدف كشف مواطن الضعف وتصحيحها.⁽⁶⁾

¹ - د. رمضان محمد غنيم، الرقابة علي التكاليف، (القاهرة : دار النهضة العربية، د.ت)، ص11.

² - محمود احمد ابراهيم وآخرون ، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدماً - نظام التكاليف التقديرية ونظام التكاليف النعيارية ، (عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2001م)، ص13.

³ - عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة - لأغراض التخطيط والرقابة ، (الإسكندرية: الدار الجامعية ، 2002م)، ص ص 51-52.

⁴ - جاري ديسار، أساسيات الإدارة - المبادئ والتطبيقات الحديثة ، ترجمة ، د. عبد القادر محمد عبد القادر ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 1431هـ / 2010م)، ص 614.

⁵ - محمد رسلان الجبوسي، الادارة علم وتطبيق، (عمان: دار الميسرة للنشر والتوزيع، 2000م)، ص 171.

⁶ - أحمد بن عبد الرحمن الشميمري وآخرون، مبادئ إدارة الأعمال ، الأساسيات والاتجاهات الحديثة ، (الرياض : مكتبة العبيكان ، 2004م)، ص321.

2. معايير إعداد النظام الرقابي:

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

أ. معيار الوضوح:

إذ يجب أن يكون الأسلوب الرقابي المقترح واضح وسهل الفهم بمعرفة الأفراد وإقتناعهم به، وكلما كان الأسلوب واضحاً ومفهوماً، كلما كان التطبيق للأسلوب على الدرجة عالية من الفعالية.

ب. معيار مراعاة الهيكل التنظيمي:

إن إرتباط الأسلوب الرقابي بمراكز المسؤولية وبالهيكل التنظيمي حتي يكون الدور المطلوب واضحاً لكل فرد في كل مستوى سواء في مرحلة التخطيط والمتابعة أو تحديد المسؤولية عن الإنحرافات.

ج. معايير ميكانيكية النظام:

يجب أن تحدد الخطوات المطلوب لاتمام ميكانيكية النظام وهي:

i. وضع الخطة وما تتطلبه من أهداف وطرق ونظم ومعدلات.

ii. قياس الأداء الفعلي بالسرعة والدقة المناسبة.

iii. مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط مع تحليل الفروق وتفسير سلوكها والتقرير عنها الى المستويات الإدارية المسؤولة.

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

د. معيار ديناميكية النظام:

حيث أن الرقابة هي عملية حركية مستمرة وتتطلب دائماً التوصل الى تحسين المعايير بهدف تنمية الكفاءة، وعلى ذلك فإن النظام يجب أن يتصف بالحركية، وأيضاً يوجه الإدارة باستمرار نحو الأداء الأفضل والتفكير الدائم في المستقبل.

هـ. معيار الأسلوب المناسب للنشاط المناسب:

حيث يجب أن يتناسب الأسلوب الرقابي المختار مع طبيعة واحتياجات الأنشطة، وطبيعته وأهميته ودوره في تحقيق الهدف العام للمشروع تحدد درجة الرقابة المطلوبة.

يرى الباحث إن الأسلوب الرقابي غير واضح يصعب فهمه ومن ثم تطبيقه وهذا يؤدي الى ظهور إنحراف بين الخطة والنتائج، وإن ربط الأسلوب الرقابي بالهيكل التنظيمي يساعد في تحديد الشخص المتسبب فعلاً في الإنحراف مما يساهم في عملية المعالجة، وكذلك تساعد ديناميكية الأسلوب في عملية التحسين المستمر حتي يواكب الأسلوب المتغيرات التي تطرأ.

3. خطوات إعداد النظام الرقابي

تتحقق عملية الرقابة الإدارية سواء كان ذلك في القطاع العام أو الخاص على أربعة مراحل وهي:
أ. وضع المعايير الرقابية :

تمثل هذه الخطوة المرحلة الأولى من العملية الرقابية حيث تنطوي على تحديد المعايير التي سيتم في ضوءها متابعة الأداء وعمليات التنفيذ ويجب أن تتصف المعايير بالشمول أي تغطي جميع مجالات النشاط النوعية وأيضاً مختلف المستويات الإدارية على نحو يحقق التكامل فيما بينها ويحد من التعارض ويتغلب على الرؤية الجزئية والمشاكل المترتبة عليها⁽¹⁾.

ومن المعايير التي يمكن استخدامها لتقييم الأداء نذكر التالي:

- i. معايير كمية : بمعنى كمية الإنتاج بالوحدات، حجم المبيعات في الشركة خاصة أو عدد المعاملات التي يتم إنجازها في دائرة الترخيص.
- ii. معايير نوعية: أي نوع السلع المنتجة وجودتها، بمقارنتها مع مثيلاتها في السوق، أو مدى الجودة، بمعنى نوعية الخدمة المقدمة، متوسطة، جيدة، أو ممتازة.
- iii. معايير زمنية: أي مقدار الوقت الذي يتطلبه إنتاج سلعة معينة أو أداء خدمة معينة.
- iv. معايير التكلفة: أي النفقات والمصروفات لإنتاج سلعة معينة أو لتقديم خدمة أو إنجاز معاملة معينة⁽²⁾.

ب. قياس الأداء الفعلي :

تنطوي هذه المرحلة على قياس الأداء الفعلي وذلك لتحقيق مدى التقدم نحو تحقيق الأهداف أو المعايير المطلوب إنجازها، وقد تتم عملية القياس بسهولة خاصة إذا كانت المعايير موضوعية وكمية ودقيقة ومحددة، وقد يكون قياس الأداء صعب للغاية في حالة المعايير النوعية والكيفية التي يصعب قياسها كمياً بصورة مباشرة ، كذلك تزداد صعوبة عملية القياس كلما اتجهنا إلى مستويات الإدارة العليا، نظراً لعمومية الأهداف وشمولية المهام.

ج. مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير:

تنطوي هذه المرحلة على مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير الموضوعية وذلك لتحديد الانحرافات بين الأداء والمعايير، وينبغي مراعاة توقيت عملية المقارنة وأيضاً النقاط التي يجب أن تتم المقارنة عندها على نحو لا يعوق التنفيذ الفعلي ويجعل عملية الرقابة اقتصادية بالإضافة إلى مراعاة أن تكون معظم المعايير موضوعية وقابل للقياس الكمي أن لا نلجأ للكلم الشخصي إلا في أضيق الحدود.

د. التقييم واتخاذ الإجراء التصحيحي (التغذية العكسية):

يمثل الإجراء التصحيحي ضرورة حتمية خاصة عندما تسفر نتائج مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير عن انحرافات جوهرية مقبولة وينبغي أن تسبق الإجراءات التصحيحية، تحليل دقيق للأسباب التي أدت إلى

¹ - محمد اسماعيل بلال ، إدارة الانتاج والعمليات ، مدخل كمي ، (الاسكندرية: دار الجامعية الجديدة، 2004)، ص 311.

² - د. محمد قاسم القريوتي ، مبادئ الادارة ، مرجع سابق ، ص 360.

حدوث الإنحرافات لمعرفة هل الإنحرافات ترجع إلى وجود خطأ في التنفيذ أم أنها ترجع إلى وجود خطأ في تقديرات الخطة ذاتها كما يجب أن تراعي أن الإنحرافات قد تكون سلبية وذلك عندما يكون مستوى الأداء الفعلي أقل من مستوى الأداء المخطط وأيضاً قد تكون الإنحرافات ايجابية عندما يكون الأداء الفعلي يفوق الأداء المخطط وقد يرجع ذلك إلى زيادة فعالية القائمين على التنفيذ أو قد يرجع إلى تواضع مستوى الأداء المخطط⁽¹⁾.

هـ. إعداد المنهج:

يتطلب تحديد العمل ودراسة لتحديد مساره وخطوات تنفيذه والظروف والعوامل اللازمة لهذا التنفيذ وتحديد إحتياجاته من عناصر الإنتاج في كل خطوة من خطوات ومواصفات هذه العناصر وكمياتها وقيمها، ومن ثم تنسيق ذلك بشكل مسبق في غالب واضح ومفهوم للمسؤولين عن هذا العمل وللعاملين القائمين على تنفيذه.

و. الرقابة:

تتطلب تتبع مسار العمل وتنفيذ خطواته وإستخدامه لعناصر الإنتاج في كل خطوة من هذه الخطوات، مع التأكد من توافر الظروف والعوامل اللازمة لتنفيذ العمل والمواصفات اللازمة لعناصر الإنتاج، وذلك بقصد إكتشاف أي إنحراف في التنفيذ عن المنهج في أي خطوة من خطواته وفي أي جانب من جوانبه فور حدوث هذا الإنحراف بقدر الإمكان، وتحديد نوع وكمية وقيمة هذا الإنحراف⁽²⁾.

ز. الحكم :

يتطلب دراسة وتحليل الإنحراف بهدف الوصول إلى دقائق الظروف التي أحاطت بحدوثه وتحديد أسبابه والمسؤولين عنه، يمكن الحكم على كفاية المسئول عن تنفيذ العمل بصفة خاصة وعن مدى النجاح في إعداد المنهج وتطبيقه بصفة عامة.

ح. العلاج:

يتطلب إتخاذ الإجراء اللازم لمعالجة أسباب الإنحراف ولمنع تكرار حدوثه في المستقبل، وقد يمس هذا الإجراء العاملين القائمين على تنفيذ العمل أو المسؤولين عنه، أو قد يمس المنهج ذاته أو الظروف المحيطة بالعمل.

4. مقومات الرقابة

تتصل مراحل النشاط الإداري ووظائف الإدارة وتتكامل مع بعضها البعض والتي تتمثل في التخطيط والتنظيم والتنسيق ثم الرقابة وتقويم الأداء وتؤثر نتائجها وفعاليتها في بعضها البعض، وتستلزم وظيفة الرقابة الفعالة تحديد الإحتياجات ومن ثم تقوم برقابتها، وبناءً على ذلك فإن للرقابة مقومات لا بد من توفرها لضمان أدائها وتحقيق أهداف استخدامها وتتمثل هذه المقومات في الآتي⁽³⁾.

¹ - د. محمد اسماعيل بلال ، إدارة الإنتاج والعمليات – مدخل كمي ، مرجع سابق ، ص 312-313.

² - د. جبريل جوزيف كحالة ، رضوان حلو حنان، محاسبة التكاليف المعيارية ، (عمان: دار الثقة للنشر والتوزيع، 1995م)، ص 9.

³ - د. عبد الرحمن محمود عليان، مرجع سابق ، ص 27.

أ.المعايير والمعادلات (مقاييس الأداء):

المعايير والمعادلات تمثل أهدافاً ونتائج مرغوب في تحقيقها وقابلة للقياس وتسعى المنشأة الى الوصول اليها تتجه اوجه النشاط (الأقسام الأفراد) الى تحقيقها بدون أن تكون هنالك وصاية بتحديددها، ويمكن وبمقارنة بسيطة بينها وبين الإنجاز الفعلي أن يتم تحديد مدى تحقيق الأهداف.

ب.التغذية العكسية:

يجب أن يعد نظام الرقابة بالشكل الذي يمكن من تصحيح الأخطاء والانحرافات كلما استلزم الأمر ذلك خاصة في حالة وجود مدى من الوقت بين وقوع الحدث او ظهور متغير معين والاستجابة الى هذا الحدث أو التغير الى مدى من الوقت بين بدائل التشغيل والحصول على مخرجات النظام، فعدم القدرة على التنظيم الذاتي قد يخلق نوعاً من عدم الاستقرار أو التوازن في نظام التشغيل المعني وهنا يظهر دور التغذية العكسية في تسهيل اتخاذ القرارات والتصحيح في حالة وجود اختلاف بين الأداء الفعلي والأداء المخطط (المعايير)، ومن ثم دورها في كل من تقليل الفقد وتقصير الوقت بين وقوع الحدث والاستجابة اليه.

ج.تحديد مراكز المسؤولية :

إن الرقابة الحديثة تهتم بالفرد القائم بانجاز العمل وتعمل من أجل المحافظة على أداء القائمين بالتنفيذ وتحديد مراكز المسؤولية المتمثلة في وحدات التنظيمية يرأس كل منها شخص مسؤول، ولعل ذلك يحقق الربط المباشر بين التقارير التي هي أداء اتصال بين أفراد التنظيم الإداري في المنشأة الذين يمثلون محال الرقابة بمفهومها الحديث، وهناك عدة خطوات يقوم عليها النظام الرقابي الملائم وهي⁽¹⁾:

- i. تحديد وحدة النشاط أو مراكز المسؤولية وتحديد الأهداف المطلوبة والتي تقوم وحدة النشاط أو مراكز المسؤولية بتحقيقها ويفضل ان تكون الأهداف المطلوب تحقيقها في صورة كمية، كما يجب أن تكون الأهداف محددة تحديداً واضحاً للجهة المسؤولين عن تحقيقها، ويمكن أن تكون مركز المسؤولية مركز اتخاذ القرارات تخطيطية او اتخاذ قرارات رقابية أو كليهما.
- ii. تحديد المعايير الملائمة التي توضح كيفية أداء الأنشطة أو العمليات اللازمة لتحقيق الهدف أو الأهداف المرغوبة من النشاط أو مراكز المسؤولية المعينة .
- iii. إبلاغ الجهة المسؤولة عن وجود النشاط المعين أو مراكز المسؤولية المعينة بالمعايير الواجب الالتزام بها في أداء العمليات المختلفة، كما يفضل مشاركة هذه الجهة في المعايير والأهداف كلما أمكن ذلك.

- iv. أداء الأنشطة والعمليات التي تؤدي لتحقيق الأهداف المرغوب تحقيقها.
- v. تسجيل الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير المحددة وتحديد الانحرافات وإعداد التقارير الأداء الملائمة.

¹ - د. عبد الحي مرعي، مرجع سابق ، ص428.

vi. إبلاغ الجهات التي يهملها الأمر بالنتائج عن طريق تقارير الأداء وإجراء ما يلزم من تصحيحات أو تعديلات على الخطط أو المعايير أو طرق وأساليب الأداء إذا توافرت إمكانية ذلك، وعادة ما تتم هذه الخطوات على عدة مستويات إدارية مختلفة كل بقدر التفصيل الذي يتناسب مع احتياجاته. يرى الباحث إن مقومات الرقابة تشمل كافة الممارسات اللازمة لأسلوب رقابة فعالة والتي تتمثل في وضع معايير وأهداف ينبغي متابعتها وذلك بغرض تحقيقها، كما لا بد من وجود نظام اتصال يقوم بوظائف تلخيص وعرض البيانات وتوفير المعلومات المالية اللازمة، ولاغراض الرقابة الفعالة على التكاليف يجب أن توجه الإهتمام الى المقدار النقدي، وأيضاً الى العناصر غير النقدية مثل كميات المواد، وزمن العمل، وحجم القوة وعدد العمال هذه النقاط في غاية الأهمية حيث يترتب على رقابة العناصر غير النقدية إن يصبح أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط أسلوب مفيد لأغراض رقابة التكاليف وأيضاً لرقابة الأنشطة والعمليات المختلفة.

5. أساليب الرقابة :

تتم الرقابة عن طريق القيام بعمل ايجابي من نوعية معينة يتضمن الاستفادة من أخطاء الماضي ومنع حدوثها في المستقبل إذا كان ذلك ممكناً، كما تتضمن استمرار كفاءة الأنشطة التخطيطية والتنفيذية بما يتفق وما ينتظر أن يستجد من متغيرات أو ظروف في المستقبل، وتتطوي أساليب الرقابة على الوسائل التي يمكن إتباعها لإظهار الحاجة الى القيام بهذا العمل الإيجابي والطرق البديلة المتاحة للقيام به وتمكن من اختبار أفضلها للقيام بالعمل المرغوب في الوقت المطلوب⁽¹⁾. يتم التميز بين أربعة اساليب رقابية وتشمل⁽²⁾.

أ . الرقابة عن طريق التخطيط وإتخاذ القرارات:

يعتبر التخطيط من ضروريات إمكانية مزاولة الرقابة، بما تتطوي عليه من أنشطة، سواء أكانت هذه الأنشطة مرتبطة بالتحديد الواضح للأهداف أو بوسائل وأساليب وطرق المفاضلة والاختيار بين البدائل بما يؤدي الى كفاءة وفعالية استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة أو المنتظرة في تحقيق الأهداف المنشودة على الصورة المرغوبة أو مرتبطة بالتوجهات التي تتعلق بأساليب وكيفية التنفيذ، أو مرتبطة بأنشطة التوجيه والمتابعة.

يخدم التخطيط لأغراض الرقابة بما ينطوي عليه من أنشطة مفاضلة بين البدائل المختلفة والاختيار من بينها مما يؤدي الى استغلال الموارد المتاحة على أفضل صورة ممكنة، وتتمخض أنشطة التخطيط في النهاية عن خطة متناسقة توضح الأهداف المرغوب التوصل إليها والإمكانيات المتاحة والتي ينتظر أن تتاح لهذا الغرض والوسائل الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف، وغالباً ما تتطوي الخطة على مجموعة من التوصيات التي تتعلق بوسائل تنفيذها والكيفية التي تتم على أساسها، وعلى هذا الأساس يعتبر التخطيط من ضروريات إمكانية مزاولة الرقابة، وتعتبر الأنشطة الإدارية الموجهة لمتابعة الخطة

¹ - د. عبد الحي مرعي ، مرجع سابق، ص 433.

² - د. عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون ، مرجع سابق ، ص ص 39-40.

بالطريقة المرسومة لها في هذا الصدد من الأساليب الرقابية المهمة التي تتوقف على كفاءة ممارستها، إمكانية تحقيق أهداف الخطة المنشورة بالطريقة المرغوبة وفي الوقت المحدد لها.

ب. الرقابة عن طريق الجدولة والتوجيه والإشراف:

تتحقق بوضع جداول فنية وزمنية تفصيلية لأداء مختلفة المهام المطلوبة لتحقيق الأهداف المنشودة على الصورة المرغوبة، وضمان توافر الموارد المالية والمادية والبشرية اللازمة للتنفيذ بالقدر الكافي وفي الوقت المناسب، وتتم مزاولتها بعد ذلك عن طريق الإشراف على تنفيذ المهام وفقاً للجدول الفنية والزمينة المحددة لها وإبلاغ المسؤولين عن التنفيذ أول بأول.

تختلف الرقابة عن طريق التخطيط والرقابة عن طريق الجداول في أن الأولى تكون شاملة لكافة أوجه النشاط ومقتضياته، كما إنها تعد رقابة سابقة على بدء التنفيذ بهدف منع حدوث الأخطاء في ظل الظروف المتوقعة عند القيام بالتخطيط، في حين تكون الثانية محددة النطاق ومفصلة بحسب المهام المطلوبة لكل نشاط، كما إنها تعتبر في شق منها توجيهية وفي شقها الأكبر تصحيحية وهي من الدعامات الرئيسية لأي نظام رقابي فعال.

ج. الرقابة عن طريق المتابعة باستخدام تقارير الأداء:

تعتبر الرقابة عن طريق المتابعة وتقارير الأداء من أهم الأساليب الرقابية للإدارة الحديثة، وتتطوي الرقابة عن طريق المتابعة باستخدام تقارير الأداء على متابعة انحرافات الأداء الفعلي عن المعايير المحددة له سلفاً وإعداد تقارير بهذه الانحرافات وتوجيهات الى الجهات الرقابية المسؤولة والتي بدورها تستجيب عن طريق توليد توجيهات التصحيح المناسبة، وتتوقف فاعلية الرقابة عن طريق تقارير الأداء على إمكانية التعرف على أسباب الانحرافات بالتحديد وذلك بالضرورة حتي تتلاءم إجراءات التصحيح مع اسباب الانحرافات. تعد من الوسائل الرقابية الهامة إذا ما أمكن التعرف على أسباب انحرافات الأداء الفعلي عن المعايير المحددة مقدماً، وتستخدم تقارير الأداء لإبلاغ المسؤولين بها ومتابعتها والقيام باتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية ملائمة.

د. الرقابة عن طريق التدبير الهادف:

يعمل 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.

إن أي نظام رقابي فعال لابد وأن يشتمل على خليط مناسب من الأساليب الثلاثة الأولى، فالتخطيط هو أساس الرقابة يتحدد من خلاله الأهداف المرغوب تحقيقها والإمكانات المتاحة لذلك، وتعد جدولة المهام فنياً وزمناً من الأركان الرئيسية لربط المعايير الموضوعية في مرحلة التخطيط بمستويات التنفيذ بصورة تفصيلية بما يمكن من إرجاع الانحرافات الى أسبابها، كما تعتبر تقارير الأداء من الوسائل الإخبارية التي تمكن المسؤولين عن الرقابة من التعرف على مجريات الأمور في مجال التنفيذ.

يتفق الباحث مع ضرورة أن يشتمل الأسلوب الرقابي الجيد على الأساليب الثلاثة الأولى لأن عمليتي التخطيط والرقابة مكملتان لبعضهما البعض وأن الخطة تعني الأهداف المراد رقابة تنفيذها، والرقابة تقوم بمقارنة الخطة مع ما هو محقق، وتزداد فعالية الرقابة بضبط تنفيذ الأهداف بمواصفات محددة وفترة زمنية محددة، كما أن تحقق الفائدة من الرقابة يرتبط بمدى الإنحرافات والتقارير عنها ورفعها للجهات المسؤولة عن تصحيحها.

6. خصائص الرقابة:

يجب أن تتميز النظم الرقابية بخصائص محددة تتضمن فعاليتها ومن أهم هذه الخصائص:

أ. **التكامل:** يشير تكامل النظم الرقابية الى ضرورة استيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية إلا أنه يجب أن يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها وأيضاً تكامل بين النظم الرقابية المستخدمة.

ب. **الموضوعية:** يجب أن تكون النظم الرقابية قادرة على استخدام المعلومات والتحقق منها وفهمها ويتطلب ذلك الاعتماد على تقارير موضوعية تتضمن بيانات كمية ذات معنى ومدلول واضح ومحدد، ويرتبط إيجابياً بالموضوعية ومدى اعتماد النظام على نظم اتصال واضحة ورسمية.

ج. **الدقة:** يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة وكاملة عن الأداء مع التأكيد من مصادر المعلومات وقدرته على توفير معلومات دقيقة، ويرتبط إيجابياً بدقة نظام الرقابة ومدى وضوح النظام وسهولة فهمه⁽¹⁾.

د. **التوقيت:** من الضروري أن يزود النظام الرقابي القائم على المشروع بالمعلومات في الوقت المناسب وهذا يعني حصول الفائدة على المعلومات في لحظة احتياجاتهم إليها، حيث يختلف التوقيت الملائم لتدفق المعلومات من مستوى الى آخر، وبصفة عامة فإن الحاجة الى توقيت المعلومات الرقابية ترتبط دائماً بعدم التأكد فكلما زادت درجة عدم التأكد تزداد الحاجة الى الوقت.

هـ. **المرونة:** إن النظام الرقابي لا بد أن يكون مرناً، وهذا يعني أن يكون النظام قادراً على استيعاب التغيرات المحتملة في المحيط أو في المشروع نفسه⁽²⁾.

معوقات الرقابة:

تعاني النظم الرقابية من مقاومة العاملين لها ويرجع ذلك الى عوامل كثيرة منها:

1. **الرقابة الزائدة :** يقبل العاملون عادة درجة معينة من الرقابة، إذا زادت عنها تؤدي إلى رفضهم لها، ويرجع ذلك إلى رغبة العاملين في الإحساس بالمسؤولية الذاتية والتمتع بدرجة من الحرية في مواقع العمل.

¹ - محمد اسماعيل بلال ، مرجع سابق ، ص 316.

² - Patrick Joset, **Gestion de Project-methodes**, outil et techniques de base, Abissa informatique, paris 2000, p35.

2. التركيز في غير محله: تركّز بعض النظم الرقابية في أحيان كثيرة على نقاط معينة لا تتفق مع وجهة نظر العاملين حيث تعكس من وجهة نظرهم رؤية محددة جداً مما قد يثير العاملين ضد هذه الرقابة .

3. عدم التوازن بين المسؤولية والصلاحيات: يشعر العاملون أحياناً بأن المسؤولية الواقعة عليهم تفوق ما هو ممنوح لهم من صلاحيات وفي نفس الوقت قد يتطلب النظام الرقابي الرقابة اللصيقة والمراجعة التفصيلية لكل جزئيات العمل مما يرتبط سلبياً بقبول العاملين والتجاوب مع النظم الرقابية.

4. عدم التوازن مع العائد والتكاليف: قد يكون عدم كفاية العائد أو المكافآت التي يحصل عليها العاملون من أسباب مقاومة هؤلاء العاملين للنظم الرقابية.

5. عدم الحيادية: قد يؤدي عدم تصميم النظم الرقابية بشكل محايد إلى عدم قبول العاملين لهذه النظم، ويحدث ذلك عندما تتدخل إحدى الإدارات لتفصيل معايير تتناسب أكثر مع مستويات ونظم الأداء بداخلها، وفي حين تتعارض مع نظم العمل وأسلوب الأداء في الإدارات الأخرى (1).

ثانياً: مفهوم وأهداف ومبادئ الرقابة على التكاليف:

في هذا الجزء يتناول الباحث التعريفات المتعلقة بالرقابة على التكاليف والفرق بين الرقابة وتخفيض التكاليف والأهداف التي تسعى الرقابة على التكاليف إلى تحقيقها والمبادئ التي تقوم عليها عملية الرقابة على التكاليف، التي يجب مراعاتها عند إعداد النظام الرقابي للتكاليف، وذلك كما يلي:

1. مفهوم الرقابة على التكاليف:

عرفت الرقابة على التكاليف من قبل معهد المحاسبين الإداريين ومحاسبي التكاليف بانجلترا بأنها (نظام لضبط التكلفة الفعلية لتشغيل منشأة معينة وذلك من خلال نظام محاسبة التكاليف بالمنشأة) (2).

يتبين من التعريف السابق أن الرقابة على التكلفة تعني نظام للسيطرة على التكلفة التاريخية التي حدثت فعلاً من خلال الإجراءات المتبعة لجميع وتسجيل التكلفة الفعلية .

كما عرفت الرقابة على التكاليف بأنها (نظام لضبط التكلفة الفعلية لتشغيل منشأة معينة وهذا يتحقق عند وجود نظام فعال لمحاسبة التكاليف بالمنشأة) (3).

يتضح من التعريف السابق أن فعالية الرقابة تتوقف على فعالية نظام محاسبة التكاليف بالمنشأة، فإذا كان نظام التكاليف بالمنشأة جيد يقوم بجمع وتبويب والتقارير عن التكاليف أول بأول سهل من عملية المقارنة واكتشاف الفروق والعكس إذا كان نظام التكاليف بالمنشأة يأخر التسجيل تصعب عملية الرقابة.

يرى الباحث بأن الرقابة على التكاليف بأنها نظام لضبط التكلفة التاريخية بالمنشأة ويتحقق ذلك باتباع المنشأة لأساليب وإجراءات فعالية لعمليات جمع وتسجيل وتبويب التكلفة والتقارير عنها.

هذا وتقوم الرقابة على التكاليف على ما يلي (4):

1- د. محمد اسماعيل بلال، إدارة الانتاج والعمليات – مدخل كمي ، مرجع سابق ، ص 317.

2- د. رمضان محمد غنيم، مرجع سابق، ص 16.

3- د. محمود احمد ابراهيم وآخرون ، مرجع سابق، ص 14.

4- د. رمضان محمد غنيم ، مرجع سابق ، ص ص 16-17.

أ. وضع خطة للتكلفة cost plan وذلك وفقاً لأسلوبين، هما:

i. ربط التكاليف بوحدة التكلفة بتطبيق أسلوب التكاليف المعيارية.

ii. ربط التكاليف بفترة زمنية بتطبيق أسلوب الموازنة التخطيطية .

ب. تجميع البيانات الفعلية عن تكاليف التشغيل بالوحدة الاقتصادية التي تم وضع خطة التكلفة لها.

ج. يقوم نظام التكاليف بالوحدة الاقتصادية بتنفيذ نظام الرقابة على التكاليف وخاصة:

i. تبويب التكاليف الفعلية بالطريقة التي تساعد في تحديد البيانات الفعلية للإنتاج.

ii. تحديد الفرق بين التكاليف الفعلية والتكاليف المخططة بهدف تحليل الإنحرافات.

iii. التعريف على مسببات الإنحرافات وذلك بمساعد وتعاون جميع المستويات الإدارية.

iv. تقدم التقارير اللازمة لإدارة الوحدة لإتخاذ القرارات المناسبة لإجراء انتصحيح الإنحرافات.

2. أهداف الرقابة على التكاليف:

تعتبر عملية الرقابة على التكاليف جزءاً رئيسياً من وظيفة الرقابة الإدارية في المنشأة الاقتصادية، ولا شك أن تحقيق رقابة فعالة على تكاليف المنشأة الاقتصادية يؤدي الى تحقيق الأهداف التالية⁽¹⁾:

أ. الحد من إو إزالة الضياع أو الأسلوب في استخدام الموارد المالية والبشرية المتاحة للمشروع.

ب. العمل على خلق روح الابتكار والتجديد لدى الأفراد العاملين بصالات الإنتاج أو مراكز التشغيل أو مراكز الخدمات في المنشأة.

ج. إيجاد نظام فعال للحوافز للعاملين مرتبطاً بنظام رقابة التكاليف.

د. خفض تكاليف الإنتاج (التشغيل) الى المستوى الذي يحقق الحجم المستهدف من الإنتاج.

هـ. تحقيق سيطرة الإدارة في العوامل التي تؤدي الى زيادة أو تخفيض معدلات التكاليف بها.

و. إجراء الدراسات التشخيصية المستمرة على تكاليف المنشأة.

ز. 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.

يري الباحث إن معظم الأهداف السابقة الغرض منها تخفيض التكاليف وهو الهدف الأساسي لعملية الرقابة على التكاليف، حيث إن تخفيض التكاليف يعني إستمرارية المنشأة في ظل المنافسة التي تواجهها في السوق.

3. مبادئ الرقابة على التكاليف:

تستند عملية الرقابة على التكاليف الى مجموعة من المبادئ تتمثل في الآتي:

أ. مبدأ المعايير:

يقوم مبدأ المعايير على أساس القيام بالبحوث العلمية والتجارية بوضع المواصفات والشروط والكميات الواجبة من عوامل الإنتاج للشيء المراد معايرته، هذه المواصفات والشروط والكميات هي ما تسمى

¹ - د. محمد احمد ابراهيم وآخرون ، مرجع سابق، ص ص 16-17.

بالمعايير وبعد الوصول الى هذه المعايير تقوم الإدارة بإصدار قرارات ملزمة للمسؤولين المختصين بضرورة الالتزام بهذه المعايير، ويقصد بالمعايير طريقة إنتاج معينة وكذا تكلفة الإنتاج لمنتج معين وكذلك جودة معينة أو ما تسمى بالمواصفات المعيارية، حيث إن معايير 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 والاقتصادية، كما إن معايير تكلفة منتج تعني مجموعة البنود المعيارية التي أثبتتها الدارسة والتجربة العملية أنها كافية تماماً لمقابلة الاحتياجات الصناعية اللازمة لإتمام المنتج في شكله النهائي، أما معايير نوع معين من المنتج فتعني جميع المواصفات المعيارية اللازمة لتمييز هذا المنتج عن المنتجات الأخرى، والتي تتعلق بالشكل واللون والرائحة وأي مواصفات متعلقة بجودة المنتج⁽¹⁾.

ب. مبدأ الضبط عند المنبع:

تحدث عناصر التكاليف في أماكن وأزمنة معينة وفي إطار ظروف ومسئولية محددة فلكل عنصر (منبع) ينبع فيه بمعرفة مسؤول وطبقاً للظروف والحاجات التي تستدعيه وكلما كان (ضبط التكلفة) عند منبع حدوثها كلما كان احكام الدقة، حيث أننا نقف في نفس وقت حدوث البند على كل الظروف والملابسات والمسئوليه والمسببات لهذا الحدث فيمكن حينئذ إبداء الرأي الفوري السريع والمناسب لحل أي مشكلة تتبع أمام حدوث البند أو إيقاف خطأ يقع في حينه، وعلى ذلك فإن مبدأ الضبط عند المنبع يؤكد ضبط العنصر لحظة حدوثه والتأكد من مطابقة للمعيار المقرر له كماً ونوعاً ووظيفةً ومكاناً، وإن إكتشاف الانحراف في هذه اللحظة وفي هذا المكان عمل فعال ومطلوب، حيث يمكن وقتئذ 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 إذا لم يتحدد منبع العنصر بدقة تتوه المسئول وتختفي الظروف والأساليب 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 نقرر له أن نستخدم ويصير مندرجاً ضمن مجموعة العناصر التي تحتاجها مسارات النشاط وإنتاجها⁽²⁾.

هذا ويستند في ذلك إلى أن عنصر التكلفة يرتبط بشرطين، هما⁽³⁾:

أ. واقعة الإستخدام أو الإستفادة:

العبرة في حساب عنصر التكلفة أن يقع إستخدامه فعلاً مع الإستفادة منه وليس واقعة توفيره وتواجده تحت الطلب، التكاليف تكوين أرصدة مخزنية من المواد ليست من تكاليف النشاط، بل هي عملية من عمليات تكوين المخزون السلعي أي عملية تكوين أصل متداول، حتي إذا أقتطع جزء من هذا الأصل

¹ - د. رمضان محمد غنيم، مرجع سابق، ص ص 41-42.

² - د. محمد توفيق بلبع، التكاليف المعيارية، (القاهرة: مكتبة الشباب، 1983م)، ص 28.

³ - د. رمضان محمد غنيم، مرجع سابق، ص 43.

وتم استخدامه في النشاط وأصبح هذا الجزء عنصراً من عناصر التكاليف أي أصبح عنصراً واقعياً يمكن الاستفادة منه.

ب. معيارية الاستخدام:

أي أن استخدام العنصر لا يكون بشكل مطلق بل يكون بالكمية المحددة من عامل الإنتاج المحدد وفقاً للأصول الفنية والهندسية وكذا في المكان والزمان المقررين في خطة التشغيل، فلا يعتبر العنصر (عنصر التكلفة) إلا إذا أستخدم بالكمية والنوع المعياريين. وتختلف منابع عناصر التكاليف باختلاف النوعي لهم، كما يختلف منبع الكمية للعنصر عن منبع السعر وفيما يلي تحديد ل منابع عناصر التكاليف:

أ. المستلزمات السلعية:

يقصد بها كافة المستلزمات في صور مادية وتفتتها المنشأة بالشراء من الموردين ومن أمثلتها الرئيسية (قطن، سكر، حديد) أو خامات مساعدة في الإنتاج (الوقود، وقطع الغيار، ومواد التعبئة والتغليف)⁽¹⁾. تتمثل منابع المستلزمات السلعية في الآتي⁽²⁾.

- من ناحية الكمية : تتبع كمية المادة المخططة للإستخدام في النشاط من (باب الصرف) من المخزن، وذلك بصفة أولية على أن يتم التأكد من الاستخدام الفعلي وعدم صرفها بقصد تخزينها مؤقتاً في مركز النشاط ، وإلا فإن المنبع في هذه الحالة يكون المخزن مؤقت عند سحب الكمية للإستخدام ، أي ان واقعة الإستخدام العملي هي التي تحدد المفهوم العلمي لعنصر التكلفة وليس توريد المواد الى (باب الاستلام) في المخزن أو تكديس المواد في المخازن سواء كانت رئيسية أو فرعية أو مؤقتة أو محل العمل، ففي كل هذه الأماكن الجغرافية تظل في حكم (أصول) تجرد من المخزون السلعي.

- من الناحية السعرية: ينبع سعر الشراء ونفقات التأمين والشحن والنقل وغيرها عند التقاعد مع الموردين وجهات تلك الخدمات ومن الخطأ القول أن يبدأ من المنبع وقت تسعير الكمية المنصرفة للإستخدام، حيث إن هذا التسعير في ظل الأسعار والتكاليف التي تتحملها المواد المشتراة والموردة للمخازن عند شرائها وتوريدها وليس عند صرفها.

أ. الإيجور:

تعبر 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 من مزايا عينية، وما تسدده من مبالغ لهيئة التأمينات الإجتماعية كحصة مقرر عليها قانوناً. تتمثل منابع التكلفة للعناصر في منبعين هما:

- منبع كمية العمل: يقصد بكمية العمل الزمن الذي استغرقه في العمل ويقاس هذا الزمن إما بعدد ساعات العمل أو عدد أيام العمل، ولتحديد منابع الزمن يجب أن نفرق بين:

¹ - المرجع السابق ، ص 44.

² - د. محمد توفيق بلبع، مرجع سابق، ص 33.

• **الأزمة المنتجة:** وتعتبر عن الزمن الذي إستغرقه العامل فعلاً في الإنتاج سواء المتعلقة بتشغيل الآلة (عام الإنتاج) أو الجلوس في مكتبه (للموظف)، ويتمثل منبع الكمية في لحظة تشغيل العامل للآلة أو الجلوس للموظف في مكتبه للعمل وفقاً لما هو مخطط.

• **الازمنة الضائعة المسموح بها:** مثل العطلات الرسمية والإجازات المرضية، أو الأوقات الضائعة لأسباب عادية يستلزم الإنتاج أو أسباب قهرية لا دخل للعامل فيها فهذه تعتبر أجور غير مباشرة ، وتحمل على الإنتاج ويعتبر منبعها القرارات الإدارية المنظمة لذلك.

- **منبع السعر (معدل الأجر):** يعتبر المنبع في تحديد معدل الأجر لكل عامل في القوانين والقرارات المعدلة له والتي تصدر وفقاً للوائح المنظمة لذلك، ويتم التأكد من صحة ذلك بمراجعة المستندات التي أساسها حسب معدل الأجر.

iii. عنصر المصروفات:

تختلف المصروفات بعضها عن بعض نوعياً ووظيفياً وبالتالي فإنها تختلف أيضاً في منابع حدوثها حيث يلزم الضبط عندئذ. فيما يلي أمثلة البعض المهام منها⁽¹⁾:

- **مصروفات الكهرباء:** سواء كانت الكهرباء مستخدمة في الإنارة أو في إدارة الآلات فإن المنبع هنا هو الزرار الذي إذا ضغط عليه العامل نبعث الكهرباء وسرت ، إما الى لمبات الإضاءة أو الى محركات الآلات وليست الفاتورة التي تأتي بعد استهلاك الكهرباء بفترة ، ويكون الضبط عند هذا المنبع ، وهناك منبع لسعر الكهرباء الذي هو مقرر بالقانون في حالة شراء الكهرباء من مؤسسة الكهرباء أو تكلفة إنتاج وحدة الكهرباء إن كانت مولدة في مركز من المراكز المنشأة .

- **مصروفات المياه:** هناك تشابهاً كبيراً بين مصروفات الكهرباء ومصروفات المياه وفي هذه الحالة فإن الضبط عند المنبع يستهدف الرقابة على الكمية المستخدمة عند فتح الحنفية أو المحبس، وأما السعر فهو مطبوع بالقرار المحدد له.

- **مصروفات الصيانة:** تتبع هذه المصروف عند القيام بعملية الصيانة وليس عند الحاجة إليها، حيث أن الوقت المنقضي فيما بين ظهور الحاجة الى الصيانة حتي بدء القيام بها يعتبر وقتاً ضائعاً وتكلفته تكون بذلك ليست من تكاليف الصيانة، بل أكثر من ذلك فلا تدخل ضمن تكاليف الصيانة، الخسائر التي تتحملها المنشأة عن الوقت المنقضي في عملية الصيانة ذاتها وهو وقت غير منتج في حقيقة، وتكلفة الصيانة هي البنود التي تتطلبها عملية الصيانة ذاتها ولا يضاف إليها تلك البنود الأخرى التي تستمر في الحدوث خلال وقت الصيانة دونما علاقة بينها.

- **المصروفات الثابتة:** وصفة الثبات للمصروف موازية لصفة الدورية فالمصروف الثابت يحدث في زمن محدد دورياً فيكون هذا الزمن الدوري هو منبع المصروف، فالإيجارات تسدد في مواعيد

¹ - د. محمد توفيق بلبع، مرجع سابق، صص 36-39 .

ثابتة دورية وهذه المواعيد هي منابع تلك الإيجارات والمرتبات تدفع كل شهر فيكون المنبع كل هنا أول كل شهر، كذا الحال بالنسبة للمصروفات الثابتة الأخرى.

- **مصروفات الاعلان:** ويؤدي مصروفات الإعلان بواسطة عدة وسائل كما هو معروف على أنه إما ان يتم بواسطة جهات متخصصة في خارج المنشأة، أو بواسطة إدارة متخصصة من إدارات المنشأة ذاتها، ومنبع المصروف في الحالة الأولى هو صدور الإعلان للناس وليس التعاقد مع الجهة، أما إذا قامت إدارة متخصصة بالإعلان في المنشأة، فمن وجهة نظر عناصر التكاليف التي تحدثها هذه الإدارة، فان كل عنصر منها يضبط عند منبعه على حدا.

ج . مبدأ محاسبة المسؤولية:

إذ يقوم هذا المبدأ على أساس ربط كل تكلفة بشخص معين وأن أي بند من بنود التكاليف يحدث في المنشأة إلا وهناك شخص مسئول عن حدوثه، حيث أن حدوث البند ينتج من إذن إصدار أحد الأشخاص وبالتالي فإن هذا الشخص هو المسئول عن هذا البند، وعلى ذلك فإن مبدأ محاسبة المسؤولية يقوم على ربط البنود بالأشخاص وبالتالي تحدد المسؤولية عنها وتهدف محاسبة المسؤولية بصفة أساسية الى الرقابة وتقييم الأداء عن طريق تحديد مسؤولية العاملين في المشروع بمستوياتهم المختلفة عن الأداء الفعلي في حدود السلطة والمسؤولية المخصصة لكل فرد عن احداث الأداء وما يترتب على ذلك من نتائج مستحبة أو غير مستحبة الأمر الذي ينعكس أثره في النهاية على كفاءة كل نشاط من أنشطة المشروع، كذلك على كفاءة المشروع كله كوحدة إقتصادية متكاملة، بناء عليه نجد أن محاسبة المسؤولية تعبر في حقيقتها عن نظام معلومات متطور يتعلق بتحديد المسؤولية عن استخدامات الموارد، فمن المعروف أن الرقابة لا يمكن أن تتم إلا عن طريق الأفراد ومن ثم توجه التكاليف بحيث تصبح العلاقة واضحة ومفهومة بين⁽¹⁾:

i. العمليات والأنشطة وتكاليفها.

ii. تصرفات الأفراد والمسؤولية عنها.

وبذلك يتيسر إجراء المساءلة المحاسبية التي تظهر مواطن الضعف والقوة والمسؤولية عنها، وتتطلب المساءلة المحاسبية أن يكون كل فرد مسؤولاً عن التكاليف المتعلقة بدائرة مسؤوليته في حدود الهدف العام .

¹ - د. رمضان محمد غنيم، مرجع سابق، ص ص 48-49.

المبحث الثاني

الرقابة على التكاليف من خلال الأساليب التقليدية للإدارة الإستراتيجية للتكلفة

أولاً: الأساليب الهندسية:

هي مجموعة الأساليب التي وضعها المهندسون والتي تهدف في نتائجها الى محو الإسراف والضياع وتحفيز العمال على زيادة الإنتاجية، ويعتبر فردريك تايلور أول من وضع مجموعة من الأساليب الفنية التي تحقق رقابة على التكاليف ومنها⁽¹⁾:

1. أسلوب الرقابة على عنصر العمل : عن طريق وضع حوافز إنتاجية للعمال ذوي الإنتاجية العالية ومنحهم حوافز لا يحصل عليها نظرائهم غير المنتجين.

2. أسلوب الرقابة على عنصر المواد : وذلك من خلال مجموعة من التقارير التي توضح الإنتاج ، وعوادم المواد وجودة الإنتاج.

إن الأسلوبين السابقين لا يهدفان بشكل مباشر الى الرقابة على التكاليف، بل أن الرقابة من خلالها تتركز على النواحي الكمية سواء ساعات العمل أو عدد وحدات الإنتاج وجودتها أو مقدار العوادم الناتجة في المواد، غير أن كل ذلك يمكن أن يحقق بطريقة غير مباشرة رقابة على التكاليف لمجموعة العناصر المستخدمة.

ثانياً: أسلوب الموزانات التخطيطية:

تستخدم الموزانات التقديرية (التخطيطية) بواسطة العديد من الشركات الصناعية والمشاريع التجارية لتحقيق وظيفة الإدارة في الرقابة على أعمال المشروع ، فالموزانات التقديرية تشتمل على مستوى نمطي للأداء لكل أجزاء المشروع وهذا المستوى النمطي للنشاط ينبغي مقارنته بالنشاط الفعلي بهدف تحديد وتحليل الانحرافات التي تحدث بينهم وبحث العوامل التي أدت الى حدوث هذه الانحراف، وفي ضوء المقارنة يمكن للسلطات الإدارية العليا أن تتخذ القرارات إما لتحسين مستوى الأداء الفعلي أو لتعديل الموزانه التقديرية ويمكن بهذا تحقيق أكبر كفاءة ممكنة⁽²⁾.

هذا تمثل الموزانة التقديرية برنامج تنفيذي لحظة معينة ولهذا فإن البرنامج المعد مقدماً يجب أن يقارن بمستوى التنفيذ الفعلي للخطة، إذا كنا نرغب في تنفيذ الخطة بأكبر كفاءة ممكنة وفي أقل وقت ممكن، ويجب ألا يفهم من ذلك أن بيانات الخطة نفسها يجب أن تستخدم للمقارنة بالنتائج الفعلية، ذلك لأن ليس ضرورياً باستمرار، فأى خطة تفصيلية جيدة غير مرتبطة بالتنظيم الوظيفي للمشروع، أو أي خطة تجميعية معدة للمشروع ككل قد لا تصلح لاستخدامها في الرقابة، بناء على ذلك فإن بيانات التخطيط قد تختلف عن بيانات الرقابة، فمثلاً قد تستخدم الإدارة بيانات للرقابة أكثر من بيانات الخطة⁽³⁾.

¹ - المرجع السابق ، ص ص 23-24.

² - أ.د. احمد محمد نور وآخرون ، مبادئ المحاسبة الادارية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2006م)، ص 177.

³ - المرجع السابق ، ص 178.

عموماً فإن المتطلبات الأساسية لنظام الرقابة عن طريق الموازنة التقديرية هي ⁽¹⁾:

1. تحديد دقيق للتنظيم والوظائف الإدارية المختلفة، وفي هذا التحديد ينبغي أن تكون خطوط السلطة والمسئولية واضحة جداً.
2. تحديد معايير عملية تستخدم في عملية التخطيط .
3. دراسة تفصيلية لأهداف المشروع والأقسام المختلفة فيه وللمشاكل المتوقعة، ولللاقات بين أقسام المصنع المختلفة.

ثالثاً : أسلوب التكاليف التقديرية:

تلجأ الكثير من المنشآت الإقتصادية وخاصة الصغيرة الحجم وفي بعض الأحيان المتوسطة الحجم رغبة منها في تحقيق قدر كبير من الوفرة في الأعباء الإدارية المرتبطة بتطبيق النظام المحاسبي المتكامل للرقابة على التكاليف، الى استخدام يقوم على التقديرات بالنسبة لعناصر التكاليف، وهذا الأسلوب يتيح للمنشآت قدراً من الرقابة على التكلفة وذلك بمقارنة التكلفة الفعلية لعناصر الإنتاج بالتكلفة التقديرية المحددة مسبقاً، كما يوفر هذا الأسلوب التكلفة التقديرية للوحدات المنتجة وذلك بصورة مسبقة لإنهاء العملية الإنتاجية، ويقوم بتقدير تكلفة المرحلة أو الأمر وموظف أو مجموعة من الموظفين الذين يتم تدريبهم للقيام بهذا العمل، وبغض النظر عن تبعيتهم الإدارية فيجب في من يقوم بمهمة التقدير الإلمام بإجراءات محاسبة التكاليف وذلك بجانب الدراية الهندسية بطرق الإنتاج، والآلات والأدوات التي تتطلبها مختلف العمليات⁽²⁾.

يقوم أسلوب التكاليف التقديرية على المبادئ التالية⁽³⁾:

1. إن أسلوب التكاليف التقديرية لا يعتبر أسلوب متكامل لمحاسبة التكاليف، أي أنه لا يمكن الإعتماد على ذلك النظام في تحديد التكلفة الخاصة بأمر التشغيل أو وحدة المنتج تحديداً دقيقاً.
2. يعتمد أسلوب التكاليف التقديرية على معلومات نظام التكاليف التاريخية وذلك لأغراض المقارنة بين معلومات كل من النظامين مما يحقق أهداف الرقابة الإدارية على التكاليف وبالتالي لا يصلح لتقييم الأداء من خلال المقارنة بين بيانات تاريخية وبيانات حالية.
3. يهدف نظام التكاليف التقديرية الى تحديد تكلفة محددة مقدماً لكل منتج من المنتجات والتي يمكن أن تعتمد عليها إدارة المنشأة كأساس لتسعير المنتجات وتحقيق الرقابة على التكاليف.
4. يتم إعداد بطاقة تكاليف تقديرية بكل منتج من المنتجات (سواء وحدة منتج واحدة أو كمية معينة من ذلك المنتج) وتوضح بتلك البطاقة عناصر المواد المباشرة، والأجور المباشرة والمصروفات غير المباشرة التقديرية.

¹ - ا.د. احمد محمد النور وآخرون ، المحاسبة الادارية في بيئة الاعمال المعاصرة ،(الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م)،ص 212.

² - د. محمود احمد ابراهيم وآخرون ، مرجع سابق، ص 23.

³ - المرجع السابق ، ص 25.

5. قد يتم إجراء مقارنة تقديرات التكاليف بالمعلومات الفعلية وذلك على مستوى تكلفة الإنتاج خلال الفترة كرقم إجمالي، وقد تتم مقارنة كل عنصر تكلفة تقديرية بنظيره الفعلي، ويفضل في حالة اتباع أسلوب التكاليف التقديرية إجراء تلك المقارنة على أساس كل عنصر منها على حدا.
 6. يتم إعداد تقديرات عناصر التكاليف عن طريق إدارة المنشأة وذلك مع التركيز على المعلومات التاريخية لكل عنصر من تلك العناصر.
 7. خلال الفترة الخاصة بإعداد تقارير التكاليف يتم تسجيل وتحليل وتبويب بيانات التكاليف لأغراض إعداد المعلومات الفعلية أو التاريخية للتكاليف.
 8. في نهاية الفترة الخاصة بإعداد تقارير التكاليف يتم مقارنة معلومات التكاليف التاريخية بمعلومات التكاليف التقديرية التي تم إعدادها من قبل.
- يعاني أسلوب التكاليف التقديرية كأسلوب للرقابة من عدة عيوب منها ما يلي⁽¹⁾:

1. إن الهدف من أسلوب التكاليف التقديرية محدد بالرغبة في تسعير المنتجات أو الدخول في المناقصات وبالتالي لا يصلح أن يكون كأداة للضبط.
2. إن أسلوب التكاليف التقديرية يعتمد في الأساس على معلومات نظام التكاليف التاريخية وذلك لأغراض المقارنة، وبالتالي فإن عيوب استخدام أسلوب التكاليف التاريخية في الضبط تسري على هذا الأسلوب الآخر.
3. إن نظام التكاليف الذي يعتمد على أسلوب التكاليف التقديرية لا يعتبر نظام متكامل لمحاسبة التكاليف والذي يمكن الإعتماد عليه في تحديد تكلفة أمر التشغيل تحديداً دقيقاً.
4. لا يمكن النظر الى الانحرافات التي تحدث من مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المقدرة بأنها مقياس لكفاءة التشغيل أو دليل لوجود إسراف، أو توفير، لهذا فقد اتفق المحاسبون على تسوية الفروق ضمن التكلفة وإعادة حساب تكلفة البضاعة على أساس التكلفة الفعلية.
5. لا يمثل نظام التكاليف التقديرية نظاماً رقابياً يمكن إن تستخدم لأغراض الرقابة لتكاليف الأداء الفعلي بالمنشأة، وذلك لشعور العاملين بالمنشأة بعدم دقة هذه التقديرات.
6. لا يتناسب هذا النظام والتطور الهائل الحادث في نظام الإدارة الحديثة واستخدام الأساليب الكمية وأساليب بحوث العمليات، تلك الأساليب التي تستخدم في التنبؤ والرقابة واتخاذ القرارات.
7. كان يتم وضع التقديرات في وقت وجيز وبسرعة لمواجهة المتطلبات العاجلة ولهذا فقد كانت تهتم بالإجماليات دون وضع التقديرات بالتفصيل.

رابعاً: أسلوب التكاليف المعيارية:

تعرف التكاليف المعيارية بأنها (خطة إعداد التكاليف المحددة مقدماً على أسس علمية وفنية دقيقة عن فترة زمنية مستقبلية تعبر عما يجب أن تكون عليه تكاليف وحدة النشاط سواء كانت منتجاً معيناً أو

¹ - رمضان محمد غنيم، مرجع سابق، ص ص 30-32.

عملية إنتاجية معينة، وذلك ليس بغرض تقويم أداء النشاط فحسب، بل تحقيقاً لأغراض تخطيطية ورقابية أيضاً وفقاً لمنهج علمي إجرائي⁽¹⁾.

تعرف التكاليف المعيارية بأنها (تكاليف محددة مقدماً لما يجب أن تكون وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة، ويتم تحديدها عادة باستخدام الأساليب العلمية، وتهدف الى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وحتى تستطيع التكاليف المعيارية خدمة أغراضها لا بد أن تكون هذه المعايير مساهمة لظروف المنشأة في الحاضر والمستقبل، وبدون ذلك تكون هذه المعايير غير مناسبة وكأنها معايير منشأة أخرى⁽²⁾).

خامساً : أهداف التكاليف المعيارية :

يحقق استخدام التكاليف المعيارية أهدافاً متعددة للدارسة، ونتيجة لحدة المنافسة بين المنشآت تمثل الهدف الرئيسي للتكاليف المعيارية في رقابة وخفض تكلفة الوحدة المنتجة. ولكن مع ازدياد أهمية الإدارة العلمية في تحقيق أهداف المنشأة، ازداد الاهتمام بتطوير نظام التكاليف المعيارية وتوسعت أهدافها وباتت تحتل أهمية خاصة في المجالات التالية:

1. المساعدة في التخطيط:

تقوم فكرة التكاليف المعيارية على التحديد المسبق وبصورة علمية وموضوعية لعناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة منها والثابتة لفترة مستقبلية معينة، ويخدم هذا التحديد المسبق أغراضاً متعددة أهمها:

أ. المساعدة في تحديد أسعار بيع المنتجات، ففي الظروف المنافسة الحادة وفي الصناعات التي يجب أن تحدد فيها أسعار البيع قبل البدء في الإنتاج تعد التكلفة أهم العوامل المحددة لأسعار البيع. ولمثل هذه الحالات تقدم التكاليف المعيارية المعدة على أساس مواصفات معينة للمواد والعمل والعناصر الصناعية غير المباشرة تكلفة (حقيقية) تكون أساساً منطقياً وموضوعياً لتحديد أسعار البيع.

ب. المساعدة في تحديد دخل المنشأة أو قياس أرباحها مقدماً، كما تساعد في تحديد هامش الربح الذي يحققه كل منتج على حدة الأمر الذي يساعد الإدارة على تخطيط الإنتاج وتحديد الكميات اللازمة من كل منتج لتعظيم أرباح المنشأة.

تساعد التكاليف المعيارية الإدارة في وضع الخطط وفي ترجمة هذه الخطط كمياً ومالياً على ضوء التوقعات المستقبلية. بذلك تشكل التكاليف المعيارية جزءاً من الموازنات التخطيطية التي تعبر عن خطة المنشأة وتستعمل في توجيه نشاطها خلال فترة زمنية قادمة. فتساعد التكاليف المعيارية مثلاً في تخطيط المشتريات ومخزون المواد الأولية ومخزون الإنتاج التام الصنع وتخطيط القوي العاملة.

¹ - د. مكرم عبد المسيح باسيلي، نظم التكاليف المعيارية ، مدخل معاصر ، (المنصورة: المكتبة العصرية ، 2003م)، ص 6.

² - د. جبرائيل جوزيف كحالة، د. رضوان حلوة حنان ، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وإثبات ، (عمان : دار الثقافة ، 2011م)، ص 27.

2. المساعدة في الرقابة:

تعتبر الرقابة على التكاليف وقياس كفاءة الأداء الإنتاجي من الأهداف الرئيسية للتكاليف المعيارية. فمن خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية تحدد الإنحراف، ومن خلال هذه الإنحرافات تتضح أسبابها والمسؤولون عنها الأمر الذي يمكن الإدارة من إتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. كذلك يساعد استخدام نظام التكاليف المعيارية على قياس كفاءة الأداء للمستويات الإدارية المختلفة، إذ تتطلب الرقابة الواعية للتكاليف تجزئة العمليات الإنتاجية مثلاً إلى مراكز المسؤولية، مما يسمح بالكشف عن ظواهر عدم كفاءة في الأداء عند مصادرها فمقارنة التكاليف المعيارية لأحد مراكز المسؤولية بالتكاليف الفعلية تعبر عن كفاءة أداء المسؤول عن هذا المركز.

3. المساعدة في اتخاذ القرارات:

ففي نظام التكاليف المعيارية القائم على التمييز بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، تعد التكاليف المعيارية العامل الأساسي في تحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن تقبله الإدارة، وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج وأثر استغلال الطاقة الإنتاجية على التكاليف، كما يساعد في تحديد تشكيلة الإنتاج التي تحقق أكبر ربحية ممكنة.

يستهدف نظام التكاليف المعيارية تحديد وتحليل الإنحرافات في مختلف عناصر التكاليف بهدف توفير المعلومات اللازمة لقياس الكفاءة وتحسين الأداء، ويتحقق ذلك من خلال عدة خطوات وهي⁽¹⁾:

أ. وضع معايير الأداء المستهدف.

ب. توجيه النشاط الفعلي أثناء التنفيذ.

ج. قياس النتائج الفعلية.

د. مقارنة النتائج الفعلية بالمعايير وتحديد الإنحرافات.

هـ. فحص الإنحرافات الجوهرية، وتحليلها لمعرفة أسبابها.

و. التقارير عن الإنحرافات لأغراض التخطيط المستقبلي، وتقييم الأداء.

ز. اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائم.

يتطلب تحقيق أهداف أسلوب التكاليف المعيارية أن تتوفر فيه عدة، خصائص أهمها⁽²⁾:

أ. التحديد الواضح للأهداف الوظيفية المبتغي تحقيقها باستخدام مخرجات نموذج التكاليف الجيد من المعلومات المعيارية.

ب. أن يكون نموذج التكاليف المعيارية مفتوحاً open ومتلائماً Adaptive لإمكانية التأثير بظروف البيئة المحيطة والتأقلم معها، بما يحقق أهدافه المرجوة منه بأقصى فعالية وكفاءة حيث يتميز النموذج المفتوح بتبادل العلاقات مع ما يحيط به من متغيرات بيئية، وتعد هذه المتغيرات البيئية

¹ - عبد الحي مرعي، د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، د. عطية عبد الحي مرعي، مرجع سابق، ص 72-74.

² - د. ناصر نور الدين، د. علاء الدميري، محاسبة التكاليف لأغراض القياس والتخطيط والرقابة، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2006م)، ص 244-245.

بمثابة القيود التي يعمل في ظلها النموذج، ومن ثم فهي تؤثر على أدائه ونتائجه، وبالتالي في قدرته على التوصل الى الأهداف المطلوبة بالكفاءة المرغوبة بما يوفره من معلومات معيارية، لكي يكون نموذج التكاليف المعيارية متلائماً مع مثل هذه الظروف، فعلاً في تحقيق أهدافه الرقابية، فلا بد أن يراعى في تصميم أدواته قدر كبير من المرونة للتفاعل مع هذه الظروف والتأقلم معها.

ج. أن يكون هذا النموذج متوازياً ومستقراً ويرتبط استقرار نموذج التكاليف المعيارية أساساً بحالة التوازن التي يكون عليها، حيث يتميز النموذج المستقر بخاصيتين:

i. **الخاصية الأولى:** تتمثل في قدرته على الاحتفاظ بالعلاقات القائمة بين المدخلات المادية المباشرة والمخرجات في حاله ثابتة طالما لم تحدث تغيرات في العوامل المحددة لهذه العلاقات، ومن ثم تكون القيم المقدرة للمعايير الديناميكية مستقرة .

ii. **الخاصية الثانية:** تتمثل في قدرة النموذج على العودة للتقائية لحاله توازن جديدة بين العلاقات عندما تحدث تغيرات في العوامل المحددة لها، ويترتب على ذلك اختلاف القيم المقدرة للمعايير الديناميكية عما عليه قبل حدوث هذه التغيرات.

د. أن يتوفر في هذا النموذج القدرة والكفاءة على ترجمة العلاقات الدالية القائمة بين عنصر المدخلات والمخرجات في صورة رياضية واضحة، ذلك لإرتباط كفاءة المعايير الديناميكية في تحقيق هدف الرقابة الفعالة على الأداء بمدى إمكانية التعبير عن هذه العلاقات في صورة كمية.

هـ. يجب أن يراعى في تصميم نموذج التكاليف المعيارية الجيد القدرة على التنبؤ بما ينبغي أن تكون عليه هذه العلاقات خلال فترة صلاحية تطبيق المعايير الديناميكية كأداة للقياس والمقارنة، وتتوقف القدرة التنبؤية للنموذج على المدى العناية المبذولة من مختلف الاقسام المعنية والمسئولة عن جميع الحقائق العلمية والتجريبية لاغراض صياغة المعايير الديناميكية في صورة دالية ملائمة لمثل هذه الظروف.

تعتبر الرقابة على التكاليف وقياس كفاءة الأداء الإنتاجي من الأهداف الرئيسية لنظام التكاليف المعيارية، فمن خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية تحدد الانحرافات، ومن خلال تحليل هذه الانحرافات تتضح أسبابها والمسؤولين عنها الأمر الذي يمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وبذلك يخلق استخدام نظام التكاليف المعيارية وعياً تكليفاً لدى العاملين في المنشأة يدفعهم الى المحافظة على التكلفة عند مستواها المعقول، بل قد يحفزهم هذا الاستخدام الى خفض هذه التكلفة خاصة إذا اقترن نظام الحوافز بالمنشأة بمدى تحقيق المعايير الموضوعية ، كذلك يساعد استخدام نظام التكاليف المعيارية على قياس كفاية الأداء للمستويات الإدارية المختلفة، إذ تتطلب الرقابة الواعية للتكاليف تجزئة العمليات الإنتاجية مثلاً الى مراكز للمسئولية مما يسمح بالكشف عن عدم الكفاية في الأداء عند مصادرها ، فمقارنة التكاليف الفعلية لأحد مراكز المسئولية بتكلفة الفعلية تعبر عن كفاية

الأداء المسئول عن هذا المراكز بالإضافة الى ذلك فإن فاعلية الرقابة وقياس كفاية الأداء تتحددان بنوعية المعايير 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⁽¹⁾.

على الرغم من المزايا التي يحققها أسلوب التكاليف المعيارية إلا أن هناك صعوبات ومشاكل تواجهه تطبيقه ومن أهم هذه الصعوبات مايلي:

قد تواجه الإدارة صعوبات عند تحديد أي من الانحرافات تعتبر هامة من ناحية القيمة. قد يؤدي التركيز فقط على الانحرافات بعد مستوى معين (مثل الانحرافات التي تعتبر هامة من حيث قيمتها) قد يؤدي ذلك الى ملاحظة معلومات هامة أخرى مثل الاتجاهات.

إذا كان تقييم أداء الإدارة مرتبط بمبدأ الإدارة بالإستثناء قد يؤدي الى اتجاه المستويات الإدارية الأقل الى إخفاء الاستثناءات السالبة أي عدم التقرير عنها كلية، وبالإضافة الى ذلك فقد لا يحصل العاملين على تشجيع عن الأعمال الإيجابية مثل التحكم أو تخفيض التكاليف في دائرة اختصاصاتهم ولكنهم يتعرضون للتوبيخ عن البنود التي تتجاوز معايير التكاليف الموضوعة، وهو ما قد يؤدي معنويات هؤلاء العاملين بسبب عدم وجود التشجيع عن الأعمال الإيجابية.

قد يؤثر أيضاً استخدام أسلوب الإدارة بالإستثناء على المشرفين بطريقة سيئة، فقد يشعرون بأنهم لم يحصلوا على فحص كامل للعاملين لأنهم دائماً منشغلون بالمشاكل، وبالإضافة الى شعورهم بأنهم دائماً منتقدون من رؤسائهم بأن أدائهم منخفض، قد يكون لذلك آثار سلبية على معنويات المشرفين.

سادساً : أسلوب محاسبة المسؤولية:

تعرف محاسبة المسؤولية بأنها (نظام علمي شامل يربط فيما بين التنظيم الإداري والتنظيم المحاسبي من خلال تقسيم المشروع الى مراكز مسئولية تساعد في ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين عن هذا الأداء، وذلك من خلال نظام متكامل من التقارير يعتمد على تطبيق مبدأ الرقابة بالاستثناء، بما يساعد في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء)⁽²⁾.

تعرف محاسبة المسؤولية بأنها (نظام محاسبي لتوفير المعلومات والرقابة وبموجب هذا النظام يتم تقسيم المنشأة الى وحدات جزئية لتصبح مراكز مسؤولية تكون نشاطاتها تحت مسؤولية أحد المدراء وبالتالي فإن محاسبة المسؤولية ترجع التكلفة للأفراد المسؤولين داخل المنشأة)⁽³⁾.

تعرف محاسبة المسؤولية والتي يطلق عليها أحياناً محاسبة الأنشطة بأنها (عبارة عن النظام يقوم بتجميع وإعداد تقارير دورية عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية موجودة بالمنشأة، بهدف تمكين الإدارة العليا من القيام بوظيفة التخطيط والرقابة على أداء هذه المراكز.

¹ - د. جبرائيل جوزيف كحالة ، د. رضوان حلو حنان ، مرجع سابق ، ص ص 20-21.

² - د. مصطفى يوسف كافي وآخرون ، المحاسبة الادارية ، (عمان : مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، 2012م) ، ص 336.

³ - Yengar, S. P., Cost Accounting Principle and Practice, (New Delhi : Sultan Chand and Sons, 2002), P; 4

وتعتبر محاسبة المسؤولية إحدى الأدوات الهامة التي تسهل عملية تفويض السلطات للإدارات المختلفة وتساهم في تعزيز مفهوم الإدارة بالأهداف ومفهوم الإدارة بالإستثناء⁽¹⁾.

يرى الباحث إن الرقابة تقوم على أساس من مراكز المسؤولية والتي تتلاءم مع التنظيم الإداري للمنشأة المعنية والتي بدورها تعكس إتخاذ القرارات المختلفة بالمنشأة المعنية، كما تقوم على تصميم ملائم للنظام المحاسبي الذي يمكن من تجميع وقياس التكلفة أو الإنجاز لكل مركز من مراكز المسؤولية أو إتخاذ القرارات بما يسهل من أهداف الرقابة بحيث تتلاءم الخطط وما يشق منها من معايير الأداء وإنجاز المسؤوليات مع الواقع الفعلي.

يتطلب تطبيق محاسبة المسؤولية كأسلوب محاسبي وإداري إلى تهيئة مقومات أساسية في كل من النظام المحاسبي والإداري على النحو التالي⁽²⁾:

المقومات المحاسبية، وينبغي التركيز في هذا الجانب على تحليل سلوكية كل من عناصر التكاليف والإيرادات من حيث خضوعها للرقابة من قبل المسؤولية ومدى تأثير قرارات المركز عليها ومن ثم وضع جدول زمني لفترة قادمة يعبر عن ما ينبغي أن تكون عليه مراحل التنفيذ متمثلة بالموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية التي تمثل الخطط التفصيلية المستقبلية لإستخدام الموارد في السعي لتحقيق أهداف المؤسسة، بالإضافة إلى أن هذه الموازنات ستكون الدليل لمراكز المسؤولية لفرض متابعة الخطوات التنفيذية للتأكد من أن كافة الأنشطة متفقة مع نهج الموازنات التخطيطية، وبالتالي مع أهداف المؤسسة ككل، وفي حالة عدم إنقواء الأهداف المرسومة مع النتائج التنفيذ الفعلي سيتم تقييم أداء المركز ومن ثم مسائلة الشخص الذي منح السلطات والصلاحيات في توجيه ذلك المركز عن الإنحرافات التي حدثت لإتخاذ القرار الإداري بالتصحيح.

المقومات الإدارية، حيث يتطلب تطبيق محاسبة المسؤولية إتباع أسلوب الإدارة اللامركزية التي تستلزم تجزئة التنظيم الداخلي للموسسة إلى وحدات يجري تخصيص موارد محددة لكل منها كمدخلات للعملية التشغيلية وتخصص سلطة إتخاذ القرارات التشغيلية إلى رئيس تلك الوحدة كونه الشخص الذي خول الصلاحيات والمسؤوليات عن إدارة ورقابة الموارد الاقتصادية وبالتالي يخضع للمسائلة عن الإنحرافات التي قد تتضمنها تقارير الأداء التي يجري إعدادها من قبل الوحدات العامة إلى الإدارة العليا التي تقوم بدورها في إتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح تلك الإنحرافات وبناء عليه فإن نظام محاسبة المسؤولية يقوم بتغذية الإدارة العليا بالمعلومات والبيانات اللازمة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء ويمثل القناة الموصلة بين الإدارة العليا والوحدات اللامركزية التابعة لها في المؤسسة.

¹ - احمد الظاهر ، محمد ابو ناصر ، المحاسبة الادارية ، (القاهرة : الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات ، 2009م)، ص،ص 255، 256.

² - د. حارس كريم العاني ، المحاسبة الادارية – النظرية والتطبيق ، (عمان : دار الراية للنشر ، 2011م)، ص ص 343-344.

سابعاً : مقومات نظام محاسبة المسؤولية:

1. التنظيم الإداري:

يعد التنظيم الإداري بمثابة العمود الفقري الذي يبنى عليه نظام دقيق للمساءلة، فهو أهم المقومات التي يعتمد عليها نظام محاسبة التكاليف، حيث يتم توضيح خطوط السلطة والمسؤولية في التنظيم الإداري للوحدة الاقتصادية. مما يؤدي الى تحديد المستويات الإدارية المختلفة في التنظيم، وكذا وحدات الإشراف والمسؤولية والأشخاص المسؤولين عن هذه الوحدات. ولقد عرف التنظيم الإداري بأنه الإطار الذي يضم القواعد واللوائح والصلاات بين الأفراد، ويحدد سلطات العاملين ومسؤولياتهم وواجباتهم لتحقيق أهداف الخطة، بعد ما تم تجميع أوجه النشاط اللازم لذلك⁽¹⁾.

ويهدف التنظيم الإداري الى ربط مراكز المسؤولية جميعها في الوحدة الاقتصادية بموازنة تخطيطية وبنظام تقارير يتمشى مع التسلسل الواضح لخطوط التنظيم الإداري، ويناسب المستويات الإدارية كلها في الوحدة الاقتصادية. إن وحدات المسؤولية تعني ربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري حتي يمكن تقويم الأداء. ويتضح أن هناك علاقة وثيقة بين محاسبة المسؤولية والتنظيم، فكل منهما يهدف إلى ربط الأداء الفعلي بالأداء المخطط وبالشخص المسؤول عن هذا الأداء في المستويات الإدارية كافة، وبالتالي تحدد المسؤولية تجاه الإنحرافات الناتجة عن الأداء. ولا يقصد بالتنظيم الإداري الجيد مجرد رسم الخريطة التنظيمية للوحدة الاقتصادية، بل هو التقسيم الملائم للسلطة والمسؤولية بوضع كل وظيفة في المكان المناسب لها في التنظيم الإداري، وبذلك يتم تجنب التداخل والتعارض في السلطات والمسؤوليات.

وتقوم الوحدات الاقتصادية عادة بإعداد وتوصيف الهيكل التنظيمي، باستخدام قائمة للوظائف والمسؤوليات لكل وحدة تنظيمية، حتي يمكن القضاء على ظاهرة التداخل التي قد تشوب هيكل التنظيم، ويمكن الاستعانة في تحديد قابلية البنود للرقابة بواسطة المسؤول عن الوحدة التنظيمية، وتتدرج المستويات الإدارية في الوحدة الاقتصادية من اعلى الى أسفل تبعاً لسلطاتها ومسؤولياتها، وتتعاون هذه المستويات فيما بينها على إنجاح الوحدة الاقتصادية، وتحقيق أهدافها، عموماً يمكن تقسيم التنظيم الإداري في الوحدات الاقتصادية بمختلف أحجامها الى ثلاثة مستويات هي: الإدارة العليا، والإدارة الوسطى، والإدارة التنفيذية⁽²⁾.

2. الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية.

يتطلب تقويم أداء الوحدات الاقتصادية وجود معايير مسبقة، يتم في ضوئها معرفة ما إذا كان هذا الأداء الفعلي مطابقاً للأداء المخطط، وهذا يتطلب وضع موازنة تخطيطية لكل مركز مسؤولية على حدة، لتصبح هدفاً يسعى المركز لتحقيقه. وتقدم التكاليف المعيارية الأساس اللازم لوضع الخطة. والحكم على

¹ - عبد الحكيم مصطفى جزدة ، وآخرون، مدي تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الاردنية ، (عمان : مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الانسانية ، المجيد التاسع ، العدد الثاني 2009م) ، ص 30.

² - د. احمد محمد زامل ، المحاسبة الادارية - مع تطبيقات بالحاسب الالى ، الجزء الثاني ، (الرياض : معهد الادارة العامة ، 2000م)، ص 512.

كفاءة الأداء الفعلي، وتحديد الانحرافات عن الخطة الموضوعية. وبعد أن يتم تحديد معايير الأداء (حسب التكاليف المعيارية أو الموازنات التخطيطية) يتم ربطها بمراكز المسؤولية المكلفة بتحقيقها، فمحاسبة المسؤولية لا تقف عند الرقابة على التكاليف والإيرادات، وإنما تتعداها لتصل الى المسؤولين عنها وهذا لا يتحقق إلا إذا تم ربط المعايير المحددة سلفاً بمركز المسؤولية المتسبب فيها. وتسعى الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهدافها، من خلال إعداد الخطط اللازمة لذلك، وتعد الموازنة تعبيراً كمياً عن خطة مقدمة للأداء. حيث تعد الأساس لعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. إن إعداد الموازنة التخطيطية، لتتلاءم مع متطلبات محاسبة المسؤولية، يقتضي أن يتوفر في الموازنة اسس عامة يجب مراعاتها، لتحقيق أهدافها⁽¹⁾. وإن أسس إعداد الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية تمكن في أن تسعى الموازنة المعدة في كل مركز الى تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، وأن يتم ربط تقديرات الموازنة بالتنظيم الإداري للوحدة الاقتصادية، وذلك من خلال جعل كل وحدة إدارية في التنظيم الإداري مركزاً للمسؤولية، وربط الموازنة التخطيطية بنظام حوافز للعاملين في المستويات الإدارية المختلفة للوحدة الاقتصادية، لتشجيعهم على تحقيق أقصى كفاءة ممكنة. والاهتمام بالجانب السلوكي ذو فاعلية في إعداد الموازنات التخطيطية، حيث يحفز المديرين والعاملين، ويدفعهم نحو اتخاذ القرارات لصالح المنشأة.

3. قياس الأداء الفعلي ومقارنة بالأداء المخطط وتحليل الانحرافات:

إن قياس الأداء الفعلي لمديري مراكز المسؤولية يستلزم توفير بيانات فعلية يتم قياس من خلالها. ونشأت عملية القياس مع بدء الأنشطة في الوحدة الاقتصادية، وتؤثر فروع المحاسبة كلها (المالية والتكاليف والإدارية) في عملية القياس الفعلي. وبعد انتهاء عمل النظام المحاسبي، وتحديد الأداء الفعلي وفق المبادئ المحاسبية، يتم ربط الأداء الفعلي بالأداء المخطط لمراكز المسؤولية كلها، وتخصص له تكاليفه وإيراداته التي نشأت وتأثرت بقرارات رئيسة، وفق قابلية التكلفة والإيراد للرقابة. ويكون قد توافر لكل مركز من مراكز المسؤولية ما يخصه من تكلفة وإيراد مخطط وفعلي، وبذلك تسهل عملية قياس الأداء في كل مركز مسؤولية. ويتم تحليل الإنحراف الحاصل بين الأداء الفعلي والمخطط، والذي قد يكون سالباً أو موجباً، وفي كلتا الحالتين يعد هذا إنحرافاً عن المخطط.

ويعود حدوث الانحرافات بين الأداء الفعلي والأداء المخطط الى سببين: عدم الدقة في المعدلات التخطيطية ومعايير الأداء وعدم الكفاءة في التنفيذ الفعلي. إن عملية معرفة قيمة الإنحرافات وتحليلها بعد حدوثها لا تمنع حدوث الإنحراف مرة أخرى، ولكن يجب اتخاذ خطوات مسبقة لمنع حدوث هذه الإنحرافات مستقبلاً، أو الحد من حدوثها الى أقصى درجة وهذه الخطوات تتمثل في تنمية الوعي التكاليفي لدى العاملين، وذلك بإشعار العاملين بضرورة تحقيق أرقام الموازنة، لأن في تحقيقها تحقيقاً لأهداف الوحدة الاقتصادية. وعلى الإدارة أن تراقب الإنحراف، وتسعى لمعرفة أسبابها، ومحاسبة

¹ - سليمان عطية ، دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة الإدارة وفعاليتها ، (الرياض : معهد الادارة العامة ، مجلة الإدارة العامة ، العدد، 57، دبت) ، ص 87.

المسؤولين عن حدوثها، وزيادة الكفاءة الإنتاجية لدى العاملين عن طريق تدريبهم، والإشراف عليهم، وتشجيعهم، ووضع نظام حوافز لهم، والدقة في تقدير أرقام الموازنة، ودراسة التقديرات المتوقعة كافة أثناء التنفيذ، وأخذها بعين الاعتبار عند إعداد الموازنة، وتعديل الموازنات حسب نتائج قياس الأداء في الماضي.

4. تقارير الأداء لمراكز المسؤولية:

تعد تقارير الأداء من الوسائل الرقابية المهمة إذا ما أمكن تعرف أسباب إنحرافات الأداء الفعلي عن المعايير المحددة مقدماً. وتستخدم التقارير لإبلاغ المسؤولين بها، ومتابعتها، والقيام باتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية ملائمة. ويعرف التقرير بشكل عام على أنه عرض للحقائق الخاصة بموضوع معين أو مشكلة معينة عرضاً تحليلياً بطريقة متسلسلة مع ذكر الاقتراحات التي تتماشى مع النتائج التي تم التوصل إليها بالدراسة والتحليل⁽¹⁾. إن إيصال المعلومات عن مراكز المسؤولية الإدارية العليا يتم في شكل تقارير أداء، حيث تعد هذه التقارير وسيلة الاتصال الرسمي بين المستويات المختلفة في التنظيم الإداري في الوحدة الاقتصادية، وتبين هذه التقارير الأداء الفعلي والأداء المخطط والانحرافات بينهما عن فترة مالية محددة، وكذلك تحليل الانحرافات، وتفسير أسبابها، وتحديد المسؤولية عنها. والواقع أن البيانات المالية في محاسبة المسؤولية تندرج من قمة إلى القاعدة عن الأداء المخطط وعلى العكس تتدفق بيانات الأداء الفعلي من القاعدة إلى القمة، وتتسلسل التقارير من المستوى الإداري الأعلى إلى المستوى الإداري الأدنى، حيث تكون التقارير عن المستويات الإدارية الدنيا مفصلة بدقة، ثم تتجمع وتتلخص في المستويات الإدارية العليا⁽²⁾. وعند إعداد تقارير الأداء هناك قواعد يجب أن يتم الالتزام بها، حتى تكون فاعلة في الرقابة على الأداء وتقويمه، ومن هذه القواعد ما يلي:

- أ. أن يعد التقرير وفقاً للمستويات الإدارية الموضحة في التنظيم الإداري للوحدة الاقتصادية، حيث يعكس نشاط كل مركز من مراكز المسؤولية، ويتم رفع التقرير من المستوى الإداري الأدنى إلى المستوى الإداري الأعلى المسؤول عنه.
- ب. أن يكون محتوى التقرير ملائماً للمستوى الإداري المقدم إليه، حيث لا تقدم تفاصيل غير ملائمة أو غير ضرورية للمستوى الإداري المعني باتخاذ القرار.
- ج. أن يقتصر التقرير على التكاليف والإيرادات الخاضعة لمسؤولية رئيس المركز والعاملين معه المسؤول عن محاسبتهم.
- د. أن يتم إعداد التقرير وفقاً للأسباب العلمية والتحليلية لدعم كفاءة التقويم وفاعليته.

¹ - جمال غانم زيدان، إعداد وكتابة التقارير الإدارية، (بيروت، لبنان، دار الجيل، 1997م)، ص 12.

² - أبو بكر غلاء محمد غلاء، مدى توفر تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية، (عمان: جامعة آل البيت، رسالة ماجستير غير منشورة)، ص 18-19.

5. نظام الحوافز.

تتبع الأهمية الأساسية لنظام الحوافز من أهمية العنصر البشري بصفة أحد عناصر الإنتاج، التي يمكن استخدامها بكفاءة، لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية. ولقد عرفت الحوافز على أنها مجموعة من العوامل والمؤثرات الخارجية التي تثير الفرد وتدفعه للقيام بالأعمال الموكلة إليه على خير وجه عن طريق إشباع حاجاته ورغباته المادية والمعنوية⁽¹⁾.

ثامناً : أنواع مراكز المسؤولية:

قد يكون مركز المسؤولية عبارة عن فرع أو إدارة أو مصنع أو قسم أو مركز تكلفة ، وقد يكون وحدة اقتصادية مستقلة يرأسها شخص مسؤول عن أدائها سواء هذا الأداء هو إنتاج سلعة أو تقديم خدمة ، وفي كل الأحوال فقد يكون مركز المسؤولية مسؤولاً عن مدخلات تتمثل في عناصر الإنفاق المختلفة وعوامل الإنتاج التي تساهم في الأداء وقد يكون مسؤولاً عن المخرجات متمثلة بالسلع والخدمات المؤداة وبهذا المفهوم تنقسم مراكز المسؤولية الى ثلاثة أنواع كما يلي:

1.مركز التكلفة :

إن تقسيم الوحدة الاقتصادية الى مراكز تكلفة أو مركز إنفاق يقوم على الفلسفة القائلة بأن ضغط التكلفة هو في الواقع رقابة على تصرفات الأفراد في إنشاء التكاليف في حدود السلطات المخولة له والمسؤوليات المترتبة عليها . فالرقابة إذن لا تنصب على بنود التكاليف في حد ذاتها وإنما على تصرفات الأفراد في إنشاء هذه التكاليف ، حتي يمكن لكل مركز مسؤولية مقارنة مستوى الأداء الفعلي بمعايير الأداء المحددة مسبقاً.

وتختلف الغاية من تقسيم الوحدة الاقتصادية الى مراكز إنفاق عن الغاية من تقسيمها الى مراكز تكاليف، في ما بينها تهتم مراكز الإنفاق بتجميع عناصر التكاليف المناسبة لتقويم أداء المركز فإن مراكز التكاليف تهتم بتجميع كل عناصر التكاليف بهدف تحديد تكلفة الإنتاج ومعرفة متوسط تكلفة الوحدة أو تحديد معدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة مثلاً . لذلك فإن الغاية من تجميع عناصر التكاليف في كل مركز من مراكز التكاليف ومركز الإنفاق يؤثر على مدى التطابق بين مراكز التكلفة ومراكز الإنفاق بناء على ذلك، لذلك قد ينطوي مركز إنفاق معين على عدة مراكز للتكاليف والعكس صحيح.

يعتبر مركز التكلفة أكثر أنواع مراكز المسؤولية استخداماً وشيوعاً، ذلك إن كثيراً من الأنشطة أو الأقسام داخل المنشأة يمكن اعتبارها مراكز التكلفة أكثر من غيرها من مراكز المسؤولية . ففي حين يصعب قياس وتحديد أرباح ومنافع معظم الدوائر أو الأقسام داخل المنشأة فإنه يسهل في المقابل الحصر وقياس تكاليفها. ويكون الشخص المسئول عن مراكز التكلفة مسؤولاً عن جميع التكاليف

¹ - د. خالد عبد الرحيم الهيتي ، إدارة الموارد البشرية ، (عمان: دار وائل للنشر ، 2003م) ، ص 255.

التي يحدثها هو أو مرؤوسية مع الأخذ في الاعتبار أن هذه التكاليف التي يكون مسؤولاً عنها ويحاسب عليها هي التكاليف التي يكون باستطاعته التحكم فيها والتي تدخل في نطاق إدارته ورقابته⁽¹⁾.

2. مركز الإيراد:

يكون مدير مركز الإيراد مسؤولاً عن تحقيق الإيرادات بصورة أساسية، ويعتبر قسم المبيعات من الأمثلة البارزة على مراكز الإيراد ، فمدير قسم المبيعات يكون مسؤولاً أساساً عن تحقيق الإيرادات ببيع المنتجات، وعادة يكون مدير قسم المبيعات مسؤولاً أيضاً عن التكاليف المتعلقة بالبيع والتوزيع والتي تخضع لسيطرته ورقابته، ولمعرفة ما إذا كان مركزاً معيناً في المنشأة هو مركز إيراد أم لا فإنه يجب التركيز على قرارات مدير المركز فيما إذا كانت تلك القرارات لها علاقة بالإيرادات وتؤثر عليها أم لا⁽²⁾.

3. مركز الربحية:

يمكن تعريف مركز الربحية بأنه جزء من المنشأة والذي تخضع إيراداته وتكاليفه لمسئولية شخص معين وعلى ذلك فإن كل مركز من مراكز الربحية يعتبر وحدة إدارية مستقلة تمثل مراكز الربحية للمنشأة المعنية، ويكون الهدف الرئيسي لكل مدير عن مركز ربحية معين هو تحقيق الأرباح وهو يطابق ذات الهدف الرئيسي للمنشأة التابعة لها مراكز الربحية التي يمكن تحديدها، أيضاً تسعى مراكز الربحية الى تعظيم الربح وبالتالي تساهم هذه المراكز مجتمعة في تعظيم الربح الخاص بالمنشأة ككل⁽³⁾. هو دائرة النشاط التي يتم محاسبة المدير المسئول عنها عن ما يحدث بها من تكاليف وما تحققه من إيرادات، ويكون هدفه الرئيس تعظيم أرباح مركزه وهو نفس هدف الشركة ككل وليس في مقدور إدارة الشركة أن تعامل أي قسم من أقسام الشركة أو أحد قطاعاتها على أنه مركز ربحية.

4. مركز الإستثمار:

يمثل مركز الإستثمار دائرة نشاط يكون مديرها مسؤولاً أساساً عما يحققه من إيرادات ويسببه من تكاليف ومصروفات، إضافة الى مراعاة ما تم استثماره من موارد وأصول في مركز المسئولية ، لذلك يعد مركز الاستثمار تطويراً لمركز الربحية. تجدر الإشارة الى أن الصلاحيات والسلطات التي تمنح لمدير مركز الإستثمار هي الأعلى مقارنة بالصلاحيات والسلطات الممنوحة لكل من مدير مركز التكلفة أو مدير مركز الربحية ، وهذا أمر منطقي، فمدير المركز يتحمل مسئولية أكبر، وينبغي أن يتمتع بسلطات أكبر لاتخاذ القرارات لتتحقق قاعدة التكافؤ بين السلطة والمسئولية ، وتصبح المحاسبة والمساءلة موضوعية⁽⁴⁾.

¹ - اسامة الحارس ، مرجع سابق ، ص ص 426 - 427.

² - احمد محمد حسن ظاهر ، مرجع سابق ، ص 394.

³ - احمد محمد زامل ، المحاسبة الادارية مع تطبيقات علي الحاسب الالي، (الرياض : معهد الادارة العامة ، 2000م)، ص 515.

⁴ - د. محمد الفيومي محمد، المحاسبة الاستراتيجية ، (الاسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2012م)، ص 107.

المبحث الثالث

الرقابة على التكاليف في ظل الأساليب الحديثة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة

يتناول هذا المبحث قصور الأساليب التقليدية للرقابة على التكاليف والحاجة الى مقياس جديدة لقياس الأداء في بيئة التصنيع الحديثة بالإضافة الى دور تطبيق الأساليب الحديثة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة في عملية الرقابة وذلك على النحو التالي:

أولاً: قصور الأساليب التقليدية للرقابة على التكاليف:

إن مفهوم الحديث للرقابة يعني متابعة تنفيذ عمل ما بأحداثه وطرقه وإحتياجاته وفقاً لما يجب أن يكون عليه هذا العمل، ويعتمد هذا المفهوم على الرقابة المنهجية التي تهدف الى الاستغلال الأمثل لعناصر الإنتاج سعياً الى حل المشكلة الاقتصادية على المستوى الفردي للشركة، وتحقيقاً لذلك ينصب إهتمام الرقابة المنهجية على بنية التكلفة ذاتها وعلى عمليات الإنتاج بهدف إقرار ملامتها من أي هدر أو إسراف أو عدم كفايتها وفق منهج محدد لها مقدماً.

هذا ويعتبر استخدام المعايير التقليدية غير ملائم في بيئة التصنيع الحديثة بصفة عامة، وذلك للأسباب التالية⁽¹⁾:

1. يعتبر العمل اليدوي أقل كثافة ودلالة في هذه البيئة، في حين تتعاظم كثافة العمل الآلي وتزداد دلالتها في نفس البيئة، لذلك يتصف العمل اليدوي بأنه أكثر ثباتاً واستقراراً ، مما أدى الى تضائل إنحرافات العمل التقليدية وقلة إهتمام إدارة المنشأة بها ، حيث أصبح جل إهتمامها منصّباً على إنحراف كفاءة العمل وليس إنحراف معدل الأجر الأمر الذي أدى الى العمل على تطوير المنشآت وزيادة الإنتاج وخلق رغبة في عدم الحاجة الى المخزون وهو ما يعرف بالمخزون الصفري .

2. يكمن الهدف الرئيسي في بيئة التصنيع الحديثة في زيادة الجودة ، وليس في مجرد تدنية التكاليف فقط، حيث أصبح المديرين يدوروا حول الوظيفة المحددة مقدماً للعناصر، فمثلاً إنحراف سعر المواد يدور الجدل حول ما إذا كان ناتجاً عن شراء الخامات بجودة أقل مما يجب، مما قد يؤدي الى استخدام كميات أكبر من الخامات عما يجب أن يكون عليه ، أو في الرغبة في تكديس المخزون بكميات كبيرة أملاً في الحصول على ميزة خصم الكمية على الكميات المشتراة.

3. تتصف الخلية الإنتاجية بأنها أكثر واقعية وثابتاً في بيئة التصنيع الحديثة ، ومن ثم فإن الإنحرافات التقليدية إما أنها متدنية للغاية أو حتى غير موجودة ، ويرجع ذلك الى أن الخلية الإنتاجية تعتمد على صغر حجم التشغيلية وزيادة عدد التشغيلات ، مما قد يؤدي الى وجود إنتاج خالي من العيوب مما يؤدي الى تدني الإنحرافات الى أقصى حد لدرجة أنها قد تصل إلى مرحلة التلاشي.

¹ - د. جبرائيل جوزيف كحالة، د. رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 8.

ثانياً: الأساليب الحديثة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في عملية الرقابة:

يستعرض الباحث الأساليب التي تناولتها الدراسة بالتركيز على دورها في عملية الرقابة على التكاليف وذلك على النحو التالي:

1. أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد ودوره في عملية الرقابة:

أدت التطورات التكنولوجية والمنافسة المتزايدة في مجالات الأعمال الى اتجاه العديد من الشركات في اليابان والولايات المتحدة وبعض الدول نحو وضع برامج لتحسين الإنتاجية، فجاء الاهتمام بإيجاد نظام إنتاجي يعمل على ضبط أو تهيئة التقنيات التصنيعية بهدف خفض المخزون الى أقل مستوى، ورفع الجودة الى أعلى درجة، وعرف هذا النظام بنظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد.

ويعد نظام الإنتاج في الوقت المحدد بمثابة ثورة في نظم رقابة المخزون السلعي، إلا أن الشركات الصناعية لازالت بحاجة الى وقت طويل لكي تتبنى مثل هذا النظام، إذ إن ذلك يتضمن تقنية ضبط الشراء، وتقنية ضبط وقت الإنتاج، ويقصد بضبط الوقت: الالتزام بالوقت المحدد تماماً، وبمعنى آخر تخفيض الوقت بصفة مستمرة. أو الحد من وجود مدة زمنية تفصل بين تاريخ إصدار أوامر الشراء وتاريخ استلام المواد من الموردين، وبين تاريخ إتمام الإنتاج وتاريخ تسليم المنتجات التامة للعملاء. أي تقليل أو منع وجود فترات انتظار إن أمكن، الأمر الذي يؤدي الى تحقيق آثار جوهرية في خفض تكاليف الإنتاج نتيجة تخفيض فترات التوريد. وهذا ممكن التحقيق إذا ما تم التركيز على الإجراءات أو العمليات الإنتاجية مع ثبات الأيدي العاملة في الإنتاج وثبات سياسة التوريد مع الموردين محدودي العدد⁽¹⁾. ويعتبر نظام الشراء والإنتاج في الوقت المناسب أحد الإستراتيجيات الحديثة المتقدمة في مجال الإنتاج، والذي يقوم على تخفيض مستويات المخزون إلى حدها الأدنى سواء كان ذلك بالنسبة للمواد الخام أو الإنتاج تحت التشغيل أو الإنتاج التام، وذلك على اعتبار أن تراكم المخزون يعني تحميل الشركة تكاليف مرتفعة يمكن تجنبها إذا وصل المخزون أدنى مستوى، وهذا يتطلب استلام المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل في الوقت المحدد لبدء العملية الإنتاجية وليس قبل ذلك، وأنه فوراً بعد الإنتهاء من العملية الإنتاجية يتم تسليم الإنتاج التام مباشرة الى مراكز البيع أو العملاء في الوقت المحدد، بمعنى أن رصيد المخزون يقترب الى الصفر سواء كان من مخزون المواد الأولية أو من مخزون الإنتاج تحت التشغيل أو من مخزون الإنتاج التام، ففي هذه الحالة تكون الشركة قد تخلصت من عنصر مهم من عناصر التكلفة ألا وهو تكلفة المخزون، لأنه في الأنظمة التقليدية يحتل المخزون أهمية كبرى في الشركات الصناعية والتجارية، فبالنظر الى كون المنشأة قد تخلصت من تكاليف الاحتفاظ بالمخزون التي لا تضيف أي قيمة جديدة للمنتج، ونتيجة لذلك تنخفض تكلفة الإنتاج مما يساعد الإدارة على المنافسة في السوق من خلال تخفيض الأسعار.

¹ - غسان فلاح المطارنة وسليمان حسين البشتاوي ، اثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد علي الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الاردنية ،(مجلة دراسات العلوم الادارية، المجلد 34، العدد 2، 2007م) ، ص 303.

ويمكن تلخيص المنافع التالية في حال تطبيق سياسة الشراء في الوقت المناسب⁽¹⁾:

- أ. تخفيض حجم المخزون المواد الأولية والإنتاج التام لأقل حد ممكن وكمية الأموال المستثمرة فيه وفي المباني اللازمة لوضع كميات المخزون الكبيرة.
 - ب. تخفيض تكاليف النقل ومناولة المخزون.
 - ج. ازدياد إيرادات المبيعات لسرعة الاستجابة للعملاء.
 - د. تخفيض عدد موردي المواد الخام، حيث تتفق المنشأة مع الموردين ذوي السمعة الطيبة والموثوق بهم على توريد المواد الأولية لها في الوقت المحدد من قبلها.
 - هـ. إعادة تنظيم خطوط الإنتاج بحيث يتم تجميع الآلات اللازمة لتنفيذ العملية الإنتاجية في عدة مجموعات تقوم كل مجموعة بإنتاج حجم إنتاجي محدد.
- تعريف نظام الإنتاج في الوقت المحدد بأنه أسلوب يعتمد على التكنولوجيا للحد من الهدر في وقت الشراء والإنتاج والمواد، والإستغناء عن كافة أنواع المخزون بالطريقة التي تؤدي الى تخفيض تكاليف العملية الإنتاجية وزيادة الإنتاج، وتلبية احتياجات العملاء في الوقت المناسب بالكميات المحددة. وقد عرف على أنه نظام يركز على ثلاث ركائز رئيسية تمثل محور هذا النظام وهي:

- أ. الالتزام بالغاء كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
 - ب. الالتزام بتحقيق والمحافظة على مستوى عال من الجودة.
 - ج. الالتزام ببرنامج التحسين المستمر.
- يرى الباحث من خلال التعريفات السابقة يمكن أن نعرف نظام الإنتاج في الوقت المحدد بأنه نظام إنتاج يهدف لتحقيق موقع تنافسي مميزة من خلال تحسين الإنتاجية وإزالة الهدر والفاقد.
- إن التحليل التقليدي للانحرافات لا يتفق مع مفاهيم أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد، حيث يتجاهل المفاهيم السائدة في بيئة التصنيع الحديث خاصة فيما يتعلق بجودة المنتج، تلبية حجم المخزون، إنتاج المنتج لمقابلة أوامر بيع محددة وليس الإنتاج بكميات كبيرة لغرض التخزين، إجراءات الشراء والتقييم المستمر لهذه الإجراءات، لذلك كانت هناك ضرورة لتطوير تحليل الانحرافات التقليدية من خلال إيجاد انحرافات جديدة لمخرجات العملية الإنتاجية بالإضافة الى تعديل الانحرافات التقليدية للمدخلات وحساب انحرافات جديد يتعلق بكمية المواد التي تحتويها مخزون الإنتاج التام، وفيما يلي الانحرافات الجديدة والتقليدية المطورة:

أ. انحراف الجودة:

يركز أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد على الجودة من المنبع وحتى تمام إنتاج المنتج سعياً الى الوصول الى عدم وجود وحدات معيبة ومن ثم، فإن وجود انحراف للجودة يشير الى التكاليف المعيارية

¹ - د حمدي شحدة محمود زعرب، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين ، (غزة : الجامعة الاسلامية ، مجلة كلية التجارة العلمية ، العدد الاول ، المجلد الحادي والعشرون ، 2013م)، ص 45.

للإنحراف عن معايير الجودة يصبح أمراً ضرورياً بمعنى إن إنحراف الجودة يركز الاهتمام على الموارد المستثمرة في الوحدات المعيبة المخردة أو اللازمة لإصلاح هذه الوحدات للوفاء بمعايير الجودة، ومن المعلوم أن الوحدات المعيبة قد يعاد تشغيلها أو يتم بيعها على أنها سلعة من الدرجة الثانية ومن ثم فإن إنحراف الجودة سوف يختلف حسب كل حالة كما يلي⁽¹⁾:

i. في حالة المنتجات المعيبة التي يعاد تشغيلها.

إنحراف الجودة = (عدد الوحدات المنتجة - عدد الوحدات الجيدة) × التكلفة المعيارية لإعادة تشغيل الوحدة.

ii. في حالة المنتجات المعيبة التي يتم تخريدها.

إنحراف الجودة = (عدد الوحدات المنتجة - عدد الوحدات الجيدة) × التكلفة المعيارية للوحدة المخردة

iii. في حالة المنتجات المعيبة التي تم بيعها كسلعة من الدرجة الثانية.

إنحراف الجودة = (عدد الوحدات المنتجة - عدد الوحدات الجيدة) × التكلفة المعيارية للوحدة × نسبة المعيب.

ب. إنحراف الإنتاج.

تقوم فلسفة أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد على سياسة المخزون الصفري ومن ثم فإذا إتضح أن كمية الوحدات المنتجة تزيد عن الكمية المخطط إنتاجها فإن ذلك يمثل إنحرافاً عن فلسفة النظام والتي ترى أنه من الأفضل أن يكون العامل عاطلاً على أن ينتج مخزوناً غير مطلوب حالياً يكلف المنشأة تكاليف تخزين وتأمين وتعرض المخزون للتقادم بالإضافة الى تعطل الأموال المستثمرة في هذا المخزون، وبناء على ذلك يشير إنحراف الإنتاج الى الموارد المستثمرة في الوحدات المخزنة وبحسب إنحراف الإنتاج كالاتي:

إنحراف الإنتاج = (عدد الوحدات الجيدة المنتجة - عدد الوحدات المخطط إنتاجها) × التكلفة المعيارية للوحدة.

يمكن النظر الى أي إنحراف عن الكمية المخطط إنتاجها سواء كانت بالزيادة أو بالإنخفاض على أنه غير مرضي. إن انخفاض الإنتاج عن الكمية المخطط إنتاجها يعتبر غير مرضي لأن المنشأة لا تستطيع مقابلة طلبات العملاء ، ومن ناحية أخرى يوجد إحتمال كبير بأن المديرين سوف يتجاهلون تكاليف الإفراط في الإنتاج والتي توضح السبب في التصنيف هذا الإنحراف كذلك على أنه غير مرضي.

ج. إنحراف مخزون المواد الخام:

تبدأ متطلبات الإنتاج بإقتناء المواد اللازمة لتنفيذ خطة الإنتاج، ويهدف نظام الإنتاج في الوقت المحدد الى الإحتفاظ بأدني مخزون ممكن من المواد الخام، وذلك من خلال الإتفاق مع الموردين على الكمية

¹ - د. علي مجدي سعد الغروري، تطوير تحليل إنحرافات التكاليف لملائمة نظام الانتاج في الوقت المحدد، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد السابع عشر، العدد الخامس ، 1993م)، ص 9.

اللازمة للإنتاج مع وصولها مباشرة لخطوط الإنتاج، ومن ثم فإن زيادة المخزون من المواد الخام عند الحد الأدنى الواجب الاحتفاظ به يمثل إنحرافاً عن فلسفة النظام، وبناءً على ذلك يشير إنحراف مخزون المواد الخام إلى الفرق بين الكمية الفعلية المشتراة والكمية الفعلية المستخدمة من المواد الخام معدلة بالحد الأدنى المسموح به للمخزون مقوماً بالسعر المعياري، ومن ثم يحسب إنحراف مخزون المواد الخام كالآتي:

إنحراف مخزون المواد الخام = (الكمية الفعلية المشتراة - (الكمية الفعلية المستخدمة + الحد الأدنى للمخزون المسموح به) × السعر المعياري.

هذا الإنحرافات يلغي الضوء على اتجاه حركة المخزون دون الحاجة إلى حسابات إضافية لمخزون المواد الخام، وإن كان لا يتماشى مع منطق المخزون الصفري لنظام الإنتاج في الوقت المحدد، وتجدر الإشارة إلى أنه إذا زادت الكمية المشتراة عن الكمية المستخدمة ينتج إنحراف مخزون مواد خام غير مرغوب فيه، أما إذا حدث العكس ينتج إنحراف مخزون مواد خام مرغوب فيه يتوافق مع مفهوم الإنتاج في الوقت المحدد.

د. إنحراف كمية المواد في مخزون الإنتاج التام.

في ظل نظام الإنتاج في الوقت المحدد تعتبر مفاهيم الإنتاج والبيع مفهومين متكاملين في عملية واحدة نظراً للإنتاج حسب الطلب، فعمليات الإنتاج ذات الفعالية يجب ألا تنتج كمية من الإنتاج لا يمكن تصريفها عبر قنوات التسويق العادية، ولهذا يجب ألا يقتصر تحليل إنحرافات العملية الإنتاجية على تقييم الكفاية في تحويل العناصر الداخلية للمنتجات النهائية، بل يجب أن يمتد تحليل الإنحراف ليشمل كفاءة الوظيفية الإنتاجية في إمداد قسم التسويق بكمية المنتجات النهائية الملائمة، ويمكن الوصول إلى ذلك بحساب إنحراف آخر لمخزون الإنتاج التام على النحو التالي:

إنحراف مخزون الإنتاج التام = (الكمية المعيارية المسموح بها للوحدات المنتجة - الكمية المعيارية من المواد الخام اللازمة لحجم الإنتاج المباع) × السعر المعياري.

هذا على أساس تحديد الكمية المعيارية من المواد الخام اللازم لحجم الإنتاج المباع عن طريق تحديد عدد أوامر المبيعات وتحديد المستخدم المعياري من المواد وعليه فإن الكمية المعيارية من المواد الخام اللازمة لحجم الإنتاج المباع = عدد أوامر المبيعات × المستخدم المعياري من المواد الخام.

في ضوء تحليل هذا الإنحراف فإن إنتاج وحدات أكثر من الوحدات المباعة ينتج عنه إنحراف غير مرغوب فيه، وإنتاج وحدات أقل من الوحدات المباعة ينتج عنه إنحراف مرغوب فيه، ويوضح الإنحراف غير المرغوب فيه، الزيادة في مخزون المنتجات التامة مخالفاً بذلك هدف نظام الإنتاج في الوقت المحدد في تخفيض المخزون، بينما يعني الإنحراف المرغوب فيه تصفية مخزون المنتجات التامة مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المخزون.

هـ. إنحراف السعر:

يعاب على المنهج التقليدي لتحليل الإنحراف أنه قد يدفع المديرين إلى شراء مواد منخفضة الجودة للحصول على أسعار أقل أو الشراء بكميات كبيرة للحصول على ميزة خصومات السعر، وحيث أن نظام الإنتاج في الوقت المحدد يهدف إلى تخفيض المخزون إلى أدنى حد ممكن، ولكي يتم فصل السعر عن الجودة فإنه يجب حساب إنحراف السعر على أساس كمية المواد المستخدمة في الإنتاج وليس على أساس كمية المواد المشتراة، ومن ثم فإن إنحراف السعر في ظل نظام الإنتاج في الوقت المحدد يحسب كالآتي:

إنحراف السعر = (السعر المعياري - السعر الفعلي) × الكمية الفعلية المستخدمة في الإنتاج.

إن قرار شراء المواد ذات الجودة المرتفعة لدفعة إنتاجية معينة قد يؤدي إلى إنحراف سعر غير مرضي ولكنه يؤدي إلى إنحرافات مرضية للكفاية والجودة ومن ثم يفضل حساب إنحراف السعر على أساس المواد المستخدمة في الإنتاج لأن المبادلات بين السعر والكفاية أو الجودة تظهر بصورة أفضل إذا استخدمت نفس مجموعة المواد لكل الإنحرافات⁽¹⁾.

و. إنحراف الكمية:

يعتبر الإنحراف التقليدي للكمية غير ملائم حيث أنه قد يوجد حافز لتدنية كمية المواد المستخدمة لتجنب إنحرافات الكمية غير المرضية مما يؤثر على جودة المنتج، إن إنحرافات الكمية يجب أن تحسب بصورة منفصلة عن إنحراف الجودة ومن ثم فإن إنحراف الكمية يجب أن يحسب على إجمالي الوحدات المنتجة وليس على الوحدات الجيدة فقط وبناءً على ذلك يحسب إنحراف الكمية كالآتي:

إنحراف الكمية = (الكمية المعيارية للإنتاج الكلي - الكمية الفعلية المستخدمة) × السعر المعياري.

إن فصل إنحراف الملكية عن إنحراف الجودة يسمح لمتخذ قرار الإنتاج بتقييم المبادلات بين الكمية والجودة وإن متخذ القرار يمكنه تدنية وقت الإنتاج لتحقيق إنحراف كمية مرضي ولكن ذلك من المحتمل أن يزيد عدد الوحدات المعيبة ويؤدي إلى إنحراف جودة غير مرضي، وبطريقة مماثلة فإن محاولة تدنية عدد الوحدات المعيبة قد يؤدي إلى استخدام وقت أكبر ومواد أكثر ومن ثم تحقيق إنحراف كمية غير مرضي، وفي حالة وجود عيوب مستترة في المواد، قد يرفض عدد غير متوقع من الوحدات في الفحص النهائي، وسوف يؤثر ذلك على إنحراف الكمية، ومن ناحية أخرى إذا تم فصل إنحراف الجودة سوف يعكس الوحدات المرفوضة ولكن إنحراف الكمية سوف يتغير.

2. أسلوب الرقابة على تكاليف الجودة:

تلعب التكاليف دوراً هاماً من خلال توفير البيانات والمعلومات اللازمة والملائمة للاستخدام الداخلي، وبالشكل الذي يساعد الإدارة على أداء وظائفها بأعلى قدر من الكفاءة والفعالية وعرفت التكلفة بأنها

¹ - د. علي مجدي سعد الغروري ، تطوير تحليل انحرافات التكاليف لملائمة نظام الانتاج في الوقت المحدد، مرجع سابق ، ص 12.

تضحية بمورد اقتصادي من أجل الحصول على منفعة، وأن نجاح كل إدارة يعتمد ما توفره التكاليف من معلومات ملائمة ومناسبة ودقيقة وبالوقت المناسب.

إن تطور المفاهيم العلمية للتكاليف يخدم التطور في مجال الإدارة التكنولوجية الإنتاج وزيادة حدة المنافسة في أسواق تصريف المنتجات من سلع وخدمات وبمستوى جودة يرضي الزبائن من حيث الوقت والسعر.

ومن أجل تحديد الدقيق لمفهوم تكاليف الجودة لابد من تناول مفهوم الجودة أولاً، فقد عرفها coyle بأنها الإرضاء المتواصل لمتطلبات وتوقعات الزبائن . أما التعريف الذي قدمته المنظمة الدولية لمعايير ISO فينص على أن الجودة هي مجموع الخصائص والصفات للمنتج أو الخدمة التي تظهر القدرة على إرضاء الاحتياجات المحددة أو الضمنية للزبائن.

وتعرف تكاليف الجودة بأنها التضحيات الناشئة لمنع العيوب أو معالجة المنتجات ذات النوعية الرديئة. كما تعرف بأنها التكلفة المستهدفة، أو التكلفة الناشئة كنتيجة لإنتاج منتج بنوعية رديئة . وتنفق هذه الكلف للأغراض الآتية:

أ. وضع المواصفات والمعايير.

ب. الحصول على النوعية المطلوبة والمطابقة للمواصفات.

ج. إعادة معالجة وإصلاح الإنتاج ذي النوعية الرديئة.

وتصنف الجمعية الأمريكية للسيطرة النوعية لتكاليف الجودة الى :

أ. تكاليف الوقاية (المنع):

هي التكاليف بالأنشطة التي تقلل من أو تستبعد إنتاج سلع معيبة أو تقديم خدمة أقل من المستوى القياسي، ومن أكثر الطرق فاعلية لخفض تكاليف الجودة مع المحافظة على الجودة العالية المخرجات حتي تحاشي حدوث مشاكل الجودة من البداية، فقد وجدت المنظمات أن تكاليف المنع أقل من تكاليف التصحيح العيوب بعد حدوثها. ويشير هذا النوع من التكاليف إلى الكلف التي تحصل لمنع إنتاج المنتجات التي لا تتطابق مع المواصفات.

وهي التكاليف المنفقة لمنع المنتجات غير المتطابق من بداية الإنتاج أو الخدمات غير المتطابقة، وبالإضافة الى أنها تكاليف التي تحصل لمنع الوحدات المعيبة قبل إنتاجها⁽¹⁾.

تكاليف الوقاية تشكل عنصراً مهماً من عناصر كلف الجودة لما لها من أثر في تخفيض معدل العيوب ومن ثم تخفيض كلف التقييم والفسل وهذا ما يؤدي الى تخفيض كلف الجودة.

وعرفت كلفة الوقاية بأنها الكلف المستهدف والتي تحول دون إنتاج المنتجات التي لا تطابق المواصفات.

أي أنها تشمل كلفة كافة الأنشطة المصممة لمنع وقوع الأخطاء ومنها:

أ. كلفة تخطيط الجودة، وتتضمن كلفة تخطيط الأنشطة وإعادة تصميم العمليات المتعلقة بالجودة.

¹ - سري كريم ريشان الحديثي ، دور الرقابة علي التكاليف جودة التصنيع في تحسين الاداء المالي ، (عمان : جامعة الشرق الاوسط ، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2010م)، ص 10 .

ii. كلفة السيطرة على العمليات، وتتضمن الكلف الخاصة بتحليل وتنفيذ خطط السيطرة على العمليات.

iii. كلفة التدريب، وتتضمن كلفة تطوير وتشغيل برامج تدريب العاملين على أساليب الوقاية من الوقوع في الأخطاء وزيادة قدرتهم ومهارتهم على تطبيق نظام الجودة.

iv. كلفة تقييم المجهزين، وتتضمن كلفة تقييم نشاطات نوعية المجهزين والتي تسبق عملية اختيار المجهزين.

v. كلفة هندسة النوعية، وتتضمن كلف الاستفادة من خبرات العملية والتقنية لتحقيق المستوى المطلوب من الجودة وبأدنى كلف ممكنة⁽¹⁾.

ب. تكاليف التقييم:

هي كلف تقويم المنتج أو الخدمة أثناء عملية إنتاج المنتج أو توفير الخدمة لتحديد فيما إذا كان هذا المنتج في حالة التامة أو غير تامة قادراً على تلبية المتطلبات الموضوعة من قبل الزبون، وتعد أنشطة التقويم ضرورية في بيئة الجودة الضعيفة، فهي يمكن أن تنشأ في أي مكان كتقويم وفحص المواد الأولية والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام. من ناحية أخرى فكلّف التقويم هي كلف فحص لضمان تلبية المواصفات فهي التكاليف التي تحصل للتأكد من أن المواد الأولية والمنتجات تتطابق مع معايير جودة المطابقة وهي التكاليف المنفقة لتشخيص المنتجات أو الخدمات غير المطابقة قبل توصيلها إلى الزبون. وغالباً ما تصنف أنشطة التقويم بأنها أنشطة لا تضيف قيمة، لأن الزبائن لا يدفعون مقابل الفحص، وإنما يدفعون مقابل المنتج عالي الجودة، ويعتقد خبراء الجودة أن أنشطة التقويم يمكن تفاديها عن طريق وضع تعزيزات أكثر في منع العيوب، إذ تدافع إدارة الجودة الشاملة عن عملية مثالية بتقديم تصميم خالي من العيوب.

تكاليف الفشل في ضبط الجودة، وتسمى أيضاً تكاليف عدم المطابقة ويعرف بأنها التكاليف التي تحدث بسبب المطابقة الرديئة بين المنتجات أو الخدمات ومعايير تصميمها. فالفشل في ضبط الجودة يسبب أنشطة الفشل الداخلي والخارجي وبشكل عام تعدّها المنظمات أنشطة لا تضيف قيمة، ويرتبط هذا النوع من التكاليف بالمؤشرات الرئيسية التي يمكن أن تحصل في المستقبل نتيجة لانخفاض المبيعات الناتج عن فشل هذه التكاليف تحصل عند الفشل المنظمة في إنتاج منتج بالشكل الصحيح من المرة الأولى، مما يولد عدم تطابق هذا المنتج أو (الخدمة) التام مع المتطلبات الزبون، وتقسّم إلى قسمين:

ج. تكاليف الفشل الداخلي:

هي التكاليف الناتجة عن الأنشطة المطلوبة لتصحيح العمليات والمنتجات أو الخدمات المعيبة التي جرى تحديدها قبل وصولها إلى الزبائن. وأنشطة الفشل الداخلي أنشطة لا تضيف قيمة ويمكن أن تكون مكلفة جداً خاصة بخسارة وقت العملية. فعلى الرغم من أن وقت العملية يمكن أن تكون الأكثر كلفة، فهو

¹ - جنان علي حمودي ، حذام فالح النعيمي ، دور الموازنة في الرقابة علي تكاليف الجودة ، (مجلة التقني ، المجلد العشرون ، العدد 2، 2007م) ، ص 176.

أكثر صعوبة في القياس لأنه يمكن أن يؤثر على المبيعات المستقبلية للمنظمة. فقد عرفت بأنها الكلف الناتجة عن تشخيص عيوب في المواد الأولية، المنتجات أو الخدمات قبل توصيلها الى الزبون.

د. تكاليف الفشل الخارجي:

يمكن أن تكون أنشطة الفشل الخارجي لأكثر كلفة بسبب تأثيراتها على سمعة المنظمة، كما إن التكاليف المنفقة على هذه الأنشطة يمكن أن تكون ضخمة، ويمكن أن تكون صغيرة مقارنة بتكلفة الفرصة للمبيعات المستقبلية، ويرى المدافعون عن إدارة الجودة الشاملة بأن كل نشاط سيمنع الفشل الخارجي هو كلفة فعالة، وهذه الحجة من الصعب دحضها لأن تكلفة الفرصة عن المبيعات الضائعة يمكن أن تكون مرتفعة جداً لكنها في الوقت نفسه صعبة القياس بشكل الموضوعي.

3. أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودورها في عملية الرقابة:

إرتبط ظهور أسلوب التكلفة على أساس النشاط بمعالجة مشكلة عدم دقة تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، وهناك اختلاف بين الكتاب حول مدى ثبات وتغير هذه التكاليف، يعامل Cooper and Kaplan تكاليف معظم الأنشطة كما لو كانت التكاليف ثابتة بالكامل في الأجل القصير، ويقترح إجراء مقارنة بين المصروفات الفعلية والمصروفات المقدرة بالموازنة على أساس النشاط . وبالإضافة إلى ذلك تنتج المقارنة بين النشاط المتاح والنشاط المستخدم قياساً للطاقة غير المستغلة، ونتيجة لذلك ترى وجهة النظر هذه عدم منفعة الموازنة المرنة وتحليل الانحرافات في بيئة نظام التكاليف المبنية على أساس النشاط. وعلى العكس أن عناصر التكاليف الإضافية متغيرة وقد عرض إطاراً لتحليل الانحرافات في ظل نظام التكاليف المبنية على النشاط محدد على أساس التحليل التقليدي لانحرافات التكاليف المتغيرة، حيث حسب إنحرافي سعر وكمية لهذه العناصر ، وأن تكاليف النشاط يمكن أن تكون ثابتة، أو متغيرة أو مختلطة. هذا ويعتبر الإطار العام الرئيسي للموازنة المرنة وتحليل الانحرافات ملائماً للمنشآت التي أقرت نظام التكاليف المبنية على النشاط، وأن هذه النظام يزيد أهمية الموازنات المرنة وتحليل الانحرافات لغرض رقابة التكاليف من خلال استخدام موجهات تكاليف أكثر مغزى ومجمعات تكاليف أكثر تجانساً⁽¹⁾.

يقدم أسلوب التكلفة على النشاط تحليلاً أكثر دقة للفصل بين البنود الثابتة والمتغيرة من التكاليف الصناعية غير المباشرة لأن معظم هذه البنود في ظروف التصنيع الحديثة لم تعد ترتبط بحجم الإنتاج بل بالتسهيلات الخاصة بالعملية الإنتاجية نفسها ومن ثم فإن بعض من هذه التكاليف التي تعتبر ثابتة في ظل الموازنة المرنة على أساس الحجم مثل تكاليف فحص الأجهزة ومناولة المواد تصبح في ظل الموازنة المرنة على أساس النشاط من التكاليف المتغيرة وذلك إذا تم الربط بينها وبين ما يناسبها من محركات تكلفة مثل عدد دورات الإنتاج بالنسبة لتكاليف فحص الأجهزة وعدد مرات التركيب للأجهزة والمعدات بخصوص مناولة المواد، هذه الفروق هامة جداً بالنسبة لعملية الرقابة وتقييم الأداء وذلك لأن

¹ - علي مجدي سعد الغروري، التكاليف المعيارية - مدخل إداري ، (المنصورة : دار الشافعي للطباعة ، 1998م)، ص ص 253-254.

الإنحرافات التي تم نسبتها الى عوامل الكفاءة قد تم نسبتها بصورة خاطئة الى استغلال الطاقة بأكثر أو أقل مما يجب، مما يؤدي إلى حدوث تشوش يترتب عليه عدم صحة وسلامة قرارات المديرين في محاولاتهم للوصول الى إنحرافات مرضية لكل من الكفاءة والطاقة⁽¹⁾.

إن الحاجة للتمييز بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة لأغراض رقابة التكاليف تم إدراكها الى حد بعيد في الموازنة المرنة التقليدية وتحليل الإنحرافات، كما تم إثباتها عن طريق إستخدام أطر مختلفة لتحليل التكاليف الصناعية الثابتة والمتغيرة، وإن التمييز بين تكاليف الأنشطة المتغيرة والثابتة في الأجل القصير يظل هاماً لغرض رقابة التكاليف وتقييم الأداء في بيئة نظام التكاليف المبنية على النشاط⁽²⁾. يتيح نظام الرقابة على أساس الأنشطة الفرصة للكشف عن طاقة الأنشطة المتاحة غير المستغلة تفصيلياً على مستوى كل نشاط على حده، وهذا غير موجود في ظل التحليل التقليدي لإنحرافات الموازنة القائم على أساس الحجم بسبب الطبيعة العامة لمدلول إنحراف الطاقة التقليدي، بل وأكثر من ذلك قد يكون هذا المدلول في بعض الأحيان مؤشراً غير صحيحاً عن مدى إستغلال الطاقة في المنشأة. لكن هذا المنهج الإداري لا يتناسب مع ظروف التصنيع الحديث التي تتميز بالإنتاج حسب الطلب من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن ذلك الإستنتاج غير سليم من زاوية الرقابة وتقييم الأداء كمؤشر لأستغلال الطاقة في المنشأة وقد يتبادر الى الذهن أن التكلفة غير المستغلة والمتمثلة في التكلفة الثابتة هي نفسها إنحراف الطاقة التقليدي لا يقيس المواد غير المستخدمة لكل نشاط على حدة وإنما هو دالة لحجم المخرجات لأن يقيس مدى استيعاب التكاليف الثابتة من خلال فروق التحميل ولا يقدم أية معلومات عن مدى إستغلال الموارد المساندة، ومن ثم فلا فائدة منه لأغراض الرقابة والتخطيط وإدارة التكلفة وخاصة في ظروف التصنيع الحديثة، ومن ناحية أخرى فإن قياس الطاقة الإنتاجية غير المستغلة لا يتوقف على التكاليف الثابتة فقط لهذه الطاقة، إنما يمتد ليشتمل على هامش المساهمة المفقود للمنتجات التي لم يتم إنتاجها بسبب عدم إستغلال هذه الطاقة⁽³⁾.

فيما يتعلق بإنحرافات تكاليف النشاط المتغيرة، يؤدي إستخدام موجهات التكاليف المسببة الى مقاييس ذات مغزى أكثر للطاقة غير المستغلة (الإستخدام المفرط للطاقة)، ومع ذلك يجب الحذر في استخدام إنحراف الطاقة لغرض التقرير عن الأداء لأن هذا الإنحراف حساس للتقلبات قصيرة الأجل في استخدام النشاط، وغير خاضع للرقابة إلى حد كبير عن طريق مديري الإنتاج في الأجل القصير⁽⁴⁾.

¹ - د. رندا مرسي كيوان، إطار مقترح لتطوير الدور الرقابي للتكاليف المعيارية في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة الادارية والتأمين، العدد الثامن والستون، السنة السادسة والاربعون، 2007م)، ص 571.

² - علي مجدي سعد الغروري، التكاليف المعيارية - مدخل اداري، مرجع سابق، ص 256.

³ - د. رندا مرسي كيوان، إطار مقترح لتطوير الدور الرقابي للتكاليف المعيارية في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة، مرجع سابق، ص 572.

⁴ - د. علي مجدي سعد الغروري، التكاليف المعيارية - مدخل اداري، مرجع سابق، ص 258.

الفصل الثالث

اتخاذ القرارات الإدارية

يتناول الباحث في هذا الفصل مفهوم وخصائص وأنواع القرارات الإدارية ومراحل والمفاهيم المرتبطة بالتكاليف الملائمة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية وذلك من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول: مفهوم وخصائص وأنواع القرارات الإدارية

المبحث الثاني: مفهوم ومراحل وعناصر عملية اتخاذ القرارات الإدارية

المبحث الثالث: المفاهيم المرتبطة بالتكاليف الملائمة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية

المبحث الأول

مفهوم وخصائص وأنواع القرارات الإدارية

مقدمة:

تعد القرارات الإدارية جوهر عمل القيادة الإدارية، وهي نقطة الإنطلاق بالنسبة لجميع النشاطات والتصرفات التي تتم داخل المنشأة ، بل وفي علاقاتها وتفاعلها مع بيئتها الخارجية. كما إن توقف إتخاذ القرارات مهما كان نوعها يؤدي إلى تعطيل العمل وتوقف النشاطات والتصرفات، وتزداد أهمية وخطورة القرارات كلما كبر حجم المنشأة الإدارية وتشعبت نواحي نشاطاتها، وكثر اتصالها مع الجمهور⁽¹⁾. كما إن المنشآت المختلفة تعلق أهمية كبيرة على عمليات لإتخاذ القرارات، بسبب الحقيقة التي نقول أن القرار الخاطئ له تكلفة، وتكتسب هذه العملية أهمية متزايدة بسبب التطورات التي أدخلت على طرق جمع المعلومات وتحليلها وتصنيفها وتخزينها، حتي أنها أصبحت حديث الساعة في قاعات الدروس والمؤتمرات العلمية، وبرامج التدريب في دول متعددة، كما جذبت هذه العملية اهتمام العديد من الأطراف في ميادين علمية متعددة كالهندسة والطب والمحاسبة والرياضيات الإحصاء وغيرها. كل ينظر الى إتخاذ القرارات من زاويته لاستخدامها في الوصول إلى حلول للمشاكل التي تواجهها. وترتبط عملية إتخاذ القرارات ارتباطاً مباشراً بوظائف الإدارة كالتخطيط ، التنظيم ، التوجيه والرقابة ، فهي عملية تتم في كل مستوى من المستويات التنظيمية كما يتم في كل نشاط من أنشطة المنشآت. فالمدير العام والمشرف على العمال مديري الإدارات سواء في الإنتاج أو التسويق أو غيره يواجهون ظروف تتطلب منهم إتخاذ القرارات. وعملية إتخاذ القرار بهذا الشمول تمثل الإدارة الرئيسية التي يستخدمها المديرون في التخطيط، والتنظيم ، والتوجيه ، والرقابة ، حتي أن هذا الشمول دفع بعض الكتاب إلى القول أن الإدارة ما هي إلا عملية إتخاذ القرارات⁽²⁾.

بناءً على ما سبق وعلى الدور الأساسي الذي تقوم فيه القرارات الإدارية الجيدة في تطوير منشآت الأعمال الحديثة، حيث توفر كافة المعلومات المناسبة في الوقت الأكثر ملائمة لمختلف المستويات الإدارية، وذلك لدعم جميع المهام والوظائف الإدارية. وفي هذا الفصل سيحاول الباحث بناء أساس متكامل، لاتاحة المعرفة الشاملة بكافة المفاهيم الأساسية لإتخاذ القرارات الإدارية .

أولاً : مفهوم القرار الإداري :

الأساس في العمل الإداري هو وضع الأهداف المحددة والسعي لتحقيقها إلا أن المشكلة تنشأ عند وجود فجوة بين الهدف المراد تحقيقه والوضع الراهن ولغرض سد هذه الفجوة يتم إتخاذ القرارات المناسبة. والقرار بمفهومه البسيط يعني التوصل الى نتيجة أو حل لمشكلة قائمة أو لمواجهة مواقف محتملة

¹ - نواف كنعان ، إتخاذ القرارات الادارية بين النظرية و التطبيق ، 5ط (عمان : مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1998م) ، ص 10 .
² - بو فليس وعثمان ، المعايير المالية لتمويل المشاريع الاستثمارية ، (الجزائر : جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، الملتقي الوطني السادس حول دور الاساليب الكمية في إتخاذ القرارات الإدارية ، 2009م) ، ص 4 .

الحدوث أو لتحقيق أهداف مرسومة، وبناء على ما تقدم فإن القرار وفي العديد من المصادر والمؤلفات الادارية المتخصصة ينطلق من هذا الفهم مع مراعاة بعض الاختلافات الشكلية التي نادت بها النظريات الإدارية المتعاقبة ابتداءً من المدارس الكلاسيكية وانتهاءً بالنظريات التي ذهبت قلوبها الى وصف القرار على أنه عملية الاختيار مختلفة ومتعددة لتحقيق هدف ما، أو بعبارة أخرى هو عملية اختيار وترجيح يمكن بموجبها الوصول الى ما هو المطلوب عمله لمواجهة موقف معين من المواقف التي تعترض عمل متخذي القرار، أما في المعنى الإداري فيشار الى أن القرار هو اختيار بديل لحل مشكلة أو لتحقيق مسألة معينة. وعرف أيضاً بأنه اختيار أحد البدائل، وعرف أيضاً على أنه طريقة للعمل تتضمن اختيار يؤدي لإنهاء التفكير والاعتبارات الجادة للنهيات المحتملة، وهو عملية بحث عن حل وسط، أما كتاب الإدارة فيعرفونه على أنه مسار فعل يختاره أنسب وسيلة متاحة أمامه لإنجاز الهدف أو الأهداف التي يبتغيها⁽¹⁾. كما تم تعريفه على أنه عملية اختيار أنسب وليس أمثل البدائل المتاحة أمام المقرر لإنجاز الهدف أو الأهداف المرجوة أو حل مشكلة التي تنتظر الحل المناسب. وعرف أيضاً بأنه اختيار من بين عدة بدائل بقصد تحقيق هدف أو مجموعة أهداف معينة⁽²⁾. كما تم تعريفه بأنه اختيار من بين مجموعة من البدائل⁽³⁾، وعرف أيضاً بأنه عمل من أعمال الاختيار والتفضيل يتمكن بموجبه المدير التوصل إلى ما يجب عمله وما لا يجب عمله في مواجهة موقف معين من مواقف العمل الذي يشرف عليه⁽⁴⁾. بينما اعتمد تعريف آخر على المفهوم الوارد لمعنى كلمة قرار، في اللغة الانجليزية والذي يعني البت النهائي والإدارة المحددة لصناع القرار بشأن ما يجب وما لا يجب فعله للوصول بوضع معين إلى نتيجة محددة ونهائية⁽⁵⁾. فيعرف القرار بأنه الاختيار المدرك بين البدائل المتاحة في موقف معين أو هو عملية المفاضلة بين حلول بديلة لمواجهة مشكلة معينة واختيار الحل الأمثل من بينها، واتخاذ القرار هي عملية الاختيار بين أساليب العمل البديلة، فتعرف عملية اتخاذ القرارات بأنها الاختيار القائم على أساس بعض المعايير لبديل واحد من بين بديلين محتملين أو أكثر كما يمكن التمييز بين القرار الإداري وعملية اتخاذ القرار، فالقرار الإداري يعبر عن الحل أو البديل الذي سيتم اختياره من بين عدة بدائل أو حلول، وذلك للتعامل مع مشكلة معينة. أما اتخاذ القرار الإداري فهو مجموعة من

¹ - محمد عبد الرحيم المحاسنة ، اثر كفاءة نظم المعلومات في فاعلية اتخاذ القرارات ، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، (عمان :

الجامعة الاردنية عمادة البحث العلمي ، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، العدد الأول، 2005م)، ص 83.

² - د. منصور البديوي، دراسات في الاساليب الكمية واتخاذ القرارات، (الاسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، 1987م)، ص 44.

³ - د. ابراهيم نائب ، د. إنعام باقية، نظرية القرارات نماذج واساليب كمية محوسبة ، (عمان : دار وائل للنشر 2001م)، ص 33.

⁴ - د. اسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون ، المحاسبة الادارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات ، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2001م)، ص 28.

⁵ - د. محمد حسن يس ، د. ابراهيم درويش ، المشكلة الادارية وصناعة القرار ، (القاهرة : مطبع الهيئة المصرية العامة للطب ، 1979م)، ص 23.

الخطوات العملية المتتابعة التي يستخدمها متخذ القرار بهدف الوصول إلى اختيار القرار الأمثل⁽¹⁾. يعد القرار جوهر العملية الإدارية، ووسيلتها الأساسية في تحقيق أهداف المنشأة، وهو يسهم بشكل أساسي في تمكين المنشأة من مواصلة أنشطتها الإدارية بكفاءة وفاعلية، إن القرار يعتمد أساساً على التوقع المستقبل، القصير والمتوسط والبعيد ويتحقق محتواه تصور لما ينطوي عليه المستقبل من توقعات معينة. وتعتمد كفاءة المدير في ممارسة وظائفه في المنشأة على القرار الناجح الذي يتخذه في المواقف المختلفة⁽²⁾. إن الوسائل التقليدية في اعتماد مجرد الخبرة الشخصية واستخدام التجربة والخطأ لم تعد قادرة على تحقيق أهداف المنشأة التي تستلزم القرارات السديدة في مجالات استثمار الموارد البشرية المادية والمالية المتاحة، فلا بد إذن من أن يمثل القرار مرتكزاً فاعلاً في تمكين الإدارة من أن تلعب دورها في استثمار التطورات التكنولوجية والوفاء بمتطلبات البيئة ومسايرة روح العصر. وقد شجع ذلك العمل على تحديد مرتكزات فكرية وبناء نظرية قادرة على تحقيق المنشأة لأهدافها، من عملية اتخاذ القرار القادرة على تمكين الإدارة من التعامل بشكل فاعل مع المتغيرات البيئية المختلفة، ومن هنا برزت أهمية القرار ودوره في تحقيق النمو والتطور للمنشأة، من خلال اعتماد الرؤية العلمية الواضحة في اتخاذ القرار، وغالباً ما يحقق القرار العلمي الرصين أعلى إنجاز مادي ومعنوي للمنظمة بجهد أدنى وكلفة أقل قياساً بالقرارات غير العلمية التي لا تركز على الأساليب العلمية.

وقد تعدد تعريف القرار بين الكتاب والباحثين ونورد فيما يلي بعض التعريفات :

حيث عرفت عملية صنع القرار "بأنها عملية اختيار البديل الأفضل من بين مجموعة من البدائل أو هي عبارة عن تصرف أو مجموعة من التصرفات يتم اختيارها من بين عدد من البدائل الممكنة"⁽³⁾. يعرف القرار "بأنه الاختيار المدرك بين البدائل المتاحة في موقف معين أو هو عملية المفاضلة بين حلول بديلة لمواجهة مشكلة معينة واختيار الحل الأمثل من بينها"⁽⁴⁾. يعرف عملية اتخاذ القرارات بأنها الاختيار القائم على أساس بعض المعايير لبديل واحد من بين بديلين محتملين أو أكثر، كما يمكن التمييز بين القرار الإداري وعملية اتخاذ القرار، فالقرار الإداري يعبر عن الحل أو البديل الذي يتم اختياره من بين عدة بدائل أو حلول، وذلك للتعامل مع مشكلة معينة. أما اتخاذ القرار الإداري فهو مجموعة من الخطوات العملية المتتابعة التي يستخدمها متخذ القرار بهدف الوصول إلى اختيار القرار الأمثل⁽⁵⁾.

¹ - محمد موسي فرج الله، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية في ظروف عدم التأكد، (غزة : الجامعة الإسلامية ، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2011م) ، ص 18.

² - حريم وحداد ، أساسيات الإدارة ، (عمان : دار حامد ، 1998م) ، ص 140.

³ - حكمت احمد الراوي ، نظم المعلومات المحاسبية و المنظمة ، (عمان : دار الميسرة ، 1997م) ، ص 251.

⁴ - سيد محمود الهواري ، الموجز في شرح عناصر الإدارة ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1996م) ، ص 117 .

⁵ - الشامي ونيو ، الإدارة - المبادئ الأساسية ، (عمان : المركز القومي للنشر ، 2001م) ، ص 287.

يرى الباحث من خلال التعريفات بأن عملية اتخاذ القرارات هي محور العملية الإدارية، وأن النجاح الذي تحققه أية منشأة يتوقف على قدرة وكفاءة قيادتها على اتخاذ القرارات المناسبة. كما يمكن استنتاج تعريف شامل لعملية اتخاذ القرارات بأنها "طريق المنشأة لمواجهة المواقف والمشكلات في أثناء العمل عن طريق توفير المعلومات الكافية وإيجاد البدائل المناسبة، وإختيار البديل الأكثر مناسبة من بينها، في سبيل تحقيق الهدف المرغوب حسب الموقف وظروفة".

ثانياً : أهمية اتخاذ القرارات:

إن عملية اتخاذ القرار هي محور العملية الإدارية، وتعد كوظيفة من وظائف الإدارة الأساسية والمركزية، والإدارة ما هي إلا سلسلة من عمليات: تحليل المشكلات واتخاذ القرارات التي تنصرف إلى مختلف الوظائف العامة الأخرى للإدارة كجمع المعلومات، معالجة المعلومات، إنتاج معلومات جديدة، التخطيط، التنظيم، القيادة، التوجيه والرقابة، وفي منشأة الأعمال: إدارة الإنتاج، إدارة التسويق، إدارة الموارد البشرية والأفراد، الإدارة المالية، إدارة العلاقات العامة، إدارة البحث العلمي، إدارة التدريب وغيرها. وعلى القرار الإداري يتوقف تنفيذ مختلف هذه الوظائف، وذلك لأن عملية اتخاذ القرارات هي عملية متداخلة في جميع وظائف الإدارة ونشاطاتها، وهي تتخذ قرارات بشأن الهيكل التنظيمي ونوعه وحجمه وأسس تقسيم الإدارة والأقسام. فاتخاذ القرار من شأنه إنجاح العمل أو تدميره⁽¹⁾. إن عملية اتخاذ القرارات هي عملية مستمرة ومتغلغلة في الوظائف الأساسية للإدارة كالتخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة كذلك نشاطات وظائف كالتسويق والإنتاج والأفراد لا يمكن أن توجد لوحدها، بل أن وجودها هو نتيجة عملية اتخاذ القرارات.

أهمية اتخاذ القرارات: لا يمكن أداء نشاط ما لم يتخذ القرار، فاتخاذ القرارات هي أساس عمل الإدارة والتي يمكن من خلالها انجاز كل أنشطة المؤسسة، وتحديد مستقبلها، ولا يمكن أداء وظيفة بالمؤسسة (كالإنتاج، والتسويق، التمويل) أو أداء وظيفة إدارية كالتخطيط، والتنظيم، والتوجيه، والرقابة ما لم يصدر بصدد قرار يحدد من يقوم بها، ومتي، وأين، ومع من، وبأي تكلفة، وغيرها ذلك وتكمن أهمية إتخاذ القرار فيما يلي⁽²⁾:

1. إتخاذ قرارات عملية مستمرة .
2. إتخاذ قرارات أداء المدير في عملة.
3. اتخاذ قرارات الإستراتيجية تحدد مستقبل المؤسسة.
4. إتخاذ قرارات أساس لإدارة وظائف المؤسسة.
5. إتخاذ قرارات جوهر العملية الإدارية.

¹ - شمس الدين ،مدخل في نظرية تحليل المشكلات واتخاذ القرارات الإدارية ، (دمشق : مركز تطوير الادارة والانتاجية ،2005م) ، ص 9.

² - د. احمد طاهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار ، (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر ،2008م) ، ص37.

أن عملية اتخاذ القرارات من العمليات اليومية والمستمرة، ويتضمن كل المراحل الإدارية بدءاً من التخطيط ومروراً بالتنظيم والتوجيه والرقابة، إذ لا تخطيط بدون اتخاذ القرار بذلك، سواء كان للمدى البعيد أو القصير، كذلك الأمر بالنسبة لباقي الوظائف. وتتم عملية اتخاذ القرارات لمعالجة مشكلات قائمة أو لمواجهة حالات أو مواقف معينة محتملة الوقوع أو التحقيق أهداف مرسومة⁽¹⁾.

يرى الباحث أن أهمية اتخاذ القرارات تبرز في النقاط التالية:

1. يعتبر اتخاذ القرارات من المهام الجوهرية للمدير، بحيث إن قدرة المدير على اتخاذ القرارات هي التي تميزه عن غيره من أعضاء التنظيم الإداري.
2. تعدد وتعدد الأهداف التي تشهدها المنشآت الإدارية الحديثة ووجود تعارض بينها أحياناً مما زاد من المشاكل التي تواجه القيادات الإدارية، وهذا يتطلب إتخاذ العديد من القرارات لمواجهة هذه المشاكل.

3. بدون عملية اتخاذ القرارات تتوقف العملية الإدارية، بل ويتوقف العمل كله.

ثالثاً : خصائص القرارات الإدارية:

إن خصائص القرارات الإدارية تتمثل في (2):

1. إن عملية اتخاذ القرار تتصف بالواقعية، حيث إنها تقبل بالوصول إلى الحد المعقول وليس الحد الأقصى.
 2. إن عملية اتخاذ القرار تتأثر بالعوامل الإنسانية المنبثقة عن سلوكيات الشخص الذي يقوم باتخاذ القرارات أو الأشخاص الذين يقومون باتخاذها.
- هنالك خصائص أخرى تتمثل في (3) :

1. قابلية القرار للترشيد: أي وجود مجال لتصويب القرار وتنميته وزيادة كفاءته بزيادة الخبرة في مجاله، بمعنى أنه ليس هناك قرار صائب مائة بالمائة، إنما هناك قرار أقرب إلى الصواب.
2. إنها عملية تمتد من الماضي الى المستقبل: يتم اتخاذ القرار بناء على معلومات مستقاة من الماضي ومما هو متوقع أن يحدث في المستقبل.
3. التأثير بالجهد الجماعي المشترك: تحتاج عملية اتخاذ القرار إلى جهد مشترك في الإعداد والتحضير، وجمع المعلومات وتحليلها وتقييمها وتنفيذ القرار.
4. العمومية والشمولية: تعني العمومية أن عملية اتخاذ القرار تتشابه في خطوات إجراءاتها، وإن اختلفت ظروف اتخاذها. أما الشمول فتعني توافر القدرة على اتخاذ القرارات في جميع من يشغلون المناصب الإدارية على اختلاف مستوياتها العليا والوسطى والدنيا.

¹ - مشرفي، نظرية القرارات الإدارية - مدخل كمي في الاداة، (عمان: دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، 1997م)، ص 2.

² - حسين والسائد، نظرية القرارات الإدارية - مدخل نظري وكمي، (عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، 2001م)، ص 21.

³ - نواف كنعان، اتخاذ القرارات الادارية بين النظرية والتطبيق، 5ط، (عمان: مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، 1998م).

5. **الديناميكية والاستمرار:** تتضح هذه الصفة في عملية اتخاذ القرارات من كونها تنتقل من مرحلة لأخرى وصولاً للهدف المنشود لحل المشكلة محل القرار، بالإضافة لكون طبيعة المشكلة تتغير باستمرار مما يفرض على متخذ القرار متابعة هذا التغير ليتمكن من التمييز بين المشكلة وظواهرها وأعراضها وأسبابها ليتوصل للتشخيص السليم. تعتبر عملية اتخاذ القرارات العمود الفقري والركيزة الأساسية للعملية الإدارية، ففشل أو نجاح أي منظمة يعتمد على اتخاذ القرارات الإدارية .

فالتقرارات الادارية الفعالة لها عدة خصائص يمكن ايجازها في الآتي⁽¹⁾:

1. إن القرارات تسعى دائماً لإيجاد حل للمشاكل، وذلك من خلال اتباع منهجية معينة للبحث عن وضع عدة بدائل مختلفة واختيار أنسبها.

2. يتضمن اتخاذ القرار اتباع الأسلوب الإداري في محاولة التمييز بين السلوك التكيفي الذي يسعى الى محاولة التوفيق والتكيف مع النتائج الفعلية للقرارات وبين النتائج المتوقعة الحصول عليها.

3. بعض القرارات إن لم يكن معظمها، يتأثر بشخصية الإداري متخذ القرار وبالعوامل الشخصية والإدارية في المنظمة.

4. إن عملية اتخاذ القرارات مرتبطة بدرجة كبيرة من العقلانية وتميزها عن غيرها، كما ترسم هذه العقلانية لنفسها حدوداً تدعي العقلانية المحددة.

5. الاستمرارية: يتميز القرار الإداري بخاصية الاستمرارية في الماضي - الحاضر - المستقبل.

6. اتباع الأسلوب العلمي: ففي القرارات الإدارية الفعالة يتم اتباع الأسلوب العلمي في اتخاذ القرارات وليس فقط الاعتماد على خبرة ومشاهدات متخذ القرار .

فنظراً لأهمية اتخاذ القرارات الإدارية، فقد بحث علماء الإدارة عن أساليب علمية حتي يتم التوصل إلى ممارسات إدارية ناجحة، وبناءً عليه نادى بعضهم بتطبيق العلوم المختلفة من إحصاء وبحوث عمليات ومختلف أدوات التحليل الكمي.

رابعاً : أنواع القرارات الإدارية:

تبويب القرارات التي تتخذها الإدارة بمستوياتها المختلفة على النحو التالي⁽²⁾:

1. حسب الهدف من القرار: تبويب الى قرارات تخطيطية وهي المتعلقة بتحديد الأهداف والسياسات والإجراءات اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، وقرارات رقابية تقوم بحصر النتائج الفعلية لتحديد مدى تحقيق الأهداف.

¹ - محمد بشير إبراهيم، الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة علي التكاليف واتخاذ القرارات الادارية، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2011م) ، ص ص 200-201.

² - د. احمد محمد زامل، المحاسبة الادارية مع تطبيقات بالحاسب الالى، (الرياض : معد الادارة العامة للنشر، 2000م)، ص ص 50-53.

2. حسب تكرار الموقف القراري: تنقسم الى نوعين قرارات متكرره (روتينية) تعالج مواقف متكررة بشكل يكاد يكون يومياً، حيث ترتبط بتسيير العمل داخل المنشأة، وقرارات غير متكررة (غير روتينية) تعالج مواقف عادة ما تكون غير مسبوقه ولا تتكرر كثيراً.

3. حسب المدى الزمني للقرار تبوب الى قرار قصيرة الأجل وهي تختصر آثارها على فترة زمنية لا تتعدى سنة، وقرارات طويلة الأجل، هي قرارات تمتد آثارها لفترة طويلة وبالتالي لا يمكن استبعاد أو تجاهل عنصري عدم التأكد والزمن عند توفير المعلومات اللازمة لدراسة ومعالجة الموقف القراري.

تتنوع القرارات التي تتخذ سواء كانت من قبل الإدارة أو الأفراد بحسب طبيعة المشكلة والمدة التي يغطيها القرار والمستوى الذي يتخذ عنده القرار ومجال الاهتمام وعلى ذلك تتعدد طرق تصنيف القرارات وبالتالي تتنوع القرارات، وفيما يلي أهم تصنيفات القرارات الشائعة في الحياة العملية.

1. تصنيف القرارات من حيث الوظيفة⁽¹⁾:

يمكن تصنيفها كما يلي:

أ. القرارات الإستراتيجية :

فالقرارات الإستراتيجية هي تلك القرارات طويلة الأجل وترتبط بالأهداف العامة للمنشأة التي ترغب في تحقيقها وغالباً تتخذ من قبل الإدارة العليا للمنشأة.

القرارات الإستراتيجية يقصد بها القرارات التي تهدف الى تغيير أهداف الشركة في الأمد الطويل والشكل العام المرغوب للمنظمة أو الشركة في المستقبل، أو هي القرارات التي تحدد ما سوف تكون عليه المنظمة مثل حجمها، مركزها التنافسي، حصتها في السوق، وتقع مسئولية اتخاذ هذا النوع من القرارات على الإدارة العليا بالمنظمة.

القرارات الإستراتيجية هي القرارات التي تتعلق بكيان التنظيم الإداري ومستقبله والبيئة المحيطة به. هذه القرارات بأنها طويلة الأجل وكبر حجم رأس المال الخاص بتنفيذها وبأهمية الآثار المترتبة والنتيجة عنها في المستقبل لذا فإن الاختصاص في اتخاذها يكون منوطاً بالإدارة. فهذه القرارات تمتاز بالشمولية وتمتد آثارها لمدة طويلة، فهي تهدف إلى زيادة رضا العميل ومحاولة جذب به إلى المنظمة ومن أمثلتها قرارات وضع السياسات التي تتطلب موارد واستثمارات ضخمة.

ب. القرارات التشغيلية:

القرارات التشغيلية فهي تتعلق بالعمل اليومي وتتخذ في الغالب بواسطة الإدارة الوسطي لأنها تتخذ بصورة روتينية.

¹ - د. الهادي ادم محمد ابراهيم، المحاسبة الادارية، (الخرطوم، جامعة النيلين ، كلية التجارة، 2009م)، ص ص 156-156.

أو القرارات التشغيلية هي القرارات التي تتخذها الإدارات الدنيا لتسيير الأمور اليومية المتكررة مثل رقابة جودة المنتج.

ج. القرارات الإدارية:

هي القرارات الإدارية التي تتعلق بالهيكل التنظيمي من حيث تحديد السلطات والصلاحيات. أو قرارات تكتيكية: هي القرارات التي تتخذ لتنفيذ الإستراتيجية طويلة الأجل التي تضعها الإدارة العليا، وبتنفيذ هذا النوع من القرارات بأنه تنجز لفترة زمنية قصيرة، وتختص الإدارة الوسطى باتخاذ هذا النوع من القرارات.

2. تصنيف القرارات من حيث درجة تنظيم القرار، تنقسم القرارات من هذا الناحية إلى: أ. قرارات مخططة:

إن القرارات المخططة هي تلك القرارات التي تتخذها إدارة المنشأة بصورة دورية ومتكررة لمواجهة مشاكل العمل اليومية.

أو القرارات المبرمجة هي القرارات المخططة سلفاً بواسطة قواعد وإجراءات المنظمة، فهي قرارات تتكرر بصفة مستمرة بحيث تصبح جزءاً أساسياً في حياة المنظمة، فهي لا تحتاج إلى مجهود كبير لأنها أصبحت معروفة للجميع، فهذه القرارات تشرح بالتفصيل كيفية معالجة مشكلة روتينية متكررة ومعروفة. ومن أمثلة القرارات المبرمجة: القرارات الخاصة بترقية أحد العاملين بالمنظمة أو منح الاجازات الاعتيادية، توزيع الأعمال على العاملين، بصرف المواد الخام من المخازن، قرارات التشغيل.

ب. القرارات غير المخططة:

فهي التي تتخذ لعلاج مشاكل طارئة وغير متوقعة الحدوث كالتوقف عن إنتاج منتج معين أو خط إنتاجي معين أو شراء أصول ومعدات جديدة .

3. تصنيف القرارات من حيث مجال القرار: ينقسم القرار من هذه الناحية الى:

أ. قرارات تنظيمية وهي تتعلق بالجوانب المالية والاقتصادية للمنشأة.

ب. قرارات فردية وهي تتعلق بالمشاكل الفردية التي تخص اشخاص محددين.

4. تصنيف القرارات من حيث الفترة الزمنية: يقسم القرار من حيث المدة الزمنية الى:

أ. قرارات قصيرة الأجل وهي تغطي في الغالب فترة زمنية أقل من فترة مالية أو في حدود فترة مالية كقرار قبول طلبية البيع الخاصة أو قرار الحذف أو الإضافة.

ب. قرارات طويلة الأجل (الموازنات الرأسمالية) وهذه القرارات متعلقة بالطاقة الإنتاجية للمنشأة وهي تغطي فترات مالية عديدة.

5. تصنيف القرارات وفقاً لظروف اتخاذها: تصنيف إلى مايلي:

أ. القرارات التي تتخذ تحت ظروف التأكد: وهي القرارات التي تتخذ بعد توفر المعلومات المطلوبة محل القرار، وغالباً ما يكون الموقف الذي يوجد فيه متخذي القرار واضحاً، إذ يكون أمامه عدد من البدائل المتاحة ويتم اختيار البديل الذي يحقق أعلى عائد وتتميز مثل هذه القرارات بسهولة اتخاذها والأطمئنان على نتائجها.

ب. القرارات التي تتخذ تحت ظروف عدم التأكد: مثل هذه القرارات لا تتوفر لمتخذها كل المعلومات المطلوبة عن المشكلة محل القرار، أو قد تتوافر له أي معلومات عن المشكلة مما يجعل الاحتمالات بالأحداث المتوقعة عن هذه المشكلة غير معروفة فيتخذ قراراً غامضاً مشوشاً لحلها، وغالباً ما تفرض ظروف عدم التأكد على متخذ القرار إتباع بعض الأساليب الاحصائية لتحديد نسبة الاحتمالات المتوقعة من نتائج القرارات والوصول الى أحد البدائل المتاحة.

6. تصنيف القرار وفق النمط القيادي لمتخذها: تصنف إلى ما يلي:

أ. القرارات الاتوقراطية: هي القرارات التي يتم اتخاذها من قبل المدير بشكل انفرادي دون إعطاء الفرصة لمروءوسية للمشاركة في اتخاذها، فالمدير هو الذي يحدد المشكلة ويضع البدائل ويتخذ القرارات التي يترتب عليها آثار سلبية قد تؤثر على المنظمة والعاملين.

يرى الباحث إن هذه النوع من القرارات يضر بالمنشأة ويمكن أن يترتب عليها آثار سلبية قد تؤثر وتوقف العمل أي تصفية العمل.

ب. القرارات الديمقراطية: وهي القرارات التي يتم اتخاذها عن طريق المشاركة من خلال إتاحة الفرصة وإشراك العاملين في المستويات المختلفة في التنظيم وكل من يعينهم أمر القرار خارج التنظيم، وتتميز هذه القرارات بفاعليتها، ورشدها، لأن مشاركة المروءوسين في صنع القرارات يساعد على قبولهم لها وعدم معارضتهم لها بعد إصدارها.

خامساً : مسؤوليات إتخاذ القرارات:

تختلف القرارات المتخذة من حيث نوعها فقد تكون روتينية أو غير روتينية، كما تتباين من حيث الفترة الزمنية المتوفرة بين يدي متخذ القرار بين طويلة وقصيرة إضافة الى الظروف السائدة داخل المنظمة وخارجها. وهذه الاختلافات تحدد أفضلية اتخاذ القرار من طرف فرد أو جماعة من الأفراد⁽¹⁾.

1. الأسلوب الفردي في اتخاذ القرار:

يعود هذا الأسلوب الى ظاهرة المالك الواحد للشركة متى كانت هذه الأخيرة صغيرة، ويأخذ المالك على عاتقه مهمة اتخاذ القرار، إما ثقة في قدرته وسلامة قراراته وبتكلفة منخفضة، وإما خوفاً على سلطته. ومع التقدم العلمي السريع وإعتماد عملية اتخاذ القرار على الحقائق العلمية، أصبح للفنيين قدرة أفضل

¹ - علي شرقاوي، العملية الإدارية ، وظيفة المديرين ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2002م) ، ص 160.

من غيرهم للقيام بالعملية، وهنا بدأت نظرية الأسلوب الفردي في التراجع، إلا أنه ما يزال لهذا الأسلوب ما يبرره ومن بين هذه الظروف ما يلي⁽¹⁾:

أ. إذا كانت القرارات خطيرة وتتطلب قدراً من السرية.

ب. إذا كانت القرارات طارئة ومقيدة بفترة زمنية قصيرة تمنع المشاركين الآخرين.

ج. عدم توفر جماعة متخصصة يمكنها المشاركة، سواء من حيث كفاءتهم أو خبرتهم لتحقيق الفعالية المطلوبة.

إذاً فالأسلوب الفردي الذي ساد خلال فترة من الزمن قد تراجع دوره الى حدود الظروف المذكورة آنفاً، وما سوى ذلك فإن الأسلوب الجماعي هو السائد.

2. الأسلوب الجماعي في اتخاذ القرار:

ويعني مساهمة العديد من الأفراد في اتخاذ القرار، حيث يتراوح بين إثنين وحوالي خمساً وعشرين فرداً يعملون كفريق واحد لإنجاز مهمة موحدة، قد تكون هذه المجموعة في مكان واحد أو في أماكن مختلفة، كما قد تكون دائمة لإيجاد الحلول لأي مشكلة تطرأ في المنظمة أو يتم إنشاؤها لحل مشكلة محددة ثم تحل، وتعود أهمية الأسلوب الى الفكرة القائلة بأن قرار عدة أفراد أفضل من قرار فرد واحد، ذلك أنه يستفيد من خبرات وأحكام ومعارف الأفراد المشاركين على اختلاف وظائفهم ومستوياتهم الإدارية⁽²⁾.

ويعكس هذا الأسلوب مساهمة المدخل السلوكي في الإدارة، وهو أسلوب ديمقراطي ينتمي الى الأساليب الإدارية الحديثة. وفيما يلي عرض الفوائد التي يمكن أن يجنيها من اتباع هذا الأسلوب⁽³⁾.

توفير القرارات الجماعية قدر أكبر من المعلومات عند تحديد الأهداف، وذلك بدمج معارف الأفراد وأحياناً خلق معارف جديدة مما يساهم في زيادة عدد البدائل المتاحة لمتخذ القرار.

تساعد القرارات الجماعية على توزيع مخاطر فشل القرار على عدد من الأفراد بعكس القرارات الفردية، وهذا ما يدفعهم لتحمل المسؤولية تجاه قراراتهم وذلك بفهم أعمق للمشكلات وقدرة على إصطياد الأخطاء أينما كانت.

من خلال المشاركة في التفكير في البديل تتسع مجالاتها في الوظائف المختلفة، وبالتالي تنتوع الآراء وتتعدد بسبب الاستفادة من الآراء المتخصصة في كل المجالات التي تتطلب اتخاذ القرار.

تنمية المروؤسيين كمشاركين في عملية اتخاذ القرار، وتدريبهم على القيام بالعملية يحفزهم للعمل، ويحثهم على التزام جماعي أثناء التنفيذ ويقلل من مقاومتهم للقرارات الجديدة، وبالعكس من ذلك يساهمون في الترويج لهذه القرارات ويساعدون في التنفيذ.

¹ - ثابت عبد الرحمن ادريس، إدارة الاعمال - نظريات ونماذج وتطبيقات، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2005م)، ص 266.

² - إيفرام توريان، نظم دعم الإدارة - نظم دعم القرارات ونظم الخبرة، ترجمة: سرور علي إبراهيم سرور، (الرياض: دار المريخ، 2000م)، ص 449.

³ - علي الشرقاوي: العملية الإدارية، وظيفة المديرين، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2002م)، ص 160.

سادساً : مقومات القرارات الإدارية:

يتضح أن القرارات الإدارية تعتبر جوهر العملية الإدارية بالمنظمة ووسيلتها الأساسية في تحقيق أهدافها. فمقومات أي نظام تمثل الأساس والقواعد التي تركز عليها في التطبيق العملي، فعلى الرغم من امتياز أي نظام بالخصوصية عند اتخاذ القرارات الإدارية إلا أن هناك مقومات مشتركة عند اتخاذ القرارات الإدارية. سوف يتناول الباحث بالدارسة المقومات الرئيسية للقرارات الإدارية في الآتي⁽¹⁾.

1. ضرورة تعريف المشكلة التي تتطلب إحداث التغيير، فهذا يتطلب فن ومهارة التحليل.
2. وجود أكثر من بديل لاختيار البديل الأفضل، وتمثل البدائل حلولاً للمشكلة موضع القرار، مع ضرورة توافر الحرية الكاملة للاختيار بين البدائل التي تحقق الحل الأمثل للمشكلة.
3. حصر البدائل: فهذه تعني تحديد أبعاد المشكلة الموضوع تحديداً قاطعاً وحصر القرارات البديلة ذات العلاقة، وتحليل مزايا وعيوب كل بديل والعمل على اختيار بعد ذلك.
4. الأهداف والدوافع: هدف القرار يتحكم في اختيار البديل، كما إن الدوافع للقرار تتحكم في تحديد البدائل واختيار الأمثل من بينها، لأن استخدام معيار محدد للاختيار يعكس أهمية القرار والنتائج المرجوة منه⁽²⁾.
5. معايير اتخاذ القرار: إن اتخاذ القرار في ظل عدة معايير تحدد بدورها اتجاه اتخاذ القرار، وهي درجة مخاطر كل بديل وتكلفة الاقتصادية وتوقيت اتخاذ القرار والمعلومات حول موضوع اتخاذ القرار، هذا بالإضافة إلى تحديد الموارد المستخدمة في عملية التنفيذ.
6. وضع وبرنامج التنفيذ: فهذا يعني وضع برامج تفصيلية للعمل المطلوب بحيث يتحدد حجم العمل ونوعية وموعد اتمامه وطرق أدائه وتنظيم جهود الأفراد في سبيل انجاز المهام المطلوبة، ومن ثم يمكن تحديد مستويات قبول القرار وجودته مسبقاً ليكون القرار طبقاً لما تقرر.
7. قاعدة حساب اتخاذ القرار: إن اختيار البديل الأمثل واتخاذ قرار يجب تنفيذه هو التحدي لمتخذ القرار، وهذا يعني ان القرار عمل ذهني له مسئولية تفرض تحويل الى عمل لتحقيق هدف يمكن الوصول إليه. ويعتبر هذا التحدي ممارسة عملية لاكتساب الخبرة والمهارة في اتخاذ القرار والتأكد من تنفيذه.
8. العوامل السلوكية: فهذه تعني الأخذ في الاعتبار الافتراضات والنتائج الأساسية المرتبطة بالسلوك الانساني لمتخذ القرار والذين يتم قبولهم للتنفيذ الكامل مع دوافعهم وانفعالاتهم في المواقف المختلفة أثناء أداء العمل.

¹ - د. سونيا محمد البكري ، استخدام الاساليب الكمية في الادارة ، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2000م) ، ص 21.

² - د. محمد علي احمد الطويل، الادارة المعاصرة : المداخل – المشكل – الكفاءة ، (طرابلس : دار الفرجاني ، 1997م)، ص ص 227-231.

9. تحديد متخذ القرار: إن متخذ القرار هو العنصر الرئيسي لاختيار قرار معين، وهذا يعتمد على اتساع أفق هذا الفرد وإدراكه بالرضا لإنجاز العمل بأحسن ما يكون عليه التنفيذ، وذلك عند حسابه لحساسية الموقف قبل وأثناء تنفيذ القرار.
10. قاعدة الاختيار: فهذه تعني حصر جميع البدائل المتاحة للمفاضلة بينها واختيار القرار المناسب وبالشكل المناسب والتكلفة المناسبة. فالخيار المناسب يعتمد على عدة مفاهيم وأسس تقيد الاختيار والتصرف، وأهم الأسس المقيدة تتمثل في ظروف البيئة التي يتم فيها تنفيذ القرار. وقد يتأثر الاختيار بالعوامل الشخصية لمتخذ القرار ومدى موضوعيته.
11. جمع المعلومات والبيانات: إن اتخاذ قرار حيال موضوع ما أو مشكلة لا بد من جمع المعلومات والبيانات الكافية عن طبيعة المشكلة أو الموضوع وإيجادها، وذلك لإعطاء متخذي القرار رؤية واضحة عنها. فالمعلومات قد تكون عن الماضي والحاضر والمستقبل عن طريق التنبؤ والذي يعتبر مطلب أساسي لمتخذ القرار وذلك لأن معظم القرارات تتعامل معها المتغيرات مستقبلياً.
12. تفهم واضح ودقيق للأهداف المتعددة التي تلائم المشكلة موضع القرار.
13. ضرورة توافر المرونة الذهنية اللازمة التي تكفل الإمام بالعناصر المادية الملموسة وغير الملموسة الرشيدة والتي تكفل التحليل المنطقي لكل حالة بمفردها.
14. أن يكون القرار عملياً وقابلاً للتطبيق حتى يسهم في تحقيق الهدف.
15. ضرورة اقناع المجموعة بسلامة وحيوية القرار، حيث إن أي قرار يتعارض أو لا يتفق أو لا يرضي أي شخص وفي جميع الأحوال، وذلك حتي يكسب ثقتهم وتعاونهم على تنفيذ القرار.

المبحث الثاني

مفهوم ومراحل وعناصر عملية اتخاذ القرارات الإدارية

تعتبر عملية اتخاذ القرارات الإدارية أحد الوظائف الرئيسية لإدارة المنشأة، وتواجه الإدارة بعدة مشاكل وأمور كثيرة تحاول إيجاد الحلول المناسبة لها بعد دراستها وتحليلها وتقييمها جيداً، لذلك يمكن اعتبار عملية اتخاذ القرارات الإدارية إحدى المهام الصعبة والمعقدة التي يجب على الإدارة ممارستها، وتزداد صعوبة اتخاذ القرار بزيادة البدائل المتاحة للمشكلة التي تواجه المنشأة، وتستخدم المعلومات المحاسبية كالتكاليف والإيرادات وغيرها لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، ويجب على إدارة المنشأة ان تكون قادرة علي تمييز وتحديد التكاليف والإيرادات، وكافة المعلومات المحاسبية الملائمة لاتخاذ القرارات⁽¹⁾. يمكن تحديد معايير عامة لقياس جودة المعلومات على النحو التالي⁽²⁾:

1. الدقة كمقياس لجودة المعلومات:

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

2. المنفعة كمقياس لجودة المعلومات:

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

- أ. المنفعة الشكلية: تعني أنه كلما تطابق شكل أو محتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار، وكلما كانت قيمة هذه المعلومات عالية.
- ب. المنفعة الزمنية: وتعني ارتفاع قيمة المعلومات، كلما توافر لدى متخذي القرار ذات الوقت الذي يحتاجه.
- ج. المنفعة المكانية: وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة، ومن ثم فإن الاتصال المباشر بالحاسب الآلي مثلاً يعظم كل من المنفعة الزمانية والمكانية للمعلومات.
- د. المنفعة التقييمية والتصحيحية: وتعني قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذلك قدرتها على تصحيح إنحرافات هذه النتائج.

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

² - مؤيد محمد الفضل، د. عبد الناصر ابراهيم نور، المحاسبة الادارية، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2002م)، ص 305.

3. الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات:

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

4. التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات:

يقصد بالتنبؤ إنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وإن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات، ومن المؤكد إن جودة المعلومات تتمثل في قدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد، وذلك عند استخدامها لمدخلات نماذج التنبؤ بالمراكز المالية أو كمدخلات نماذج الاختيار من بين البدائل القرارية.

5. الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات:

يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المنشأة بأقل استخدام يمكن للمورد، لذلك لابد من تطبيق مبدأ الاقتصاد على نظم المعلومات، والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل تكلفة ممكنة التي يجب ألا تزيد عن قيمة المعلومات⁽¹⁾. تمثل المعلومات المحاسبية حجر الزاوية في عملية اتخاذ القرارات، فالمعلومة حتي تكون مفيدة في عملية اتخاذ القرار لابد من ان تتوفر فيها مجموعة خصائص هي⁽²⁾:

أ. **الملائمة:** إن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرار هي تلك المعلومات المهمة والمفيدة في اتخاذ القرار. والملائم خاصية مهمة سواء كانت المعلومات تستخدم داخلياً أو خارجياً إلا أنها أكثر أهمية للاستخدام الداخلي، والتقارير والقوائم المالية تستخدم من قبل أطراف متعددة، لذلك فهي يجب أن تكون شاملة وملائمة للأطراف المختلفة، إلا انها تكون أكثر أهمية للإدارة بغرض اتخاذ القرارات الداخلية يضاف الى ذلك أن المعلومات الملائمة لابد من أن تكون لها قيمة تنبؤية وقيمة تغذية عكسية، والقيمة التنبؤية تعني إمكانية استخدام المعلومة لأغراض التنبؤ بالمستقبل، بينما التغذية العكسية تشير الى الرشد والعقلانية في القرار المتخذ، بمعنى تمكن متخذ القرار من تقويم القرار الذي اتخذه سابقاً.

ب. **التوقيت المناسب:** أن ملائمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرار لم تكتمل إلا إذا توافرت المعلومة قبل اتخاذ القرار وفي الوقت المناسب، يعني أن الحاجة الى المعلومات المحاسبية جارية وفورية خاصة وإن الكثير من المعلومات تفتقد قيمتها والحاجة إليها بسرعة، لأن المعلومات المحاسبية لها حساسية مع مرور الزمن.

ج. **الموثوقية:** إن المعلومات الموثوق بها هي تلك المعلومات القابلة للتحقيق والمثلة للواقع والمتصفة بالحياد، فقابلية تحقق المعلومات تعني إمكانية الحصول على النتائج، ولكن باستخدام أشخاص آخرين

¹ - مؤيد محمد الفضل ، د. عبد الناصر إبراهيم نور، المحاسبة الادارية ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع، 2002م)، ص 306-308.

² - د. الهادي ادم محمد ابراهيم ، المحاسبة الادارية ، (الخرطوم: د، ن، 2008م) ، ص 154.

مع الاعتماد على نفس المعلومات وطرق القياس، والحياد يعني خلو المعلومة من التحيز، وتمثيل الواقع يشير الى أن المعلومة من المفترض أن تعكس الظروف والأحوال الاقتصادية السائدة⁽¹⁾.

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

يرى الباحث إن هنالك مؤشرات ربط بين اتخاذ القرار والمعلومات يمكن حصرها في الآتي:

- أ. إن درجة جودة المعلومات المتوفرة لها تأثير كبير على مستوى جودة القرار المتخذ.
- ب. تساهم المعلومات التي تضمن في التقارير المالية والمحاسبية في تسجيل الإنجازات، وتوجيه الانتباه وإيجاد الحلول المناسبة لهذه المشاكل.
- ج. تعدد مستويات الإدارة يؤثر تأثيراً مباشراً على طبيعة ونوعية المعلومات المحاسبية والواجب توفيرها لحزمة هذه المستويات.

د. هنالك مؤشر قوي يربط بين المعلومات وعملية اتخاذ القرار أي كان شكله، لكن هنالك دلالات لابد من وجودها على مؤشر هذا الربط، وهي خصائص أساسية تتمثل في ملائمة معلومات وإمكانية الاعتماد عليها ودرجة الثقة فيها.

هـ. المعلومات ذات خاصية الصدق في التعبير والفاعلية للإثبات والحياد في القياس والإفصاح، وتحدث تفسيراً في سلوك متخذي القرار بمعنى أن القرار في ظل وجود هذه المعلومة سوف يختلف عن ذلك القرار في حالة غياب هذه المعلومة.

تعتبر عملية اتخاذ القرارات الإدارية من العمليات التي تحدد مدى قدرة وكفاءة الإدارة الفعالة في تسيير نشاطها الاقتصادي، فجميع المديرين بمختلف مستوياتهم الإدارية يتخذون العديد من القرارات، بل يمكن القول بأن الفرد العادي يتخذ عدداً من القرارات التي تواجه حياته وتقوده نحو الأفضل. فمهما اختلفت طبيعة الإنسان ومركزه الاجتماعي والثقافي، فإن يتخذ نتيجة الفطرة مجموعة من القرارات بعيداً عن المنهج العلمي اعتماداً على الخبرة والحكم الشخصي، وذلك لأن عملية اتخاذ القرار هي صفة ملازمة له ووظيفة طبيعية لسعيه نحو إشباع حاجاته الأساسية وتسيير اموره اليومية مستخدماً في ذلك تجاربه والمعلومات والحقائق المجتمعة لديه في التنبؤ بما ستكون عليه التغيرات في المستقبل⁽³⁾.

يعتبر القرار جوهر العملية الإدارية ووسيلتها الأساسية في تحقيق أهداف المنظمة، لأن يسهم بشكل أساسي في تمكين المنظمة من مواصلة أنشطتها الإدارية بكفاءة وفعالية⁽⁴⁾.

¹ - د. ابراهيم نائب، انعام باقية، **نظرية القرارات واساليب كمية محوسبة**، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2011م)، ص 36.

² - د. الهادي ادم محمد ابراهيم، **مرجع سابق**، ص 155.

³ - د. ابراهيم عبد الواحد نائب، د. انعام باقية، **نظرية القرارات- نماذج واساليب كمية محسوبة**، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2011م)، ص 17.

⁴ - د. خليل محمد حسن الشماع، خضير كاظم محمود، **نظرية المنظمة**، (عمان: دار الميسرة والتوزيع، 2000م)، ص 239.

فأياً كانت مفاهيم القرار فإن جوهر العملية هو ذلك النظام الذي يقوم بدراسة الظواهر المطروحة للوصول الى المشاكل التي تواجه المنشأة وإيجاد أفضل البدائل وتقييمها واختيار البديل المناسب وتنفيذه، لذا يمكن القول أن حياة المنظمة عبارة عن سلسلة متتابعة من القرارات، فمعظم القرارات تكون مدفوعة بالحاجة للتغلب على المشكل، فالمشكلة تعني وجود فارق بين الوضع المرغوب والوضع الفعلي⁽¹⁾. فقد أصبحت القرارات الإدارية اليوم بمثابة الأداء الهادفة والمعبرة بشكل أساسي عن مدى تحقيق النجاح أو الفشل الذي تمارس قيادة المنظمة في توجيه الجهود نحو استثمار الموارد المتاحة وإستغلال الوقت للوصول الى الأهداف المنشودة.

إن إتخاذ القرارات هو نشاط إنساني مركب، وتبدأ عملية اتخاذ القرارات بشعور من الشك وعدم التأكد من جانب متخذ القرار حول ما يجب عمله حيال مشكلة ما، وتنتهي باختيار أحد الحلول التي يتوقع أن تزيل حالة الشك وعدم التأكد، وبذلك تساعد في الوصول إلى حل للمشكلة المطروحة. وتوصف عملية إتخاذ القرارات بأنها قلب الإدارة ، كما يوصف المدير بأنه متخذ قرارات، وأن قدرته على اتخاذ القرارات وحقه في ذلك هو الذي يميزه عن غيره من أعضاء التنظيم الإداري، ومن هنا فإن عملية إتخاذ القرارات هي محور العملية الإدارية وأن النجاح الذي تحققة أية منشأة يتوقف على قدرة وكفاءة قيادتها على إتخاذ القرارات المناسبة. حيث يري أن نجاح الإدارة في مهامها يعتمد على التزامها بتطبيق كافة خطوات عملية اتخاذ القرارات بشكل علمي ودقيق، وهذا يسهل عليها عمليات التخطيط والتنفيذ والرقابة وكذلك مواجه الحالات الطارئة إستغلال الفرص المتاحة بشكل يتناسب مع أهداف الجهة متخذة القرار .

أولاً : مفهوم عملية إتخاذ القرارات :

تشير عملية اتخاذ القرارات إلى عملية الاختيار التي يتم بموجبها اتخاذ القرار اختيار وتبني حل معين لمشكلة ما من بين عدد من الحلول البديلة، وتتم عملية الاختيار هذا استناداً الى هدف ينبغي متخذ القرار تحقيقه، ضمن قيود وشروط محددة وتحت تأثير عوامل متباينة وضغوط مختلفة الأمر الذي يجعلها عملية صعبة ومحفوفة بالأخطار، وتستوجب الدقة والحذر في اختيار المؤشرات الكمية والكيفية لأهداف القرار وقيوده وقواعد صنعه وسبل تنفيذه.

أن لفظ عملية يعني أن هناك سلسلة أو خطوات متتابعة أو عناصر يمكن أن تؤدي الى نتيجة معينة أو تحقيق هدف معين وتعتبر عملية إتخاذ قرار بمثابة سلسلة من الخطوات التي يجب إتباعها بما يسهل اتخاذ قرار معين وعلى الرغم من وجود مداخل مختلفة لاتخاذ القرارات فإن النمط العام يشتمل على ثلاثة خطوات رئيسية وهي⁽²⁾:

1. التعرف علي المشكلة.

¹ - د. عمر احمد عثمان المقلبي ، مبادئ الإدارة ، (الخرطوم : دن، 2002م)، ص 163 .
² - إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون ، المحاسبة الادارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2001م)، ص 38.

2. تحديد البدائل المتاحة.

3. تقييم البدائل المتاحة لتحديد البديل الافضل.

إن عملية اتخاذ القرارات الإدارية في أي منشأة اقتصادية وأياً كانت طبيعة نشاطها بمثابة الوظيفة المحورية لإدارتها ذلك لأن مصير المنشأة ومن ثم نجاحها في تحقيق أهداف الاقتصادية أصبح مرهوناً الى حد كبير بقدرة إدارتها على اتخاذ قرارات رشيدة تضمن توظيف مواردها المتاحة بين استخداماتها البديلة استخداماً أمثل يحقق للمنشأة أكبر عائد ممكن على الأموال المستثمرة في نشاطها الاقتصادي⁽¹⁾. ويرى الباحث تعريف شامل لعملية اتخاذ القرارات بأنها "الطريقة المنظمة لمواجهة المواقف والمشكلات في أثناء العمل عن طريق توفير المعلومات الكافية وإيجاد البدائل المناسبة، واختيار البديل الأكثر مناسبة من بينها، في سبيل تحقيق الهدف المرغوب حسب الموقف وظروفه".

ثانياً : مراحل اتخاذ القرارات الإدارية:

تعتبر القرارات تصرفاً قانونياً أو نظامياً ووسيلة من وسائل الإدارة لتحقيق أغراضها وأهدافها، فالقرار هو الذي يؤمن القوى البشرية والوسائل العادية اللازمة للعملية الإدارية، كما أن القرار هو الذي يبلور التوجيهات والسياسات إلى أمور محسومة كما يعدل الأخطاء ويقوم الإعوجاج في مسار تلك العملية، كما انه يوضح الإلتزامات ويكشف الحقوق، ولأهميته عهد بإصداره إلى المستويات العليا في الهرم الإداري حيث تعتبر عملية إصدار أو صنع القرار من الوظائف الأساسية للوزراء والوكلاء والمدراء ونحوهم كما أن هذه العملية تضمن طابعاً تنظيمياً لكون القرار وإن كان يصدر باسم أحد المسؤولين إلا أنه ناتج عن جهود مجتمعية⁽²⁾.

اتفاق بين الكتاب حول عدد مراحل أو خطوات التي تمر بها عملية اتخاذ القرارات في إطار الأسلوب العلمي وتتمثل خطوات اتخاذ القرار في الآتي:

1. تحديد المشكلة:

إن أول خطوة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية هي التعرف على المشكلة ومعرفة مسبباتها ودراسة أعراضها وجمع المعلومات عنها وتحليلها وذلك لتحديد الأهداف المراد تحقيقها، والمقصود هنا إدراك متخذ القرار الفرق بين الوضع الحالي والوضع المثالي، وبالتالي معرفة الفجوة التي تحتاج الى سد بقرار سليم وناجح، وهناك العديد من المشاكل التي تواجه أي مدير منها المشاكل التقليدية مثل حضور الموظف ومنح الإجازات، أو مشاكل حيوية تؤثر بشكل مباشر على سير العمل كمشاكل التخطيط والإستراتيجيات، أو مشاكل طارئة تحدث بسبب التقلبات والتغيرات البيئية المحيطة بالمنظمة او سبب القصور في الأداء⁽³⁾.

¹ - د. محمد مطر، دور المحاسب الاداري في عملية اتخاذ القرارات ، (عمان ، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، العدد 120 ، 2001م)، ص23.

² - محمد فريد الصحن وآخرون ، مبادئ الادارة العلمية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2002م)، ص 223- 227.

³ - علي حسين علي ، رشاد الساعد ، نظرية القرارات الادارية (مدخل نظري وكمي) ، (عمان : دار زهران للنشر والتوزيع ، 2001م)، ص 27.

2. التحليل وتشخيص المواقف محل القرار:

إن الخطوة الأولى في عملية اتخاذ القرارات هي الاعتراف بوجود حاجة ماسة إلى اتخاذ القرار وتحديد أبعاد هذا القرار. والأساس هو الاعتراف بوجود مشكلة وعندما يجد المدير المعلومات التي تؤكد له وجود هذه المشكلة يعتبر بأن هنالك حاجة حقيقة للإصدار قرار وهذه الخطوة في منتهى الأهمية لأن الخطأ في التشخيص يؤثر سلباً على جميع الخطوات التالية، التشخيص يعني التعرف على المشكلة وتحديد أبعادها وتحري السبب الرئيسي لظهورها ومعرفة أسبابها وأغراضها وآثارها وكلمة تشخيص مأخوذة من العلوم الطبية، وهي تعني التعرف على المرض وتحديدته تحديداً دقيقاً وذلك الأمر بالنسبة للمشكلة.

وفي هذه الخطوة يقوم متخذ القرار بتحليل المشكلة، وهذا يقتضي القيام بتصنيف المشكلة وتحديد طبيعتها ومدى تعقدها ونوعية الحل الأمثل المطلوب لمواجهتها، ومن ثم بيان أنواع البيانات والمعلومات المطلوبة ومصدرها وحجمها، والوسائل التي تساعد في الحصول عليها كنظم المعلومات الإدارية أو غيرها من المصادر الأخرى، ومن ثم القيام بعملية تحليل هذه المعلومات وتفسيرها⁽¹⁾.

3. تحديد البدائل:

في هذه الخطوة يقوم متخذ القرار بتطوير أكبر عدد ممكن من البدائل المناسبة لمعالجة المشكلة ويستطيع المدير في هذه الخطوة الاعتماد على الخبراء والاستشاريين واستخدام الوسائل العلمية في تحديد تلك البدائل إضافة إلى لاعتماده على قدرته الشخصية بخبرته الذاتية، ويجب أخذ آراء العاملين في نفس حقل المشكلة وذلك باستخدام العصف الذهني، مخطط السبب والنتيجة، وغيرها من الوسائل التي يتم من خلالها الاستعانة بالعاملين في الحقل الإنتاجي أو التشغيلي أو الاستشاريين، ومن ثم القيام بتحليل تلك البدائل المقترحة والتأكد من قدرتها في تحقيق الكفاءة اللازمة لمعالجة المشكلة محل القرار⁽²⁾.

تعتبر البدائل هي أحد العناصر العامة والرئيسية لاتخاذ القرارات حيث إن وجود مجموعة من البدائل تمكن متخذي القرار من الاختيار لأن وجود بديل واحد يعني عدم الحاجة لاتخاذ قرار، لذلك فإن تحديد البدائل يعتبر جزءاً هاماً من هذه العملية، والقاعدة العامة هي إذا لم يؤخذ البديل الأفضل في الاعتبار فإن القرار الجيد لا يمكن الوصول إليه.

في هذه المرحلة يتم تحديد كل البدائل النمطية الواضحة جنباً إلى جنب مع البدائل المبتكرة أو غير العادية، والحلول والبدائل النمطية هي التي جربتها المنظمة من قبل أما البدائل المبتكرة تأتي من خلال الأفكار البارة ويمكن الحصول عليها من خلال جمع آراء العاملين في المنظمة من خلال مناقشة مفتوحة للوصول إلى حلول مبتكرة للمشكلة.

¹ - نواف كنعان ، اتخاذ القرارات الادارية بين النظرية والتطبيق ، (عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 2003م) ، ص ص 129-142.

² - خضير كاظم حمود ، موسي سلامة اللوزي ، مبادي ادارة الاعمال ، (عمان : دار إثراء للنشر والتوزيع ، 2008م)، ص 170-171.

ومن الطبيعي أن تتناسب الفترة الزمنية اللازمة لتحديد واستعراض البدائل مع أهمية القرار ولعل قبول البديل أخلاقياً واجتماعياً يمثل أحد أسباب هذه المرحلة.

4. تقويم البدائل:

بعد تحديد البدائل الممكنة ينبغي لمتخذ القرار تقويم كل بديل من البدائل وفي أغلب الحالات فإن عملية التقويم تمر بمرحلتين، المرحلة الأولى تقويمه من خلال ثلاثة معايير هي: هل يفي بالغرض؟ هل يمكن قبول نتائجه وأثره؟ هل من الممكن تنفيذه؟ المرحلة الثانية: في تقويم البدائل هي الاستمرار في جمع المعلومات والدراسة للبدائل من حيث فاعليتها في حل المشكلة موضوع إتخاذ القرار لمعرفة نتائج كل بديل وتأثيره على أهداف المنظمة ككل.

5. اختيار البديل الأفضل:

بعد تقويم جميع البدائل فإن متخذ القرار لابد أن يختار أحدهم ويلاحظ أن التقويم المبدئي في المرحلة السابقة لابد أن ينتج عنه استبعاد أغلب البدائل، أما البدائل القليلة الباقية فلا بد أن تضمن نقاط ضعف عندئذ يحدد متخذ القرار (المدير) أي هذه البدائل يقدم حلاً أفضلًا للمشكلة، ويمكن التوصل إلى اختيار أنسب بديل لو تمكن متخذ القرار (المدير) من إتباع الخطوات الثلاثة السابقة بصورة عقلانية وبشدة. وتعتبر تلك الخطوة من أدق وأهم خطوات إتخاذ القرار الإداري، فالبديل المختار يجب أن يتم في ضوء الظروف والإمكانات الفعلية المتاحة، وترجع صعوبة اختيار البديل الأمثل للاعتبارات التالية⁽¹⁾:

أ. تأثر عملية الاختيار بالعديد من العوامل بعضها شخصي يرتبط بشخصية وهدف متخذ القرار والمتأثرين به، وبعضها موضوعي يرتبط بتطبيق أسلوب البحث العلمي، وبعضها بيئي نابع من الخصائص البيئية المحيطة بموضوع إتخاذ القرار.

ب. ضرورة توفر البيانات والمعلومات المتعلقة بكل بديل لدراستها وتحليلها بغرض تقييم كل بديل في ضوء مزاياه وعيوبه واحتمالاته.

ج. لابد من مراعاة المتغيرات الإيجابية والسلبية الناتجة عن تطبيق كل بديل وأثرها على أهداف المنظمة وبيئة القرار الخارجية.

د. مدى التوافق والتعارض بين كل بديل وما يسبقه من قرارات وما هي القرارات الأخرى الواجب اتخاذها في حالة اختياره.

6. اتخاذ القرارات:

تعني أن تضع البديل الذي وقع عليه الاختيار موضع التنفيذ ويتطلب نجاح تلك المرحلة مراعاة ما يلي: أ. التأكد من وضوح مضمون القرار وأهدافه وتعريف كل منفذ بواجباته ومسئوليته وسلطاته وعلاقته بالآخرين ودوره ومكانته في تنفيذ القرار.

¹ - ياسر صادق مطيع وآخرون ، نظم المعلومات المحاسبية ، (عمان : مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، 2007م) ، ص 46 .

ب. التأكد من أن التنظيم الإداري بالمنظمة جيد وقادر على القيام بمسئولية التنفيذ وتتوافر لديه إمكانيات الاتصال.

ج. توفير المستلزمات المادية اللازمة، وقد يتطلب ذلك صدور عدد من القرارات الفرعية إلى جانب توفير الامكانيات البشرية بالتعيين والتدريب أو النقل، بحيث تتوافر للمنظمة الكفاءة والفعالية.

د. ترتيب مراحل وإجراءات التنفيذ طبقاً لتتابعها وأولوياتها، بحيث لا يبدأ في مرحلة إلا بعد تنفيذ المرحلة السابقة لها.

هـ. أن توضع المعايير والمقاييس اللازمة من حيث التكاليف والوقت والنتائج، والتي يمكن بها قياس نتائج التنفيذ.

7. التنفيذ:

بعد اختيار البديل الأفضل يجب وضعه في حيز التنفيذ، في بعض الحالات تكون هذه الخطوة في غاية السهولة وفي حالات أخرى تكون في منتهى التعقيد، محور الصعوبة أن بعض التغييرات التي يمكن أن تنتج من تطبيق القرار، قد يكون الاعتراض من خارج المنظمة أيضاً.

8. تقويم النتائج :

تعتبر الخطوة الأخيرة في عملية اتخاذ القرارات هي تقويم نتائج تنفيذ القرار الذي تم اختياره، إن أحد الأخطاء الخطيرة التي يقع فيها مديرون كثيرون في هذه المرحلة هو تنفيذ احد البدائل وافترض أن المشكلة قد تم تصحيحها وبالتالي فإن متابعة وتقويم نتائج القرار على ضوء الموقف الأصلي يعد أمراً ضرورياً، ويمكن في هذه المرحلة استخدام ثلاث خطوات في عملية التقويم وذلك على النحو التالي⁽¹⁾:
الخطوة الاولى: تحديد النتائج المطلوب تحقيقاً من القرار مع وضع تقدير زمني للفترة التي تستغرقها لتحقيق النتائج.

الخطوة الثانية: تنفيذ القرار الذي تم اتخاذه كجزء من عملية اتخاذ القرار.

الخطوة الثالثة: تقويم نتائج القرار أولاً بأول على ضوء النتائج صلفاً.

ثالثاً : تحليل القرارات الادارية:

أن عملية تحليل القرارات تتطلب وضعها بشكل معين يسهل عملية تحليلها، ويعتمد اختيار الشكل المناسب لصياغة أو تمثيل القرار على الطبيعة أو حجمه ومدى توافر المعلومات اللازمة لاختياره، ومن أهم الأساليب المستخدمة بهذا المجال:

1. مصفوفة القرارات:

تتكون مصفوفة القرارات غالباً من أربعة أجزاء رئيسية هي :

¹ - ابراهيم عبد الرحمن عبد الله عوض الله، القياس والافصاح المحاسبي عن التكاليف الأصول الزراعية واثرها في قرارات مستخدمي القوائم المالية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2015م) ، ص 98-100.

- أ. حالات الطبيعة - البيئة: تمثل الظروف المختلفة التي قد يواجهها متخذ القرار، والتي ولا شك يكون لها دور في اتخاذ قرار دون غيره.
- ب. البدائل: وهي عبارة عن مجموعة من الطرق التي يمكن بواسطتها تحقيق هدف أو أهداف متخذ القرار. وبعد المفاضلة فيما بينها قد يختار أحدها أو مجموعة منها.
- ج. النتائج: ويمكن تعريفها بأنها المردودات أو التكاليف أو المنفعة الناتجة عن كل من البدائل تحت كل حالة من حالات الطبيعة.
- د. الاحتمالات: وهي نسب التوقعات المعطاة لحدوث كل من حالات الطبيعة، ويمكن تحديد هذه الاحتمالات بناء على خبرتنا أو خبرة غيرنا السابقة، أو من خلال البحوث والدراسات السابقة التي تقوم بها جهات متخصصة، أو بناء على تقديرات متخذ القرار المجردة.

2. شجرة القرارات

تمثل شجرة القرارات مخطط لمرحل اتخاذ القرار متضمناً على بدائل القرار، حالات طبيعية، الاحتمالات الخاصة بالحالات الطبيعية، فضلاً عن المكاسب والخسائر المتحققة في حالة اتخاذ قرار معين⁽¹⁾. وغالباً ما تستعمل هذه الطريقة عند اتخاذ قرار بشأن المشاكل كبيرة الحجم أو متعددة المراحل وتختلف عن مصفوفة القرارات في أنه يمكن استعمالها لمعالجة المشاكل البسيطة والمعقدة بينما تساعد مصفوفة القرارات في حل المشاكل البسيطة فقط.

رابعاً : عناصر عملية اتخاذ القرارات الإدارية:

تتكون عملية اتخاذ القرارات الإدارية من العناصر الآتية والتي يمكن ذكرها على النحو الآتي:

1. **متخذ القرار:** قد يكون فرداً أو جماعة أو جهة ما، ويتمتع متخذ القرار بالسلطة التي تخوله من ذلك.
2. **موضوع القرار** وهو المشكلة التي تتطلب من متخذ القرار البحث عن الحل أو اتخاذ قرار ما في شأنها.
3. **الأهداف والدافعية:** القرار المتخذ عبارة عن سلوك أو تصرف معين من أجل تحقيق هدف محدد، ومن المعروف أن وراء كل عمل أو سلوك دافعاً، ووراء كل دافع حاجة معينة يراد إشباعها، وبناءً عليه لا يتخذ قرار إلا إذا كان وراءه دافع لتحقيق هدف محدد.
4. **التنبؤ:** الكثير من القرارات تتعامل مع متغيرات مستقبلية مجهولة يجب التنبؤ بها وتقديرها وتحديد انعكاساتها وتأثيرها، فالتنبؤ يساعد متخذ القرار في استطلاع ما سيحدث في المستقبل ويساعد المدير في إدراك أبعاد المشكلة التي تواجهه تمهيداً لاتخاذ قرار بشأن حلها ومعالجتها.

¹ - ماجدة عبد اللطيف وآخرون ، بحوث العمليات - تطبيقات علي الحاسوب ، (عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع ، 2007م) ، ص75.

5. **البيانات والمعلومات:** هي المادة الأولية لاتخاذ القرارات وعليه هنالك علاقة بين المادة الأولية والمنتج النهائي الذي هو القرار، وهكذا فالمدير الذي يفتقد الى المعلومات الكافية التي يمكن الاعتماد عليها لا يستطيع الإهتمام إلى طريق السليم، ويمكن للمدير الحصول على المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار من خلال أنظمة المعلومات الإدارية وهي المنظومة التي تجمع البيانات المتعلقة بالفعاليات الداخلية بالمنظمة والمتعلقة ببيئتها الخارجية ثم تحويل هذه البيانات الى معلومات قابلة للاستعمال من قبل متخذ القرار.

6. **البديل:** يمثل البديل مضمون القرار الذي سوف يتخذ لحل مشكلة ما، ومن النادر أن يكون هناك حل واحد للمشكلة فمتخذ القرار الجيد هو الذي يختار البديل الأنسب والأفضل من بين البدائل المتاحة لحل المشكلة.

7. **البيئة المناسبة لاتخاذ القرار:** البيئة الخارجية والداخلية وطبيعة المناخ التنظيمي المراد اتخاذ القرار في إطاره غالباً ما تشكل قاعدة أساسية في نجاح القرار المراد اتخاذه، ومن هذه العوامل البيئية كفاءة العاملين والقيود المالية والسياسات العامة للمنظمة وغيرها من العوامل التي تشكل المناخ التنظيمي اللازم لنجاح القرار المزمع اتخاذه في ظل الظروف والمعالم البيئة المختلفة.

خامساً : العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات:

تهدف القرارات الإدارية إلى تقرير الوسائل المناسبة لتحقيق أهداف المنظمة وترجمة خططها وبناء هيكلها التنظيمي وتحديد مسار العلاقات بين العاملين وبيان حدود السلطة وتفويض الصلاحيات وقنوات الاتصال، وكما تتعلق هذه القرارات بكيفية استغلال الموارد اللازمة لاستمرار العمل سواء كانت موارد مالية أو بشرية بما يحقق أعلى معدل من الأداء⁽¹⁾.

هنالك عدة عوامل في عملية اتخاذ القرار سيتناول الباحث منها:

1. **أهداف المؤسسة:** أن أي قرار يتخذ في النهاية يؤدي الى تحقيق أهداف المؤسسة والتي تعتبر بدورها الموجه الأساسي لكل العمليات.

2. **الثقافة السائدة في المجتمع:** لا بد على المؤسسة أن ترعي الأطر الاجتماعية والثقافية للمجتمع عند اتخاذ القرار.

3. **الواقع ومكوناته من الحقائق والمعلومات:** يجب الأخذ بعين الاعتبار الواقع والحقيقة وما ترشحه من وسلية أو بديل على بديل.

4. **العوامل السلوكية:** تتمثل (البوعث النفسية للفرد، والبيئة النفسية للفرد، ودور التنظيم ذاته في البيئة النفسية للفرد).

5. **القيم والمعتقدات:** على أن لا يتعارض ذلك مع حقائق وطبيعة النفس البشرية وتفاعلها مع الحياة كما تتأثر القرارات بالعديد من العوامل التي تعيق اتخاذها بالصورة الصحيحة أو قد تؤدي الى التأخير في

¹ - عبد الحميد عبد الفتاح المغربي ، نظم المعلومات الادارية الأسس والمبادئ ،(المنصورة : المكتبة العصرية، 2002م)، ص 122.

اتخاذها، أو تواجه الكثير من المعارضة سواء من المنفذين تعارض القرارات مع مصالحهم أو من المتعاملين مع المنشأة لعدم تحقيقها لغاياتها ومصالحهم ومن هذه المؤثرات ما يلي:⁽¹⁾

أ. **تأثير البيئة الخارجية:** تشكل المنشأة خلية من خلايا المجتمع التي تتأثر به بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وأهم الظروف التي تؤثر على عملية اتخاذ القرارات ظروف اقتصادية، وسياسية، واجتماعية، تقنية، القيم والعادات بالإضافة الى ذلك هناك أيضاً تأثيرات مجموعة من القرارات التي تتخذها المنظمات الأخرى في المجتمع، سواء كانت منافسة أو متعاملة معه.

ب. **تأثير البيئة الداخلية:** يتأثر القرار بالعوامل البيئة الداخلية في المنظمة من حيث حجم المنظمة ومدى نموها وعدد العاملين فيها والمتعاملين معها، ويظهر هذا التأثير في نواحي أساسية متعددة ترتبط الناحية الأولى بالظروف الداخلية المحيطة بعملية اتخاذ القرار وترتبط الناحية الثانية بتأثير القرارات على مجموعة الأفراد في المنظمة.

ج. **تأثير متخذ القرار:** ترتبط عملية اتخاذ القرار بشكل وثيق بصفات الفرد نفسه ومكونات شخصيته وأنماط سلوكه التي تتأثر بظروف بيئية مختلفة كالأوضاع العائلية أو الاجتماعية، أو الاقتصادية. مما يؤدي الى حدوث أربعة أنواع مختلفة من السلوك لدى متخذ القرار، وهي المجازفة، الضرر، التسرع، والتهور، كذلك نجد أن مستوى الذكاء لدى متخذ القرار وما يكتسبه من خبرات ومهارات وما يمتلك من ميول وانفعالات يؤثر أيضاً في عملية اتخاذ القرار. بالإضافة لذلك فإن أهداف متخذ القرار الشخصية ومدى إدراكه لأهداف التنظيم، غالباً ما تؤثر في نوعية القرار المتخذ وأسلوب اتخاذها، حيث أنها تعكس أفكاره وقيمه ومعتقداته وأهدافه المادية والاجتماعية والسياسية، التي قد تتفق مع أهداف التنظيم أو قد تتعارف معه في بعض النواحي.

د. **تأثير مواقف اتخاذ القرار:** تختلف مواقف اتخاذ القرار من حيث تأكيد الإدارة أو متخذ القرار من النتائج المتوقعة للقرار، ويقصد بالمواقف الحالة الطبيعية بالمشكلة من حيث العوامل والظروف المحيطة بالمشكلة والمؤثرة عليها ومدى شمولية ودقة المعلومات المتوافدة عنها، وعليها يمكن التمييز بين ثلاثة مواقف أو حالات لاتخاذ القرار على النحو التالي⁽²⁾:

١. حالة التأكد:

في هذه الحالة تتخذ القرارات في حالة تأكد تام من طبيعة المتغيرات ونوعيتها والعوامل التي تؤثر في اتخاذ القرار والقدرة على تنفيذه وبالتالي فإن آثار القرار ونتائج تكون معروفة بصورة مسبقة.

القرارات في حالة التأكد هي التي تتخذ في ظروف التأكد التام من طبيعة المتغيرات والعوامل المؤثرة في عملية صنع القرار، وبالتالي آثار القرار ونتائج تكون معروفة بصورة مسبقة.

¹ - حسن علي متعري، نظرية القرارات الادارية - مدخل كمي في الادارة، (عمان: دار الميسر للنشر والتوزيع، 1997م)، ص 29-31.

² - كاسر نصر المنصور، نظرية القرارات الادارية، (عمان: دار حامد للنشر والتوزيع، 2000م)، ص 50.

في هذه الحالة تكون المعلومات كافية وأكيدة لدى القرار وتسمح له بمعرفة نتائج القرار ويعد هذا القرار من أسهل القرارات التي تميز اتخاذها، حيث تتوافر المعرفة الكاملة للظروف التي يتم اتخاذ القرار فيها، أي لا يوجد تأثير للعالم الخارجي على النتائج فنكون متأكدين من نتيجة كل بديل فإذا كانت المشكلة تتعلق بالوصول إلى الحد الأقصى من الأرباح فإننا نختار أعلى البدائل ربحاً. فإن حالة التأكد تكون فيها بيئة القرار مستقرة وبسيطة، حيث تحتوي على عدد قليل من العوامل المؤثرات المتشابهة، والتي تبقى خلال فترة اتخاذ القرار وخلال تنفيذه، ويتم اتخاذ القرارات في حالة التأكد إذا ما كان هناك حالة واحدة للطبيعة لكل قرار، ويكون احتمال حدوث حالة الطبيعة هذه مساوياً للوحدة. حيث في هذه الحالة تكون مشكلة اتخاذ القرار هي بمثابة اختيار البديل الذي يحقق أعلى ربح⁽¹⁾.

ii. حالة عدم التأكد:

القرارات في حالة عدم التأكد التي تتخذها الإدارة عندما ترسم أهدافها المشروع العامة وسياسته، تكون الإدارة في الظروف المتوقع وجودها بعد اتخاذ القرار، وحالة عدم التأكد هي الحالة التي تعذر معها التنبؤ بالأحداث المتوقعة للإجراءات البديلة حتي لو في إطار احتمالي⁽²⁾، وذلك بسبب عدم توافر المعلومات الكافية وبالتالي صعوبة التنبؤ بها.

القرارات في حالة عدم التأكد هي التي غالباً ما تقوم بها الإدارة العليا عند تحديد أهداف المشروع العامة وسياسته، ويصعب على الإدارة تحديد الظروف المتوقع وجودها أو حدوثها، بسبب عدم توفر معلومات كافية، وبالتالي صعوبة التنبؤ عنها.

هذه الوضعية تتميز بغياب تام للمعلومات، فيكون متخذ القرار في هذه الظروف في وضعية المخاطرة، بمعنى أنه يقوم بتقدير الاحتمالات واتخاذ القرار بالمفاضلة بين مختلف البدائل المتاحة مع العلم إنه على دراية بكل البيانات المتعلقة بالأرباح والنتائج. وتتحقق حالة عدم التأكد في اتخاذ القرار عندما لا يتمكن متخذ القرار من تحديد احتمالات تحقق أي حالة من حالات المستقبل المحيط ببدائل القرار، أما لعدم توفر البيانات أو الصعوبة الحصول عليها وارتفاع تكلفتها أو عدم معرفة متخذ القرار بهذه البيانات⁽³⁾.

iii. حالة المخاطرة: هي الحالة التي يتم فيها اتخاذ القرارات في ظروف وحالات محتملة الوقوع، وبالتالي فإن على متخذ القرار أن يقدر الظروف والمتغيرات المحتملة الحدوث في المستقبل، وكذلك درجة احتمال حدوثها⁽⁴⁾.

القرارات في حالة المخاطر هي التي تتخذ في ظروف وحالات محتملة الوقوع، وبالتالي فإن على متخذ القرار أن يقدر الظروف والمتغيرات المحتملة الحدوث في المستقبل، وكذلك درجة احتمال حدوثها.

¹ - د. احمد جمعة وآخرون ، نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيق معاصر ، (عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع ، 2003م)، ص 41-43.

² - احمد رجب عبد المتعال، المحاسبة الادارية ، (الاسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1977م) ، ص 63.

³ - محمود العبيدي ، مؤيد الفضل ، بحوث العمليات وتطبيقاتها في ادارة الاعمال ، (عمان: مكتبة الوراق للنشر والتوزيع ، 2004م)، ص 71-85.

⁴ - المرجع سابق ، ص 64.

يجب أن تتوفر معلومات جزئية للظاهرة محل اتخاذ القرار، ورغم إن القرار المتخذ يكون في ظل نقص المعلومات لكن تسمح للإدارة بتقدير نتائج قراره ولو على وجه الاحتمال. إن هذه الحالة تستعمل تراكم الخبرات والمعلومات السابقة، لذلك يمكن استعمال هذه الأخيرة كنموذج الإحتمال كمعيار لاتخاذ القرار، حيث تحدد توقع حدوث كل نتيجة محتملة. وتحسب القيمة المتوقعة لكل قرار كما يلي: مجموع حدث كل حالة في احتمال حدوثها. ويتم اختيار القرار التي تحقق اكبر قيمة متوقعة.

سادساً : الصعوبات التي تعترض عملية اتخاذ القرارات :

إن متخذ القرار يجد نفسه بين ثلاثة حالات يتم فيها اتخاذ القرار وهي حالة التأكد الكامل وحالة عدم التأكد وحالة المخاطرة، ففي حالة التأكد الكامل لا يجد متخذ القرار أي مشكلة في عملية الاختيار أما في حالتي عدم التأكد والمخاطرة فإن متخذ القرار يتعامل مع معلومات تاريخية وإحصائية، مع توقع احتمالات الحدوث، ومن الصعوبات التي تقف أمام متخذ القرار ما يلي⁽¹⁾:

1. التردد: عندما يصدر متخذ القرار قراره يعلم ما سوف يتم بناءً على الإلمام التام بعناصر القرار وبمبادئة في هذه الحالة تصل عملية التردد إلى أدناه، أما إذا لم يمكن لمتخذي القرار الإلمام الكافي بعناصر القرار ومبادئة كأن يكون متردداً في اتخاذ القرار وقد يصل الى الحرص في اتخاذ القرار وهذا غير المطلوب.

يرى الباحث ان التردد فهو إحساس مرفوض لأنه يخرج قرارات غير قادرة على تحقيق اي هدف.

2. عدم القدرة على تحقيق الأهداف: عادة ما تتخذ القرارات لتحقيق الأهداف إذا لم يكن الهدف واضح فلن يكون هناك قرار، والمدير غير القادر على تحقيق الأهداف لا يجب أن يتخذ قرارات علماً بأن وظيفة المدير الرئيسية هي اتخاذ القرارات.

3. عدم قدرة التوقع: دائماً تتعلق القرارات بأمور مستقبلية لذا لا بد أن يكون متخذ القرار على قدرة توقعية عالية وله قدرة على التنبؤ، فكلما زادت موهبة التوقعية كلما أمكن إصدار قرار سليم ورشيد.

4. عدم القدرة على تقييم البدائل: عملية تقييم البدائل توضح لنا مزايا وعيوب كل بديل وبناءً على ذلك اختيار البديل الأمثل فإذا لم تكن هناك قدرة على القيام بهذه العملية يكون الاختيار عملية عشوائية وغير موفقة وبالتالي يكون القرار غير رشيد ولا يحقق الأهداف المطلوبة.

5. عدم القدرة على حصر البدائل واختيار الوقت المناسب: السرعة والبطء في اتخاذ القرار غير مطلوبة فكم من مواقف فقدت أهميتها بسببها، ان اختيار الوقت لاصدار القرار عملية حيوية للغاية وإن التسرع في اتخاذ القرار هو عدم تحديد البدائل الكافية فقد تظهر بدائل أخرى لم تكن في الحسبان بعد صدر القرار وبالتالي لن تدرس هذه البدائل ولم تدخل ضمن عملية الاختيار في حين أنها قد تكون أفضل البدائل.

¹ - عبد الحميد شريف، الادارة في التربية النظرية والتطبيق، (القاهرة: مركز الكتاب للنشر، 1999م)، ص 158-159.

6.الخبرة: الخبرة هي محاولة سعي وتجريب واجتهاد وتفكير، والخبرة في النشاط يؤدي الى التغيير وهي مرتبطة بالنتائج، وهي تفاعل بين الفرد والبيئة التي يعيش فيها، والخبرة إما مباشرة يكتسبها الفرد بنفسه ومعرفته أو غير مباشر أي نوع من الخبرات التي يصل إليها عبر الآخرين وقد تكون خبرة تامة أي أنها تبنى على التفكير العقلي والتجريب العملي وربط النتائج بالمقترحات، وكلما كان المدير متمرساً ذو خبرة تامة فإن القرار يكون رشيد وكلما قلت خبرة متخذ القرار كلما كان قراره لا يتمتع بالثبات والفاعلية المنشودة.

7.عدم القدرة علي تحديد المشاكل: العجز عن معرفة الداء وتشخيصه يؤدي الي العجز عن وصف الدواء وعدم القدرة على تحديد المشكلة يجعل عملية اتخاذ القرار غير ضرورية ، أهم صفات المدير الجيد أن يكون لماحاً قادراً على كشف وتحديد مشكلاته، فعملية تحديد المشكلة بوضوح تخرج قراراً موجهاً نحو الحل الأمثل.

سابعاً :أساليب تحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية:

إن السبيل في نجاح تحقيق المنظمة لأهدافها يرتبط بصورة واضحة بعملية اتخاذ القرارات الإدارية، ولذا فإن عملية تحسين وتطوير وزيادة فاعلية عملية اتخاذ القرارات تعتبر من أكثر الاتجاهات إلحاحاً في مختلف مجالات المنظمة ويمكن اعتماد الأساليب الآتية لهذا الغرض وهي⁽¹⁾:

1. إشراك العاملين في عملية اتخاذ القرارات الإدارية وتمكينهم
2. دراسة وتحليل البيئة الخارجية والداخلية للمنظمة مما يجعل عملية اتخاذ القرارات الإدارية تستند الى الدقة والموضوعية العالية.
3. الدقة في اتخاذ القرار إذ إن التعجل في اتخاذ القرار من شأنه أن يقود الى خطأ غالباً.
4. اعتماد الموضوعية في اتخاذ القرارات الادارية والابتعاد عن العواطف والأهواء.
5. تحديد المشكلة بدقة ووضوح وتحديد البدائل القادرة على معالجتها يعد أمراً ذا أهمية كبيرة في نجاح القرارات وتحسينها.
6. المرونة في اتخاذ القرارات إمكانية تعديلها حين الحاجة ووفقاً للمتاح من المعلومات والاستفادة من الخبرات المتراكمة لدى متخذي القرارات.

يمكن جعل عملية اتخاذ القرارات الإدارية الأفضل من خلال الآتي:

1. تحديد المشكلة بحذر، وتجنب التحيز في وضع الافتراضات غير المبررة عند تحديد الخيارات.
2. تحديد الأهداف ومعرفة ما يراد تحقيقه، وما هي القيم والمخاوف والتطلعات الأكثر ملائمة بالنسبة للمنظمة.
3. إيجاد البدائل الخلاقة حيث إن البدائل تقدم أشكالاً مختلفة لفعل المطلوب.
4. فهم العواقب الناجمة من خلال تحديد كيف يمكن للبدائل المختلفة أن تلبي جميع أهدافك.

¹ - حمود خضير كاظم ، موسي سلامة اللوزي ، مبادئ إدارة اعمال ، (عمان :إثراء للنشر والتوزيع 2008م)، ص ص 185-186.

5. فهم كيفية التعامل مع البدائل المختلفة، حيث إن الأهداف غالباً ما تتعارض مع بعضها البعض ومن الضروري أن يتم اختيار البديل الأقل تكلفة والأكثر إمكانية للتحقيق.
6. يجب مواجه حالة عدم التأكد من خلال الحكم على المخرجات المختلفة وتقييم الآثار المترتبة عن كل مخرج.
7. التفكير بجدية في احتمالات المخاطرة حتي تتمكن من اختيار البديل المقبول.
8. الكثير من القرارات ترتبط ببعضها بمرور الوقت، ومفتاح النجاح لاختيار القرار الصحيح يمكن عزل القضايا على المدى القريب وحلها، مع وجوب جميع المعلومات ذات الصلة بالقضايا التي ستتشأ لاحقاً.

المبحث الثالث

المفاهيم المرتبطة بالتكاليف الملائمة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية

أولاً : مفهوم التكاليف الملائمة:

يقصد بالتكاليف الملائمة، التكاليف المرتبطة مباشرة بإتخاذ القرار ومتعلق بحدوثها في المستقبل وأنها تتفاوت وتختلف من بديل لآخر، وكما إنها يمكن تفاديها كلياً أو جزئياً في حالة اختيار البديل الآخر، لذلك فإن المعلومات المقدمة الى مائدة إتخاذ القرار، سواء كانت ملائمة ام غير ملائمة، تستمد من نظام المعلومات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة إضافة الى المعلومات الخارجية المتعلقة بعناصر التكاليف المستقبلية المتوقع حدوثها عند اختيار بديل معين. إن ما تم الإستناد إليه عند تقييم بدائل المعلومات المحاسبية بهدف اختيار البديل المناسب هو مدى فائدة وجودة المعلومات التي يحصل عليها متخذ القرار في ترشيد قرار اختيار بديل دون الآخر.

لقد اجتمعت الآراء ضمن المحيط المحاسبي على أن هنالك خاصيتين رئيسيتين تقودان الى تحديد جدوى وجودة تلك المعلومات في اتخاذ القرار وهي⁽¹⁾.

الملائمة: لكي ينظر الى المعلومات المحاسبية على أنها ملائمة ينبغي توفر ثلاثة خصائص أساسية وهي:

1. التوقيت الملائم: أي يجب أن تقدم المعلومات في الوقت الملائم ليتمكن متخذ القرار من الاستفادة منها ضمن عملية تحليل المعلومات واتخاذ القرار في الوقت المناسب.

2. القدرة التنبؤية: وتعني ان المعلومات المقدم تخدم متخذ القرار في إلغاء الضوء على مؤشرات المستقبل وما سيؤول إليه الحال عند اختيار أحد البديلين، وبمعنى آخر مساعدة متخذ القرار في عملية التخطيط.

3. القدرة على التقييم الإرتدادي: أي المعلومات المقدمه يجب أن تكون لها القابلية على المقارنة مع النتائج المستخلصة من التنفيذ العملي للبديل المختار لغرض تقييم الأداء من خلال تحديد الإنحرافات بين التخطيط والتنفيذ الفعلي، بمعنى انها تخدم في عملية الرقابة.

4. درجة الثقة بالمعلومات : إن المعلومات التي تقدم الى متخذ القرار ينبغي أن تكون على درجة عالية من الثقة والمصداقية، حيث إن القرار الذي يبني على معلومات غير دقيقة وغير موثوق فيها سيتمخض عنه نتائج بعيدة عن الأهداف المخططة، كلما كانت المعلومات ذات درجة عالية من الثقة فإن النتائج ستأتي قريبة من النتائج المستهدفة. فالمعلومات تكون على مقدار عالي من الأهمية في اتخاذ القرار عندما تلبي المعايير الأساسية التالية:

¹ - د. حارس كريم العاني ، المحاسبة الادارية – النظرية والتطبيق ،(عمان : دار وائل للنشر والتوزيع، 2011م)، ص 147.

أ. يجب أن تكون عناصر تكاليف مستقبلية أي أنها ستحدث في المستقبل بعد اتخاذ القرار وليست من التكاليف التاريخية أو الغارقة التي نجمت عن قرارات سابقة.

ب. يجب أن تكون من عناصر التكاليف التي يمكن تجنبها في حالة عدم اتخاذ القرار بإختيار البديل المولد لتلك التكاليف.

ج. يجب أن تكون من عناصر التكاليف التفاضلية بمعنى أنها عناصر غير ملائمة. أما التكلفة غير ملائمة عبارة عن التكلفة التي لا تتأثر بأي بديل من بدائل القرار أي أنها متساوية بالنسبة لكل البدائل. وعلى ذلك فهي لا تؤثر على تفضيل بديل معين وترك بديل آخر وتصنف التكاليف غير الملائمة إلى:

1. تكاليف لا يمكن تجنبها:

هي التكاليف التي تتحملها الشركة بغض النظر عن قرار الاستمرار في نشاط معين أو إيقافه. يمكن تناول أهم مفاهيم التكلفة ودور كل منها في اتخاذ القرار، مع ضرورة الأخذ في الاعتبار أن التحديد الدقيق لمعنى مفهوم معين إنما يكون من خلال الموقف والظروف التي يستخدمها⁽¹⁾.

2. التكاليف الكلية وتكلفة الوحدة:

التكلفة الكلية لأداء نشاط معين هي عبارة عن التوضحية التي تكبدتها المنشأة في سبيل إنجاز هذا النشاط وتقاس بمقدار ما أنفق في سبيل الحصول على الخدمات الضرورية التي استخدمت لهذا الغرض، أما تكلفة الوحدة فهي عبارة عن ذلك القدر من التوضحية المخصص لإنجاز وحدة واحدة من وحدات النشاط المنتجة أو المؤداة. ولذا غالباً ما يطلق عليها مصطلح متوسط التكلفة. لا شك أن تكلفة الوحدة تكون أكثر دلالة من التكلفة الإجمالية حيث تنسب التكاليف إلى أساس معين هو الوحدة المنتجة، كما أنه من البديهي أن تحديد تكلفة الوحدة يكون مطلوباً في كافة مجالات أو وظائف سلسلة القيمة. تجدر الإشارة إلى أهمية الأخذ في الاعتبار أن تكاليف الوحدة ما هي إلا متوسطات التكلفة، وهو الأمر الذي يتطلب ضرورة توخي الحذر في تفسير هذه التكلفة نظراً لما تتطلبه من تكاليف جزء منها ثابت وجزء منها متغير، الأمر الذي يتطلب أهمية النظر إلى التكاليف المتغيرة كقيمة للوحدة والتكاليف الثابتة كقيمة إجمالية.

3. التكاليف المباشرة والتكلفة غير المباشرة:

التكلفة المباشرة هي التكلفة التي يمكن تتبعها وتميزها في وحدة المنتج النهائي، في حين أن التكلفة غير المباشرة هي التي لا يمكن تتبعها وتميزها في وحدة المنتج النهائي، ومن الجدير بالذكر هذا ضرورة التأكد على أهمية وضع أساس معين يستخدم في قياس التكاليف ويسمى هذا الأساس وحدة التكاليف أو غرض التكلفة وهو بمثابة أي شيء داخل الشركة يكون من الممكن رد التكاليف أو قياسها عن طريقه

¹ - أ.د. محمد سامي ، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية ، (الاسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2001م)، ص 199.

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

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

ب. التكاليف غير المباشرة لغرض التكلفة: وهي التكاليف المرتبطة لغرض التكلفة باستخدام طريقة التخصيص التكلفة.

4. التكلفة المتغيرة والتكلفة الثابتة:

نظراً لتزايد حاجة الإدارة الى اتخاذ قرارات بشأن زيادة الإنتاج من إحدى السلع أو القيام بتصنيع سلعة جديدة أو إلغاء تصنيع سلعة حالية أو تسعير المنتجات في المدى القصير وتخطيط الأرباح، يظهر أن قسماً من عناصر التكاليف تتغير تكلفته بتغير حجم النشاط وقسماً آخر لا تتغير تكلفته بل تبقي ثابتة إذا تغير حجم النشاط وهما التكلفة المتغيرة والتكلفة الثابتة.

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

التكاليف الثابتة: هي التي لا تتغير بتغير حجم النشاط بل تظل ثابتة بمجموعها إذا تغير حجم النشاط ضمن حدود معينة، وهذا الحدود هي حدود الطاقة التي أعدت للاستخدام بانفاق عناصر التكاليف الثابتة. ومن خواص عناصر التكلفة الثابتة إنه لا يمكن تتبعها وتخصيصها على وحدة الإنتاج كما لا يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة بدقة بل يتم استخدام معدلات تحميل لتحديد نصيب الوحدة المنتجة من هذه العناصر⁽¹⁾.

يرى الباحث ان التكاليف التي تعتبر ملائمة لحالة قرار معين ليست بالضرورة تكاليف ملائمة لحالة قرار آخر. لذلك يحتاج متخذ القرار لغرض اتخاذ قرار معين أن يفحص بيانات أو المعلومات التكاليف المتاحة ويستخلص منها التكاليف الملائمة فقط ويعتبر بيانات التكاليف الأخرى غير ملائمة التي يمكن أن يكون مضللة إذا تم الاعتماد عليها كأساس في اتخاذ القرار.

5. التكاليف التفاضلية:

إن اتخاذ القرار يعني الاختيار من بين عدة بدائل، فقد يكون الاختيار مثلاً بين نوعين من الآلات التي يمكن استخدامها لأداء نفس العمل، وقد يكون الاختيار لموقع مناسب لمصنع جديد من بين عدة مواقع مقترحة. وبالضرورة، فإن عملية الاختيار تتم بناءً على بيانات ومعلومات تساعد متخذ القرار على التصرف على البديل الذي يحقق أكبر قدر من الأهداف وتعتبر التكاليف من أهم عناصر هذه البيانات

¹ - د. محمد علي احمد السديهي، محاسبة التكاليف دراسة نظرية واجراءات تطبيق، (عمان : دار زهران للنشر والتوزيع، 2012م)، ص ص 72-75.

والمعلومات. ولذلك لابد من دراسة التكاليف المتوقعة لكل بديل بحيث يستطيع متخذ القرار المفاضلة بين البدائل المتوفرة ويسمى هذا النوع من التكاليف بالتكاليف التفاضلية.

إن إصطلاح التكلفة التفاضلية يحمل معني المفاضلة، حيث إن تكلفة عنصر ما في البديل الأول قد ترتفع أو تنخفض عن تكلفة ذات العنصر في ظل البديل أو البدائل الأخرى ، هنا تتم المفاضلة بين البدائل وأساس المفاضلة هو خفض التكلفة أو زيادة التكلفة ويطلق التفاضلية أيضاً إصطلاح التكلفة المتزايدة وعند المقارنة بين البدائل المختلفة يجب الاهتمام بعناصر التكاليف التي تختلف بين هذه البدائل وإهمال العناصر التي لا تتغير قيمتها في ظل البدائل المختلفة. تغير التكاليف في كثير من مواقف اتخاذ القرارات كما هو الحال عند دراسة العلاقة بين التكاليف والربح وحجم النشاط وعند المفاضلة بين طرق الإنتاج المختلفة أو اختيار تشكيلة منتجات معينة⁽¹⁾.

لتحديد التكلفة التفاضلية في حالة القرار المعين، يمكن للمدير المسئول عند اتخاذ القرار اتباع الخطوات التالية⁽²⁾:

1. حصر كل التكاليف المرتبطة بكل بديل من البدائل قيد البحث.
 2. استبعاد التكاليف التي تعتبر غارقة.
 3. استبعاد التكاليف التي لا تختلف باختلاف البدائل المطروحة .
 4. اتخاذ القرار بناء على التكاليف المتبقية وهي التي تعتبر تكاليف تفاضلية أو تكاليف يمكن تجنبها، وبالتالي فهي تكاليف الملائمة لاتخاذ القرار المعين.
- تجدر الإشارة هنا الى أن التكاليف التي تعتبر ملائمة لحالة قرار معين ليست بالضرورة تكاليف ملائمة لحالة قرار آخر. بمعنى أن المدير يحتاج الى تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة. فقد تكون مجموعة من عناصر التكاليف ملائمة لغرض معين ولكنها تكون غير ملائمة لغرض آخر. ولذلك يجب على المدير في هذا الحالة بصدد اتخاذ القرار معين أن يفحص التكاليف المتاحة ويستخلص منها بيانات الملائمة فقط ويستبعد البيانات الأخرى غير الملائمة التي يمكن أن تكون مضللة إذا تم الاعتماد عليها أو استخدامها كأساس في اتخاذ القرار.

دور التحليل التفاضلي في اتخاذ القرار:

إن أسلوب التحليل التفاضلي تعد وسيلة ملائمة لمعالجة المشاكل التي تواجهها إدارة أية شركة وذلك لاستنادها على أساس تحديد ومقارنة عناصر بديل معين مع عناصر بديل أخرى ، كما إن المعلومات التي يعتمد عليها التحليل إنما تشتمل على الإيرادات والتكاليف الملائمة التي تختلف أو تتفاوت بين البدائل.

¹ - د. عبد المنعم عوض، د. عزيزة عبد الرزاق، المحاسبة الادارية في مجالات الرقابة واتخاذ القرارات، (القاهرة: جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 1998م)، ص 142.

² - د. احمد محمد نور، احمد حسين علي ، مبادئ المحاسبة الادارية، (الاسكندرية : الدار الجامعية، 2002م – 2003م)، ص 160.

إن من فوائد التحليل التفاضلي في مجال اتخاذ القرار ما يلي:

1. يركز التحليل التفاضلي على عناصر الإيرادات والتكاليف الملائمة التي تكون مختلفة بين البدائل المتاحة.

2. يسهل من عملية إعداد الكشوفات التحليلية على فقدان قليلة من التكاليف والإيرادات الملائمة.

3. يساعد على تسهيل وتبسيط وحل المشاكل التي تواجه الشركة في الظروف التي يتوفر فيها بلديين أو أكثر.

4. المساعدة في قياس التكاليف لأغراض اتخاذ القرار.

ثانياً : أنواع التكاليف الأخرى المرتبطة باتخاذ القرار.

1. التكاليف الغارقة:

يشير مفهوم التكلفة الغارقة أي إنها عناصر التكاليف التي لا تختلف من بديل لآخر وبالتالي لا تعتبر ملائمة في مجال المفاضلة بين البدائل بل يمكن تجاهلها تماماً في هذا الشأن وتعتبر بذلك تكلفة غير ملائمة في مجال عملية اتخاذ القرار ورغم ذلك نرى أنه من الأفضل تحديدها واستبعادها وتأثيرها عند إجراء المفاضلة بين البدائل⁽¹⁾.

2. التكاليف الجارية:

تمثل التكاليف الجارية النفقات الدورية التي تتحملها المنشأة في الحاضر والمستقبل نتيجة لقرار معين، فهي بالنسبة للمستقبل نفقات مازالت تحت البحث والدراسة وتخضع لاحتمالات إتخاذ القرار.

3. التكاليف التي يمكن تجنبها:

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

4. التكاليف التي لا يمكن تجنبها:

هي التكاليف التي تنفق سواء اتخذ قرار معين أم لم يتخذ، مثل إلغاء إنتاج سلعة، أو إغلاق أو الاستغناء عن أداء أقسام الإنتاج، وهذا لا يترتب عليه تجنب إنفاق لبعض التكاليف مثل راتب المدير العام والإداريين ومدير الإنتاج واستهلاك المباني وغيرها⁽²⁾.

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

² - د. سامي محمد الوقاد ، الاصول المحاسبية والاسسس العلمية في محاسبة التكاليف- المدخل النظري والتطبيقي، (عمان: دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، الطبعة العربية الاولى 2012م)، ص ص 92-93.

5. التكاليف المحسبة:

تمثل التكلفة المحسبة المبالغ المقدرة للإستفادة من خدمات أو مقابل منفعة لم يترتب عليه تكبد المنشأة لنفقة فعلية حالية أو مستقبلية ويتضح من ذلك أن التكلفة المحسبة هي تكلفة مقدرة اعتماداً على الحالات السائدة خارج المنشأة دون ان تسبب تدفقات نقدية خارجياً أو حتي دون ان ينشأ عنها التزام بقيمتها، وهو ما ترتب عليه عدم إدراجها في السجلات المحاسبية التقليدية. ومن الأمثلة الشائعة للتكلفة المحسبة تضمن قائمة الدخل قيمة تعادل الفائدة المقدرة على رأس المال المملوك كما لو كان سلفاً مفترضاً للإستثمار في المنشأة، وكذلك إحتساب قيمة إيجارية مقابل استخدام المنشأة لمبانيها المملوك لها، وقد تكون هنالك مبررات منطقية لا تفتقد الوجهة وراء تضمين السجلات المحاسبية في المنشأة لمثل هذه النوعية من التكاليف، غير إنه بالنسبة لأغراض اتخاذ القرارات وإجراء المقارنات. فلا شك إن أخذ التكلفة المحسبة في الاعتبار يمثل أمراً ضرورياً وفي غاية الأهمية.

6. التكاليف النقدية:

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

7. التكاليف الإستبدالية:

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

8. تكلفة الفرصة البديلة:

يشير تكلفة الفرصة البديلة على إنها القيمة النقدية لأحسن الفرص التالية لتحقيق هدف معين⁽¹⁾. إن المقارنة بين تكلفة الفرصة البديلة لكل حالة يمكن متخذ القرار في المنشأة من اتخاذ القرار السليم نظراً لاختيار الاستثمار الذي يحقق أهداف المؤسسة.

يرى الباحث إن مفهوم تكلفة الفرصة البديلة مفهوم اقتصادي لا وجود له في السجلات المحاسبية ولا يتم احتسابها طبقاً للقواعد المحاسبية لكن لابد من أخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرار.

¹ - امري ميلاني بيتر ، المحاسبة الادارية لمتخذ القرارات، تعريب د. وهير عمر دردر، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2013م)، ص70.

9. هامش المساهمة:

قد يطلق على هامش المساهمة أيضاً الربح الحدي أو المساهمة الحدية، وتعني جميعاً الفرق بين الإيرادات المبيعات والتكلفة المتخذ للوحدة المباعة ويعد قائمة الدخل طبقاً لمدخل هامش المساهمة على التكاليف إلى أربعة أقسام حسب إمكانية تتبعها وقياس سلوكها وإن مدخل هامش المساهمة يقوم على مبدأ الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة ويرتبط به العديد من المفاهيم التي يمكن الاعتماد عليها في المفاضلة بين البدائل واتخاذ القرارات، مثل التكلفة المتغيرة للوحدة أو التكلفة الحدية الكلية والتي تعني إجمالي التكاليف المتغيرة، وكذلك الربح الحدي للوحدة والربح الحدي الإجمالي أو هامش المساهمة⁽¹⁾.

10. التكاليف القابلة للرقابة وغير قابلة للرقابة:

لمزاولة الرقابة لا يمكن مقارنة أرقام التكاليف الفعلية مع بعضها البعض بل يجب ربطها بالأشخاص المسؤولين عن حدوثها، ضمن زاوية الرقابة والشخص المسؤول عن التكاليف يجب تبويب التكاليف في مجموعتين هما: التكاليف القابلة للرقابة هي التي تخضع لتأثير مدير معين في المدى القصير. أما غير قابلة للرقابة فهي لا تخضع لرقابة ذلك الشخص في الأجل القصير، وطبيعة الحال نجد أنه كلما ارتفع المستوى التنظيمي للشخص كلما ازداد نطاق مسؤوليته ليشمل العناصر التي يقدم باستخدام بنفسه والتي تفوض مروءسية باستخدامها ومزاولة الرقابة عليها، علي أي حال في الأجل الطويل تكون جميع عناصر التكاليف قابلة للرقابة لكن بعد حدوث بعض العناصر تصبح غير قابلة للرقابة، فالإستهلاك مثلاً قبل شراء الأصول قابل للرقابة، لأنه بإمكان الإدارة الاستئجار بدلاً من الشراء، ولكن بعض الشراء يصبح الأمر غير قابل للرقابة. ويعتبر هذا التبويب أساساً ما يعرف بمحاسبة المسؤولية لأنه يؤدي إلى ربط عناصر التكاليف بالوحدات التنظيمية الموجودة في المنشأة، لذلك فإن تحقيق ذلك يشترط وجود خريطة تنظيمية واضحة، وتحديد مسؤوليات وسلطات الأشخاص في التنظيم الإداري بصورة محدده.

11. التكاليف لأغراض الإدارية:

يستلزم هذا المفهوم القيام بعملية الربط بين موارد المنظمة والأنشطة والمنتجات التي يتم تنفيذها والأثر الاقتصادي معبراً عنها في صورة مالية، وينصب التركيز على العمليات الداخلية مع ربط بما يحدث في البيئة الخارجية من متغيرات وتلبية احتياجات الإدارة، وبهذا فإن هذا المفهوم يختلف عن المفهوم التقليدي لمحاسبة التكاليف والتي تركز على استخدام معلومات التكاليف المنتجات في تقييم المخزون لأغراض إعداد التقارير المالية.

يستلزم تطبيق مفهوم التكاليف للأغراض الإدارية بصفة أساسية المادة إلى توفير المبادئ التالية⁽²⁾:

أ. العمل على تزويد المديرين والعاملين بمعلومات تكاليفية تتسم بالرقابة والموضوعية عن الكيفية التي يتم بها استخدام الموارد المتوافرة للمنظمة ويجب التأكد على أن النطاق والتركيز الأساس

¹ - ا.د. محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 201-212.

² - محمد احمد شاهين، نحو إطار مفاهيمي لمحاسبة التكاليف في ظل المستجدات البيئية الحديثة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الاول، السنة الثامنة عشر، 2014م)، ص 392.

لمفهوم التكاليف لأغراض الإدارية ينصب على إمداد الإدارة بمعلومات تتصف بدرجة عالية من الموضوعية والدقة على اعتبار أن كل قرار تتخذه الإدارة ينطوي على استخدام قدر معين من الموارد، وعلى سبيل المثال في حالة الدراسة التلخيص من أحد العاملين نتيجة لأسباب أو ظروف معينة وهو يعني ببساطة التخليص من كم الموارد البشرية المتاحة أو المتوافرة لا مجمعات التكلفة أو مجمعات الموارد المتاحة في النظام، لهذا ينبغي أن تكون معلومات مركز وبشكل تفصيلي عن الموارد المتوفرة للعمليات الحالية.

ب. عرض وتقديم المعلومات الخاصة بدعم القرار بطريقة مرنة تأخذ في الاعتبار الاحتياجات الزمنية وفقاً للرقابة المرتبطة بالجدول الزمن لمتخذ القرار ولا ينحصر النطاق أو الدور الذي يتطلع به مفهوم التكاليف للأغراض الإدارية على القيام بإعداد التقارير المرتبطة بفترات زمنية محددة، ولهذا فإن الإطار الزمني المناسب للتعامل مع مفهوم التكاليف للأغراض الإدارية يستند في الأساس في التأثير عنصر الزمن على عملية اتخاذ القرار أو الخطط أو المدى الزمن للتوقعات المرتبطة بالتخطيط ووضع التقديرات المتعلقة بالمستقبل وتنفيذ التغيرات المرتبطة بها. وعلي هذا فإن التركيز في هذا النطاق الخاص بمفهوم التكاليف للأغراض الإدارية ينصب على تمثيل استخدام المنظمة للموارد المتاحة لها خصائص المستقبلية والاقتصادية المرتبطة بهذه الموارد.

ج. توفير الرواية الخاصة بصانع القرار عن طريق التركيز على الجوانب المتغيرة والمختلفة بين البدائل الخاضعة للتفكير بشأنها من أجل الوصول إلى القرار الصحيح ومن الممكن القول بأن الجزء الأكبر من القرارات التي يتم اتخاذها داخل المنظمة تنتظر في الأساس إلى الموارد الحالية المتوافرة وكذلك القدرات وحجم النواتج من أجل تحقيق الأهداف الإستراتيجية بخطة منظمة، وتتصف هذه القرارات في طبيعتها بأنها متغيرة وأنها تتخذ القرارات المرتبطة باستخدام العمليات القائمة كأساس لهذا التحليل، ولذلك فإن تقديم معلومات دقيقة عن الاستخدامات الحالية عن الموارد هو نقطة البداية المنطقية والمناسبة لعمل المقارنة والمفاضلة بين الجوانب المختلفة.

ثالثاً : اتخاذ القرارات باستخدام معلومات التكاليف:

1. قرارات التصنيع الداخلي أو الشراء من الخارج:

في بعض الأحيان تواجه إدارة المنشأة ضرورة اتخاذ قرار خاص بالمفاضلة بين شراء بعض الأجزاء التي تحتاج إليها في مزاولة نشاطها أو القيام بتصنيع هذه الأجزاء داخل المنشأة، ولا شك إن اتخاذ مثل هذه القرار، إذا كان القرار قصير الأجل، إلا أنه يتطلب مراعاة الآثار المترتبة عليه في المدى الطويل، وخصوصاً إذا كان القرار باتجاه التصنيع وأن عملية التصنيع تتطلب استثمار

مبالغ كبيرة ، والقاعدة العامة للمفاضلة بين التصنيع الداخل والشراء تعتمد على نتيجية المقارنة بين كلفة التصنيع الداخلي وكلف الشراء الخارجي . ولتحديد كلفة التصنيع الداخلي لابد من استبعاد التكاليف غير الملائمة والتي تمثل كمبدأ عام بالتكاليف الثابتة، بعبارة أخرى فإن كلفة التصنيع الداخلي التفاضلية تتحدد كما يلي⁽¹⁾.

- أ. كلفة مستلزمات الإنتاج اللازمة لتصنيع الوحدة الواحدة والتي تتمثل بكلفة المواد الأولية وتكلفة العمل المباشر والمصاريف الصناعية غير المباشرة المتغيرة.
- ب. التكاليف الثابتة الإضافية السنوية التي تترتب نتيجة قيام إدارة المنشأة بتوفير تجهيزات أولية وبشرية إضافة لكي تتمكن من إنتاج الكمية المطلوبة .
- ج. كلفة الفرصة البديلة التي تم التضحية بها نتيجة اختيار خيار التصنيع الداخلي والتي قد تتمثل بإيراد إيجار التسهيلات الإنتاجية الفائضة أو بفائد المساهمة للمنتجات التي سيتم إيقاف إنتاجها واستغلال خطوط إنتاجها في تصنيع آخر.

2. قرار قبول الطلبية أو رفضها:

يتخذ القرار عادة بقبول الطلبيات او رفضها عندما تكون للمؤسسة طاقة فائضة تلبى مزيداً من الطلبات الإضافية، وفي كثير من الأحيان تتلقي المؤسسات الصناعية عروضاً خاصة لشراء وحدات منتجة أو وحدات خدمية بأسعار تقل عن الأسعار الاعتيادية المحددة من قبل المؤسسة. إن اتخاذ القرار يستند بالتأكيد على المفاضلة بين القبول والرفض، وإن هذه المفاضلة ستعتمد على متغيرات عديدة من عناصر التكاليف الملائمة لاتخاذ القرار وأهمها استغلال الطاقة الفائضة في المؤسسة⁽²⁾.

يمكن قبول طلب البيع الإضافي بالسعر المنخفض إذا توفرت الشروط التالية⁽³⁾:

- أ. هامش مساهمة الطلب الإضافي يساهم في تغطية التكاليف.
 - ب. الطاقة غير مستغلة بالكامل أو هنالك طاقة فائضة.
 - ج. الأسعار المألوفة لن تتأثر بالانخفاض نتيجة تسعير الطلب الإضافي بأقل منها كما لن تحدث أي آثار ضاره في شهرة المحل.
 - د. قرار استبدال الآلات والمعدات القديمة أو الإبقاء على الوضع القائم.
- توجه المنشآت الصناعية في الوقت الحاضر تطورات تكنولوجية مستمرة في الآلات والمعدات الخاصة بها مما يترتب عليه نشأة مواقف أمام الإدارة في هل يتم استبعاد وتحديد الآلات القديمة وإحلال بآلات جديدة أفضل وأكثر إنتاجية، وتظهر أهمية إجراء التحليل التفاضلي في هذه الحالة لتقييم البدائل التكنولوجية المختلفة حيث يتعلق بالآثار المستقبلية لقرار الإحلال ويمهل الآثار الماضية المتعلقة بحيارة الآلات والمعدات القديمة.

¹ - د. مصطفى يوسف كافي وآخرون، المحاسبة الادارية ، (د.ن، 2013م)، ص ص 127-129.

² - د. حارس كريم العاني، مرجع سابق، ص 158.

³ - عبد المنعم عوض، د. عزيزه عبد الرازق، مرجع سابق، ص 174.

3. قرار استخدام الآلية أو الإنتاجية يدوياً:

امتداد لنوعية القرارات السابقة الخاصة باحلال الالات والمعدات القديمة بالالات ومعدات جديدة او الابقاء علي الوضع القائم، وما يمكن ان تطلق عليه بصفة عامه المفاضلة بين التكنولوجيا البديلة، نجد ان هنالك بعض المنشآت الصناعية تواجه مشكلة المفاضلة بين تقنيات الإنتاج، والاستمرار في استخدام العمل اليدوي ام تستبدله بالميكنة او الالية واذا ما اتجهت اي الالية فهل تتم بشكل كامل ام جزئي لذلك فان التحليل التفاضلي يساعد الادارة في المفاضلة بين البدائل⁽¹⁾.

4. القرارات الخاصة بالموارد المحددة (الموارد النادرة):

من المعلوم ان إنتاج السلع والخدمات يتحقق من خلال استخدام عناصر الإنتاج المختلفة من مواد وعمل طاقة وحتى تقوم المنشأة بالإنتاج الكافي لمواجهة الطلب المتزايد على منتجاتها أو خدماتها فإنها قد تواجه بصعوبات عديده منها ما يتعلق بندرة المواد الخام، عدم كفاية المواد الخام لإنتاج المنتجات التي تنتجها المنشأة وبالكميات التي ترغبها. أو قد تواجه المنشأة بعدد محدد من ساعات العمل المباشرة بسبب ندرة الأيدي العاملة المدربة اللازمة للتصنيع أو قد تكون ساعات عمل الآلات المتاحة للإنتاج محددة لا يتوفر لدى المنشأة المال الكافي لزيادتها بسبب ارتفاع تكلفة الحصول على الآلات أو بسبب ندرة رأس المال. وحتى تحصل المنشأة على أفضل النتائج من عناصر الإنتاج النادرة فلا بد من إدارة العناصر النادرة بكفاءة. كقاعدة عامة إذا كان المورد النادرة عنصر واحد فقط. أي موارد عمل بشري فإنه يستخدم هذه العنصر الاستخدام الأمثل والحصول منه على أفضل النتائج فلا بد من التركيز على المنتجات التي تعطي أعلى ربح حدي مقاساً بالموارد النادرة⁽²⁾.

5. قرار التصرف في العوادم أم التخلص منها:

قد تواجه بعض المنشآت قرار كيفية التخلص من بضاعة متقدمة موجودة لديها بالمخازن. فيمكن أن تباع هذه البضاعة كخردة بسعر زهير، أو يمكن أن تعيد تصنيعها ومن ثم بيعها. وتعتبر في هذه الحالة التكاليف التاريخية لهذه البضاعة المتقدمة تكاليف غير ملائمة لاتخاذ القرار بكيفية التخلص من هذه البضاعة، بينما تعتبر الإيرادات المتوقعة والتكاليف المستقبلية عوامل ملائمة لاتخاذ القرار المذكور⁽³⁾. على ذلك تجد الإدارة نفسها أمام ثلاثة بدائل للمشكلة وهي كما يلي⁽⁴⁾.

أ. إما يتخلص منها.

ب. إما بتصنيعها.

ج. إما بيعها.

¹ - محمد ساسي راضي، مرجع سابق - ص ص 228-230.

² - د. احمد حسن ظاهر، المحاسبة الادارية، (عمان: دار وائل للنشر 2002م)، ص 171.

³ - د. مصطفى يوسف كافي واخرون، مرجع سابق، ص 149.

⁴ - د. محمد توفيق بلبع، محاسبة القرار، (القاهرة: مكتب الشباب 1998-1999م)، ص 127-128.

6. قرار استمرار أو إيقاف خط الإنتاج:

يعتبر القرار الخاص بالمفاضلة بين الاحتفاظ والاستمرار مع خطوط الإنتاج الموجودة حالياً أو بعض الخطوط القديمة وإدخال خطوط إنتاج جديدة من بين أصعب القرارات التي يجب على المدير اتخاذها. فاتخاذ مثل هذا القرار يتطلب الأخذ في الاعتبار الكثير من العوامل الكمية والنوعية في طبيعتها. وسيتوقف القرار الذي سيتم اتخاذه في النهاية بإيقاف خط قديم أو إضافة خط جديد على مدى تأثير كل من البديلين على صافي الدخل التشغيلي للشركة. ويتطلب تقدير قيمة أثر كل من البديلين على قائمة الدخل القيام بتحليل التكاليف التفاضلية المرتبطة بكل منها. مما سبق إن قرار استمرار أو استبعاد خط معين من خطوط الإنتاج سيؤثر على فئتين فقط من التكاليف التفاضلية الملائمة التي يجب أخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرار هما:

أ. هامش الربح الإجمالي الذي يحققه خط الإنتاج (إجمالي إيرادات مبيعات خط إجمالي التكاليف المتغيرة للخط.

ب. التكاليف القطاعية الخاصة بالخط والمرتبطة ارتباطاً مباشراً بوجود وتختفي في حالة استبعاد. بناء على ذلك، سيقف قرار الموافقة أو عدم الموافقة على استبعاد خط الإنتاج المعين على نتيجة المقارنة بين هامش الربح المفقود بسبب إيقاف خط إنتاج المعين وبين الوفر في التكاليف القطاعية الذي ستحقق من قرار إيقاف أو استبعاد خط إنتاج معين. فإذا كان هامش الربح المفقود أقل من الوفر الممكن تحقيقه في التكاليف القطاعية يكون القرار لصالح استبعاد خط إنتاج، أما إذا كان هامش الربح المفقود أكبر من الوفر الممكن تحقيقه في التكاليف القطاعية يكون القرار لصالح الاستمرار سيقبل من صافي الدخل التشغيلي الذي يحققه الشركة⁽¹⁾.

7. قرارات التسعير:

إن قرارات تسعير المنتجات أو الخدمات التي تقدمها المنشأة تعتبر من القرارات الهامة والأساسية التي تتخذها إدارة أي منشأة، سواء كانت هذه المنشأة تسعى إلى تحقيق الربح أم لا؟ لأن الأسعار وخاصة في ظل المنافسة الشديدة يجب أن تعدل بين فترة إلى أخرى لأن هنالك علاقة بين كمية الوحدات المباعة وبين الإيرادات التي تحققها المنشأة وهو ما ينعكس على ربحية المنتج. في أغلب الأحيان تسعى إدارة منشأة إلى زيادة سعر المنتج أملاً في تحقيق زيادة في أرباحها بالرغم من أن هذه سيؤثر على كمية مبيعاتها. لكن المطلوب معرفته هو مقدار الكمية التي ستخف في حجم المبيعات في حالة ارتفاع الأسعار، لذا فتبقى الإدارة في حاجة إلى أن تساعد في اتخاذ قرار بشأن هل إن الإدارة المنشأة ستزيد أسعار منتجاتها أم تبقى على سعرها الحالي، ومن أهم هذه البيانات هي نقطة تماثل السعر، والمقصود بتقطعية تماثل السعر هو عبارة عن حجم المبيعات المتوقع بالسعر الجديد والذي يحقق نفس القدر من الربح الناتج عن حجم المبيعات في سعر القديم.

¹ - د. احمد محمد نور ، د. احمد حسين علي ، مبادئ المحاسبة الادارية ، مرجع سابق، ص ص 167-170.

8.القرار متعدد البدائل:

أغلب القرارات التي تتم مناقشتها تتعلق بوجود بديلين، ولكن هناك بعض القرارات الإدارية تتضمن أكثر من بديلين المطلوب تقييم هذه البدائل والمفاضلة فيما بينهم.

من البديهي فإنه كلما تعددت بدائل القرار سيزيد من تعقد عملية اتخاذ القرار لما ينبغي عليه من اتخاذ القرار أن يحصل على معلومات أكثر ودقة أكثر، إضافة الى صعوبة أخرى تواجه اتخاذ القرار تتعلق بتحليل وتفسير التكاليف، وهما أسلوب مفيد في تحليل ودراسة مثل هذه النوع من القرارات إلا أنه سيكون هنالك عدة نقاط تماثل التكلفة.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

يتناول هذا الفصل نبذة تعريفية عن مجتمع الدراسة والطريقة التي إتبعها في تنفيذ الدراسة الميدانية ووصف المنهج المتبع في الدراسة، حيث يشمل وصفاً لمجتمع وعينة الدراسة، وطريقة إعداد أداة الدراسة والإجراءات التي اتبعت للتأكد من صدق وثبات أداة الدراسة وكيفية تطبيقها والأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل البيانات، وذلك في مبحثين على النحو التالي:

المبحث الأول : نبذة تعريفية عن قطاع صناعة السكر بالسودان

المبحث الثاني : إجراءات الدراسة الميدانية

المبحث الثالث : تحليل البيانات وإختبار الفرضيات.

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن قطاع صناعة السكر في السودان

مقدمة عن صناعة السكر في السودان:

بدأ التفكير في صناعة السكر في الثلاثينات من القرن الماضي حيث أوفدت شركة بوكسول الإنجليزية خبير إيطالي يدعى مالسوس الى منطقة منقلا لدراسة إمكانية إنشاء مصنع سكر بها وكان في ذلك الوقت السودان تحت سيطرة الحكم الثنائي وكانت زراعة قصب السكر موجودة في كل من الجيلي، مدني، الكاملين، سنجه وجبل مرة وغيرها من المناطق بالسودان إلا أنها لم تكن لأغراض الصناعة التحويلية كما هو الحال الآن ، كما كان هناك مصنع لعسل القصب في منطقة بحري يتبع لشركة الشرق الأوسط الزراعية الحصرية. في مطلع عام 1959م تمت الإستعانة بالبروفسير فريدريك رون (خبير سويسري الجنسية) لإعداد دراسة لقيام صناعة السكر في السودان وفي عام 1960م تم وضع حجر الأساس لمصنع سكر الجنيد على يد اللواء محمد احمد عروة نيابة عن الرئيس عبود وبدأ الموسم التجريبي لمصنع سكر الجنيد في مارس 1962م. تم انشاء شركة سكر النيل الأبيض بموجب شهادة ترخيص رقم 13527 بتاريخ 27 ابريل 1999م كشركة خاصة ذات مسئولية محدودة، المقر الرئيسي للشركة - الخرطوم - الرياض شارع عبدالله الطيب مربع 24 مبني رقم 13 المزارع والمصانع مقرها ولاية النيل الأبيض على بعد 150 كلم جنوب الخرطوم .

يتكون قطاع السكر في السودان حالياً من شركتي السكر السودانية وشركة سكر النيل الأبيض، سوف يتناول الباحث هاتين الشركتين بإستعراض بعض المعلومات الخاصة بهما من حيث التكوين والأهداف والطاقة الإنتاجية والوحدات الإنتاجية وذلك على النحو التالي:

أولاً : شركة السكر السودانية المحدودة:

- تعد شركة السكر السودانية احدى الدعامات الإقتصادية الهامة بالبلاد كاحدى شركات القطاع العام. تعمل وفق قانون الشركات الخاصة لعام 1925م. وتقع تحت مظلة وزارة الصناعة، وتعتبر الشركة الرئدة الاول لصناعة السكر السودانية حيث انها اول مؤسسة سودانية تعمل في هذا المجال.
- للشركة مجلس إدارة يرأسه السيد/ وزير الصناعة وتشارك في عضويته العديد من الجهات المختصة مثل وزارة المالية ووزارة الري الخ.
- تدار الشركة بواسطة المدير العام ونائبة ومدراء القطاعات المتخصصة (بمقر الشركة بالخرطوم) ومدراء مصانع السكر والوحدات المساعدة بالمواقع المختلفة.
- للشركة مجلس مديرين يرأسه المدير العام ويضم نائب المدير العام ومدراء القطاعات، ومدراء المصانع الأربعة ومدير مركز البحوث السكر. يقوم المجلس عبر اجتماعاته الدورية بوضع

الخطط والبرامج الكفيلة بتنفيذ الأهداف العامة للشركة فضلاً عن متابعة سير الأداء بالمصانع والوحدات وإجازة الميزانية ومتابعة اعمال اللجان المتخصصة وإجازة توصياتها وتوفير كل معينات العمل لضمان دوران عجلة الإنتاج بالشكل المطلوب.

- هنالك لجان متخصصة يرأسها مدراء القطاعات كل في مجال تخصصه وتضم في عضويتها مديري الإدارات المعنية بالرئاسة والمصانع. تقوم هذا اللجان عادة بالطواف علي المصانع لمتابعة سير الأداء بالمصانع والوحدات حيث يتم من خلالها تبادل الخبرات والتجارب ووجهات النظر بين الأعضاء. حالياً تتمثل هذه اللجان في اللجنة الاستشارية الفنية للمزرعة واللجنة الفنية ولجنة الورش واللجنة الإدارية واللجنة المالية. إضافة للجان اخرى يتم تكوينها بشكل طارئ حسب ما تقتضيه ظروف العمل.
- يشتمل هيكل الشركة على المديرين العاملين للمصانع الأربعة بالجنيـد وحلفا وسنار وعسلاية. وبكل مصنع نائب للمدير العام ومدراء الادارات الزراعية والإنتاج والري والورش والمالية والإدارة العامة. كما توجد برئاسة الشركة عدد من القطاعات المتخصصة لمساعدة المدير العام ونائبة في أداء وظائف العمل الخاصة بالرئاسة والمصانع والوحدات. الأهداف العامة للشركة :

- زراعة محصول قصب السكر وتصنيع وإنتاج السكر بمواصفات عالية بغرض الإكتفاء الذاتي والتصدير.
- الإستثمار في الصناعات التكاملية كتوليد الكهرباء والخشب المضغوط والأعلاف والإثانول والخميرة (إعتماداً على مخلفات صناعة السكر كالمقياس والمواصلات).
- تصنيع مدخلات الإنتاج محلياً.
- جولات البلاستيك للتعبئة (مصنع جوالات البلاستيك بعسلاية)
- الآليات والمعدات وقطع الغيار (مسبك الخرطوم المركزي)
- تصنيع الجير (ضمن خطة قطاع المشروعات)
- تطوير ورفع القدرات والمهارات للعمل السوداني مهنياً وفنياً.
- المساهمة الفاعلة في التنمية الاجتماعية والاقتصادية بمناطق الإنتاج.
- الاستفادة من خبراء الشركة المحليين في تدريب العاملين من مهندسين وزراعيين وفنيين في مختلف التخصصات مثل مجال هندسة وتكنولوجيا السكر – الزراعة – الري – الورش وخلافة.
- إتاحة عدد وافر من فرص التدريب للعاملين بداخل البلاد في المؤسسة المتخصصة.

الخطط المستقبلية :

- تاهيل مركز التدريب بسنار من حيث الكوادر المتخصصة من المدربين والمشرفين ، وتاهيل البنيات الأساسية وتوفير معينات العمل من ورش ومعامل ووسائل إيضاحية وخلافه حتي يقوم المركز بواجباته التدريب بأكمل وجه.
- توطيد العلاقات القائمة بين القطاع ومراكز التدريب بالداخل والخارج بغرض الإستفادة من الفرص المتاحة لتدريب العاملين بالشركة.
- الإستفادة من الخدمات التدريبية بالخارج التي تقدمها الشركات الموردة للأجهزة والمعدات والآليات كجزء من خدمات ما بعد البيع والعمل على توجيه هذه الفرص لخدمة اغراض الشركة وتعظيم المردود والعائد الإيجابي منها.
- وضع البرامج التدريبية والتأهيلية لإعداد الكوادر القادرة على اجراء عملية الاحلال لمن بلغ سن القاعدة وسد النقص الناجم عن خلو الوظائف لسبب او آخر.

مصنع سكر الجنيد:

- بدأ التفكير في صناعة السكر في السودان بعد أن أصبح إستيراد السكر يستنزف موارد الدولة من العملة الصعبة. وقد رؤي الإستفادة من مشروع الجنيد الزراعي التابع حينها لمشروع الجزيرة لزراعة قصب السكر مستفيدين من كل الإمكانيات المتاحة من أرض وقنوات وطلبومات ومزارعين وذلك بعد نجاح تجربة زراعة قصب السكر بالسودان. يقع مشروع سكر الجنيد على الضفة الشرقية للنيل الأزرق على بعد 120 كلم جنوب العاصمة القومية الخرطوم.
- بدأت زراعة القصب في 1959م وتم وضع حجر الأساس للمصنع في ديسمبر 1960م
 - اكتمل إنشاء المصنع وبدا التجريب الأولي في 1962م
 - يعمل المصنع حوالي 150 يوماً في الموسم. الطاقة التصميمية اليومية للطحن 4000 طن قصب الطاقة التصميمية الكلية للإنتاج 60000 طن سكر.
 - مساحة المشروع الكلية 42816 فدان والعمل الجاري لإكمال المرحلة الثانية من زراعة التقاوي في مساحة 2100 فدان عدد المزارعين بالمشروع 2507 مزارع لديهم 2518 حواشة.
 - عدد العمال (عامل ، موظف) بالخدمة المستديمة حوالي 1400 بجانب 3000 عامل موسمي إضافة الى 1200 عامل عرضي (عمال حصاد).

الإدارة الزراعية:

مصنع سكر الجنيد هو المصنع الوحيد بالشركة الذي يتعامل مع المزارعين كملاك للأرض وتربط بين الإدارة والمزارعين علاقة إنتاج بدأ العمل بها منذ 1991م. الدورة الزراعية السداسية (بور - غرس - خلفه أولى - خلفه ثانية - خلفه ثالثة - غرس جديد) تزرع بالمشروع الأصناف 6806 CO و

CO527 إضافة لأصناف أخرى في مرحلة التجريب مثل CO 997 و BT74209 و BJ7938.

إدارة الري:

يتم ري المشروع بطلمبات من النيل الأزرق تم تحديثها لتعمل بالكهرباء في عام 1987م وذلك بواسطة قنوات رئيسية وفرعية. هنالك محطتين بكل محطة عدد اربعة طلّمبات.

- محطة رقم (1) تعمل على ري مشروع السكر القديم وهي تابعة لشركة السكر السودانية.
- محطة رقم (2) تعمل على ري الإمتداد في مساحة 700 فدان قصب سكر بجانب مشروعى حداف وود الفضل التابعين لمشروع الجزيرة . وهذه المحطة تتبع لهيئة مياه الري.

إدارة الإنتاج:

يبدأ الموسم عادة بعد منتصف اكتوبر وينتهي في اوائل مايو من كل عام. حقق المصنع إنتاجية خلال عمره المديد بأرقام متفاوتة بلغت في الموسم 1998م 58576 طن سكر حيث ظل الإرتفاع المضطرد في أرقام الإنتاج مستمراً حتى الآن. حقق المصنع اعلى رقم في إنتاج القصب وإنتاجية السكر في العام 2001م / 2002م بلغت 968255 طن من القصب و 94188 طن من السكر أي ما يعادل 157% من الطاقة التصميمية.

إدارة الورش الزراعية:

تعمل الورشة الزراعية على صيانة الآليات العاملة في القسم الزراعي والتي تشكل أسطولا لتحضير الأرض وشحن وترحيل القصب بجانب آليات العمليات الفلاحية والخدمية الاخرى المساعدة. وفي هذا الاطار تعد الورشة الزراعية هي مسئولة عن عملية الإحلال للآليات بالمصنع.

الخدمات الإجتماعية :

أحدث وجود المصنع بالمنطقة طفرة كبيرة في مجال الخدمات الإجتماعية مما كان له الأثر الفعال في تحسين وجه الحياة بصورة جيدة حيث تم إنشاء مدرستين (بنين وبنات) لمرحلة الأساس ومدرستين ثانويتين (بنين وبنات) لخدمة العاملين و المواطنين. كما تم إنشاء مستشفى بالجند يزوره إختصاصيون أسبوعيا ويقدم خدماته للعاملين ومواطني المنطقة إضافة الى الصيدلية الشعبية لتوفير الأدوية اللازمة. هنالك أيضا حملات لإصحاح البيئة بالمنطقة السكنية وقرى ومدن المشروع.

في مجال الكهرباء تم إنارة كل قرى المشروع والبالغ عددها 26 قرية. وقد ساهم المصنع في توفير مياه الشرب لكل القرى داخل المشروع بجانب مساهمة المصنع في بناء مساجد وخلوي بمنطقة المشروع وخارجه.

توفير المواد الإستهلاكية:

تخفيفاً لأعباء المعيشة للعاملين ومساهمة في استقرارهم واسرهم يقوم المصنع بتوفير الخدمات الإستهلاكية بأسعار رمزية وذلك بإنشاء مزارع الماشية للالبان واللحوم مزارع الدواجن - مزارع للخضر والفاكهة - كمينة لإنتاج الطوب الاحمر.

مصنع سكر حلفا الجديدة:

يقع مصنع سكر حلفا في ولاية كسلا (محلية نهر عطبرة) شرق الخرطوم على بعد 400 كيلو متر على بعد 17 كيلو متر شمال مدينة حلفا الجديدة بداية الإنشاء في عام 1964م بواسطة مجموعة شركات ألمانية B.W و B.M.A وقد تم التنفيذ في عام 1966م بتكلفة قدرها 8 مليون جنية سوداني. وقد بدأ التشغيل التجريبي في الموسم 1966-1967م الطاقة القصوي للمصنع عند التشغيل 60 الف طن سكر المساحة الكلية للمشروع 40 الف فدان.

المزرعة :

المساحة المعدة للحصاد سنوياً تتراوح ما بين 21- 22 الف فدان يزرع المحصول في فترتين قبل موسم الأمطار وبعده ويحصد في عمر 13-16 شهر الدورة الزراعية سداسية (بور - غرس - خلفه أولى - خلفه ثانية - خلفه ثالثة - غرس جديد) يروى المشروع بواسطة الري الإنسيابي من خزان خشم القرية من ترعتين رئيسيتين وقنوات فرعية الأصناف التجاربة المزروعة CO 527 CO 6806 CO 997 إضافة الى بعض المساحات لإختيار الأصناف الجديدة TUC -3-75 BJ7938

الورشة الزراعية:

يقوم قسم الهندسة الزراعية بتصنيع بعض المعدات بدلاً من استيرادها. وقد تم إنشاء ورشة جديدة على اسس عملية وفنية وصحية لمواكبة التوسع الذي تم بالمصنع بتكلفة بلغت 5 مليون مارك الماني وإحدى وعشرون مليون جنية سوداني. ويتلخص دور الورشة في إعداد وصيانة وإصلاح الآليات التابعة للمصنع والعاملة في تحضير الأرض والعمليات الزراعية من جرارات ثقيلة وخفيفة وعربات وترايلات.

المصنع :

الطاقة التصميمية للمصنع 4 الف طن/ قصب/ اليوم لإنتاج 60 الف طن سكر في الموسم. في عام 75/74 تخطت الإنتاجية الطاقة التصميمية إذ بلغت 75 الف طن سكر للموسم في العام 1978م. وقد تم تنفيذ إمتداد وتوسيع للمصنع بغرض التصدير في العام 1989م تم تعديل في مراحل التصنيع لإنتاج سكر خام ذو جودة عالية لتقليل الفاقد وتبسيط مراحل وتكلفة الإنتاج.

محطة التكرير:

في عام 2000م تم إنشاء محطة جديدة لتكرير السكر بواسطة الشركة المصممة (UK) Tate. والشركات المنفذة والاستشارة محلية وأجنبية لإنتاج سكر مكرر بدرجة بياض (45 + ICUMSA) بمواصفات عالمية.(أطلق عليه اسم سكر النيل). ومن أهداف محطة التكرير إنتاج سكر بمواصفات

السوق الأوروبية EECII للأسواق العالمية والمحلية للصناعات الدوائية والغذائية. وقد كانت بداية التنفيذ في نوفمبر 2000م والتشغيل التجريبي في مارس 2002م وقد تم إختيار مصنع سكر حلفا للأسباب التالية:

1. تجاوز المصنع سقف الإنتاج.
2. حقق المصنع أرقام الكفاءة العالية المقبولة عالمياً.
3. قرب المصنع لميناء بورتسودان لأغراض التصدير.
4. انخفاض تكلفة الإنتاج.

الخدمات الاجتماعية:

1. يتم تقديم الخدمات الصحية عبر مستشفى السكر الريفي والمراكز الصحية بالمنطقة والمساهمة في توفير الكادر الطبي وتوفير العلاج عبر الصيدلية الشعبية التابعة للمصنع، هذا فضلاً عن الخدمات في مجال صحة البيئة والصحة الوقائية.
2. المساهمة في خدمة المياه النقية وخدمات الكهرباء بالقرى المجاورة والمناطق السكنية.
3. إنشاء البيانات الأساسية لجميع المراحل التعليمية بالمناطق السكنية والقرى المتاخمة وتقديم اللازم في سبيل استقرار المعلمين وتوفير المستلزمات المدرسية بدعم كامل ومتواصل مساهمة في بناء وتنمية المجتمع.
4. المساهمة في رفع المستوى المعيشي للعاملين والمواطنين بالمنطقة عبر المجمع الاستهلاكي الذي يوفر كل مستلزمات الحياة المعيشية الضرورية فضلاً عن الخبز الحراري وتوفير اللحوم للعاملين بأسعار زهيدة. وكذلك توفير المنتجات البستانية من خضر والفاكهة وبيض للعاملين وبعض المؤسسات المجاورة والمتعاونة بأسعار التكلفة.
5. تشمل برامج تنمية المجتمع خدمات مياه الشرب، الكهرباء، الصحة، التعليم، الثقافة، الخلاوي والمساجد القوات النظامية والمنظمات والجهات الحكومية والبحث العلمي موزعة على الوحدة الإدارية والمحلية بسنار وولاية الجزيرة فضلاً عن المساهمات القومية ويسير العمل حالياً بخطى حثيثة لربط موقع المصنع بكل المناطق المجاورة بشبكة طرق معبدة.

المبحث الثاني

إجراءات الدراسة الميدانية

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

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

تتكون مجتمع الدراسة من المنشآت الصناعية السودانية وعند قيام الباحث بإجراء المسح الاولي عليها ، واجراء اللقاءات لتوضيح أهداف الدراسة ، تبين ان هنالك منشأتين فقط وقد تجاوب مع الباحث في الاجابة عن استمارة الاستبانة وتقديم المعلومات التي تخدم الجانب العلمي للمنشأتين وأن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة.

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (160) استمارة استبيان على المستهدفين من بعض المحاسبين ، والإداريين وبعض الأكاديميين في شركة السكر السودانية وشركة السكر للنيل الابيض ، واستجاب (160) فرداً أي ما نسبته (100%) تقريباً من المستهدفين، حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة. وللخروج بنتائج دقيقة قدر الامكان حرص الباحث على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

الافراد من مختلف الفئات العمرية (30 سنة فأقل، 31 _ 40 سنة، 41 _ 50 سنة، اكثر من 50 سنة).

الافراد من مختلف المؤهلات العلمية (بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراه، اخرى).
الافراد من مختلف المؤهلات المهنية (زمالة المحاسبين القانونيين السودانية ، زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية، زمالة المحاسبين الامريكية، زمالة المحاسبين القانونيين العربية، اخرى).

الافراد من مختلف التخصصات العلمية (محاسبة مالية، التكاليف والمحاسبة الادارية، ادارة اعمال، اقتصاد، نظم معلومات محاسبية، دراسات مالية ومصرفية، اخرى).

الافراد من مختلف المراكز الوظيفية (مدير عام، مدير مالي، مراجع داخلي، مراجع خارجي ، مدير مبيعات، مدير إنتاج، محاسب مالي، اخرى).

الافراد من مختلف سنوات الخبرة (أقل من 5 سنوات ، 6 _ 10 سنوات ، 11 _ 15 سنة ، 16 _ 20 سنة، 20 سنة فأكثر).

منهجية الدراسة:

لقد اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي لاجراء الدراسة الاستطلاعية حول الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الادارية، وقد تم استخدام الاسلوب الوصفي لابرار هذه الاهمية واستخدام اسلوب التحليلي لتحليل البيانات الدراسة التي تم تجميعها من خلال استبيانات المصممة لاختبار فرضية الدراسة.

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

1.العمر

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

جدول رقم (1/2/3)

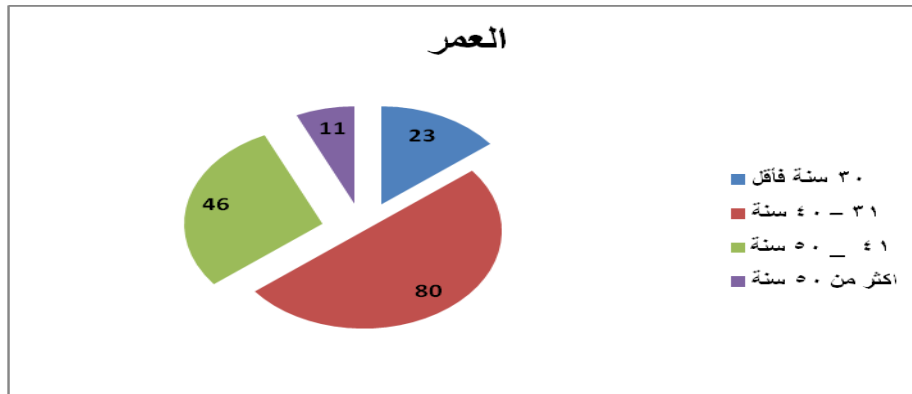
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية
30 سنة فأقل	23	14.4%
31 – 40 سنة	80	50.0%
41 _ 50 سنة	46	28.8%
اكثر من 50 سنة	11	6.9%
المجموع	160	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م.

شكل رقم (1/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



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

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) أن الفئة العمرية غالبية أفراد عينة الدراسة 31 _ 40 سنة حيث بلغ عددهم في عينة الدراسة (80) فرداً وبنسبة (50.0%) ، يليهم الذين فئاتهم العمرية 41 _ 50 سنة حيث بلغ عددهم (46) فرداً وبنسبة (28.8%)، وبلغ عدد الأفراد

الذين فئاتهم العمرية 30 سنة فأقل (23) فردا وبنسبة (14.4%) من العينة الكلية، (11) افراد وبنسبة (6.9%) كان فئاتهم العمرية اكثر من 50 سنة.

2. المؤهل العلمي

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

جدول رقم (2/2/3)

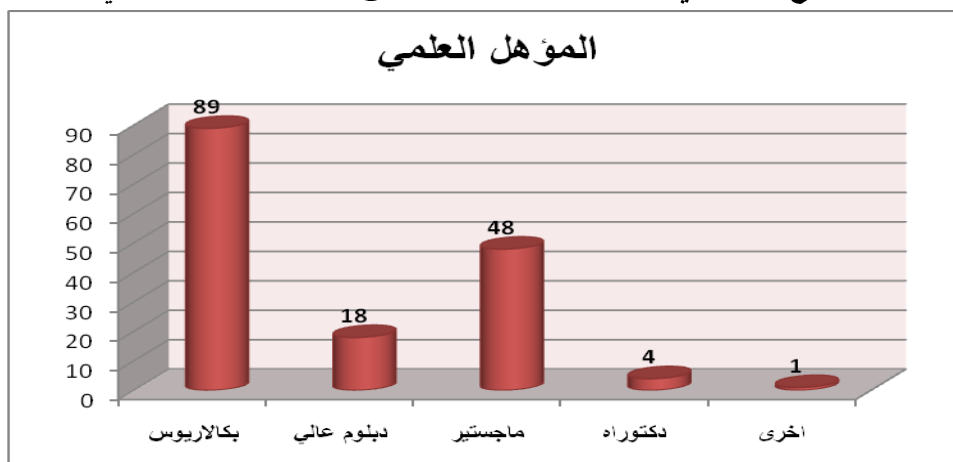
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
بكالوريوس	89	55.6%
دبلوم عالي	18	11.3%
ماجستير	48	30.0%
دكتوراه	4	2.5%
اخرى	1	0.6%
المجموع	160	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

شكل رقم (2/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



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

يتبين من الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3) أن غالبية افراد الدراسة لهم مؤهل علمي بكالوريوس اذ بلغ عددهم في العينة (89) فردا بنسبة (55.6%) ، يليهم الذين لديهم مؤهل علمي ماجستير حيث بلغ عددهم (48) فردا وبنسبة (30.0%) ، كما تضمنت العينة على (18) فردا بنسبة (11.3%) كان لديهم مؤهل علمي دبلوم عالي، (4) افراد وبنسبة (2.5%) كان لديه مؤهل علمي دكتوراه، كما تضمنت العينة على فردا واحدا بنسبة (0.6%) كان لديه مؤهل علمي اخر.

3. المؤهل المهني

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

جدول رقم (3/2/3)

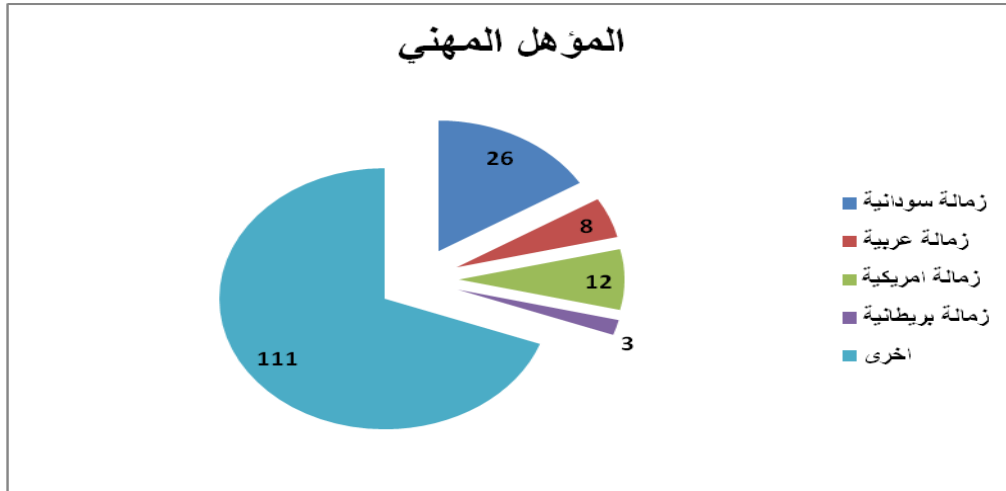
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

المؤهل المهني	العدد	النسبة المئوية
زمالة سودانية	26	16.3%
زمالة عربية	8	5.0%
زمالة أمريكية	12	7.5%
زمالة بريطانية	3	1.9%
أخرى	111	69.4%
المجموع	160	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

شكل رقم جدول رقم (3/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني



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

يتبين من الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة توجد لديهم مؤهلات مهنية أخرى حيث بلغ عدد هؤلاء (111) فرداً بنسبة (69.4%) ، يليهم الذين لديهم مؤهل مهني زمالة سودانية حيث بلغ عددهم في العينة (26) فرداً بنسبة (16.3%) ، (12) افراد بنسبة (7.5%) كان لديهم مؤهل مهني زمالة أمريكية، كما تضمنت العينة على (8) افراد بنسبة (5.0%) كان لديه مؤهل مهني زمالة عربية، (3) افراد بنسبة (1.9%) كان لديهم مؤهل مهني زمالة بريطانية.

4.المسمى الوظيفي

يوضح الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (4/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي.

جدول رقم (4/2/3)

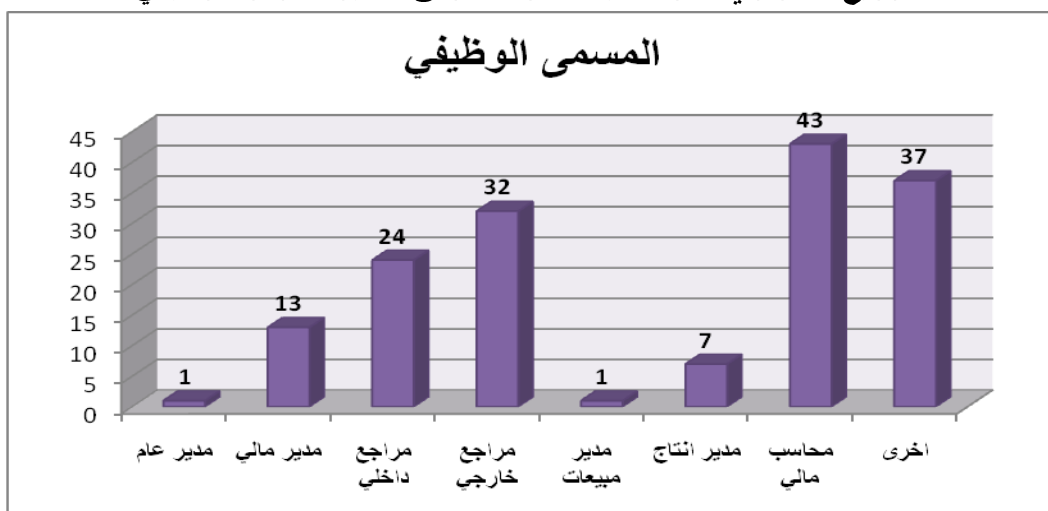
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي

المسمى الوظيفي	العدد	النسبة المئوية
مدير عام	1	%0.6
مدير مالي	13	%8.1
مراجع داخلي	24	%15.0
مراجع خارجي	32	%20.0
مدير مبيعات	1	%1.9
مدير إنتاج	7	%4.4
محاسب مالي	43	%26.9
اخرى	37	%23.1
المجموع	160	%100

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

شكل رقم (4/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي



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

يظهر الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (4/2/3)، أن غالبية افراد الدراسة مركزهم الوظيفي محاسب مالي حيث بلغ عددهم في العينة (43) فردا وبنسبة (26.9%)، يليهم الذين لديهم مراكز وظيفية اخرى حيث بلغ عددهم في العينة (37) فردا بنسبة (23.1%) من العينة الكلية، (32) فردا وبنسبة (20.0%)

كان مركزهم الوظيفي مراجع خارجي ، كما تضمنت العينة على (24) افراد بنسبة (15.0%) مركزهم الوظيفي مراجع داخلي، (13) افراد وبنسبة (8.1%) كان مركزهم الوظيفي مدير مالي، كما تضمنت العينة على (7) افراد وبنسبة (4.4%) كان لديه مركز وظيفي مدير إنتاج، فردا واحدا وبنسبة (0.6%) كان مركزه الوظيفي مدير عام ويتساوى معه من لديه مركز وظيفي مدير مبيعات.

5. التخصص العلمي

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

جدول رقم (5/2/3)

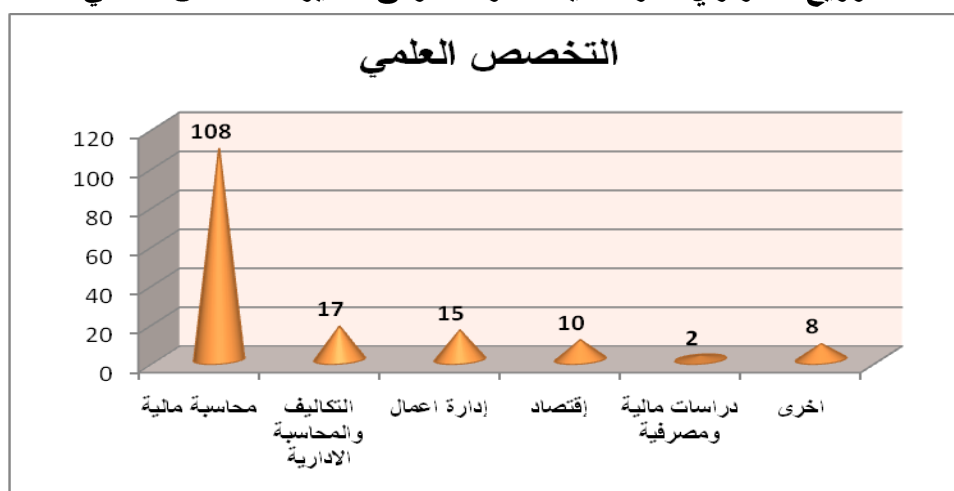
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية
محاسبة مالية	108	67.5%
التكاليف والمحاسبة الادارية	17	10.6%
إدارة اعمال	15	9.4%
إقتصاد	10	6.3%
دراسات مالية ومصرفية	2	1.3%
اخرى	8	5.0%
المجموع	160	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

شكل رقم (5/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



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

يتبين من الجدول رقم (5/1/3) والشكل رقم (5/1/3) أن غالبية افراد الدراسة لهم تخصص علمي محاسبة مالية اذ بلغ عددهم في العينة (108) فردا بنسبة (67.5%) ، يليهم الذين لديهم تخصص علمي

التكاليف والمحاسبة الادارية حيث بلغ عددهم (17) فردا وبنسبة (10.6%)، كما تضمنت العينة على (15) افراد بنسبة (9.4%) كان لديهم تخصص علمي ادارة اعمال، (10) افراد بنسبة (6.3%) كان لديهم تخصص علمي اقتصاد ، كما تضمنت العينة على (8) افراد بنسبة (5.0%) كان لديهم تخصصات علمية اخرى ، فردين وبنسبة (1.3%) كان لديهم تخصص علمي دراسات مالية ومصرفية.

6. سنوات الخبرة

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

جدول رقم (6/2/3)

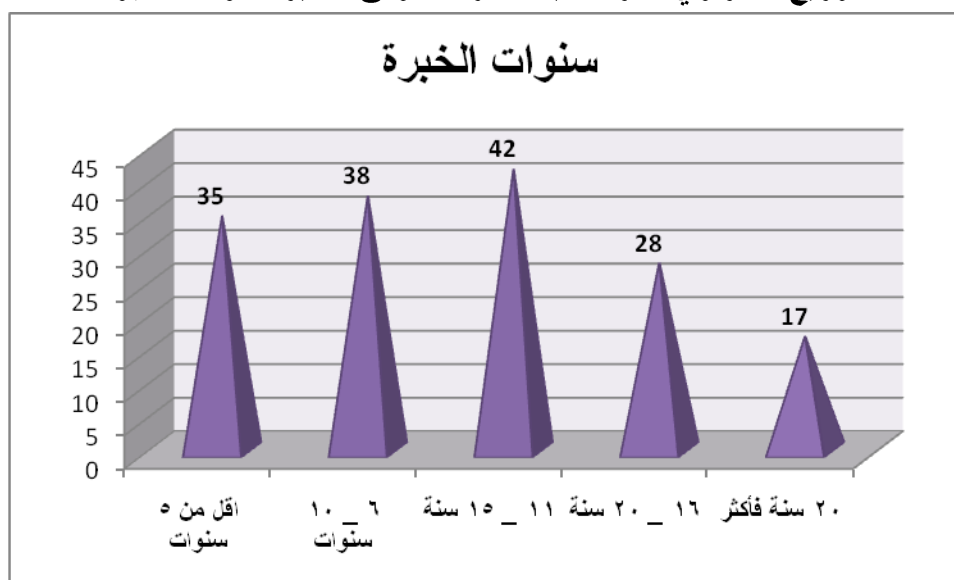
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
اقل من 5 سنوات	35	21.9%
6 _ 10 سنوات	38	23.8%
11 _ 15 سنة	42	26.3%
16 _ 20 سنة	28	17.5%
20 سنة فأكثر	17	10.6%
المجموع	160	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

شكل رقم (6/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



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

يتبين من الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (6/2/3) أن غالبية افراد عينة الدراسة لديهم سنوات خبرة 11 _ 15 سنة حيث بلغ عددهم في عينة الدراسة (42) فردا بنسبة (26.3%)، يليهم الذين لديهم سنوات خبرة من 6 _ 10 سنوات حيث بلغ عددهم (38) فردا بنسبة (23.8%)، كما تضمنت العينة على (35) فردا بنسبة (21.9%) كان لديهم سنوات خبرة اقل من 5 سنوات، كما تضمنت العينة على (28) فردا بنسبة (17.5%) كان لديهم سنوات خبرة 16 _ 20 سنة، (17) فردا وبنسبة (10.6%) كان لديهم سنوات خبرة 20 سنة فأكثر.

خامساً: تطبيق أداة الدراسة

لجأ الباحث بعد التأكد من ثبات وصدق الاستبيان إلى توزيعه على عينة الدراسة المقررة (63) فرداً، وقد تم تفريغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدها الباحث لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب وتم تفريغ البيانات في الجداول الآتية.

التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

التحليل الوصفي لعبارات الفرضية الاول:

التحليل الوصفي لعبارات توجد علاقة ذات دلالة احصائية في تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة تساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية: يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات الفرضية لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم عبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (7/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الاول

ت	العبارة	التكرار والنسبة %				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يعتبر تطبيق المنشآت الصناعية اسلوب التكلفة المستهدفة كاحد اساليب الادارة الإستراتيجية للتكلفة الذي يؤدي الى تقدير اكثر دقة لتكلفة المنتجات.	76 %47.5	74 %46.3	7 %4.4	3 %1.9	0 %0.0
2	يعتبر تطبيق المنشآت الصناعية اسلوب التكلفة المستهدفة كاحد اساليب الادارة الإستراتيجية للتكلفة الى تخفيض التكلفة في مرحلة التصميم.	43 %26.9	81 %50.6	27 %16.9	7 %4.4	2 %1.3

3	تستخدم اسلوب التكلفة المستهدفة كأداة للرقابة كونها تطبق في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتجات والتي تتميز بها عن التكاليف المعيارية التي تطبق عند مرحلة الإنتاج.	61	74	18	7	0
		%38.1	%46.3	%11.3	%4.4	%0.0
4	يعتبر تطبيق المنشآت الصناعية اسلوب التكلفة المستهدفة كأحد اساليب الادارة الإستراتيجية للتكلفة يؤدي الى تحقيق الرقابة على التكاليف.	57	84	18	1	0
		%35.6	%52.5	%11.3	%0.6	%0.0
5	يؤدي تطبيق المنشآت الصناعية اسلوب التكلفة المستهدفة كأحد اساليب الادارة الإستراتيجية للتكلفة الى تحقيق مستوى معين من خفض التكلفة.	45	84	18	1	0
		%28.1	%52.5	%11.3	%0.6	%0.0
6	تقوم المنشآت الصناعية بتدريب العمال لتمكينهم من الرقابة المترامنة على الإنتاج.	47	74	27	9	3
		%24.4	%46.3	%16.9	%5.6	%1.9
7	يتم في المنشآت الصناعية متابعة وفحص انشطة العمليات الإنتاجية للتأكد من ان التصنيع يتم بأعلى كفاءة ممكنة ودون تجاوز للتكلفة القصوى المسموح بها.	60	70	20	10	0
		%37.5	%43.8	%12.5	%6.3	%0.0
8	تسعى ادارة المنشآت الصناعية الى التطوير والتحسين في عمليات التصنيع من خلال فرض نظام التكلفة المستهدفة.	42	87	28	3	0
		%26.3	%54.4	%17.5	%1.9	%0.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح للباحث من الجدول رقم (7/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات توجد علاقة ذات دلالة احصائية في تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة تساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية (أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوأفق).

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

جدول رقم (8/2/3)

الوسيط والإنحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

ت	العبرة	الوسيط	الإنحراف المعياري	التفسير
1	يعتبر تطبيق المنشآت الصناعية أسلوب التكلفة المستهدفة كاحد اساليب الادارة الإستراتيجية للتكلفة الذي يؤدي الى تقدير اكثر دقة لتكلفة المنتجات.	4	0.664	موافق
2	يعتبر تطبيق المنشآت الصناعية أسلوب التكلفة المستهدفة كاحد اساليب الادارة الإستراتيجية للتكلفة الى تخفيض التكلفة في مرحلة التصميم.	4	0.854	موافق
3	تستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة كاداة للرقابة كونها تطبق في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتجات والتي تتميز بها عن التكاليف المعيارية التي تطبق عند مرحلة الإنتاج.	4	0.800	موافق
4	يعتبر تطبيق المنشآت الصناعية أسلوب التكلفة المستهدفة كاحد اساليب الادارة الإستراتيجية للتكلفة يؤدي الى تحقيق الرقابة على التكاليف.	4	0.666	موافق
5	يؤدي تطبيق المنشآت الصناعية أسلوب التكلفة المستهدفة كاحد اساليب الادارة الإستراتيجية للتكلفة الى تحقيق مستوى معين من خفض التكلفة.	4	0.754	موافق
6	تقوم المنشآت الصناعية بتدريب العمال لتمكينهم من الرقابة المتزامنة على الإنتاج.	4	0.927	موافق
7	يتم في المنشآت الصناعية متابعة وفحص أنشطة العمليات الإنتاجية للتأكد من ان التصنيع يتم بأعلى كفاءة ممكنة ودون تجاوز للتكلفة القصوى المسموح بها.	4	0.860	موافق
8	تسعى ادارة المنشآت الصناعية الى التطوير والتحسين في عمليات التصنيع من خلال فرض نظام التكلفة المستهدفة.	4	0.716	موافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

من الجدول (8/2/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات توجد علاقة ذات دلالة احصائية في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية.

2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.66 – 0.92) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

التحليل الوصفي لعبارات الفرضية الثاني:

التحليل الوصفي لعبارات توجد علاقة ذات دلالة احصائية في تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يوفر معلومات ملائمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الادارية في المنشآت الصناعية السودانية: يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير المستقل لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (9/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثاني

ت	العبارة	التكرار والنسبة %				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	اسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في الحصول على كافة المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات لضمان فاعلية القرارات الادارية المتخذة من قبل المنشآت الصناعية.	56 %35.0	71 %44.4	24 %15.0	2 %1.3	7 %4.4
2	اسلوب التكلفة المستهدفة يعتمد على اسلوب المفاضلة بين البدائل المختلفة عند اتخاذ القرارات الادارية في المنشآت الصناعية.	44 %27.5	89 %55.6	18 %11.3	5 %3.1	4 %2.5
3	توجه المنشآت الصناعية جميع الادارات نحو تخفيض التكاليف للوصول الي اسلوب التكلفة المستهدفة وبما لا يؤثر على جودة المنتج.	58 %36.3	67 %41.9	27 %16.9	7 %4.4	1 %0.6
4	اسلوب التكلفة المستهدفة تراعي الظروف الداخلية والخارجية في المنشآت الصناعية عند عملية اتخاذ القرارات الادارية .	42 %26.3	97 %60.6	19 %11.9	0 %0.0	2 %1.3
5	اسلوب التكلفة المستهدفة تساعد في اتخاذ القرارات الادارية من خلال اختيار البديل الافضل الذي يحل المشكلة ويحقق الأهداف المنشآت الصناعية.	52 %32.5	84 %52.5	18 %11.3	3 %1.9	3 %1.9

6	الارتفاع في الاسعار بشكل مستمر وصعوبة التنبؤ بها يجعل من الصعب تبني تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة.	56	74	24	3	3
		%35.0	%46.3	%15.0	%1.9	%1.9
7	صعوبة التنبؤ بالمنافسين الجدد في المستقبل اضافة الى المنافسين الحاليين ، يضعف الحاجة الى تبني اسلوب التكلفة المستهدفة.	44	66	32	3	15
		%27.5	%41.3	%20.0	%1.9	%9.4
8	تعمل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف وتحديد السعر وهامش الربح الذى تسعى المنشآت الصناعية الى تحقيقه.	43	89	22	3	3
		%26.9	%55.6	%13.8	%1.9	%1.9

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح للباحث من الجدول رقم (9/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات توجد علاقة ذات دلالة احصائية في تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يوفر معلومات ملائمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الادارية في المنشآت الصناعية السودانية(أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق).

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

جدول رقم (10/2/3)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثاني

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	اسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في الحصول على كافة المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات لضمان فاعلية القرارات الادارية المتخذة من قبل المنشآت الصناعية.	4	0.974	موافق
2	اسلوب التكلفة المستهدفة يعتمد على اسلوب المفاضلة بين البدائل المختلفة عند اتخاذ القرارات الادارية في المنشآت الصناعية.	4	0.861	موافق
3	توجه المنشآت الصناعية جميع الادارات نحو تخفيض التكاليف للوصول الي اسلوب التكلفة المستهدفة وبما لا يؤثر على جودة المنتج.	4	0.872	موافق

4	اسلوب التكلفة المستهدفة تراعي الظروف الداخلية والخارجية في المنشآت الصناعية عند عملية اتخاذ القرارات الادارية .	4	0.697	موافق
5	اسلوب التكلفة المستهدفة تساعد في اتخاذ القرارات الادارية من خلال اختيار البديل الافضل الذي يحل المشكلة ويحقق الأهداف المنشآت الصناعية.	4	0.822	موافق
6	الارتفاع في الاسعار بشكل مستمر وصعوبة التنبؤ بها يجعل من الصعب تبني تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة.	4	0.859	موافق
7	صعوبة التنبؤ بالمنافسين الجدد في المستقبل اضافة الى المنافسين الحاليين ، يضعف الحاجة الى تبني اسلوب التكلفة المستهدفة.	4	1.159	موافق
8	تعمل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف وتحديد السعر وهامش الربح الذي تسعى المنشآت الصناعية الى تحقيقه.	4	0.808	موافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

من الجدول (10/2/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات توجد علاقة ذات دلالة احصائية في تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يوفر معلومات ملائمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الادارية في المنشآت الصناعية السودانية.

2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.69 - 1.15) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

التحليل الوصفي لعبارات الفرضية الثالث:

التحليل الوصفي لعبارات توجد علاقة ذات دلالة احصائية في تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط يؤثر في تحقيق الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية: يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير المستقل لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (11/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالث

ت	العبرة	التكرار والنسبة %				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	التكلفة على اساس النشاط كأحد اساليب الادارة الإستراتيجية للتكلفة تساعد في تحقيق كفاءة الرقابة عن طريق الجدولة والتوجيه والاشراف في المنشآت الصناعية.	60 37.5%	78 48.8%	19 11.9%	3 1.9%	0 0.6%
2	تساعد التكلفة على اساس النشاط تفعيل عملية الرقابة لتحديد مدى النجاح في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشآت الصناعية.	56 35.0%	82 51.3%	21 13.1%	1 0.6%	0 0.0%
3	التكلفة على اساس النشاط تساعد في تخفيض التكلفة وتحقيق ميزة تنافسية بفاعلية لدى المنشآت الصناعية.	56 35.0%	73 45.6%	22 13.8%	7 4.4%	2 1.3%
4	التكلفة على اساس النشاط تساعد في تحديد المعايير الملائمة التي توضح كيفية ادارة الانشطة او العمليات اللازمة لتحقيق الهدف في المنشآت الصناعية.	39 24.4%	88 55.0%	29 18.1%	4 2.5%	0 0.0%
5	التكلفة على اساس النشاط تساعد في استخدام اسلوب الموازنة التخطيطية لتحقيق الرقابة الفعالة لدى المنشآت الصناعية.	53 33.1%	79 49.4%	21 13.1%	2 1.3%	5 3.1%
6	التكلفة على اساس النشاط تقدم معلومات التي تساعد الادارة على تحقيق الارباح وتدعيم المركز التنافسي في المدى الطويل في المنشآت الصناعية.	49 30.6%	77 48.1%	27 16.9%	4 2.5%	3 1.9%

7	التكلفة على اساس النشاط تساعد في تسجيل الأداء الفعلي ومقارنته بالمعيير المحددة وتحديد الانحرافات واعداد تقارير الأداء الملائمة في المنشآت الصناعية.	59	79	18	3	1
		36.9%	49.4%	11.3%	1.9%	0.6%
8	التكلفة على اساس النشاط تساعد في تحديد المعايير التي سيتم في ضوءها متابعة الأداء وعمليات التنفيذ في المنشآت الصناعية.	39	78	37	6	0
		24.4%	48.8%	23.1%	3.8%	0.0%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح للباحث من الجدول رقم (11/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات لعبارات تخطيط التكاليف بالمنشأة الصناعية (أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق).

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

جدول رقم (12/2/3)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	التكلفة على اساس النشاط كأحد اساليب الادارة الإستراتيجية للتكلفة تساعد في تحقيق كفاءة الرقابة عن طريق الجدولة والتوجيه والاشراف في المنشآت الصناعية.	4	0.724	موافق
2	تساعد التكلفة على اساس النشاط تفعيل عملية الرقابة لتحديد مدى النجاح في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشآت الصناعية.	4	0.683	موافق
3	التكلفة على اساس النشاط تساعد في تخفيض التكلفة وتحقيق ميزة تنافسية بفاعلية لدى المنشآت الصناعية.	4	0.879	موافق
4	التكلفة على اساس النشاط تساعد في تحديد المعايير الملائمة التي توضح كيفية ادارة الانشطة او العمليات اللازمة لتحقيق الهدف في المنشآت الصناعية.	4	0.727	موافق

5	التكلفة على اساس النشاط تساعد في استخدام اسلوب الموازنة التخطيطية لتحقيق الرقابة الفعالة لدى المنشآت الصناعية.	4	0.893	موافق
6	التكلفة على اساس النشاط تقدم معلومات التي تساعد الادارة على تحقيق الارباح وتدعيم المركز التنافسي في المدى الطويل في المنشآت الصناعية.	4	0.865	موافق
7	التكلفة على اساس النشاط تساعد في تسجيل الأداء الفعلي ومقارنته بالمعير المحددة وتحديد الانحرافات واعداد تقارير الأداء الملائمة في المنشآت الصناعية.	4	0.759	موافق
8	التكلفة على اساس النشاط تساعد في تحديد المعايير التي سيتم في ضوءها متابعة الأداء وعمليات التنفيذ في المنشآت الصناعية.	3	0.791	محايد

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

من الجدول (12/2/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات توجد علاقة ذات دلالة احصائية في تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط يؤثر في تحقيق الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية.
2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.68 – 0.89) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها

التحليل الوصفي لعبارات الفرضية الرابع:

التحليل الوصفي لعبارات توجد علاقة ذات دلالة احصائية في تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط يؤثر في عملية اتخاذ القرارات الادارية في المنشآت الصناعية السودانية: يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير المستقل لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (13/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الرابعة

ت	العبارة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	التكلفة على اساس النشاط كاحد اساليب الادارة الإستراتيجية للتكلفة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الادارية في المنشآت الصناعية.	77 %48.1	70 %43.8	10 %6.3	2 %1.3

2	التكلفة على اساس النشاط كاحد اساليب الادارة الإستراتيجية للتكلفة يساعد في توفير معلومات مهمة لمتخذي القرارات الرقابية في المنشآت الصناعية.	63	79	16	2	0
		%39.4	%49.4	%10.0	%1.3	%0.0
3	مسببات التكلفة على اساس النشاط تساعد في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الادارية في المنشآت الصناعية.	53	77	23	7	0
		%33.1	%48.1	%14.4	%4.4	%0.0
4	توفر مسببات التكلفة على اساس النشاط معلومات مالية وغير مالية تساعد المنشآت الصناعية في تحديد الانشطة الجديدة التي تمكن المنشآت من تحسين ادائها المستقبلي.	55	75	27	3	0
		%34.4	%46.9	%16.9	%1.9	%0.0
5	التكلفة على اساس النشاط توفر معلومات ملائمة تساعد الادارة على اتخاذ القرارات في مجالات التخطيط والتوجيه والرقابة وتقييم الأداء في المنشآت الصناعية.	52	90	15	3	0
		%32.5	%56.3	%9.4	%1.9	%0.0
6	التكلفة على اساس النشاط تساعد في اشراك العاملين في عملية اتخاذ القرارات الادارية وتمكينهم في المنشآت الصناعية.	42	69	40	7	2
		%26.3	%43.1	%25.0	%4.4	%1.3
7	التكلفة على اساس النشاط تساعد في تحليل البيئة الداخلية والخارجية مما يجعل عملية اتخاذ القرارات الادارية تستند الى الدقة والموضوعية في المنشآت الصناعية.	42	86	23	9	0
		%26.3	%53.8	%14.4	%5.6	%0.0
8	التكلفة على اساس النشاط تدعم القدرة التنافسية في المنشآت الصناعية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد.	46	74	31	6	3
		%28.8	%46.3	%19.4	%3.8	%1.9

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح للباحث من الجدول رقم (13/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات توجد علاقة ذات دلالة احصائية في تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط يؤثر في عملية اتخاذ القرارات الادارية في المنشآت الصناعية السودانية (أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق) وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير المستقل ، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (14/2/3)

الوسيط والإنحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الرابعة

ت	العبرة	الوسيط	الإنحراف المعياري	التفسير
1	التكلفة على أساس النشاط كأحد أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية.	4	0.716	موافق
2	التكلفة على أساس النشاط كأحد أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة يساعد في توفير معلومات مهمة لمتخذي القرارات الرقابية في المنشآت الصناعية.	4	0.689	موافق
3	مسببات التكلفة على أساس النشاط تساعد في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية.	4	0.803	موافق
4	توفر مسببات التكلفة على أساس النشاط معلومات مالية وغير مالية تساعد المنشآت الصناعية في تحديد الأنشطة الجديدة التي تمكن المنشآت من تحسين أدائها المستقبلي.	4	0.756	موافق
5	التكلفة على أساس النشاط توفر معلومات ملائمة تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات في مجالات التخطيط والتوجيه والرقابة وتقييم الأداء في المنشآت الصناعية.	4	0.680	موافق
6	التكلفة على أساس النشاط تساعد في إشراك العاملين في عملية اتخاذ القرارات الإدارية وتمكينهم في المنشآت الصناعية.	4	0.890	موافق
7	التكلفة على أساس النشاط تساعد في تحليل البيئة الداخلية والخارجية مما يجعل عملية اتخاذ القرارات الإدارية تستند إلى الدقة والموضوعية في المنشآت الصناعية.	4	0.797	موافق
8	التكلفة على أساس النشاط تدعم القدرة التنافسية في المنشآت الصناعية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد.	4	0.896	موافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

من الجدول (14/2/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الرابعة (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات توجد علاقة ذات دلالة احصائية في تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط يؤثر في عملية اتخاذ القرارات الادارية في المنشآت الصناعية السودانية.
 2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.68 – 0.90) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.
- التحليل الوصفي لعبارات الفرضية الخامس:**

التحليل الوصفي لعبارات توجد علاقة ذات دلالة احصائية في تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد تساعد في تطوير عملية الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية: يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير المستقل لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي.

جدول (15/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الخامسة

ت	العبارة	التكرار والنسبة %				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	ان تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد كأحد اساليب الادارة الإستراتيجية للتكلفة في المنشآت الصناعية يتطلب الاعتماد على نظام تدفق الإنتاج والرقابة على التكاليف.	69 %43.1	71 %44.4	12 %7.5	8 %5.0	0 %0.0
2	ان تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية يؤدي الى تبسيط أنشطة الإنتاج والتخلص من الأنشطة غير الضرورية.	60 %37.5	81 %50.6	15 %9.4	4 %2.5	0 %0.0
3	ان تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية يؤدي الى خفض حجم المخزون الى اقل حجم ممكن وبالتالي تساعد في عملية الرقابة على التكاليف.	57 %35.6	71 %44.4	24 %15.0	5 %3.1	3 %1.9

4	ان تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية يؤدي الى تسهيل عملية الرقابة على التكاليف.	62 %38.8	69 %43.1	23 %14.4	6 %3.8	0 %0.0
5	يؤدي تطبيق المنشآت الصناعية نظام الإنتاج في الوقت المحدد كأحد اساليب الادارة الإستراتيجية للتكلفة الى تحقيق مستوى معين من خفض التكلفة.	44 %27.5	80 %50.0	25 %5.6	4 %2.5	7 %4.4
6	ان تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية يتطلب تكلفة عالية لاعداد المحاسبين والاداريين والعمال والتعاملات مع الموردين.	54 %33.8	66 %41.3	22 %13.8	15 %9.4	3 %1.9
7	يتطلب تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية الاعتماد على عدد محدود من الموردين لتأمين احتياجات المنشآت من المواد الخام في الوقت المناسب.	36 %22.5	77 %48.1	31 %19.4	14 %8.8	2 %1.3
8	تسعى ادارة المنشآت الصناعية الى التطوير والتحسين في عمليات التصنيع من خلال فرض نظام الإنتاج في الوقت المحدد.	53 %33.1	60 %37.5	43 %26.9	1 %0.6	3 %1.9
9	ان تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية يتطلب اعادة ترتيب وتحسين المصنع لتسهيل عملية تطوير الرقابة على التكاليف.	43 %26.9	87 %54.4	25 %15.6	4 %2.5	1 %0.6

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح للباحث من الجدول رقم (15/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات تحليل علاقة ذات دلالة احصائية في تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد تساعد في تطوير عملية الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية (أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق.) وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير المستقل ، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي.

جدول رقم (16/2/3)

الوسيط والإنحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الخامسة

ت	العبرة	الوسيط	الإنحراف المعياري	التفسير
1	ان تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد كأحد اساليب الادارة الإستراتيجية للتكلفة في المنشآت الصناعية يتطلب الاعتماد على نظام تدفق الإنتاج والرقابة على التكاليف.	4	0.803	موافق
2	ان تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية يؤدي الى تبسيط أنشطة الإنتاج والتخلص من الأنشطة غير الضرورية.	4	0.720	موافق
3	ان تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية يؤدي الى خفض حجم المخزون الى اقل حجم ممكن وبالتالي تساعد في عملية الرقابة على التكاليف.	4	0.893	موافق
4	ان تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية يؤدي الى تسهيل عملية الرقابة على التكاليف.	4	0.813	موافق
5	يؤدي تطبيق المنشآت الصناعية نظام الإنتاج في الوقت المحدد كأحد اساليب الادارة الإستراتيجية للتكلفة الى تحقيق مستوى معين من خفض التكلفة.	4	0.963	موافق
6	ان تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية يتطلب تكلفة عالية لاعداد المحاسبين والاداريين والعمال والتعاملات مع الموردين.	4	1.015	موافق
7	يتطلب تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية الاعتماد على عدد محدود من الموردين لتأمين احتياجات المنشآت من المواد الخام في الوقت المناسب.	4	0.924	موافق
8	تسعى ادارة المنشآت الصناعية الى التطوير والتحسين في عمليات التصنيع من خلال فرض نظام الإنتاج في الوقت المحدد.	4	0.894	موافق
9	ان تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية يتطلب اعادة ترتيب وتحسين المصنع لتسهيل عملية تطوير الرقابة على التكاليف.	4	0.764	موافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

من الجدول (16/2/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الخامسة (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات توجد علاقة ذات دلالة احصائية في تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد تساعد في تطوير عملية الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية.

2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.72 – 1.01) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

التحليل الوصفي لعبارات الفرضية السادس:

التحليل الوصفي لعبارات توجد علاقة ذات دلالة احصائية في تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد توفر معلومات ملائمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الادارية في المنشآت الصناعية السودانية: يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير المستقل لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (17/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية السادسة

ت	العبارة	التكرار والنسبة %				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	ان تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد توفر معلومات ملائمة في عملية اتخاذ القرارات الادارية في المنشآت الصناعية.	72 %45.0	73 %45.6	12 %7.5	1 %0.6	2 %1.3
2	يؤدي تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية الي خفض الوقت والموارد في العملية الإنتاجية الامر الذي يؤدي الي تخفيض تكلفة الوحدة الإنتاجية.	49 %30.6	83 %51.9	15 %9.4	12 %7.5	1 %0.6
3	ان القائمين على نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية لديهم معرفة بأن الاحتفاظ بالمخزون يؤدي الى زيادة تكلفة الوحدة المنتجة وبالتالي تساعد في اتخاذ القرارات الادارية.	60 %37.5	58 %36.3	34 %21.3	4 %2.5	4 %2.5

4	ان القائمين على نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية لديهم معرفة بأن الاحتفاظ بالمخزون يؤدي الي الضياع والتلف وبالتالي تساعد في عملية اتخاذ القرارات الادارية.	63 %39.4	58 %36.3	31 %19.4	7 %4.4	1 %0.6
5	تعمل الادارة في المنشآت الصناعية على تطوير الانظمة التكاليف المطبقة في المنشآت والتحول نحو الانظمة في حساب تكلفة المنتج كنظام الإنتاج في الوقت المحدد.	37 %23.1	79 %49.4	41 %25.6	3 %1.9	0 %0.0
6	يؤدي تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية الى تحسين في نوعية المنتجات من خلال تخفيض وقت الانتظار للمنتج النهائي وبالتالي تساعد في عملية اتخاذ القرارات الادارية.	34 %21.3	91 %56.9	24 %15.0	8 %5.0	3 %1.9
7	يؤدي تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية الى إزالة الانشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.	45 %28.1	79 %49.4	30 %18.8	5 %3.1	1 %0.6
8	يتوفر لدى المنشآت الصناعية الخبرات والاختصاصات القادرة على عملية اتخاذ القرارات الادارية سليمة وفعالة في نظام الإنتاج في الوقت المحدد.	42 %26.3	76 %47.5	33 %20.6	7 %4.4	2 %1.3

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح للباحث من الجدول رقم (17/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات توجد علاقة ذات دلالة احصائية في تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد توفر معلومات ملائمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الادارية في المنشآت الصناعية السودانية (أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق) . وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير المستقل ، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (18/2/3)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية السادسة

ت	العبرة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	ان تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد توفر معلومات ملائمة في عملية اتخاذ القرارات الادارية في المنشآت الصناعية.	4	0.749	موافق
2	يؤدي تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية الي خفض الوقت والموارد في العملية الإنتاجية الامر الذي يؤدي الي تخفيض تكلفة الوحدة الإنتاجية.	4	0.871	موافق
3	ان القائمين على نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية لديهم معرفة بأن الاحتفاظ بالمخزون يؤدي الى زيادة تكلفة الوحدة المنتجة وبالتالي تساعد في اتخاذ القرارات الادارية.	4	0.958	موافق
4	ان القائمين على نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية لديهم معرفة بأن الاحتفاظ بالمخزون يؤدي الى الضياع والتلف وبالتالي تساعد في عملية اتخاذ القرارات الادارية.	4	0.903	موافق
5	تعمل الادارة في المنشآت الصناعية على تطوير الانظمة التكاليف المطبقة في المنشآت والتحول نحو الانظمة في حساب تكلفة المنتج كنظام الإنتاج في الوقت المحدد.	4	0.750	موافق
6	يؤدي تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية الى تحسين في نوعية المنتجات من خلال تخفيض وقت الانتظار للمنتج النهائي وبالتالي تساعد في عملية اتخاذ القرارات الادارية.	4	0.853	موافق
7	يؤدي تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية الى إزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.	4	0.809	موافق
8	يتوفر لدى المنشآت الصناعية الخبرات والاختصاصات القادرة على عملية اتخاذ القرارات الادارية سليمة وفعالة في نظام الإنتاج في الوقت المحدد.	4	0.870	موافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

من الجدول (18/2/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية السادسة (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات توجد علاقة ذات دلالة احصائية في تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد توفر معلومات ملائمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الادارية في المنشآت الصناعية السودانية.

2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.74 – 0.95) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

المبحث الثالث

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها بخصوص الإدارية الاستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية، حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة "موافق بشد"، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة "موافق"، والدرجة (3) كوزن لكل إجابة "محايد"، والدرجة (2) كوزن لكل إجابة "غير موافق"، والدرجة (1) كوزن لكل إجابة "غير موافق بشدة". إن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الاسمية إلى متغيرات كمية، وبعد ذلك سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط والمتعدد.

1. عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية " .

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن أسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقل ممثل بـ (X1) و تطبيق الرقابة على التكاليف كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (1/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق الرقابة على التكاليف

معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	0.823	4.577	معنوية
$\hat{B}_1$	0.796	5.326	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.75		
معامل التحديد (R^2)	0.56		
أختبار (F)	28.364		النموذج معنوي
$\hat{y} = 0.823 + 0.796 x_1$			

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح من جدول رقم (1/3/3) الآتي:

أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين أسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقلة وتحقيق الرقابة على التكاليف كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.75).

بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.56)، هذه القيمة تدل على ان اسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقلة تساهم بـ (56%) في تحقيق الرقابة على التكاليف (المتغير التابع). نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (28.364) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

0.796: متوسط تحقيق الرقابة على التكاليف عندما يكون اسلوب التكلفة المستهدفة يساوي صفراً.
0.823: وتعني زيادة اسلوب التكلفة المستهدفة وحدة واحدة في تحقيق الرقابة على التكاليف بـ 82%. مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة تساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية" قد تحققت.

2. عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يوفر في معلومات ملائمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية".
لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن اسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقل ممثل بـ (x_1) وتطبيق عملية اتخاذ القرارات الإدارية كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (2/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين اسلوب التكلفة المستهدفة و عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية

معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	2.010	9.079	معنوية
$\hat{B}_1$	0.890	8.540	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.77		
معامل التحديد (R^2)	0.59		
أختبار (F)	55.936		النموذج معنوي
$\hat{y} = 2.010 + 0.890 x_2$			

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح من جدول رقم (2/3/3) الآتي:

أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين ت اسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقلة وعملية اتخاذ القرارات الإدارية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.77).

بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.59)، هذه القيمة تدل على ان اسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقلة تساهم بـ (59%) في عملية اتخاذ القرارات الإدارية (المتغير التابع).
نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (28.364) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

2.010: متوسط عملية اتخاذ القرارات الإدارية عندما يكون اسلوب التكلفة المستهدفة يساوي صفراً.
0.890: وتعني زيادة اسلوب التكلفة المستهدفة وحدة واحدة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية بـ 89%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يوفر معلومات ملائمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية" قد تحققت.

3. عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تطبيق اسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤثر في تحقيق الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية".

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن اسلوب التكلفة المستهدفة على أساس النشاط كمتغير مستقل ممثل بـ (x_2) وتحقيق الرقابة على التكاليف كمتغير تابع ممثل بـ (y_3) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (3/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين اسلوب التكلفة على أساس النشاط وتحقيق الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية

معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	2.010	9.079	معنوية
$\hat{B}_1$	0.890	8.540	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.77		
معامل التحديد (R^2)	0.59		
أختبار (F)	55.936		النموذج معنوي
$\hat{y} = 2.010 + 0.890 x_2$			

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح من جدول رقم (3/3/3) الآتي:

أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط كمتغير مستقل وتحقيق الرقابة على التكاليف كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.77).

بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.59)، هذه القيمة تدل على ان أسلوب التكلفة على أساس النشاط كمتغير مستقلة تساهم بـ (59%) في تحقيق الرقابة على التكاليف (المتغير التابع). نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (55.936) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

2.010: متوسط تحقيق الرقابة على التكاليف عندما يكون أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساوي صفرًا.

0.890: وتعني زيادة أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحدة واحدة في تحقيق الرقابة على التكاليف بـ 89%. مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤثر في تحقيق الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية" قد تحققت.

4. عرض ومناقشة نتائج الفرضية الرابعة:

تنص الفرضية الرابعة من فرضيات الدراسة على الآتي:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤثر في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية".

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط كمتغير مستقل ممثل بـ (x_2) وعملية اتخاذ القرارات الإدارية كمتغير تابع ممثل بـ (y_2) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (4/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وعملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	3.379	1.951	$\hat{B}_0$
معنوية	0.000	4.074	0.540	$\hat{B}_1$
			0.71	معامل الارتباط (R)
			0.50	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			20.540	أختبار (F)
$\hat{y}_2 = 1.951 + 0.540 x_2$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح من جدول رقم (4/3/3) الآتي:

أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط كمتغير مستقلة وعملية اتخاذ القرارات الإدارية كمتغير تابع، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط (0.71).

بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.50)، هذه القيمة تدل على ان أسلوب التكلفة على أساس النشاط كمتغير مستقلة تساهم بـ (50%) في عملية اتخاذ القرارات الإدارية (المتغير التابع). نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (20.628) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

1.951: متوسط عملية اتخاذ القرارات الإدارية عندما يكون أسلوب التكلفة سعل على أساس النشاط يساوي صفراً.

0.540: وتعني زيادة أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحدة واحدة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية بـ 54%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الرابعة والتي نصت على أن: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤثر في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية" قد تحققت.

5. عرض ومناقشة نتائج الفرضية الخامسة:

تنص الفرضية الخامسة من فرضيات الدراسة على الآتي:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد تساعد في تطوير عملية الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية".

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد كمتغير مستقل ممثل بـ (x2) وعملية كمتغير تابع ممثل بـ (y2) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (5/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد وتطوير عملية الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	3.584	1.903	$\hat{B}_0$
معنوية	0.000	4.053	0.534	$\hat{B}_1$
			0.70	معامل الارتباط (R)
			0.49	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			18.424	أختبار (F)
$\hat{y}_1 = 1.903 + 0.534 x_3$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح من جدول رقم (5/3/3) الآتي :

أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين أسلوب تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد كمتغير مستقلة وتطوير عملية الرقابة كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.700). بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.49)، هذه القيمة تدل على أن أسلوب تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد كمتغير مستقل تساهم بـ (49%) في تطوير عملية الرقابة (المتغير التابع). نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (20.628) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

1.903: متوسط تطوير عملية الرقابة عند أسلوب تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد يساوي صفراً. 0.534: وتعني زيادة أسلوب تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد وحدة واحدة عملية تطوير عملية الرقابة بـ 53%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الخامسة والتي نصت على أن: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد تساعد في تطوير عملية الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية " قد تحققت.

6. عرض ومناقشة نتائج الفرضية السادسة:

تنص الفرضية السادسة من فرضيات الدراسة على الآتي:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد توفر معلومات ملائمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية".

للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد كمتغير مستقل ممثل بـ (x3) وعملية اتخاذ القرارات الإدارية كمتغير تابع ممثل بـ (y2) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (6/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أسلوب تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد وعملية اتخاذ القرارات الإدارية

معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	3.453	0.000	معنوية
$\hat{B}_1$	4.973	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.76		
معامل التحديد (R^2)	0.58		
أختبار (F)	24.734		النموذج معنوي
$\hat{y}_2 = 0.862 + 0.711x_3$			

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح من جدول رقم (6/3/3) الآتي:

أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين أسلوب تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد كمتغير مستقلة وتطوير عملية اتخاذ القرارات الإدارية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.76).

بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.58)، هذه القيمة تدل على أن أسلوب تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد كمتغير مستقلة تساهم بـ (58%) في عملية اتخاذ القرارات الإدارية (المتغير التابع). نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (24.734) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

0.852: متوسط عملية اتخاذ القرارات الإدارية عندما سلوب تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد يساوي صفراً.

0.711: وتعني زيادة سلوب تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد وحدة واحدة عملية اتخاذ القرارات الإدارية بـ 71%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة السادسة والتي نصت على أن توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد توفر معلومات ملائمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية" قد تحققت.

عرض ومناقشة نتائج الانحدار الخطي المتعدد:

جدول رقم (7/3/3)

يوضح متغيرات الدراسة

الرمز	المتغير	الصفة
y1	تحقيق الرقابة على التكاليف	تابع
y2	عملية اتخاذ القرارات الإدارية	تابع
X1	تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة	مستقل
X2	تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط	مستقل
X3	تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد	مستقل

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب التكلفة على أساس النشاط وتطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تحقيق الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية"

جدول رقم (8/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير اسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب التكلفة على أساس النشاط واسلوب نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تحقيق الرقابة على التكاليف

معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	0.186	4.141	معنوية
$\hat{B}_1$	0.256	5.232	معنوية
$\hat{B}_2$	0.258	6.156	معنوية
$\hat{B}_3$	0.385	7.202	معنوية
معامل الارتباط المتعدد (R)	0.85		
معامل التحديد (R^2)	0.72		
أختبار (F)	42.235		النموذج معنوي
النموذج $\hat{y}_1 = 0.186 + 0.256 x_1 + 0.258 x_2 + 0.385 x_3$			

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح من جدول رقم (8/3/3) الآتي:

أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين اسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب التكلفة على أساس النشاط وتطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في تحقيق الرقابة على التكاليف ، حيث بلغت قيم معامل الارتباط المتعدد (0.85).

بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.72)، هذه القيمة تدل على ان اسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب التكلفة على أساس النشاط وتطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد كمغيرات مستقلة تساهم (66%) في تحقيق الرقابة على التكاليف (المتغير التابع).

نموذج الانحدار المتعدد معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (42.235) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

من النتائج اعلاه نجد ان جميع معاملات الانحدار (B) معنوية ال اسلوب التكلفة المستهدفة ، بلغت قيمة (t) المحسوبة (5.232) وهي عند مستوى أقل (0.000)، اسلوب التكلفة على أساس النشاط بلغت قيمة (t) المحسوبة (6.156) وهي عند مستوى أقل من (0.000)، تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد بلغت قيمة (t) المحسوبة (7.202) وهي عند مستوى أقل من (0.000). وهذه النتيجة تدل على وجود تأثير معنوي من قبل المتغيرات المستقلة (اسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب التكلفة على أساس النشاط وتطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد) على المتغير التابع (تحقيق الرقابة على التكاليف).

تقييم النموذج:

اختبار الارتباط الذاتي والتدخل الخطي المتعدد والتوزيع الطبيعي

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

جدول رقم (9/3/3)

أختبار الارتباط الذاتي والتدخل الخطي المتعدد والتوزيع الطبيعي

المتغيرات المستقلة	التباين المسموح به Tolerance	معامل التضخم التباين VIF	معامل الالتواء Skewness	الخطأ المعياري	نسبة معامل الالتواء الى الخطأ المعياري	Durbin-Watson
اسلوب التكلفة المستهدفة	0.475	2.107	0.148	0.196	0.755	2.232
اسلوب التكلفة على أساس النشاط	0.684	1.461	0.483		2.064	
تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد	0.485	2.063	0.031		0.158	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

1. أختبار الارتباط الذاتي (Auto correlation):

تم إجراء اختبار الارتباط الذاتي للاخطاء العشوائية باستخدام إحصائية داربن واتسن (DW) بمستوى دلالة 5% ودرجة حرية (n=116) و (P=4) فان إحصائية DW=2.232 تشير الى عدم وجود ارتباط ذاتي بين الاخطاء العشوائية.

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

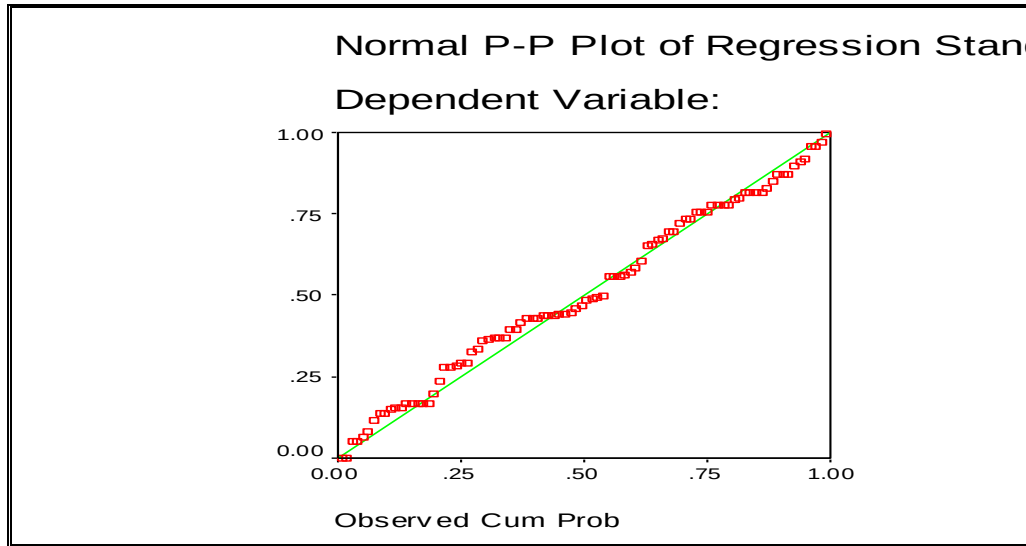
للتحقق من مشكلة التداخل الخطيين المتغيرات المستقلة إجراء الاختبار بواسطة إحصائية (VIF/Variance Inflation Factor) نجد جميع قيم VIF للمتغيرات المستقلة أقل من 10 وهذا يعني ان النموذج لايعاني من مشكلة التداخل الخطي اي عدم وجود ارتباط عال بين المتغيرات المستقلة.

3. أختبار التوزيع الطبيعي (Normal Distribution):

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

شكل رقم (1/3/3)

اختبار التوزيع الطبيعي لجميع المتغيرات المستقلة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

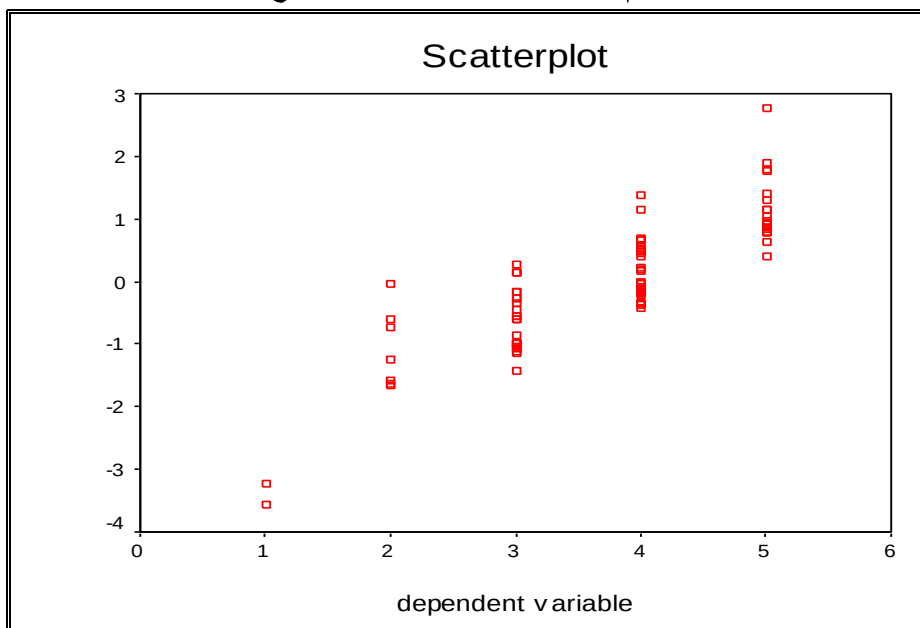
من الشكل (1/3/3)، نلاحظ أن معظم النقاط تتجمع تقريباً بمحاذاة الخط المستقيم مما يشير إلى أن البواقي تتوزع طبيعياً بمتوسط يساوي صفر.

3. عدم تجانس التباين

للتحقق من نموذج الانحدار الخطي المتعدد أنه 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 الشكل التالي:

شكل رقم (2/3/3)

عدم تجانس التباين للمتغير التابع



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

من الشكل (2/3/3) نلاحظ أن النقاط توزع بشكل شريط أفقي متساوي حول الصفر ، مما يدل على أن النموذج لا يعاني من مشكلة تجانس الخطأ العشوائي. ويمكن تلخيص نتائج ترتيب المتغيرات المستقلة من حيث تأثير على المتغير التابع للدراسة بالجدول رقم (10/3/3) أدناه:

جدول رقم (10/2/3)

ملخص نتائج ترتيب المتغيرات المستقلة من حيث تأثير على المتغير التابع

المتغير	الاهمية النسبية	الترتيب من حيث الاهمية النسبية
تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة	0.179	2
تطبيق اسلوب التكلفة على أساس النشاط	0.178	3
تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد	0.254	1

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب التكلفة على أساس النشاط وتطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على عملية اتخاذ القرارات الادارية في المنشآت الصناعية السودانية".

جدول رقم (11/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير اسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب التكلفة على أساس النشاط وتطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على عملية اتخاذ القرارات الادارية

معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	0.093	2.232	معنوية
$\hat{B}_1$	0.187	3.850	معنوية
$\hat{B}_2$	0.322	3.847	معنوية
$\hat{B}_3$	0.478	4.528	معنوية
معامل الارتباط المتعدد (R)	0.88		
معامل التحديد (R^2)	0.77		
أختبار (F)	46.488		النموذج معنوي
النموذج $\hat{y}_2 = 0.093 + 0.187 x_1 + 0.322 x_2 + 0.478 x_3$			

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح من جدول رقم (11/3/3) الآتي:

أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب التكلفة على أساس النشاط وتطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد وعملية اتخاذ القرارات الإدارية ، حيث بلغت قيم معامل الارتباط المتعدد (0.88).

بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.77)، هذه القيمة تدل على ان اسلوب التكلفة المستهدفة و اسلوب التكلفة على أساس النشاط و تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد كمتغيرات مستقلة تساهم (77%) في عملية اتخاذ القرارات الإدارية (المتغير التابع). نموذج الانحدار المتعدد معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (46.488) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

من النتائج اعلاه نجد ان جميع معاملات الانحدار (B) معنوية ال اسلوب التكلفة المستهدفة ، بلغت قيمة (t) المحسوبة (3.850) وهي عند مستوى أقل (0.000)، اسلوب التكلفة على أساس النشاط بلغت قيمة (t) المحسوبة (3.857) وهي عند مستوى أقل من (0.000)، تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد بلغت قيمة (t) المحسوبة (5.528) وهي عند مستوى أقل من (0.000). وهذه النتيجة تدل على وجود تأثير معنوي من قبل المتغيرات المستقلة (اسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب التكلفة على أساس النشاط وتطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد) على المتغير التابع (عملية اتخاذ القرارات الإدارية).

تقييم النموذج:

أختبار الارتباط الذاتي والتدخل الخطي المتعدد والتوزيع الطبيعي

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

جدول رقم (12/3/3)

أختبار الارتباط الذاتي والتدخل الخطي المتعدد والتوزيع الطبيعي

المتغيرات المستقلة	التباين المسموح به Tolerance	معامل التباين VIF	معامل الالتواء Skewness	الخطا المعياري	نسبة معامل الالتواء الى الخطأ المعياري	Durbin-Watson
اسلوب التكلفة المستهدفة	0.475	2.107	0.148	0.196	0.755	2.232
اسلوب التكلفة على أساس النشاط	0.684	1.461	0.279		1.423	
تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد	0.485	2.063	0.483		2.064	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017

1. اختبار الارتباط الذاتي (Auto correlation):

تم إجراء اختبار الارتباط الذاتي للاخطاء العشوائية باستخدام إحصائية داربن واتسن (DW) بمستوى دلالة 5% ودرجة حرية (n=116) و (P=3) فان إحصائية DW=2.222 تشير الى عدم وجود ارتباط ذاتي بين الاخطاء العشوائية.

2. اختبار الارتباط الخطي المتعدد (Multi-collinearity):

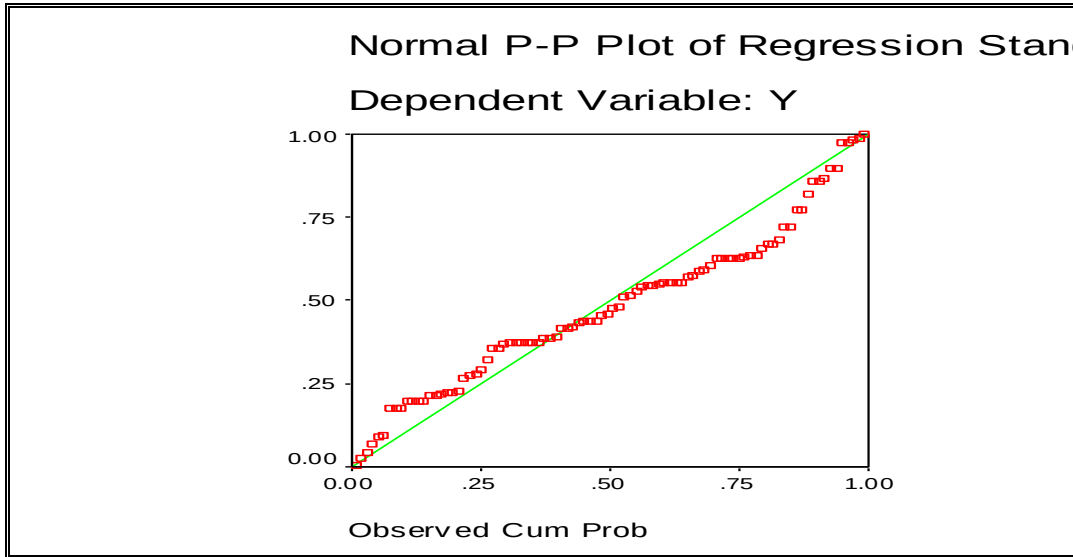
للتحقق من مشكلة التداخل الخطي بين المتغيرات المستقلة إجراء الاختبار بواسطة إحصائية (VIF) (Variance Inflation Factor) نجد جميع قيم VIF للمتغيرات المستقلة أقل من 10 وهذا يعني ان النموذج لايعاني من مشكلة التداخل الخطي اي عدم وجود ارتباط عال بين المتغيرات المستقلة.

3. اختبار التوزيع الطبيعي (Normal Distribution):

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

شكل رقم (3/3/3)

اختبار التوزيع الطبيعي لجميع المتغيرات المستقلة



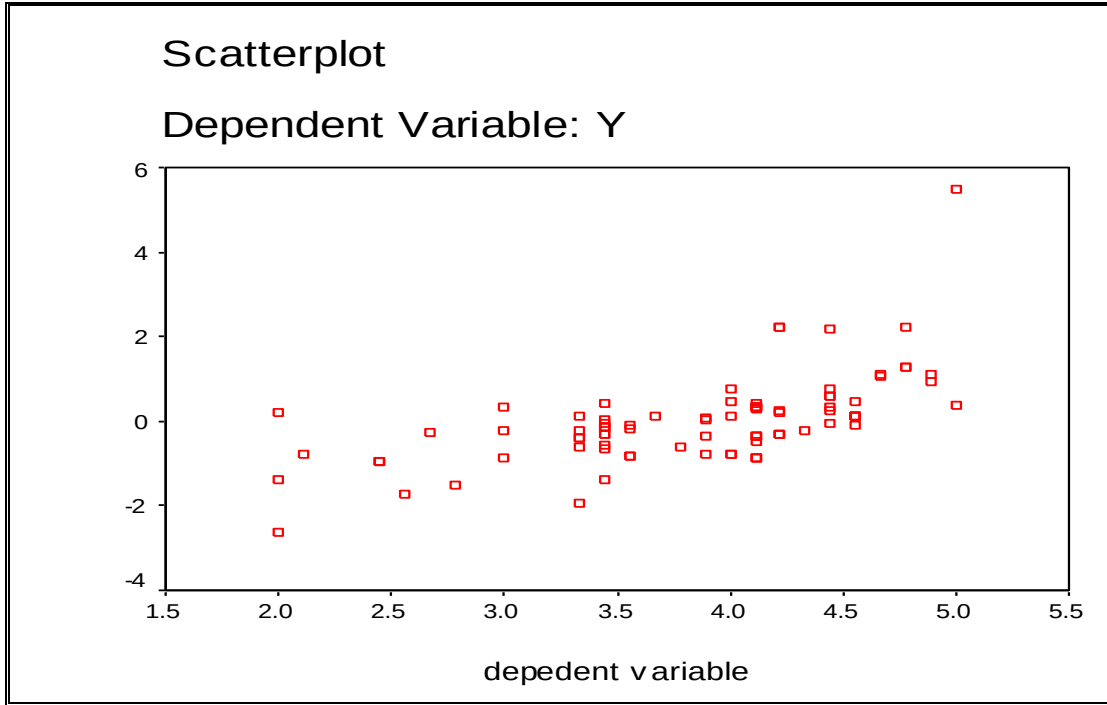
المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

من الشكل (3/3/3)، نلاحظ أن معظم النقاط تتجمع تقريباً بمحاذاة الخط المستقيم مما يشير الى ان البواقي تتوزع طبيعياً بمتوسط يساوي صفر.

3- عدم تجانس التباين

للتحقق من نموذج الانحدار الخطي المتعدد انه لايعاني من مشكلة عدم تجانس التباين الخطأ العشوائي، قام الباحث بتمثيل قيم المتغير التابع على المحور الافقي والبواقي المعيارية standardized residual على المحور الرأسي الشكل التالي

شكل رقم (4/3/3)
عدم تجانس التباين للمتغير التابع



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م
من الشكل (4/3/3) نلاحظ أن النقاط توزع بشكل شريط أفقي متساوي حول الصفر ، مما يدل على أن النموذج لا يعاني من مشكلة تجانس الخطأ العشوائي.
ويمكن تلخيص نتائج ترتيب المتغيرات المستقلة من حيث تأثير على المتغير التابع الدراسة بالجدول رقم (13/3/3):

جدول رقم (13/2/3)

ملخص نتائج ترتيب المتغيرات المستقلة من حيث تأثير على المتغير التابع

المتغير	الاهمية النسبية	الترتيب
تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة	0.179	3
تطبيق اسلوب التكلفة على أساس النشاط	0.310	2
تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد	0.433	1

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

الخاتمة

وتشمل على الاتي:

اولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

ثالثاً: مقترحات الدراسات السابقة

أولاً: النتائج:

من خلال الدراسة النظرية والدراسة الميدانية تفصل الباحث للنتائج التالية:

1. هنالك امكانية لتطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط يؤثر في تحقيق الرقابة علي التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية.
2. هنالك تاثير مباشر في تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط يؤثر في عملية اتخاذ القرارات الادارية في المنشآت الصناعية السودانية .
3. هنالك امكانية لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة توفر معلومات ملائمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الادارية في المنشآت الصناعية السودانية.
4. هنالك امكانية لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة تساعد في تحقيق الرقابة علي التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية.
5. هنالك امكانية لتطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد توفر معلومات ملائمة تساعد في اتخاذ القرارات الادارية.
6. هنالك امكانية لتطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد تساعد في تطوير عملية الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية.
7. يؤدي تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية الي تحسين في نوعية المنتجات من خلال تخفيض وقت الانتظار للمنتج النهائي وبالتالي تساعد في عملية اتخاذ القرارات الادارية.
8. يتوفر لدى المنشآت الصناعية الخبرات والاختصاصات القادرة علي عملية اتخاذ القرارات الادارية سليمة وفعالية في نظام الإنتاج في الوقت المحدد.
9. يتم في المنشآت الصناعية متابعة وفحص أنشطة العمليات الإنتاجية للتأكد من ان التصنيع يتم باعلي كفاءة ممكنة دون تجاوز للتكلفة المسموح بها.
10. توجه إدارة المنشآت الصناعية جميع الادارات نحو تخفيض التكاليف للوصول الي التكلفة المستهدفة وبما لا يؤثر علي جودة المنتج.
11. تساعد التكلفة علي اساس النشاط تفعيل عملية الرقابة لتحديد مدي النجاح في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشآت الصناعية السودانية.

ثانياً: التوصيات:

من خلال النتائج السابقة يوصي الباحث بالاتي:

1. لابد لمديري المنشآت الصناعية في السودان من اتخاذ الخطوات الضرورية نحو تبني تطبيق نظام التكلفة علي اساس النشاط لما له من فوائد ومزايا متعددة يخدم بها الادارة الحديثة المستندة علي الانشطة لمواجهة التحديات والتغيرات البيئية المحيطة بها، من خلال قياس تكلفة الموارد والانشطة التي تستهلكها بدقة، وتوفير المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات الادارية المرتبطة باستخدام تلك الموارد والرقابة عليها، واجراء التغيرات في بيئتها التنظيمية، و العمل علي استخدام اقسام خدمية تساعدها في مواكبة تلك التطورات مثل اقسام الإنتاج.
2. ضرورة توفير كادر المحاسبي الذي يعني بالتطورات الحاصلة بالبيئة المحيطة ليتسني لهم ادراك اهمية تلك التطورات ومتطلباتها واثرها علي استمرارية المنشأة وربحياتها.
3. ضرورة تطبيق نظام التكلفة علي اساس النشاط في المنشأة الصناعية السودانية لما له من دور فاعل في صنع القرارات الادارية والتشغيلية والإستراتيجية المختلفة التي تعمل علي تطوير أداء الشركة وتحسين عملياتها لمواكبة متطلبات العصر الحالي مما يؤدي الي زيادة ربحيتها وتوسع قاعدتها السوقية وتغلبها في المنافسة الحادة.
4. إجراء المزيد من الدراسات حول هذا المنهج وإمكانيات تطبيقية علي قطاعات اخرى او القطاع نفسه من مدخل الربحية او سعر السهم السوقى او متم له.
5. العمل علي تذليل الصعوبات التي تقف امام تطبيق نموذج الادارة الإستراتيجية للتكلفة والاستفادة من اصحاب الخبرة والتخصص في هذا المجال والاستمرار في ذلك حتي وإن لم تتمكن المنشأة الصناعية السودانية من تطبيقه في الوقت الحالي.
6. ان واقع المنشأة الصناعية السودانية يتطلب اعادة هيكلة نظمها المحاسبية التقليدية لتحقيق حالة من التعاون بين الاقسام الهندسية والمحاسبية لتنمشي مع تبني المنظور الإستراتيجي لادارة التكلفة.

ثالثاً : مقترحات الدراسات المستقبلية:

1. اجراء دراسات حول مدى إتباع خطوات عملية اتخاذ القرارات المبنية علي اساس علمي واستخدام البرمجيات الحديثة التي تساعد الادارة علي اتخاذ القرارات في المنشآت الصناعية المختلفة.
2. مدى جدوي تطبيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في الجامعات السودانية الخاصة واثرها في تقييم الأداء في عصر المعلومات .
3. اثر استخدام اساليب الادارة الإستراتيجية للتكلفة من منظور إستراتيجي في دعم وتحقيق المزايا التنافسية في البنوك السودانية.

4. دراسة علاقة بين بمحاسبة الانجاز بعملية اتخاذ القرارات الادارية في بيئة اخري غير المنشآت الصناعية السودانية.
5. اهمية تطبيق الادارة الإستراتيجية للتكلفة في المستشفيات السودانية الخاصة ودورها في تحسين جودة الخدمات وتخفيض التكاليف.
6. إطار مقترح لتحقيق وزيادة فعالية التكامل بين اساليب الادارة الإستراتيجية للتكلفة في المنشآت الخدمية السودانية
7. دراسة علاقة بطاقة الأداء المتوازن بعملية اتخاذ القرارات الادارية في بيئة المنشآت الصناعية السودانية.

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم

أولاً: الكتب:

- ابراهيم عبد الواحد نائب ، د. انعام باقية، نظرية القرارات - نماذج واساليب كمية محسوبة، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع، 2011م).
- ابراهيم نائب ، إنعام باقية، نظرية القرارات نماذج واساليب كمية محسوبة ، (عمان : دار وائل للنشر 2001م).
- إبراهيم نائب، انعام باقية، نظرية القرارات واساليب كمية محسوبة، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2011م).
- احمد الظاهر ، محمد ابو ناصر ، المحاسبة الادارية ،(القاهرة : الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات ، 2009م).
- أحمد بن عبد الرحمن الشميمري وآخرون، مبادئ إدارة الأعمال ، الأساسيات والاتجاهات الحديثة، (الرياض : مكتبة العبيكان ، 2004م).
- احمد جمعة وآخرون ، نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيق معاصر ، (عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع، 2003م).
- احمد حسن الظاهر، المحاسبة الادارية، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2002م).
- احمد حسين علي حسين، المحاسبة الادارية المتقدمة، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2002-2003م).
- احمد رجب عبد المتعال، المحاسبة الادارية ، (الاسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1977م).
- احمد طاهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار ، (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 2008م) .
- احمد محمد النور وآخرون ، المحاسبة الادارية في بيئة الاعمال المعاصرة ،(الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م).
- احمد محمد زامل ، المحاسبة الادارية مع تطبيقات علي الحاسب الالي، (الرياض : معهد الادارة العامة ، 2000م).
- احمد محمد نور وآخرون ، مبادئ المحاسبة الادارية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2006م).
- احمد محمد نور، احمد حسين علي ، مبادئ المحاسبة الادارية، (الاسكندرية : الدار الجامعية، 2002م - 2003م).
- اروى عبد الحميد محمد نور ، ادارة الجودة الشاملة، (الخرطوم : دن ، 2008م).
- اسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون ، المحاسبة الادارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2001م).

- إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون ، المحاسبة الادارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2001م).
- إسماعيل حجازي ، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، (عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع 2012م) .
- إسماعيل حجازي ، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة ، (عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع، 2013م) .
- امري ميلاني بيتر ، المحاسبة الادارية لمتخذ القرارات، تعريب د. وهير عمر دردر، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2013م).
- إفرايم توربان ، نظم دعم الإدارة - نظم دعم القرارات ونظم الخبرة ، ترجمة: سرور علي ابراهيم سرور ، (الرياض : دار المريخ، 2000م) .
- ثابت عبد الرحمن ادريس ، إدارة الاعمال - نظريات ونماذج وتطبيقات ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م).
- جاري ديسار، أساسيات الإدارة - المبادئ والتطبيقات الحديثة ، ترجمة ، د. عبد القادر محمد عبد القادر ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 1431هـ / 2010م).
- جبرائيل جوزيف كحالة ، رضوان حلوة حنان ، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة واثبات ، (عمان : دار الثقافة ، 2011م).
- جبرئيل جوزيف كحالة ، رضوان حلو حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، (عمان: دار النقة للنشر والتوزيع، 1995م).
- جمال غانم زيدان، إعداد وكتابة التقارير الادارية ، (بيروت، لبنان، دار الجيل ، 1997م).
- حارس كريم العاني ، المحاسبة الادارية - النظرية والتطبيق ، (عمان : دار الراية للنشر ، 2011م).
- حارس كريم العاني ، المحاسبة الادارية - النظرية والتطبيق، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع، 2011م).
- حريم وحداد ، أساسيات الادارة ، (عمان : دار حامد ، 1998م) .
- حسن علي متعرفي ، نظرية القرارات الادارية - مدخل كمي في الادارة، (عمان : دار الميسر للنشر والتوزيع ، 1997م).
- حسين والساعد ، نظرية القرارات الإدارية - مدخل نظري وكمي ، (عمان : دار زهران للنشر والتوزيع ، 2001م) .
- حكمت احمد الراوي ، نظم المعلومات المحاسبية و المنظمة ، (عمان : دار الميسرة ، 1997م).

- حمود خضير كاظم ، موسي سلامة اللوزي ، مبادئ إدارة اعمال ، (عمان :إثراء للنشر والتوزيع 2008م).
- حنفي زكي عيد وآخرون ، أساسيات محاسبة التكاليف ،(القاهرة : مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، 2000م).
- خالد عبد الرحيم الهيتي ، إدارة الموارد البشرية ، (عمان: دار وائل للنشر ، 2003م) .
- خضير كاظم حمود ، موسي سلامة اللوزي ، مبادي ادارة الاعمال ، (عمان : دار إثراء للنشر والتوزيع ، 2008م).
- خليل محمد حسن الشماع ، خضير كاظم محمود ، نظرية المنظمة ،(عمان : دار الميسرة و التوزيع ،2000م).
- رمضان محمد غنيم، الرقابة علي التكاليف ،(القاهرة : دار النهضة العربية ،د.ت).
- سامي محمد الوقاد ، الاصول المحاسبية والاسسس العلمية في محاسبة التكاليف- المدخل النظري والتطبيقي، (عمان: دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، الطبعة العربية الاولى 2012م).
- سعيد محمد الهلباوي ود. تهاني محمود النشار ، المحاسبة الادارية المتقدمة - مدخل ادارة التكلفة ، (د ن : د م ، 2011م).
- سماسم كامل موسي، اشرف صالح سليمان ، محاسبة التكاليف ، (القاهرة : دن ، 2010م/ 2011م).
- سمير ابو الفتوح صالح ، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية - الاساليب المعاصرة لدعم الادارة في عصر العولمة والمعرفة ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، 2009م) .
- سمير ابو الفتوح صالح ، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، مدخل معاصر لدعم القرارات في البيئة التنافسية، (المنصورة : المكتبة المصرية ، 2000م).
- سونيا محمد البكري ، استخدام الاساليب الكمية في الادارة ، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2000م) .
- السيد عبد المقصود دبيان وآخرون ، في مبادئ التكاليف، (الاسكندرية : الدار الجامعية 2004م).
- سيد محمود الهواري ،الموجز في شرح عناصر الإدارة ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1996م).
- شارلز هل ، جارديث جونز، الإدارة الإستراتيجية مدخل متكامل، تعريب :د. محمد سيد عبد المتعال، د.اسماعيل بسيوني ، (الرياض : دار المريخ للنشر، 2006م) .
- الشامي ونيو ، الادارة - المبادي الاساسية ، (عمان : المركز القومي للنشر ، 2001م) .

- شمس الدين ، مدخل في نظرية تحليل المشكلات واتخاذ القرارات الإدارية ، (دمشق : مركز تطوير الادارة والانتاجية ، 2005م) .
- صلاح الدين عبد المنعم المبارك ، محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية مدخل إدارة التكلفة ، (الاسكندرية : مكتبة الوفاء القانونية ، 2013م) .
- عبد الحميد شريف، الادارة في التربية النظرية والتطبيق، (القاهرة: مركز الكتاب للنشر، 1999م).
- عبد الحميد عبد الفتاح المغربي ، نظم المعلومات الادارية الأسس والمبادئ ،(المنصورة : المكتبة العصرية، 2002م).
- عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة - لأغراض التخطيط والرقابة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002م).
- عبد المنعم عوض، عزيزة عبد الرازق، المحاسبة الادارية في مجالات الرقابة واتخاذ القرارات، (القاهرة: جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 1998م).
- علي الشرقاوي: العملية الإدارية ، وظيفة المديرين ،(الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2002م) .
- علي حسين علي ، رشاد الساعد ، نظرية القرارات الادارية (مدخل نظري وكمي) ، (عمان : دار زهران للنشر والتوزيع، 2001م).
- علي شرقاوي، العملية الإدارية ، وظيفة المديرين ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2002م) .
- علي مجدي سعد الغروري، التكاليف المعيارية - مدخل إداري ، (المنصورة : دار الشافعي للطباعة ، 1998م).
- عمر احمد عثمان المقلي ، مبادئ الإدارة ، (الخرطوم : دن، 2002) .
- كاسر نصر المنصور، نظرية القرارات الادارية ، (عمان: دار حامد للنشر والتوزيع، 2000م).
- مؤيد محمد الفضل ، عبد الناصر ابراهيم نور، المحاسبة الادارية ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع، 2002م).
- ماجدة عبد اللطيف وآخرون ، بحوث العمليات - تطبيقات علي الحاسوب ، (عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع، 2007م) .
- محمد اسماعيل بلال ، إدارة الانتاج والعمليات ، مدخل كمي ،(الاسكندرية: دار الجامعية الجديدة، 2004).
- محمد الفاتح العشماوي ، محاسبة التكاليف المنظور التقليدي والحديث، (عمان: دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2011م) .

- محمد الفيومي محمد، المحاسبة الاستراتيجية (التقييم المالي لاداء الشركات - محاسبة المسؤولية تكاليف الجودة - اسعار التحويل - نظرية القيود استراتيجيات وطرق التسعير، (الاسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2012م).
- محمد الفيومي محمد، المحاسبة الاستراتيجية ، (الاسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2012م).
- محمد الفيومي محمد، ياسر سعيد قنديل ، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ، (الإسكندرية : المكتبة الجامعي الحديث، 2011م).
- محمد توفيق بلبع، التكاليف المعيارية ، (القاهرة : مكتبة الشباب، 1983م).
- محمد توفيق بلبع، محاسبة القرار، (القاهرة: مكتب الشباب 1998-1999م).
- محمد حسن يس ، ابراهيم درويش ، المشكلة الادارية وصناعة القرار ،(القاهرة : مطبع الهيئة المصرية العامة للطب ، 1979م).
- محمد رسلان الجبوسي، الادارة علم وتطبيق، (عمان: دار الميسرة للنشر والتوزيع، 2000م).
- محمد سامي ، المدخل المعاصر في المحاسبة الادارية ، (الاسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2001م).
- محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح ، محاسبة التكاليف - القياس - الرقابة - اتخاذ القرار، (الإسكندرية :الدار الجامعية ، 2012م).
- محمد علي احمد السديهي، محاسبة التكاليف دراسة نظرية واجراءات تطبيق، (عمان : دار زهران للنشر والتوزيع، 2012م).
- محمد علي احمد الطويل، الادارة المعاصرة : المداخل - المشكل - الكفاءة ، (طرابلس : دار الفرجاني ، 1997م).
- محمد فريد الصحن وآخرون ، مبادئ الادارة العلمية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2002م).
- محمود احمد ابراهيم وآخرون ، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدما - نظام التكاليف التقديرية ونظام التكاليف النعيارية ، (عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2001م).
- محمود العبيدي ، مؤيد الفضل ، بحوث العمليات وتطبيقاتها في ادارة الاعمال ، (عمان: مكتبة الوراق للنشر والتوزيع ، 2004م).
- مشرفي ، نظرية القرارات الإدارية - مدخل كمي في الاداة ، (عمان : دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 1997م) .
- مصطفى يوسف كافي واخرون ، المحاسبة الادارية ،(عمان : مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2012م) .
- مصطفى يوسف كافي واخرون، المحاسبة الادارية ، (د.ن، 2013م).

- مكرم عبد المسيح باسيلي، محاسبة التكاليف الاصلية والمعاصرة - رؤية اسيراتيجية ، الجزء الاول ، (المنصورة : المكتبة العصرية للطباعة والنشر ، 2001م) .
 - مكرم عبد المسيح باسيلي، نظم التكاليف المعيارية ، مدخل معاصر ، (المنصورة: المكتبة العصرية ، 2003م).
 - منصور البديوي، دراسات في الاساليب الكمية واتخاذ القرارات، (الاسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، 1987م).
 - ناصر نور الدين ، علاء الدميري ، محاسبة التكاليف لاغراض القياس والتخطيط والرقابة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2006م) .
 - ناصر نور الدين عبد اللطيف، انظمة محاسبة التكاليف لاغراض القياس التخطيط تقييم الاداء، (الاسكندرية : دار التعليم الجامعي، 2013م).
 - نواف كنعان ،اتخاذ القرارات الادارية بين النظرية والتطبيق ، ط5 (عمان : مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1998م) .
 - نواف كنعان ، اتخاذ القرارات الادارية بين النظرية والتطبيق ، (عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 2003م) .
 - الهادي ادم محمد ابراهيم ، المحاسبة الادارية ، (الخرطوم: د، ن، 2008م) .
 - الهادي ادم محمد ابراهيم، المحاسبة الادارية، (الخرطوم، جامعة النيلين ، كلية التجارة، 2009م).
 - هاشم احمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، (الإسكندرية: الدار الجامعية ، 2000م).
 - ياسر صادق مطيع وآخرون ، نظم المعلومات المحاسبية ، (عمان : مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، 2007م) .
- ثانياً: الرسائل الجامعية:

- ابراهيم عبد الرحمن عبد الله عوض الله، القياس والافصاح المحاسبي عن التكاليف الأصول الزراعية واثريهما في قرارات مستخدمي القوائم المالية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2015م).
- ابوبكر غلاء محمد غلاء ، مدى توفر تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية، (عمان : جامعة آل البيت ، رسالة ماجستير غير منشورة).
- احمد محمد خليل الاسطل ، دور بيان التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء اليات الحوكمة - دراسة تطبيقية علي الشركات المدرجة في سوق فلسطين للاوراق المالية ، (غزة : الجامعة الاسلامية ، كلية التجارة ،رسالة ماجستير محاسبة غير منشور ، 2010م) .

- احمد يوسف محمد عبد الرحمن، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في ظل نظم التصنيع الحديثة ، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية ، رسالة ماجستير ، 2002م) .
- أماني رمضان إبراهيم عيد ، منظور التحليل الاستراتيجي للتكاليف بهدف ترشيد القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية، (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشور، 2006م) .
- امجد محمد محمد مكي، استخدام مداخل تحليل التكاليف الاستراتيجي في دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2002م) .
- امنة علي احمد تيام ، قياس التكاليف علي اساس النشاط - مدخل استراتيجي للرقابة وتقييم الاداء ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير محاسبة ومراجعة غير منشورة ، 2009م) .
- رحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات التسيير ومساعد علي اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة ، (الجزائر : جامعة الجزائر، رسالة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية ، 2005م).
- زياد عودة العمر، العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الاردنية، (عمان: جامعة ال البيت، رسالة ماجستير غير منشور، 2007م) .
- سالم عبد الله صالح بن كليب ، إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشور ، 2009م).
- سري كريم ريشان الحديثي ، دور الرقابة علي التكاليف جودة التصنيع في تحسين الاداء المالي، (عمان : جامعة الشرق الاوسط ، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2010م).
- سليمان حسين البشتاوي. د. غسان فلاح المطارنة ، نظام تكاليف الإنتاج الآني (JIT) في المنشآت الصناعية الأردنية ودوره في اتخاذ القرارات الإستراتيجية ، (عمان : جامعة ال بيت ، بحث منشور ، 2005م).
- صباح فوزي صالح ، الادارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركة قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة، (غزة : الجامعة الاسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشور، 2014م) .
- عصام علي فرج، إطار محاسبي مقترح لمعالجة المشكلات التحليل الاستراتيجي للتكاليف في الشركات الصناعية المصرية ، (الخرطوم : جامعة الازهري ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه ، 2006م).

- علي اشرف حسن محمود، الادارة الاستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة، وتدعيم المزايا التنافسية، دراسة استطلاعية ، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير، 2010م).
- فلة العيهار، دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية، (الجزائر : وزارة التربية والتعليم العالي والبحث العلمي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بالخروبة، ، 2005م).
- فيصل القاسم سنين ، اثر تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط علي رقابة وتخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشور ، 2009م).
- محمد بشير ابراهيم، الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة علي التكاليف واتخاذ القرارات الادارية، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2011م) .
- محمد عثمان عطا، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير تكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشور، 2012م).
- محمد موسي فرج الله، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الادارية في ظروف عدم التأكد، (غزة : الجامعة الاسلامية ، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2011م) .
- محمد نجيب محمد عثمان ، استخدام التحليل الاستراتيجي للتكاليف في شركات انتاج الكهرباء لدعم القدرة التنافسية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، 2010م).
- محمود عبدالله جمعة ابو عنجة، أساليب التحليل الاستراتيجي ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشور، 2015م).
- محي سامي محمد ، استخدام مدخل ادارة التكلفة لخدمة صنع القرار في الشركات التامين - دراسة تطبيقية ، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وادارة الاعمال ، رسالة ماجستير محاسبة غير منشور ، 2011م) .
- مرتضي محمد علي الصديق، امكانية تطبيق اسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كاداءة للرقابة وتقويم الاداء في المنشآت الصناعية السودانية، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشور، 2014م).

- ميساء محمود محمد راجحان ، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية علي المشروعات الصناعية في مدينة جدة ، (الرياض: جامعة الملك عبد العزيز ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2002م).
- يوسف عبد الباقي محمد بخيت ، التحليل الاستراتيجي للتكاليف لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وادارة الاعمال ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2003م).
- ثالثاً: المجالات العلمية :
- احمد زامل ، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة ، (بنها : جامعة بنها، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد الاول، 2007م).
- تهناني محمود عبد النشار ، استخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي ، (المنصورة: جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدارسات التجارية ، المجلد السابع والعشرون ، العدد الرابع ، 2003م).
- جمال عبد الحميد عبد العزيز علي ، اطار مقترح للتسعير المستهدف والتكلفة المستهدف باستخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الضبابية، (القاهرة : جامعة عين شمس ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثاني ، الجزء الاول، 2007م) .
- جنان علي حمودي ، حزام فالح النعيمي ، دور الموازنة في الرقابة علي تكاليف الجودة ، (مجلة التقني ، المجلد العشرون ، العدد 2، 2007م) .
- جودة عبد الرؤوف زغلول ، منهج اجرائي مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداء لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الإنتاج علي سلسلة القيمة ، (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، العدد الأول، 2003م).
- حسين محمد احمد عيس، اطار مقترح لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة - دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية، (القاهرة : جامعة ، عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد2، ابريل 2001م) .
- حمدي شحدة محمود زعرب، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين ، (غزة : الجامعة الاسلامية ، مجلة كلية التجارة العلمية ، العدد الاول ، المجلد الحادي والعشرون ، 2013م).
- دبون عبد القادر ، دور مدخل التكاليف التكنولوجيا في ادارة التغيير في المؤسسة، (الجزائر : جامعة ورقلة، مجلة الباحث، العدد السادس، 2008م) .

- ذوايدي مهيدى ، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورة في تحقيق المركز التنافس ، (الجزائر : جامعة فرحات عباس- سطيف ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، المجلد السادس، العدد التاسع، 2009م) .
- رضا ابراهيم صالح ، مدخل المحاسبة عن التكلفة على اساس النشاط لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات ، (الرياض: معهد الادارة العامة ، مجلة الادارة العامة ، المجلد الثاني والاربعون ، العدد الاول ، 1423هـ / 2002م) .
- رندا مرسي كيوان ، إطار مقترح لتطوير الدور الرقابي للتكاليف المعيارية في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة المحاسبة الادارية والتامين، العدد الثامن والستون ، السنة السادسة والاربعون ، 2007م) .
- رياض مصلح ضيف الله الشاقحين ، الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ،مجلة المحاسبة والإدارة والتامين ، العدد الثامن والتسعون، 2007م).
- زينب احمد عبد العال محمد ، تطوير نظام التكاليف في ظل بيئة الانتاج الحديث - دراسة تطبيقية ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، العدد الربع والثلاثون ، المجلد الثاني ، 2010م).
- زينب جبارة يوسف، هيفاء عبد الغني عودة ، اهمية نظام التكاليف المبني علي الانشطة في القرارات الادارية ، (بغداد : مجلة جامعة بابل، العلوم الانسانية، المجلد 22، العدد 4، 2014م).
- سليمان عطية ، دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة الإدارة وفاعليتها ، (الرياض : معهد الادارة العامة ، مجلة الإدارة العامة ، العدد، 57، دت) .
- سهير الطنملي ، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف حتمية تنافسية في البيئة المومتة ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، المجلد الأول ، العدد الثالث ، 2002م) .
- صفا محمد عبد الدائم ، نحو اطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديث ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ،العدد الثالث ، يوليو 2001م).
- صفاء عبد الائم ، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، (القاهرة: جامعة عين شمس ، المجلة العلمية الاقتصادية والتجارة ، العدد الثالث ، 2001م).
- صفاء محمد سرور ، تدعيم فاعلية جانب العملاء في منظمات الصناعية المصرية باستخدام الاتجاهات المحاسبية الحديثة ، (القاهرة : جامعة الازهر ، مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الاسلامي ، العدد الواحد والثلاثون ، 2007م) .

- طارق عبد العظيم يوسف ، دور التكلفة الإستراتيجية في تفعيل قرارات الاستثمار في ظل بيئة التجارة الالكترونية ، دراسة تطبيقية ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ،المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد الثلاثون ، العدد الاول ، 2006م).
- طلال جيجان العلكاوي، تقييم اثار ومعوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة في البنوك التجارية الأردنية ، (عمان: جامعة البترا الخاصة، مجلة البصائر، المجلد80، العدد 10، 2004م).
- عاطف عبد المجيد ، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال الرقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية ، (اسيوط: جامعة اسيوط ، المجلة العلمية، كلية التجارة ، العدد 28 ، 2000م).
- عاطف عبد المجيد عبد الرحمن ، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية ، (اسيوط : جامعة أسيوط ، المجلة العلمية ، العدد 28، السنة التاسعة عشرة ، 2000م) .
- عاطف عبد المجيد عبد الرحمن ، مدخل نظم إدارة التكلفة لتدعيم إستراتيجية التميز بالأسعار في البيئة التنافسية الحديثة ، (سوهاج: جامعة سوهاج ،كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد الخامس عشر ، العدد الاول ، 2001م) .
- عبد الحكيم مصطفى جزدة ، واخرون، مدي تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الاردنية ، (عمان : جامعة الزرقاء ، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الانسانية ، المجلد التاسع ، العدد الثاني ، 2009م).
- عبد المحمود حميدة خلف، دور تحليل سلسلة القيمة في إدارة التكلفة بالمنشآت التعليمية ، (بنها: جامعة الزقازيق، كلية التجارة ببنها، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول ، 2004م) .
- عبد المنعم فليح عبد الله ، انعكاسات إستراتيجية المنشأة علي نظم التكاليف، (القاهرة : جامعة القاهرة، مجلة الدراسات المالية والتجارية،السنة الحادية عشرة، العدد الثاني ، 2001م).
- عصافيت عاشور ، المركز الاستراتيجي للتكاليف والإطار الفكري لسلاسل القيمة، (القاهرة : جامعة عين شمس ،كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الأول ، السنة الثانية ، 1998م).
- عطا الله وارد خليل ،استخدام نظام التحسين المستمر لدعم دور ادارة التكلفة في ترشيد القرارات الادارية بمؤسسة الطيران العربية السورية ،(القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثالث ، المجلد الاول، 2006م) .
- علي مجدي سعد الغروري، تطوير تحليل إنحرافات التكاليف لملائمة نظام الانتاج في الوقت المحدد، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد السابع عشر، العدد الخامس ، 1993م).

- العمائدة زياد عودة ابنىة ، خليل عطا الله وراځ؁ العواول المؤثرة في اءءءء الكلفة المسءءءة في الشركات الصناعة المساهمة العامة الأردنية؁ (القاهرة : جامعة عين شمس ، مجلة العلمية للاءءءاء والتجارة؁ العدد الثالث ، 2009م).
- غسان فلاء المطارئة وسليمان حسين البشءاوي؁ اءر ءطءبق نظام ءكاليف الاءءاء في الوقت المءءء علي الاءاء ءءشعيلي في الشركات الصناعة الاردنية ، (عمان : مجلة دراساء العلوم الاءارية ، المجلء 34؁ العدد 2؁ 2007م).
- فاروق جمعة عبء العال ، المءءل المءءامل لءءفءض الكلفة ورقابة الجودة لرياءة السوق ءءافسي في ظل ءقءنااء الاءءاءية الءءئة؁ (الزقاقءق : جامعة الزقاقءق ، كلية ءءارة ، مجلة الدراسات والبحوء ءءارية ، العدد ءءاني؁ 2001م) .
- محمد ءلف وآءرون؁ ءءسعير باسءءءام منهج الكلفة المسءءءة؁ دراسة ميءانية علي قءاع الصناعة الاءاوية البءطرية الاردنية ، (الرياض : مجلة جامعة الملك عبء العزيز للاءءءاء والاءارية - مجلد 21- العدد 1؁ ص 2008م) .
- محمد اءمء شاهين؁ ءوء اءار مفاهيمي لمءاسبة ءءكاليف في ظل المسءءءاء البئة الءءئة؁ (القاهرة: جامعة عين شمس؁ كلية ءءارة؁ المجلة العلمية للاءءءاء والتجارة؁ العدد الاول ، السنة ءءامنة عشر؁ 2014م) .
- محمد السبء محمد الصعير ، اءار مقءرء لءءقءق ءءامل ببء فلسفة ءءوقت المنضبء ونظرية القبوء لاغراض ءففء الكلفة وءءسبء الاءاز ، (سوهاج : جامعة سوهاج ، كلية ءءارة ، مجلة البءوء ءءارية المعاصرة ، المجلء ءءاني والعشرون ، العدد ءءاني ، 2008م) .
- محمد حسين علي وفربء عمر شءخ ، مءى فعالية ءطءبق مءءل الكلفة المسءءءة بالمنشاء الصناعية؁ (الاسكءرية : الجامعة الاسكءرية ، مجلة كلية ءءارة للبعوء العلمية ، العدد 2 المجلء 42 ، سبءمبر 2005م) .
- محمد صالح هاشم ، ءقءبم ءور اسلوب الكلفة المسءءءة في ءعم وءاء ءطءبق اسءراءية رياءة الكلفة بئة الاعمال المءءمة؁ (القاهرة : اكاءمية الساءاء للعلوم الاءارية؁ مجلة البءوء الاءارية والمعلومااء ، السنة الءاءية والعشرون ، عءء (ابربل ، ءولءو؁ اكءوبر)؁ 2003م) .
- محمد عبء الرءبم المءاسنة ، اءر كفاءة نظم المعلومااء في فاعلية اءءاء القراءاء ، المجلة الاردنية في اءارة الاعمال؁ (عمان : الجامعة الاردنية عماءة البءء العلمي ، المجلة الاردنية في اءارة الاعمال ، العدد الأول؁ 2005م).
- محمد عوض الله ابو مءموء ، اسءءءام نظام مءاسبة ءءكاليف علي اساس النشاء في المنظماء الصءية كاءاء لءرشاء القراءاء الاءارية ، (القاهرة : جامعة الازهر ، المجلة العلمية لقءاع كليات ءءارة ، العدد الاول ، 2007م) .

- محمد مطر، دور المحاسب الإداري في عملية اتخاذ القرارات ، (عمان ، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، العدد 120 ، 2001م).
 - محمود عبد الفتاح إبراهيم رزوق ، الاختيار الأمثل لمحركات التكاليف كمدخل مقترح لتخفيض التكاليف في ظل نظام التكلفة علي أساس النشاط ، (المنصورة : جامعة المنصورة كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد التاسع والعشرون ، العدد الاول ، 2005م).
 - محمود يوسف الكاشف ، التكلفة وفقاً للنشاط المدخل لقياس تكلفة الجودة توفير المعلومات الملائمة لأغراض الرقابة ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، المجلد الحادي والعشرون ، العدد الرابع 1997م) .
 - ممدوح هاشم مراد ، دور تحليل سلسلة القيمة الشاملة في الإدارة الإستراتيجية للتكلفة – دراسة تطبيقية ، (بنها: جامعة بنها ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، العدد الثاني ، 1998م) .
 - مني سالم حسين مرعي، استخدام مفهوم التحليل الاستراتيجي (SWOT) في تحقيق استراتيجية الريادة في التكلفة، (جامعة الحدباء، مجلة البحوث المستقبلية، العدد 31 و32 ، 2010م) .
 - نجاتي إبراهيم عبد العليم ، التحليل الاستراتيجي كمدخل لتطوير بيانات التكاليف في ظل المتغيرات الدولية ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد الاول ، 1995م) .
 - نصر الدين عبد الكريم محمد ، رشيد فائق الكخن ، مستلزمات تطبيق التكاليف على أساس النشاط في بعض الشركات الصناعية الفلسطينية ، (الرياض : معهد الإدارة العامة ، مجلة الإدارة العامة ، المجلد السادس والثلاثون ، العدد الرابع ، شوال 1417هـ - مارس 1997م).
 - هورنجرن وفوستر ، نقلاً عن : د. علاء الدين محمد محمد البتانوني ، استخدام التكلفة علي أساس النشاط في تحليل ربحية العمل ، (المنصورة: جامعة منصوره ، كلية التجارة ، مجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد الحادي والثلاثون ، العدد الثاني 2007م) .
- رابعاً : الندوات والمؤتمرات :**
- ايمان احمد ايمن ، تفعيل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في ظل بيئة الصناعة الحديثة ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المؤتمر العلمي السنوي التاسع تحت عنوان تحديات الصناعة العربية في ضوء المتغيرات الأولية ، 22-24 ابريل 2003م).
 - بو فليس وعثمان ، المعايير المالية لتمويل المشاريع الاستثمارية ، (الجزائر : جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، الملتقى الوطني السادس حول دور الاساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية ، 2009م).

- سليمان حسين البشتاوي ، ود. غسان فلاح المطارنه ، نظام التكاليف الانتاج الألى في المنشآت الصناعية الاردنية ودوره في اتخاذ القرارات الاستراتيجية ، (عمان : جامعة فيلادلفيا ، كلية العلوم الادارية والمالية ، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الربع تحت شعار استراتيجيات الاعمال في مواجهة تحديات العولمة ، مارس 2005م) .
- سليمان سند السبوع ، اثر استخدام تقنيات التكلفة والمحاسبة الإدارية المتقدمة في بناء الميزة التنافسية في الشركات الصناعية الأردنية ، (الرياض : جامعة ملك سعود ، كلية إدارة الأعمال ، بحث مقدم في الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، تحت شعار مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين ، 18-19 مايو 2010م).
- الغفيري فؤاد احمد محمد، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، (الرياض : جامعة ملك فهد، كلية التجارة، مؤتمر سبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، 2010م) .
- فؤاد احمد محمد العريفي ، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية ، الرياض : جامعة الملك سعود ، كلية إدارة الأعمال ، بحث مقدم في الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، تحت شعار مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين ، 18-19 مايو 2010م).
- محمد شحاتة خطاب خطاب ، التكامل بين ادوات ادارة التكلفة وحوكمة الشركات ، (الرياض: جامعة الملك سعود ، كلية ادارة الاعمال ، بحث مقدم في الندوة الثانية عشر لسبل تطوير محاسبة في المملكة العربية السعودية ، تحت شعار مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون ، 18-19 مايو 2010م) .
- نجوى عبد الصمد ، دور نظام التكاليف علي أساس النشاط في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، (الجزائر : جامعة محمد خيضر بسكرة ، الملتقي الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية وتحولات المحيط ، 30/ 29 اكتوبر 2002م).
- نعيمة محمد يحيياوي ، دور نظام ABC مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية ، (الجزائر : جامعة مولاي الطاهر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، بحث مفق للمشاركة في التلقي العلمي الوطني حول استراتيجيات التدريب في ظل ادارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية ، نوفمبر 2011م) .

خامساً : المراجع الاجنبية :

- Andrew Fearn and Other, **Sustainable Value Chain Analysis :Acase Study Of South Australian Wine**, Government of South Australia Annable Mugford, 2009.
- Gregory Wegman, Compared Activity Based Costing Case Study In the Information System Department of TWO Groups In France: Strategic Management Accounting Approach, Proceedings of Business and Information, International Conference on Business and Information, 5-7 July, 2010.
- Grundty ,Tony ,**Beyond the Unmbers Game : Introducing Strategic Cost Management**, Management Accounting – U.K. VoL. 73 ,March, 1995.
- Han Peng, **The Research on Strategic Cost Management of State Owend Commercial Banks**, Modern Financial and Global Trading Cooperation of the 5th International Annual Conference On Wto And Financial Engineering ,2008.
- Nachiket M .Vechalekar , **Cost and Strategic Management for Growth of SME Sector** , the Management Accountant , Volume 45 No .5, May ,2010.
- Patrick Joset, **Gestion de Project-methodes**, outil et techniques de base, Abissa informatique, paris 2000.
- Rifat Yilmaz, Gokhon, **Target Costing as Strategic Cost Management Tool for Success of Balanced Scorecard System** , Mar, VOL 9, No . 32010.
- Sekhar Ranjan Guha , **Total Cost Management**, The Management Accounting, Volume 46 No .7, July 2011.

- Shank, Jhon k. and Donald Petern, **Strategic Cost Analysis For Capital Spending Decision**, Cost Management , . Jul /Aug 2005, Available At :<http://turbo . edu/jmcgil/realoption.Pdf>.
- Tom Gundy, **Beyound theUnmber Game : Introducing Strategic Cost Management**, Management Accounting, Vol,73, March,1995.
- Tony Grund , **Cost is AStratgice Issue**, long Range Planning, Volume 29, Nomber 1, 1996.
- Yengar, S. P., **Cost Accounting Principle and Practice**, (New Delhi : Sultan Chand and Sons, 2002).

الملاحق

ملحق رقم (1)

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

السيد.....

المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع: استمارة استبانة

يقوم الباحث بإعداد دراسة للحصول على درجة دكتوراة الفلسفة في التكاليف و المحاسبة الإدارية، بعنوان الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة علي التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية ولكي يتم ربط الدراسة النظرية بالواقع العملي يتطلب الامر دراسة ميدانية تتمثل في إستمارة إستبانة تتضمن مجموعة من العبارات. بحكم خبرتكم وإمامكم بالممارسات المحاسبية أرجو شاكراً التكرم بابداء ارائكم حول كل عبارة، علماً بأن البيانات والاراء المعطاة لن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط وسوف تحاط بكل سرية. ويشكر الباحث سيادتكم علي تعاونكم الصادق وإستجابتكم الكريمة للعمل علي خدمة البحث العلمي، داعياً الله عز وجل أن يجزيكم خير الجزاء.

الباحث:

محمد عثمان ابراهيم احمد

القسم الأول : البيانات الشخصية.

يرجي وضع علامة (√) أمام الخيار المناسب.

1 -العمر:

- ☐ 30 سنة فأقل ☐ 31 - 40 سنة ☐ 41 - 50 سنة ☐ أكثر من 50 سنة

2-المؤهل العلمي:

- ☐ بكالوريوس ☐ دبلوم عالي ☐ ماجستير ☐ دكتوراة

3-المؤهل المهني:

- ☐ زمالة سودانية ☐ زمالة عربية ☐ زمالة أمريكية ☐ زمالة بريطانية ☐ أخرى

4-التخصص العلمي:

- ☐ محاسبة مالية ☐ التكاليف والمحاسبة الإدارية ☐ إدارة أعمال ☐ إقتصاد ☐ نظم معلومات محاسبية ☐ دراسات مالية ومصرفية ☐ أخرى

5-المسمى الوظيفي:

- ☐ مدير عام ☐ مدير مالي ☐ مراجع داخلي ☐ مراجع خارجي ☐ مدير مبيعات ☐ مدير انتاج ☐ محاسب مالي ☐ أخرى

6-سنوات الخبرة:

- ☐ 5 سنوات فأقل ☐ 6 - 10 سنة ☐ 11 - 15 سنة ☐ 16 - 20 سنة ☐ أكثر من 20 سنة

القسم الثاني: عبارات الفرضيات

الرجاء التكرم بوضع علامة (√) امام المستوى الموافق المناسب

الفرضية الاولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة تساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يعتبر تطبيق المنشآت الصناعية اسلوب التكلفة المستهدفة كاحد اساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة الذي يؤدي الي تقدير اكثر دقة لتكلفة المنتجات.					
2	يؤدي تطبيق المنشآت الصناعية اسلوب التكلفة المستهدفة كأحد اساليب الادارة الاستراتيجية للتكلفة الي تخفيض التكلفة في مرحلة التصميم.					
3	تستخدم اسلوب التكلفة المستهدفة كأداة للرقابة كونها تطبق في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتجات والتي تتميز بها عن التكاليف المعيارية التي تطبق عند مرحلة الإنتاج.					
4	تطبق المنشآت الصناعية اسلوب التكلفة المستهدفة كاحد اساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة يؤدي الي تحقيق الرقابة علي التكاليف.					
5	يؤدي تطبيق المنشآت الصناعية اسلوب التكلفة المستهدفة كأحد اساليب الادارة الإستراتيجية للتكلفة الي تحقيق مستوي معين من خفض التكلفة.					

					6	تقوم المنشآت الصناعية بتدريب العمال لتمكينهم من الرقابة المتزامنة علي الإنتاج.
					7	يتم في المنشآت الصناعية متابعة وفحص أنشطة العمليات الانتاجية، للتأكد من ان التصنيع يتم بأعلي كفاءة ممكن، ودون تجاوز للتكلفة القصوي المسموح بها.
					8	تسعي إدارة المنشآت الصناعية الي التطوير والتحسين في عمليات التصنيع من خلال فرض نظام التكلفة المستهدفة.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يوفر معلومات ملائمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	اسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في الحصول علي كافة المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات لضمان فاعلية القرارات الادارية المتخذة من قبل المنشآت الصناعية.					
2	اسلوب التكلفة المستهدفة يعتمد علي اسلوب المفاضلة بين البدائل المختلفة عند اتخاذ القرارات الادارية في المنشآت الصناعية.					
3	توجه المنشآت الصناعية جميع الإدارات نحو تخفيض التكاليف للوصول الي اسلوب التكلفة المستهدفة وبما لايؤثر علي جودة المنتج.					

					4	اسلوب التكلفة المستهدفة تراعي الظروف الداخلية و الخارجية في المنشآت الصناعية عند عملية اتخاذ القرارات الادارية.
					5	اسلوب التكلفة المستهدفة تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية من خلال اختيار البديل الافضل الذي يحل المشكلة ويحقق الاهداف المنشآت الصناعية.
					6	الارتفاع في الأسعار بشكل مستمر وصعوبة التنبؤ بها يجعل من الصعب تبني تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة.
					7	صعوبة التنبؤ بالمنافسين الجدد في المستقبل إضافة الي المنافسين الحاليين، يضعف الحاجة الي تبني تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة
					8	تعمل اسلوب التكلفة المستهدفة علي تخفيض التكاليف وتحديد السعر وهامش الربح الذي تسعى المنشآت الصناعية الي تحقيقه.

الفرضية الثالث: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تطبيق اسلوب التكلفة علي اساس النشاط يؤثر في تحقيق الرقابة علي التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	التكلفة علي اساس النشاط كأحد اساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تساعد في تحقيق كفاءة الرقابة عن طريق الجدولة والتوجيه والإشراف في المنشآت الصناعية.					
2	تساعد التكلفة علي اساس النشاط تفعيل عملية الرقابة لتحديد مدي النجاح في تحقيق الاهداف الإستراتيجية للمنشآت الصناعية.					
3	التكلفة علي اساس النشاط تساعد في تخفيض التكلفة وتحقيق ميزة تنافسية بفعالية لدي المنشآت الصناعية.					
4	التكلفة علي اساس النشاط تساعد في تحديد المعايير الملائمة التي توضح كيفية إدارة الأنشطة او العمليات اللازمة لتحقيق الهدف في المنشآت الصناعية.					
5	التكلفة علي اساس النشاط تساعد في استخدام اسلوب الموازنة التخطيطية لتحقيق الرقابة الفعالة لدي المنشآت الصناعية.					
6	التكلفة علي اساس النشاط تقدم معلومات التي تساعد الإدارة علي تحقيق الارباح وتدعيم المركز التنافسي في المدي الطويل في المنشآت الصناعية.					

					7	التكلفة علي اساس النشاط تساعد في تسجيل الاداء الفعلي ومقارنته بالمعايير المحدد وتحديد الانحرافات واعداد تقارير الاداء الملائمة في المنشآت الصناعية.
					8	التكلفة علي اساس النشاط التي تساعد في تحديد المعايير التي سيتم في ضوءها متابعة الاداء و عمليات التنفيذ في المنشآت الصناعية.

الفرضية الرابع: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تطبيق اسلوب التكلفة علي اساس النشاط يؤثر في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية.

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	التكلفة علي اساس النشاط كأحد اساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية.					
2	التكلفة علي اساس النشاط كأحد اساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة يساعد في توفير معلومات مهمه لمتخذي القرارات الرقابية في المنشآت الصناعية.					
3	مسببات التكلفة علي اساس النشاط تساعد في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الادارية في المنشآت الصناعية.					
4	توفر مسببات التكلفة علي اساس النشاط معلومات مالية وغير مالية تساعد المنشآت الصناعية في تحديد الأنشطة الجديدة التي تمكن المنشآت من تحسين ادائها المستقبلي.					

					5	التكلفة علي اساس النشاط توفر معلومات ملائمة تساعد الإدارة علي اتخاذ القرارات في مجالات التخطيط والتوجيه والرقابة وتقييم الاداء في المنشآت الصناعية.
					6	التكلفة علي اساس النشاط تساعد في اشراك العاملين في عملية اتخاذ القرارات الإدارية وتمكينهم في المنشآت الصناعية.
					7	التكلفة علي اساس النشاط تساعد في تحليل البيئة الداخلية والخارجية مما يجعل عملية اتخاذ القرارات الإدارية تستند الي الدقة والموضوعية في المنشآت الصناعية.
					8	التكلفة علي اساس النشاط تدعم القدرة التنافسية في المنشآت الصناعية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد.

الفرضية الخامس: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد تساعد في تطوير عملية الرقابة علي التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية.

العدد	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
1	إن تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد كأحد من اساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في المنشآت الصناعية يتطلب الاعتماد علي نظام تدفق الإنتاج والرقابة علي التكاليف.					
2	إن تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية يؤدي الي تبسيط أنشطة الإنتاج والتخلص من الأنشطة غير الضرورية.					

					3	إن تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية يؤدي الي خفض حجم المخزون الي أقل حجم ممكن، وبالتالي تساعد في عملية الرقابة علي التكاليف.
					4	إن تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية يؤدي الي تسهيل عملية الرقابة علي التكاليف
					5	يؤدي تطبيق المنشآت الصناعية نظام الإنتاج في الوقت المحدد كأحد اساليب الادارة الإستراتيجية للتكلفة الي تحقيق مستوي معين من خفض التكلفة.
					6	إن تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية يتطلب تكلفة عالية لإعداد المحاسبين والاداريين والعمال والتعاملات مع الموردين.
					7	يتطلب تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية الإعتماد علي عدد محدود من الموردين لتأمين احتياجات المنشآت من المواد الخام في الوقت المناسب.
					8	تسعي إدارة المنشآت الصناعية الي التطوير والتحسين في عمليات التصنيع من خلال فرض نظام الإنتاج في الوقت المحدد.
					9	إن تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية يتطلب اعادة ترتيب وتحسين المصنع لتسهيل عملية تطوير الرقابة علي التكاليف.

الفرضية السادس: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد توفر معلومات ملائمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الادارية في المنشات الصناعية السودانية.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	إن تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد توفر معلومات ملائمة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشات الصناعية.					
2	يؤدي تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشات الصناعية الي خفض الوقت والموارد في العملية الإنتاجية، الامر الذي يؤدي الي تخفيض تكلفة الوحدة الإنتاجية.					
3	إن القائمين علي نظام الانتاج في الوقت المحدد في المنشات الصناعية لديهم معرفة بأن الاحتفاظ بالمخزون يؤدي الي زيادة تكلفة الوحدة المنتجة وبالتالي تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية.					
4	إن القائمين علي نظام الانتاج في الوقت المحدد في المنشات الصناعية لديهم معرفة بأن الاحتفاظ بالمخزون يؤدي الي الضياع والتلف وبالتالي تساعد في عملية اتخاذ القرارات الإدارية.					
5	تعمل الإدارة في المنشات الصناعية علي تطوير الأنظمة التكاليف المطبقة في المنشات والتحول نحو الأنظمة في حساب تكلفة المنتج كنظام الإنتاج في الوقت المحدد.					

					6 يؤدي تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية الي تحسين في نوعية المنتجات من خلال تخفيض وقت الإنتظار للمنتج النهائي وبالتالي تساعد في عملية اتخاذ القرارات الإدارية.
					7 يؤدي تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية إلي إزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.
					8 يتوفر لدي المنشآت الصناعية الخبرات والإختصاصات القادرة علي عملية اتخاذ القرارات الإدارية سليمة وفعالة في نظام الإنتاج في الوقت المحدد.

ملحق رقم (2)

قائمة بأسماء محكمي الاستبانة

الرقم	الاسم	الدرجة الوظيفية	العنوان
1	د. بابكر ابراهيم الصديق	استاذ مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
2	د. فتح الرحمن حسن منصور	استاذ مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
3	د. الهادي آدم محمد	استاذ مشارك	جامعة النيلين
4	د. عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن	استاذ مساعد	جامعة النيلين
5	د. محمد النابر محمدين	استاذ	جامعة السودان
6	د. فارس الطيب محمد	أستاذ مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا