**جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا**

**كلية الدراسات العليا**


# التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الانجاز ودوره في الرقابة على التكلفة في القطاع الصناعي

**(دراسة ميدانية على عينة من قطاع الصناعة بولاية الخرطوم)**

# The Integration between The Target Cost and the Throughput Accounting Methods and its Role in Controlging the Cost in the Industrial Sector

**(A Study Sample of Industrial Sector in Khartoum State)**

بحث لنيل درجة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الادارية


**إعـــداد الدارسة**

**نور الشام موسى شايبو**

**اشراف:**

**د. اسماعيل عثمان محمد النجيب**


**1441هـ - 2019م**

بِسْمِ اللهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## الاستهلال

**قال الله تعالى :**

(وَقُلِ اعْمَلُواْ فَسَيَرَى اللّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَى عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُم بِمَا كُنتُمْ تَعْمَلُونَ)

**صدق الله العظيم**

**سورة التوبة ، الآية (105)**

# الإهداء

الهي لا يطيب الليل إلا بشكرك .. ولا يطيب النهار إلا بطاعتك .. ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك.. ولا تطيب الاخرة إلى بعفوك .. ولا تطيب الجنة إلى برؤيتك

إلى من بلغ الرسالة وادى الامانة ونصح الامة .. إلى نبي الرحمة ونور العالمين .. سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم ..

إلى من ارضعتني الحب والحنان .. إلى رمز الحب وبلسم الشفاء .. إلى القلب الناصع بالبياض إلى ينبوع الصبر والتفاؤل والامل .. أمي الحبيبة اطال الله في عمرها ..

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار .. إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من احمل اسمه بكل افتخار .. الى من يرتعش قلبي لذكرك .. إلى من افتقدك منذ الحياة .. إلى من اودعتني لله أهديك هذا البحث ابي الغالي رحمه الله وادخله الفردوس...

إلى من جرع الكأس فارغاً ليسقني قطرة حب .. إلى من كلت انامله ليقدم لنا لحظة سعادة .. عمتي الغالية امدها الله بالصحة والعافية ..

إلى من أرى التفاؤل بعينه ... والسعادة في ضحكته .. إلى شعلة الذكاء والنور .. إلى الوجه المفعم بالبراءة والمحبة وبمحبتك ازهرت أيامي وتفتحت براعم للغد .. اخي عبد الله

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي .. اخوتي

إلى من كانوا ملاذي وملجيئ .. إلى من تذوقت معهم اجمل اللحظات .. إلى من سأفتقدهم .. واتمنى ان يفتقدوني .. إلى من جعلهم الله اخوتي في الله .. ومن احببتهم بالله .. اصدقائي وزملائي

إلى كل هؤلاء اهدي هذا الجهد

الباحثة

# الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الانبياء والمرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين .

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم (من لا يشكر الناس لا يشكر الله) رواه احمد الترمذي .

فاني اشكر الله تعالى على فضله حيث اعانني على انجاز هذا العمل بفضله ، فله الحمد اولاً واخيراً. والشكر من بعد الله عز وجل ورسوله إلى جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا التي اتاحت لي الفرصة لأنهل من علمها . ثم أشكر اولئك الاخيار الذين مدوا لي يد المساعدة خلال هذه الفترة وفي مقدمتهم استاذي المشرف على الرسالة فضيلة الاستاذ **الدكتور / اسماعيل عثمان محمد النجيب** الذي لم يدخر جهداً في مساعدتي ، فقد فتح لي بيته ، كما هي عادته مع كل طلبة العلم ، وكنت اجلس معه الساعات الطوال اقرأ عليه ولا يجد في ذلك حرجاً ، وكان يحثني على البحث ، ويرغبني فيه ، ويقوي عزيمتي عليه فله من الله الاجر ومني كل تقدير حفظه الله ومتعه بالصحة والعافية ونفع بعلومه .

الشكر لاسرة مكتبة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، واسرة مكتبة جامعة النيلين ، ومكتبة جامعة امدرمان الاسلامية ، ومكتبة جامعة الخرطوم الانمائية ، واكاديمية السودان للعلوم المصرفية.وأخص شكري قطاع الصناعية – ولاية الخرطوم . اخيراً الشكر لادارة الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة واخص بالشكر الاستاذ فيصل محمد علي محمد الذي ساعدني كثيراً . واتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى زملائي واخوتي الكرام وكل من اعطى وقدم لي النصح والمشورة في إنجازو واتمام هذه الرسالة . ختاماً اسأل الله العفو والمغفرة لي ولوالدي والتمس العذر ممن فاتني ان اذكره في هذه الاسطر القليلة .

اللهم اجعل هذا العمل خالصاً لوجهك الكريم وانفعني به يارب العالمين

**الباحثة**

# المستخلص

تناولت الدراسة دور التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودوره في الرقابة على التكلفة في القطاع الصناعي السوداني العاملة بولاية الخرطوم ، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في بعض من التساؤلات : هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكلفة ؟ هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز وخفض التكلفة ؟ هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز والرقابة على التكلفة ؟ هل التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يؤثر في خفض التكلفة ؟ هل التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يؤثر على الرقابة على التكلفة . هدفت الدراسة إلى معرفة التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الانجاز ودرهما في الرقابة على التكلفة في القطاع الصناعي السوداني. إنتهجت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي(spss ) . لتحقيق اهداف الدراسة تم اختبار فرضيات الدراسة. توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج اهمها: أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على العميل وعلى إشباع رغباته بتقديم منتجات متقدمة وذات جودة ، تزداد فعالية الرقابة على التكلفة في المنتجات التي تكون دورة حياتها قصيرة عنها في المنتجات ذات دورة حياة طويلة ، تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على تخفيض مستويات المخزون وأنواعه إلى أدنى حد ممكن، يقوم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على تصنيع المنتجات المضيفة خلال وضع برامج لتدفق الإنتاج طبقاً لطلب السوق، يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على إنتاج منتج يضمن تحقيق رغبات العملاء وبالجودة المطلوبة، التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز تركز على توفير المعلومات التي يحتاجها الإدارة عن النتائج المالية للمتغيرات التي تحدث في العمليات. توصلت الدراسة الى التوصيات التالية: تفعيل دور أسلوب التكلفة المستهدفة للتركيز على العملاء وعلى إشباع رغباتهم بتقديم منتجات متقدمة وذات جودة ، الأهتمام بتطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز لكي يساعد على تخفيض مستويات المخزون وأنواعه إلى أدنى حد ممكن و تخفيض النفقات التشغيلية من دون تأثير على الإنجاز أو المخزون ، يجب على إدارات المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم تعيين الأشخاص ذو التخصص المناسب في المكان المناسب.

## Abstract

The study tackled the role of integration between the targeted cost method and the accounting style for throughput in control and cost reduction in the industrial sector in the Sudan. The problem of the study was represented in a number of enquiries: is there a statistic significant relation between applying the targeted cost method and the cost reduction, is there a statistic significant relation between applying the targeted cost method and the cost control, is there a statistic significant impact between applying the accounting method on throughput and cost reduction, is there a statistic significant impact between applying the accounting method for throughput and cost control ,is the integration between the two methods of the targeted cost and accounting on throughput affect the cost reduction, is the integration between the two methods of the targeted cost and accounting affect the cost control. As well as the study aimed to achieve the following: showing the impact of applying the target cost method and cost reduction, to uncover the impact of applying the targeted cost method and cost control, showing the impact of applying the accounting method on throughput and cost reduction, uncovering the impact of applying the accounting method on throughput and cost control, testing the impact of integration between the two methods of the targeted cost and accounting on achieving in cost reduction, studying the impact of integration between the two methods of the targeted cost and accounting on throughput in cost control. To achieve the study objectives, the following hypotheses were tested: There is a statistic significant relation between applying the targeted cost method and the cost reduction, there is a statistic significant relation between applying the targeted cost method and cost control, there is a statistic significant impact between applying the accounting method on throughput and cost reduction, there is statistic significant impact between applying the accounting method throughput and cost control, the integration between the two methods of the targeted cost and accounting on throughput affects the cost reduction, integration between the two methods of the targeted cost and accounting on throughput affects cost control. The study has concluded to results that affirm the hypotheses validity, including: The targeted cost method concentrates on the client and satisfying his desires to provide advanced and quality products, more effective cost control by providing advanced and valued products, that the effectiveness of cost control increases on cost in products that have a short life cycle than in products with a long life cycle, applying the accounting method on throughput Helps in reduction of the stock levels and its types to a minimum, the accounting method is based on the throughput on manufacturing the host products through developing production flow programs in pursuant to market demand, the integration between the two methods of targeted cost and

accounting of throughput on prodding a product ensures achieving the wishes of the customers and the required quality, integration between the two methods of the targeted cost and accounting on the throughput focuses on providing information that needed by the administration on the financial results of the variables that occur in processes. The researcher as well as, concluded with the following recommendations: to activate the role of the targeted cost style to concentrate on the customers and on their satisfying their desires by providing advanced and quality products, to concern on applying the accounting method on throughput in order to help reducing the levels and types of stock and its types to a minimum and reducing the operating expenses without impacting the throughput or the stock, that the administrations of the industrial institutions in Khartoum state, should appoint the appropriate specialties in the right place.

# قائمة الموضوعات


| الموضوع | رقم الصفحة |
|---|---|
| الاستهلال | أ |
| الإهداء | ب |
| الشكر والعرفان | ج |
| المستخلص | د |
| Abstract | هـ |
| قائمة المحتويات | ز |
| قائمة الجداول | ط |
| قائمة الاشكال | ل |
| قائمة الملاحق | ن |
| **المقدمة** | 1 |
| اولا: الإطار المنهجي | 2 |
| ثانيا: الدراسات السابقة | 12 |
| **الفصل الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة** | 74 |
| المبحث الاول: مفهوم وأهداف وخصائص أسلوب التكلفة المستهدفة | 75 |
| المبحث الثاني: مقومات وخطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة | 92 |
| المبحث الثالث : خطوات وطرق تحديد وتقويم أسلوب التكلفة المستهدفة | 108 |
| **الفصل الثاني: الإطار النظري لأسلوب المحاسبة عن الإنجاز** | 124 |
| المبحث الاول : مفهوم وأهداف نظرية القيود و أسلوب المحاسبة عن الإنجاز | 125 |
| المبحث الثاني: مقومات المبادئ العلمية التي تحكم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز | 139 |
| المبحث الثالث : إستخدامات ومميزات وعيوب أسلوب المحاسبة عن الإنجاز | 153 |
| **الفصل الثالث: الرقابة على التكلفة في ظل أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز** | 171 |
| المبحث الأول : مفهوم ومعايير وأساليب وأهداف ومبادئ الرقابة على التكلفة | 172 |
| المبحث الثاني : مفهوم وأهمية وأهداف وأساليب خفض التكلفة | 185 |
| المبحث الثالث : العلاقة بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في خفض التكلفة | 214 |
| **الفصل الرابع: الدراسة الميدانية** | 249 |
| المبحث الاول: نبذة تعريفية عن قطاع صناعة الأغذية والمشروبات | 250 |

| | |
|---|---|
| المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية | 262 |
| المبحث الثالث : اختبار الفرضيات | 301 |
| **الخاتمة** | 334 |
| اولا: النتائج | 335 |
| ثانيا:التوصيات | 337 |
| قائمة المصادر والمراجع | 338 |
| الملاحق | 374 |

## قائمة الجداول


| رقم الجدول | عنوان الجدول | رقم الصفحة |
|---|---|---|
| (1/1/4) | النسب المختلفة للصناعات الصغيرة | 251 |
| (2/1/4) | حجم الصناعات الصغيرة والكبيرة | 252 |
| (3/1/4) | النشاط الصناعي بولاية الخرطوم حسب القطاعات | 253 |
| (4/1/4) | المنشآت الصناعية الكبرى بولاية الخرطوم حتى 2015م | 253 |
| (5/1/4) | موقف القطاعات الصناعية الرئيسية بمنطقة بحري الصناعية عام 2003م | 255 |
| (6/1/4) | الموقف المالي الحالي للقطاعات الصناعية الرئيسة بمنطقة بحري الصناعية عامة 2010م | 255 |
| (7/1/4) | آخر الإحصائية الحصر الصناعي للمنشآت الصاعية العاملة والمتوقفة في ولاية الخرطوم | 261 |
| (1/2/4) | بيانات أفراد عينة الدراسة | 262 |
| (2/2/4) | رأي المبحوثين حول الإجابة المناسبة | 263 |
| (3/2/4) | الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الإستبيان | 264 |
| (4/2/4) | التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير العمر العمر | 266 |
| (5/2/4) | التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي | 267 |
| (6/2/4) | التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي | 268 |
| (7/2/4) | التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني | 289 |
| (8/2/4) | التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي | 270 |
| (9/2/4) | التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة | 271 |
| (10/2/4) | التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن الفرضية الأولى | 272 |

| | | |
|---|---|---|
| (11/2/4) | التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن الفرضية الثانية | 276 |
| (12/2/4) | التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن الفرضية الثالثة | 279 |
| (13/2/4) | التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن الفرضية الرابعة | 282 |
| (14/2/4) | التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن الفرضية الخامسة | 285 |
| (15/2/4) | التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن الفرضية السادسة | 287 |
| (16/2/4) | الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الاول | 290 |
| (17/2/4) | الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثانية | 292 |
| (18/2/4) | الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثالثة | 293 |
| (19/2/4) | الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الرابعة | 295 |
| (20/2/4) | الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الخامسة | 297 |
| (21/2/4) | الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية السادسة | 299 |
| (1/3/4) | نتائج اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الاولى | 302 |
| (2/3/4) | التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى | 306 |
| (3/3/4) | نتائج اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثانية | 307 |
| (4/3/4) | التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية | 311 |
| (5/3/4) | نتائج اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثالثة | 312 |
| (6/3/4) | التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة | 315 |
| (7/3/4) | نتائج اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الرابعة | 317 |
| (8/3/4) | التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الرابعة | 320 |
| (9/3/4) | نتائج اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الخامسة | 322 |

| | | |
|---|---|---|
| (10/3/4) | التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الخامسة | 324 |
| (11/3/4) | نتائج اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية السادسة | 326 |
| (12/3/4) | التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية السادسة | 329 |
| (13/3/4) | ملخص نتائج فرضيات البحث | 330 |

# قائمة الأشكال


| رقم الشكل | عنوان الشكل | رقم الصفحة |
|---|---|---|
| (1/1/1) | مكونات اسلوب التكلفة المستهدفة | 80 |
| (2/1/1) | الإختلاف بين أسلوبي التكاليف المستهدفة والتكاليف التقليدية | 88 |
| (3/1/1) | الإختلاف بين التكاليف المستهدفة والتكاليف المعيارية | 89 |
| (1/2/1) | الوظائف المتالية في سلسلة القيمة | 94 |
| (2/2/1) | خطوات تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة | 105 |
| (1/3/1) | منطقة البقاء للمنتج | 112 |
| (2/3/1) | العوامل المؤثرة في التكلفة المشتهدفة على مستوى السوق | 114 |
| (3/3/1) | العوامل المؤثرة في اسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج | 116 |
| (4/3/1) | العوامل المؤثرة في اسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات | 117 |
| (1/1/2) | أنواع مخزون الأمان وفق نظرية القيود | 134 |
| (1/2/2) | مقارنة بين أساليب التكاليف | 140 |
| (2/2/2) | أهم الإفتراضات والمفاهيم المتعلقة بالمحاسبة عن الإنجاز | 148 |
| (3/2/2) | المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة عن الإنجاز والإختلافات الرئيسية بينها وبين محاسبة التكاليف | 149 |
| (4/2/2) | قائمة التكاليف (وفقاً لأسلوب المحاسبة عن الإنجاز) | 152 |
| (1/3/2) | أنواع الأوقات وفق اسلوب المحاسبة عن الإنجاز | 155 |
| (2/3/2) | حجم الإنتاج الذي يعظم الإنجاز وحجم الإنتاج الذي يعظم الربحية | 170 |
| (1/2/3) | تخفيض التكاليف في ظل أنظمة التكاليف | 203 |
| (2/2/3) | الفرق بين التكاليف الإلزامية والتكاليف الفعلية | 209 |
| (3/2/3) | الوظائف المتتالية في سلسلة القيمة | 210 |
| (4/2/3) | التكامل بين الأساليب المحاسبية والتكنولوجية الحديثة لتدعيم أسلوب التكلفة المستهدفة TC | 212 |
| (1/3/3) | التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة | 219 |
| (2/3/3) | خلية إنتاج على شكل الحرف (U) تتضمن مساحات للتخزين | 224 |

| | | |
|---|---|---|
| (3/3/3) | نقاط التشابه والإختلاف بين نظام تكاليف الأنشطة (ABC) والمحاسبة عن الإنجاز | 229 |
| (4/3/3) | أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تخفيض التكلفة | 240 |
| (5/3/3) | تخفيض التكاليف في البيئة الإنتاجية | 241 |
| (6/3/3) | نقاط الإختلاف فيما بين فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد والمحاسبة عن الإنجاز | 243 |
| (7/3/3) | مقارنة بين خفض التكلفة والرقابة على التكاليف | 247 |
| (1/2/4) | رسم بياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر | 266 |
| (2/2/4) | رسم بياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي | 268 |
| (3/2/4) | رسم بياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي | 268 |
| (4/2/4) | رسم بياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني | 269 |
| (5/2/4) | رسم بياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي | 270 |
| (6/2/4) | رسم بياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة | 271 |
| (1/3/4) | رسم بياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى | 307 |
| (2/3/4) | رسم بياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبار الفرضية الثانية | 311 |
| (3/3/4) | رسم بياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبار الفرضية الثالثة | 316 |
| (4/3/4) | رسم بياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الرابعة | 321 |
| (5/3/4) | رسم بياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبار الفرضية الخامسة | 325 |
| (6/3/4) | رسم بياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبار الفرضية السادسة | 329 |

## قائمة الملاحق


| رقم الملحق | عنوان الملحق | رقم الصفحة |
|---|---|---|
| (1) | استمارة الاستبانة | 375 |
| (2) | محكمو الاستبانة | 383 |

# المقـــــدمة

**تشتمل على الآتي :**

**أولاً : الإطار المنـهجي**

**ثانياً : الدراسات السابقة**

## أولاً : الإطار المنهجي

**تمهيد :**

إن نجاح المنشآت الاقتصادية في القيام بوظائفها ،محسفة بما فيها التخطيط والرقابة يعتمد على قدرتها على التخطيط السليم والرشيد لعملية الإنتاج بما يحقق تخفيضاً كبيراً لعناصر التكاليف إلى أدنى حد ممكن الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تحقيق أقصى أرباح ممكنة بحيث يتجلى دورها الرئيسي في توفير قدر كبير من المعلومات التي يطلبها المهتمون بشؤونها الخاصة ووضعيتها المالية الحالية والمستقبلية وتساعدهم في عملية إتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة والرشيدة ، إذ ان عدم توفير هذه المعلومات بشكل حقيقي وواضح يؤدي بتلك الاتجاهات إلى زيادة نسبة إتخاذ قرارات خاطئة وغير صائبة ، وفي ظل ظروف المنافسة التي تعتبر من أهم متغيرات البيئة الصناعية والتي تتطلب رقابة على عناصر التكاليف وبما أن المنشأت الصناعية في السودان جزء من منشأت الأعمال تتأثر بالمنافسة الحادة في السوق الذي تعمل فيه من خلال تقديم منتجات بأقل تكلفة ممكنة وذلك عن طريق فرض الرقابة والسيطرة على التكاليف .( سلوى 2016).

لذلك فإن تطبيق الرقابة النوعية من الامور المهمة التي لا غنى عنها لأي منشأة صناعية أو خدمية وذلك لأن التركيز على الرقابة النوعية يمكن الشركة من التركيز على عدة جوانب منها جودة المنتج والميزة التنافسية وتخفيض التكاليف وزيادة الارباح . هناك طرق عديدة ومختلفة إعتمدت المنشآت على إستخدامها لتخفيض التكاليف منها شراء تكنولوجيا حديثة وتخفيض تكاليف المواد الاولية، دون التركيز على الرقابة النوعية ومعرفة أهميتها في تخفيض التكاليف ، إذ أن تقليل الهدر وزيادة الإنتاجية هي الناتج الطبيعي المرافق لعملية تحسين النوعية أو الجودة فالهدر الأقل والإنتاجية الأعلى تقلل التكاليف . لذلك فإن الإهتمام بالرقابة وخفض تكاليف المنتج او الخدمة تساهم في تحسين القدرة الإنتاجية وتطوير القدرة على المنافسة في الأسواق المحلية والعالمية وإعطاء المنتج أو الخدمة ميزة عن باقي منتجات وخدمات المنشآت الأخرى . وقد واكب هذا التطور في المجال الصناعي ظهور فلسفات إدارية أخرى مثل أسلوب التكلفة المستهدفة والذي يوفر معلومات عن الإنتاج أكثر دقة خلال المرحلة الاولى للمنتج .حيث يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من المداخل الحديثة التي أثبتت كفاءتها في مجال خفض التكلفة وتحقيق ميزات إستراتيجية داخلية وخارجية للشركات الإنتاجية على حد سواء ، و تعتبر من أهم أساليب إدارة التكاليف التي تقوم بضبط وتنظيم جميع وظائف المنشأة من خلال تخطيط وتصميم وتحديد إجمالي التكاليف ومن ثم القيام بعملية الإنتاج ورقابة جودة المنتج وإعطاءه ميزة تنافسية تقويه لتمكينه من أخذ حصته في السوق . ( السارة، 2018).

**مشكلة الدراسة :**

تتمثل مشكلة الدراسة في عدم قدرة المنشأت الصناعية على التحكم في تكلفة المنتج في ظل المتغيرات البيئية والإقتصادية الحديثة ، مما يتطلب الإهتمام برقابة تكلفة المنتج ومحاولة

تخفيضها حتى يمكن لهذه المنشآت أن تنافس في السوق وتسطيع الاستمرار والبقاء ، وبالإضافة إلى ضعف الوعي التكلفي بالمنشأت الصناعية مع عدم الإلمام بأهمية دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة، وبالإطلاع على الدراسات السابقة وجد الدارس أن هناك فجوة لم تغطيها تلك الدراسات ، فمنها، دراسة (Pater Smigt, Henri Dekler, 2003) تمثلت مشكلة الدراسة في أن الشركات الهولندية التي إستخدمت تقنيات مماثلة للتقنيات اليابانية في إدارة التكلفة إلا أنها لم تتمكن من المعرفة النظرية للمبادئ والأسس المطبقة في الشركات اليابانية ، الأمر الذي أدى إلى أنها إنتهجت طرق مختلفة لإدارة التكلفة حيث الدراسات ركزت على أهمية مراعاة السوق عند تقدير التكلفة وقد صممت هذه الدراسات لإعتماد وتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الهولندية ، دراسة (جودة عبد الرءوف زغلول، 2003م) تمثلت مشكلة الدراسة في أن الفكر التكلفي لفترة طويلة كان مركز على قياس تكلفة الوحدة والمساهمة في التسعير والرقابة على عناصر التكاليف وتوفير المعلومات التكلفية وخفض التكلفة بينما المداخل التقليدية تعطي إشارة خاطئة تؤثر بالفعل على ضعف القدرة التنافسية وهدم مفهوم القيمة للعميل من خلال وضع أسعار غير صفرية ، ودراسة (جمال سعيد السيد،2004م) تمثلت مشكلة الدراسة بأن أسلوب التكاليف المطبق يحد من الصراع بين سلسلة القيمة المنوط بها تخفيض التكاليف ، دراسة (سلطان كريمة ، 2007م) هدفت الدراسة إلى معرفة العلاقة بين الجودة والتكلفة ومعرفة الوسائل والأدوات التي تستخدم في التخفيض عن طريق تقييم تكاليف عدم الجودة ودورها في التكاليف وبالتالي على السعر أو الوصول إلى جودة عالية وتكاليف منخفضة ومن ثم مواجهة المنافسة ، دراسة (شوقي السيد ، 2007م) تمثلت مشكلة الدراسة في مدى قدرة نظم التكاليف التقليدية لتخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة خلال مراحل دورة حياة المنتج في ظل متغيرات بيئة الإنتاج الحديثة ، دراسة (نضال محمد ، انعام حسن ، 2007م) هدفت الدراسة إلى بيان أهمية إستخدام منهج التكلفة المستهدفة في التسعير في ظل ظروف المنافسة الشديدة في ظل الاقتصاد المعاصر ، دراسة (راضية عطوي، 2008م) هدفت الدراسة إلى البحث عن عناصر اسلوب التكلفة المستهدفة والتعرف على هذا الأسلوب وكيفية تطبيقه وإثبات إمكانية إستعمال التكلفة المستهدفة كاداة فعالة لإدارة التكلفة ، دراسة (أمجاد محمد ، 2008م) تمثلت مشكلة الدراسة في تحليل وتقييم الإطار الفكرية التي قدمها الفكر المحاسبي حول أسلوب التكلفة المستهدفة والكشف عن جوانب القصور التي تنقص من فعالية بناء إطار فكري موحد لهذا الأسلوب يخدم المنشآت الاقتصادية في الواقع التنافسي ، دراسة (أسماء عوض ، 2008م) تمثلت مشكلة الدراسة في تزايد حدة المنافسة العالمية التي تواجه المنظمات الخدمية بالإضافة إلى ما أحدثه التطور التكنولوجي السريع من التغيرات في نظم وتوقيتات أداء الخدمة إلى ضرورة التأكد من أن المقدرة على إرضاء رغبات العملاء على أساس بقاء المنظمة في المنافسة الذي يتطلب بدوره سرعة تطوير الخدمات المطلوبة وتقديمها بأقل تكلفة ممكنة وفي الوقت المحدد وبما يساهم في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة ، دراسة (عبد المنعم

أحمد ، 2008م) هدفت الدراسة إلى بناء نموذج محاسبي لإستخدام الأساليب الحديثة للتكاليف يمكن تطبيقه لقياس تكلفة إنتاج السكر في السودان بغرض علاج المشاكل الناجمة عن تطبيق نظام التكاليف التقليدية ، دراسة (اسعد مبارك، 2009م) هدفت الدراسة للتعرف على الإطار العلمي لإستخدام نظم التكاليف الحديثة وتقييم أساليب التكاليف التقليدية ودورها في مواجهة التطورات الحديثة في قطاع الخدمات الميائية مع دراسة لأساليب قياس وتخصيص التكاليف المشتركة بهيئة الموانى البحرية السودانية وتقديم نموذج علمي لقياس وتحميل التكاليف المشتركة على الخدمات الميائية بإستخدام نظم التكاليف، دراسة (علي حازم ، 2010م) تمثلت مشكلة الدراسة في إرتفاع تكاليف إنتاج المنشآت الصناعية ، وخاصة وإن هذه المشكلة قد تزامنت مع بدء تراجع فاعلية نظم التكاليف التقليدية وتنامي الشكوك حول مدى دقة قياسها لتكاليف المنتجات، دراسة (أحمد يوسف ، 2010م) تمثلت مشكلة الدراسة في أن التكاليف التقليدية أصبحت لا تتلاءم مع بيئة التصنيع الحديثة من حيث دقة بياناتها التكلفية ، حيث تطورت تكنولوجيا هائلة في نظم الإنتاج ، ولا شك إن هذه التطورات في نظم الإنتاج قد أثرت على نظام محاسبة التكاليف ، وساعدت على ظهور مجموعة أساليب ومداخل حديثة للتكاليف عالجت كثيرة من قصور التكاليف التقليدية ، دراسة (رغدة حسن ، 2011م) هدفت الدراسة إلى بيان وتحليل أثر تطبيق مداخل التكلفة المستهدفة في إدارة وخفض تكلفة اللوجستيات ، دراسة (عامر، 2012م) تمثلت مشكلة الدراسة في العمل على تخفيض التكاليف في ظل بيئة المنافسة الحادة وفي ظل الأسواق المتغيرة وغير المستقرة وأثر ذلك على البيئة التنافسية بين الشركات الصناعية والشركات الخدمية لإستخدامها أساليب للتكاليف التقليدية ، دراسة (حنان جابر ، 2011م) هدفت الدراسة إلى وضع إطار للتكامل بين نظام التكاليف حسب الأنشطة وتحليل سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكاليف في القطاع المصرفي لتدعيم الميزة التنافسية لهذا القطاع في ظل ظروف الأزمة المالية العالمية ، دراسة (محمد البشير ، 2011م) تمثلت مشكلة الدراسة في ظهور الحاجة إلى تطوير أساليب التكاليف التقليدية لمواجهة إحتياجات المنشآت من المعلومات اللازمة لتحقيق الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة إضافة إلى ضعف الوعي التكلفي بمصنعي غرب سنار وعسلاية ، دراسة (Waleed, 2012) هدفت الدراسة إلى تحديد مدى إستخدام الجامعات الأردنية الخاصة تقنية اسلوب التكلفة المستهدفة وأبعاد المزيا التنافسية ، دراسة (عامر ، 2012م) هدفت الدراسة إلى التعريف بماهية اسلوب التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها كأداة لتخفيض التكاليف في الشركات الخدمية وخاصة قطاع الفنادق ، دراسة (ولاء ، 2012م) هدفت الدراسة إلى إظهار أثر تحقيق التكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب المحاسبة على أساس النشاط في تحقيق أهداف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة خلال مراحل دورة حياة المنتج ، دراسة (Jelsy, 2013) هدفت الدراسة إلى تحديد تكلفة النشاط وتخفيضه بشكل فعال لمواجهة المنافسة والتعرف على المنتجات المستقبلية ، دراسة (ذاكر ، عبيد ، 2013م) تمثلت مشكلة الدراسة في التطبيق غير المتكامل لكل من اسلوبي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة وبالتالي عدم تحقيق

الأهداف المنشودة منهما بصورة مجتمعة ، دراسة (Faroug, 2013) هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى قدرة البنوك في إجراء التقسيمات المستمرة لتخفيض التكاليف والتعرف على الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ، درسة (Lawrence, 2014) هدفت الدراسة إلى تحديد مستوى إعتماد وتطبيق التكاليف المستهدفة في الصناعات التحويلية في جنوب غرب نيجريا ، دراسة (خالد محمد ، 2014م) هدفت الدراسة إلى قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية وإستخدام التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة على أساس النشاط (ABC) كاداتين للإدارة التكلفة الإستراتيجية ، دراسة (صديق آدم ، 2014م) هدفت الدراسة إلى تحديد مدى تأثير الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على الرقابة وتخفيض التكلفة في قطاع صناعة السكر بالسودان ، دراسة (رندا ، 2015م) هدفت الدراسة إلى بيان مدى فاعلية اسلوب التكلفة المستهدفة في الوصول إلى التكلفة التنافسية في بيئة الأعمال الجيدة وبناء إطار متكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف الوصول إلى التخفيض الإستراتيجي للتكلفة في بيئة التصنيع الحديثة، دراسة (محمد سيد حنفي، 2017م) هدفت الدراسة إلى تبيان أثر حوسبة التكامل بين أساليب التكاليف الحديثة ودمجها بنموذج لمراقبة الشركات الإنشائية على الرقابة وضبط التكلفة وتقويم الأداء في قطاع الإنشاءات والمقاولات ، دراسة (إدريس صديق ، 2017م) هدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق التكلفة على تحليل مسببات التكلفة للأنشطة الصناعية ،التعرف على دور الموازنة على أساس النشاط على العلاقة بين اسلوبي التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف .

أما بالنسبة لمتغير المحاسبة عن الإنجاز توجد قلة في الدراسات السابقة المقارنة فمنها، دراسة (أبو شناف ، 2001م) . ركزت على تقييم فعالية المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتحديد التكلفة في بيئة الموارد المقيدة ، دراسة (فهمي ، 2001م) هدفت الدراسة إلى إستخدام اسلوب المحاسبة عن الإنجاز في قياس التكاليف في الشركات الصناعية مع مقارنته بالقياس وفقاً للأسلوب التقليدي ، دراسة (مؤمنة ، 2014م) هدفت الدراسة إلى إظهار وتشخيص أهم المستجدات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على هيكل التكاليف والتأصيل العلمي لمدخل المحاسبة عن الإنجاز ، دراسة (Jackman, 2008) هدفت الدراسة إلى مناقشة أسباب هذا الاحجام وعدم تناول الباحثين هذا الموضوع في مجال المحاسبة بتوسع ، وإجراء الدراسات العلمية عنه ، وناقشت الدراسة أن فكرة كون المحاسبة عن الإنجاز ونظام إدارة الإنتاج تدعم نظرية القيود قد تمثل نوعاً من أنواع الإحتيال أو البدع والتي يمكن أن تكون الأسباب المحتملة لنقص الفائدة العلمية من وجهة نظر الباحثين في مجال المحاسبة للإهتمام أكثر بموضوع المحاسبة عن الإنجاز ، دراسة (Agjili, 2011) هدفت الدراسة إلى تقديم إطار مفاهيمي للمحاسبة الإدارية لتكامل مقاييس المحاسبة عن الإنجاز مع المنهجية الدينميكية المتمثلة بسيجما ستة (Six Sigmass) وتحليلات إختيار الوقت المتعددة وأدوات القياس بالإضافة إلى القابلية في حل قضايا محدودية الموارد ، دراسة (زايد ، 2010م) ركزت هذه الدراسة على إستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تدعيم القدرة التنافسية لشركة المقاولون

العرب، دراسة (Jaya Kumar and Jekar, 2012) هدفت الدراسة إلى إظهار فوائد المخزون وكيفية تخفيضه من خلال إحداث التكامل بين مدخل المحاسبة عن الإنجاز وتقنية ضبط الوقت لتحسين عملية تخفيض مستويات المخزون وزيادة الإنجاز ، دراسة (الكومي ، 2013م) ركزت على أثر إستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تطوير جودة الخدمات المصرفية في ظل منهجية سيجما ستة ، دراسة (الخفاجي ، 2013م) هدفت الدراسة إلى بيان الأسس النظرية لكل مداخل المحاسبة عن الإنجاز ونظرية القيود ومدى فعاليتها في توفير معلومات لترشيد القرارات التشغيلية ، دراسة (عبد السلام ، 2014م) ركزت هذه الدراسة على إستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز لتقييم الأداء في الوحدات الإدارية الحكومية بالتطبيق على الهيئة القومية للتأمين الاجتماعي ببورسعيد ، دراسة (زكي ، 2015م) ركزت هذه الدراسة على قراءة تحليلية في نظرية القيود ومدخل المحاسبة عن الإنجاز ودوره في ترشيد القرارات الإدارة الحديثة في المنشآت الصناعية . وبالرغم من أهمية الموضوع بعد مراجعة الدراسات السابقة فإنه من النادر وجود دراسات مشابهة في الدول النامية وفي السودان بصفة خاصة كبيئة محلية تربط بين المتغيرات الدراسة بشكل مباشر، وبناءاً على ما تقدم فقد جاءت هذه الدراسة بعنوان (دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في الشركات الصناعية (الغذائية) بولاية الخرطوم) لتغطي جانباً من الفجوات البحثية السابقة.

بناءاً على ما تقدم تتمثل صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية :

1. هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وخفض التكلفة .
2. هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكلفة .
3. هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين أسلوب المحاسبة عن الإنجاز وخفض التكلفة .
4. هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين أسلوب المحاسبة عن الإنجاز والرقابة على التكلفة .
5. هل التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يؤثر في خفض التكلفة .
6. هل التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يؤثر على الرقابة على التكلفة.

**أهداف الدراسة :**

تحقق الدارسة الأهداف التالية :

1. بيان أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وخفض التكلفة .
2. التعرف على أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكلفة .
3. بيان أثر تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز وخفض التكلفة .
4. التعرف على أثر تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز والرقابة على التكلفة .
5. إختبار أثر التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة الإنجاز في خفض التكلفة .

6. دراسة أثر التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز في الرقابة على التكلفة.

**أهمية الدراسة :**

1. الأهمية العلمية وتتمثل في :

أ. تستمد الدراسة أهميتها بالتركيز على مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة للبحث في تكامل مع أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في تحديد التكاليف للمساهمة بشكل فعال في خفض التكاليف والرقابة النوعية عليها .

ب. تستمد الدراسة أهميتها بما تضيفه من إطار علمي ومنهجية منظمة .

ج. الإطلاع على المداخل الإسترتيجية لإدارة التكلفة .

د. تمثل الدراسة إمتداد للدراسات والبحوث التي تستوجب ضرورة التطوير والتحديث في الأساليب والأدوات المحاسبية وتكاليفية لتحقيق التكامل .

ه. محاولة تضييق وسد الفجوة البحثية في الدراسات السابقة من خلال العلاقات بين متغيرات الدراسة.

**2. الأهمية العملية :**

أ. تقييم مدى ملاءمة المتغيرت التي إستجدت على بيئة التصنيع الحديثة في السودان .

ب. إستخدام المعلومات المتولدة عن أسلوب التكلفة والمستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في الشركات الصناعية بولاية الخرطوم مع مقارنته وفقاً للأساليب التقليدية.

ج. حاجة الشركات الصناعية بولاية الخرطوم لتحديد التكاليف بشكل سليم وتخفيض التكاليف الصناعية للمنتجات المقدمة للعملاء لتحقيق الحصة السوقية المخططة .

د. التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز للوصول إلى تخفيض إيجابي في التكلفة والرقابة النوعية عليها .

ه. التحول من الأساليب التقليدية في تخفيض التكاليف إلى الأساليب الحديثة لمواجهة متطلبات بيئة الأعمال الصناعية .

**فرضيات الدراسة :**

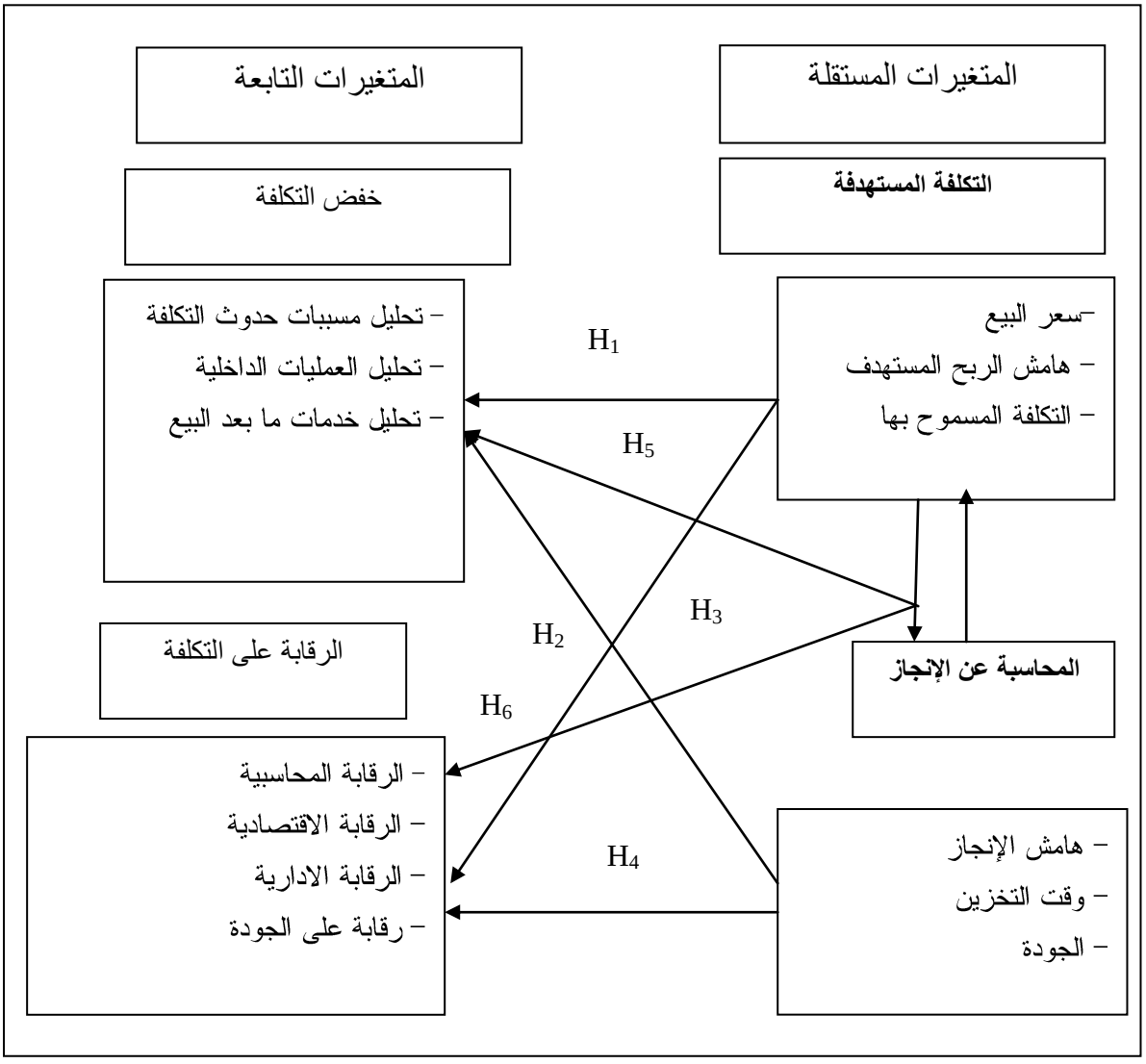
تختبر الدراسة الفرضيات التالية :

1. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وخفض التكلفة .
2. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكلفة .
3. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين أسلوب المحاسبة عن الإنجاز وخفض التكلفة .
4. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين أسلوب المحاسبة عن الإنجاز والرقابة على التكلفة .
5. التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يؤثر في خفض التكلفة .
6. التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يؤثر في الرقابة على التكلفة .

**نموذج الدراسة:**

**شكل رقم (أ)**

**النموذج التصويري لمتغيرات الدراسة**




المصدر : إعداد الباحثه ، 2019م.

**منهجية الدراسة :**

إنتهجت الدراسة الكمية لأن البيانات تم جمعها عن طريق الإستبانة وتم تحويلها إلى بيانـــات كميـــة وفي تصميم البحث إعتمدت الدراسة وفقاً لمتغيراتها علي المنهج الوصفي التحليلي، من خلال جمـــع الحقائق والمعلومات عن الظاهرة وتحليلها ومن ثم إستخلاص النتائج.

**أدوات جمع البيانات :**

يتم جمع البيانات على النحو التالي:

**البيانات الأولية :** بإستخدام المقابلات الشخصية والملاحظة والإستبانة.

**البيانات الثانوية:** بإستخدام الكتب والدوريات والمجلات العلمية والرسائل الجامعية والتقارير الرسمية.

**التعريفات الإجرائية لمتغيرات وأبعاد الدراسة**

| المصطلح | التعريف الإجرائي | المصدر |
|---|---|---|
| أسلوب التكلفة المستهدفة | هي أداة لإدارة التكلفة وتهدف الى تخفيض تكلفة المنتج أثناء المرحلة التخطيط والتطوير والتصميم ، الى ما بعد البيع. | (فودة، 2007) |
| سعر البيع المستهدف | هو السعر الذي يكون العميل راغباً وقادراً على دفعه مقابل الحصول على السلعة أو الخدمة . | (السارة ، 2017) |
| وقت الإنجاز | هو الوقت المستنفذ في تحويل المادة الخام إلى المنتج التام. | (OX,James,201) |
| وقت التخزين | هو الوقت الذى تظل فيه الخامات أو الوحدات تحت التشغيل أو داخل المخازن قبل بدء العمليات الإنتاجية عليها وكذلك المخازن التامة بكل بيعها. | (محمد ، 2012) |
| التكلفة المسموح بها | يقصد بها أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج المنتج ، والتي تحدد بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف. | (عبد الدائم، 2001) |
| مسببات حدوث التكلفة | هو العوامل التي تتسبب في إحداث النشاط وتنفيذه أي هي التكلفة التي يكبدها النشاط لتحقيق هدفه. | (جولي مابرلى، 2013) |
| الرقابة على التكلفة | هو تحقيق الكفاءة في إستخدام المواد والعمالة والالات وغيرها من عوامل الإنتاج وإمداد الإدارة بالبيانات عن أوجه النشاط المختلفة بها، ويتم مقارنة التكلفة الفعلية بالتكلفة المعيارية في ظل الظروف المحيطة بالمنشأة. | (سلوى، 2016) |
| الجودة | هي قدرة والتزام الشركة على تقديم منتجات بمواصفات تُحقق أو تفوق متطلبات الزبائن لإرضائهم وإشباع رغباتهم وتحقيق متطلبات السوق. | (لويزة، 2016) |
| العمليات الداخلية | هي التي ئويد كلا من جانب العميل عن طريق خلق قيمة للعملاء والجانب المالي بواسطة زيادة ثروة المساهمين. | (مصعب ،وسامر، 2014) |
| خفض التكلفة | هو خفض التكاليف إلى النقطة التي لايمكن بعدها التحكم بها. | (مصعب ، سامر، 2014) |
| الرقابة على الجودة | هي مجموعة من الخطوات المحددة مسبقاً والتي تهدف إلى التأكد من الإنتاج المتحقق متطابق مع المواصفات والخصائص الأساسية الموضوعة للمنتج. | (النابر ، 2016) |
| أسلوب المحاسبة عن الإنجاز | هو أحد المداخل العامة الذي يسعى إلى زيادة معدل الإنجاز لإستخدام مورد معين في أداء مهمته أو مهام معينة لتحقيق هدف أو أهداف معينة . | ( Douments and Settings 2009) . |
| هامش الربح المستهدف | هو الربح الذى ترغب الإدارة في تحقيقه من المنتج المعين | (Paul. Teague, 2009) |
| خدمات مابعد البيع | هي توفير الخدمة ومساندة العميل بعد البيع أو توصيل الخدمة أو السلعة | (السارة، 2017) |

**فلسفة ومدخل الدراسة:**

**فلسفة الدراسة:** تستند الدراسة على الفلسفة الإيجابية، من خلال ما ثبت من الدراسات السابقة الفرضيات وإختبارها.

**مدخل الدراسة:** تقوم الدراسة على المدخل الإستنباطي لإختبار الفرضيات أو تطوير نظرية لإستنباط العلاقة بين المتغيرات من خلال الدراسات السابقة . (Saunders et al., 2009)

**نظريات الدراسة :**

إستندت الدراسة إلى بعض النظريات فى إطار الفكر المحاسبى ، وجميع هذه النظريات منبثقة من نظرية المحاسبة الإيجابية (Positive Accounting Theory) والتي تسعي لتحقيق أهدافها، وذلك لمعرفة الدور المتوقع أن تقوم به في مجال المحاسبة والتعرف على نظم القياس المختلفة التي يمكن الإستعانة بها لإخضاع الظواهر والمتغيرات المتعددة والتي تمكن من تكوين النظرية المحاسبية ، وتتمثل هذه النظريات في :

**1.نظرية السلوكية** :Behaviorism Theory

ساهمت النظرية بالإنتقال لوظيفة المحاسبة من وظيفة مسك الدفاتر إلى نظام للمعلومات ، كما ساهمت في ظهور المحاسبة الإدارية وزيادة خاصية الملائمة ، إستخدمت النظرية المدخل التنبؤي الذى يعتمد على الملائمة ولكى تكون المعلومات ملائمة ينبغي أن تكون لها تغذية عكسية أو قيمة تنبؤية[1] ، والقدرة التنبؤية هي قدرة البيانات المالية والمحاسبية على تفسير الواقع الموجود ، فمن الممكن التنبؤ وعدم إتخاذ القرار ولكن ليس من الممكن إتخاذ قرار دون تنبؤ ، فالمدخل التنبؤى هو مدخل لإتخاذ القرارات[2].

**2.نظرية المسيطر**:Dominant Theory

تركز النظرية على الرقابة والتحكم ، وتنص النظرية على أن فكرة التحكم واسعة بما يكفي لضم جميع الأطراف المعنية دون إستثناء ، ويصبح إتجاه تدفق الزيادة في الموارد مسألة غير ملائمة وبدلاً من ذلك يصبح العامل الملائم هو كيفية توزيع المسيطر للمواد لجميع الإطراف.[3]

**3. إستراتيجية قيادة التكلفة:** Cost Leadership Strategy

تنص على مبدأ تخفيض تكاليف الإنتاج والتوزيع والترويج لكي تتمكن من تقديم أسعار منخفضة وتركز المنشأة في البحث لتحسين خصائص المنتج أو تسعى لتخفيض تكاليف صنع المنتجات القائمة. يستخدم الدارس هذه النظريات لتوضيح دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي بولاية الخرطوم .

---

(1) الهادى آدم محمد ، **نظرية المحاسبة** ، (الخرطوم : د.ن ، 2003 م) ، ص 32.

(2) فواد الليثي ، **نظرية المحاسبة** ، (القاهرة : دار النهضة العربية للنشر ، 2010م) ، ص69.

(3) ريتشارد شرويدر وآخرون ، **نظرية المحاسبة** ، تعريب خالد على كاجيجي وإبراهيم ولد محمد فال ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2010م) ، ص25 .

**مصادر جمع البيانات :**

**المصادر الأولية :** إستمارة الإستبانة .

**المصادر الثانوية :** الكتب والرسائل الجامعية والدوريات العلمية والنشرات ومواقع الانترنت .

**حدود الدراسة:**

**الحدود المكانية** : القطاع الصناعي في بولاية الخرطوم

**الحدود الزمانية:** : تم إجراء الدراسة الميدانية في عام 2019م.

**الحدود البشرية:** تشمل الإدارة العليا ممثلة في المسميات الوظيفية (مدراء، رئيس قسم الحسابات، محاسبي التكاليف)، في الشركات الصناعية (الغذائية) بولاية الخرطوم.

**هيكل الدراسة :**

تتكون الدراسة من مقدمة وأربعة فصول وخاتمة حيث إشتملت المقدمة على الإطار المنهجي والدراسات السابقة ، الفصل الأول تحت عنوان الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة ومقسم إلى ثلاثة مباحث ، المبحث الأول مفهوم وأهداف وخصائص أسلوب التكلفة المستهفة (TC) ، المبحث الثاني مقومات والعوامل الداعمة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) ، المبحث الثالث خطوات وطرق تحديد وتقويم أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) . أما الفصل الثاني تحت عنوان الإطار النظري لأسلوب المحاسبة عن الإنجاز مقسمة إلى ثلاثة مباحث ، المبحث الأول مفهوم وأهداف نظرية القيود و أسلوب المحاسبة عن الإنجاز، المبحث الثاني مقومات المبادئ العلمية التي تحكم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز ، المبحث الثالث إسخدامات ومميزات وعيوب أسلوب المحاسبة عن الإنجاز . أما الفصل الثالث بعنوان الرقابة وخفض التكلفة في ظل أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ومقسم إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول مفهوم ومعايير وأساليب والمبادئ الرقابة على التكلفة ، المبحث الثاني مفهوم وأهمية وأهداف وأساليب خفض التكلفة ، المبحث الثالث العلاقة التكاملية بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما الرقابة على التكلفة. أما الفصل الرابع الدرسة الميدانية ويشتمل على مبحثين ، المبحث الأول نبذة تعريفة عن القطاع الصناعي في بولاية الخرطوم ، المبحث الثاني تحليل البيانات واختبار الفرضيات . ثم الخاتمة وتشمل النتائج والتوصيات .

## ثانياً: الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع اسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والدراسات التي تناولت موضوع المحاسبة عن الإنجاز ( TA) وكذلك الرقابة وخفض التكفة وأغلبها تناولتها بصورة منفردة ومن بين الدراسات التي تناولت تلك الموضوعات كما يلي :

**دراسة : زايد (2001م) [1]**

تمثلت مشكلة الدراسة على رغم من كثرة الجدل القائم في الأدب المحاسبي حول مفهوم المحاسبة عن الإنجاز ، والتي جاءت إستجابةً للتطورات المتسارعة في بيئة التصنيع الحديثة ، ومن ثم التطورات في بعض الفلسفات الإدارية مثل نظرية القيود ، إلا أن الدراسات المتعلقة بذلك لم تصل بعد إلى مفهوم واضح عن هذا المصطلح ،هدفت الدراسة إلى تقييم مدى ملاءمة مدخل المحاسبة عن الإنجاز في مجال تحديد التكلفة من خلال تحليل وتشخيص طبيعتها والوقوف على المجالات المقترحة للتطوير في ظل وذلك لبيان مدى التشابه والإختلاف بينها وبين المداخل والأساليب في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية. وتناولت الدراسة نظرية القيود وماهية المحاسبة عن الإنجاز وكيفية تحديد التكلفة وفق الإنجاز، ولقد توصلت الدراسة على الرغم من أن المحاسبة عن الإنجاز كان بمثابة إستجابة للتطورات في نظرية القيود كنتيجة للتطورات في معطيات التصنيع الحديثة ، إلا أن الإطار المنهجي لهذا المصطلح هو أمر وارد في دراسات التكاليف ، وأن التطوير المقترح في الدراسات السابقة لا يعدو أن يكون مجرد إطلاق مسميات جديدة على مفاهيم قديمة ، وأن التطور إقتصر على معدل الإنجاز كقياس مالي للأداء أن مصطلح المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتقييم الأداء غير المالي يقدم رؤية شاملة عن المنشأة ككل ، الأمر الذي يشجع على تحقيق الترابط بين المفاهيم المختلفة والتنسيق بين عمليات التشغيل.

ركزت هذه الدراسة على تقييم فعالية المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتحديد التكلفة في بيئة الموارد المقيدة ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في الرقابة وخفض التكاليف في القطاع الصناعي في السودان.

**دراسة : صبري ، (2001م) [2]**

تمثلت مشكلة الدراسة في أن بعض المفاهيم المستخدمة في محاسبة التكاليف لم تتطور بنفس سرعة تطور بيئة التصنيع الحديثة ، وهو الأمر الذى أدى إلى تحريف عملية قياس التكاليف ، وبالتالى عدم ملائمة المعلومات المبنية على هذا القياس لأغراض إتخاذ القرارات، هدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة المحاسبة عن الإنجاز والمفاهيم التى يستحدثها هذا الأسلوب ،إستخدام المعلومات المتولدة عن المحاسبة الإنجاز فى إتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط ربحية المنشآت

---

(1) د. زايد سالم أبو شناف ، **تقييم فعالية المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتحديد تكلفة في بيئة الموارد المقيدة** ، (الإسكندرية : جامعة الإسكندرية ، مجلة التجارة للبحوث العلمية ، 2001م) .

(2) صبري صموئيل فهمي ، **المحاسبة عن الإنجاز كأداة لقياس التكلفة وترشيد القرارات الأدارية** ،(القاهرة: جامعة عين الشمس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2001م) .

وقرارات التسعير. ظهرت أهمية الدراسة فى بيان تأثير ذلك على وظـائف محاسـبة التكـاليف ، والتعرف على مزايا وعيوب المدخل المقترح . وإتبعت الدراسة المنهج الإستقرائى ، والمـنهج الإستنباطى ، المنهج الوصفى . توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ، يوجد إختلاف جـوهري بين التكلفة المحسوبة على أساس ألأسلوب التقليدي والتكلفة المحسوبة على أساس الإنجاز، يوجد إختلاف جوهري بين الأسعار المحسوبة وفقاً الإنجاز والأسعارالمحسوبة وفقاً للمنهج التقليـدى، يودي إتباع المحاسبة عن الإنجاز إلى تخفيض التكاليف ومن ثم تخفيض الأسـعار مـع زيـادة المبيعات وبالنتيجة تعظيم الربحية. أوصت الدراسة بمحاولة إيجاد التكامل بين قياس التكلفة على أساس منهج الأنشطة ، وقياسها وفق منهج المحاسبة عن الإنجاز ، حيث يسعى الأول للوصـول إلى دقة القياس ، ويحاول الثانى تعظيم منفعة الموارد المستنفذة من خلال ربطها بالإنجاز.

ركزت هذه الدراسة على المحاسبة عن الإنجاز كأداة لقياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسـلوب المحاسـبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي .

**دراسة: Peter, Henri(2003م)** [1]

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الشركات الهولندية التي إستخدمت تقنيات مماثلة للتقنيات اليابانية فـي إدارة التكلفة الا انها لم تتمكن من المعرفة النظرية للمبادئ والاسس المطبقة في الشركات اليابانية ، الأمر الذي أدى إلى أنها إنتهجت طرق مختلفة لإدارة التكلفة حيث ركزت علـى أهميـة مراعـاة السوق عند تقدير التكلفة ، وقد صممت هذه الدراسات لإعتماد وتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الهولندية . هدفت الدراسة إلى إجراء بحث ميداني لإستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة فـي المنشآت الهولندية مع مقارنة المفاهيم المستخدمة للتكلفة المستهدفة في الشركات اليابانية . توصـلت الدراسة إلى نتائج منها، إتضح أن الشركات الهولندية (العينة المختارة) تستخدم التقنيـات والمبـادئ الأساسية للتكلفة المستهدفة، هنالك نسبة من شركات العينة تبنت تطبيق أسلوب التكلفـة المسـتهدفة ونسبة اخرى لم تتبنى تطبيقه وترجع الأسباب إلى طبيعة عمـل الشـركات وعـدم الالمـام التـام بخطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالاضافة إلى التكلفة العالية للتطبيق . أوصـت الدراسـة بضرورة التنسيق بين الإدارة الهندسية والمحاسبية في حساب التكلفة المسـتهدفة، إجـراء دراسـة لمعرفة مراحل العمليات وخطوات إدارة التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية في بلدان غربيـة أخرى .

ركزت هذه الدراسة على إجراء دراسة ميدانية لمعرفة المنشآت المطبقة لأسلوب التكلفة المسـتهدفة في هولندا ، بينما تركز دراسة الحالية على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسـبة عـن الإنجاز ودورهما في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان.

(1) Henri Dekker, Peter Smidt, **A survey of Adoption and use of Target Costing in Dutch Firms**, International Journal of Production Economics, Vol. 48, 2003.

**دراسة : جودة (2003م)** [1]

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الفكر التكاليفي لفترة طويلة كان يركز على قياس تكلفة الوحدة والمساهمة في التسعير والرقابة على عناصر التكاليف وتوفير المعلومات التكليفية ، بينما تركز الإهتمام في الفترة الأخيرة على محور إضافي خامس وهو خفض التكلفة Cost Reduction بينما المداخل التقليدية تعطي إشارة خاطئة تؤثر بالفعل على ضعف القدرة التنافسية وهدم مفهوم القيمة للعميل Customer Value من خلال وضع أسعار غير صحيحة . هدفت الدراسة إلى تقديم منهج إجرائي يقود إلى دعم ربط كل من أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل أنشطة سلسلة القيمة الامر الذي يؤدي إلى زيادة فعالية إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، إتجاه تنظيمات الأعمال في مصر نحو تبني إستراتيجية ريادة التكلفة كأساس لدعم الميزة التنافسية ، خلق نوع من الشراكة التجارية بين منظمات الأعمال في مصر من اجل تحقيق الصالح المشترك لهما من خلال خفض تكلفة أنشطة التوريد على سلسلة القيمة ، إختلاف الأهمية النسبية لآليات تنفيذ خفض تكلفة كل من أنشطة التصميم والتوريد، أن خفض هامش الربح المستهدف هو البديل الأنسب وليس زيادة السعر في حالة فشل الجودة في إدارة التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة ، وصولاً إلى التكلفة المستهدفة في المدى الزمني طويل الاجل . أوصت الدراسة بتشكيل فريق خفض التكلفة داخل كل شركة يتكون من مختلف الأنشطة المؤثرة ليتولى مسئولية خفض التكلفة وصولاً للتكلفة المستهدفة ، تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط حيث لا يمكن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة أو تحليل سلسلة القيمة دون وجود نظام للتكلفة على أساس النشاط ، اضافة مقرر اكاديمي لتدريس ادوات إدارة التكلفة في مرحلة البكالوريوس.

ركزت هذه الدراسة على كيفية خفض التكلفة بالتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة ، بينما تركز الدراسة الحالية على التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان .

**دراسة: جمال (2004م)** [2]

تمثلت مشكلة الدراسة بأن أسلوب التكلفة المستهدفة المطبق يحد من الصراع بين سلسلة القيمة المنوط بها تخفيض التكاليف . هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل تأثير تطبيق أسلوب القياس المرجعي bench making في معالجة بعض أوجه القصور في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بعض أوجه القصور المشار إليها ، وقد تم إجراء دراسة ميدانية لقياس أثر إستخدام أسلوب القياس المرجعي لتطوير تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ، وتحقيق الريادة التكلفية. إتبعت الدراسة المنهج

---

(1) د. جودة عبدالرءوف زغلول ، **منهج إجرائي مقترح لزيادة فعاليات اسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض تكلفة انشطة ما قبل الإنتاج على سلسلة القيمة** ، (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، العدد 1 ، 2003م) .

(2) د. جمال سعيد السيد أحمد خطاب ، **مشاكل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودور أسلوب القياس المرجعي في تحقيق إستراتيجية الريادة التكاليفية** ، (القاهرة: جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد 1 ، 2004م).

الإستنباطي والمنهج الإستقرائي، والمنهج التاريخي، بالإضافة إلى الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، أن أسلوب التكلفة المستهدفة target costing يختلف عن النظم التكلفية التقليدية ، حيث يعتمد على إعتبارات السوق التنافسية وسعر البيع يساهم في تحديد التكاليف المستهدفة ، كذلك يستند أسلوب التكلفة المستهدفة إلى العديد من المبادئ منها ، التركيز على العميل، التصميم فريق عمل متكامل ، سلسلة القيمة ، تكاليف دورة حياة المنتج . أوصت الدراسة، على الشركات متعددة الجنسيات تليها شركات القطاع الخاص بضرورة إستجابات المدراء الماليين ومحاسبي التكاليف في عينة الدراسة أسلوب التكاليف المستهدفة في تحقيق الرقابة ، وكذلك من التطوير والتحسين ومواكبة التقنيات الحديثة ، وذلك مقارنةً باستجابات المدراء الماليين ومحاسبي التكاليف في شركات القطاع العام التي أشارت إستجابتهم أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الرقابة على التكاليف ، وكذلك في التطوير والتحسين ومواكبة التقنيات الحديثة ، كما أجمعت الشركات متعددة الجنسيات وشركات القطاع الخاص ، وذلك من خلال إستجابات المدراء الماليين ومحاسبي التكاليف بتلك الشركات على وجود مشاكل تعوق تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة مع ضرورة تدعيمه بأسلوب القياس المرجعي ، وذلك مقارنةً باستجابات المدراء الماليين ومحاسبي التكاليف بشركات قطاع الأعمال العام ، إن أفضل طريقة لمواجهة المعوقات في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدف هو إستخدام الأساليب التي توفرها إدارة الجودة الشاملة ، وبصفة خاصة أسلوب القياس المرجعي والذي يمكن الشركات من الحصول على المعلومات اللازمة عن كيفية التطبيق وتحديد نقاط الضعف والقصور التي واجهتها الشركات الأخرى عند التطبيق وذلك من أجل تخطي هذه النقاط .

ركزت هذه الدراسة على مشاكل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودور أسلوب القياس المرجعي في تحقيق إستراتيجية الزيادة التكاليفة ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكاليف في القطاع الصناعي في السودان.

**دراسة : هبة ، (2004م) [1]**

هدفت الدراسة إلى إظهار وتشخيص أهم المستجدات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها في هيكل التكاليف، والتأصيل العلمي لمدخل المحاسبة عن الإنجاز، وتقييم مدى فاعليته في توفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في ترشيد القرارات وتقييم الأداء، ومحاولة بيان مدى إمكانية تطبيقه كأداة لتقييم الأداء بالشركات الصناعية والوقوف على أهم معوقات عملية التطبيق وتحليلها. ظهرت أهمية الدراسة إلى أن مفهوم المحاسبة عن الإنجاز من خلال العديد من

(1) هبة محمود مؤمنة، **مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء بيئة التصنيع الحديثة** ،(السعودية : جامعة الملك عبدالعزيز ، كلية الإدارة والإقتصاد ، رسالة ماجستير عير منشورة 2004م).

الكتابات في الأدب المحاسبي كوسيلة لتعظيم الإنجاز في المشروعات كمدخل بـــديل أو مكمـــل لبعض مداخل المحاسبة الإدارية، وتناولت الدراسة هذا المدخل والفرق بينه وبـــين الأســـاليب الأخرى الموازية له في محاولة للتعرف على أوجه الشبه والإختلاف فيما بينهم، بالإضافة إلـــى مزايا وعيوب هذا المدخل مقارنةً مع المداخل والأساليب الأخرى للمحاسبة الإدارية، والتعـــرف على أهم القيود التي تعوق العمليات الإنتاجية والتي تؤثر على معدل الإنجاز الكلـــي للشـــركات وكيفية التغلب عليها. إتبعت الدراسة المنهج التحليلي الوصفي SPSS. توصلت الدراســـة إلـــى مجموعة من النتائج كان من أهمها: (وجود نسبة كبيرة من الشركات الصناعية تطبيق بالفعـــل مدخل المحاسبة عن الإنجاز وذلك بغية تحقيق العديد من الأهداف مثل زيـــادة هـــامش الـــربح، التطوير والتحسين المستمر للأداء، وترشيد القرارات الإدارية وتحقيق الجودة الشاملة للتصـــميم والإنتاج والأداء)، في حين أوصت الدراسة بضرورة اهتمام الشركات الصناعية بتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز وذلك لمواكبة التغيرات في بيئة التصنيع الحديثة.

ركزت هذه الدراسة على مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء بيئة التصنيع الحديثة ، بينمـــا تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجـــاز فـــي الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي .

**دراسة : هبة ، (2004م) [1]**

هدفت الدراسة إلى محاولة التغلب على قصور نظم معلومات المحاسبة الإدارية في توفير معلومات ملاءمة تساعد في التقييم الكلي لأداء الشركة وترشيد عملية إتخاذ القرارات الإدارية خـــلال الفتـــرة المحاسبية، وذلك من خلال مدخل المحاسبة عن الإنجاز ونظرية القيود في السعي نحو تعظيم أرباح الشركة، والتحقق من جودة البيانات والمعلومات المقدمة للإدارة من خـــلال نظـــم معلومـــات إدارة التكلفة المستندة على مدخل المحاسبة عن الإنجاز ونظرية القيود، ومقارنة تلك البيانات والمعلومات بما توفره الطرق التقليدية للمحاسبة عن التكلفة، وتناولت الدراسة كل من مدخل المحاسبة الإنجـــاز ونظرية القيود في إدارة التكلفة والعلاقة بينهما ودورهما في ترشيد إتخاذ القرارات الإدارية قصـــيرة الأجل، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها (هناك علاقة بين مـــدخل المحاســـبة عـــن الإنجـــاز ونظرية القيود حيث أن تحديد التكاليف الملائمة لترشيد القرارات تعد عنصراً أساسياً لتطبيق نظرية القيود بما يُمكّن من الإستغلال الأمثل للمورد المقيد، توفر نظرية القيود إطـــاراً مطـــوراً لتحســـين الإنجاز والذي يكون له تأثير كبير في ترشيد الكثير من القرارات مثل تحديـــد التشـــكيلة الإنتاجيـــة وجدولة الإنتاج وتوفير مخزون الأمان، وتوفير طرق فعالة لتوجيه جهود التحسين المســـتمر مـــن خلال الاستغلال الأمثل للموارد المقيدة).

---

(1) هبة عبد المتعال أحمد ، **استخدام مدخلي نظرية القيود ومساهمة المواد المتغيرة في إدارة التكلفة** ، (القاهرة : جامعة القاهرة، كلية التجارية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2004م).

ركزت هذه الدراسة على إستخدام مدخلي نظرية القيود ومساهمة المواد المتغيرة في إدارة التكلفة ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي .

**دراسة : Souren, et al. ، (2005م)** [1]

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية إعتماد المدخل القائم على نظرية القيود في صنع وإتخاذ قرارات المزج الإنتاجي الأمثل للمنتجات من خلال معادلة رياضية تضمنت تناول حالة إفتراضية محددة الشروط والقواعد يتم فيها اختبار تحليل الحساسية عند تغير إحدى المؤشرات فيها للوصول إلى بدائل الحلول المثلى في كل مرة. وقد بينت الدراسة أنه خلال العقد الماضي تم نشر العديد من البحوث عن مساهمة نظرية القيود والمحاسبة عن الإنجاز في القرارات الخاصة بمزيج المنتجات، وأن جودة المدخل القائم على أساس نظرية القيود يمكن تدعيمها وتوليدها بصورة جيدة أو حتى في تقديم الحلول المثلى في ضوء النتائج المختلفة والمتطرفة، لاسيما عند مقارنتها مع أدوات إتخاذ قرارات مزيج المنتجات الأخرى (كالبرمجة الخطية). وإفترضت الدراسة أن المدخل القائم على نظرية القيود يؤدي إلى إتخاذ القرار الأمثل لمزيج المنتجات (على الأقل في ظل وجود حالة التأكد من النتائج وإتساق أهداف الأشخاص الذين يتخذون القرار)، فضلاً عن ضرورة أن تتم عملية تحميل التكاليف بصورة صحيحة حتى ولو كانت في بعض الأحيان لا تتم بسهولة، كما أن الأخذ بعين الإعتبار فقط (كل) تكاليف المواد قد يؤدي إلى قرارات خاطئة. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها : (أن المدخل القائم على نظرية القيود يمكن إستخدامه ضمن مجموعة واسعة من قرارات المزيج للمنتجات، يحتاج هذا المدخل في بعض الأحيان إلى تعديلات بسيطة بهدف الوصول إلى الحلول المثلى أو على الأقل المقبولة).

ركزت هذه الدراسة على قرارات المزج الإنتاجي الأمثل في ضوء نظرية القيود وبيان إفتراضات المحاسبة عن الإنجاز التي عادة ما يتم التركيز عليها ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي .

**دراسة: سلطان (2007م)** [2]

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية ، هل يمكن تقييم تكاليف عدم الجودة ، كيف تؤثر الجودة في تخفيض تكاليف عدم الجودة ، وبالتالي في تخفيض التكاليف الكلية، ما هي العلاقة بين تحسين الجودة والتكلفة . ظهرت أهمية الدراسة في أنها تناولت أحد الأساليب الحديثة في

(1) Souren , Rainer & Ahn , Heinz & Schmian , **Optimal Product Mix Decisions Based on the Theory of Constraints** ,Exposing Rarely Emphasized Premises of Throughput Accounting , International Journal of production Research , Volume 43 , Issue 2.2005.

(2) سلطان كريمة ، **طرق تحسين جودة المنتج الصناعي وأثرها في تخفيض التكاليف** ، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للعصير والمعصرات، (الجزائر : جامعة سكيكدة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007م) .

تخفيض التكاليف والمتمثل في تخفيض التكاليف عن طريق التحسين المستمر للمنتجات . هدفت الدراسة إلى معرفة العلاقة بين الجودة والتكلفة ومعرفة الوسائل والأدوات التي تستخدم في التخفيض عن طريق تقييم تكاليف عدم الجودة ودورها في التكلفة النهائية وبالتالي على السعر ، والوصول إلى جودة عالية وتكاليف منخفضة ومن ثم مواجهة المنافسة . إتبعت الدراسة المنهج التاريخي ، والمنهج الوصفي التحليل . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، إن تحسين الجودة يؤدي إلى تخفيض تكاليف عدم الجودة . أوصت الدراسة بضرورة الإهتمام بالمستهلك عن طريق الإستمرار في دراسة حاجاته ورغباته المتغيرة بإستمرار ، وعدم الإكتفاء بمستويات أداء معينة ، بل يجب دائماً التحسين في الأداء .

ركزت هذه الدراسة على أنه هدفت إلى معرفة العلاقة بين الجودة والتكلفة ، والإطلاع على المستوى الحقيقي للجودة عن طريق تقييم التكاليف ، تركز الدراسة الحالية دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة القطاع الصناعي.

**دراسة : الدين (2007م)** [1]

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة دور محاسبة المسئولية في الرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية. هدفت الدراسة لتوضيح دور محاسبة المسئولية في الرقابة وتقويم الأداء بمجمع جياد الصناعي من خلال الربط المباشر بين النظام المحاسبي والهيكل الإداري إلى تبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات لكل مركز مسئولية على حدة للرقابة على التنفيذ بالمقارنة بين المخطط والمنفذ بهدف تحديد حجم الإنحرافات وتشخيص أسبابها والتقرير عنها تمهيداً لإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لإستبعاد مثل هذه الانحرافات . نبعت أهمية الدراسة من ضرورة إتباع محاسبة المسئولية في الرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية . إعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي ، والمنهج التحليلي الوصفي ، والمنهج الإستقرائي ، ومنهج دراسة الحالة . من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن يقوم النظام بتحقيق مبدأ الرقابة الداخلية على جميع النشاطات بما يضمن التعامل مع جميع الاقسام والأنشطة المكونة للمؤسسة على أساس محاسبة المسئولية أي كل نشاط سوف يتم التعامل معه على انه مركز تكلفة او مركز ربحية أو مركز إيرادات كل حسب نشاطه .

ركزت هذه الدراسة على تكلفة الإنتاج في الوقت المحدد التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط على الرقابة وضبط التكلفة وتقويم الأداء ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكاليف المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي.

---

(1) الدين آدم محمد ، **دور محاسبة المسئولية في الرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية** ، (الخرطوم : جامعة جوبا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007م).

**دراسة : شوقي (2007م) [1]**

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى قدرة نظم التكاليف التقليدية لتخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة خلال مراحل دورة حياة المنتج وفي ظل متغيرات بيئة الإنتاج الحديثة ، وكيف يمكن الربط وإبراز العلاقة التكاملية بين أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والتحليل الإستراتيجي للتكلفة (SCA) بغرض خفض تكاليف الأنشطة المختلفة من خلال مفهوم سلسلة القيمة للعينة المختارة من الشركات المصرفية. إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي بتقديم إطار متكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة من خلال البحث في المراجع والدوريات والأبحاث المنشورة ، المنهج الإستقرائي من خلال توزيع قائمة الإستقصاء على بعض الشركات الصناعية المصرية . توصلت الدراسة إلى نتائج منها، يمثل أسلوب التكلفة المستهدفة أحد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة التي تهدف إلي تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج مع الحفاظ على الجودة ودرجة ثقة العميل ، يساعد التحليل الإستراتيجي للمنشأة على حسن توظيف الموارد المتاحة بطريقة مثالية ومن ثم تخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة من خلال مفهوم سلسلة القيمة ، وجود فجوة كبيرة وواضحة بين الدراسات العلمية والواقع العملي مما يؤدي إلى فقد الشركات الصناعية المصرية من فرص تخفيض تكاليف الأنشطة خلال سلسلة القيمة . أوصي الدراسة إلى ضرورة سد الفجوة بين البحث العلمي والواقع العملي من خلال عقد ندوات ودورات تدريبية للكوادر الفنية والإدارية بالشركات الصناعية المصرية ، ضرورة جدوى الإطار المتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة للشركات المصرية .

ركزت هذه الدراسة على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة (TC) والتحليل الإستراتيجي بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة في الشركات الصناعية المصرية، بينما تركز هذه الدراسة الحالية على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان.

**دراسة : نضال ، إنعام ، (2007م) [2]**

تمثلت مشكلة الدراسة في إن قرارات التسعير تعتمد على العديد من الإعتبارات التي لا تتعلق فقط بيانات التكاليف ، إنما تتعداها إلى طبيعة المنتجات المنافسة ودرجة طبيعة المنافسة في السوق وسلوك المنافسين ، لذا فإن إتباع المنهج التقليدي في التسعير أصبح يستلزم تحسين النوعية وتخفيض التكلفة . هدفت الدراسة إلى بيان أهمية إستخدام منهج التكلفة المستهدفة في

---

(1) د. شوقي السيد فودة ، **إطار مقترح للتكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تحقيق تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسة القيمة** ، (الإسكندرية : جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد 44 ، العدد 1 ، 2007م) .

(2) نضال محمد رضا الخلف ، إنعام محسن حسن زويلف ، **التسعير بإستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية الاردني** ، (الرياض : جامعة الملك عبدالعزيز ، مجلة الاقتصاد والإدارة ، الجزء1 ، العدد1 ، 2007م) .

التسعير في ظل ظروف المنافسة الشديدة في ظل الاقتصاد المعاصر، كما يهدف إلى إجراء دراسة ميدانية للتعرف على واقع سياسات التسعر المستخدمة في قطاع صناعة الادوية البيطرية الإداري ، وتقويم لبيان مدى ملائمة هذه الأساليب للتطورات الجارية في عصر العولمة وتعدد أشكال المنافسة . تمثلت منهجية الدراسة في إطارها النظري على مجموعة من المصادر العلمية التي تناولت موضوع الدراسة . توصلت الدراسة إلى نتائج منها تتأثر قرارات التسعير بالعديد من العوامل أهمها، الزبائن ، المنافسون ، التكاليف بالاضافة إلى عوامل سياسية وقانونية وبيئية، إستخدام المنهج التقليدي في التسعير من المنافسة من حدود السعر السائد في الأسواق مما يتطلب تحسين النوعية وخفض التكلفة، يمثل منهج التكلفة المستهدفة طريقة تسعير ونظام تخطيط الربحية وإدارة التكلفة ، اثبتت الدراسة إن الشركات الاردنية محل عينة الدراسة تستند في تسعير منتجاتها على أساس التكلفة الكلية . أوصت الدراسة بضرورة إعتماد منهج التكلفة المستهدفة في التسعير لمساعدة المنظمات على البقاء وتحقيق حجم المبيعات المطلوبة ، ضرورة تطبيق الشركة (س) منهج التكلفة المستهدفة لتسعير منتجاتها ، إعداد البرامج وإقامة دورات تدريبية متطورة متخصصة في مجال التسعير .

ركزت هذه الدراسة على إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في التسعير قطاع صناعة الأدوية الأردنية منفرداً دون الإستفادة من خصائص التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ، بينما تركز الدراسة الحالية على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان .

**دراسة : راضية (2008م) [1]**

هدفت الدراسة إلى البحث عن عناصر للتكلفة المستهدفة والتعرف على هذا الأسلوب وكيفية تطبيقه، وإثبات إمكانية إستعمال التكلفة المستهدفة كأداة فعالة لإدارة التكلفة . تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية : هل يمكن إستعمال التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بشكل متكامل لتخفيض التكاليف ، لماذا أصبحت أنظمة التكاليف التقليدية لا تتلاءم والمعطيات الجديدة للبيئة الاقتصادية ، كيف يمكن لأسلوب التكلفة المستهدفة أن يأخذ في الاعتبار ضغوطات المنافسة الحالية، كيف يمكن لتقنية وتحليل القيمة أن تدعم أسلوب التكلفة المستهدفة . ظهرت أهمية الدراسة في توضيح دورالتكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف . إتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليل. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، في ظل معطيات البيئة الاقتصادية الحديثة أصبحت المؤسسات مطالبة بإنتاج منتجات متجددة ذات جودة عالية وبتكلفة منخفضة ، كما أصبحت مطالبة بالتمتع بمرونة لمواجهة قصر دورة حياة المنتج، طلبات العملاء المتنوعة وإشتداد

(1) راضية عطوي ، **دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف – دراسة حالة شركة تصنيع اللواحق الصناعية والصحية**، (الجزائر : جامعة الحاج خضر - باتنة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2008م).

المنافسة العالمية . أوصت الدراسة بتعديل تصميم المنتج لتحقيق إقتصاد في التكلفة وبالتالي تخفيض التكاليف ككل .

ركزت هذه الدراسة على إظهار دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة كأداة مدعمة لتخفيض تكاليف المنتج والوصول إلى التكلفة المستهدفة ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي .

**3.دراسة : أمجاد (2008م)** [1]

هدفت الدراسة إلى بناء وتصميم إطار فكري محاسبي متكامل لأسلوب التكلفة المستهدفة ليكون بمثابة إطار موحد لمكونات ومفاهيم التكلفة الذي نشأ من أجله ، دراسة اليات تطبيق الإطار المتكامل المقترح لأسلوب التكلفة المستهدفة وتقييم فعاليته في مدى تحقيق إستراتيجية التميز التنافسي . تمثلت مشكلة الدراسة في تحليل وتقييم الإطار الفكرية التي قدمها الفكر المحاسبي حول أسلوب التكلفة المستهدفة والكشف عن جوانب القصور التي تنتقص من فعاليته لبناء إطار فكري موحد لهذا الأسلوب يخدم المنشآت الاقتصادية في الواقع التنافسي . ظهرت أهمية الدراسة في تقديم وتوفير الإطار المحاسبي المتكامل لأسلوب التكلفة المستهدفة بصفة موحدة يؤدي إلى تخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية . إنتهجت الدراسة المنهج الإستنباطي والمنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، يؤدي إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحقيق وفورات تخفيض التكلفة ، والعمل على أحداث سلسلة من التخفيضات المتتابعة في تكلفة المنتج مما ينعكس على زيادة الأرباح المستقبلية للمنشأة . أوصت الدراسة بتوثيق المنهجية المتكاملة المقترحة لأسلوب التكلفة المستهدفة لتكون مرشداً مرجعياً بين الشركات الأخرى بما يساهم في سد الفجوات بين البحث العلمي والواقع العملي وساعد هذا الشركات في التصدي لتحديات المنافسة المحلية والعالمية وفقاً لخطوات واضحة ومحددة .

ركزت هذه الدراسة على بناء إطار مفاهيمي لأسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق إستراتيجية التميز التنافسي ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي.

**دراسة : أسماء (2008م)** [2]

تمثلت مشكلة الدراسة في أن تزايد حدة المنافسة العالمية التي تواجه المنظمات الخدمية بالإضافة إلى ما أحدثه التطور التكنولوجي السريع من التغيرات في نظم وتوقيتات أداء الخدمات إلى ضرورة التأكد على ان المقدرة على ارضاء رغبات العملاء هي أساس بقاء المنظمة في المنافسة ، الذي

---

(1) أمجاد محمد كومي ، **تصميم إطار فكري متكامل لتفعيل اسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق إستراتيجية التميز التنافسي – دراسة حالة شركة التويوتا لصناعة السيارات** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 2، ديسمبر 2008م) ، ص ص 63 – 111.

(2) أسماء عوض محمد منصور، **إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدراتها التنافسية** ، (الاسماعيلية : جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، العدد 1 ، يناير 2008م)، ص 362.

يتطلب بدوره سرعة تطوير الخدمات وبالجودة المطلوبة وتقديمها بأقل تكلفة ممكنة وفي الوقت المحدد وبما يساهم في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة . هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الهيئة العامة لميناء بورسعيد وبيان أثر إستخدامه على دعم القدرة التنافسية لها . إتبعت الدراسة المنهج الوصفي لتفسير بيانات الدراسة الميدانية من خلال إستخدام أساليب التكرارات والنسب والأوزان النسبية لمقياس ليكرت الخماسي ، بالإضافة للمنهج الإحصائي التحليلي والذي إستخدم لإثبات صحة أو عدم صحة الفرضيات الإحصائية للدراسة . توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها ، إستخدام الأساليب التكنولوجية الحديثة وربطها بالأساليب المحاسبية التكلفية في إطار تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يمكن المنظمة الخدمية من تدعيم عملية تخفيض تكلفة أنشطتها الخدمية ومن ثم يدعم القدرة التنافسية للمنظمة ، التطورات الحديثة على المستويين التكنولوجي والمحاسبي وربطهم معاً يحدث آثار كبيرة في صناعة النقل البحري وبالتالي المواني البحرية ، مما ينتج عنه تأثير على دخل الميناء وتوفير فرص عمل وزيادة إيرادات الدولة ومن ثم إزدهار الإقتصاد القومي ، يوفر تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات تفيد في تقييم الأداء الداخلي للأنظمة كما يساهم في مواكبة التطورات الحديثة والتفاعل مع التغيرات المستمرة. أوصت الدراسة بالإهتمام بالتحليل الإستراتيجي للتكلفة وإستخدام أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية ، إعتماد أسلوب التكلفة المستهدفة في هيئة ميناء بورسعيد مع مراعاة مقومات تطبيقه،كما توصي بضرورة إستخدام التكنولوجيا الحديثة مثل البوابات الإلكترونية في هيئة ميناء بورسعيد لتنظيم حركة الشحن والتفريغ والتخزين .

ركزت هذه الدراسة على أسلوب التكلفة المستهدفة منفرداً بالهيئة العامة لميناء بورسعيد ، بينما تركز الدراسة الحالية على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في الرقابة خفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان .

**دراسة : عبد المنعم (2008م) [1]**

تمثلت مشكلة الدراسة في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات وعدم الموضوعية والدقة في النتائج التي تفضي لها الطرق التقليدية المستخدمة في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة في بيئة التصنيع الحديثة كما أن قصور النظم التقليدية المستخدمة لقياس تكلفة إنتاج السكر أدى إلى إرتفاع تكلفة إنتاج هذا القطاع مقارنة بالدول المنافسة في السوق العالمية . هدفت الدراسة إلى بناء نموذج محاسبي لإستخدام الأساليب الحديثة للتكاليف يمكن تطبيقه لقياس تكلفة إنتاج السكر في السودان بغرض علاج المشاكل الناجمة من تطبيق نظام التكاليف التقليدية . ظهرت أهمية الدراسة في فحص مدى إستخدام الشركات في قطاع السكر لعظم التكاليف الحديثة ومعرفة الصعوبات التى تواجه شركات قطاع السكر في السودان لتطبيق نظم التكاليف الحديثة لقياس تكلفة

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

إنتاج السكر. إتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى النتائج التالية، لا تمكن الطرق التقلدية لتحميل التكاليف في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بصورة دقيقة في صناعة السكر ، لا تتوفر مقومات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة (TC) في صناعة السكر ، لا تمكن النظم الحالية المتبعة من تطبيق مبدأ محاسبة النشاط مما يصعب معه تحديد المسئولية عن الإنحرافات بصورة سليمة وتحفيز الأداء الجيد . أوصت الدراسة بمعالجة آثار النظام التقليدي للتكاليف في قياس تكلفة الوحدة المنتجة في صناعة السكر ، ضرورة إستخدام نظام التكاليف الحديثة لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة ، تطبيق نظام التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) لتخصيص التكاليف وتوفير الحماية للصناعة المحلية حتى تتمكن من المواكبة والتطور والمنافسة في الأسواق العالمية .

ركزت هذه الدراسة على إستخدام الأساليب الحديثة في التكاليف في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في صناعة السكر دون تحديد للإستفادة من الخصائص المشتركة بين هذه الأساليب ، بينما تركز الدراسة الحالية على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان .

**دراسة: Jackman ، (2008م) [1]**

بينت الدراسة أنه على الرغم من إمكانية إجراء الدراسات العلمية التي تتناول أسلوب المحاسبة عن الإنجاز إلا أن هناك ندرة في الدراسات التي نشرت عنها. لذا هدفت الدراسة إلى مناقشة أسباب هذا الإحجام وعدم تناول الباحثين هذا الموضوع في مجال المحاسبة بتوسع، وإجراء الدراسات العلمية عنه. وناقشت الدراسة أن فكرة كون المحاسبة عن الإنجاز ونظام إدارة الإنتاج تدعم نظرية القيود قد تمثل نوعاً من أنواع الاحتيال أو البدع أو التجميل المبالغ فيه (Fads) أو تمثل موضة (Fashions) من قبل الباحثين، والتي يمكن أن تكون الأسباب المحتملة لنقص الفائدة العلمية من وجهة نظر الباحثين في مجال المحاسبة للاهتمام أكثر بموضوع المحاسبة عن الإنجاز. فضلاً عن ذلك فإن هذه الدراسة تساهم من الناحية الأكاديمية في الكتابات التي تتناول إدارة (Fads/Fashions) من خلال توسيع النقاش ليشمل الأكاديميين المحاسبين وشبكات البحوث. وبينت الدراسة التجريبية أن المحاسبة عن الإنجاز هو موضوع يستحق إدراجه ضمن الأجندة البحثية، وأن تطبيق نظرية القيود تسببت بالعديد من التغييرات لنظم الرقابة الإدارية وإستخدامات المعلومات المحاسبية باعتبارها الوسيلة الرئيسية لجدولة الإنتاج، فضلاً عن ذلك فإن الموظفين التنفيذيين في الشركات التي تطبق هذه النظرية تستخدم المعلومات المحاسبية لتخطيط وإدارة أعمالهم بشكل يومي، كما أن الشركات المطبقة لها تغير من طريقة قياس وتقييم الأداء وتعمل على تضمين معلومات الإنجاز في عمليات الموازنات الرأسمالية، هذا وإن الشركة التي تعتمدها وتطبقها سوف تغير نظام الرقابة الإدارية التابع لها وخاصةً فيما يتعلق بتحميل النفقات العامة ونشر

(1) Jackman , Sue, **Innovations in Management Accounting Research & Practice Whatever Happened to Throughput Accounting,** Woking Paper, presented at The EIASM 6 Conference on New Directions in Management Accounting Brussels December , 2008,

المعلومات المالية إلى جميع مستوياتها، وهذه التغيرات تعد المسبب لما يبدو أنه تحول نوعي في التفكير التشغيلي من قبل مديري وموظفي الشركات التي تطبق نظرية القيود، ومثل هذه التغيرات مهمة جداً لتبرير إجراء مزيد من التحقيق في المحاسبة عن الإنجاز والعمليات المتعلقة بتغيير نظام الرقابة الإدارية.

ركزت هذه الدراسة على الإبتكارات في بحوث وممارسات المحاسبة الإدارية : ماذا بشأن المحاسبة عن الإنجاز ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي .

**دراسة : فيصل (2009م)** [1]

تمثلت مشكلة الدراسة في القصور في كيفية تحديد تكلفة وحدة المنتج ورقابتها مما أثر سلباً على إدارات المنشآت الصناعية في أداء وظائفها بكفاءة وفاعلية ، حيث تستخدم إدارات المنشآت الصناعية أساليب التكلفة التقليدية في تخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة لتحديد تكلفة منتجاتها مما يقود إلى عدم دقة تحديد تكلفة المنتجات لتمكين الإدارة من رقابة وتخفيض تكلفة الأنشطة . هدفت الدراسة للتعرف على مقومات نظام محاسبة التكاليف بالمنشآت الصناعية وتوضيح الإطار العلمي لأسلوب تكاليف النشاط وإقتراح تطبيق وتوضيح فاعلية أسلوب تكاليف النشاط في رقابة وتخفيض تكاليف الإنتاج ومساعدة إدارة المنشآت الصناعية للعمل بكفاءة وفاعلية وبيان متطلبات ومعوقات تطبيق أسلوب تكاليف النشاط بالمنشآت الصناعية . ظهرت أهمية الدراسة من فاعلية أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في الرقابة وتخفيض تكلفة الإنتاج ومساعدة إدارات المنشآت الصناعية للعمل بكفاءة وفاعلية. توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يحدد تكلفة مجمعات الأنشطة بدقة ويساعد على تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط . أوصت الدراسة إلى الإعتماد على نظام التكاليف المعيارية كوسيلة لتتبع تكاليف التشغيل ، كما أوصى بأهمية إستخدام نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على التكاليف التشغيل وضرورة تحليل الإنحرافات المتعلقة بتكاليف التشغيل وتحديد أوجة القصور ، والإستفادة من الجوانب السلبية عند تحليل الإنحرافات السابقة وتصحيح الانحرافات الحالية ، وإستخدام نظام التكاليف المعيارية كمعيار لإتخاذ قرارات الرقابة الإدارية المتعلقة بتكاليف التشغيل.

ركزت هذه الدراسة على أثر تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على الرقابة وتخفيض التكلفة في المنشات الصناعية ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز فى الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي.

---

(1) فيصل القاسم سنين علي ، **أثر تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على الرقابة وتخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2009م) .

**دراسة : طارق (2009م)** [1]

تمثلت مشكلة الدراسة في ان الإجراءات المحاسبية المتعددة والمتنوعة تستهلك الكثير من الوقت والجهد وتعجز عن توفير معلومات لازمة للإدارة لمساعدتها للقيام بوظائفها المختلفة لذا فان نظام تكاليف حسب الأنشطة المتكامل مع الزمن الأمثل يعتبر أداة داعمة للإدارة يساعد في إتخاذ القرارات من أجل تحقيق فاعلية الأداء وكفاءة التكلفة في الزمن والوقت المناسب. هدفت الدراسة إلى بيان مساهمة التكامل بين نظامي ABC & Time إلى تحقيق مزايا عديدة لجوانب مختلفة منها إدارة المشروع والعملاء والموردين من خلال إدارة التكلفة بالمشاركة وتضح أهمية الدراسة للاطراف المختلفة المذكورة . إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي حيث يتم إجراء الدراسة التحليلية للكتابات التي تناولت نظام التكلفة حسب الأنشطة (ABC) ونظام الزمن الأمثل للتكلفة (Time Driven) بالاضافة إلى إجراء دراسة عملية بهدف التعرف على ما إذا كان تحقيق التكامل بين نظام التكلفة حسب الأنشطة ونظام الزمن الأمثل للتكلفة سوف يحقق تطور لنظام إدارة التكلفة ككل. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها ، نتيجة للتطورات الهائلة والسريعة التي تحدث في بيئة الأعمال فإنه يجب تطوير نظم التكاليف المستخدمة في المنشآت المختلفة حتى تتلاءم مع هذا التطور، تعدد مزايا إستخدام الزمن الأمثل حسب الأنشطة من حيث الدقة والمرونة ، تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة التكامل مع نظام الزمن الأمثل يعمل على تحقيق أهداف التطوير المستمر ، يعتبر قبول التزاوج بين نظام التكلفة حسب الأنشطة ونظام الزمن الأمثل للتكلفة هاماً لعلميات تخصيص التكلفة وتحليل الربحية . أوصت الدراسة بالاسراع في مواكبة بيئة الأعمال الصناعية الحديثة وضرورة أن تدخل تلك الشركات الكثير من التقنيات التي تساعدها في مواجهة المنافسة العالمية ، ضرورة أن تنظر الشركات في نظم التكاليف الخاصة بها وتطويرها، يوصي بمزيد من الدراسة لمحاولة تطبيق الأسلوب المقترح على المشروعات .

ركزت هذه الدراسة على التكامل بين نظامي التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) والتكلفة الموجه الزمن ونظام الزمن الأمثل للتكلفة Time Driven ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي .

**دراسة : أسعد (2009م)** [2]

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم مقدرة نظم التكاليف التقليدية على مواكبة التطورات الحديثة في بيئة الخدمات ، حيث تعتمد هذه النظم على الأساليب الكمية والتقدير الشخصي مما يقلل المصداقية في البيانات التكلفية الناتجة عنها وبالتالي صعوبة إعتماد متخذي القرارات على هذه البيانات في قياس

---

(1) د. طارق عبد العظيم يوسف الرشيد ، **منهج محاسبي مقترح في ضوء التكامل بين نظامي ABC , Time D** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 2 ، السنة 13 ، 2009م) .

(2) د. سعد مبارك حسن موسى ، **إستخدام نظم التكاليف الحديثة لقياس وتخفيض التكاليف المشتركة في قطاع الخدمات بالسودان** ، (الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، 2009م) .

تخفيض التكاليف المشتركة على الخدمات . ظهرت أهمية الدراسة في تطبيق نظم التكاليف الحديثة لقياس تكلفة الخدمات المينائية ووجود نموذج لتحميل التكاليف المشتركة على الخدمات المينائية يتفق مع بيئة الإنتاج الحديثة بهيئة الموانى البحرية السودانية خاصة مع ندرة الدراسات التطبيقية في قطاع الخدمات المينائية. هدفت الدراسة للتعرف على الإطار العملي لإستخدام نظم التكاليف الحديثة وتقييم أساليب التكاليف التقليدية ودروها في مواجهة التطورات الحديثة في قطاع الخدمات المينائية مع دراسة لأساليب قياس وتخصيص التكاليف المشتركة بهيئة الموانئ البحرية السودانية وتقديم نموذج علمي لقياس وتحميل التكاليف المشتركة على الخدمات المينائية بإستخدام نظم التكاليف الحديثة . إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي، والإستقرائي، والتاريخي والوصفي التحليلي . من أهم نتائج الدراسة عدم ملائمة نظم التكاليف التقليدية للتطورات العالمية الحديثة ، وان هيئة الموانئ البحرية السودانية تستخدم طريقة التوزيع الاجمالي ، وأن النموذج المقترح الذي يعتمد على طريقة المينائية بصورة دقيقة . إوصي الدراسة إلى ضرورة فصل قسم التكاليف عن إدارة الحسابات ، توفير الكوادر المؤهلة علمياً بهيئة الموانئ البحرية للاستفادة منها في تطبيق نظم التكاليف الحديثة عند تحديد تكلفة الخدمات المينائية وضرورة العمل على ربط الايراد بالتكلفة ، وضرورة إدخال نظم التبادل الإلكتروني للبيانات .

ركزت هذه الدراسة على إستخدام نظم التكاليف الحديثة لقياس وتخفيض التكاليف المشتركة في قطاع الخدمات بالسودان ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكاليف في القطاع الصناعي بالسودان .

**دراسة : سالم (2009م) [1]**

تمثلت مشكلة 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 . هدفت الدراسة إلى معرفة مفهوم التكاليف على أساس النشاط ومدى دقته في توزيع التكاليف غير المباشرة ، تناولت مفهوم الإنتاج في الوقت المحدد وما يحققه من مزايا يكون لها الأثر الكبير في تخفيض والتخلص من التكاليف بالمخزون بالإضافة إلى معرفة مدى تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية . ظهرت أهمية الدراسة في كونه يتزامن مع موجة الإنفتاح العالمي والتنافسي الشديد بين منظمات الأعمال الذى يشهده العالم في الوقت الحاضر في إطار مايعرف بالعولمة وتحديد التجارة ومدى تطبيق الشركات الصناعيه اليمنية للأساليب الحديث في محاسبة التكاليف والمتمثلة في إستخدام الأساليب الحديثة . إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي للتعرف على أنماط المشكلة والمرتبطة بموضوع الدراسة ،

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

المنهج الإستقرائي لإختبار فرضيات الدراسة ، والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة بالإضافة، للمنهج الوصفي بإستخدام أسلوب الدراسة الحالة لمعرفة مدى إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية . إختبرت الدراسة الفرضيات التالية ، الفرضية الأولى : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مخرجات نظام التكاليف المستخدمة في الشركات الصناعية اليمنية وعدم قدرتها على تلبية إحتياجات الإدارة الحديثة ، الفرضية الثانية : هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطور في بيئة التصنيع الحديثة ومدى تقبل الشركات الصناعية اليمنية لضرورة تطوير نظم التكاليف الخاصة بها ، الفرضية الثالثة : هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق بعض أساليب تطوير نظام التكاليف وعدم قدرة الشركات الصناعية اليمنية على تنفيذ هذا التطوير . توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها ، أن أنظمة التكاليف الحالية بالشركات اليمنية لا توفر معلومات دقيقة عن تكلفة الإنتاج تساعد الإدارة في إتخاذ القرارات ، إن تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) يوفر معلومات أكثر دقة ، غياب الخبرة لتطبيق الأساليب الحديثة في تطوير نظم التكاليف يعتبر من المعوقات الأساسية لعدم تطبيق هذه الأساليب ، هنالك إعتقاد بأن تطبيق أسلوب التكلفة وفق النشاط (ABC) يؤدي إلى إغفال برامج التطوير والتحسين المستمر ، إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف كأسلوب التكلفة على أساس النشاط بالشركات الصناعية اليمنية . أوصت الدراسة بإستخدام التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) نظراً لما تتمتع به من مزايا ولتلافي بعض عيوب الطرق التقليدية ، ضرورة تطوير نظام التكاليف ليتلاءم مع البيئة الصناعية الحديثة ، تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد(JIT) لاسيما في المنشآت التي يتميز فيها الإنتاج بانه يتم حسب الطلب ، على الشركات أن تختار أياً من الأساليب الحديثة الذي يتناسب وطبيعة عملها وإمكانياتها ومقدرتها على تطبيقه .

ركزت هذه الدراسة على إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية ، بينما تركز الدراسة الحالية على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في خفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان .

**دراسة : الصفير(2009)[1]**

تمثلت مشكلة الدراسة في بعض التساءلات التالية . هل تمتلك فلسفة التوقيت المنضبط (JIT) إضافة حقيقية في مجال خفض التكلفة في الوحدات الإقتصادية ، هل تمتلك نظرية القيود (TOC) الآليات التى تجعل لها دوراً مؤثراً في كفاءة إستغلال الموارد الإقتصادية ، هل هنالك تعارض حقيقي بين مضمون ومتطلبات فلسفة التوقيت المنضبط وما سعى إليه النظرية القيود أم أن هنالك إمكانية لإحداث التكامل فيما بينهما وإذا ما تم أحداث هذا التكامل ما أثر ذلك على خفض التكاليف وتحسين الإنجاز . هدفت الدراسة الى دراسة وتقييم مدى إمكانية تحقيق التكامل بين كلا من فلسفة التوقيت

(1) الصفير ، **إطار مقترح لتحقيق التكامل بين فلسفة التوقيت المنضبط (JIT) ونظرية القيود (TOC) لاغراض خفض التكلفة وتحسين الإنجاز**، 2009م) ، ص ص 3 – 4 .

المنضبط ونظرية القيود وإبراز فاعلية هذا التكامل في مجالات خفض التكلفة وتحسين الإنجاز ، ظهرت أهمية الدراسة في ندرة الأبحاث على حد علم الدارس، التي تناولت عملية الربط بين كلا من فلسفة التوقيت المنضبط ونظرية القيود والإستفادة من المزايا التى يتيحها كلا منهما مع عدم إنكار تعدد الدراسات التى تناولت كلا منهما منفرداً في مجالات أخرى ، وإتبعت الدراسة المنهج الإستقرائى ، والمنهج الإستنباطى ، والمنهج الوصفى التحليلي ، توصلت الدراسة إلى نتائج منها تعمل فلسفة التوقيت المنضبط على إلغاء فترات التوقيت وخفض المخزون إلى المستوى الصفرى والتخلص من الأعمال ، وتأتى نظرية القيود لتحديد نقاط الإهتمام والتركيز لا سيما حالة حدوث أى عطل نتيجة عملية الجذب الطارئة التى تحدث في التوقيت المنضبط وبالتالى يمكن التوصل إلى هدف التحسين المستمر . أوصت الدراسة إلى ضرورة إستمرار البحث والدراسة في الأدوات التى تثيرها نظرية القيود وعلاقتها بالأساليب المختلفة ، كإدارة الجودة الشاملة ونظام التكلفة على أساس الأنشطة نظم التخطيط الموارد والطاقة.

ركزت هذه الدراسة على إطار مقترح لتحقيق التكامل بين فلسفة التوقيت المنضبط (JIT) ونظرية القيود (TOC) لاغراض خفض التكلفة وتحسين الإنجاز ، بينما تركز الدراسة الحالية على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في خفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان .

**دراسة : Khajavi & Nazemi (2010)[1]**

تناولت الدراسة العلاقة بين المنشآت المتميزة عالمياً ونظام محاسبة التكاليف من خلال المعلومات المناسبة والدقيقة . هدفت الدراسة إلى تحديد ومناقشة خصائص المنشآت المتميزة عالمياً ، وفحص التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية (أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة، ونظرية القيود ، والإنتاج في الوقت المناسب ، ومقياس الأداء المتوازن) بهدف توفير المعلومات اللازمة لدعم المنشأة على التميز عالمياً ، وتوصلت الدراسة إلي وضع نموذج للتكامل الأساليب المحاسبة الإدارية بالإعتماد على مدخل التحليل الهرمي بهدف الوصول لمستوى أداء أفضل ، أوصت الدراسة بضرورة تطبيق النموذج في الواقع العملي والقيام بإجراء المزيد من الدراسات المستقبلية (النظرية والعلمية) للتكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية .

ركزت هذه الدراسة على العلاقة بين المنشآت المتميزة عالمياً ونظام محاسبة التكاليف من خلال المعلومات المناسبة والدقيقة ، وبينما الدراسة الحالية تركز على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان .

---

(1) Khajavi, Shokrollah & Nazemi, Amin, **Innovation in Management Accounting : The Needs of World– Class Firms**, International Journal of Academic Research, Vol.2, No.5, September 2010, PP. 320 – 330 .

**دراسة : محمد (2010م) [1]**

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم وضع مفاهيم وأساليب وادوات إدارة التكلفة في الاولولية الاولى من أهداف إدارة المنشأة ، وأن العمل والسعي وراء أساليب إدارة التكلفة المستحدثة أخيراً ودراستها ، وإختبار افضلها سيدعم ويؤدي إلى تفعيل حوكمة الشركات وتجنب المنشأة للعديد من المشاكل التي قد تواجهها . هدفت الدراسة إلى وضع إطار مقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة ومبادئ حوكمة الشركات من خلال دراسة العلاقة التبادلية بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات ، بمعنى أن أدوات إدارة التكلفة تساعد في تفعيل حوكمة الشركات ، وأن تطبيق الشركة لمبادئ حوكمة الشركات سيدعم أدوات إدارة التكلفة ، مع إجراء دراسة ميدانية لإختبار مدى إمكانية الإستفادة من التكامل الذي يحدث بين أساليب إدارة التكلفة وحوكمة الشركات لتحقيق الهدف الأساسي للمنشأة الذي تسعى إليه كل المنشآت والمتمثل في البقاء والنمو والإستمرار . إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي ، والمنهج الإستنباطي ، والمنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، معالجة نقاط الإختناق لتحقيق توازن خطوط الإنتاج بالمصنع ، ضمان تحقيق مستويات أعلى كجودة العمليات والمنتجات لتحقيق حصة أكبر في السوق ، خفض التكاليف في كل مرحلة من مراحل سلسلة القيمة مما يؤثر بالإيجاب على الربحية . أوصت الدراسة بزيادة الإهتمام بأدوات إدارة التكلفة وإعتبارها جزء أساسي من أهداف المنشأة ، زيادة الإهتمام بأساليب حوكمة الشركات وحث الشركات على ضرورة إتباعها ، البحث عن نقاط مشتركة للربط بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات .

ركزت هذه الدراسة على وضع إطار مقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة ومبادئ حوكمة الشركات مع إجراء دراسة ميدانية لاختبار مدى إمكانية الإستفادة من التكامل الذي يحدث بين أساليب إدارة التكلفة وحوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان .

**دراسة : طارق (2010)[2]**

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية تصميم نموذج يحقق التكامل بين الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة السابق تبويبها ومجالات إتخاذ القرارات ويساهم في دراسة وتحليل العلاقات المتداخلة بين الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية ومجالات القرارات التشغيلية والإستراتيجية . هدفت الدراسة إلى تأصيل أسس تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بما يتوافق مع ظروف كل منشأة من المنشآت

---

(1) د. محمد شحاته خطاب ، **التكامل بين ادوات ادارة التكلفة وحوكمة الشركات ، إطار مقترح** ، (أبها : جامعة الملك خالد ، كلية العلوم الإدارية والمالية ، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبية في المملكة العربية السعودية تحت عنوان مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، 18- 19 مايو وتحديات القرن الحادي والعشرون ، عام 2010م)، ص ص 2 – 16 .

(2) طارق عبدالمعز محمد، **نموذج مقترح لتحليل أوجه التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية ومجالات إتخاذ القرارات في ضوء المتغيرات الأقتصادية والتكنولوجية الحديثة** ، (الاسماعيلية : جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، العدد 1 ، 2010م )، ص ص73 - 80.

الصناعية وذلك لمساعدتها على إتخاذ القرارات المصيرية للمنشأة بالإضافة إلى عرض وتقييم أساليب المحاسبة الإدارية وبيان دورها في ترشيد عملية إتخاذ القرارات على مستوى مجالات القرارات المختلفة افترضت الدراسة عدة فروض أهمها يساهم التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية والإستراتيجية في تحسين عملية إتخاذ القرارات على مختلف المستويات الإدارية بالمنشآت ويوجد العديد من أوجه التكامل بين كل أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ومكونات النموذج المقترح ، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها إن ترشيد وتحسين عملية إتخاذ القرارات على مختلف المستويات الإدارية وفي ضوء الوظائف الإدارية المختلفة إنما يتحقق من خلال درجات التكامل بين الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية ، إن الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية تساهم في توفير أنواع مختلفة من المعلومات والتي تساعد على تحسين ورفع كفاءة وفاعلية عملية إتخاذ القرارات المتعلقة بتحديد مستوى بيئة الأعمال التي تعمل المنشأة من خلالها وكذلك قرارات العملاء والأسواق والمنتجات والعمليات والموارد ، أن الأفضل للمنشأة أن تعتمد على مخرجات مجموعة من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والتي ستعطي مخرجات أكثر فاعلية وذلك من إعتمادها على أسلوب وأحد من أساليب المحاسبة الإدارية.

ركزت هذه الدراسة على نموذج مقترح لتحليل أوجه التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية ومجالات إتخاذ القرارات في ضوء المتغيرات الإقتصادية والتكنولوجية الحديثة ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان .

**دراسة: أحمد (2010م)** [1]

تمثلت مشكلة الدراسة في أن التكاليف التقليدية أصبحت لا تتلائم بياناتها التكاليفية مع بيئة التصنيع الحديثة من حيث دقة بيانات التكلفة ، حيث حدثت تطورات تكنولوجية هائلة في نظم الإنتاج ، ولا شك أن هذه التطورات في نظم الإنتاج قد أثرت على نظام محاسبة التكاليف ، وساعدت على ظهور مجموعة أساليب ومداخل الحديثة للتكاليف عالجت كثير من قصور التكاليف التقليدية. هدفت الدراسة إلى عرض الإطار التطبيقي للمفاهيم الأساسية للأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ، وذلك للتعرف على مدى إمكانية إستخدام هذه الأساليب في الحياة العملية لقياس تكلفة الإنتاج في الشركات الصناعية السودانية ، كما إهتمت الدراسة بتسليط الضوء على هذه الأساليب ومدى إسهامها في خفض التكلفة بالقدر الذي يساهم في إتخاذ القرارات بشكل علمي ومنهجي. إتبعت الدارسة المنهج الإستنباطي لتحديد محاور الدراسة ووضع الفرضيات ، المنهج الإستقرائي لإختبار مدى صحة الفروض والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة والمنهج الوصفي التحليلي بإستخدام الدراسة الحالة لمعرفة الأسس والقواعد التي تتحدد بها تكلفة الإنتاج في المنطقة

---

(1) د. أحمد يوسف أحمد السنوسي ، **اطار علمي لإستخدام أساليب التكاليف الحديثة في قياس تكلفة الإنتاج في القطاع الصناعي السوداني** ، (الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، 2010م).

الصناعية بالخرطوم بحري ومدى الإعتماد عليها في قياس تكلفة الإنتاج. إختبرت الدراسة الفرضيات التالية ، الفرضية الأولى : تطبيق أساليب التكاليف الحديثة يؤدي إلى القياس الدقيق لتكلفة الإنتاج في الشركات الصناعية السودانية ، الفرضية الثانية : يساعد تطبيق أساليب التكاليف الحديثة في القطاع الصناعي السوداني على زيادة كفاءته وقدرته على المنافسة والمساهمة في الناتج المحلي الاجمالي ، الفرضية الثالثة : يلائم تطبيق أساليب التكاليف الحديثة بيئة التصنيع في الشركات الصناعية السودانية. من أهم نتائج الدراسة ، تهتم أساليب التكاليف الحديثة بالدقة في تحديد تكلفة المنتجات ، وبالتالي تقديم معلومات صحيحة ودقيقة للإدارة ، إستخدام أساليب التكاليف الحديثة في القطاع الصناعي السوداني يوفر نظاماً سليماً لمحاسبة التكاليف ، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فاعليته وكفاءته وقدرته على المنافسة. أوصت الدراسة بضرورة تطبيق أساليب التكاليف الحديثة في الشركات الصناعية السودانية ، وذلك لما يحققه من زيادة في العائد وخفض في التكلفة ، ضرورة وضع إطار عام متكامل لتطبيق الأساليب الحديثة في الشركات الصناعية السودانية يصلح كمرشد للتطبيق من ناحية ، وله من المرونة التي تسمح بإستيعاب إستراتيجية وظروف الشركات موضع التطبيق من ناحية أخرى.

ركزت هذه الدراسة على إطار علمي لإستخدام أساليب التكاليف الحديثة في قياس تكلفة الإنتاج في القطاع الصناعي السوداني ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز والرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان.

**دراسة : فؤاد (2010م) [1].**

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

---

(1) د. فؤاد احمد محمد المغيري ، **مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية** ، (الرياض : ، جامعة الملك سعود ، كلية إدارة الأعمال ، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، 18 – 19 مايو 2010م) ، ص ص 2-4.

ركزت هذه الدراسة على مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز والرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان.

**دراسة : سيد (2010م) [1] .**

تمثلت مشكلة الدراسة في أن نظام المحاسبة الإدارية ينبغي أن يكون له دور فعال في توفير المعلومات اللازمة للإدارة الإستراتيجية للمنشأة وتقوية مركزها التنافسي ومن ثم دعمها على التميز عالمياً ، إلا أن فعالية هذا النظام تتوقف على قدرته في توفير الطرق والأساليب والأدوات لتحقيق ذلك وفي هذا الشأن فإن نظام المحاسبة الإدارية يعتمد على ركيزتين هما : نظم التكاليف ، وأساليب تقييم الأداء ، إلا أن التكاليف وتقييم الأداء التقليدية لم يتوافر فيها الكفاءة ولا الفعالية لتوفير المعلومات اللازمة لتحقيق تلك الأهداف لذا بدأت العديد من المنشآت في الدراسة وتبني وتطبيق العديد من أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء الإستراتيجي إلا أن بعض المنشآت وجدت في هذه الأدوات والأساليب مجموعة من الثغرات وذلك يرجع لعدة أسباب من أهمها أن كل منها مصمم لخدمة هدف محدد أو مجموعة معينة من الأهداف ولذا بدأت المنشآت التي ترغب في التميز عالمياً في تطبيق أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء الإستراتيجي لتوفير المعلومات الملائمة لدعم المنشآت على التميز عالمياً . هدفت الدراسة إلى تقييم فعالية التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط – التكلفة المستهدفة – أسلوب تحليل سلسلة القيمة) وأساليب تقييم الإدارة الإستراتيجية (قياس الأداء المتوازن – أسلوب القياس المرجعي) في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الإستراتيجية للمنشأة وتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسي .لتحقيق أهداف البحث تم صياغة الفروض التالية :الفرضية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أهمية أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط – التكلفة المستهدفة – أسلوب تحليل سلسلة القيمة) وأساليب تقييم الأداء الإستراتيجي (مقياس الأداء المتوازن – أسلوب القياس المرجعي) في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الإستراتيجية للمنشأة وتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسي ، الفرضية الثانية : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أهمية التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط – التكلفة المستهدفة – أسلوب تحليل سلسلة القيمة) وأساليب تقييم الأداء الإستراتيجي (مقياس الأداء المتوازن بأسلوب القياس المرجعي) في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الإستراتيجية وتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسي بشكل أكبر من تطبيق هذه الأدوات والأساليب بشكل منفصل ، الفرضية الثالثة : لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية على أهمية تأثير العوامل التالية ، مساندة وتأييد الإدارة العليا ، توفير الموارد المادية ، توفير الموارد التكنولوجية والمعلوماتية ، توفير

(1) سيد عبد الفتاح سيد ، **تقييم التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء في ترشيد قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الأعمال** ، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، العدد 2 – الجزء 1 ، 2010م) ، ص ص 284 – 285 .

الموارد البشرية والتنظيمية تأييد العاملين بالمنشأة في تطبيق التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية (التكلفة على أساس النشاط – التكلفة المستهدفة – أسلوب تحليل سلسلة القيمة) وأساليب تقييم الأداء الإستراتيجي (قياس الأداء المتوزان – أسلوب القياس المرجعي) . توصلت الدراسة إلى يوجد أثر ذو دلالة إحصائية أهمية أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء الإستراتيجي في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الإستراتيجية للمنشأة وتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسي، يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أهمية تأثير العوامل التالية ، مساندة وتأييد الإدارة العليا ، توفير الموارد المادية ، توفير الموارد التكنولوجية والمعلوماتية ، توفير الموارد الإدارة الإستراتيجية لتكلفة أساليب تقييم الأداء الإستراتيجي .

ركزت هذه الدراسة على تقييم التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقيم الأداء في ترشيد قرارات الإدارة الإستراتيجية لمنظمات الأعمال، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان.

**دراسة : Yasmein and Erhan (2010م) [1]**

هدفت الدراسة إلى إكتشاف دور التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف المنتج مع تعزيز مواصفات الجودة التي من شأنها تلبية إحتياجات ومتطلبات العملاء ، كما هدفت إلى تطوير أسلوب التكلفة المستهدفة والتي سوف يسلط تنفيذ التكلفة المستهدفة وخاصة في المشاريع الصغيرة والمتوسطة ، وطورت أدوات إدارة العمليات مثل نشر وظيفة الجودة وهندسة القيمة وتقييمها من حيث اندماجها في التكاليف المستهدفة من أجل تحقيق الأثر الكلي لنشر التكلفة المستهدفة وقد أجريت العملية في الصناعات التحويلية الصغيرة . خلصت الدراسة إلى أن التكلفة المستهدفة ونشر وظيفة الجودة كانت أساليب أساسية في إدارة تكاليف كل من المنتج وعملية الإنتاج الشاملة وإنهما أدوات إدارة التكاليف الأساسية وتقلل التكلفة بشكل كبير كما أن هاتين الإداتين تعملان بنجاح في الشركات الصغيرة والمتوسطة في قطاع الصناعات التحويلية .

ركزت هذه الدراسة على دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في الشركات الصغيرة والمتوسطة ، بينما تركز الدراسة الحالية على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان .

**دراسة : حسن، (2010م)[2]**

تمثلت مشكلة الدراسة في أن أصبح نمو وأتساع الأنشطة والبرامج الحكومية ظاهرة عامة لا تحكمها الفلسفات الإقتصادية والإجتماعية السائدة فحسب ، بل يمكن أن يتغير دور الدولة بمرور الوقت وبتغير

(1) Yasmein Zengin and Erhan Ada, **Cost Management Therough Product Deisgn: Target Costing Approach**, (International Journal of Production Research, Vol. 48, October 2010), PP. 5593 – 5611.

(2) د حسن شلقامي ، **إطار مقترح لإستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تقييم أداء الوحدات الحكومية** ،(بني سويف: جامعة بني سويف ، كلية التجارة ،مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد 2، 2010) ، ص ص 101 ،132.

الظروف المحيطة في نفس الدولة من حين لآخر ، ظهرت أهمية الدراسة في أن المحاسبة عن الإنجاز في أن محاسبة التكاليف التقليدية تقوم بتوزيع التكاليف الثابتة على المنتجات أو الخدمات على أساس زمني ، وتعتبر التكاليف الثابتة في الغالب من التكاليف غير الملاءمة في إتخاذ القرار ، هدفت الدراسة في تقييم الأداء في قياس كفاءة الإدارة في إستخدام الموارد المتاحة ، ويؤدي ذلك إلى ترشيد إستخدام تلك الموارد . إتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي ، أوصت الدراسة على إن إستخدام المحاسبة عن الإنجاز في قياس وتقييم أداء الوحدات الحكومية يؤدي إلى ضبط مسببات التكاليف أو الإنفاق في تلك الوحدات ، نظراً لغياب هامش الربح في الوحدات الحكومية فإن مقاييس الأداء التقليدية مثل معدل العائد على الأصول العاملة لاتصلح في تقييم أداء تلك الوحدات ، ويصبح من الضروري إستخدام مقاييس أخرى للأداء تتعلق بمعدلات إنجاز الموارد المتاحة ، أن تطبيق المحاسبة عن الإنجاز يساعد في تخطيط توقيت تنفيذ الأنشطة الحكومية مثل مشروعات الصرف الصحي ومشروعات الكهرباء ومشروعات رصف الطرق حيث يتم تحديد مدة مستقبلية تستخدم فيها شبكات الصرف الصحي ، يتطلب إستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تقييم أداء الوحدات الحكومية .

ركزت هذه الدراسة على إطار مقترح لإستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تقييم أداء الوحدات الحكومية بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي .

**دراسة : محمد ، (2011م)[1]**

تمثلت مشكلة الدراسة في المنافسة التكلفية الهادفة إلى تحقيق قدرة تنافسية تكلفية تشكل إحدى السمات المهمة للمنافسة السائدة بين منشآت الأعمال في العصر الحديث ، والسبب المباشر في التحول إلى الرقابة المؤدية إلى تخفيض التكاليف بشكل مستمر. فطالما أن الأسواق هي التي تفرض أسعار البيع للمنتجين . هدفت الدراسة إلى دراسة دور مدخل التكلفة المستهدفة في تطوير أساليب قياس تكلفة الإنتاج الصناعي على الشركات الصناعية بجمهورية مصر العربية ،تحليل الجوانب المتعلقة بمدخل التكلفة المستهدفة ، تحديد مبادئ وأهداف مدخل التكلفة المستهدفة . ظهرت أهمية الدراسة من أن موضوع دور مدخل التكلفة المستهدفة من الدراسات القليلة ، وكذلك توفير بيانات في مجال الدراسة تساعد في سد النقص في هذا المجال ومحاولة لحل بعض المشكلات المتعلقة بتكلفة الإنتاج الصناعي . إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي، والمنهج الإستقرائي ، المنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى النتائج منها إتفاق أساتذة المحاسبة بالجامعات ومحاسبي التكاليف في الشركات الصناعية بأهمية مدخل التكلفة المستهدفة ، تطوير المنتجات بإستمرار من الأبعاد والمتغيرات المهمة على أنظمة التكاليف في البيئة التنافسية والتوجيهات الإستراتيجية الحديثة ، تخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلية من الأهداف المهمة في إستخدام مدخل التكلفة المستهدفة ، تخفيض

(1) محمد عبد السلام ، **دور مدخل التكلفة المستهدفة في تطوير أساليب قياس تكلفة الإنتاج الصناعي** ، (ام درمان : جامعة أم درمان الإسلامية ، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي ، قسم الدراسات النظرية ، رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2011م) .

تكاليف المنتج أثناء مرحلة التصميم يعتبر الهدف رئيس لإستخدام مدخل التكلفة المستهدفة ، أوصت الدارسة لتطبيق مراحل مدخل التكلفة المستهدفة الذي أكدت نتائج الدراسة على إتفاق أعضاء هيئة التدريس بالجامعات وكذلك محاسبي التكاليف بالشركات وأيضأ المدراء على أهميتها ، عقد دورات تدريبية لمحاسبي التكاليف بالشركات الصناعية لتنمية معارفهم بمدخل التكاليف المستهدفة ومزاياه ومبادئه وتنميته ومهارتهم في تنفيذ مراحل تطبيقه ، توعية محاسبي التكاليف في المنشآت الصناعة بتغير الدور الذي يلعبه المحاسب الإداري ونوعية المعلومات والبيانات التي يجب أن يقدمها لإدارة المنشأة حتى يمكن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ، أن لا يتوقف تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة عند مرحلة تطوير وتصميم المنتج وإنما يجب الإستمرار في محاولة تخفيض التكلفة في المراحل اللاحقة تحقيقاً للقدرة التنافسية ، التوفيق بين مزايا تطبيق المفاهيم والفلسفات المستحدثة وبين النظم المطبقة بالفعل، للوصول لبدائل مختلفة بحيث يتم المفاضلة بينها طبقاً للظروف الخاصة بكل منشأة وبما يتلاءم مع متطلبات العصر الحديث.

ركزت هذه الدراسة على دور مدخل التكلفة المستهدفة في تطوير أساليب قياس تكلفة الإنتاج الصناعي ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي .

**دراسة : م.م.معاذ ، (2011م)[1]**

تمثلت مشكلة الدراسة في إن التطور التقني الكبير الذي شهدته بيئة الأعمال اليوم أدى إلى تحول عمل المنظمات من السوق المحلية إلى العمل في السوق العالمية وأصبحت منتجات المنظمات في مواجهة منتجات كبرى المنظمات وبالتالي ازدادت حدة المنافسة ، وهذا ما يتطلب من محاسبة التكاليف التحول إلى محاسبة تكاليف ذات إبعاد إستراتيجية ضمن ما يعرف بإدارة التكلفة الإسراتيجية والتي تقوم على عدة تقنيات منها تقنية التكلفة المستهدفة Target Cost والتي تسعى الدراسة إلى إبراز الدور الإستراتيجي لهذه التقنية في تحقيق قيادة التكلفة والتي هي أساس تحقيق الميزة النتاقسية . هدفت الدراسة إلى عرض تقنية التكلفة المستهدفة باعتبارها أحد أهم تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجي وبيان دورها الإستراتيجي في دعم وتحقيق قيادة التكلفة ، ظهرت أهمية الدراسة من الأهمية الإستراتيجية لتقنية التكلفة المستهدفة ودورها الإستراتيجي في نجاح تنفيذ وتحقيق المنظمة لإحدى إستراتيجيات التنافس العامة وبما يساعدها على إكتساب ميزة تنافسية تميزها عن المنافسين الأخرين لتحقيق رضا زبائنها بالتكلفة المنخفضة والجودة العالية نتيجة لنجاحها في قيادتها للتكلفة . إتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها لتقنية التكلفة المستهدفة (T.C) دوراً إستراتيجياً كبيراً في نجاح تبني وتنفيذ أي من الإستراتيجيات التنافسية ، حيث نجد إن لتقنية التكلفة المستهدفة (T.C) دوراً إستراتيجاً في

(1) م .م .معاذ خلف إبراهيم الجنابي ، **الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة** ، (تكريت : جامعة تكريت ، كلية الإدارة والأقتصاد ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية ، المجلد 7 ، العدد 21 ، 2011م)، ص ص 187.174.

إستراتيجية قيادة التكلفة من خلال تطبيق هذه التقنية في مرحلة التصميم وكذلك من خلال التحسين والتطوير في بداية سلسلة القيمة حيث يؤدي دور هذه التقنية في هذا المجال إلى خلق فرص لتخفيض التكلفة في آخر مراحل سلسة القيمة أي بعد دخول المنتج إلى الإنتاج وهذا يخلق ميزة تنافسية نتيجة لتحقيق قيادة التكلفة . أوصت الدراسة على المنظمات التكاليف والتفاعل مع كل التطورات ومستجدات البيئة الحديثة والعمل على تطويعها لخدمة أهدافها وأهداف وجودها تشغيلياً وإستراتيجياً ، لما كانت إستجابة محاسبة التكاليف للبيئة الحديثة ممثلاً بإدارة التكلفة الإستراتيجية وما تتضمنة من مجموعة تقنيات الحديثة فإن الإعتماد على تلك التقنيات وبالأخص تقنية التكلفة المستهدفة يساعد المنظمات على ضمان تحقيق أهدافها من خلال أهداف إدارة التكلفة.

ركزت هذه الدراسة على الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي .

**دراسة : (Aghili, 2011) [1]**

هدفت الدراسة إلى تقديم إطار مفاهيمي للمحاسبين الإداريين لتكامل مقاييس المحاسبة عن الإنجاز مع المنهجية الديناميكية المتمثلة بسيجما ستة (Six Sigma: SS) وتحليلات إختبار الوقت المتعددة وأدوات القياس لإضافة الفاعلية في حل قضايا محدودية الموارد، بهدف تحسين مخرجات النظام ككل وليس قسماً معيناً من خلال تطبيق نظام لمحاسبة التكاليف يؤدي إلى تحسين هذا النظام وزيادة جودة الإنتاج وأمثلية العمليات الإنتاجية، كما حاولت الدراسة أيضاً تقديم لمحة عامة عن السيجما ستة وأساسيات المحاسبة عن الإنجاز وبيان سبب إختيار مقاييس الأخيرة ضمن الإطار المقترح المقدم في الدراسة باعتبارها تساعد في معالجة العديد من أوجه القصور المرتبطة بنظم محاسبة التكاليف لاسيما التقليدية منها ونظام التكاليف على أساس النشاط، ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها أن: (سيجما ستة ونظرية القيود تعد من أهم المنهجيات التي تؤثر في إدارة العمليات ونشاطات تحسين العملية على مدى العقود الثلاثة الماضية، إستخدام المحاسبة عن الإنجاز يساعد في زيادة الإنتاجية والدخل التشغيلي في بيئة التصنيع مقارنةً مع ما تقترحه محاسبة التكاليف التقليدية، هناك بعض الأمور المتشابهة ما بين السيجما ستة والإنجاز ولكن من زوايا مختلفة فسيجما ستة تركز على معالجة القضايا المتصلة بتكاليف الجودة الرديئة وتهدف إلى تخفيض تكاليف الفشل الداخلي والخارجي في الشركة مما يسهم وبشكل مباشر في زيادة رضا العملاء لذا يمكن تحقيق العديد من الفوائد من تكامل مقاييس الإنجاز مع مرحلة الرقابة للسيجما ستة وهذا ما أوصت به الدراسة أيضاً).

(1) Aghili, Shaun , **Throughut Metrics Meet Six Sigma**, Management Accounting Gquarterly, Vol. 12 ,No 3,2011.

تركز هذه الدراسة على تكامل المحاسبة الإنجاز مع سيجما ستة ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي .

**دراسة : رغدة (2011م) [1]**

ظهرت أهمية الدراسة في الربط بين مدخل تحديد التكلفة المستهدفة واللوجستيات للوصول إلى تخفيض في التكلفة وتحقيق ميزة تنافسية للمنظمة في ظل خصائص البيئة الحديثة ، والمتغيرات الاقتصادية والصناعية المتقدمة ، والتي تهتم بتطوير أهداف وإستراتيجيات الإدارة وأنظمة المحاسبة عن التكاليف المطبقة . تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية : هل تعد التكلفة المستهدفة مدخلاً لإدارة التكلفة كهدف إستراتيجي تسعى إليه المنظمة، هل تعد تكلفة اللوجستيات نظاماً للإدارة المتكاملة من أجل تحقيق جميع أهداف المنظمة ، هل يؤدي تطبيق مدخل تحديد التكلفة المستهدفة إلى إدارة تكلفة اللوجستيات بكفاءة وفعالية داخل المنظمة . هدفت الدراسة إلى بيان وتحليل أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكلفة اللجوستيات . إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي ، والمنهج الإستقرائي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، يتميز مدخل تحديد التكلفة المستهدفة بالعديد من الخصائص منها ، إنه يركز على إدارة التكلفة خلال مرحلة تخطيط وتصميم المنتج حيث أنه النسبة الأكبر من تكلفة المنتج يتم الإلتزام بها خلال هذه المرحلة . أوصت الدراسة بضرورة إستخدام مدخل تحديد التكلفة المستهدفة حيث أنه يعتبر أكثر من كونه مدخلاً في المحاسبة الإدارية بل هو جزءاً هاماً ومتميزاً من علمية إدارية شاملة تهدف إلى مساعدة المنظمة في البقاء والإستمرار في ظل بيئة تنافسية متزايدة .

ركزت هذه الدراسة على الربط بين مدخل تحديد التكلفة المستهدفة واللوجستيات للوصول إلى تخفيض في التكاليف ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي .

**دراسة: محمد (2011م) [2]**

ظهرت أهمية الدراسة من خلال توفير بيانات في مجال الدراسة تساعد في تخفيض تكلفة الإنتاج الصناعي . تمثلت مشكلة الدراسة في أن أنظمة التكاليف المعيارية لم تعد قادرة على الرقابة الفعالة للتكاليف بغرض خفض التكلفة ، حيث أن تلك المعايير يتم تحديدها في ضوء الإمكانيات الداخلية للمنشأة دون الأخذ في الإعتبار ظروف والإمكانيات الداخلية للمنشأة دون الأخذ في الإعتبار ظروف وإمكانيات البيئة الخارجية ومستويات أداء المنافسين . هدفت الدراسة إلى معرفة دور مدخل التكلفة المستهدفة في تطوير أساليب قياس تكلفة الإنتاج الصناعي على الشركات الصناعية ، وإقتراح

---

(1) رغدة حسن ، **دور نظام التكاليف المستهدفة في إدارة وتخفيض تكلفة اللوجستيات – دراسة ميدانية** ، (القاهرة : جامعة حلوان ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2011م).

(2) محمد عبد السلام ، **دور مدخل التكلفة المستهدفة في تطوير أساليب قياس تكلفة الإنتاج الصناعي دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بمصر** ، (الخرطوم : جامعة أم درمان الإسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2011م) .

الحلول المناسبة في دور مدخل التكلفة المستهدفة في تطـوير أسـاليب قيـاس تكلفـة الإنتـاج الصناعي. إتبعت الدارسة المنهج التاريخي ، والمنهج الإسـتنباطي ، والمـنهج الإسـتقرائي ، والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها يـؤدي إسـتخدام مـدخل التكلفـة المستهدفة إلى تقديم منتجات وخدمات مرغوبة لتحقيق رغبات العملاء ، لتطبيق مدخل التكلفـة المستهدفة يساهم في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستهدفة . أوصت الدراسة بتوعية محاسـبي التكاليف بالشركات الصناعية لتنمية معارفهم بمدخل التكلفة المستهدفة ومزاياه ومبادئه وتنميـة مهاراتهم في تنفيذ مراحل تطبيقه ، وضرورة أن لا يتوقف تطبيق مدخل التكلفة فـي المراحـل اللاحقة تحقيقاً للقدرة التنافسية .

ركزت هذه الدراسة على تطوير أنظمة التكاليف المعيارية للوصول إلى معايير أكثر موضوعية وقدرة على التعبير عن مستويات الأداء فمن خلال إستخدام مدخل التكلفة المستهدفة ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجـاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي .

**دراسة: حنان (2011م) [1]**

هدفت الدراسة إلى وضع إطار للتكامل بين نظام التكاليف حسب الأنشطة وتحليل سلسلة القيمـة بهدف تخفيض التكاليف في القطاع المصرفي المصري لتدعيم الميزة التنافسية لهذا القطاع فـي ظل ظروف الأزمة المالية العالمية . ظهرت أهمية الدراسة من خلال إعادة النظـر فـي نظـم التكاليف التقليدية المطبقة في القطاع المصرفي والإستعانة بنظم الحديثة تساعد المصرف علـى تخفيض التكاليف . تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية التكامل بين نظام التكـاليف علـى أسـاس النشاط وتحليل القيمة بهدف تخفيض التكلفة لتدعيم الميزة التنافسية للقطاع المصـرفي . إتبعـت الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الإستنباطي . توصلت الدراسة إلى نتائج منهـا ، تخفـيض تكاليف الخدمات المصرفية يساعد البنك في تحقيق منافسة فعالة ضمن سوق الأعمـال ويحقـق أرباحاً مرتفعة للبنك ويكسبه قدرة تنافسية أعلى يسمح له بتطوير الخدمات المصرفية وتقويمها . أوصت الدراسة بضرورة تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط على قطاع الخـدمات نظـراً لإرتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة فيها وذلك للمساعدة على تخفيض التكلفة .

ركزت هذه الدراسة على وضع إطار للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشـاط وتحليـل سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكاليف ، بينما تركز الدراسة الحالية على بيان دور التكامل بـين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز فـي الرقابـة وخفـض فـي القطـاع الصناعي.

---

(1) حنان جابر ، **التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة كأداة لتخفيض تكاليف القطاع المصرفي دعماً للقدرة التنافسية في ظل الأزمة المالية العالمية – دراسة ميدانية** ، (القاهرة : جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، مجلة البحوث المحاسبية ، المجلد 10 ، العدد 1 ، 2011م) ، ص ص 11 – 41.

**دراسة : محمد (2011م) [1]**

تمثلت مشكلة الدراسة في ظهور الحاجة إلى تطوير أساليب التكاليف التقليدية لمواجهة إحتياجات المنشآت من المعلومات اللازمة لتحقيق الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة إضافة إلى ضعف الوعي التكاليفي بمصنعي غرب سنار وعسلاية . هدفت الدراسة لمعرفة مدى تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية وإبراز دورهما في تحديد تكاليف إنتاج السكر وكذلك التعرف على مدى فاعلية الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في توفير معلومات ملائمة عن الأنشطة وكيفية تحديد تكاليفها .ظهرت أهمية الدراسة من أنه يلقي الضوء على تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وإبراز دورها في الرقابة على التكاليف وإتخاذ القرارات الإدارية بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية ، كما تمثل أهميته في تزامنة مع التطور الذى يشهده العالم والمنافسة الحادة بين الشركات في بيئة التصنيع الحديثة. إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة والمحاور المرتبطة بالدراسة ، وبالإضافة للمنهج الإستقرائي لإختبار فرضيات الدراسة ، المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة ، والمنهج الوصفي بإستخدام أسلوب دراسة الحالة لمعرفة مدى إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية . إختبرت الدراسة الفرضيات التالية ، الفرضية الأولى : تطبيق الأساليب التقليدية للتكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية لا يساعد الإدارة في القيام بوظائفها ، الفرضية الثانية: تطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية يساعد في تحديد وقياس تكلفة إنتاج السكر بصورة عادلة ودقيقة ، الفرضية الثالثة : تطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية يساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف ، الفرضية الرابعة : تطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف بمصنعي غرب سنار وعسلاية يوفر معلومات ملائمة لإتخاذ القرارات . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، إن تطبيق الأساليب التقليدية للتكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية لا يساعد الإدارة في الرقابة على التكاليف وإتخاذ القرار، تطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف في المصنعين يوفر معلومات ملائمة لإتخاذ القرار . أوصت الدراسة بمعالجة الاثار المترتبة عن إستخدام الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بمصنعي غرب سنار وعسلاية في تحديد تكلفة الإنتاج، ضرورة إستخدام الأساليب الحديثة للتكاليف بمصنعي غرب سنار وعسلاية، إجراء المزيد من الدراسات الهادفة للتغلب على المعوقات والمشاكل التي تواجه تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي غرب سنار وعسلاية .

ركزت هذه الدراسة على الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف وإتخاذ القرارات بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية ، بينما تركز الدراسة الحالية على التكامل

---

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

بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في خفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان

**دراسة : ولاء (2012)** [1]

هدفت الدراسة إلى فحص مدى كفاءة وفعالية النظام المحاسبي المطبق حالياً بشركة المقاولون العرب تمهيداً لتطويره من خلال الإعتماد على مدخل المحاسبة عن الإنجاز، وتحديد وتوصيف نوع وقوة العلاقة بين أهم العناصر المؤثرة في إستخدام المدخل المحاسبة عن الإنجاز وبين القدرة التنافسية، وإختبار مدى صلاحيته والإستفادة من تطبيقه وخاصة في معالجة نقاط الإختناق والطاقة غير المستغلة، وتناولت الدراسة المنظور المحاسبي للقدرة التنافسية ومدخل المحاسبة عن الإنجاز وتقييم المعلومات التي يوفرها لدعم القدرة التنافسية. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: (يساعد مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تخفيض التكلفة ودعم القدرة التنافسية، يساعد على توفير معلومات ملائمة عند تحديد وكيفية إدارة الأنشطة المقيدة، يساعد في توفير معلومات عن الأداء المالي والتشغيلي للشركة بالإعتماد على مفاهيم مستحدثة لقياس الأداء مثل الإنجاز والمخزون والنفقات التشغيلية، يساعد في تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة بشكل أكثر دقة).

ركزت هذه الدراسة على إستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تدعيم القدرة التنافسية لشركة المقاولون العرب ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان.

**دراسة: Jayakumar & Sekar (2012م)**[2]

هدفت الدراسة إلى إظهار فوائد المخزون وكيفية تخفيضه من خلال إحداث تكامل بين مدخل المحاسبة عن الإنجاز وتقنية ضبط الوقت (JIT) لتحسين عملية تخفيض مستويات المخزون وزيادة الإنجاز، وتناولت الدراسة هذا المدخل المحاسبة عن الإنجاز وتقنية ضبط الوقيت (JIT) والعلاقة بينهما ودورهما في تخفيض المخزون ومعالجة الإختناقات، توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، تحقق أفكار تخفيض المخزون وزيادة سرعة الإنتاج فوائد مالية مستدامة للشركات التي إستطاعت بكفاءة تنفيذها خلال ممارساتها العملية.

ركزت هذه الدراسة على المخزون والمحاسبة عن الإنجاز في إدارة المواد وتأثيرها على إدارة التكلفة ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان.

---

(1) ولاء إسماعيل مصطفى ، **إستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز فى تدعيم القدرة التنافسية لشركة المقاولون العرب** ، (المنوفية : جامعة المنوفية، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2012).

(2) Jayakumar , Kavitha & Sekar , S ., **Stocks and Throughput Accounting on Materila Management and Its Impact on Cost Management**, Global Journal of Arts and Management , Vol. 2, Issue 3 .2012.

**دراسة : Waleed (2012م) [1]**

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم إهتمام العديد من المؤسسات التعليمية بتقنية التكلفة المستهدفة لعدم القدرة على السيطرة على الأسواق وقرارات التسعير والتكاليف . هدفت الدراسة إلى تحديد مدى إستخدام الجامعات الأردنية الخاصة تقنية التكاليف المستهدفة وأبعاد المزايا التنافسية ، وتحديد أهم الأبعاد التي تستند عليها تقنية التكلفة المستهدفة في بناء وتعزيز مزايا تنافسية للجامعات الأردنية الخاصة . إنتهجت الدراسة المنهج الاستقرائي ، والمنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، تتمتع الجامعات الخاصة بمزايا تنافسية وتستخدم تقنية التكاليف المستهدفة من أجل تعزيز الربحية والإنتاجية ودعم العملية الإستراتيجية لصنع القرار ، لا توجد علاقة بين أبعاد تقنية التكلفة المستهدفة وأبعاد المزايا التنافسية في الجامعات الأردنية . أوصت الدراسة بإستخدام العديد من أبعاد تقنية التكلفة المستهدفة للحد من تكلفة تطوير التخصصات والبرامج العلمية لتتمكين من تعزيز مزاياها التنافسية ، وتطوير التخصصات والبرامج العلمية لتمكين الجامعات من تعزيز مزاياها التنافسية ، تطوير وحدات إدارية متخصصة في جوانب التكلفة المستهدفة وإسناد واجبات ومهام أوسع نطاقاً وأكثر شمولاً لاقسام المحاسبة ، الإهتمام بالأبعاد التي حققت التميز للجامعات القائمة وتعزيز المزايا التنافسية من خلال تفضيل أسلوب التكلفة المستهدفة للجامعات التي تود أن تكون لها ميزة تنافسية .

ركزت هذه الدراسة على العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتحقيق الميزة التنافسية للجامعات ومعرفة دور أبعاد التكلفة المستهدفة في تعزيز الربحية ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكاليف المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي .

**دراسة : عامر (2012م) [2]**

تمثلت مشكلة الدراسة في العمل على تخفيض التكاليف في ظل بيئة المنافسة الحادة وفي ظل الأسواق المتغير وغير المستقرة ، وأثر ذلك على البيئة التنافسية بين الشركات الصناعية والشركات الخدمية لإستخدامها أساليب التكاليف التقليدية . هدفت الدراسة إلى التعرف بماهية التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها كاداة لتخفيض التكاليف في الشركات الخدمية وخاصة قطاع الفنادق ، تطبيق مفاهيم الجودة وأثرها على تخفيض التكاليف عن طريق التحكم بتكاليف تقديم الخدمات . ظهرت أهمية الدراسة من وجود الإهتمام والإعتماد الواسع على القطاع الخدمي الذي يتوسع نطاقه الجغرافي والتكنولوجي ، مما يدعو إلى التعرف على ما وصلت إليه هذه القطاعات الخدمية في تطبيق نظم معينة للتكاليف ، لمعرفة الظروف أو العوامل الممهدة لتطبيق نظم عملية متطورة

(1) Waleed Mjalli Al-Awawdeh, Jamal Adel Al-Sharairi, **The Relation Between Target Costing and Competitive Advantage of Jordanian Private Universities**, (International Journal of Business and Management, Vol. 7, No. 8, April 2012), PP. 123 , 142.

(2) عامر محمد ، **مدخل أسلوب التكلفة المستهدفة ودورها في تخفيض التكلفة مع الحفاظ على الجودة – دراسة حالة في الخدمات الفندقية في المملكة الأردنية الهاشمية** ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2012م).

لحساب تكاليف تقديم الخدمة في المنشآت التي تمارس نشاط الخدمات . إتبعت الدراسة المنهج التاريخي ، والمنهج الإستقرائي ، والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وخفض التكاليف وبين أسلوب التكلفة المستهدفة ودعم إتخاذ القرار ، إن إدارة الفنادق تعمل على دعم التوجيه لتخفيض التكلفة. أوصت الدراسة بضرورة إهتمام إدارات الفنادق بمحاسبة التكاليف في دعم قراراتها كعنصر أساسي في تطوير أسلوب التكلفة المستهدفة .

ركزت هذه الدراسة على أهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الخدمات المقدمة، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكاليف المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي .

**دراسة : ولاء (2012م) [1]**

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية ، هل يساعد إستخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحقيق أهداف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بالنسبة للمنشآت التي تعمل على تطبيقه ، هل يساعد إستخدام مدخل التكلفة المستهدفة بمفرده في تطبيقه ، هل يؤدي التكامل بين مدخل التكلفة المستهدفة ومدخل المحاسبة على أساس النشاط إلى تحقيق أهداف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بشكل أفضل مما لو تم إستخدام أحدهما بمفرده . هدفت الدراسة إلى إظهار أثر تحقيق التكامل بين مدخل التكلفة المستهدفة ومدخل المحاسبة على أساس النشاط إلى تحقيق أهداف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة خلال مراحل دورة حياة المنتج . ظهرت أهمية الدراسة في عرض الإطار المقترح يساعد على تخفيض التكاليف خلال كافة مراحل دورة حياة المنتج. إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي ، والمنهج الإستنباطي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها وجود علاقة طردية بين تطبيق مدخل التكلفة ودورة حياة المنتج وتحقيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ، ووجود علاقة إيجابية بين التكامل بين التكلفة المستهدفة والمحاسبة على أساس النشاط في تحقيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة خلال دورة حياة المنتج . أوصت الدراسة بضرورة التأهيل العلمي والعملي لمحاسبي التكاليف لتطبيق أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، وتحقيق الميزة التنافسية بشكل افضل .

ركزت هذه الدراسة على بناء إطار مقترح لتحقيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من خلال دورة حياة المنتج ، بينما تركز الدراسة الحالية على بيان دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي .

---

(1) ولاء ربيع ، **إستخدام التكلفة المستهدفة والمحاسبة على أساس النشاط في الإدارة الإستراتيجية للتكلفة خلال دورة حياة المنتج – دراسة تطبيقية** ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2012م) .

**دراسة : Jelsy (2012م) [1]**

هدفت الدراسة إلى تحديد تكلفة المنتجات وتخفيضها بشكل فعال لمواجهة المنافسة والتعرف على المنتجات المستقبلية . تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية : هل إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يوضح الانفاق الفعلي لمصنع الغزل والنسيج، هل إستخدام التكلفة المستهدفة في تصميم المنتج يحقق ميزة تنافسية ، هل يمكن إستخدام أسلوبي التكلفة المستهدفة والموازنة على أساس الأنشطة بشكل فعال في تحسين الربحية. ظهرت أهمية الدراسة من خلال إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس الأنشطة كأساليب حديثة لإدارة التكلفة في التحديد الأمثل لتكلفة المنتج وتحسين الربحية . إتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، والمنهج الاستقرائي والإحصائي . توصلت الدراسة إلى نتاج منها ، إستخدام كل من أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس الأنشطة يساعد في تحقيق التكاليف المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط يساعد في تخفيض التكاليف وتحسين الربحية في مصنع الغزل والنسيح . أوصت الدراسة بضرورة إعادة تصميم المنتجات الموجودة لتحسين الأرباح من المستوى الحالي وتحقيق التحسين المستمر في تخفيض التكاليف .

ركزت هذه الدراسة على أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط "الأنشطة لتحسين الربحية وتخفيض التكاليف" ، بينما تركز الدراسة الحالية على أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي .

**دراسة: أمجاد ، (2013) [2]**

تمثلت مشكلة الدراسة إن المتتبع للكتابات البحثية في مجال الجودة يجد أن جل الإهتمام قد إنصب بشكل كبير وواضح على قياس وتحليل التكاليف المرتبطة بالجودة سعياً وراء إحداث التوازن بين عنصرى التكلفة والجودة بغرض الوصول إلى المستوى الأمثل للجودة عندما تنخفض التكلفة الكلية لأدنى حد ممكن . ظهرت أهمية الدراسة من الدور المتعاظم الذى يلعبه مفهوم الجودة فى التأثير على ربحية المنظمات بصفة عامة وعلى البنوك بصفة خاصة . هدفت الدراسة إلى بناء إستراتيجية متكاملة تحقق الدمج والتكامل بين كل من سيجما ستة (SS) والمحاسبة عن الإنجاز لأغراض تطوير مستوى جودة الخدمات المصرفية ولينعكس إيجابياً في درجة قوة أداء هذه الخدمات بالشكل الذي يضمن إستمرارية زيادة المصرف في السوق المحلية ويمنحه الفرصة في دخول السوق العالمي وإحتلال مراكز قوية مقارنةً بمنافسه. إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائى ، المنهج الإستنباطى ، والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أن المدخل المقترح

---

(1) Dr. Jelsy Joseph, Mr. Avetrivl**, Impact of Target Costing and Activity Based Costing on Improving the profitability of Spinning Mills in Coimbatore- Empirical Study**, (Journal of Contemporary Research in Management, Vol.7, No.2, April, June, 2012), PP. 41 – 56.

(2) أمجاد محمد كومي ، **أثر إستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تطوير جودة الخدمات المصرية في ظل منهجية سيجما ستة** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 3 ، 2013م)، ص 10.

وهو المحاسبة عن الإنجاز سيجما ستة يساهم في تحقيق النظرة الشمولية في تطوير مستوى الجودة للمنتج/الخدمة، كما توصلت الدراسة إلى أختبار صحة الفرضين الأساسين لها والتأكيد على جوهرية الإعتماد على المدخل المقترح لأغراض تطوير مستوى جودة الخدمات المصرفية للبنوك السعودية والتحقق من فعالية تضمن مدخل المحاسبة عن الإنجاز في المرحلة الخامسة "الضبط والرقابة" من مراحل تنفيذ سيجما ستة وبما يساهم في تفعيل التطوير المستمر لمستوى جودة أداء الخدمات حتى يمكن أن يتفوق مستوى الجودة عن التوقعات الحالية للعملاء).

ركزت هذه الدراسة على أثر إستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تطوير جودة الخدمات المصرفية في ظل منهجية سيجما ستة ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي .

**دراسة: رفل ، (2013) [1]**

هدفت الدراسة إلى بيان الأسس النظرية لكل من مدخل المحاسبة عن الإنجاز ونظرية القيود ومدى فاعليتها في توفير معلومات لترشيد القرارات التشغيلية، وبيان التكامل بين هذا المدخل مع نظرية القيود لترشيد القرارات التشغيلية وتحديد التكاليف، توصلت الدراسة إلى نتائج منها: (يوفر تكامل مقاييس المحاسبة عن الإنجاز مع نظرية القيود مؤشرات جديدة مثل نسبة الإنجاز لكل منتج على حدة والعائد على وقت الإنجاز وتكلفة وقت الإنجاز وكلها تصب في هدف توفير معلومات ملائمة لترشيد العديد من القرارات، يمثل مدخل الإنجاز مع منهجية إدارة القيود بُينة متكاملة تهتم الأولى بالجوانب المالية والمعلوماتية وتركز الثانية على معالجة القيود والاختناقات ويصبان في هدف وأحد هو تعظيم الإنجاز بهدف زيادة الربحية).

ركزت هذه الدراسة على التكامل بين المحاسبة عن الإنجاز ونظرية القيود في تحديد التكاليف لترشيد القرارات التشغيلية ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان.

**دراسة : رائد ، سعد (2013م) [2]**

هدفت الدراسة إلى إمكانية تطبيق أسلوب المحاسبة الرشيقة لغرض تحديد الأسباب الرئيسية والمشاكل والمزايا والإمكانيات المتوفرة في هذه الشركات ، عن طريق مجموعة من الأدوات ، تمثلت مشكلة الدراسة في إمكانية إستخدام الشركات الصناعية لادوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف في ظل عدم ملائمة الأساليب التقليدية للتطورات الحديثة للإنتاج . ظهرت أهمية الدراسة في التحول من

---

(1) رفل شاكر سلوم الخفاجي ، **التكامل بين المحاسبة عن الإنجاز ونظرية القيود في تحديد التكاليف لترشيد القرارات التشغيلية بالتطبيق في الشركة العامة لصناعة البطاريات** ، (بغداد : جامعة بغداد ، كلية الإدارة والإقتصاد ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2013م).

(2) رائد مجيد ، سعد سلمان ، **إستعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف ودراسة تطبيقية في الشركة العامة الصناعية الكهربائية** ، (بغداد : جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد 8 ، العدد 25 ، 2013م) ، ص ص 282 – 336 .

الأساليب التقليدية في تخفيض التكاليف التي طبقت في القرن العشرين إلى أسلوب جديد هو أسلوب المحاسبة الرشيقة بإستخدام عدد من أدواتها التي تساعد في توجيه الموارد المتاحة للشركة بشكل فعال وكفء . إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي ، والمنهج الإستنباطي ، والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة يمكن من تحديد التكاليف الفعلية للإنتاج والعمل على تخفيضها . أوصت الدراسة بالإهتمام بسلسلة القيمة من خلال نظام يظهر فيه كافة الأنشطة والخطوات والإجراءات التي تتضمنها كل دورة من دورات العمل وبالتالي تخفيض التكاليف .

ركزت هذه الدراسة على إمكانية إستخدام الشركات الصناعية لأدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف في ظل عدم ملاءمة الأساليب التقليدية . بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة و أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي .

**دراسة : ذاكر ، عبيد (2013م) [1]**

تمثلت مشكلة الدراسة في التطبيق غير المتكامل لكل من مدخلي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة وبالتالي عدم تحقيق الأهداف المنشودة منهما بصورة متجمعة . ظهرت أهمية الدراسة من تحديد وتحليل كل من مدخل التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والتعرف على طبيعتها وأهميتها ومقوماتها والصعوبات الفنية التي تحول دون تطبيقها ، ودورها في تخفيض تكاليف الإنتاج ، والعلاقة بينهما في عينة من الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني . هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إنسجام أبعاد الإطار التطبيقي لمدخلي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية مع الإطار النظري . إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي ، والمنهج الوصفي التحليل الإحصائي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، تتوافر في الشركات الصناعية المقومات المناسبة بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ، وتحقيق الفوائد من تطبيقه والمتمثلة في تخفيض تكاليف الإنتاج وزيادة القدرة التنافسية وبالتالي زيادة الربحية مع المحافظة على الجودة . أوصت الدراسة بضرورة إعتماد الشركات الصناعية الأردنية أساليب علمية وعملية بديلة لدراسته وتحليل التكاليف بإستخدام مدخلي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة من أجل التوصل إلى تخفيض أكبر في التكاليف وتحقيق مزايا تنافسية .

ركزت هذه الدراسة على العمل على تخفيض التكاليف وزيادة القدرة التنافسية مع الحفاظ على جودة المنتج ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي .

---

(1) ذاكر عبد الله ، عبيد خيون ، **التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني – دراسة ميدانية** ، (بغداد : جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسة المحاسبية والمالية ، مجلة دارسات محاسبية ومالية ، المجلد 8 ، العدد 22 ، 2013م) ، ص ص 319 – 345 .

**دارسة : إسماعيل ، علي (2013م) [1]**

ظهرت أهيمة الدراسة من خلال توافر إطار تطبيقي متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات بإستخدام التكامل بين التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة . هدفت الدراسة إلى التعرف على الإطار النظري لتقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية ممثلة بالتكلفة المستهدفة وهندسة القيمة، والتعرف على إمكانية التطبيق لتلك التقنيات في تخفيض تكاليف المنتجات عن طريق تطبيقه في إحدى الشركات الصناعية. تمثلت مشكلة الدراسة في أن ظروف المنافسة الحادة في الأسواق وبتغيير أذواق الزبائن والتطور الحاصل في بيئة التصنيع الحديثة أثرت سلباً على شركات قطاع الصناعة العراقي . إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي ، والمنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، أن نظم التكاليف التقليدية في ظل بيئة التصنيع الحديثة غير قادر على تلبية حاجة الوحدات الاقتصادية إلى المعلومات المفيدة في مجال تخفيض التكاليف وخلق الفجوة بينها وبين الوحدات الاقتصادية ذات النشاط المماثل التي تطبق التقنيات الحديثة . أوصت الدراسة بالعمل على إزالة المعوقات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة من خلال نشر ثقافة الإبداع والتطور والعمل بروح الفريق الواحد .

ركزت هذه الدراسة على إطار تطبيقي متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات بإستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة بمساندة نشر وظيفة الجودة ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي .

**دراسة: Lawrence (2014م)[2]**

هدفت الدراسة إلى تحديد مستوى إعتماد وتطبيق التكاليف المستهدفة في الصناعات التحويلية في جنوب غرب نيجيريا . ظهرت أهمية الدراسة من تحديد أثر التكاليف المستهدفة على الأداء العام للصناعات التحويلية من حيث العائد على رأس المال والربحية وتخفيض التكاليف . تمثلت مشكلة الدراسة في إستشكاف مدى إعتماد وتطبيق نظام التكاليف من قبل الصناعات التحويلية في جنوب غرب نيجيريا وتأثيرها على أدائها . إتبعت الدراسة المنهج التاريخي ، والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، وجود علاقة إيجابية بين إعتماد وتطبيق نظم التكاليف المستهدفة وتخفيض تكلفة الإنتاج . وجود إعتماد وتطبيق التكاليف المستهدفة من قبل الصناعات التحويلية . أوصت الدراسة بضرورة إعتماد التكاليف المستهدفة في تقدير التكاليف لتحسين الأداء المالي لشركات التصنيع .

---

(1) إسماعيل عباس ، علي محمد ، **إستخدام تقنيتي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كإطار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات – دراسة تطبيقية** ، (بغداد : جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد 8، العدد 23، 2013م) ، ص ص 211 – 235 .

(2) Lawrence Imeokparia, **Target Costing and Performance of Manufacturing Industry in South-Western Nigeria**, (Global Journal of Management and Business Research: D Accounting and Auditing Vol.14, Issue.4, Version 1, 2014), PP. 1 – 57.

ركزت هذه الدراسة على تحديد مستوى إعتماد وتطبيق التكلفة المستهدفة في الصناعات التحويلية في جنوب غرب نيجيريا ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان.

**دراسة :.Nour Aldeen et.al (2014م)** [1]

ظهرت أهمية الدراسة من خلال حوجة الإدارة إلى معلومات شاملة ومتكاملة عن جميع جوانب الإدارة والتكاليف المرتبطة بتعزيز القدرة التنافسية ، دراسة التكلفة المستهدفة كأسلوب لإدارة التكلفة والربح يهدف إلى الحد من التكلفة الاجتماعية من خلال دورة الحياة باكملها بدءاً من مرحلة التصميم . هدفت الدراسة إلى بحث إدارة الشركات في المحافظة على المزايا التنافسية التي تبنى على الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ومعرفة تأثير تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز القدرة التنافسية . تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قدرة العديد من الشركات في بيئة الإنتاج الحديثة للحد من التكاليف ، تم صياغة مشكلة البحث في السؤال التالي ، هل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤثر على تعزيز القدرة التنافسية. إتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي ، والمنهج الإستقرائي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، وجود علاقة إيجابية ومباشرة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتعزيز القدرة التنافسية، عدم إجراء تعديل جوهري على تصميم المنتجات بسبب التكلفة العالية ، وتغيير التصميم وعدم وجود إدارة متخصصة لإجراء البحوث . أوصت الدراسة بالدعم والاهتمام من قبل الإدارة العليا لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق تخفيضات كبيرة في تكاليف الإنتاج لتعزيز القدرة التنافسية ، ضرورة تطوير تنظم التكاليف المطبقة في الشركات السورية من خلال إعتماد مداخل حديثة شاملة من حيث التكلفة من أجل تحقيق أهداف الربحية وتعزيز قدرتها التنافسية.

ركزت هذه الدراسة على أثر تطبيق التكلفة المستهدفة على تعزيز القدرة التنافسية للشركات في بيئة التصنيع الحديثة ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي .

**دراسة : Adeniyi (2014م)** [2]

ظهرت أهمية الدراسة في أنها تساعد الشركات في الإستخدام الفعال للتكلفة المستهدفة في التسعير الإستراتيجي لتعزيز الميزة التنافسية ، وتقديم منتجات ذات جودة عالية للعملاء، وتساعد الإدارات في توفير معلومات عن جميع جوانب الأداء في الشركات الصناعية . تمثلت مشكلة الدراسة في

(1) Nour Aldeen, Et.al., **The Impact of Target Cost Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies**, (International Journal of Business and Social Science, Vol.2, February 2014), PP. 250 – 261.

(2) Adeniyi Segvn, **Impact of Target Costing on Competitive in the Manufacturing**, (International Journal of Academic Research in Accounting Finance and Management Sciences, Vol.4, No.3, July 2014), PP. 97 – 108.

التساؤلات التالية ، إلى أي مدى أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق الميزة التنافسية للتكلفة في الشركات الصناعية ، إلى أي مدى أسلوب التكلفة المستهدفة يعزز ميزة جودة المنتجات في الشركات الصناعية ، ما هي المعوقات التي تواجه الشركات الصناعية في نيجيريا في إعتماد أسلوب التكلفة المستهدفة . هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تحديد التكلفة المستهدفة في تعزيز ميزة التكلفة في الشركات ، والتأكد من كيفية تحقيق التكاليف المستهدفة ميزة جودة المنتج في الشركات الصناعية . إتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي ، المنهج الإستقرائي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، تحديد التكاليف المستهدفة يمكن شركات التصنيع للتأكد من الأسعار بطريقة أكثر واقعية وتعزيز المنافسة بين الشركات لتقديم المنتجات ذات جودة عالية بتكلفة أقل. أسلوب التكاليف المستهدفة تعزز من ميزة الجودة في البيئة التنافسية . أوصت الدراسة بضرورة التنسيق وإشراك العاملين في القطاع المالي والمحاسبي في عملية تطبيق التكاليف المستهدفة والرصد الدقيق للتسويق ومراقبة الجودة في كل عملية ، إختيار الموردين بعناية .

ركزت هذه الدراسة على الإهتمام بالإستخدام الفعال للتكاليف المستهدفة في التسعير الإستراتيجي لتعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي.

**دراسة : خالد (2014م) [1]**

تمثلت مشكلة الدراسة في تبني الشركة السودانية للتوليد الحراري نظام التكاليف التقليدي عند تحديد وقياس تكلفة الكيلوواط/ ساعة لمحسابتها المنتشرة في السودان مما ينعكس سلباً على هذا القياس . هدفت الدراسة إلى قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية بإستخدام التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) كاداتين لإدارة التكلفة الإستراتيجية . إعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطي ، والمنهج الإستقرائي ، والمنهج التاريخي ، والمنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها ، أنه يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة بالشركة السودانية للتوليد الحراري بمعدل تحميل واحد وهو الطاقة المنتجة ، وهذه من سمات الطرق التقليدية في تخصيص التكاليف والتي لا توفر قياسات دقيقة لتحديد تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية ، إضافة إلى ذلك أن تحقيق التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) بالشركة السودانية للتوليد الحراري ، يؤدي لقياس تكلفة إنتاج الكهرباء بصورة دقيقة . أوصت الدراسة بأن تبنى الشركة السودانية للتوليد الحراري الأساليب الحديثة في قياس التكلفة ومنها التكامل بين التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) وإن تعمل على إزالة فجوة التكلفة

(1) خالد محمد احمد عبد الله ، **التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كادتين لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة انتاج الكهرباء** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكترواه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2014م) .

المستهدفة بتطوير أساليب الإنتاج وتبني الأساليب الإدارية الحديثة مثل هندسة القيمة وإعادة هندسة العمليات والتحسين المستمر.

ركزت هذه الدراسة على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كادتين لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي .

**دراسة : صديق (2014م) [1]**

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم مقدرة أساليب التكاليف التقليدية المستخدمة في قطاع صناعة السكر في السودان في إنتاج معلومات تكلفية تساعد الإدارة في القيام بوظائف الرقابة وتخفيض التكلفة في ظل المنافسة التي يشهدها عالم اليوم بين منشآت الأعمال محلياً وعالمياً ، وبما أن مصانع السكر في السودان جزء من منشآت الأعمال التي تتأثر بهذه المنافسة وتسعى إلى التحكم في تكاليفها فلابد لها من إستخدام أساليب حديثة تساعد في تحسين جودة منتجاتها لارضاء العملاء. هدفت الدراسة إلى تحديد مدى تأثير الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على الرقابة وتخفيض التكلفة في قطاع صناعة السكر بالسودان، ومعرفة أهم التطورات وأساليب محاسبة التكاليف والتي بموجبها يتم إختيار الطرق المناسبة لقطاع صناعة السكر في السودان لمساعدتها في رقابة وتخفيض التكاليف وتوضيح أهمية تطبيق أسلوب التكلفة بالتدقيق العكسي في مشروعات الإنتاج في الوقت المحدد في تخفيض التكلفة الإنتاجية في قطاع صناعة السكر بالسودان .ظهرت أهمية الدراسة في حاجة المنشأت لتطبيق أساليب الحديثة للتكاليف تواكب الأساليب الحديثة والإدارية ، وزيادة حد المنافسة والحاجة إلى رقابة وتخفيض التكاليف للإستمرار في السوق،وإمكانية تقديم مقترحات لإستخدام أساليب تكاليف تساعد مصانع السكر على تحقيق الميزة التنافسية . إتبعت الدراسة المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع الدراسة ، والمنهج الإستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة وتحديد محاور الدراسة ووضع الفرضيات وتبريرها منطقياً ، والمنهج الاستقرائي لتجميع البيانات من مجتمع الدراسة وتحليلها ، والمنهج الوصفي لوصف عينة الدراسة وتحليل بيانات الدراسة بإستخدام الأساليب الاحصائية المناسبة . إختبرت الدراسة الفرضيات التالية، الفرضية الأولى : تطبيق أسلوب التكلفة بالتدقيق العكسي يؤثر على رقابة التكاليف الإنتاجية في صناعة السكر بالسودان ، الفرضية الثانية : تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤثر على الرقابة التكاليف في صناعة السكر بالسودان ، الفرضية الثالثة : تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤثر على خفض تكاليف الإنتاج في صناعة السكر بالسودان . توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها ، إن معرفة الأنشطة المساهمة في تكوين شكل تفصيلي يزيد من كفاءة أداء الأنشطة ، مما يساهم في تخفيض

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

تكاليف المنتج ، إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في قطاع صناعة السكر بالسودان يتفادى حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج وهذا يؤدي إلى كفاءة وفعالية إستخدام الموارد المتاحة . أوصت الدراسة بانها على الإدارات بقطاع صناعة السكر بالسودان التخطيط لمواردها التخطيط الأمثل الذي يتيح لها الإستخدام الكفء للموارد الإنتاجية ، ضرورة تقديم مقترحات لكيفية استغلال موارد الأنشطة الإستغلال الامثل في المستقبل تقسيم التكاليف بقطاع صناعة السكر في السودان إلى إلزامية الطاقة وتشغيل الطاقة لما يحقه من وفورات تكلفة من خلال السيطرة على تكاليف التشغيل .

ركزت هذه الدراسة على الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودرهما في التحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية ، بينما تركز الدراسة الحالية على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز ودورهما في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان .

**دراسة : احمد (2014م) [1]**

تمثت مشكلة الدراسة في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات، وعدم الموضوعية والدقة في النتائج التي تفضي لها الطرق التقليدية المستخدمة في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات في بيئة التصنيع الحديثة . هدفت الدراسة إلى بناء نموذج محاسبي بإستخدام نظم التكاليف الحديثة لقياس تكلفة صناعة الغلال في السودان ، إن قصور النظم التقليدية المستخدمة لقياس تكلفة إنتاج الغلال أدت إلى إرتفاع تكلفة إنتاج هذا القطاع مقارنة بالدول المنافسة في السوق العالمية . ظهرت أهمية الدراسة في مدى تطبيق شركة مطاحن سين للغلال للأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف والمتمثلة في إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط والإنتاج في الوقت المحدد وأسلوب المحاسبة الإنجاز ، يساهم في تحديد المعالم الرئيسية في توطين وتثبيت المفاهيم الأساسية لنظام محاسبة التكاليف . وقد إعتمد الباحث على المنهج الإستنباطي في صياغة الإطار النظري والنموذج المقترح والذي يخدم متطلبات نظم محاسبة التكاليف الحديثة، المنهج الإستقرائي في وضع وإختبار الفروض ومن ثم الوصول إلى النتائج والتعميمات ، المنهج الوصفي التقليدي في الدراسات التطبيقية ، المنهج التاريخي في التتبع الدراسات السابقة التي تمت في مجال الدراسة ، لتحقيق أهداف الدراسة تم إختبار الفرضيات الآتية ، الفرضية الأولى : يمكن النموذج المحاسبي المقترح من واقع نطاق تطبيق نظم التكاليف الحديثة على مطاحن الغلال في السودان ، الفرضية الثانية : يساهم نظام التكلفة على أساس النشاط في تخفيض التكاليف الفرعية غير المباشرة تخصيصاً دقيقاً، الفرضية الثالثة : يساهم نظام المحاسبة عن الإنجاز بإستخدام صيغة الوقت المستنفد في الإنجاز في تخفيض معدلات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات غير

(1) أحمد محمد الحسن عبدالرحمن ، **نموذج محاسبي مقترح لإستخدام الأساليب الحديثة في التكاليف لتحديد تكلفة الإنتاج الصناعي في السودان** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2014م).

المتجانسة التي تنتج في وحدة واحدة ، الفرضية الرابعة : تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد يساهم في تخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، لا تمكن الطرق التقليدية لتحميل التكاليف لتحديد التكلفة المنتجة ، نظام التكاليف الحالية في شركة سين للغلال لا توفر معلومات بالدقة المطلوبة لقيام الإدارة في وظائفها المختلفة ، إن زيادة الأهمية النسبية في التكاليف الصناعية غير المباشرة في الوقت الحالي تتطلب تطبيق الأساليب الحديثة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة ، إن غياب الوعي بأهمية تطوير نظم التكاليف بإستخدام الأساليب الحديثة أحد المعوقات نحو انتشار هذه الأساليب ، إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة (التكلفة على أساس النشاط وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز) في مطاحن سين للغلال ، يمكن النموذج المحاسبي المقترح من وضع إطار تطبيقي لنظم التكاليف الحديثة على مطاحن الغلال . أوصت الدراسة بتطوير نظم التكلفة لتتلائم مع البيئة الصناعية الحديثة ، على الشركات الصناعية أن تختار أياً من الأساليب الحديثة التي تناسب طبيعة عملها وإمكانياتها وقدرتها على تطبيقها ، تطبيق مبدأ محاسبة مسئولية النشاط في قطاع مطاحن الغلال يؤدي إلى تقليل الفاقد بشقيه المسموح به وغير المسموح به ، معالجة آثار النظم التقليدية لتحميل التكاليف لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة لمطاحن الغلال في السودان ، تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وتخفيض التكاليف على مراكز النشاط. ركزت هذه الدراسة على إستخدام الأساليب الحديثة في التكاليف لتحديد تكلفة الإنتاج الصناعي في السودان ، بينما تركز الدراسة الحالية على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان .

**دراسة :علاء الدين (2014)[1]**

تمثلت مشكلة الدراسة على التساؤلات الآتية ، هل تبني الشركات لنظام إدارة الجودة الشاملة سيؤدى إلى رفع مستوى الأداء وتقليل الوقت الإنجاز والعمليات الإدارية للعميل أو العملية ومن ثم تخفيض التكلفة فيها ، ظهرت أهمية الدراسة في قلة الأبحاث التطبيقية والميدانية التي تناولت عملية الربط بين كل من نظام إدارة الجودة الشاملة ونظرية القيود في سورية ولذلك الإستفادة من المزايا التى يتيحها هذا التكامل بما يخدم المنظمات ويزيد من قدرتها في تحقيق التحسين والتطوير المستمر ، هدفت الدراسة الى التكامل بين كل من نظام إدارة الجودة الشاملة ونظرية القيود وإلغاء الضوء على الآثار الإيجابية المترتبة من هذا التكامل لأغراض تحقيق التكلفة وتحسين الإنجاز ، وتقديم مجموعة من المقترحات والتوصيات الواقعية والعملية المستندة على النتائج هذا البحث لصانعي القرار في الشركات لتحقيق أهداف هذه الشركات . إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطى ، والمنهج الوصفى التحليلي . توصلت الدراسة الى نتائج منها، أن تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة ويساهم في تحقيق التكلفة ، وذلك من خلال قدرته على تحقيق منافع وفرات متعددة في تكاليف وآجال العمليات

(1) علاء الدين بريجاوي ، **أثر العلاقة التكاملية بين نظام إدارة الحودة الشاملة ونظرية القيود في تخفيض التكلفة وتحسين الإنجاز**، (عمان : مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ، سلسلة العلوم الإقتصادية والقانونية ، المجلد 36 ، العدد 4، 2014)، ص ص 213-214.

الإنتاجية ، وتقليص شكاوي العملاء ، ومما يساهم في رفع مستوى جودة المنتجات وتعزيز الموقع التنافسي للمنظمات . أوصت الدراسة إلى تبنى وتطبيق نظرية القيود وإدارتها في منشآت القطاع العام والخاص ، وخصوصاً أن القيود التى تواجه العمليات الإنتاجية تتصف بالتغيير المستمر ، مما يعنى عدم وجود نهاية لهذا القيود ومن ثم لابد من تبني للتعامل معها.

ركزت هذه الدراسة على أثر العلاقة التكاملية بين نظام إدارة الحودة الشاملة ونظرية القيود في تخفيض التكلفة وتحسين الإنجاز ، بينما تركز الدراسة الحالية على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان .

**دراسة : جمال (2014)[1]**

تمثلت مشكلة الدراسة في أن معظم الشركات الصناعية إلى التوجه بالسوق وذلك من خلال البحث عن رغبات العميل ومحاولة الوصول إليها بل والوصل الى ما يفوق رغبات العميل الحالية ، الا أن نظم التصنيع التقليدية وأساليب التقويم المتبعة في الشركة محل البحث لا تساعد على ذلك البدائل وجود هذا الكم من مشكلات . هدفت الدراسة إلى محاولة تدعيم وتأهيل جهود خفض التكلفة وتحسين جودة العمليات في بيئة المشروعات الصناعية المتقدمة تقنياً وذلك بغرض المحافظة على البقاء والنمو والإستقرار والتطور تكنولوجياً وذلك من خلال إستخدام مدخل وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة . ظهرت أهمية الدراسة في تحسين جودة العمليات وخفض تكلفة المنتج للوصول إلى الأسواق التنافسية المحلية والعالمية . إتبعت الدراسة المنهج الأستقرائى ، والمنهج التطبيقى، والوصفى التحليلي ، توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، الأساليب التقليدية القديمة للمحاسبة الإدارية والتى تعتمد على تحميل التكاليف الإضافية على أساس معدل تحميل وأحد ، وتهتم بتقويم الأداء في الأجل القصير دون النظر إلى الأجل الطويل ، وكذلك تهتم بالمؤشرات المالية فقط دون النظر إلى المؤشرات غير المالية ، وأصبحت غير ملائمة في ظل التطورات الحديثة للشركات الصناعية الأكثر تقنية والتى تقوم بالإنتاج أكثر من المنتج ، وبالتالى لابد من الأستعانة بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لمواكبة هذه التطورات العصرية المتلائمة . أوصت الدراسة إلى الإطلاع على سلوك العاملين ودرجة الإتصال فيما بينهم وبين الإدارة على كل مستويات ومحاولة توجيه هذة السلوك من خلال آليات وبرامج تدربية محددة للوصول بها إلى الوضع الأمثل والذى يعمل على قدرة العاملين على تطوير أدائهم بما يساهم في تطبيق هذه الأساليب الحديثة.

ركزت هذه الدراسة على مدخل مقترح لتحسين جودة العمليات وخفض التكلفة باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ، بينما تركز الدراسة الحالية على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان .

---

(1) جمال سعيد محمود الفجرائى ، **مدخل مقترح لتحسين جودة العمليات وخفض التكلفة باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة،** (بنها : جامعة بنها ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، عام 2014م).

**دراسة : عبدالسلام، (2014) [1]**

تمثلت مشكلة الدراسة في أن إقتصر قياس وتقييم أداء الوحدات الإدارية الحكومية على أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وإستخدام بيانات المحاسبة الحكومية في تسجيل العمليات المالية لتقييم مدى الإلتزام بالنفقات المحددة وتحصيل الموارد في الموازنة العامة للدولة ، والإهتمام بالمؤشرات المالية والجوانب الكمية . ظهرت أهمية الدراسة في محاولة لتحقيق الإتساق بين الفكر المحاسبى الفكر الإدارى من خلال إستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز كأحد الأساليب الإدارية الحديثة الملائمة لطبيعة خصائص الوحدات الإدارية الحكومية ، مما يساعد على تقييم الأداء بتلك الوحدات. هدفت الدراسة إلى تقييم أداء الوحدات الإدارية الحكومية لرفع كفاءتها وزيادة فاعليتها بإستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز، وتناولت الدراسة إطاراً نظرياً لأنظمة القياس وتقييم الأداء ومدى إمكانية إستخدام هذا المدخل في تقييم أداء الوحدات الإدارية الحكومية . وإتبعت الدارسة المنهج الإستقرائي ، والمنهج الإستنباطي . وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ، يتوافق مدخل المحاسبة عن الإنجاز مع طبيعة خصائص هذه الوحدات ويتكامل مع المحاسبة الحكومية ومؤشرات الأداء المالية المطبقة فيها مما يؤدي إلى الوصول لدقة تقييم الأداء ورفع كفاءة وزيادة فاعليته في هذه الوحدات، ويمكن الإستفادة من مؤشرات قياس الأداء المالي عند إستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز نظراً لثبوت فاعليتها في عملية قياس وتقييم الأداء المالي بتلك الوحدات.

ركزت هذه الدراسة على إستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز لتقييم الأداء في الوحدات الإدارية الحكومية بالتطبيق على الهيئة القومية للتأمين الإجتماعي ببورسعيد ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي .

**دراسة: حسن ، (2015م) [2]**

هدفت الدراسة إلى تحليل وتقييم مدخل المحاسبة عن الإنجاز والتعرف إلى الجديد الذي يضيفه ومدى منطقية الأسس التي إرتكز إليها من منظور محاسبي وبيان حدود الإستفادة منه كمدخل لترشيد القرارات وتعظيم الربحية وتلبية متطلبات الإدارة الحديثة، وتناولت الدراسة كل من نظرية القيود وماهيتها وفلسفتها وخطوات تطبيقها ومدخل الإنجاز وماهيته ومتغيرات قياسه ومتطلبات تنفيذه. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ، تساهم نظرية القيود ومدخل الإنجاز في تعظيم ربحية الشركة والعائد على إستثماراتها من خلال منظومة التخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة والتخلص من أزمنة العمل الضائعة لأسباب غير عادية وتدعيم أداء الأنشطة المضيفة للقيمة وأزمنة

---

(1) كمال كمال عبدالسلام ، **إستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز لتقييم الأداء في الوحدات الإدارية الحكومية بالتطبيق على الهيئة القومية للتأمين الإجتماعي ببورسعيد** ، (بورسعيد : جامعة بورسعيد ، كلية التجارة ، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد 15 ، العدد 3 ، الجزء 1 ، 2014م)، ص ص 351 ،368.

(2) حسن زكي ، **قراءة تحليلية في نظرية القيود ومدخل المحاسبة عن الإنجاز ودوره في ترشيد قرارات الإدارية الحديثة في المنشآت الصناعية** ، (عمان : سلطنة عمان ، معهد الإدارة العامة ، مجلة الإداري ، السنة 37 ، العدد 141 ، 2015م). ص ص 350 ، 353.

التشغيل كأزمنة إنجاز منتجة، تساهم نظرية القيود ومدخل الإنجاز في ترشيد القرارات الإدارية وبناء إستراتيجيات التسعير القادرة على مواجهة ظروف المنافسة وضبط عمليات تخطيط وجدولة وتصميم المنتجات مستقبلاً، فضلاً عن خدمة قرارات الدخول في تعاقدات جديدة أو التوقف عن الإستمرار في أنشطة محدودة.

ركزت هذه الدراسة على قراءة تحليلية في نظرية القيود ومدخل المحاسبة عن الإنجاز ودوره في ترشيد قرارات الإدارية الحديثة في المنشات الصناعية ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض في القطاع الصناعي .

**دراسة : محمد (2015م)[1]**

تمثلت مشكلة الدراسة في إستخدام نظم التكاليف التقليدية ، والتي أثارت العديد من المشاكل والإنتقادات في النظم التقليدية المستخدمة في الشركات الصناعية الفلسطينية . ضرورة إستخدام العديد من التقنيات والأدوات الإدارية المتطورة ، كمحاسبة الإنجاز ومايرتبط بها من أدوات تساعد على فهم ومعالجة العلاقات الحقيقية بين نظم التكاليف ، مثل وقت الإنجاز ، والمخزون ، والجودة ، والربحية ، والعمل على تطويرها .ظهرت أهمية الدراسة في أن إستخدام محاسبة الإنجاز كمدخل لتطوير نظام التكاليف ويساعد إدارة الشركات الصناعية الفلسطينية على قياس وتقييم الأداء وترشيد قراراتها الإدارية في ضوء الإتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية ومن ثم تعزيز القدرة التنافسية في ظل سوق المنافسة الكبيرة . هدفت الدراسة الى إستخدام محاسبة الإنجاز كمدخل لتطوير نظام التكاليف في ضوء الإتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية بهدف قياس وتقييم الأداء ومساعدة الشركات الصناعية الفلسطينية في تحقيق أهدافها . إتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي ، توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، يؤدى التكامل بين نظم التكاليف محاسبة الإنجاز إلى قياس وتقييم الأداء ومساعدة الشركات الصناعية الفلسطينية في تحقيق أهدافها ، إذ تبين من نتائج التحليل الإحصائي الآتي: تعمل إدارة الشركات الصناعية الفلسطينية على تحقيق التكامل بين التكاليف ومحاسبة الإنجاز بغرض تطوير تلك النظم وتخفيض التكلفة بشكل أكبر . أوصت الدراسة إلى ضرورة تطوير التكاليف نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية الفلسطينية لتكون نظم معلومات إستراتيجية كفاءة من خلال الإستفادة مما جاءت به مداخل التكاليف الحديثة المقدمة التي إقترحتها الدراسة لإدارة التكاليف والجودة والإستجابة لمتطلبات الإدارية في تلك الشركات وتوفير المعلومات الملائمة (مالية كانت أو غير مالية) لأغراض تحديد وقياس التكاليف وتخطيطها وإدارتها إستراتيجياً ، وضبطها منهجياً ، ورقابتها خلال دورة حياة المنتج ، وكذلك لأغراض تقييم الأداء وتحسينه وترشيد القرارات الإدارية والإستراتيجية في تلك الشركات.

---

(1) محمد حسن عابدين ، **مدخل محاسبة الإنجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الإتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية** ،(غزة : الجامعة الإسلامية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، 2015م).

ركزت هذه الدراسة على مدخل محاسبة الإنجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الإتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية ، بينما تركز الدراسة الحالية على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان .

**دراسة : راندا (2015م) [1]**

هدفت الدراسة إلى بيان مدى فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة في الوصول إلى التكلفة التنافسية في بيئة الأعمال الجيدة وبناء إطار متكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف الوصول إلى التخفيض الإستراتيجي للتكلفة في بيئة التصنيع الحديثة ، تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية ، هل التحليل التقليدي لانحرافات التكاليف مناسباً لتحقيق التخفيض الإستراتيجي للتكاليف في ظل متغيرات بيئة الإنتاج الحديثة ، ما هو دور كل من مدخل التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تحقيق إستراتيجية زيادة التكلفة ، كيف يمكن الربط وإظهار العلاقة التكاملية بين مدخل التكلفة المستهدفة وكل من مدخلي هندسة القيمة وتحليل التنافسية الجديدة . ظهرت أهمية الدراسة بمعرفة أثر التكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة على تحسين الأداء التكاليفي ودعم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال المصرية في البيئة التنافسية الجديدة . إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي، والمنهج التاريخي ، والمنهج الوصفي التحليل . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، عجز أنظمة التكاليف التقليدية عن تلبية إحتياجات الإستراتيجيات التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة بسبب إهتمامها على ظروف وإمكانيات البيئة الداخلية فقط دون مراعاة لظروف السوق ومؤشرات البيئة الخارجية . أوصت الدراسة بضرورة إهتمام أنظمة التكاليف المطبقة في الشركات المصرية بالمنظور الإستراتيجي في تحليل وإدارة التكلفة بتطبيق تحليل سلسلة القيمة والتركيز على الأنشطة المضيفة للقيمة وإستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة.

ركزت هذه الدراسة على إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي.

**دراسة: أمل (2016م) [2]**

تمثلت مشكلة الدراسة في عدد من التساؤلات ، هل يؤدي إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلى زيادة جودة القرارات الإدارية ، هل هناك علاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وزيادة جودة القرارات الإدارية في منظمات الأعمال ، هل يؤدي التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط

---

(1) راندا مرسي ، **إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع – حالة تطبيقية** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 1 ، الجزء 2 ، ابريل 2015م) ، ص ص 769 – 809.

(2) أمل إبراهيم أحمد وادي ، **فاعلية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال**، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2016م).

وأسلوب التكلفة المستهدفة إلى جودة القرارات المالية والإدارية في منظمات الأعمال . كما هدفت الدراسة إلى معرفة أثر إستخدام التكلفة على أساس النشاط في زيادة جودة القرارات الادرايـة لمنظمات الأعمال ، معرفة العلاقة بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وزيادة جودة القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال ، التعرف على مدى فعالية إستخدام الربط بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة على جودة القرارات المالية والإدارية ، التعرف على مدى مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في توفير معلومات ملائمة لمقارنة نتائج الأعمال . إتبعت الدراسة المنهج التطبيقي ، والمنهج التحليلى الوصفي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط وفر معلومات التكلفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية ، أسلوب التكلفة المستهدفة ساعد في توفير المعلومات المفصلة لخصائص القرار باختيار بدائل التصنيع ومتطلبات السعر بشكل أفضل ، وأن التكامل بين أسلوبي التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة وفر معلومات تكاليفية أكثر دقة ساعدت إدارة المنشأة على تحسين عملية إتخاذ القرارات المالية والإدارية . أوصت الدراسة بانه على المنشآت الصناعية الاهتمام بالمقاييس غير المالية التي تركز على مسببات ومحركات الأداء المالي في الاجل الطويل بالإضافة إلى إستخدام مقاييس الأداء المالية التقليدية التي تركز على نتائج المالية في الاجل القصير ،

ركزت الدراسة في ، فاعلية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان.

**دراسة : محمد (2017م) [1]**

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قدرة معظم المؤسسات التي تعمل في مجال الإنشاءات والمقاولات في تأخير وزيادة تكلفة المشروعات الإنشائية له أثر سلبي على المؤسسة وتنعكس هذه الآثار السلبية على نواحي الحياة وعلى جميع المجتمعات ككل . ظهرت أهمية الدراسة من كونها توضح العلاقة التكاملية بين أساليب التكاليف الحديثة كما انها تضع إطار مقترح لتكامل أساليب التكاليف الحديثة ودمجها بنموذج مراقبة المشروعات الإنشائية المسمى إدارة القيمة المكتسبة لتحقيق الأهداف . هدفت الدراسة إلى بيان أثر حوسبة التكامل بين أساليب التكاليف الحديثة ودمجها بنموذج لمراقبة المشروعات الإنشائية على الرقابة وضبط التكلفة وتقويم الأداء في قطاع الإنشاءات والمقاولات . إتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي ، والمنهج التاريخي، والمنهج التحليلي الوصفي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، أن أسلوب التكاليف الحديثة

(1) محمد سيد حنفي عبد الحي ، **أثر حوسبة تكامل أساليب التكاليف الحديثة على الرقابة وضبط التكلفة وتقويم الإداء في قطاع الإنشاءات والمقاولات** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، 2017م).

تتكامل مع بعضها البعض إذا ما توافرت بيئة مناسبة لذلك ووضع الأساليب والمراحل المناسبة لها وفي الزمن المطلوب ، إن حوسبة تكامل أساليب التكاليف الحديثة يساعد في إعطاء نتائج إيجابية من خلال سرعة ودقة تحويل البيانات التي يتم رصدها . أوصت الدراسة بضرورة تطبيق أساليب التكاليف في صورتها التكاملية وليس تطبيقها بصورة منفردة حتى يتم الاستفادة منها .

ركزت هذه الدراسة على أثر حوسبة تكامل أساليب التكاليف الحديثة على الرقابة وضبط التكلفة وتقويم الأداء ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي .

**دراسة : إدريس (2017م) [1]**

تمثلت مشكلة الدراسة بالتساؤلات التالية ، هل تحديد التكلفة المستهدفة يؤثر في تحليل الأنشطة الصناعية ، هل يؤثر تحديد التكلفة المستهدفة في تحليل مسببات التكلفة . ظهرت أهمية الدراسة بالربط بين التكاليف المستهدفة والموازنة على أساس النشاط (الأنشطة) للوصول إلى تخفيض إيجابي في التكلفة وتحقيق ميزات للشركات الصناعية في ظل خصائص البيئة الحديثة والمتغيرات الاقتصادية والصناعية المتقدمة . هدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق التكلفة المستهدفة على تحليل مسببات التكلفة للأنشطة الصناعية ، التعرف على دور الموازنة على أساس النشاط على العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف . إتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، يؤدي تحليل الأنشطة إلى الكشف عن مواطن القصور في أنشطة الشركة التي تحتاج إلى عمليات تحسين ، ويوضح اي الأنشطة تحتاج إلى حذف او تخفيض في الموارد التي تستهلكها تلك الأنشطة. أوصت الدراسة بضرورة التركيز على أداء العمليات الضرورية ذات القيمة المضافة، العمل على رفع الكفاءة الإنتاجية.

ركزت هذه الدراسة على تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية . بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي.

**دراسة :م.م.فراس (2017م)[2]**

تمثلت مشكلة الدراسة في أن إرتفاع كلف الإنتاج في الشركات الصناعية العراقية ، هل تهتم إدارة الشركات الصناعية (حالة الدراسة) بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لخفض التكلفة ، هل يحقق

---

(1) ادريس الصديق عثمان علي ، **تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الانشطة ودورها في تخفيض التكاليف** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2017م).

(2) م.م .فراس إبراهيم كريم الحميري ، **تخفيض التكاليف بإستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة** ، (المستنصرية : جامعة المستنصرية ، كلية الإدارة والإقتصاد ، مجلة الإدارة والإقتصاد ، السنة 40 ، العدد 120 ، 2017م) ، ص 275.

أسلوب التكلفة المستهدفة تخفيض في التكلفة من دون التاثير على جودة المنتج ، ظهرت أهمية الدراسة في الدور الذى تؤدية التكلفة المستهدفة من تمكين الشركات في تحكم بعناصر التكلفة ، وكذلك الإرتفاع بالجودة المطلوب والالتزام بالسعر الذى يقبله الزبون وليس على أساس التكلفة ، مع المحافظة على الربح الذي ترغب الإدارة في تحقيقه ، من دون التاثير على جودة المنتج ونوعيتة . هدفت الدراسة إلى عرض كيفية إستخدام التكلفة المستهدفة بوصفها إستراتيجية حديثه في إدارة وخفض التكلفة وكيف يمكن أن تعتمدها الشركه عينة البحث بهدف خفض الكلف والإرتقاء بالجودة مع المحافظة على مستوى الجودة المطلوبة وتعزيز مكانتها في السوق المحلية. وإتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي ، والمنهج الإستقرائي. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها أنه يتم تطوير أجهزة ضبط الجودة لإكتشاف الإنحرافات والتعرف على درجة المطابقة ضمن الحدود المسموح بها، وعند البدء بالعملية الإنتاجية يتم حساب نسبة الشوائب من المواد الأولية غير المطابقة للمواصفات والغير صالح للإنتاج. إستخدام نظام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحقيق الكثير من الوفرات التكاليفية وإنتاج المنتج بافضل توليفة ممكن من الأنشطة، إن إتباع نظام التكلفة المستهدفة يعمل على تخفيض تكاليف المنتج قبل حدوثها عند مرحلة تصميم المبدئي للمنتج ، نظام التكلفة المستهدفة يساعد على التحديد الدقيق لخصائص المنتج مما يحقق رغبات العملاء والمنشآت معاً وذلك من تقديم منتج بتكلفة وسعر مناسب . أوصت الدراسة بالعمل على إجراء تحويلات جذرية لأوضاع المنشآت الداخلية ومواردها البشرية والمادية لتتمكن من إستيعاب التغيرات التكنولجية والتنظيمية المجددة والإعتراف بأهمية الوقت لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة ، القيام بإجراء المزيد من الدراسات والابحاث الداعمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية الحديثة وذلك لما تتمتع به من مزايا إستراتجية .

ركزت هذه الدراسة على تخفيض التكاليف بإستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة دراسة تطبيقية على شركة بيكو لإنتاج زيت المحركات في ديالى ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي .

**دراسة : محمد (2017م)[1]**

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم إهتمام الكثير من المنشآت الصناعية السودانية بالدقة قياس تكلفة المنتجات الصناعية والإهتمام بتحقيق الجودة لإعتمادها على أنظمة التكاليف التقليدية بالرقم من وجود أنظمة تكاليف حديثة ، هدفت الدراسة لتعرف على نظام التكلفة المستهدفة ومدى الإستفادة منه في المنشآت الصناعية السودانية ، وتحديد أثر نظام التكلفة المستهدفة في دقة قياس تكلفة المنتجات ، وتشجيع المنشآت الصناعية السودانية على إستخدام نظام التكلفة المستهدفة من أجل

(1) د محمد ابكر أحمد محمد ، **نظام التكلفة المستهدفة وأثره على قياس التكلفة وتحقيق جودة المنتج المنتج في المنشآت الصناعية** السودانية ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، مجلة الدراسات العليا ، المجلد 7 ، العدد 28 ، 2017م)، ص 60 .

تطوير أدائها وتحقيق . ظهرت أهمية الدراسة من إلغاء الضوء على نظام التكلفة المستهدفة ومدى مساهمتها في تحديد وقياس تكلفة المنتجات بدقة ، بيان الحاجة إلى نظام التكلفة المستهدفة في تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات ، بيان مدى مساهمة هذه الدراسة في تدعيم جهود البحث العلمي في مجال الدراسة ، إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي ، المنهج الإستقرائي ، المنهج الوصفي التحليلي ، توصلت الدراسة نتائج منها ، إستخدام نظام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحقيق الكثير من الوفرات التكاليفية وإنتاج منتج بافضل توليفة ممكنة من الأنشطة ، وإن إتباع نظام التكاليف المستهدفة يعمل على تخفيض تكاليف المنتج قبل حدوثها عند مرحلة تصميم المبدئي للمنتج ، أوصت الدراسة الى ضرورة قيام المنشآت الصناعية السودانية المطبقة بنظام التكلفة المستهدفة بتطوير أنطمتها مما ينعكس على الواقع الفعلي للمنتجاتها من حيث الجودة .

ركزت هذه الدراسة على نظام التكلفة المستهدفة وأثره على قياس التكلفة جودة المنتج في المنشآت الصناعية السودانية ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي .

**دراسة : السارة (2018م)**[1]

تمثلت مشكلة الدراسة في قياس وإختبار التأثير المحتمل لإستخدام أدوات الإدارة الإستراتيجية أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة في قياس التكلفة وتسعير الخدمات المصرفية في المصارف التجارية السودانية ، لما تقدمه هذه الإدوات من مساعدة المصارف التجارية السودانية على الإستمرار والنمو والمنافسة للمحافظة على أكبر عدد من العملاء وإستخدام الموارد الإستخدام الأمثل وتحقيق أهداف المصرف. هدفت الدراسة إلى بيان دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة فى قياس التكلفة وكذلك دورهما في تسعير الخدمات المصرفية بالمصارف التجارية السودانية . ظهرت أهمية الدراسة في إمكانية تطبيق إستخدام أسلوبي التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة لدقة قياس وتسعير الخدمات المصرفية في المصارف التجارية السودانية ، وإستخدام أسلوبي التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة يساهم في زيادة مستوى فعالية إتخاذ القرارات الرشيدة في المصارف التجارية السودانية . إعتمدت الدراسة على المنهج الإستقرائي ، والمنهج الإستنباطي ، المنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ، يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلى دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية، يؤدي تطبيق التكلفة المستهدفة وإتباع مبادئة بصورة صحيحة منذ البدء بعملية التخطيط للمشروع وللعملية الإنتاجية إلى دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية ، وأن تحقيق إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى دقة تسعير الخدمات المصرفية . أوصت الدراسة إلى ضرورة إعتماد إدارات المصارف على تقنيات الحديثة لإدارة التكلفة مثل

---

(1) السارة سعد على ، **إستخدام أسلوبي التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة في قياس التكلفة وتسعير الخدمات المصرفية** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة في تكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2018م) .

أسلوب التكلفة على أساس النشاط من أجل تقديم خدمات مصرفية بتكلفة ونوعية مقبولة من قبل العملاء . ضرورة توعية وتدريب الجهات المسؤولة عن قياس وتسعير الخدمات المصرفية عن المفاهيم التي يقوم عليها أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب إعادة هندسة القيمة والجودة الشاملة والإستفادة منها فى تخصيص تكلفة الخدمات المصرفية بما يحقق مصلحة ورغبة العملاء.

ركزت هذه الدراسة على إستخدام أسلوبي التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة في قياس التكلفة وتسعير الخدمات المصرفية ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي السوداني .

**تحليل الدراسات السابقة**

| أسم الباحث | أسم الدراسة | الفجوة التي تغطيها الدراسة | النتائج | سنة الدراسة |
|---|---|---|---|---|
| **فهمي** | المحاسبة عن الإنجاز كأداة لقياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية | ركزت هذه الدراسة على المحاسبة عن الإنجاز كأداة لقياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي . | يوجد إختلاف جوهري بين التكلفة المحسوبة على أساس ألأسلوب التقليدي والتكلفة المحسوبة على أساس الإنجاز،يوجد إختلاف جوهري بين الاسعار المحسوبة وفقاً الإنجاز والاسعارالمحسوبة وفقاً للمنهج التقليدى، يودي إتباع المحاسبة عن الإنجاز إلى تخفيض التكاليف ومن ثم تخفيض الأسعار مع زيادة المبيعات وبالنتيجة تعظيم الربحية | 2001 |
| **أبو شناف** | تقييم فعالية المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتحديد التكلفة في بيئة الموارد المقيدة | ركزت هذه الدراسة على تقييم فعالية المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتحديد التكلفة في بيئة الموارد المقيدة بينما تركز دراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكاليف في القطاع الصناعي في السودان | على الرغم من أن المحاسبة عن الإنجاز كان بمثابة إستجابة للتطورات في نظرية القيود كنتيجة للتطورات في معطيات التصنيع الحديثة ، إلا أن الإطار المنهجي لهذا المصطلح هو أمر وارد في دراسات التكاليف ، وان التطوير المقترح في الدراسات السابقة لا يعدو أن يكون مجرد اطلاق مسميات جديدة على مفاهيم قديمة، وأن التطور اقتصر على معدل الإنجاز كقياس مالي للأداء أن مصطلح المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتقييم الأداء غير المالي يقدم رؤية شاملة عن المنشأة ككل ، الأمر الذي يشجع على تحقيق الترابط بين المفاهيم المختلفة والتنسيق بين عمليات التشغيل. | 2001 |
| **Peter and Henri** | إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في المنشآت الهولندية مع مقارنة المفاهيم المستخدمة للتكلفة المستهدفة في الشركات اليابانية | ركزت هذه الدراسة على إجراء دراسة ميدانية لمعرفة المنشآت المطبقة لأسلوب التكلفة المستهدفة في هولندا ، بينما تركز دراسة الحالية على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان. | اتضح ان الشركات الهولندية (العينة المختارة) تستخدم التقنيات والمبادئ الأساسية للتكلفة المستهدفة ، هنالك نسبة من شركات العينة تبنت تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ونسبة أخرى لم تبنى تطبيقه وترجع الاسباب إلى طبيعة عمل الشركات وعدم الالمام التام بخطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالاضافة إلى التكلفة العالية للتطبيق . | 2003 |
| **جودة عبد الرءوف** | منهج اجرائي مقترح لزيادة فعاليات أسلوب التكلفة المستهدفة كاداة لتخفيض تكلفة أنشطة ما قبل الإنتاج على | ركزت هذه الدراسة على كيفية خفض التكلفة بالتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة ، بينما تركز الدراسة الحالية على التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والمحاسبة | اتجاه تنظيمات الأعمال في مصر نحو تبني إستراتيجية زيادة التكلفة كأساس لدعم 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 | 2003 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | سلسلة القيمة | عن الإنجاز ودورهما في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان . | سلسلة القيمة ، إختلاف الأهمية النسبية لآليات تنفيذ خفض تكلفة كل من أنشطة التصميم والتوريد، أن خفض هامش الربح المستهدف هو البديل الانسب وليس زيادة السعر في حالة فشل الجودة في إدارة التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة ، وصولاً إلى التكلفة المستهدفة في المدى الزمني طويل الاجل . | |
| **جمال سعيد** | مشاكل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودور أسلوب القياس المرجعي في تحقيق إستراتيجية الزيادة التكلفية | ركزت هذه الدراسة على مشاكل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودور أسلوب القياس المرجعي في تحقيق إستراتيجية الزيادة التكلفية ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكاليف في القطاع الصناعي في السودان. | أن أسلوب التكلفة المستهدفة target costing يختلف عن النظم التكلفية التقليدية ، حيث يعتمد على اعتبارات السوق التنافسية وسعر البيع يساهم في تحديد التكاليف المستهدفة ، كذلك يستند أسلوب التكلفة المستهدفة إلى العديد من المبادئ منها ، التركيز على العميل ، التصميم فريق عمل متكامل ، سلسلة القيمة ، تكاليف دورة حياة المنتج . | **2004** |
| **مؤمنة** | مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء بيئة التصنيع الحديثة | ركزت هذه الدراسة على مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء بيئة التصنيع الحديثة ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي . | وجود نسبة كبيرة من الشركات الصناعية تطبق بالفعل مدخل المحاسبة عن الإنجاز وذلك بغية تحقيق العديد من الأهداف مثل زيادة هامش الربح، التطوير والتحسين المستمر للأداء، وترشيد القرارات الإدارية وتحقيق الجودة الشاملة للتصميم والإنتاج والأداء | **2004** |
| **أحمد** | إستخدام مدخلي نظرية القيود ومساهمة المواد المتغيرة في إدارة التكلفة | ركزت هذه الدراسة على إستخدام مدخلي نظرية القيود ومساهمة المواد المتغيرة في إدارة التكلفة ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي . | هناك علاقة بين مدخل الإنجاز ونظرية القيود حيث أن تحديد التكاليف الملائمة لترشيد القرارات تعد عنصراً أساسياً لتطبيق نظرية القيود بما يُمكّن من الاستغلال الأمثل للمورد المقيد، توفر نظرية القيود إطاراً مطوراً لتحسين الإنجاز والذي يكون له تأثير كبير في ترشيد الكثير من القرارات مثل تحديد التشكيلة الإنتاجية وجدولة الإنتاج وتوفير مخزون الأمان، وتوفير طرق فعالة لتوجيه جهود التحسين المستمر من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المقيدة | **2004** |
| **Soure n, et al** | قرارات المزج الإنتاجي الأمثل في ضوء نظرية القيود وبيان افتراضات المحاسبة عن الإنجاز التي عادة مايتم التركيز عليها | ركزت هذه الدراسة على قرارات المزج الإنتاجي الأمثل في ضوء نظرية القيود وبيان إفتراضات المحاسبة عن الإنجاز التي عادة مايتم التركيز عليها ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي . | أن المدخل القائم على نظرية القيود يمكن إستخدامه ضمن مجموعة واسعة من قرارات المزيج للمنتجات، يحتاج هذا المدخل في بعض الأحيان إلى تعديلات بسيطة بهدف الوصول إلى الحلول المثلى أو على الأقل المقبولة | **2005** |
| **سلطان** | طرق تحسين جودة المنتج الصناعي وأثرها في تخفيض التكاليف | ركزت هذه الدراسة على أنه هدفت إلى معرفة العلاقة بين الجودة والتكلفة ، والاطلاع على المستوى الحقيقي للجودة عن طريق تقييم التكاليف ، تركز الدراسة الحالية دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة القطاع الصناعي | ان تحسين الجودة يؤدي إلى تخفيض تكاليف عدم الجودة. | **2007** |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **الدين** | دور محاسبة المسئولية في الرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية | ركزت هذه الدراسة على تكلفة الإنتاج في الوقت المحدد التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط على الرقابة وضبط التكلفة وتقويم الأداء ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكاليف المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي. | ان يقوم النظام بتحقيق مبدأ الرقابة الداخلية على جميع النشاطات بما يضمن التعامل مع جميع الاقسام والأنشطة المكونة للمؤسسة على أساس محاسبة المسئولية أي كل نشاط سوف يتم التعامل معه على انه مركز تكلفة او مركز ربحية او مركز إيرادات كل حسب نشاطه . | **2007** |
| **شوقي السيد** | إطار مقترح للتكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تحقيق تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة | ركزت هذه الدراسة على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة (TC) والتحليل الإستراتيجي بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة في الشركات الصناعية المصرية ، بينما تركز هذه دراسة الحالية على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان. | يمثل أسلوب التكلفة المستهدفة أحد ادوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة التي تهدف إلي تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج مع الحفاظ على الجودة ودرجة ثقة العميل ، يساعد التحليل الإستراتيجي للمنشأة على حسنى توظيف الموارد المتاحة بطريقة مثالية ومن ثم تخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة من خلال مفهوم سلسلة القيمة ، وجود فجوة كبيرة وواضحة بين الدراسات العلمية والواقع العملي مما يؤدي إلى فقد الشركات الصناعية المصرية من فرص تخفيض تكاليف الأنشطة خلال سلسلة القيمة | **2007** |
| **نضال وانعام** | التسعير بإستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الادوية الاردني | ركزت هذه الدراسة على إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في التسعير قطاع صناعة الادوية الاردنية منفرداً دون الاستفادة من خصائص التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ، بينما تركز دراسة الحالية على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان . | تتأثر قرارات التسعير بالعديد من العوامل أهمها ، الزبائن ، المنافسون ، التكاليف بالاضافة إلى عوامل سياسية وقانونية وبيئية ، إستخدام المنهج التقليدي في التسعير من المنافسة من حدود السعر السائد في الاسواق مما يتطلب تحسين النوعية وخفض التكلفة، يمثل منهج التكلفة المستهدفة طريقة تسعير ونظام تخطيط الربحية وإدارة التكلفة ، أثبتت الدراسة أن الشركات الاردنية محل عينة الدراسة تستند في تسعير منتجاتها على أساس التكلفة الكلية . | **2007** |
| **Jack man** | الإبتكارات في بحوث وممارسات المحاسبة الإدارية (ماذا بشأن المحاسبة عن الإنجاز). | ركزت هذه الدراسة على الإبتكارات في بحوث وممارسات المحاسبة الإدارية : ماذا بشأن المحاسبة عن الإنجاز ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي . | أن الشركات المطبقة لها تغير من طريقة قياس وتقييم الأداء وتعمل على تضمين معلومات الإنجاز في عمليات الموازنات الرأسمالية، هذا وإن الشركة التي تعتمدها وتطبقها سوف تغير نظام الرقابة الإدارية التابع لها وخاصةً فيما يتعلق بتحميل النفقات العامة ونشر المعلومات المالية إلى جميع مستوياتها، وهذه التغيرات تعد المسبب لما يبدو أنه تحول نوعي في التفكير التشغيلي من قبل مديري وموظفي الشركات التي تطبق نظرية القيود، ومثل هذه التغيرات مهمة جداً لتبرير إجراء مزيد من التحقيق في المحاسبة عن الإنجاز والعمليات المتعلقة بتغيير نظام الرقابة الإدارية. | **2008** |
| **راضية** | دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف – دراسة حالة شركة تصنيع اللواحق الصناعية والصحية | ركزت هذه الدراسة على إظهار دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة كأداة مدعمة لتخفيض تكاليف المنتج والوصول إلى التكلفة المستهدفة ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة | في ظل معطيات البيئة الاقتصادية الحديثة أصبحت المؤسسات مطالبة بإنتاج منتجات متجددة ذات جودة عالية وبتكلفة منخفضة ، كما أصبحت مطالبة بالتمتع بمرونة لمواجهة قصر دورة حياة المنتج، طلبات العملاء المتنوعة واشتداد المنافسة العالمية . | **2008** |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي. | | |
| **أمجاد محمد** | تصميم إطار فكري متكامل لتفعيل أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق إستراتيجية التميز التنافسي – دراسة حالة شركة التويوتا لصناعة السيارات | ركزت هذه الدراسة على بناء إطار مفاهيمي لأسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق إستراتيجية التميز التنافسي ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي. | يؤدي إستخدام التكاليف المستهدفة إلى تحقيق وفورات تخفيض التكلفة ، والعمل على أحداث سلسلة من التخفيضات المتتابعة في تكلفة المنتج مما ينعكس على زيادة الارباح المستقبلية للمنشأة | **2008** |
| **اسماء عوض** | إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدراتها التنافسية | ركزت هذه الدراسة على أسلوب التكلفة المستهدفة منفرداً بالهيئة العامة لميناء بورسعيد ، بينما تركز دراسة الحالية على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في الرقابة خفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان . | إستخدام الأساليب التكنولوجية الحديثة وربطها بالأساليب المحاسبية التكلفية في إطار تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يمكن المنظمة الخدمية من تدعيم عملية تخفيض تكلفة أنشطتها الخدمية ومن ثم يدعم القدرة التنافسية لمنظمة ، التطورات الحديثة على المستويين التكنولوجي والمحاسبي وربطهم معاً يحدث آثار كبيرة في صناعة النقل البحري وبالتالي المواني البحرية ، مما ينتج عنه تأثير على دخل الميناء وتوفير فرص عمل وزيادة ايرادات الدولة ومن ثم ازدهار الاقتصاد القومي ، يوفر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة معلومات تفيد في تقييم الأداء الداخلي للانظمة كما يساهم في مواكبة التطورات الحديثة والتفاعل مع التغيرات المستمرة. | **2008** |
| **عبد المنعم محمد** | نموذج محاسبي لإستخدام نظام التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان | ركزت هذه الدراسة على إستخدام الأساليب الحديثة في التكاليف في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في صناعة السكر دون تحديد للاستفادة من الخصائص المشتركة بين هذه الأساليب ، بينما تركز دراسة الحالية على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان . | لا يمكن الطرق التقلدية لتحميل في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بصورة دقيقة صناعة السكر ، لا تتوفر مقومات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة (TC) في صناعة السكر ، لا يمكن النظم الحالية المتبعة من تطبيق مبدأ محاسبة النشاط مما يصعب معه تحديد المسئولية عن الانحرافات بصورة سليمة وتحفيز الأداء الجيد | **2008** |
| **فيصل** | اثر تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على الرقابة وتخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية | ركزت هذه الدراسة على أثر تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على الرقابة وتخفيض التكلفة في المنشات الصناعية ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز فى الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي. | ان أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يحدد تكلفة مجمعات الأنشطة بدقة ويساعد على تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط . | **2009** |
| **طارق** | منهج محاسبي مقترح في ضوء التكامل بين نظامي ABC , Time D | ركزت هذه الدراسة على التكامل بين نظامي التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) والتكلفة الموجه الزمن ونظام الزمن الامثل للتكلفة Time Driven ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة | نتيجة للتطورات الهائلة والسريعة التي تحدث في بيئة الأعمال فإنه يجب تطوير نظم التكاليف المستخدمة في المنشآت المختلفة حتى تتلاءم مع هذا التطور ، تعدد مزايا إستخدام الزمن الامثل حسب الأنشطة من حيث الدقة والمرونة ، تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة التكامل مع نظام الزمن الامثل يعمل على | **2009** |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي. | تحقيق أهداف التطوير المستمر ، يعتبر قبول التزاوج بين نظام التكلفة حسب الأنشطة ونظام الزمن الامثل للتكلفة هاماً لعلميات تخصيص التكلفة وتحليل الربحية . | |
| **اسعد** | إستخدام نظم التكاليف الحديثة لقياس وتخفيض التكاليف المشتركة في قطاع الخدمات بالسودان | ركزت هذه الدراسة على إستخدام نظم التكاليف الحديثة لقياس وتخفيض التكاليف المشتركة في قطاع الخدمات بالسودان ، بينما تركز دراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكاليف في القطاع الصناعي بالسودان . | عدم ملائمة نظم التكاليف التقليدية للتطورات العالمية الحديثة ، وان هيئة الموانئ البحرية السودانية تستخدم طريقة التوزيع الاجمالي ، وأن النموذج المقترح الذي يعتمد على طريقة الميتائية بصورة دقيقة . | **2009** |
| **سالم** | امكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية | ركزت هذه الدراسة على إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية ، بينما تركز الدراسة الحالية على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في الرقاباً خفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان. | ان أنظمة التكاليف الحالية بالشركات اليمنية لا توفر معلومات دقيقة عن تكلفة الإنتاج تساعد الإدارة في إتخاذ القرارات ، إن تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) يوفر معلومات أكثر دقة ، غياب الخبرة لتطبيق الأساليب الحديثة في تطوير نظم التكاليف يعتبر من المعوقات الأساسية لعدم تطبيق هذه الأساليب ، هنالك إعتقاد بأن تطبيق أسلوب التكلفة وفق النشاط (ABC) يؤدي إلى اغفال برامج التطوير والتحسين المستمر ، إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف كأسلوب التكلفة على أساس النشاط بالشركات الصناعية اليمنية | **2009** |
| **الصفير** | إطار مقترح لتحقيق التكامل بين فلسفة التوقيت المنضبط (JIT) ونظرية القيود (TOC) لاغراض خفض التكلفة وتحسين الإنجاز | ركزت هذه الدراسة على إطار مقترح لتحقيق التكامل بين فلسفة التوقيت المنضبط (JIT) ونظرية القيود (TOC) لاغراض خفض التكلفة وتحسين الإنجاز ، بينما تركز الدراسة الحالية على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في خفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان . | تعمل فلسفة التوقيت المنضبط على إلغاء فترات التوقيت وخفض المخزون الى المستوى الصفرى والتخلص من الأعمال ، وتاتى نظرية القيود لتحديد نقاط الأهتمام والتركيز لا سيما حالة حدوث أى عطل نتيجة عملية الجذب الطارئة التى تحدث في التوقيت المنضبط وبالتالى نستطيع ان نصل الى هدف التحسين المستمر | **2009** |
| **محمد** | التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، إطار مقترح | ركزت هذه الدراسة على وضع إطار مقترح للتكامل بن أدوات إدارة التكلفة ومبادئ حوكمة الشركات مع إجراء دراسة ميدانية لاختبار مدى إمكانية الاستفادة من التكامل الذي يحدث بين أساليب إدارة التكلفة وحوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي | معالجة نقاط الاختناق لتحقيق توازن خطوط الإنتاج بالمصنع ، ضمان تحقيق مستويات أعلى كجودة العمليات والمنتجات لتحقيق حصة أكبر في السوق ، خفض التكاليف في كل مرحلة من مراحل سلسلة القيمة مما يؤثر بالايجاب على الربحية | **2010** |
| **أحمد** | إطار علمي لإ ستخدام أساليب التكاليف الحديثة في قياس تكلفة الإنتاج | ركزت هذه الدراسة على إطار علمي لإستخدام أساليب التكاليف الحديثة في قياس تكلفة الإنتاج في القطاع | تهتم أساليب التكاليف الحديثة بالدقة في تحديد تكلفة المنتجات ، وبالتالي تقديم معلومات صحيحة ودقيقة للإدارة ، إستخدام أساليب التكاليف الحديثة في القطاع | **2010** |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | في القطاع الصناعي السوداني | الصناعي السوداني، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز والرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان. | الصناعي السوداني يوفر نظاماً سليماً لمحاسبة التكاليف ، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فاعليته وكفاءته وقدرته على المنافسة. | |
| Yasmein and Erhan | دور التكاليف المستهدفة في إدارة تكاليف المنتج | ركزت هذه الدراسة على دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في الشركات الصغيرة والمتوسطة ، بينما تركز الدراسة الحالية على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان . | ان التكلفة المستهدفة ونشر وظيفة الجودة كانت أساليب أساسية في إدارة تكاليف كل من المنتج وعملية الإنتاج الشاملة و ادوات إدارة التكاليف الأساسية وتقلل التكلفة بشكل كبير كما أن هاتين الاداتين تعملان بنجاح في الشركات الصغيرة والمتوسطة في قطاع الصناعات التحويلية . | 2010 |
| Khajavi | العلاقة بين المنشآت المتميزة عالمياً ونظام محاسبة التكاليف من خلال المعلومات المناسبة والدقيقة | ركزت هذه الدراسة على العلاقة بين المنشآت المتميزة عالمياً ونظام محاسبة التكاليف من خلال المعلومات المناسبة والدقيقة ، وبينما الدراسة الحالية تركز على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في خفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان . | وضع نموذج لتكامل الأساليب المحاسبة الإدارية بالإعتماد على مدخل التحليل الهرمي بهدف الوصول لمستوي أداء أفضل ، ووأوصت الدراسة بضرورة تطبيق النموذج في الواقع العملي والقيام بإجراء المزيد من الدراسات المستقبلية ( النظرية والعلمية) للتكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية . | 2010 |
| طارق | نموذج مقترح لتحليل أوجه التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية ومجالات إتخاذ القرارات في ضوء المتغيرات الإقتصادية والتكنولوجية الحديثة | ركزت هذه الدراسة على نموذج مقترح لتحليل أوجه التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية ومجالات إتخاذ القرارات في ضوء المتغيرات الإقتصادية والتكنولوجية الحديثة ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان . | إن ترشيد وتحسين عملية إتخاذ القرارات على مختلف المستويات الإدارية وفي ضوء الوظائف الإدارية المختلفة إنما يتحقق من خلال درجات التكامل بين الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية ، ان التكامل الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية تساهم في توفير نوعيات مختلفة من المعلومات والتي تساعد على تحسين ورفع كفاءة وفاعلية عملية إتخاذ القرارات المتعلقة بتحديد مستوى بيئة الأعمال التي تعمل المنشأة من خلالها وكذلك قرارات العملاء والأسواق والمنتجات والعمليات والموارد ، أن الأفضل للمنشأة أن تعتمد على مخرجات مجموعة من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والتي ستعطي مخرجات أكثر فاعلية وذلك من إعتمادها على أسلوب وأحد من أساليب المحاسبة الإدارية. | 2010 |
| فؤاد | مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية | ركزت هذه الدراسة على مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز والرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان. | أن الجودة أقوى العوامل الهامة لتحقيق المزايا التنافسية في الشركات الصناعية في ظل إستراتيجيات المنافسة التي تعتمد على سلسلة القيمة التي تحققها للعملاء، امكن للمدخل المتكامل الجمع بين ادوات إدارة التكاليف ممثلة بالإنتاج الفوري والمرن لتحقيق جودة عالية والبحث عن الزبون وضمان تخفيض التكاليف وتحقيق عائد من خلال تكامل التكلفة المؤجلة والعائد المحاسبي ، إضافة إلى تكامل التكاليف المستهدف وتكاليف الأنشطة لتخطيط وتصميم المنتجات وتحليل الأنشطة لضمان إعادة هندسة القيمة وتطوير التكاليف وتحليلها وتقييمها ومقارنتها مع المنافسين في ظل بطاقة الأداء المتوازن | 2010 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | والأداء المقارن للوصول إلى إستراتيجيتي إدارة التكلفة والتميز التي تحدد سلسلة قيمة المنتجات التي يرضى عنها العميل والبحث عنه مستقبلاً | |
| د. سيد | تقييم التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقيم الأداء في ترشيد قرارات الإدارة الإستراتيجية لمنظمات الأعمال | ركزت هذه الدراسة على تقييم التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقيم الأداء في ترشيد قرارات الإدارة الإستراتيجية لمنظمات الأعمال، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز والرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان. | يوجد أثر ذو دلالة إحصائية أهمية ادوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء الإستراتيجي في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الإستراتيجية للمنشأة وتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسي، يوجد أثر ذو دلالة احصائية على أهمية تأثير العوامل التالية ، مساندة وتأييد الإدارة العليا ، توفير الموارد المادية ، توفير الموارد التكنولوجية والمعلوماتية ، توفير الموارد الإدارة الإستراتيجية لتكلفة أساليب تقييم الأداء الإستراتيجي . | 2010 |
| رغدة | دور نظام التكاليف المستهدفة في إدارة وتخفيض تكلفة اللوجستيات – دراسة ميدانية | ركزت هذه الدراسة على الربط بين مدخل تحديد التكلفة المستهدفة واللوجستيات للوصول إلى تخفيض في التكاليف ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي. | يتميز مدخل تحديد التكلفة المستهدفة بالعديد من الخصائص منها ، انه يركز على إدارة التكلفة خلال مرحلة تخطيط وتصميم المنتج حيث انه النسبة الاكبر من تكلفة المنتج يتم الالتزام بها خلال هذه المرحلة | 2011 |
| Aghili | تكامل المحاسبة الإنجاز مع سيجما ستة. | تركز هذه الدراسة على تكامل المحاسبة الإنجاز مع سيجما ستة ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي . | سيجما ستة ونظرية القيود تعد من أهم المنهجيات التي تؤثر في إدارة العمليات ونشاطات تحسين العملية على مدى العقود الثلاث الماضية، إستخدام المحاسبة عن الإنجاز يساعد في زيادة الإنتاجية والدخل التشغيلي في بيئة التصنيع مقارنةً مع ما تقترحه محاسبة التكاليف التقليدية، هناك بعض الأمور المتشابهة ما بين السيجما ستة والإنجاز ولكن من زوايا مختلفة فسيجما ستة تركز على معالجة القضايا المتصلة بتكاليف الجودة الرديئة وتهدف إلى تخفيض تكاليف الفشل الداخلي والخارجي في الشركة | 2011 |
| محمد | دور مدخل التكلفة المستهدفة في تطوير أساليب قياس تكلفة الإنتاج الصناعي دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بمصر | ركزت هذه الدراسة على تطوير انظمة التكاليف المعيارية للوصول إلى معايير أكثر موضوعية وقدرة على التعبير عن مستويات الأداء فمن خلال إستخدام مدخل التكلفة المستهدفة ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي. | يؤدي إستخدام مدخل التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات وخدمات مرغوبة لتحقيق رغبات العملاء ، لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الإستراتيجية للارباح المستهدفة | 2011 |
| حنان | التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة كاداة لتخفيض تكاليف القطاع المصرفي دعماً للقدرة التنافسية في ظل الازمة المالية العالمية – دراسة ميدانية | ركزت هذه الدراسة على وضع إطار للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكاليف ، بينما تركز الدراسة الحالية على بيان دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض في القطاع الصناعي. | تخفيض تكاليف الخدمات المصرفية يساعد البنك في تحقيق منافسة فعالة ضمن سوق الأعمال ويحقق أرباحاً مرتفعة للبنك ويكسبه قدرة تنافسية اعلى يسمح له بتطوير الخدمات المصرفية وتقويمها | 2011 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **محمد** | الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف وإتخاذ القرارات | ركزت هذه الدراسة على الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف وإتخاذ القرارات بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية ، بينما تركز الدراسة الحالية على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في خفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان | ان تطبيق الأساليب التقليدية للتكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية لا يساعد الإدارة في الرقابة على التكاليف وإتخاذ القرار، تطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف في المصنعين يوفر معلومات ملائمة لإتخاذ القرار | **2011** |
| **Waleed** | تحديد مدى إستخدام الجامعات الاردنية الخاصة تقنية التكاليف المستهدفة وأبعاد المزايا التنافسية | ركزت هذه الدراسة على العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتحقيق الميزة التنافسية للجامعات ومعرفة دور أبعاد التكلفة المستهدفة في تعزيز الربحية ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكاليف المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي. | تتمتع الجامعات الخاصة بمزايا تنافسية وتستخدم تقنية التكاليف المستهدفة من أجل تعزيز الربحية والإنتاجية ودعم العملية الإستراتيجية لصنع القرار ، لا توجد علاقة بين أبعاد تقنية التكلفة المستهدفة وأبعاد المزايا التنافسية في الجامعات الاردنية | **2012** |
| **زيد** | إستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تدعيم القدرة التنافسية لشركة المقاولون العرب | ركزت هذه الدراسة على إستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تدعيم القدرة التنافسية لشركة المقاولون العرب ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان. | يساعد مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تخفيض التكلفة ودعم القدرة التنافسية، يساعد على توفير معلومات ملائمة عند تحديد وكيفية إدارة الأنشطة المقيدة، يساعد في توفير معلومات عن الأداء المالي والتشغيلي للشركة بالاعتماد على مفاهيم مستحدثة لقياس الأداء مثل الإنجاز والمخزون والنفقات التشغيلية، يساعد في تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة بشكل أكثر دقة | **2012** |
| **Jayakumar & Sekar** | المخزون والمحاسبة عن الإنجاز في إدارة المواد وتأثيرها على إدارة التكلفة. | ركزت هذه الدراسة على المخزون والمحاسبة عن الإنجاز في إدارة المواد وتأثيرها على إدارة التكلفة ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان | تحقق أفكار تخفيض المخزون وزيادة سرعة الإنتاج فوائد مالية مستدامة للشركات التي إستطاعت بكفاءة تنفيذها خلال ممارساتها العملية. | **2012** |
| **عامر** | مدخل أسلوب التكلفة المستهدفة ودورها في تخفيض التكلفة مع الحفاظ على الجودة – دراسة حالة في الخدمات الفندقية في المملكة الادرنية الهاشمية | ركزت هذه الدراسة على أهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الخدمات المقدمة ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكاليف المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي . | وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وخفض التكاليف وبين أسلوب التكلفة المستهدفة ودعم إتخاذ القرار ، ان إدارة الفنادق تعمل على دعم التوجيه لتخفيض التكلفة . | **2012** |
| **فراس** | دور التكلفة المستهدفة في تطوير الإستراتيجية التنافسية للمنتجات في القطاع الصناعي الادرني – دراسة ميدانية على الشركة | ركزت هذه الدراسة على تحليل دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تطوير الإستراتيجية التنافسية للمنتجات في القطاع الصناعي ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة | وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط الإجابات ومتوسط المقياس الافتراضي ، وعليه يؤثر تحديد السعر على أساس التكلفة على الإستراتيجية التنافسية في الشركات الاردنية | **2012** |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | العربية لصناعة الادوية | عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي . | | |
| **ولاء** | إستخدام التكلفة المستهدفة والمحاسبة على أساس النشاط في الإدارة الإستراتيجية للتكلفة خلال دورة حياة المنتج – دراسة تطبيقية | ركزت هذه الدراسة على بناء إطار مقترح لتحقيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من خلال دورة حياة المنتج ، بينما تركز الدراسة الحالية على بيان دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي . | وجود علاقة طردية بين تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ودورة حياة المنتج وتحقيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ، ووجود علاقة إيجابية بين التكامل بين التكلفة المستهدفة والمحاسبة على أساس النشاط في تحقيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة خلال دورة حياة المنتج . | **2012** |
| **Jelsy** | أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط "الأنشطة لتحسين الربحية وتخفيض التكاليف" | ركزت هذه الدراسة على أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط "الأنشطة لتحسين الربحية وتخفيض التكاليف" ، بينما تركز الدراسة الحالية على أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي . | إستخدام كل من أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس الأنشطة يساعد في تحقيق التكاليف المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط يساعد في تخفيض التكاليف وتحسين الربحية في مصنع الغزل والنسيج . | **2012** |
| **الكومي** | أثر إستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تطوير جودة الخدمات المصرفية في ظل منهجية سيجما ستة | ركزت هذه الدراسة على أثر إستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تطوير جودة الخدمات المصرفية في ظل منهجية سيجما ستة ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي. | أن المدخل المقترح وهو أسلوب المحاسبة عن الإنجاز سيجما ستة يساهم في تحقيق النظرة الشمولية في تطوير مستوى الجودة للمنتج/الخدمة، | **2013** |
| **رائد ، سعد** | إستعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف ودراسة تطبيقية في الشركة العامة الصناعية الكهربائية | ركزت هذه الدراسة على إمكانية إستخدام الشركات الصناعية لادوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف في ظل عدم ملاءمة الأساليب التقليدية . بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة و أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي | تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة يمكن من تحديد التكاليف الفعلية للإنتاج والعمل على تخفيضها | **2013** |
| **ذاكر ، عبيد** | أسلوب التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الادرني – دراسة ميدانية | ركزت هذه الدراسة على العمل على تخفيض التكاليف وزيادة القدرة التنافسية مع الحفاظ على جودة المنتج ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي. | تتوافر في الشركات الصناعية المقومات المناسبة بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ، وتحقيق الفوائد من تطبيقه والمتمثلة في تخفيض تكاليف الإنتاج وزيادة القدرة التنافسية وبالتالي زيادة الربحية مع المحافظة على الجودة | **2013** |
| **اسماعيل ، علي** | إستخدام تقنيتي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كإطار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات – دراسة | ركزت هذه الدراسة على إطار تطبيقي متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات بإستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة بمساندة نشر وظيفة الجودة ، بينما تركز الدراسة الحالية | أن نظم التكاليف التقليدية في ظل بيئة التصنيع الحديثة غير قادر على تلبية حاجة الوحدات الاقتصادية إلى المعلومات المفيدة في مجال تخفيض التكاليف وخلق الفجوة بينها وبين الوحدات الاقتصادية ذات النشاط المماثل التي تطبق التقنيات الحديثة . | **2013** |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | تطبيقية | على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي . | | |
| **الخفاجي** | التكامل بين أسلوب المحاسبة عن الإنجاز ونظرية القيود في تحديد التكاليف لترشيد القرارات التشغيلية | ركزت هذه الدراسة على التكامل بين أسلوب المحاسبة عن الإنجاز ونظرية القيود في تحديد التكاليف لترشيد القرارات التشغيلية ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة القطاع الصناعي في السودان . | يوفر تكامل مقاييس أسلوب المحاسبة عن الإنجاز مع نظرية القيود مؤشرات جديدة مثل نسبة الإنجاز لكل منتج على حدة والعائد على وقت الإنجاز وتكلفة وقت الإنجاز وكلها تصب في هدف توفير معلومات ملائمة لترشيد العديد من القرارات، يمثل مدخل الإنجاز مع منهجية إدارة القيود بُنية متكاملة تهتم الأولى بالجوانب المالية والمعلوماتية وتركز الثانية على معالجة القيود والاختناقات ويصبان في هدف واحد هو تعظيم الإنجاز بهدف زيادة الربحية | **2013** |
| **عبدالسلام** | إستخدام مدخل أسلوب المحاسبة عن الإنجاز لتقييم الأداء في الوحدات الإدارية الحكومية بالتطبيق على الهيئة القومية للتأمين الإجتماعي ببورسعيد | ركزت هذه الدراسة على إستخدام مدخل أسلوب المحاسبة عن الإنجاز لتقييم الأداء في الوحدات الإدارية الحكومية بالتطبيق على الهيئة القومية للتأمين الإجتماعي ببورسعيد، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي . | توافق مدخل أسلوب المحاسبة عن الإنجاز مع طبيعة خصائص هذه الوحدات ويتكامل مع المحاسبة الحكومية ومؤشرات الأداء المالية المطبقة فيها مما يؤدي إلى الوصول لدقة تقييم الأداء ورفع كفاءة وزيادة فاعليته في هذه الوحدات، ويمكن الاستفادة من مؤشرات قياس الأداء المالي عند إستخدام مدخل أسلوب المحاسبة عن الإنجاز نظراً لثبوت فاعليتها في عملية قياس وتقييم الأداء المالي بتلك الوحدات | **2014** |
| **Lawrence** | تحديد مستوى اعتماد وتطبيق التكلفة المستهدفة في الصناعات التحويلية في جنوب غرب نيجيريا. | ركزت هذه الدراسة على تحديد مستوى اعتماد وتطبيق التكلفة المستهدفة في الصناعات التحويلية في جنوب غرب نيجيريا ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان. | وجود علاقة إيجابية بين إعتماد وتطبيق نظم التكاليف المستهدفة وتخفيض تكلفة الإنتاج . وجود إعتماد وتطبيق التكاليف المستهدفة من قبل الصناعات التحويلية . | **2014** |
| **Nour Aldeen et.al** | أثر تطبيق التكلفة المستهدفة على تعزيز القدرة التنافسية للشركات في بيئة التصنيع الحديثة | ركزت هذه الدراسة على أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على تعزيز القدرة التنافسية للشركات في بيئة التصنيع الحديثة ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي. | وجود علاقة إيجابية ومباشرة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتعزيز القدرة التنافسية، عدم إجراء تعديل جوهري على تصميم المنتجات بسبب التكلفة العالية ، وتغيير التصاميم وعدم وجود إدارة متخصصة لإجراء البحوث . | **2014** |
| **Adeniyi** | الإستخدام الفعال للتكاليف المستهدفة في التسعير الإستراتيجي لتعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية | ركزت هذه الدراسة على الاهتمام بالإستخدام الفعال للتكاليف المستهدفة في التسعير الإستراتيجي لتعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي. | تحديد التكاليف المستهدفة يمكن شركات التصنيع للتأكد من الاسعار بطريقة اكثر واقعية وتعزيز المنافسة بين الشركات لتقديم المنتجات ذات جودة عالية بتكلفة اقل. أسلوب التكاليف المستهدفة تعزز من ميزة الجودة في البيئة التنافسية | **2014** |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **خالـــد محمد** | التكامل بـين أسـلوبي التكلفـة المسـتهدفة والتكلفة وفقاً للنشـاط كادتين لإدارة التكلفـة الإستراتيجية لتحديـد تكلفة إنتاج الكهرباء . | ركزت هذه الدراسة على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشـاط كـادتين لإدارة التكلفـة الإستراتيجية لتحديد تكلفـة إنتـاج الكهرباء ، بينما تركـز الدراسـة الحالية علـى دور التكامـل بـين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسـلوب المحاسبة عن الإنجاز فـي الرقابـة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي . | يتم تخصيص التكاليف غيـر المباشـرة بالشـركة السودانية للتوليد الحراري بمعدل تحميل واحد وهـو الطاقة المنتجة ، وهذه من سمات الطرق التقليدية في تخصيص التكاليف والتي لا تـوفر قياسـات دقيقـة لتحديد تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية ، اضافة إلى ذلك ان تحقيق التكامل بين أسـلوبي التكلفـة المسـتهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) بالشـركة السـودانية للتوليد الحراري ، يؤدي لقياس تكلفة إنتاج الكهرباء بصورة دقيقة . | **2014** |
| **صديق** | الأسـاليب الحديثـة لمحاسـبة التكـاليف ودورهـا فـي تحكـم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية | ركزت هذه الدراسة على الأسـاليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودرهما في التحكم وتخفيض التكاليف في المنـآت الصناعية ، بينما تركز الدراسة الحالية على التكامل بـين أسـلوبي التكلفـة المستهدفة وأسلوب المحاسـبة عـن الإنجاز ودورهما في الرقابة وخفض التكلفة في القطـاع الصـناعي فـي السودان . | ان معرفة الأنشطة المساهمة في تكوين شكل تفصيلي يزيد من كفاءة أداء الأنشطة ، مما يساهم في تخفيض تكاليف المنتج ، إن تطبيق أسلوب التكلفة المسـتهدفة في قطاع صناعة السكر بالسودان يتفـادى حـدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البـدء في الإنتاج وهذا يؤدي إلى كفاءة وفعاليـة إسـتخدام الموارد المتاحة | **2014** |
| **أحمد** | نموذج محاسبي مقترح لإسـتخدام الأسـاليب الحديثة في التكـاليف لتحديد تكلفـة الإنتـاج الصناعي في السودان | ركزت هذه الدراسة على إسـتخدام الأساليب الحديثة في التكاليف لتحديـد تكلفة الإنتاج الصناعي في السودان ، بينما تركز الدراسة الحاليـة علـى التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما فـي الرقابة وخفض التكلفة فـي القطـاع الصناعي في السودان . | لا تمكن الطرق التقليدية لتحميل التكـاليف لتحديـد التكلفة المنتجة ، نظام التكاليف الحالية في شركة سين للغلال لا توفر معلومات بالدقة المطلوبة لقيام الإدارة في وظائفها المختلفة ، إن زيادة الأهمية النسبية فـي التكاليف الصناعية غير المباشرة في الوقت الحـالي تتطلب تطبيق الأساليب الحديثة وتخفيض التكـاليف الصناعية غير المباشرة ، إن غياب الوعي بأهميـة تطوير نظم التكاليف بإستخدام الأساليب الحديثة أحد المعوقات نحو أنتشار هذه الأساليب ، إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة (التكلفة على أساس النشاط وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز) في مطاحن سـين للغـلال ، يمكن النموذج المحاسبي المقترح من وضـع إطـار تطبيقي لنظم التكاليف الحديثة على مطاحن الغلال . | **2014** |
| **عـــلاء الدين** | أثر العلاقة التكاملية بين نظـام إدارة الحـودة الشاملة ونظرية القيود في تخفـيض التكلفـة وتحسين الإنجاز | ركزت هذه الدراسة على أثر العلاقة التكاملية بين نظام إدارة الحودة الشاملة ونظرية القيود في تخفـيض التكلفـة وتحسين الإنجاز ، بينما تركز الدراسة الحالية على التكامل بـين أسـلوبي التكلفة المسـتهدفة والمحاسـبة عـن الإنجاز ودورهما في الرقابة وخفض التكلفة في القطـاع الصـناعي فـي السودان . | أن تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة ويسـاهم فـي تحقيق التكلفة ، وذلك من خلال قدرته على تحقيـق منافع ووفرات متعددة في تكاليف وأجال العمليـات الإنتاجية ، وتخليص شكاوي العملاء ، ومما يسـاهم في رفع مستوى جودة المنتجـات وتعزيـز الموقـع التنافسي للمنظمات ، | **2014** |
| **جمال** | مدخل مقترح لتحسـين جودة العمليات وخفض التكلفة بإستخدام أساليب المحاسـبة الإداريـة الحديثة | ركزت هذه الدراسة علـى مـدخل مقتـرح لتحسـين جـودة العمليـات وخفض التكلفـة بإسـتخدام أسـاليب المحاسبة الإدارية الحديثة ، بينما تركز الدراسة الحالية على التكامل بـين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسـبة عن الإنجاز ودورهما فـي الرقابـة وخفض التكلفة في القطاع الصـناعي | لأساليب التقليدية القديمة للمحاسبة الإداريـة والتـي تعتمد على تحميل التكاليف الإضافية علـى أسـاس معدل تحميل واحد ، وتهتم بتقويم الأداء في الأجـل القصير دون النظر إلى الأجل الطويل ، وكذلك تهتم بالمؤشرات المالية فقط دون النظر إلى المؤشـرات غير المالية ، وأصبحت غيـر ملائمـة فـي ظـل التطورات الحديثة للشركات الصناعية الأكثر تقنيـة والتى تقوم بالإنتاج أكثر من المنتج ، وبالتالى لابـد | **2014** |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | في السودان . | من الأستعانة بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لمواكبة هذه التطورات العصرية المتلائمة | |
| **زكي** | قراءة تحليلية في نظرية القيود ومدخل المحاسبة عن الإنجاز ودوره في ترشيد قرارات الإدارية الحديثة في المنشآت الصناعية | ركزت هذه الدراسة على قراءة تحليلية في نظرية القيود ومدخل أسلوب المحاسبة عن الإنجاز ودوره في ترشيد قرارات الإدارية الحديثة في المنشات الصناعية ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض في القطاع الصناعي . | تساهم نظرية القيود ومدخل أسلوب المحاسبة الإنجاز في تعظيم ربحية الشركة والعائد على استثماراتها من خلال منظومة التخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة والتخلص كذلك من أزمنة العمل الضائعة لأسباب غير عادية وتدعيم أداء الأنشطة المضيفة للقيمة وأزمنة التشغيل كأزمنة إنجاز منتجة، تساهم نظرية القيود ومدخل أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد القرارات الإدارية وبناء إستراتيجيات التسعير القادرة على مواجهة ظروف المنافسة وضبط عمليات تخطيط وجدولة وتصميم المنتجات مستقبلاً، فضلاً عن خدمة قرارات الدخول في تعاقدات جديدة أو التوقف عن الاستمرار في أنشطة محدودة | **2015** |
| **محمد** | مدخل محاسبة الإنجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الإتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية | ركزت هذه الدراسة على مدخل محاسبة الإنجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الإتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية ، بينما تركز الدراسة الحالية على التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان . | يؤدى التكامل بين نظم التكاليف محاسبة الإنجاز الى قياس وتقييم الأداء ومساعدة الشركات الصناعية الفلسطينية في تحقيق أهدافها ، اذ تبين من نتائج التحليل الاحصائى الاتى: تعمل إدارة الشركات الصناعية الفلسطينية على تحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب محاسبة عن الإنجاز بغرض تطوير تلك النظم وتخفيض التكلفة بشكل اكبر | **2015** |
| **راندا** | إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع – حالة تطبيقية | ركزت هذه الدراسة على **إطار** مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي. | عجز أنظمة التكاليف التقليدية عن تلبية إحتياجات الإستراتيجيات التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة بسبب اهتماها على ظروف وإمكانيات البيئة الداخلية فقط دون مراعاة لظروف السوق ومؤشرات البيئة الخارجية | **2015** |
| **امل** | فاعلية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال | ركزت الدراسة في ، فاعلية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي في السودان. | إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط وفر معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية ، أسلوب التكلفة المستهدفة ساعد في توفير المعلومات المفصلة لخصائص القرار باختيار بدائل التصنيع ومتطلبات السعر بشكل افضل ، وان التكامل بين أسلوبي التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة وفر معلومات تكاليفية اكثر دقة ساعدت إدارة المنشأة على تحسين عملية إتخاذ القرارات المالية والإدارية . | **2016** |
| **محمد** | أثر حوسبة تكامل أساليب التكاليف الحديثة على الرقابة وضبط التكلفة وتقويم الأداء في قطاع الانشاءات والمقاولات | ركزت هذه الدراسة على أثر حوسبة تكامل أساليب التكاليف الحديثة على الرقابة وضبط التكلفة وتقويم الأداء ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي. | ان أسلوب التكاليف الحديثة تتكامل مع بعضها البعض اذا ما توافرت بيئة مناسبة لذلك ووضع الأساليب والمراحل المناسبة لها وفي الزمن المطلوب ، ان حوسبة تكامل أساليب التكاليف الحديثة يساعد في اعطاء نتائج ايجابية من خلال سرعة ودقة تحويل البيانات التي يتم رصدها . | **2017** |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **ادريس** | تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تخفيض التكاليف | ركزت هذه الدراسة على تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية . بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة و أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي. | يؤدي تحليل الأنشطة إلى الكشف عن مواطن القصور في أنشطة الشركة التي تحتاج إلى عمليات تحسين ، ويوضح اي الأنشطة تحتاج إلى حذف او تخفيض في الموارد التي تستهلكها تلك الأنشطة. | **2017** |
| **السارة** | إستخدام أسلوبي التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة في قياس التكلفة وتسعير الخدمات المصرفية. | ركزت هذه الدراسة على إستخدام أسلوبي التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة في قياس التكلفة وتسعير الخدمات المصرفية ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي . | يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلى دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية ، يؤدي تطبيق التكلفة المستهدفة وإتباع مبادئة بصورة صحيحة منذ البدء بعملية التخطيط للمشروع وللعملية الإنتاجية إلى دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية ،وأن تحقيق إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى دقة تسعير الخدمات المصرفية | **2018** |
| **محمد أبكر** | نظام التكلفة المستهدفة وأثره على قياس التكلفة جودة المنتج في المنشأت الصناعية السودانية | ركزت هذه الدراسة على نظام التكلفة المستهدفة وأثره على قياس التكلفة جودة المنتج في المنشأت الصناعية السودانية ، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي | إستخدام نظام التكلفة المستهدفة يؤدي الى تحقيق الكثير من الوفرات التكاليفية وإنتاج منتج بافضل توليفة ممكن من الأنشطة ، وإن إتباع نظام التكلفة المستهدفة يعمل على تخفيض تكاليف المنتج قبل حدوثها عند مرحلة تصميم المبدئي للمنتج | **2017** |
| **فراس** | تخفيض التكاليف بإستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة | ركزت هذه الدراسة على تخفيض التكاليف بإستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة دراسة تطبيقية على شركة بيكو لإنتاج زيت المحركات في ديالى، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي. | أنه يتم تطوير أجهزة ضبط الجودة لاكتشاف الإنحرافات والتعرف على درجة المطابقة ضمن الحدود المسموح بها، وعند البدء بالعملية الإنتاجية يتم حساب نسبة الشوائب من المواد الأولية الغير مطابقة للمواصفات والغير صالح للإنتاج. إستخدام نظام التكلفة المستهدفة يؤدي الى تحقيق الكثير من الوفرات التكاليفية وإنتاج المنتج بافضل توليفة ممكن من الأنشطة، إن إتباع نظام التكلفة المستهدفة يعمل على تخفيض تكاليف المنتج قبل حدوثها عند مرحلة تصميم المبدئي للمنتج ، نظام التكلفة المستهدفة يساعد على التحديد الدقيق لخصائص المنتج مما يحقق رغبات العملاء والمنشأت معاً وذلك من تقديم منتج بتكلفة وسعر مناسب | **2017** |
| **حسن** | إطار مقترح لإستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تقييم أداء الوحدات الحكومية | ركزت هذه الدراسة على إطار مقترح لإستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تقييم أداء الوحدات الحكومية بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي. | | **2010** |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **معاذ** | الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة | ركزت هذه الدراسة على الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي . | لتقنية التكلفة المستهدفة (T.C) دوراً إستراتيجياً كبيراً في نجاح تبني وتنفيذ أي من الإستراتيجيات التنافسية ، حيث نجد إن لتقنية T.C دوراً إستراتيجاً في إستراتيجية قيادة التكلفة وذلك من خلال تطبيق هذه التقنية في مرحلة التصميم وكذلك من خلال التحسين والتطوير في بداية سلسلة القيمة حيث يؤدي دور هذه التقنية في هذا المجال إلى خلق فرص لتخفيض التكلفة في أخر سلسة القيمة أي بعد دخول المنتج إلى الإنتاج وهذا يخلق ميزة تنافسية نتيجة لتحقيق قيادة التكلفة | **2011** |
| **محمد** | دور مدخل التكلفة المستهدفة في تطوير أساليب قياس تكلفة الإنتاج الصناعي | ركزت هذه الدراسة على دور مدخل التكلفة المستهدفة في تطوير أساليب قياس تكلفة الإنتاج الصناعي بينما تركز الدراسة الحالية على دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي. | أتفاق أساتذة المحاسبة بالجامعات ومحاسبي التكاليف في الشركات الصناعية بأهمية مدخل التكلفة المستهدفة ، تطوير المنتجات بأستمرار من الأبعاد والمتغيرات المهمة على أنظمة التكاليف في البيئة التنافسية والتوجيهات الإستراتيجية الحديثة ، تخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلة من الأهداف المهمة في إستخدام مدخل التكلفة المستهدفة ، تخفيض تكاليف المنتج أثناء مرحلة التصميم يعتبر كهدف رئيس لإستخدام مدخل التكلفة | **2011** |

# الفصل الأول

# الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة

ويعرض هذا الفصل من خلال :

**المبحث الاول: مفهوم وأهداف وخصائص أسلوب التكلفة المستهدفة**

**المبحث الثاني: مقومات والعوامل الداعمة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة**

**المبحث الثالث : خطوات وطرق تحديد وتقويم أسلوب التكلفة المستهدفة**

## المبحث الأول

## مفهوم وأهداف وخصائص أسلوب التكلفة المستهدفة

**تمهيد :**

يرجع ظهور أسلوب التكلفة المستهدفة إلى عام 1963م وذلك في شركة تويوتا لصناعة السيارات في اليابان ، ثم إنتشر إستخدامها في العديد من الشركات الصناعية اليابانية[1]، وهي نشاط يهدف إلى تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتجات الجديدة، مع ضمان تحقيق جودة المنتج وإشباع حاجات ورغبات المستهلك المتعلقة بتخفيض التكاليف أثناء التخطيط وإجراء البحوث والتطوير المتعلقة بالإنتاج . تعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة تكنولوجيا إدارية تستخدم مبادئ عملية وتكنولوجية لتحديد وتخصيص وتحسين التكلفة ، حيث يتم تبني هذه التكنولوجيا خلال مراحل تصميم وتطوير المنتج للوصول إلى التكلفة المستهدفة تشمل كافة التكاليف دورة حياة المنتج ، تطوير ، تصميم ، إنتاج ، توزيع ، بيع ، إستخدام والتخلص من المنتج . يتم إستخدامها للتوسع في الإنتاج وتحقيق تخفيض في التكاليف ، وتقليل وقت الدورة الإنتاجية[2]، تعتبر أداة من أدوات إدارة التكلفة التي تبحث إمكانية تخفيض تكاليف تصميم المنتج والتأكيد على جودته ، وتطبيقها سيزيد من القدرة التنافسية ويساعد على تحقيق هدف البقاء والنمو والاستمرار ويدعم المستهلكين ويزيد من ثقتهم في التعامل مع الشركة [3].

**أولاً : نشأة وتطور أسلوب التكلفة المستهدفة**

نشأت أسلوب التكلفة المستهدفة من فكرة التكاليف في بداية الإنتاج وتطوير المنتج تكون ثابتة ، مما يتيح للإدارة فرصة تخفيضها ، حيث بدأ خبراء الصناعة اليابانيين بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة ، التي إعتمدت عليها الصناعة الأمريكية أثناء الحرب العالمية الثانية كمنهج هندسي لترشيد تكلفة الإنتاج وتحويلها لتصبح نظاماً ديناميكياً لخفض التكاليف ، ولم تدرك الصناعة الأمريكية الإمكانيات الكامنة في أسلوب هندسة القيمة من حيث إمكانية تحويله إلى أسلوب متكامل لتخطيط وترشيد التكاليف وبدأت الصناعة اليابانية بتحويل أسلوب هندسة القيمة إلى التكاليف المستهدفة ، وتم إستخدامه في معظم الشركات اليابانية لما يحققه من مزايا في إنتاج منتج باقصى درجات الكفاءة والفاعلية مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى [4]، وقد بدات الولايات المتحدة الأمريكية في إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في نهاية الثمانينات من القرن العشرين ،

---

(1) عباس نوار الموسوي ، **دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس التكلفة المستهدفة** ، (بغداد : الجامعة المستنصرية ، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد ، المجلد 30، العدد 69، 2008م) ، ص 5.

(2) Ageawal, Surendra P., Et.al., **Continuous Improvement an Activity-Based Model**, (Management Accoounting Quarterly, Vol.7, No.3, 2006), P. 14.

(3) د. محمد شحاته خطاب ، **التكامل بين ادوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات – إطار مقترح ، دراسة نظرية وميدانية** ، (الرياض: ندوة بعنوان سبل تطوير مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون ، 18 – 19 ، 2010م)،ص 13.

(4) Garrison Ray H. and Noreen Eric, **Managerial Accounting**, 10th Ed., (New York: McGeaw-Hill/Irwin, 2003), PP.813 , 814.

نتيجة لفقد منتجاتها العديد من الأسواق وعدم قدرتها على مواجهة المنافسة اليابانية ، ويرجع عدم إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في الولايات المتحدة الأمريكية إلى الأسباب الآتية [1]:

1. فشل الإدارة في إدارك الأهمية الإستراتيجية للتكاليف المستهدفة .
2. إعتقاد الإدارة أن أسلوب التكلفة المستهدفة محدودة التطبيق تقتصر فائدتها على خفض التكلفة .
3. إعتقاد الإدارة أن بساطة أفكار أسلوب التكلفة المستهدفة تنعكس في بساطة مراحل تطبيقها.
4. قيام الإدارة بتطبيق بعض عناصر أسلوب التكلفة المستهدفة وإعتبارها تطبيق كامل للتكاليف المستهدفة .

شهدت السنوات العشرة الأخيرة من القرن العشرين العديد من المتغيرات المحلية والعالمية التي إنعكست آثارها على مختلف النواحي الاقتصادية والصناعية والوظيفية والإدارية بكافة أبعادها ، وأساليبها ، بحيث أصبح على الإدارة الحديثة ضرورة تبني أهداف محددة لمواجهة ظروف المنافسة من خلال إستراتيجية تخفيض التكلفة [2]، حيث أدى ذلك إلى ظهور مدخل لإدارة تكلفة المنتجات ، هدفه خفض تكلفة المنتج بصورة مستمرة في مرحلة تخطيطه وتصميمه ، وتقديم منتجات متنوعة تلبي كافة متطلبات العملاء ، وهذا المدخل هو التكلفة المستهدفة [3]. ظهرت كنتيجة لجهود مهندسي التصميم والإنتاج في سعيهم لتصميم وتطوير المنتج في إطار مستوى جودة وتكلفة تفي بمتطلبات الزبائن وظروف المنافسة السائدة حيث بدأ الإهتمام بدراسة وتأصيل الإطار الفكري لها في محاولة لمعرفة مفهومها وأبعادها الإستراتيجية ومعرفة مدى ملاءمتها في البيئة الصناعية الحديثة دائمة التغير والتطور ، وإمكانية إستخدامها في زيادة فاعلية نظام المحاسبة الإدارية [4]، وبدأ تطبيقها كأسلوب لإدارة التكلفة بهدف إجراء تخفيضات في تكلفة الإنتاج [5]. تعتبر تلك الفترة من القرن العشرين مراحل تطور التكلفة المستهدفة وإمتد تطبيقها إلى العديد من دول العالم المتقدم بدءاً من عام 1995م ، بعد أن أثبتت تجارب تطبيقها في اليابان تفوق الصناعة اليابانية وقدرتها على منافسة الدول الصناعية الكبرى [6]، وإعتبارها جزء من عملية إدارية شاملة تساعد الشركات في البقاء في ظل المنافسة المتزايدة[7].

---

(1) Borgemrnas, H. and Fridh, G., **The Use of Target Costing in Swedish Manufacturing Firms**, (Goteborg University, School of Economics & Commerical Law, 2004), P. 12.

(2) د. محمد حسن ، فريد عمر ، **مدى فعالية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية – دراسة إستكشافية** ، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 42 ، العدد 2، 2005م) ، ص429.

(3) Hibbets, A., Albright, T, Funk, W, **The Compotitive Environment and Strategy of Target Costing Implementers: Evedence from the Filed**, (Journal of NManagement Issues, Vol. 15, No.1, 2003), P.65.

(4) The International Fedration of Accountants (IFAC), **TargetCosting for Effective Cost Management: Products Cost Planning at Toyta Australia**, (Study No.10, June 1999),PP. –5.

(5) محمود يوسف الكاشف ، **التأصيل النظري ومتطلبات التطبيق العملي للتكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة الربحية** ، (المنصورة: جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد 1، 2004م) ، ص 5 .

(6) Feil, P., Yooj, K., Kim, L., **Japanese Target Costing: A Historical Perspective**, (International of Strategic Cost Management, Spring, 2004),نقلاً عن المجلة العلمية لدراسات والبحوث، حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وادارة الاعمال العدد 2 ، 2011م) ، ص 128.

(7) صفاء محمد عبد الدائم ، **نحو اطار مقترح لادارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحيدثة** ، (القاهرة : جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد 3، 2001م) ، ص 466.

يتضح للباحث ان بداية نشاة التكلفة المستهدفة في الولايات المتحدة الأمريكية أثناء الحرب العالمية الثانية حيث تم إستخدامها كمنهج لترشيد تكاليف الإنتاج ، وتم تطويرها وإستخدامها بالفعل في اليابان خلال فترة الستينات ، كمنهج يسعى إلى إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة وتحقيق تخفيض في التكاليف ، ثم إنتشر إستخدامها في باقي دول العالم المتقدمة .

**ثانياً : مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة :**

عرفت بأنها ، مجموعة من أدوات وأساليب الإدارة تهدف إلى تصميم وتخطيط الأنشطة للمنتجات الجديدة والتي توفر الأساس للرقابة اللاحقة على مراحل العملية الإنتاجية طوال دورة حياتها وتحقيق أهدافها من حيث الربحية[1] ، وعرفت على أنها، التكلفة الإدارية المخططة والمستخدمة في المراحل الأولية من تصميم المنتج ، بحيث تؤثر على عملية إنتاج المنتج حسب متطلبات السوق [2]، وعرفت بأنها تجميع الأفكار المحتملة التي تعمل على تخفيض التكلفة في مرحلة تخطيط وبحوث تطوير المنتج ، وعرفت بأنها أسلوب لتصميم المنتج وتحديد الأنشطة اللازمة لإنتاجه وتسويقه عند تكاليف تمكن الشركة من تحقيق الربح المستهدف والمخطط إذا تم بيع الإنتاج بسعر السوق [3]، وعرفت بأنها برنامج كامل لتخفيض التكلفة ، ونظم إستراتيجية متكاملة لإدارة الأرباح المستقبلية مع التركيز على إدارة التكلفة في مرحلة تطوير وتصميم المنتج [4]، وعرفت بأنها ، تقدير تكلفة المنتج من خلال طرح هامش الربح المطلوب من سعر السوق التنافسي [5]، وعرفت التكلفة المستهدفة بأنها أداة لتخطيط وإدارة التكلفة بهدف تخفيض إجمالي تكاليف المنتج في إطار تخطيط شامل لربحية وأسعار البيع وفي ظل مستوى جودة يفي برغبات العملاء ومتطلباتهم [6]، وعرفت بأنها ، عملية نظامية تبدأ من مرحلة تخطيط المنتج لتخفيض تكلفة إنتاجه وتحقيق الربح [7]، وعرفت على أنها عملية لإدارة الأرباح والتكلفة ، عن

---

(1) CAM-I (Consortium for Advanced Management- International SMAC (Society of ?Management Accounting of Canada Implementing Target Costing, Management Accounting Guideline, April, 1994)

(2) Fisher J., **Implementing Target Costing** , (Journal of Cost Managenment, Vol. 19, No. 19, 1995), P. 50.

(3) عبد الرحمن محمود عليان ، **دراسات متقدمة في التكاليف والمحاسبة الإدارية** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة، 2002م)، ص 21 .

(4) Cooper, R.M., R.M., Slagmuder, R., **Target Cost for New Product Development: Component Level Target Costing**, (Journal of Cost Management, Vol. 16, No. 3, May /June 2002), P. 7

(5) Financial Management in the NHS: **NHS (National Audit Office and Audit Commidssion),** England, Summarized Axxounts, 2003), P.4.

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

(7) أنس متى خضر ، **قياس التكلة المستهدفة لتصنيع المنتج خلال مرحلة التصميم لاغراض التسعير – دراسة حالة معمل الألبسة الولائية في الموصل** ، (الموصل : جامعة الموصل ، كلية الإدارة والاقتصاد ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2005م) ، ص 14.

طريق تحديد مستويات جودة وسعر المنتج وشروط توزيعه [1]، عرفت بأنها ، التكلفة التي يجب أن لا تتجاوزها تكلفة المنتج حتى يمكن المحافظة على هامش ربح محدد وعلى سعر البيع اللازم لتحقيق هذا الهامش المحدد [2]. عرفت بأنها طريقة لتخطيط الربح وإدارة التكلفة وتخفيض تكاليف المنتج إبتداءاً من مرحلة البحث والتطوير والهندسة التي تكون فيها فرص التخفيض أكثر من مرحلة التصنيع خلال دورة الحياة الكلية للمنتج [3]، وعرفت بأنها التكلفة التي يتم تصميم المنتج وتحديد الأنشطة اللأزمة لإنتاجه وتسويقه عندها وتمكن الشركة من تحقيق الربح المستهدف أو المخطط إذا تم بيع الإنتاج بسعر السوق ويسمى سعر السوق في هذه الحالة بالسعر المستهدف [4]. عرفت بأنها عملية تحديد أقصى تكلفة مسموح بها للمنتج الجديد أو تطوير المنتج الأصلي لكي يحقق نمواً في المبيعات من أجل توليد ربح يزيد على أقصى رقم للتكلفة المستهدفة[5] ، وعرفت بأنها تكلفة محددة مقدماً في مرحلة تصميم المنتج أو تطويره وهذه التكاليف لا يجب أن تتعداها التكلفة الفعلية للمنتج[6]، وعرفت بأنها أداة من الأدوات التي يمكن إستخدامها في تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج مع الحفاظ على جودة المنتج وقدراته الوظيفية ودرجة الثقة فيه وتلبية إحتياجات العملاء [7]، وعرفت بأنها التكلفة التي تؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج مع تحسين وتحقيق جودة المنتج [8]، وعرفت بأنها التكلفة التقديرية في المدى الطويل لوحدة من المنتج التي تساعد الشركة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف[9]. وعرفت بأنها ، نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام [10]، وعرفت بأنها ، أحد الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة للشركة التي تركز على

---

(1) Keun-Hyo Yook, **Target Costing the Construction Industry Evidence from Japan**, (Construction Accounting and Taxation, 2005), P.6.

(2) محمد الجيلاني ، نواف فخرى، **محاسبة التكاليف – التكاليف المعيارية** ، (دمشق : جامعة دمشق ، منشورات جامعة دمشق ، 2006م) ، ص 532.

(3) Atkinson, Anthony, et.al., **Management Accounting**, , 5th Ed (Person Practice Hall., 2007), P.224.

(4) د. عبد الرحمن محمود عليان ، **التكاليف المعيارية – رقابة ، تصحيح ، أداء** ، (القاهرة: دار البيان للطباعة ، 2007م)، ص25.

(5) Garrison Ray H. & Noreen, Eric, W., **Managerial Accounting**, (New York: McGraw Hill, Singapore, 1th , Ed., 2008), P.761.

(6) د. حسين هلالي وآخرون ، **التخطيط الإستراتيجي لتطوير أداء المؤسسات – التنظيم والإدارة – الإرتقاء بالكفاءات القيادية** ، (القاهرة : السحاب للنشر والتوزيع ، 2009م) ، ص 31.

(7) فتح الإله محمد أحمد ، **إستخدام تكاليف الجودة الشاملة في تقويم أداء المنشآت الصناعية** ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2009م) ، ص 55.

(8) محمد الناير محمد ، **نموذج محاسبي مقترح لقياس تكلفة إنتاج وتصنيع وتسويق الصمغ العربي بالسودان** ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراة غير منشورة ،2009م)، ص 87.

(9) ثناء علي القباني ، **إدارة التكلفة وتحليل الربحية** ، (عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2010م) ، ص 381 .

(10) د. حسين محمد أحمد ، **إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة – دراسة مقارنة للتجربة اليابانية** ، (الإسكندرية : الجمعية العلمية للمحاسبة والنظم والمراجعة ، المؤتمر العلمي السادس للمحاسبين المصريين بعنوان دور المحاسبة والنظم والمراجعة في إعادة حيوية القطاع العام في مصر ، 10 – 18 أكتوبر 2010م) ، ص 16.

إستراتيجية التميز السعري للمنتج من خلال الوصول لتكلفة تناسب السعر المنـــافس ، مـــع ضـــمان الجودة للحصول على رضا الزبون [1].

يتضح للباحث من التعريفات السابقة إن التكلفة المستهدفة تعتمد على السعر السائد في الســـوق فـــي تحديد سعر البيع المستهدف ، وتعتبره العامل المتحكم في تخفيض التكلفة من خلال التركيـــز علـــى إدارة التكاليف في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج ، مع مراعاة العلاقـــة المباشـــرة بـــين الوضـــع التنافسي في السوق وأرباح الشركة وعملية إدارة التكاليف في الأجل الطويل ، وأنهـــا تأخـــذ فـــي الإعتبار متغيرات تتمثل في :

1. سعر السوق المستهدف : يتم تحديده وفقاً للوضع التنافسي في السوق وإشباع رغبات العمـــلاء وقدرتهم على الدفع وإستراتيجية الوحدة الاقتصادية .
2. هامش الربح المستهدف: يتحدد وفقاً لعملية تخطيط الربحية ، والذي يجب أن يأخذ في إعتبـــاره عدة أطراف ورغباتهم في تحقيق أعلى عائد ممكن للشركة .
3. التكلفة المستهدفة : التكلفة المسموح بها ، والتي تحدد بالفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف والتي لا يتم تجاوزها عند القيام بعملية الإنتاج.

يستنتج الباحث من التعريفات السابقة للتكلفة المستهدفة بأنها :

1. أحد نظم إدارة التكاليف تركز على العملاء والإهتمام بمتطلباتهم من ناحيـــة الجـــودة والســـعر للحصول على المنتج .
2. تخفض التكاليف وتحدد سعر البيع وهامش الربح الذي تسعى الشركة إلى تحقيقه.
3. تحقق أهدافاً ذات فعالية أكبر عند إنتاج عدد من المنتجات داخل الشركة .
4. تركز على مرحلة تصميم المنتج بإعتبارها المرحلة التي تؤدي إلى تحديد التكلفة عند البدء فـــي الإنتاج .
5. توفر ضمانات لنجاح المنتجات الجديدة في السوق ، من خلال تخفيض درجـــة عـــدم التأكـــد ، وتحقيق هامش ربح مقبول قبل طرح المنتجات في السوق.
6. تخصيص التكاليف في كافة مراحلها للتحليل والتقييم بدءاً من تخطيط المنتج وحتـــى مـــا بعـــد البيع، وتشتمل على الأداء الداخلي والخارجي معاً .
7. تمثل نظاماً لتحسين وتطوير الفكر الإداري للشركة ، وتوفر دوافع الإنتماء والسعي نحو تحقيق أهداف تخفيض التكلفة .
8. لا يوجد تعريف محدد للتكاليف المستهدفة حيث ركزت التعريفات على أنها أداء أو برنـــامج أو نشاط أو أسلوب أو نظام أو أهداف أو إجراءات قياس التكلفة المستهدفة.

---

(1) د. جبر ابراهيم الداعور ، **الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وأثرها في تحسين معايير التصنيف الإئتماني لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 2، السنة 17، 2013م) ، ص 393.

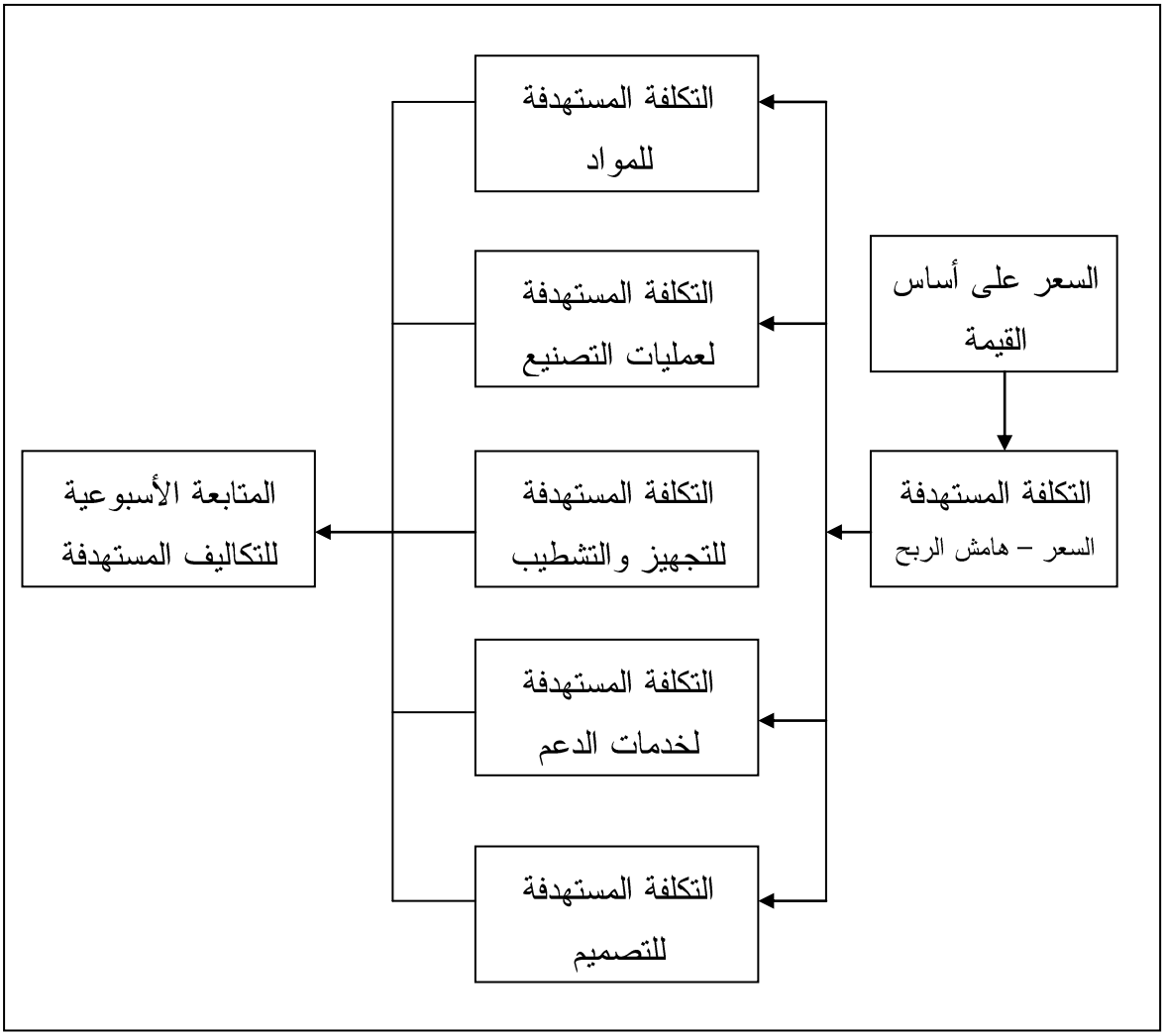
يستطيع الباحث تعريف التكلفة المستهدفة بأنها ، مجموعة من الإجراءات لتخفيض التكاليف في مراحل البحوث والتصميم الهندسي والتخطيط والتطوير للمنتج للتوصل إلى ربح مستهدف ، وتحافظ على الجودة والمواصفات الرئيسية للعملاء وبما يمكن الشركة من تحقيق الربحية في السوق التنافسي .

**ثالثاً : مكونات أسلوب التكلفة المستهدفة :**

تعتمد التكلفة المستهدفة على دراسة وتحليل السوق وتبدأ بفهم رغبات ومتطلبات العملاء المتعلقة بالجودة ، والسعر ، والوقت . ويوضح الشكل رقم (1/1/1) مكونات التكلفة المستهدفة .

**شكل رقم (1/1/1)**

**مكونات أسلوب التكلفة المستهدفة**




المصدر : د. سمير رياض هلال ، **دراسات في المحاسبة الإدارية المتقدمة مع تبسيط مفاهيم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة**، (القاهرة : د.ن، 2012م) ، ص 65.

يتضح للباحث من الشكل رقم (1/1/1) أن مكونات التكلفة المستهدفة تتكامل مع بعضها للوصول إلى فهم وتحديد دقيق للتكلفة المستهدفة وتحقيق أهدافها المتمثلة في تخفيض تكاليف المنتجات .

يمكن فهم طبيعة التكاليف المستهدفة من خلال المكونات التالية [1]: هناك خمسة عناصر أو مكونات للتكلفة المستهدفة هي : تكلفة الخامات ، تكلفة التصنيع، تكلفة الإعداد والتشطيب، تكلفة الخدمات الداعمة ، تكلفة التصميم .

**رابعاً : أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة :**

تتمثل أهداف التكاليف المستهدفة في الأتي[2]:

1. الإدارة الكفء للتكلفة ، تساهم في توفير برنامج شامل لتخفيض التكلفة عن طريق التركيز على مكان وزمان بدء تخفيض التكلفة قبل حدوثها على مدار دورة حياة المنتج ومن خلال إدارة تشكلية أنشطة سلسلة القيمة للشركة .
2. تحدد تكلفة المنتج مسبقاً قبل مراحل الإنتاج ، أثناء تصميم وتطوير وتجربة المنتج، مما يعني أن كافة الإجراءات المحاسبية والتكلفية التي تتم أثناء الإنتاج تمثل نسبة ضئيلة من تكلفة المنتج.
3. تساهم في نقل وتوزيع الإهتمام بعوامل التكلفة والأداء فيما بين مهندسي التصميم والتطوير بالشركة مع الموردين والعملاء كأطراف خارج الشركة [3].
4. تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج يساعد على تحفيزالموردين على الإبتكار[4].
5. توفير المنتج أو الخدمة وفقاً لرغبة العميل بما يعكس الوقت والجودة المطلوبة وفي ظل السعر المناسب له عن طريق التخطيط الهندسي للمنتج [5].
6. المساهمة في إدارة الأرباح المستقبلية هذه تدفع الصناعات التي تعتمد على تطبيقها إلى تقديم المنتج بافضل أداء وجودة – تسليم المنتج في الوقت المناسب وفقاً لرغبات العميل – عند المستوى المستهدف للأرباح المستقبلية [6].
7. رسم الخطة الإستراتيجية لتسعير المنتجات ، التكاليف المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات تعمل في البدء بتحديد سعر البيع الذي يتوافق مع متطلبات السوق ورغبات العميل ثم يتم

---

(1) روبرت ميجز وآخرون ، **المحاسبة – أساس لقرارات الأعمال** ، ترجمة وتعريب د. مكرم عبد المسيح وآخرون ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2006م) ، ص 980.

(2) Christopher R. Dipaolo, **Target Costing** ,(Chemical Engineering, Vol. 14, No. 4, Apr. 2007), P.66.

(3) د. محمد مصطفى الجبالي ، **دراسات تحليلية لآثار التقدم في تقنيات الإنتاج على المبادئ العلمية والأساليب الفنية لتطوير صياغة ووظيفة معايير التكلفة وتحليل الإنحرافات لخدمة أغراض رقابة وتخفيض التكلفة** ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة بني سويف ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، السنة التاسعة ، العدد 1 ، 1999م) ، ص 90.

(4) محمد حسن السعيد ، **نموذج محاسبي مقترح لتقدير التكلفة المستهدفة في ظل المتغيرات البيئية الحديثة** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2003م) ، ص 51.

(5) Nalcom, J. Morgan, **Management Accounting, A Case Study in Tqarget Costing**, (Accounting gor Strategy, Vol. 71, No. 5, May 1993), P.21.

(6) د. امجاد محمد الكومي ، **مرجع سابق** ، ص ص 79 – 80 .

تصنيع المنتج ليصبح مربحاً في ظل هذا السعر المستهدف وتحديد تكلفته مما يسمح بزيادة القدرة التحليلية في قياس إحتمالات نجاح المنتج قبل التخصيص الفعلي للموارد المتاحة له [1].

8. تحديد التكلفة التي يجب الإلتزام بها عند تصنيع المنتج ، إذا ما رغبت الشركة في تحقيق الربح المستهدف وفي ضوء أسعار البيع المستهدفة [2].
9. تحليل وتجزئة عمليات الإنتاج إلى مكوناتها لتحديد التكلفة المستهدفة لكل جزء أو مكون فيها[3].
10. تحديد سعر البيع ، الذي يحقق للشركة الحصة السوقية وتخفيض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود[4].
11. حصر التصميم وعمليات الإنتاج في حدود التكلفة المحددة مسبقاً بناءً على معطيات السوق والضغط على المسئولين في كافة الأنشطة للسعي للحد من الفاقد والضياع من خلال إعادة تنظيم أنشطتهم بدءاً من تطوير مفهوم المنتج وإنتهاءاً بخدمات ما بعد البيع .
12. تحسين الموقف التنافسي للشركة وتحسين الجودة وتخفيض التكاليف[5].
13. تساعد في تحديد تكاليف المنتج المستهدفة ومقارنتها بتكلفة المنتج بغرض تحقيق التوازن بين المدخل الخارجي (السوق) والمدخل الداخلي (الشركة)[6].

يستطيع الباحث إضافة الأهداف التالية :

1. تقديم منتجات جديدة في وقت مناسب للسوق وتطوير المنتج لجذب المستهلكين مع التأكيد على الجودة .
2. تخفيض تكاليف الإنتاج دون أي خسائر في الجودة من خلال حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة .
3. ترشيد الإنفاق على دورة حياة المنتج لتحقيق خفض في عناصر التكاليف وتحقيق أهداف تخطيط المنتج .
4. تخفيض تكلفة المنتجات القائمة والجديدة في كافة مراحل العمليات الإنتاجية بدءاً من تخطيط المنتج وإنتهاءاً بخدمات ما بعد البيع .

---

(1) شوقي السيد فودة ، **إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجية للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة** ،(الإسكندرية : جامعة الإسكندرية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد 44، العدد 1، مارس 2007م) ، ص 209.

(2) Henri Dekker & Peter Smidt, A**Survey of the Adoption and Use of Target Costing in Dutch Firms, International,** (Journal oggf Production Economics, Vol. 84, Issue 3, 2003), P.294.

(3) نبيل موسى ، **تسويق الخدمات** ، (عمان : دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع ، 2008م) ، ص 317.

(4) Wu Chi-Ling, et.al., **Target costing As A Role of Strategic Managementy Accounting in Real- Estate Investment Industry,** (Afeican Journal of Business Management , Vol. 7, Issue 8, 2013), P.644.

(5) د. حسين محمد عيسى ، **الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، 2007م) ، ص 106.

(6) Patricia Everaert, et.al., **Characterstics of Target Costing : Teoretical and Field Study Perspectives**, (Qualitive Research in Accounting & Management , Vo. 3, Vo. 3, 2006), P.238.

5. إمكانية حصول المستهلك على سلعة ذات جودة وأداء وظيفي يرتضيه بالسعر الذي يقبلـــه فـــي الوقت المناسب .
6. تخفيض التكلفة في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج وتحقيق القدرة التنافسية للشركة.

يتضح للباحث أن التكلفة المستهدفة لكي تحقق أهدافها فلابد من إستجابتها للتوجيهات الآتية:

1. تركيز الإهتمام على الرقابة السابقة للإنتاج والتكاليف المتعلقة بتخطيط وتصميم المنتج.
2. التغير من التفكير في مواجهة سوق ساكن ومحدود لمنتجات نمطية مستقرة تنتج بكميات كبيـــرة إلى التفكير في مواجهة إنفتاح الأسواق مع التغير في كثافة وطبيعة القوى التنافسية والتنوع في المنتحات وسرعة تقادم تلك المنتجات .
3. التغير من منهج الإدارة الموجهة بالتكنولوجيا التي تهتم بتخفيض الإنحرافات بين الأداء الفعلـــي والأداء المعياري ، إلى الإدارة الموجهة بالسوق التي تركز على البحث الـــدائم عـــن مســـتوى أفضل للأداء والذي يحقق تخفيض في التكاليف مع الإستجابة لمتطلبات السوق المتغيرة .
4. التغير من التركيز على البيئة الداخلية فقط في ظل إمكانيات التشغيل الموجودة ، إلى التركيـــز على مستويات الأداء في ظل كل من البيئة الداخلية والخارجية معاً.

**خامساً : أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة :**

تتمثل أهمية اسلوب التكلفة المستهدفة في [1]:

1. تعتبر أساس لتخطيط الربحية وبناء معايير التكلفة في ظل إنتشار التكنولوجيا وما صاحبها مـــن وجود منافسة عالمية تتسم بسرعة التغير .
2. تساعد في التعرف على أي المنتجات تحقق الأرباح المطلوبة وتســـاعد الإدارة علـــى صـــنع القرارات الإستثمارية حول الإستمرار في صنع أحد المنتجات أو التوقف عن صنعه [2].
3. تعمل على تقسيم تكلفة المنتج إلى عدة عناصر حسب وظائف المنتج ، فقد يتطلب حذف بعـــض الوظائف التي لا يرغبها العميل .
4. تهتم برغبات العملاء والتي تشمل التكلفة والجودة والزمن [3].
5. تركز على محركات التكلفة الهيكلية وتطوير المنتج بدلاً من محركات التكلفـــة التنفيذيـــة فـــي مرحلة الإنتاج [4].

---

(1) Dwi,\Larson, **Development of a Manufaturing Flixibility Hierarch Through Factor and Clusdter Analysis** , (Journal of Manufacturing Technology Management, Vol. 20, No. 4, 2009), P.38.

(2) Chao-Hsuing, et.al., **Early Evidence on the Interactive Effects Inviolving Product Development Organizations and Target Cost Management**, (Advances in Management Accounting, Vol. 14, 2005), P. 180.

(3) Gandhinathan, R.m Raviswaran, N., R**eliability Considerations in A Target Costing Proxess: An FMEA Approach**, (The (ICFAI)**,** Journal of Operations Management, No.1, Feb. 2006), P.21.

(4) http:www.ssrn.com/abstract= 145518, The Step of Implementing Target Costing at SSRN.

6. التركيز على تكاليف المنتج حيث تحدد التكلفة الهيكلية إختيار المستوى التكنولوجي والتقني ، ودرجة تعقد وتنوع وإتساع خطوط الإنتاج .
7. تهتم بدرجة التكامل الرأسي والتنوع في مواصفات وخصائص المنتج والتصميم النهائي لـــه وفق رغبات العميل ، والتحكم في تحديد مستوى تكلفة المنتج قبل بدء الإنتاج [1].
8. إدارة التكلفة في مرحلة تصميم المنتج لتخفيض تكلفة تصنيعه في حدود تكاليفه المســتهدفة بناء على الأسعار المتوقعة والربحية [2].
9. تتم إدارة التكلفة من خلال التكلفة المستهدفة عن طريق مراحل وعمليات هندسة القيمة التي تسعى إلى إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مع البحث عن بدائل خفض التكلفة [3].
10. يتم وضع أسلوب التكلفة المستهدفة أولاً بعد ذلــك يصــمم المنــتج لكــي يحقــق التكلفــة المستهدفة[4].

يستطيع الدارس إضافة الأهمية التالية :

1. الأداء الفعال للأنشطة المضيفة للقيمة يؤدي إلى حسن إدارة الموارد المتاحة وتوجيهها نحو التجديد والإبتكار .
2. إرتباط التكاليف المستهدفة بالتعاون المستمر بين جميع أنشطة الشركة المضيفة للقيمة مــن خلال إدارة سلسة القيمة وعبر الحدود التنظيمية ليشمل الموردين والمستهلكين .
3. توفير المعلومات عن البيئة الخارجية يساعد في بناء إستراتيجية لتخفيض التكاليف.
4. أداة للتحسين المستمر للتكلفة وأداء المنتج ومواصفاته في ظل ظروف المنافســة العالميــة والتطور التكنولوجي السريع .
5. تطوير إهتمام الشركة بملاحظة وتتبع إحتياجات العملاء وأداء المنافسين .
6. بالتركيز على تصميم الخصائص المرغوبة للمنتج والسعر المناسب للمنــتج والــتحكم فــي أنشطة الشركة بالقدر الذي يساعد في الوصول إلى التكلفة المستهدفة المســموح بهــا التــي تمكن الشركة من تحقيق الأرباح الممكنة .

**سادساً: خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة**

تتمثل خصائص اسلوب التكلفة المستهدفة في [5]:

1. تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في مرحلة تصميم وتطوير المنتج .

---

(1) د. محمد سعيد أبو العز ، **نظم تحديد وإدارة التكلفة** ، (القاهرة : د.ن، 1998م) ، ص 296.

(2) د. ثائر صبري ، محمود الغلبان ، **المنهجية الداعمة لاستعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة والحيود السداسية المرتكزة على الجودة الشاملة لإدارة تكاليفها** ، (بغداد : كلية بغداد ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد 2013م) ، ص207.

(3) أمال عبد الله حميدة ، **تطوير نظام التكاليف المعيارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2006م) ، ص 103 .

(4) ري اتش جاريسون ، اريك نورين ، تعريب د. أحمد حامد حجاج ، **المحاسبة الإدارية** ، (الرياض دار المريخ للنشر والتوزيع ، 2000م) ، ص 881 .

(5) عامر علي سليمان ، **تقييم وتطوير نظام المحاسبة عن التكاليف في شركات المطاحن** ، (حلوان : جامعة حلوان ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2009م) ، ص 30.

2. التخطيط في الأجل الطويل لتحديد التكلفة والربح والإلتزام بالوصول إليها عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر لعدة أجيال للمنتج [1].
3. تحليل عناصر التكاليف ودراسة تأثير كل عنصر على ربحية المنتج [2].
4. إدارة رقابية على نتائج القرارات المتعلقة بتصميم المنتج والأساليب الفنية المستخدمة أثناء مرحلة الإنتاج .
5. تناسب المشروعات متعددة المنتجات ذات الطاقة الإنتاجية الصغيرة أكثر من المشروعات متعددة المنتجات ذات الطاقة الإنتاجية الكبيرة في الدورة الواحدة[3].
6. التصميم والإنتاج والبيع في حدود التكلفة المستهدفة دون خروج عنها مع مراعاة الحفاظ على إعتبارات الجودة والمواصفات الفنية المتفق عليها .
7. تعتبر أسلوباً لتخطيط وخفض التكلفة وليس هدفه الرقابة عليها ، فيمكن التفرقة بين مصطلحي تخفيض التكلفة ورقابة التكلفة على النحو التالي [4]:
   أ. ينصب الإهتمام في رقابة التكلفة على الإلتزام بالمعايير الموضوعة والتأكد من أن التكلفة الفعلية لا تتجاوز تلك المعايير ، تخفيض التكلفة يهتم بتحقيق وفورات حقيقية في التكاليف عن طريق تخطي المعايير وتخفيضها .
   ب. تتحقق فعالية ورقابة التكلفة في حالة وجود معايير يمكن تطبيقها ، بعكس تخفيض التكلفة التي تتحقق فعاليتها تحت كل الظروف وفي كل الحالات وبدون الحاجة إلى وجود معايير.
8. تركز على تخطيط وإدارة التكلفة بما لا يتعارض مع الجودة والوقت وتعتمد على أسعار السوق في تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج [5].
9. تتطلب تعاون العديد من الإدارات داخل الشركة[6] .
10. تتنبأ بالتكاليف المطلوبة لمنتج ويجهز للإنتاج في حدودها .

---

(1) Koons, F. **Applying ABC to Target Costs**, (Transaction of the American Association of Cost Engineers, US, 1994), P.4.

(2) Yoshikawa, Takeo, et.al., **Stratigic Value Analysis: Organize Your Company for Strategic Success**, (Great Britain : Pearson Education Limitedm 2002), P. 36.

(3) د. أحمد ضياء محمد ، **دور التكاليف المستهدفة والنظام المعاون في تخفيض تكاليف المنشآت الصناعية** ، (بنها : جامعة بنها ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد 2، النسة 14، 1994م) ، ص ص 340 – 341 .

(4) رشا مصطفى عبد السلام ، **دور نظم التصنيع المرنة في تحقيق الخفض الإستراتيجي للتكلفة** ، (القاهرة : جامعة عين شمس، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2009م) ، ص 90.

(5) يوسف احمد ، حسن يوسف ، **دور الوعي التكاليفي للمستويات الإدارية في تفعيل تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية بالوحدات الصناعية – دراسة إستطلاعية** ، (بغداد : جامعة بغداد ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد 7، العدد 18 ، 2012م) ، ص265.

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

11. تحقيق أهداف الإدارة العليا في المشروع من الأرباح والمنافسة على المدى الطويل رغم التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية وإحتياجات السوق المتجددة والضغوط الداخلية والخارجية[1].

وهناك خصائص أخرى تتمثل في :

1. تبنى على هندسة الإنتاج والتشغيل ، تساعد الإدارة في توجيه والتركيز على مواصفات المنتج وهندسة المنتج ولا تركز على القياس المحاسبي .
2. تفرض درجة عالية من التعاون بين وحدات التصميم والتشغيل وبين الوحدات المختلفة ذات العلاقة في الشركة ، وتتواءم مع إستخدام التكنولوجيا في التصميم والتي تقدم بدائل متعددة لنفس وظائف وأهداف المنتج .
3. تمثل جزء من التخطيط الإستراتيجية للأرباح لعدد من السنوات ، وعليه فإنها أداة إستراتيجية أكثر منها تشغيلية .
4. تعمل على تحديد تكاليف الإنتاج لمنتج بما يحقق مستوى الربح عند بيعه ومن ثم فإن هذا المدخل يساعد إدارة الشركة على تحقيق مستويات التكاليف التي تعكس الأداء المالي للشركة[2].
5. أحد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تعتمد على أدوات تحليل الأنشطة وهندسة القيمة وتحليل القيمة وإدارة الجودة الشاملة لخفض التكلفة وصولاً إلى التكاليف التنافسية التي يقبلها العملاء والتي تحقق القدرة التنافسية للشركة [3].
6. الأداة المستجدة في المحاسبة الإدارية التي تركز على إدارة تكلفة أنشطة البحوث والتطوير في إطار حصر إمكانيات المنتج في حدود تكاليف الإنتاج المستهدفة التي تتحدد بناء على الأسعار المتوقعة التي يقبلها السوق كما تتحدد بناءاً على الربحية المخططة [4].
7. إستخدام بعض أساليب علم الإدارة في تحديد التكاليف المستهدفة لأن الأهداف الإدارية والتكاليف المستهدفة تتضمن الأساليب الفنية لتطوير وتصميم المنتج[5].

يستطيع الدارس إضافة الخصائص التالية :

---

(1) Lee John, **Use Target Costing to Improve Your Bottom-Lin**e, (The CPA Journal, ABI/INFROM Global-JAP, Vol. 64, No. 1, Jan. 1994), PP.68 – 69.

(2) سيف الاسلام محمود عبد الحميد ، **الإطار العلمي لنظام التكاليف في المنشآت الصناعية في ظل مفهوم إدارة التكلفة الشاملة،** (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2002م) ، ص 44.

(3) صباح فوزي صالح ، **الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في إتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة** ، (غزة : الجامعة الإسلامية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2014م) ، ص 35.

(4) د. محمد عبد الفتاح العشماوي ، **محاسبة التكاليف – المنظورين التقليدي والحديث** ، (عمان : دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، 2011م) ، ص 331.

(5) د. جبر ابراهيم الداعور ، **التكاليف المستهدفة وخفض التكاليف** ، (غزة : مجلة المحاسب الفلسطيني ، العدد 13، 2002م) ، ص27.

1. توفر الدافع الذاتي لتحقيق نتائج منتظرة كونها تعتمد على مشاركة جميع الأطراف المرتبطة بالعملية الإنتاجية .
2. توفير دوافع الإنتماء من قبل العاملين وسعيهم نحو تحقيق هدف تخفيض التكلفة
3. تهتم بمؤشرات الأداء غير المالى ، وتحديد المواصفات التي توافق رغبات العملاء .
4. تحديد سعر البيع الذي يحقق الحصة السوقية المستهدفة .

**سابعاً : الإختلاف بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة التقليدية**

تتمثل الإختلافات بين التكاليف التقليدية والتكاليف المستهدفة في [1]:

1. تحقق أسلوب التكلفة المستهدفة مفهوم إدارة التكلفة الشاملة الممتد من مرحلة التصميم حتى مرحلة ما بعد البيع ، التكاليف التقليدية تهتم بالرقابة على التكاليف في مرحلة الإنتاج فقط .
2. إدارة التكلفة من خلال التكلفة المستهدفة هي تخفيض حقيقي السابق لعملية الإنتاج يراعي كافة المتغيرات بغرض تحقيق تخفيض التكلفة مع المحافظة على الجودة وحصة الشركة في السوق ، التكاليف التقليدية تعمل على تخفيض التكاليف بعد عملية الإنتاج [2].
3. تتم إدارة التكلفة من خلال التكلفة المستهدفة عن طريق عمليات هندسة القيمة التي تسعى إلى إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ، في ظل التكاليف التقليدية يتم تحديد معايير ثابتة والإلتزام بها والوصول إليها كأهداف نهائية [3].
4. تعتبر عمليات تصميم المنتج ومراحل تصنيعه هي أساس تطبيق أسلوب تخفيض التكلفة وفق التكاليف المستهدفة ، التكاليف التقليدية يتم فيها تطبيق أساليب تخفيض التكلفة للقضاء على عوامل الإسراف والضياع والتالف وضعف الإنتاج[4].

يستطيع الباحث إضافة الإختلافات التالية :

1. إعتبارات السوق في التكاليف التقليدية ، لا تعد من أسس تحديد وتخطيط التكلفة، أما التكلفة المستهدفة تأخذ في الحسبان قرارات وتصرفات وإقتراحات الموردين والمستهلكين في الحسبان قبل عملية الإنتاج .
2. تبدأ التكاليف التقليدية بالتكلفة أولاً في تحديد سعر البيع حيث تضيف إلى التكلفة هامش الربح ليصبح بذلك سعر البيع ، التكاليف المستهدفة تبدأ بتحديد التكلفة المستهدفة أولاً .

---

(1) آمال عبد الله حميدة ، **مرجع سابق** ، ص 103.

(2) Ofileanu, D., Bumbescu, S., T**arget Costing – The Response of the Managerial Accounting to Changes in the Encironment,** (Annals of the Constant Brancusi, University of Targu Jiu, Economy Series, Issue 3, 2014), P.55.

(3) عبد الحميد عبد المنعم عبد المولى ، **تطوير نظام التكاليف المعيارية في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة** ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2009م) ، ص 75.

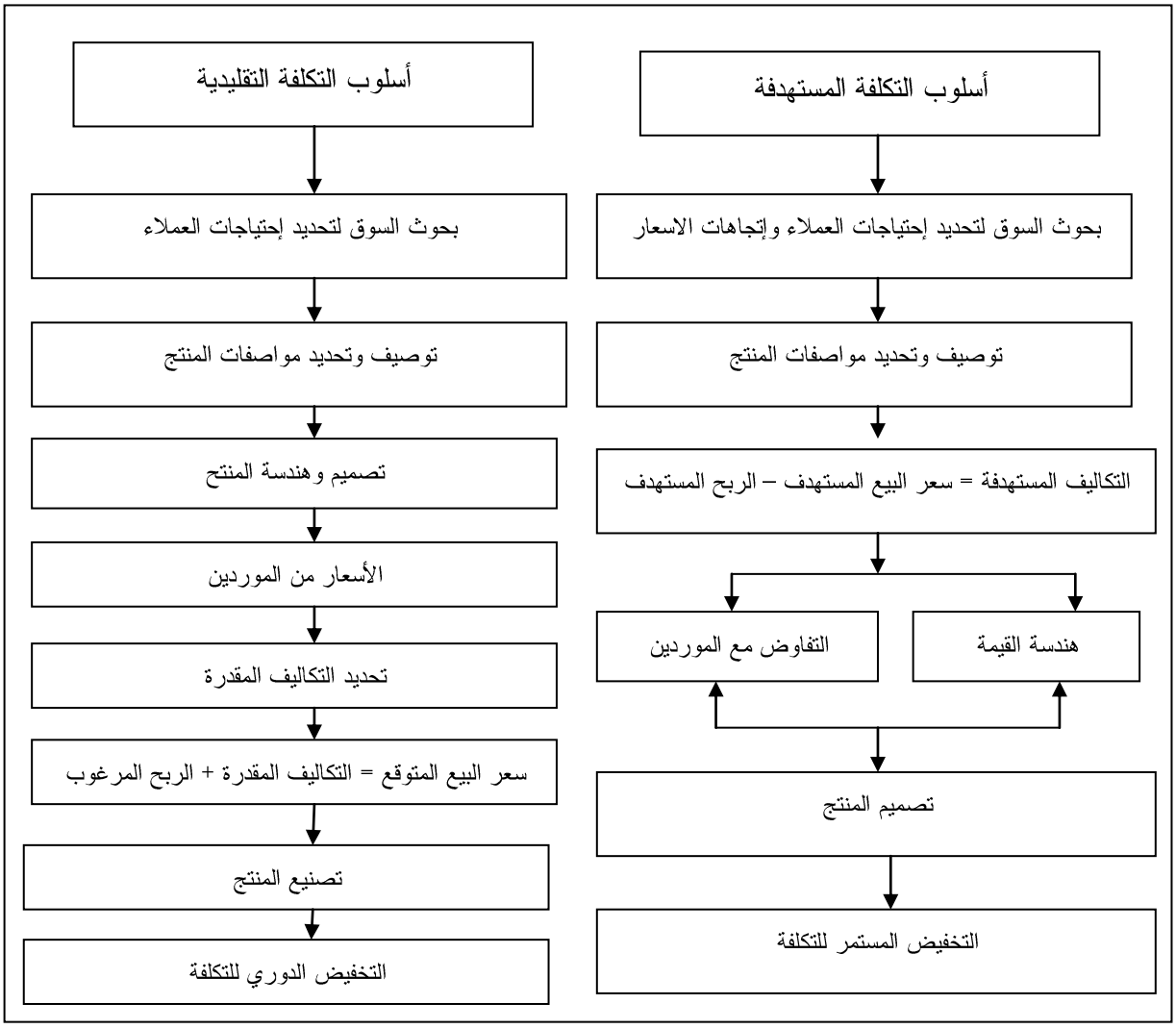
(4) د. حسين محمد احمد ، **اطار مقترح لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد 2، 2001م) ، ص 514 .

3. تهدف التكاليف التقليدية إلى الوصول إلى التكلفة المحددة مسبقاً وعدم تجاوزها ، تهدف التكلفة المستهدفة إلى التحسين المستمر والتطوير لتخفيض التكاليف وتقديم منتجات مختلفة ومتميزة .
4. لا تهتم التكاليف التقليدية على المقاييس غير المالية عند قياس وتقييم الأداء ، التكلفة المستهدفة تهتم بالمقاييس غير المالية على نطاق واسع .

يوضح الشكل رقم (2/1/1) الإختلاف بين التكاليف المستهدفة والتكاليف التقليدية:

**شكل رقم (2/1/1)**

**الإختلاف بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة التقليدية**




Source: Skender Ahmed, et.al., **Application of Target Cost and its Impact on the Businesses**, (Angisitcum Journal (IJLIS), Vol. 2, Issue.4, August, 2013), P.272.

يتضح للباحث من الشكل رقم (2/1/1) أن التكاليف التقليدية ترتكز على أن التكلفة تقود إلى السعر المرغوب ، للتكاليف المستهدفة تركز على التوجه بالسوق وتقدير السعر المستهدف الذي يقود التكلفة .

**ثامناً : الإختلاف بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة المعيارية**

يوضح الشكل رقم (3/1/1) الإختلاف بين التكاليف المستهدفة والتكاليف المعيارية :

**شكل رقم (3/1/1)**

**الإختلاف بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة المعيارية**

| أسلوب التكلفة المستهدفة | أسلوب التكفة المعيارية |
|---|---|
| تركز على تخفيض التكاليف | تركز على الرقابة على التكاليف |
| تحسين الأهداف بشكل دوري | تعتمد على المعايير المخططة سنوياً |
| تقترح إجراء التحسينات لتحقيق الأهداف | تعمل على تحليل الإنحرافات وتحديد أسبابها |
| تعمل وتطبق في مرحلة التطوير والتصميم | تعمل وتطبق في مرحلة الإنتاج |
| تمثل معاييراً على أساس السوق | تمثل معاييراً هندسية |
| سعر البيع المستهدف – هامش الربح المستهدف = التكلفة المستهدفة (البدء بالسعر وصلولاً إلى التكلفة) | التكاليف المعيارية + هامش الربح المرغوب فيه = سعر السوق المرغوب فيه (البدء بالتكلفة وصولاً إلى السعر) |
| تستخدم أسلوب هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة | تستخدم أسلوب تحليل الإنحرافات للوصول إلى التكاليف المعيارية |
| تشجع على إيجاد طرق جديدة لتخفيض معايير التكلفة | تشدد على الحفاظ على معايير التكلفة (الوصول بالأداء إلى التكاليف المعيارية) |

Source: Ofileanu Dimi, **Target Costing Functions**, (1918 University 1 December: Alba Iulia, Romania, Revista Economica, Vol. 67, No. 5, 2015), P. 95.

يستطيع الباحث إضافة الإختلافات التالية :

1. تستخدم التكاليف المستهدفة في الصناعات التجميعية ذات الإنتاج المتنوع ، التكاليف المعيارية تستخدم في الصناعات التشغيلية ذات الإنتاج المستمر .
2. يفضل تطبيق التكاليف المستهدفة في مرحلة ما قبل الإنتاج ، التكاليف المعيارية تفضل في مرحلة النشاط الإنتاجي .
3. تهدف التكاليف المستهدفة إلى تخطيط التكلفة بهدف ضبطها وتخفيض التكاليف ، التكاليف المعيارية تراقب التكلفة بهدف ضبطها وتخفيض التكاليف .
4. تستخدم أساليب هندسة القيمة والأساليب الأخرى ، التكاليف المعيارية تستخدم تحليل التكاليف والأساليب الكمية الأخرى .
5. التكاليف المستهدفة تعتبر تطويراً وتدعيماً لمعايير التكاليف التي تحدد وفقاً للتكاليف المستهدفة وتتغير بتغير الظروف الداخلية والخارجية .

**تاسعاً : دوافع التحول من أسلوب التكلفة التقليدية إلى أسلوب التكلفة المستهدفة .**

تتمثل دوافع التحول إلى أسلوب التكلفة المستهدفة في [1]:

(1) Garrison, Ray, Noreen, Eric, **Managerial Account**ing, 8th Edition, (Iewin McGraw-Hill, Inc. 2000), P.10.

1. نمو وإشتداد المنافسة للعديد من الصناعات ، تحتل التكاليف المستهدفة مجموعة من الأساليب والأدوات المستخدمة لتوجيه أهداف إدارة التكلفة والأنشطة في التصميم والتخطيط للإنتاج لتقديم أساس للرقابة الفعالة بما يضمن تحقيق الربح المستهدف .
2. إزدياد المنافسة بين المشروعات ، دفع أصحابها والإدارة إلى البحث عن أسلوب جديد يمكنها من البقاء والإستمرار أطول فترة ممكنة في الأسواق ، عن طريق تقديم منتجات أقل تكلفة وأفضل جودة وتكنولوجيا [1].
3. في الوقت الذي تزداد فيه الأسعار بسبب ظروف العرض والطلب ، ظهرت التكاليف المستهدفة لتحد من هذه الزيادة عن طريق حصر تكاليف الإنتاج في حدود معينة وتجنب نواحي الإسراف والأنشطة التي لا تضيف قيمة[2] .
4. البيئة التي تعمل فيها الشركات حيث أن هذه الشركات تواجه بيئة تتصف بالمنافسة، وسرعة التغير ، لا تسامح في التأخير أو الخطأ ، إزدياد الطلب[3] .

**عاشراً : الإنتقادات الموجهة للاسلوب التكلفة التقليدية :**

تتمثل إنتقادات أسلوب التكلفة التقليدية في [4]:

1. تقليل فرص الضياع والتلف في التكلفة التقليدية ، يمثل تخفيض للتكلفة دون الأخذ في الإعتبار التكلفة المستهدفة للإنتاج .
2. لا تهتم باقتراحات الموردين والمستهلكين في الحسبان إلا بعد الإنتهاء من علمية الإنتاج .
3. تعتمد على طريقة التفكير الهندسية بهدف تقليل الإنحرافات في التكلفة الفعلية عن المقدرة وفقاً لأفضل أسلوب إنتاج متاح [5].
4. تشجع على حدوث التنافس بين وحدات الأداء الداخلي بهدف الحصول على أفضل تقرير مسئولية ، بدلاً من تعاون تلك الوحدات وتكاملها لتطوير أداء المشروع[6].
5. تعتمد على الرقابة التكلفة في حين أن الأهم هو رقابة الأنشطة المحددة للتكلفة ، مما يجعل الرقابة ملائمة لتحقيق هدف تخفيض التكلفة [7].

---

(1) R. Bear, Mills and F. Schmid, **Product Coting in Advanced Technology Envirionments**, (Management Axxounting, Dec. 1994), PP. 20 – 21.

(2) J. Wood,**Managerial Accounting**, (First Annual International Congress on Target Costing , Vol.79, No. 7, Jan. 1998), P.63.

(3)Shahid, Ansari, et.al., **Template for Implanting Target Costing**, (Cost Management, Vol., 20, No.5, Sep,Oct.2006), PP.20-21

(4) سيد عطا الله السيد ، **المفاهيم المحاسبية الحديثة** ، (عمان : دار الراية للنشر والتوزيع ، 2009م) ، ص 265.

(5) Kaplan R.S. and Norton D.P., **Using The Balanced Secorecard as A Strarwgic Manafgement System**, (Harvard Business Review, Vol. 74, No. 1, Jan. – Feb. 1996), PP. 75 – 79.

(6) د. أحمد عيد ، **نحو نظام متطور للتكاليف الميعارية** ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية لدراسات التجارية ، العدد 1 ، 1994م) ،ص 50.

(7) فؤاد خليل ابراهيم ، نمو**ذج مقترح لتصميم نظم التكاليف بهدف تحقيق الرقابة الشاملة على التكلفة في ظل الظروف البيئية الحديثة للصناعة** ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ببني سويف ، ملجة العلوم الادارية ، العدد 7، 1994م) ، ص62.

6. لا تهتم بتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج ، ولا تساهم في إدارة التكلفة بفاعلية أو أحداث التحسينات المستمرة المطلوبة [1].
7. إستخدام التكاليف وحدها عند حساب الأسعار فقد يخفض الدافع الحقيقي من المراقبة على التكاليف [2].
8. تبدأ بتحديد التكلفة أولاً ثم تعمل على تحديد سعر البيع حيث يتم إضافة هامش الربح إلى التكلفة لينتج عن ذلك سعر البيع .
9. تركز على إنحراف السعر والسعي نحو العروض المنخفضة الأسعار دون مراعاة الجودة [3].

يستطيع الدارس إضافة الإنتقادات التالية :

1. لا تأخذ بنظر الإعتبار العلاقة الموجودة بين أقسام الشركة وبين الأنشطة .
2. لا تخدم أغراض التحليل الإستراتيجي لاعتمادها على حجم النشاط في تفسير سلوك التكاليف .
3. عدم قدرتها على الإستجابة لمتطلبات وحاجات متخذي القرارات من المعلومات والبيانات المحاسبية والتكلفية التي يجب أن تتوفر بالكمية الكافية ودرجة الملاءمة المناسبة وفي الوقت المناسب .
4. التكاليف التي يتم تحميلها على المنتج تكون المحدد الرئيسي في تحديد سعر البيع دون النظر إلى سعر السوق .

---

(1) د. حسين مصطفى هلالي ، **دور المعلومات المحاسبية في دعم إتخاذ القرار الإداري** ، (القاهرة : ندوة بعنوان تحول المنظمات من إستخدام الأساليب التقليدية لأنظمة محاسبة التكاليف إلى إستخدام أنظمة تكاليفية تواكب البيئة الصناعية الحديثة وتكنولوجيا المعلومات 19 – 23 نوفمبر ، 2006م) ، ص 9.

(2) هاني حامد الضمور ، **تسويق الخدمات** ، ط5، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2009م) ، ص 259 .

(3) إبراهيم شكري جرجيس ، **إستراتيجية الجودة الشاملة وعلاقتها بتخفيض التكاليف – دراسة تطبيقية** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد 3، 1993م) ، ص 128.

## المبحث الثاني

## مقومات والعوامل الداعمة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

### أولاً : مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

تتمثل مقومات تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في [1]:

**1/ السعر يقود إلى التكلفة**

يعتبر سعر السوق هو نقطة البداية للوصول إلى التكلفة المستهدفة مع مراعاة أن يكون السعر مقبولاً لدى العميل ولديه المقدرة على دفعه للحصول على المنتجات والخدمات التي تشبع حاجاته ومتطلباته [2]، إن السعر هو الذي يحدد التكلفة حيث أن التكلفة المستهدفة يتم قياسها عن طريق تحديد سعر البيع التنافسي ثم طرح الربح المستهدف ويمكن توضيح ذلك بالمعادلة التالية [3]:

التكاليف المستهدفة = سعر البيع التنافسي – الربح المستهدف

وفي حالة تطبيق التكلفة المستهدفة يكون سعر البيع هو المتغير المستقل ، تكاليف التصميم والتصنيع والتسويق المسموح بها كتكلفة مستهدفة تكون هي المتغيرات التابعة .

**2/ التركيز على العميل**

يتمثل التركيز على العميل في التحديد الدقيق لمتطلباته ورغباته التي تشمل الجودة والتكلفة والزمن[4]، وهذه العوامل الثلاث يجب توافرها مجتمعة في كل من المنتج والعمليات الإنتاجية عند تحليل التكلفة ، يجب أن تؤخذ بنظر الإعتبار وجهات نظر العملاء في جميع المراحل الإنتاجية [5]، دراسة وفهم خصائص وجودة المنتج .

**3/ التركيز على تصميم المنتج والعملية**

يتمثل في تشجيع كل الوظائف ذات الصلة بالمنتج على المساهمة والمشاركة في حصر كل تصميمات المنتج وتصميمات عملية الإنتاج ، ويساعد في إكتشاف التعديلات والتحسينات والتغيرات المطلوبة ودراستها وتحليلها قبل البدء في الإنتاج الفعلي للمنتج[6]، وتؤكد التكلفة المستهدفة على أن تصميم كلاً من المنتجات والمراحل الإنتاجية الخاصة بها تساهم بشكل مؤثر وفعال في إدارة

---

(1) Al wawdeh, et.al., **The Relationship Between Target Costing anf Vompetitive Advantage of Jordanian Private Universities**, (International Journal of Business and Management, Vol. 7, No. 8, April, 2012), P. 123.

(2) سماسم كامل موسى ، **دراسة تحليلية لمدى إستجابة طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية – دراسة ميدانية** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 2 ، السنة التاسعة ، 2005م) ، ص 283.

(3) Sewnson, Dan, et.al., **Using CAM-1 Diagnostic to Evaluate Readiness for Target Costing**, (Costr Management, Vol, 19, No. 3, May/June 2005), PP. 43 – 44.

(4) Gopalakrishan, B, et.al., **Design and Development of a Target Costing System for Turning Operation**, (Journal of Manufactioring Technology Management, Vol, 18, No. 2, 2007), P.217.

(5) Slater, M., **Target Costing as A Strategic Cost Management Tool in the South Aftrican Motor Industry,** (Faculty of Business and Economic Sciences, The Nelson Mandela Metropotionan University, 2010), P. 27.

(6) Hilton, Ronald, et.al., **Cost Management for Stratigy Business secision**, (Irwin, McGeaw, Hill Go 2000), PP. 649-650.

التكلفة، حيث تركز على إدارة تكلفة قبل وصول المنتج لمرحلة الإنتاج [1]، وعمل دراسة جدوى لعناصر التكاليف في مرحلة التصميم وهذا ما يطلق عليه (مبدأ التركيز على تصميم المنتج) ، ويعتمد على دراسة مدى تأثير تصميم المنتج على عناصر التكاليف بهدف تخفيض هذه العناصر قبل وصول المنتج لمرحلة الإنتاج وقبل تحول هذه العناصر إلى تكاليف فعلية يصعب تغييرها [2]، ويتم إتباع أسلوب الهندسة المتزامنة في تصميم المنتجات والمراحل الإنتاجية ، حيث تصميم المنتج وعلميات الإنتاج في نفس الوقت وبشكل متزامن ، من خلال إستخدام بعض الأساليب الحديثة والتي تتيح إمكانية قياس أثر البدائل المختلفة المستخدمة في تصميم المنتج على التكلفة بشكل فوري[3].

**4/ تكييف سلسلة القيمة**

عرفت سلسلة القيمة بأنها ، مجموعة من الوظائف المتتالية التي تضاف فيها القيمة إلى المنتجات من البداية عندما كانت مجرد أفكار إلى النهاية عندما تستهلك عند العميل ومروراً بالتصميم والإنتاج ، والتسويق ، والتوزيع [4]، وتتمثل هذه الوظائف في [5]:

أ. البحوث والتطوير : تقديم فكرة وإختبارها سواء خاصة بسلع أو خدمات .

ب. التصميم : يعمل على تصميم هذه الفكرة هندسياً وإختبارها .

ج. الإنتاج : توفير الموارد الأزمة للإنتاج وإنتاج هذه الفكرة .

د. التسويق : تعريف الأفراد والجماعات بالسلعة أو الخدمة وحثهم على الشراء .

ه. التوزيع : مجموعة الآليات اللازمة لتوصيل السلع أو الخدمات للعملاء .

و. خدمة العملاء : مجموعة الخدمات التي تقدم للعملاء .

يتضح للدارس أن هذه الوظائف تأتي متتالية أي يتم طرح فكرة متعلقة بالسلع أو الخدمات وإختبارها من خلال قسم البحوث والتطوير ، ثم يأتي قسم التصميم ليصمم هذه السلعة أو الخدمة من خلال التصميم الهندسي ، وتصميم العمليات اللازمة لإنتاج هذه السلعة ، ثم يأتي دور الإنتاج ليقوم بالحصول على الموارد اللازمة للإنتاج ثم تنفيذ العملية الإنتاجية في ضوء التصميم الموضوع، ثم يأتي دور التسويق ، وبعدها يأتي دور التوزيع لتوصيل السلع والخدمات للعملاء ، وأخيراً يأتي دور خدمة العملاء وهي الخدمات المقدمة للعملاء.

يوضح الشكل رقم (1/2/1) الوظائف المتتالية لسلسة القيمة .

---

(1) Ansari. S., et.al., A **Field Study of Best Preacice in Target Costing, Management Accounting**, (Quaeterly, Winter, 2003), PP. 12 – 13.

(2) د. حيدر علي السعودي ، **إدارة تكاليف الجودة إستراتيجياً** ، (عمان : دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، 2010م) ، ص ص 164 – 165 .

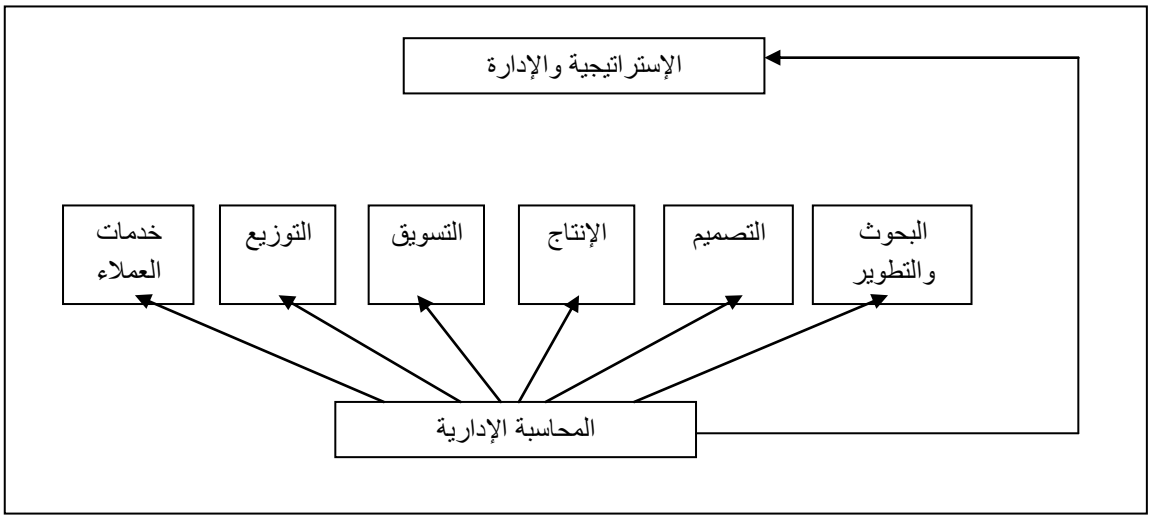
(3) Zhang, Q., et.al., **Manufactureing Flexiblitiy : Defining and Analyzing Relationships Among Competence Capability and Customer Satisfaction**, (Journal of Operations Management, Vol. 21, No. 2, 2003), PP 91 – 92.

(4) د. أحمد حسين علي ، **المحاسبة الإدارية** ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2008م) ، ص 26.

(5) H. Horngron, Charles T., et.al., **Cost Accounting : A Managerial Emphsis**, (New Jersey: 9th Ed. Prentic Hill Innc, 1997), P.4.

**شكل رقم (1/2/1)**

**الوظائف المتالية في سلسلة القيمة**




المصدر : د. أحمد حسين علي ، **المحاسبة الإدارية** ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2008م) ، ص 26.

ويتضح للدارس من الشكل رقم (1/2/1) وظيفة الإستراتيجية والإدارة والتي تمتد عبر كل الوظائف في الشركة وبالتركيز على طرفي سلسلة القيمة يكون قبل أول السلسلة الموردين وبعد آخر السلسلة العملاء ، ويعتبر أعضاء سلسلة القيمة جزءاً من عملية التكلفة المستهدفة ، حيث يساعد تطبيق مفهوم سلسلة القيمة في عمليات تخفيض التكلفة ، ويساهم إستخدام التكلفة المستهدفة في إشراك جميع أعضاء سلسلة القيمة في تطبيق أساليب تخفيض التكلفة [1]، على أساس أنها تعتمد على إقامة علاقات طويلة الأجل تعتمد على المنافع المتبادلة بين أعضاء سلسلة القيمة . وكما تمثل سلسلة القيمة مجموعة الأنشطة والموارد اللازمة لإنتاج وتسليم المنتج الذي يرى العملاء أنه ذا قيمة، التي تستهلك الموارد من خلالها ، بحيث تستطيع الشركة تخفيض تكاليفها بإلغاء النشاط الذي لا يضيف قيمة ويستهلك هذه الموارد في كل نقاط سلسلة القيمة [2].

يتضح للدارس من الشكل أعلاه أن كل وظيفة من الوظائف تقدم قيمة للسلعة حتى نحصل في النهاية على السلعة بالقيمة الإجمالية التي قدمتها جميع الوظائف .

**5/ فريق الوظائف المتعددة**

يتم تكوين فريق عمل متكامل ومتنوع التخصصات يشترك في هندسة التصميم والإنتاج وبحوث التسويق ونظم المحاسبة والتكاليف والدعم ، ليكون مسئول عن تقديم المنتج منذ بداية فكرته المبدئية وعلى مدار دورة حياته الإنتاجية وحتى قيام العميل بالتخلص منه بعد نهاية إستخدامه [3]، وتحتاج

(1) MAhmed Usman Shahid, et.al., **Is Target Costing Implemented in Autonobile Sector of Pakistan or Not**?, (The Journal of Commerce , Vol. 6, No. 1, 2015), PP. 32 – 33.

(2) د. روبرت ميجز وآخرون ، **مرجع سابق** ، ص 980.

(3) Kwah, G., **Target Costing in Swedish Firms- Fiction, Fad of Fact?** An Empirical Study of Some Swedish Firms, Master Thesis Goteborg University, 2004), PP. 74 – 75.

إدارة الشركة إلى التغيير الإداري للهيكل التنظيمي بما يضمن تكامل هذه المهارات الفنية للمهندسين والمصممين والمطورين مع متطلبات السوق والعملاء وبما يحقق وحدة أهداف الأقسام المختلفة داخل الشركة [1]، ومن أجل تحسين وضع الشركة التنافسي ويتطلب أن يكون هناك مجاميع وظيفية لتجاوز الصعوبات والحواجز الروتينية بين الأقسام [2].

**6/ التخفيض المستمر لتكلفة مكونات المنتج**

يعمل على تجزئة التكلفة المستهدفة وفقاً لمكونات المنتج وأجزاءه ، ويستخدم تحليل القيمة في تحديد مناطق تخفيض تكلفة مكونات المنتج مع الإهتمامة بالإدارة السليمة في إختيار المورد لتوفير التوريد المناسب [3]، وعدم السماح بالزيادة عن التكلفة المستهدفة ولا يجب الوقوف عند مرحلة تحقيق التكلفة المستهدفة فقط بل يجب إجراء المقارنة بين التكلفة الجارية للمنتج وبين التكلفة المستهدفة [4]، والبحث المستمر عن المواطن الممكنة لتخفيض التكلفة .

**7/ توافق إستراتيجية الشركة مع إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة**

لتحقيق هامش الربح المستهدف خلال إدارة التكلفة يجب أن تكون الإستراتيجية المطبقة داخل الشركة متوافقة ومتوائمة مع قرار تطبيق التكلفة المستهدفة بما يمكن الشركة من التنفيذ الناجح لخططها المستقبلية [5].

**8/ توفير قاعدة بيانات متكاملة**

تشمل برامج الذكاء التنافسي والتي تكفل دراسة بحوث السوق والمنافسين ، والتعرف على الفرص والتهديدات في السوق والمسح الميداني لإتجاهات وطلبات العملاء مما يساعد في تحديد خصائص المنتج ، وتوفر جداول التكلفة التي تتضمن المعلومات المرتبطة بمسببات التكلفة الضرورية مع وضع التكاليف المناسبة لمكونات المنتج ، مما يساهم في تصميم المنتجات الجديدة أو تعديل المنتجات القائمة [6].

**9/مفهوم دورة حياة المنتج**

عند تحديد التكلفة المستهدفة يجب أن يأخذ بنظر الإعتبار التكلفة الكلية للمنتج مثل تكلفة التخطيط والتصميم المبدئي والتفصيلي والإنتاج والتوزيع [7]، يمكن تتبع التكلفة المستهدفة من خلال دورة

---

(1) رغدة حسن عبد الحفيظ ، **دور التكاليف المستهدفة – كمدخل حديث لإدارة وتخفيض التكلفة** ، (حلوان : جامعة حلوان كلية التجارة وإدارة الأعمال ، المجلة العمية للبحوث والدراسات التجارية ، العدد 2، الجزء 2، 2011م)، ص 140.

(2) Bloisi, W., et.al., **Management and Organization Brhavior**, (European Ed., McGraw-Hill Companies, USA, 2003), P. 646.

(3) R. Cooper & Salagmulder, **Develop Profoitab;e New Products with Target Costing**, (Sloan Management Review, Summer, Vol. 40, No. 4, 1999), P. 23.

(4) Peter Woodlouk, **Weighing the Option to Meet Target Costs**, (Cost Management, Boston, Vol.13, No.6, Nov./Dec. 1999), P.29.

(5) Yook , Ken-Liyo et.al., **Target Costing in the Construction Industry: Evidence from Japan**, (construction Accounting and Tazation, Vol.15, No. 3, May/June 2005), P.9.

(6) Ellran, Lisa, **The Implementation of Target Costing in the United States, Theory Versus Practice**, (Journal of Supply Chain Management, Vol. 42, No. 1, Winter 2006), PP. 13 – 14.

(7) Hilton, Ronald W. et.al., **Cost Management Striates for Business Decisions**, (Printed in the United States of A,Erica, 2000), P. 652.

حياة المنتج بقصد التأثير على كل تكاليف الحصول على المنتج والتي تبدأ بشراء المنتج ، تكلفة التشغيل ، الصيانة والتصليح والتخلص من المنتج [1].

يتضح للدارس أن مقومات التكلفة المستهدفة تبدأ بوضع سعر مستهدف ثم تحديد هامش الربح المستهدف الذي ترغب الشركة في الحصول عليه ، مع التركيز على متطلبات العملاء والعملية الإنتاجية ، وتكوين فريق عمل يضم كافة الوظائف المتوافقة مع إستراتيجية الشركة مع ضمان توفير قاعدة بيانية تساعد في نجاح تطبيق التكلفة المستهدفة.

يستطيع الدارس إضافة المقومات التالية :

1. تحديد تكلفة المنتج وفقاً للمعادلة : السعر المستهدف – الربح المستهدف = التكلفة المستهدفة.
2. تعتمد التكاليف على أساس التخطيط المتوسط والطويل الأجل للتكاليف .
3. تشغيل فريق عمل ذوي مهارة ملائمة للمهام المنسوبة إليه ، سواء داخل الشركة أو خارجها.
4. توثيق العلاقة مع الموردين وجعل الثقة أساس التعامل معهم لفترات طويلة .
5. الأخذ في الإعتبار العلاقة المتداخلة في كافة مراحل دورة حياة المنتج .
6. تطبيق نظام تقييم الأنشطة للتعرف على مدى مساهمة الأفراد في تحقيق إستراتيجية تخفيض التكلفة وزيادة الأرباح الشركة .

**تعريفات دورة حياة المنتج**

تركز على تكاليف الأنشطة الضرورية ، المتعلقة بتصميم وتطوير وإنتاج وتوزيع والحفاظ على المنتج، والتخطيط السليم بما يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج [2]. وعرفت دورة حياة المنتج بأنها ، إحدى الأدوات الحديثة التي تساعد الشركات على فهم التأثيرات البيئية المرتبطة بالمنتجات والعمليات والأنشطة اللازمة [3]. وعرفت بأنها الفترة المرتبطة بالمنتج أو الخدمة ، ومن إنطلاقه في الأسواق حتى إختفائه منها ، وما يتخللها من تغيرات في سلوك المنتج في الأسواق (كحجم المبيعات وحجم الأرباح) المرتبطة بكل منتج معين لدى الشركة ، وهي مهمة لدى الشركات التي تتبنى التخطيط الإستراتيجي على المدى الطويل [4]، وعرفت بأنها تراكم التكاليف والأداء للأنشطة التي تحدث خلال دورة حياة المنتج باكمالها من بدايتها إلى نهايتها

(1)Ganye, Driscole, Kwah, **Facing up to Realism: The Case of Using the Target Cost Management Approach in Health Care Delivery Management**, (University of Exeter, for the Degree of Master of Philosophy in Management, 2008), P. 47.

(2) حسن عيشى أبو حمام ، **أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات** ، (غزة : جامعة الأزهر ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2013م) ، ص 28 .

(3) علي محمود فهمي ، **المفاهيم الحديثة في محاسبة التكاليف** ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، 2013م) ، ص 209.

(4) http://www.iurenio.orgKomninosI., **Product life Cyale Management**, Urban and Regional Innovation Research Unit, Faculty of Engineering, Aristotle University of Thessalonki, 2002.

وتعبر عن المراحل التي يمر بها المنتج منذ تقديمه إلى السوق كمنتج جديد إلى أن يتم التخلص منه نتيجة إنخفاض الطلب عليه وإنخفاض قيمة مبيعاته[1]، ويتضمن مفهوم دورة حياة المنتج ما يلي [2]:

1. للمنتجات حياة محدودة تبدأ بالتقديم وتنتهي بالإستبعاد .
2. تختلف المبيعات من مرحلة إلى أخرى ، حيث أن كل مرحلة من مراحل دورة الحياة تمثل معوقات، وفرص مختلفة للمنتج والبائع .
3. إرتفاع أو إنخفاض الأرباح في كل مرحلة من دورة حياة المنتج .
4. يتطلب المنتج إستراتيجيات تسويقية وإنتاجية ، ومالية مختلفة في كل مرحلة من مراحل دورة حياته.

يستنتج الدارس من تعاريف دورة حياة المنتج بأنها :

1. الأدوات التي تساعد على فهم التأثيرات البيئية المرتبطة بالمنتجات والعمليات اللازمة.
2. الفترة المرتبطة بالمنتج من بداية تقديمه حتى فترة إختفائه من السوق .
3. تراكم التكاليف والأداء للأنشطة التي تحدث خلال دورة حياة المنتج بأكملها من بدايتها إلى نهايتها.

يستطيع الدارس تعريف دورة حياة المنتج بأنها ، الفترة الزمنية التي تنقضي من وقت البدء في نشاط البحوث والتطوير والتصميم ، إلى وقت تسليم المنتج للمستهلك النهائي .

**مراحل دورة حياة المنتج**

إن دورة الحياة الكلية للمنتج تشمل كافة مراحل دورة حياة المنتج بدءاً من مرحلة البحوث والتطوير، ومروراً بمرحلة تصميم المنتج ، ثم مرحلة التصنيع (الإنتاج) وإنتهاءاً بمرحلة خدمات ما بعد البيع [3]، تتمثل مراحل دورة حياة المنتج في [4]:

**1/ مرحلة تقديم المنتج**

تبدأ مع ظهور المنتج في السوق ، ولا يحقق المنتج في هذه المرحلة أرباحاً نظراً لإرتفاع قيمة تكاليف البحوث والتطوير وإنخفاض مبيعاته ، ويتم تخفيض التكاليف في هذه المرحلة من خلال تحسين التصميم وأساليب الإنتاج من خلال التكامل مع كل من التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة ، فالمواصفات والخصائص المتعلقة بتصميم المنتج هي التي تحدد تكاليف الإنتاج في المراحل المتبقية من دورة حياته.

---

(1) Chen, H.H.& B.H. Kleiner. **New Developments Concerning Wrongful Termination**, (Managiral Law, Vol. 44 No, 1, 2002), PP. 55 – 56 .

(2) Martin, T., **A Teview of Existing Pavement Performance Relationships**, (Arab TR Research Report ARR 282, June, 1996), PP. 61 – 62 .

(3) عبد الستار محمد العلي ، **إدارة الإنتاج والعلميات – مدخل كمي** ، (بيروت : دار وائل للنشر ، 2000م) ، ص 126.

(4) Kaplan R., et.al., **Manangement Accounting Information for DSexisdion –Making and Starategy Execution,** (Bearson Education, Inc., Upper Saddle River, New Jersry , 6th Ed., 2012), P. 648.

**2/ مرحلة النمو**

تتميز بنمو مبيعات المنتج وزيادة حصة الشركة في السوق ، ويمكن تحقيق أرباح في منتصف هذه المرحلة ، ويستمر تحقيقها حتى تبلغ أقصى قيمة لها مع إقترابها من مرحلة النضج ، وفي هذه المرحلة يتم تخفيض التكاليف من خلال التحسين المستمر للعمليات ، والتوسع في إستخدام التكاليف على أساس الأنشطة [1].

**3/ مرحلة النضج**

تصل فيها مبيعات المنتج إلى ذروتها ، وتبدأ من ذروة خدمة المنتج بعد البيع إلى وقت آخر طلبية يتم إنتاجها [2]. وتعتبر هذه المرحلة بأنها الأطول في دورة حياة المنتج وتتميز بتحسين جودة المنتج، أو إضافة خصائص أو تصميم جديد للمنتج ، وكسب عملاء جدد وزيادة الحصة السوقية ، ويجب الإستمرار في الإعتماد على تخفيض التكاليف والسيطرة عليها .

**4/ مرحلة الإندثار**

تشهد هذه المرحلة إنخفاض في قيمة المبيعات والحصة السوقية للشركة ، وإرتفاع حجم الخسائر نتيجة ظهور منتج جديد في السوق ، يتمتع بمواصفات وخصائص تكنولوجية، ومنافع تعود على العميل من إستخدامه لهذا المنتج الجديد ، والتخلص من المنتج ، لعدم تغطية تكاليفه ومن ثم التوقف عن إنتاجه وتسويقه ، ويستخدم في هذه المرحلة نظام التكاليف على أساس الأنشطة للحكم على جدوى بقاء المنتج من عدمه [3].

يستنتج الدارس بعد عرض مراحل دورة حياة المنتج ما يلي :

1. تكاليف دورة حياة المنتج المصدر الرئيسي للمعلومات عن إدارة تكلفة المنتج ، من خلال توفير البيانات الخاصة بالتكاليف المنتج خلال مراحل دورة حياته .
2. تساعد الإدارة على معرفة المرحلة التي تحتاج إلى توجيه الجهود نحو خفض التكاليف ، وتحقيق الفعالية ، والكفاءة في تخصيص الموارد ، لتحقيق وفورات في التكاليف فيما يتعلق بتكاليف ما قبل وما بعد الإنتاج ، بما يضمن تعظيم الحصة السوقية للشركة .

**تكاليف دورة حياة المنتج من منظور الشركة ومنظور العميل**

بالنسبة للعميل تعبر تكاليف دورة حياة المنتج عن إجمالي التكاليف التي يتحملها العميل نتيجة استحواذه على المنتج وهي التكاليف المشتقة مباشرة من حاجات وطلبات العميل[4]، بالنسبة للشركة فهي عبارة عن إجمالي التكاليف التي تتحملها بداية من تقديم المنتج كفكرة حتى وصول المنتج إلى

---

(1)Kaplan, R.S. & Atkinson, A.A., **Advanced Management Accounting,** (Prentice Hall International , Third Edition, 1997), PP. 226 – 227.

(2) د. سمير رياض هلال ، **المحاسبة الإدارية – مدخل معاصر** ، (طنطا: مطبعة غباشي ، 2006م) ، ص 91 .

(3) Emblemsvag J., **Activity- Based Life-Cycle Costing**, (ManagerialAuditing Journal, Vol. 16, Issue: 1, 2001), PP. 17 – 18.

(4) محار عبد الله خليل ، **تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركة الصناعية المساهمة العامة الأردنية** ، (عمان : جامعة الشرق الأوسط ، كلية الأعمال ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2012م) ، ص 27 .

العميل ، أي كل التكاليف المتعلقة بالمنتج ابتداءً من تكاليف البحوث والتطوير إلى التخلص منه أو إعادة إستخدام المخلفات الناجمة عنه كخردة [1]. إن سعر بيع المنتج يتحدد من خلال الإهتمام بتحليل تكاليف دورة حياة المنتج بالنسبة للعميل (تكاليف الإستحواذ) ، وبالنسبة للشركة (تكاليف الإنتاج) ، ويتمثل الفرق بينهما في الربح المستهدف ، التي تسعى الشركة إلى تحقيقه [2].

يستنتج الدارس أن دورة حياة المنتج من وجهة نظر التكلفة المستهدفة بأنها :

1. التكلفة عند مستوى السوق الخارجي، وتتمثل في إجراء دراسات وبحوث السوق وتحليل المنافسين.
2. التكلفة عند مستوى المنتج ، وتشمل التصميم الأولي والنهائي للمنتج .
3. التكلفة عند مستوى مكونات المنتج ، وتشمل تنفيذ التصميم وتشغيل المنتج .

**ثانياً : العوامل الداعمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة**

تتمثل العوامل الداعمة لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في [3]:

1. وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية .
2. وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالإعتماد على كلا من التكلفة التاريخية والدراسة السوقية لإتجاهات الأسعار [4].
3. تقييم جميع الأنشطة والأعمال والأفراد بمدى مساهمتهم في تحقيق إستراتيجية الربح للشركة .
4. توفير الدورات العلمية والتدريب العملي للأفراد على إستخدام التكلفة المستهدفة.
5. الدعم من قبل الإدارة العليا وذلك بسبب الطبيعة الإستراتيجية لهذا المدخل ولتأثيره على أسلوب العمل في مختلف الإدارات داخل الشركة بالكامل [5].
6. تشجيع وتطوير فرق العمل التي تحتوي أفراد من مختلف الإدارات والتخصصات .
7. مشاركة جميع المعلومات المتاحة بين جميع الإدارات والأفراد وعدم إختصاص البعض بها[6].
8. إعتماد الإدارة على أسلوب تفويض السلطات لفرق العمل لمساعدتها على الإبتكار والإبداع .
9. تنمية العلاقات مع الموردين بحيث تكون قائمة التعاون بدلاً من ربح طرف على حساب خسارة للطرف الآخر .

---

(1) علاء جاسم سلمان ، **محاسبة التكاليف المتقدمة – مدخل إداري في بيئة الأعمال المعاصرة** ، ط2، (صنعاء : الصادق للطباعة ، 2010م)، ص 375.

(2) Clintion, D.amnd A. Graves, **Product Value Analysis : Strategic Analysis Over the Entire Priduct Life Cycle**, (Journal of Cost Management, May / June, 1999), PP. 22 – 23.

(3) Keun-Hyo Yook, **Target Costing the Constructtion Industry Evidence From Japan**, (Construction Accounting & Taxation , 2005), P.12.

(4) Raiborn Co, et.al., **Management Accounting**, (New York: West Publishing Company, Second Ed, 1996), P. 361.

(5) علي عدنان أبو عودة ، **أهمية إستخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية – دراسة تطبيقية** ، (غزة : الجامعة الإسلامية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2010م) ، ص 28 .

(6) Shahid L., et.al., **The CAM-1 Target Cost Core Group, Target Costingm** (The Next Frontier in Strategic Cost Management, Irwin, 1996), P.4.

10. وجود قنوات إتصال مفتوحة بشكل دائم سواء بين الشركة والموردين أو بين الشركة والعملاء وبين مختلف الإدارات والأقسام داخل الشركة لتسهيل تقديم ومناقشة الإقتراحات والحصول على المعلومات [1].

يستطيع الدارس إضافة العوامل التالية :

1. دراسة وتحليل البيئة التسويقية المتعلقة بدراسة المستهلك والمنتج والسوق لتحديد السعر الذي يتلاءم مع قدرة المستهلك وطبيعة السوق .
2. دراسة وتحليل الجوانب الفنية للمنتج لإحتواء وتجنب وتخفيض التكلفة في مرحلة تطوير وتصميم المنتج سواء بتعديل مستلزمات الإنتاج أو بتغيير وسائل الإنتاج .
3. الإعتماد على نظام معلومات متكامل ، ووجود قاعدة بيانات ووسائل إتصال عالية الكفاءة تمكن الشركة من متابعة ما يحدث في الأسواق المحلية والعالمية .

**ثالثاً : خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة**

تتمثل خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في[2] :

**1/ تخطيط المنتج وتصميمه**

القيام بالدراسات وبحوث السوق من أجل التعرف على إحتياجات ورغبات العملاء التي لم يتم إشباعها من خلال المنتجات الحالية المتاحة في السوق ، وترجمة هذه الإحتياجات والرغبات إلى مواصفات يتم توفرها في المنتج [3]، وبعد ذلك يتم التوصل إلى المشروع المبدئي بعد القيام بتقييم دراسة السوق مع الأخذ بالحسبان المنافسة التي تنتمي لها هذه الصناعة ونوع المستهلكين المحتملين لهذا المنتج ، بعد ذلك يتم عمل تقدير مبدئي لتكلفة التصميم ويقوم المحاسب الإداري في هذه المرحلة بمراجعة تقديرات تكلفة هذه التصميمات للمنتج الجديد لعرضها على الجنة التي تستطيع من واقع المعلومات المتوفرة من دراسة السوق وبيانات التكلفة المقدرة تحديد مدى جدوى إنتاج المنتج الجديد وإذا إتضح أن هناك جدوى من إنتاج وتسويق المنتج الجديد تبدأ الإدارة الهندسية في إعداد خطة لإنتاج المنتج تتضمن تحديد الأجزاء التي سيتكون منها ومعايير الجودة المتعلقة بالمنتج الجديد، كما يتم في هذه الخطوة العمل على أن تتساوى التكلفة المستهدفة مع التكلفة الفعلية للمنتج ، مع المحافظة على مواصفات وجودة المنتج .

يتضح للدارس أن هذه الخطوة تتطلب القيام بدراسة السوق من أجل عمل تقدير مبدئي لتكلفة التصميم من واقع المعلومات والبيانات المتوفرة عن إحتياجات ورغبات العملاء.

---

(1) نضال محمد ، إنعام محسن ، **التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة – دراسة ميدانية على قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردنية**، (الرياض جامعة الملك عبد العزيز ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة ، مجلد 21 ، العدد 1، 2008م) ، ص ص 175 – 176.

(2) جرجيس مصطفى خضر ، **تخفيض التكاليف بإستخدام أسلوب تكلفة دورة حياة المنتج – دراسة تطبيقية** ، (بغداد : جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد 35 ، العدد 112، 2013م) ، ص 192.

(3)Ax, Christian, Greve Jan& Nilsson ULF., **The Impact og Competition and Uncertainly on the Adoption of Target Costing**, (International Journal of Production Economicsm Vil. 115, 2008), PP. 92 – 93.

**2/ تحديد السعر المستهدف**

يحدد أثناء تخطيط المنتج وتحديد خصائص المنتج [1]، هو المبلغ الذي يكون العميل على إستعداد لدفعه مقابل الحصول على السلعة أو الخدمة [2]، والسعر المستهدف للمنتج هو السعر الذي يحقق التوافق بين الإعتبارات الآتية [3]:

1. الأسعار التي يتقبلها المستهلك ، يمكن للشركة من خلالها تحقيق حصة سوقية مرغوب فيها للمنتج المقترح أو توسيع نطاق الحصة السوقية الحالية وكسب أسواق جديدة .
2. الأسعار التي تحقق الربح المستهدف ، يمثل أدنى هامش ربح تهدف الإدارة إلى تحقيقه ولا يمكنها التنازل عنه .

ولأخذ هذه الإعتبارات بالحسبان عند تحديد السعر المستهدف ، أن يكون في الشركة إدارة لبحوث السوق قادرة على دراسة السوق وإحتياجاته وجمع المعلومات عن أسعار المنافسين وتحليلها والتنبؤ بالتغيرات المتوقعة في تلك الأسعار ، والتنبؤ بردود أفعال المنافسين تجاه الأسعار المتوقعة التي ترغب الشركة في تحديدها لمنتجاتها ، وفي حالة وضع سعر البيع المستهدف لمنتج جديد تنشأ المفاضلة بين نوعين من إستراتيجيات السوق هما [4]:

أ. إسترايجيات الإختراق للتسعير، تعمل على طرح المنتج الجديد بسعر منخفض مبدئياً للحصول على حصة سعرية من السوق خاصة مع وجود سلع أخرى مشابهة على نفس مستوى الجودة .

ب. إستراتيجية التصفح للتسعير ، تقتضي بطرح المنتج الجديد وفقاً لسعر مرتفع مبدئياً في حالة ما إذا كان المنتج الجديد يتمتع بخصائص فريدة تميزه عن المنتجات المنافسة ثم تخفيض هذا السعر بما يتناسب مع إتجاهات العملاء تجاه هذا السعر .

ولأغراض تخفيض حالة عدم التأكد تجاه صعوبة تسعير المنتجات الجديدة يمكن إستخدام إختبار تسويق المنتجات بهدف حصر المعلومات اللازمة لإتخاذ قرار التسعير المناسب للمنتج الجديد عن طريق دراسة وتحليل علاقة حجم الطلب مع السعر وأثر ذلك على قيمة أرباح المنتج .

**3/ تحديد هامش الربح المستهدف للمنتج**

هامش الربح المستهدف مقدار الأرباح التي ينبغي على الإدارة تحقيقها من منتج معين[5]، ويتم تخطيطه عن طريق إستراتيجية الربح العامة للشركة [6]، ويتم تحديد هامش الربح المستهدف للمنتج

---

(1) Everaert, Patricia, **The Impact of Target Costing on Cost,. Quality and Time-to – Market of New Products: Results fron Lab Experimentsd**, (Submitted at the University of Ghent to the Faculty ofg Economics and Business Adminstration on 20 October 2000), P.39.

(2) مروة جمعة طعمة ، **دو التكاليف المعيارية والتكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف** ، (واسط : جامعة واسط ، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد 2، 2014م) ، ص 5.

(3) B;ocher, Edward J., et.al., **Cost Management : A Stratgic Emphasis** ,15th Ed., (McGraw-Hill Co., 2010), P.12.

(4) د. أحمد حسن ظاهر ، **المحاسبة الإدارية** ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2002م) ، ص ص 257 – 258.

(5) C., Horengren Datar, et.al. **Cost Accounting A Mangerial Emphasis**, (Person Education Inc., New Jersey, USA, 13th Ed., 2009), P. 461.

(6) Bromwish, M,m **Thoughts on Management Accounting and Stratigy**, (Pacific Accpinting Review, Vol.11, No. 2, 2005), P.41.

الجديد بناءً على الخطة الإستراتيجية لأرباح الشركة ، حيث يتم وضع خطـط الربحيـة متوسـطة وطويلة الأجل على مستوى الشركة ككل ثم تحديد هامش الربح المستهدف لكل منـتج وفقـاً لهـذه الخطط . إن الهدف من تحديد هامش الربح المستهدف للمنتج هو ضمان تحقيق أرباح الشركة فـي المدى الطويل ، أن يكون الربح المستهدف واقعياً وفعالاً لمقابلة التكاليف خلال دورة حيـاة المنـتج [1]، تستخدم نسبة معدل العائد على المبيعات بدلاً من نسبة معدل العائد على رأس المال المسـتثمر في تحديد هامش الربح المستهدف ، ويرجع ذلك لسببين هما [2]:

أ. تكتيكي : في ظل سرعة التغيرات في الأسواق تحتاج الشركة إلـى إنتـاج منتجـات متنوعـة بأحجام صغيرة حتى تضمن إستمرارها ، وحساب الربحية لكل هذه المنتجات في ظل إسـتخدام معدل العائد على رأس المال المستثمر غير ممكنة .

ب. إستراتيجي : تطبيق الإستراتيجيات طويلة الأجل يحتاج إلى التركيز علـى الربحيـة لمحفظـة المنتجات المرتبطة والدور الذي يلعبه كل منتج لمجموعة المنتجـات ، ومعـدل العائـد علـى المبيعات يعطي مقياساً جيداً لهذا الغرض ، وبعد ذلك يتم تحليل إجمالي الأرباح المستهدفة لكل منتج على حدة [3].

يتضح للدارس أن تحديد هامش الربح يعتمد على سياسة الشركة في تحديد خطط الربحيـة سـواء كانت قصيرة أو طويلة الأجل بالإعتماد نسبة معدل العائد على رأس المال أو معـدل العائـد علـى المبيعات .

**4/ تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج**

بعد تحديد كل من سعر البيع والربح الذي ترغب الشركة في أن يحققه المنتج المعني ، يمكن حساب التكلفة المستهدفة للمنتج بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المتوقع مع ضـمان تـوفر جميـع الوظائف الأساسية التي يريدها العملاء في المنتج [4]، ويطلق عليها حياداً طريقة خصم لأنـه يـتم تحديدها عن طريق طرح الربح المستهدف من سعر البيع المخطط ، ويمكن الحصول على التكلفـة المستهدفة عن طريق الإضافة ، وهو أن الربح المستهدف من سعر البيع المخطط ، يمكن الحصول على التكلفة المستهدفة عن طريق الإضافة ، وهو أن يتم تقدير التكلفة لكل جـزء أو نشـاط بـدءاً بمستوى التكلفة الحالي مع الأخذ في الإعتبار التخفيضات المحتملة في التكلفة ، ويتم تجميـع هـذه التكلفة لكل منتج طبقاً للوظائف التي يحققها المنتج حتى يتم التوصل للتكلفة المستهدفة يمكن إستخدام أسلوب هندسة القيمة للمنتج الجديد عن طريق البحث عن نقاط لتخفيض التكلفة في أثنـاء مرحلـة

(1) يسري محمد علي ، **إطار مقترح للإدارة الإستراتيجية للتكلفة في مراحل تصميم المنتج – دراسة تطبيقية** ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2004م) ، ص 27.

(2) د. عز الدين فكري تهامي ، **التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجدية في ظل بيئة الأعمال الحديثة** ، (القاهرة : جامعة الأزهر ، مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي ، العدد 16، 2002م) ، ص ص 73 – 74.

(3) د. أحمد خميس ، **محاسبة التكاليف – اصول ومبادئ** ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1995م) ، ص 380.

(4) Meyssonnier Francois, **The Target Costing : Un Etat De L'Art**. (Dans Finance Contrilee Strategies, Vo., 4, No. 4, December 25001), P. 120.

تصميم وتخطيط المنتج وإعتباره أسلوباً مكملاً للتكلفة المستهدفة ، وتحقيق التكلفة المستهدفة يعتبر من أصعب خطوات التطبيق ، لأنه يصبح مطلوب من مهندسي التصميم ، تصميم المنتج بالخصائص والمواصفات والجودة المحددة في حدود هذه التكلفة المسموح بها ، ومن واقع خصائص المنتج التي تم تحديدها في مرحلة التخطيط[1]، ويتم وضع التكلفة المستهدفة بصورة مبدئية بين التكلفة الكلية المقدرة للمنتج والتكلفة المسموح بها لتعبر عن أقل تكلفة ممكنة لإنتاج المنتج إما من أعلى لأسفل عن طريق البدء من عمليات الإنتاج والتشغيل وحتى بيع المنتج وخدمة العملاء ما بعد البيع ، أو من أسفل لأعلى عن طريق تقييم مراحل تصميم المنتج والإهتمام بالدراسة المبدئية للمنتج وتصميم بدائل الإنتاج والتشغيل.

**5/ مقارنة اسلوب التكلفة المستهدفة مع متطلبات جودة المنتج**

قبل الإنتهاء من تحديد التكلفة المستهدفة يراعى أن تكون التكلفة المستهدفة مرتبطة بتكلفة متطلبات جودة المنتج ، كما إن فرصة السيطرة على التكاليف ، هي عن طريق التحديد المناسب لمتطلبات ومواصفات جودة المنتج ، فقد تفوق في بعض الأحيان جودة المنتج الحالي للشركة الجودة التي يتوقعها العميل أو السوق الذي تعمل من خلاله الشركة ، مما ينعكس طبيعياً على السعر الذي يقدم به المنتج . والحذر عند تحليل وتحديد إحتياجات وقدرات العملاء على الشراء ، دون إغفال مدى إتجاه العميل أو المستهلك إلى شراء المنتجات ذات الجودة العالية وذات خصوصية الوظائف والقدرات والتي يتميز بها عن باقي المنتجات المنافسة [2].

**6/ تحديد التكلفة المستهدفة بإستخدام هندسة القيمة**

يتم في هذه المرحلة إجراء دراسات ومقارنات بين التكلفة المسموح بها وبتكاليف التصميم المقدرة وفقاً لخصائص ومواصفات المنتج والتي تسمى أحياناً التكلفة الجارية التي يمكن تحقيقها لتخفيض التكلفة المقدرة والإقتراب بها من مستوى التكلفة المسموح بها أو الوصول إلى المستوى نفسه ، وتحليل وظائف مكونات المنتج المختلفة ، بهدف إنجاز هذه الوظائف عبر دورة حياة المنتج ، بأقل تكلفة ممكنة ، دون المساس بجودة المنتج وأدائه[3]، يستهدف مدخل هندسة القيمة تقليل الفجوة التي قد توجد بين التكلفة التقديرية للمنتج والتكلفة المسموح بها من أجل إعادة وتطوير المنتج والقضاء على عوامل عدم الفعالية [4]. فعند الإنتهاء من التصميم المبدئي للمنتج يتم تقدير تكلفة تنفيذه ومقارنتها بالتكلفة المسموح بها ، فإذا ما تبين أن التكلفة المقدرة لتنفيذ هذا التصميم تزيد على التكلفة المسموح بها تبدأ أنشطة هندسة القيمة بتعديل التصميم والبحث عن بدائل تصميم أخرى تلبي

---

(1) طارق عبد الخالق ثروت ، **تطوير أدوات قياس وتقييم الأداء في المنشآت الصناعية وفقاً للإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية** ، (الإسماعيلية : جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2004م) ، ص 75.

(2) سيد عطا الله السيد ، **مرجع سابق** ، ص 272 .

(3) Wang. S., et.al., A **Three – Phase Intergrated Model for Product Configuration Chanage Problen**, (Expert Systen with Application, Part1, April, 2009), P. 36.

(4) د. محمد سعيد ، **إطار مفاهيمي لزيادة فعالية نظام التكاليف المستهدفة – دراسة إستطلاعية** ، (بني سويف : جامعة القاهرة، كلية التجارة ببني سويف ، مجلة الدراسات التجارية والمالية ، المجلد 2، العدد 3، ديسمبر ، 2009م) ، ص 171.

إحتياجات العملاء وتحقق التكلفة المستهدفة ، وذلك من خلال تركيز مدخل هندسة القيمة على مواصفات المواد الخام وإستهلاكها ، وعدد الأجزاء ، وسهولة الأداء ، ومقدار العمالة بحيث لا ينفذ تصميم المنتج إلا إذا كانت التكلفة المقدرة مساوية أو أقل من التكلفة المسموح بها والتي تمثل التكلفة المستهدفة ، ويتم ذلك بإتباع المراحل الآتية [1]:

أ. تحديد الأهداف تكمن في عملية التحسين والتطوير وجمع المعلومات عن المنتج عن طريق التعاون بين إدارة التكاليف وفريق العمل الهندسي .

ب. إعداد التصميم الهندسي للمنتج والسعي للتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة[2].

ج. إختبار وتطبيق أفكار تخفيض التكلفة ، إختبار أفكار تخفيض التكلفة التي ثبت جدواها فنياً ومالياً والتأكد من قبولها لدى العملاء .

د. تقديم وتطبيق خطة هندسة القيمة مع متابعة وتقييم النتائج التي يتم التوصل إليها.

يتضح للدارس أن هندسة القيمة تستخدم عندما يكون هناك فرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة التقديرية وذلك من أجل القضاء على هذا الفرق بإعادة أو تعديل التصميم وفق إحتياجات ورغبات العملاء .

**7/ إنشاء ووضع نماذج لتكلفة المنتج لدعم إتخاذ القرار**

نماذج وجداول تكلفة المنتج تقدم الأدوات اللازمة لتقييم وتصميم البدائل في المراحل الأولية من التطوير ، وتكون هذه النماذج معتمدة على التقنيات الحديثة وتنمية دورة الإنتاج لتصبح عملية الإنتاج والمنتج نفسه أكثر تعريفاً ووضوحاً ، كما إن هذه النماذج تعتمد على ما يسمى بالهندسة الصناعية ، وتحتاج أيضاً إلى أن تكون شاملة لتناسب المواد الخام المقترحة ، وطرق التصنيع ، وعمليات التجميع والتركيب ، كما أن إنشاء نماذج للتكلفة المستهدفة يمكن أن تستخدم للسيطرة على عناصر الإنتاج المختلفة إضافة إلى تحليل البدائل المتاحة وتحديد عوائق تنفيذ التكلفة المستهدفة خلال دورة حياة المنتج[3].

**8/ إعداد التصميم النهائي للمنتج**

تحويل التكلفة المستهدفة إلى معايير أداء الأنشطة ومعايير تكاليف لكل نشاط ، وتحليل تلك المعايير حسب العمليات والعناصر بإعتبارها معايير ملزمة للأطراف المشاركة في التصميم والإنتاج لا يمكن تجاوزها ، وفي تحقيقها يتم تحقيق التكلفة المستهدفة ، وتعد تلك المعايير أهداف إستراتيجية تحقق الملاءمة والقدرة التنافسية والتخفيض الإيجابي للتكلفة ويتم بعدها وضع نموذج تجريبي للمنتج طبقاً للتكلفة المستهدفة حيث يكشف النموذج التجريبي عن مدى الإلتزام بتحقيق تلك التكلفة أو محاولة إعادة هندسة القيمة مرة أخرى[4]، بناءاً على التكلفة المقدرة المستهدفة يتاح لإدارة إتخاذ القرار النهائي نحو

---

(1) Kaplan, R.S. and Atkisnson, A., **Advanced Management Accounting**, (Prentice Hall Inc. Third Edition, 1998), P.616.

(2) محمد كر عربي ، **أساليب المحاسبة الإدارية لتحقيق الجودة الشاملة – مدخل مقترح** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد 3، 1997م) ، ص 213.

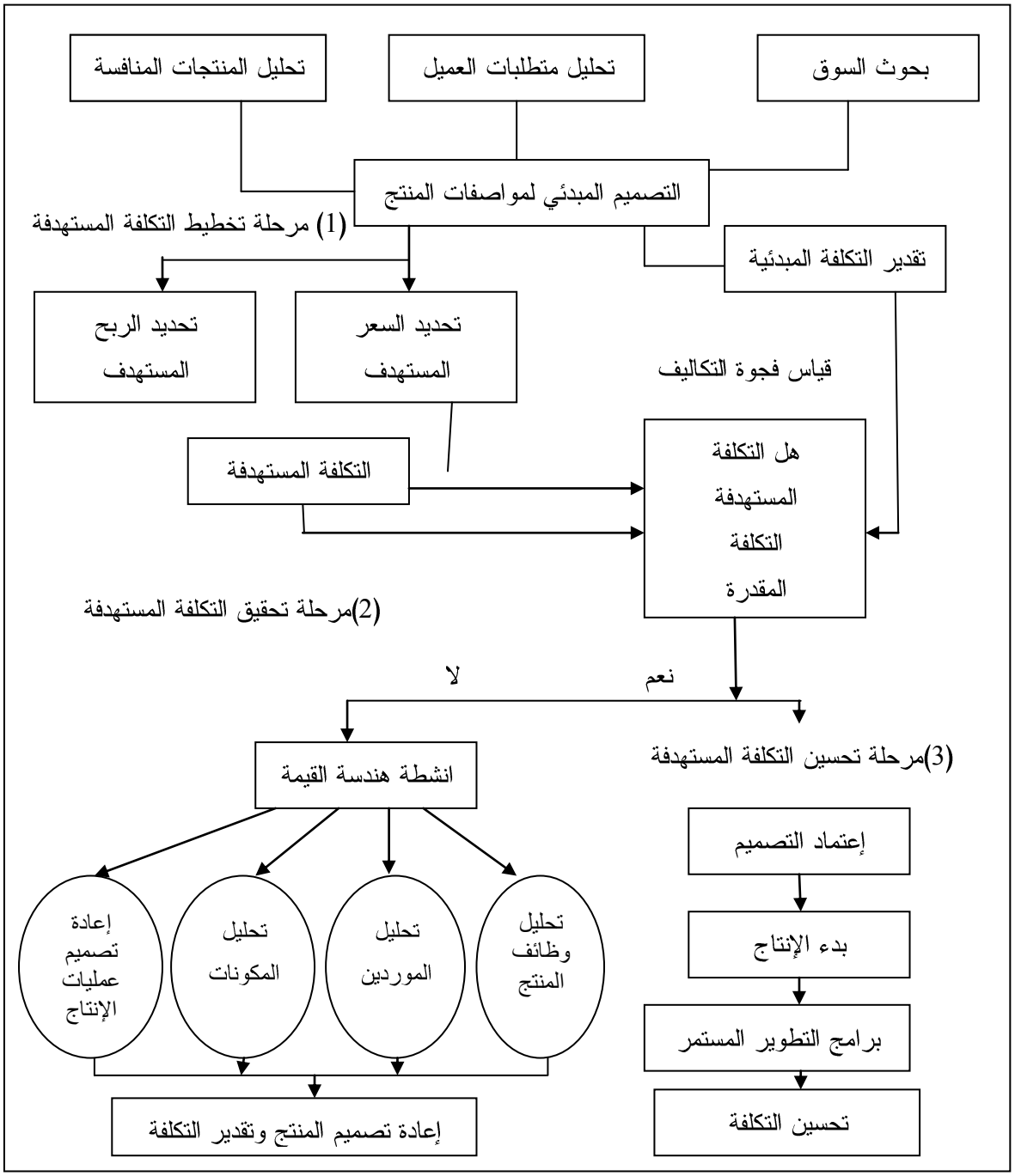
(3) سيد عطا الله السيد ، **مرجع سابق** ، ص 273.

(4) عاطف عبد المجيد عبد الرحمن ، **مرجع سابق** ، ص 28.

الإنتاج والذي يحتاج إلى الجهد الجماعي المشترك من فرق العمل المختلفة داخل الشركة ، للتمكين من تحقيق التكلفة المستهدفة [1]. ويوضح الشكل رقم (2/2/1) خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة :

**شكل رقم (2/2/1)**

**خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة**




المصدر : د. أمجاد محمد الكومي ، **تصميم إطار فكري متكامل لتفعيل أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق إستراتيجية التمايز التنافسي**، (القاهرة : جامعة عين شمس، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 2 ، 2008م)، ص 86.

(1) http://ssm.com/abstract= 1455184, Hematfar, M, et.al., The Steps of Implementing Target Costing, 2011, P.4, Avilable at SSRN:

يتضح للدارس أنه يمكن تقسيم خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة إلى أربعة خطوات كما يلي:

**الخطوة الأولى : تحديد سعر البيع المستهدف**

عرف السعر بأنه المقدار للمنتج الذي يكون العملاء على إستعداد لدفعه ، والهدف من السعر المستهدف هو تحديد وتحقيق مستوى الأداء الفني لمواصفات المنتج التي تساهم في تعظيم الفرق بين القيمة التي يدركها العملاء وبين تكلفة المنتج ، ولذلك فإن سعر البيع المستهدف يتحدد على أساس :

أ. القيمة المدركة من قبل العملاء ، ويتم تحديد هذه القيمة من قبل العملاء على أساس الخصائص الوظيفية التي يمتلكها المنتج وما يقدمه من منافع أو إشباع القدرة الشرائية التي يستطيع أن يتخلى عنها مقابل هذا الإشباع .

ب. تحديد الأسعار والخصائص الوظيفية للمنافسين التي تحقق قيمة للعملاء .

**الخطو الثانية : تحديد التكلفة المستهدفة**

تحديد التكلفة المستهدفة من خلال طرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف ، يتم الإعتماد على نسب الربحية والعائد على الإستثمار في تحديد الربح المستهدف لأنها تفحص قدرة الشركة في توليد الأرباح من المبيعات والأصول ، والأرباح هي المقياس لكفاءة وفاعلية إدارة الشركة في الإستثمار والتشغيل وإتخاذ القرارات ، وتحديد الربح المستهدف كنسبة من سعر البيع المستهدف لكل وحدة منتجة أو مباعة ، ويتم تحديد التكلفة المستهدفة بالمعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف – الربح المستهدف

**الخطوة الثالثة : تحديد التخفيض المستهدف**

إن التكاليف الحالية تمثل جميع تكاليف العمليات اللازمة لإنتاج وتسليم المنتج ، وقد تكون هذه التكاليف أكبر من التكلفة المستهدفة بفعل ضغوط قوى السوق التي تتطلب من الشركة تخفيض تكاليف منتجاتها ، ويطلق على الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية تخفيض التكلفة المستهدفة ، ولذلك فإن الضغوط التنافسية تجعل التكلفة المستهدفة هدفاً ينبغي الوصول إليه من خلال إستخدام مجموعة من الأدوات والطرق .

**الخطوة الرابعة : تحقيق التكلفة المستهدفة ، تتمثل في :**

1. هندسة القيمة : تحليل تفاضلي بين الأنواع والمستويات المختلفة لوظائف المنتج وخصائصه وبين التكلفة الكلية للمنتج ، وأنها فحص منظم للعوامل التي تؤثر على تكلفة المنتج من أجل إبتكار وسائل لإنجاز غرض محدد بالجودة والتكلفة المطلوبة، وتنجز هندسة القيمة خلال:

أ. وضع تصاميم المنتج بحيث تؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج بدون التضحية بالوظيفة.

ب. إلغاء الوظائف غير الضرورية التي تؤدي إلى زيادة التكاليف في حين يكون العميل غير مستعد لدفع أي مقابل عنها .

2. التحليل المفكك : تقويم منتجات المنافسين من أجل تحديد الفرص لتحسين المنتج وتخفـيض التكاليف حيث يتم تحليل منتجات المنافسين لتحديد وظائفها وتصـميماتها وتـوفير رؤيـة واضحة حول العمليات المستخدمة في إنتاج كل منتج وتكاليف صنعه حتى يتم توفير نـوع من المقارنة المرجعية لمنتج الشركة مع منتجات المنافسين لإدخـال أي تعـديلات تمـت ملاحظتها إلى منتج الشركة لتخفيض التكاليف.

## المبحث الثالث

## خطوات وطرق تحديد وتقويم أسلوب التكلفة المستهدفة

**أولاً : خطوات تحديد أسلوب التكلفة المستهدفة :**

تتمثل خطوات تحديد التكلفة المستهدفة في الأتي [1]:

**1/ فحص داخلي :**

دراسة وتحليل الأنشطة الحالية والمتوقعة وظروف السوق الذي سوف يتم البيع فيه وظروف العرض والطلب ، والتي يجب تنفيذها لإتمام المنتج ، وتوضيح الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج والتي لا تضيف قيمة ومن ثم إلغائه [2].

**2/ تحليل خارجي**

التعرف على أنواع منتجات المنافسين المتوفرة في سوق عملاء الشركة المستهدفين ، درجة تقييم العملاء لهذه المنتجات ، وردود فعل الشركات المنافسة المتوقعة في حالة عرض منتجات الشركة في الأسواق المستهدفة ، ومعرفة إحتياجات المستهلك ، والقيود التي يفرضها السوق ، ويستخدم التحليل الوظيفي لتعرف على التحليل الخارجي ، حيث يتم فحص تفصيلي لوظائف المنتج ، والتركيز على أغراضه وخصائصه بدلاً من التركيز على الأجزاء المادية للمنتج ، كأساس لتحديد التكلفة المستهدفة ، ويعتبر تقييم وظائف المنتج عن طريق تحليل السوق الأساس لتعديل تصميم المنتج [3].

**3/ تصميم العملية :**

إستخدام هندسة القيمة والتحسين المستمر للمنتج والتعاون مع المورد ، وغيرها من الأساليب التي تدعم المنتج ، حيث تستخدم هندسة القيمة لفرض قيود زمنية تحقق خصائص مثالية للمنتج ، ويمكن إجراء تحليل الحساسية على المدخلات الفرعية ، والخصائص والتصميم ، وغيرها من المتغيرات في كل جزء من دورة حياة المنتج لإحداث تحسين مستمر .

**4/ تقييم أداء العوامل الكمية والوظيفية :**

يتجه قياس الأداء من التركيز على الأنشطة الإنتاجية إلى عملية التصميم وتطوير والتوجيه خلال مراحل التشغيل ، وتقييم الوضع التنافسي وتكاليف الفرص الإستراتيجية.

يستطيع الدارس إضافة الخطوات التالية :

1. دراسة السوق ، للتعرف على ظروف العرض والطلب والتكلفة المستهدفة .

---

(1) طلال سليمان جريرة ، **منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقه في قطاع الأدوية والصناعات الطبية في الأردن** ، (عمان : مجلة دراسات العلوم الإدارية ، المجلد 38، العدد 1 ، 2011م) ، ص 164.

(2) محمد مصطفى الجبالي ، **دراسة تطوير منهج تحديد التكلفة حسب الأنشطة خلال دورة حياة المنتج تحقيقاً لأهداف التخطيط الإستراتيجي والتطوير المستمر للمشروعات المتقدمة تكنولوجياً** ، (القاهرة : جامعة القاهرة، كلية التجارة بني سويف ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد 2 ، 1997م) ، ص ص 187 – 188.

(3) د. سمير مرتضى محمد ، **مدخل مقترح لتطوير نظم التكاليف بغرض دعم وتخطيط المنتجات المتعددة للشركات الصناعية في ظل تقلبات الانتاج الحديثة – دراسة نظرية تطبيقية** ، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية، العدد 1، 2007م) ، ص 29.

2. دراسة إمكانيات الشركة ، التعرف على الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة للشركة وتحديد تكلفة المنتج وفقها .
3. تعديل وتخفيض التكاليف وتصميم المنتج ، تحديد مناطق إرتفاع التكاليف ومقدارها ودراسة الوسائل الممكنة للتخلص من إرتفاع التكاليف للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

**ثانياً : طرق تحديد أسلوب التكلفة المستهدفة**

تختلف طرق تحديد التكلفة المستهدفة بإختلاف الهدف من قياسها وأهداف الإدارة وإستراتيجيتها ، ونوع المنتج ودرجة تقادمه ، وتتمثل طرق تحديد التكلفة المستهدفة في الأتي[1]:

**1/ طريقة الإضافة**

تحدد التكلفة المستهدفة من خلال تخطيط التكلفة المستهدفة لكل جزء من أجزاء المنتج والوظيفة التي يؤديها ذلك الجزء بدءاً من مستوى التكلفة الحالي ، وتجميع التكلفة لكل جزء طبقاً للوظائف التي يحققها المنتج للوصول إلى التكلفة المستهدف الإجمالية للمنتج[2] ، وتعتمد هذه الطريقة على إختبارات الجدوى للتحسينات الفنية والهندسية ذات القيمة التي يقترح إدخالها على المنتج عند تطويره ويعاب عليها صعوبة ربطها بصورة منتظمة بخطط الشركة وأهدافها الإستراتيجية ، وصعوبة تقدير آثار التحسينات المتوقعة على تكلفة المنتج المتعلقة بالعوامل الخارجية .

يتمثل تحديد التكلفة المستهدفة بطريقة الإضافة في [3]:

أ. تحديد التكلفة المستهدفة ، بناءاً على المنتجات المشابهة للمنتج الحالي أو المكونات المشابهة على مستوى القطاعات الوظيفية [4]، ويطبق هذا الأسلوب كما يلي:

- تعديل التكلفة الفعلية للمنتجات المتشابهة ، بحيث تستبعد التكاليف غير العادية مع الأخذ في الإعتبار حجم الإنتاج ، معدل التضخم والتغيرات المتوقع حدوثها في ظروف السوق والبيئة الخارجية والإمكانيات الداخلية للشركة .
- تعديل التكاليف الفعلية لمجموعات إنتاجية أو خطوط الإنتاج ، وصولاً إلى التكلفة المستهدفة.
- تحديد التكلفة المستهدفة ، بحيث تكون دافعاً إلى تحسين الأداء الماضي والتخلص من ما به من عوامل عدم الكفاءة والقصور .

---

(1) BhimaniA. et.al., **Targeting Excellence: Target Cost Management at Toyota in the UK**, (Management Accounting London, Vol. 73, No. 6, (Jun) 1995), P. 42.

(2) ذوادي مهيدي ، **مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في تحقيق المركز التنافسي** ، (سطيف: جامعة فرحات عباس ، كلية العلوم والاقتصاد وعلوم التسيير ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، العدد 9، 2009م) ، ص 212.

(3) د. زياد عودة العاميدة ، **العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية** ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد 3، يوليو 2009م) ، ص 204.

(4) Ander Pajrok, **Application of Target Costing Mehod in The Hospietality Indstry**, (Journal of Education Culture and Socity No. 2, 2014), P. 157.

ب. الخصائص الفنية لتصميم المنتج ، تحديد التكلفة المستهدفة بناءً على التصميم وتستخدم الأساليب الإحصائية مثل تحليل الإنحدار والتحليل المعملي والبيانات السابقة للمنتجات المشابهة لإيجاد علاقة بين الخصائص وبين التكلفة الفعلية ويمكن تحديد التكلفة كما يلي :

التكلفة المستهدفة = أ + ب س حيث : أ، ب ثوابت ، س : تمثل خاصية للتصميم .

ج. الأفكار الجديدة لتصميم منتج جديد بمكونات جديدة وطرق إنتاج جديدة ، تخفيض التكلفة المستهدفة ، على أساس ، التطوير في المكونات أو الوظائف يساعد في الوصول إلى سلعة مشابهة للسلعة القديمة بمواصفات إضافية .

**2/ طرق معدل تخفيض التكلفة**

تقدير التكلفة المستهدفة عن طريق تطبيق معدل تخفيض التكلفة الحالية بما يعكس معدل التطور التكنولوجي في أداء المهام . تطبيق هذه الطريقة في حالة وجود منتجات قائمة يراد تطويرها أو إنتاج منتجات مشابهة للمنتجات الحالية ، ويتطلب ضرورة التوصل إلى معدل تخفيض قابل لتطبيق يعكس التحسينات التي يترتب عليها تخفيض في التكلفة، ومن عيوب هذه الطريقة ، كيفية تحديد معدل التخفيض في التكلفة الحالية ، حيث تتوقف دقة تحديد التكلفة المستهدفة بناءاً على دقة تحديد معدل التخفيض المقرر ، ومدة دلالته عن التحسينات في الأداء أو التطوير في أساليب الأداء ، ومدى تأثيرها على خفض التكلفة الحالية للوصول إلى التكلفة المستهدفة من التحسينات . وفقاً لهذه الطريقة فإن :

التكلفة المستهدفة = التكاليف الحالية – (معدل التخفيض المستهدف × التكلفة الفعلية)[1].

**3/ طريقة الخصم**

الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف ، تستخدم لتقدير التكلفة المستهدفة لأنها تمكن الإدارة من ربط التكلفة المستهدفة بخطة الربحية متوسطة الأجل وطويلة الأجل، والتخطيط الإستراتيجي للأعمال الذي يغطي مدة من ثلاث إلى خمسة سنوات والتي تتناسب مع الظروف المرتبطة بالمنتجات الجديدة ، ويفضل إستخدامها في تحديد التكلفة المستهدفة التي يمكن الإعتماد عليها لرفع كفاءة المنتجات الجديدة [2]، وتحدد من خلال تحديد العائد المستهدف (معدل الربح المستهدف) ثم سعر البيع المستهدف (السعر الذي يقابله المستهلك مقارنة مع أسعار المنافسين) [3]. وتعتبر هذه الطريقة دقيقة وموضوعية ، وتأخذ في الإعتبار كافة العوامل

(1) Everaert P. et.al., Characteristics of Target Costing: Theoretuical and Fiegl Study Prespectivem (Qualityiative Research in Accounting & Management,Vol. 3, No. 3, 2006), P.236.

(2) زينات محمد محرم ، **استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات الجديدة في ظروق البيئة الديناميكية المعاصرة** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد 1، 1995م) ، ص657.

(3) Takeyuki Tani, et.al., **Target Costing Management in Japanese Companies: Curtrent State of the Art**, (Management Accounting Research , Vol. 5, March, 1994), PP. 74 – 75.

المؤثرة على الأداء سواء كانت خارجية أم داخلية ، وتتميز بإمكانية الوصول إلى التكلفة المستهدفة مع الإحتفاظ بمستوى هامش الربح المستهدف [1].

**4/ الطريقة المتكاملة**

التوفيق بين طريقتي الإضافة التي تعتمد على الإمكانيات الحالية للشركة وطريقة الخصم التي تعتمد على مدخل السوق[2]، وتساهم في إيجاد المنافسة وطرح أفكار جديدة ناتجة عن عملية التفاوض التي يقوم بها كل فرد في الفريق المتفاوض وفقاً للخلفية الوظيفية المتراكمة لديه ، وفي حالة عدم التوصل إلى إجماع في الرأي فإن الإدارة العليا سوف تتخذ القرار النهائي للتكلفة المستهدفة ، وفي حالة قيام الإدارة العليا بتحديد التكلفة المستهدفة فإن التكلفة المستهدفة تفقد فعاليتها في تحفيز المصممين للوصول إليها، فإذا لم يقدر المصممون التكلفة المستهدفة التي حددتها الإدارة العليا ، فإن جهودهم للتوصل إليها سوف تأتي بأثر عكسي لما هو متوقع ، وبعد تحديد التكلفة المستهدفة يتم تخصيصها على مكونات المنتج للوصول إلى مستوى المواد الخام الذي يمكن تحديد أسعار الشراء لهذه البنود.

يتضح للدارس أن تحديد التكلفة المستهدفة يتم عن طرق ، تقدير التكلفة الكلية للمنتج لتوضيح أفضل تقدير مستقبلي للمنتج ، وتحديد التكلفة المسموح بها لتوضيح الأفكار المختلفة في تخفيض التكلفة الكلية المقدرة والتكلفة المسموح بها .

**ثالثاً: العوامل التي تؤثر على تحديد أسلوب التكلفة المستهدفة**

تتمثل العوامل التي تؤثر على تحديد التكلفة المستهدفة في [3]:

**1/ العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى السوق**

تتمثل العوامل التي تؤثر على أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى السوق في [4]:

**أ/ كثافة المنافسة :**

تؤثر على المنتجات المنافسة في تحديد التكلفة المستهدفة ، وعلى تحديد قيمة الحد الأدنى والحد الأعلى للعناصر التي تشكل مثلث البقاء للمنتج والمتمثلة في السعر ، الجودة ، والوظيفة التي لها دور في تحديد نمو الشركات [5]. إذ إن لكل منتج تبيعه الشركة قيمة مختلفة ترتبط بخصائص مثلث البقاء ، والمنتج الذي يتلاءم مع خصائص مثلث البقاء المقبول لدى العميل يكون لديه فرصة

---

(1) Dal-Ri, F.J., Alonson, C.D., **Modeling the Subjective in the Target Costing Processes**, (JHournal of Digital Accounting Research, Vol. 5, No. 10, 2005), P. 203.

(2)Sakurai. M. **Target Costing and How to Use it**, (Journal of Cosdt Management, Vol. 3, No. 2, 1989), P. 39.

(3) سالمي ياسين ، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف وإتخاذ القرار في المؤسسة – دراسة حالة** ، (الجزائر : جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2009م) ، ص ص 118 – 119.

(4) Selim Yuksel Pazarceviren, **Target Costing Based on the Activity –Basded Costing Method and A Modle Proposa**l, (Wuropean Scientific Journal, Vol. 4, Special Edition , Decmber 2013), P. 5.

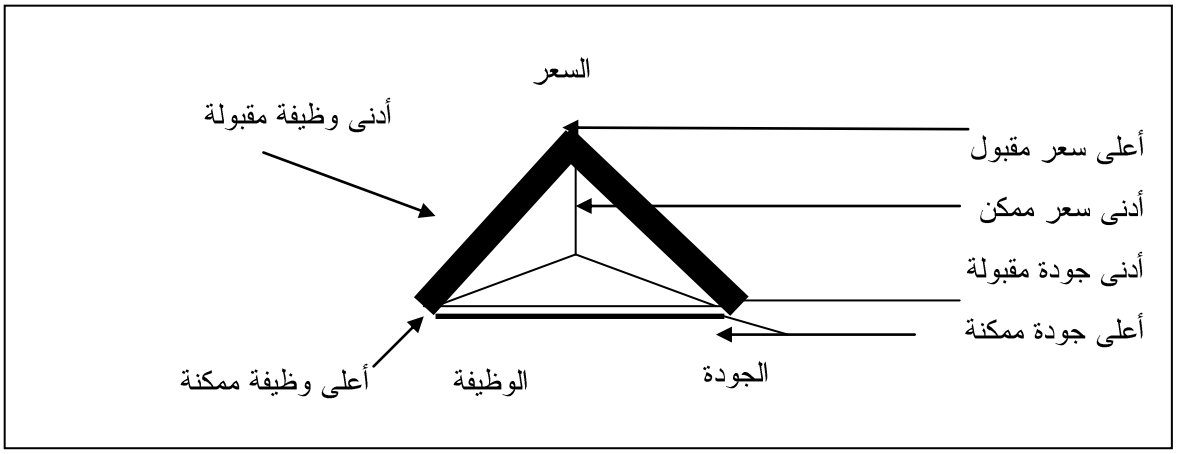
(5) Cooper Robin, **Slagmulder Regine, Fattors Infgluencing the Target costing Process**, (Lessons From Japanese Practice, February25, 1997), P.6.

للنجاح، لذلك لابد من تحديد منطقة البقاء لكل منتج والتي تتحدد بالفجوات الموجودة بين القيم العليا والقيم الدنيا للعناصر الثلاثة المكونة للمثلث، حيث يوافق أدنى مستوى مقبول للجودة والوظيفة أقل قيمة يقبلها العميل لكل منهما بغض النظر عن قيمة العنصرين الآخرين المكونين للمثلث . أما أعلى مستوى ممكن لهما فيمثل أعلى قيمة يمكن أن تحققها الشركة دون المساس بالعنصرين الآخرين ، ويختلف السعر عن العنصرين الآخرين في مثلث البقاء حيث أن الحد الأعلى المقبول له يحدد العملاء بينما تحدد الشركة أدنى سعر ممكن ، فكلما زادت كثافة المنافسة كلما كانت مناطق بقاء المنتجات أكثر ضيقاً ولا يصبح للشركة بديل سوى أن يكون لها ميزة في التكلفة ، الجودة والوظيفة لتتفادى إنتاج منتجات خارج مناطق بقاءها والحفاظ على إستمرارها ، ويؤدي تطبيق التكلفة المستهدفة إلى تحويل الضغط التنافسي الذي تواجهه الشركة إلى مصممي منتجاتها ومورديها وتقليص نسبة الخطأ ورفع إحتمال أن تكون المنتجات الجديدة داخل مناطق بقائها عند تقديمها [1].

والشكل رقم (1/3/1) يوضح منطقة البقاء للمنتج :

**شكل رقم (1/3/1)**

**منطقة البقاء للمنتج**




Source: Cooper R., **WhenLean Enterprises Collide, Competing Through Confrontation**, (Harvarf Business School Press, Boston, Massachusetts (USA), 1995), P.19.

يتضح للدارس من الشكل رقم (1/3/1) أن منطقة بقاء المنتج تتحدد بالفجوات الموجودة بين القيم الأعلى والقيم الأدنى لسعر ، والجودة ، والوظيفة ، حيث يوافق أدنى مستوى مقبول للجودة والوظيفة أقل قيمة يقبلها العميل لكل منهما بغض النظر عن السعر . أما أعلى مستوى ممكن لهما فيمثل أعلى قيمة يمكن أن تحققها الشركة دون المساس بالسعر ، ويختلف السعر عن الجودة والوظيفة ، في أن الحد الأعلى المقبول له يحدده العملاء بينما تحدد الشركة أدنى السعر ممكن .

(1) Cooper R., **WhenLean Enterprises Collide, Competing Through Confrononttation**, (Harvarf Business School Press, Boston, Massachusetts (USA), 1995), P.19.

**ب/ طبيعة العميل**

يتأثر إستخدام التكلفة المتسهدفة ببعض خصائص العميل مثل درجة وعيه، ومعدل تغير متطلباته أو ذوقه ودرجة إدراكه لمتطلباته المستقبلية المتعلقة بالمنتج ، وتحدد هذه الخصائص الفوائد التي تحققها الشركة من إستخدامها للتكلفة المستهدفة ، وتتمثل هذه الخصائص في [1]:

**i.درجة وعي العميل :**

تحدد مدى قدرة العملاء على إكتشاف الإختلافات بين سعر ، وجودة المنتجات المنافسة حيث أن العميل على درجة عالية بمعرفة المنتجات المتوفرة ويمكنه إكتشاف الإختلافات الصغيرة بينها وستكون له حرية التبديل بين الشركات لشراء المنتجات التي تشبع إحتياجاته بشكل أفضل ، وكلما كان العميل أكثر وعياً كلما أصبحت منطقة البقاء للمنتجات أكثر ضيقاً [2].

**ii.معدل تغير متطلبات العميل :**

يؤثر تغير متطلبات العميل على إستخدام التكلفة المستهدفة بتأثيره على هيكل منطقة بقاء المنتج بحيث يجعلها دائمة التغير مع مرور الوقت [3]. حيث يتوقع العميل الحصول على منتج عالي الجودة ومتميز في أداء الوظيفة بسعر منخفض ، وعندما تكون منطقة البقاء سريعة التغير ستواجه الشركة صعوبة في التنبؤ بموقع هذه المنطقة عند تقديم المنتج مما يجعل ضمان المنتج الجديد داخل هذه المنطقة أكثر صعوبة منه عندما يكون تغير منطقة البقاء بطيئاً [4]، وكلما زادت سرعة تغير منطقة البقاء كلما زادت فوائد تطبيق التكلفة المستهدفة .

**iii.مدى إدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية :**

كلما كانت درجة الإدراك لدى العملاء مرتفعة يصبح من المفيد الإعتماد على تفضيلات العميل لتحديد الوضعية المستقبلية لمنطقة البقاء وزيادة فوائد تطبيق التكلفة المستهدفة ، أما عندما يكون العملاء على معرفة ضئيلة بمتطلباتهم المستقبلية المتعلقة بالمنتج فإن الشركة التي تولي أهمية كبيرة للعملاء تواجه خطر تقديم منتجات فاشلة لأنها ستكون خارج مناطق بقائها ، ويوضح الشكل رقم (2/3/1) العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى السوق .

---

(1) Kwah Dliscole Ganye, Op.Cit., PP. 25 – 26.

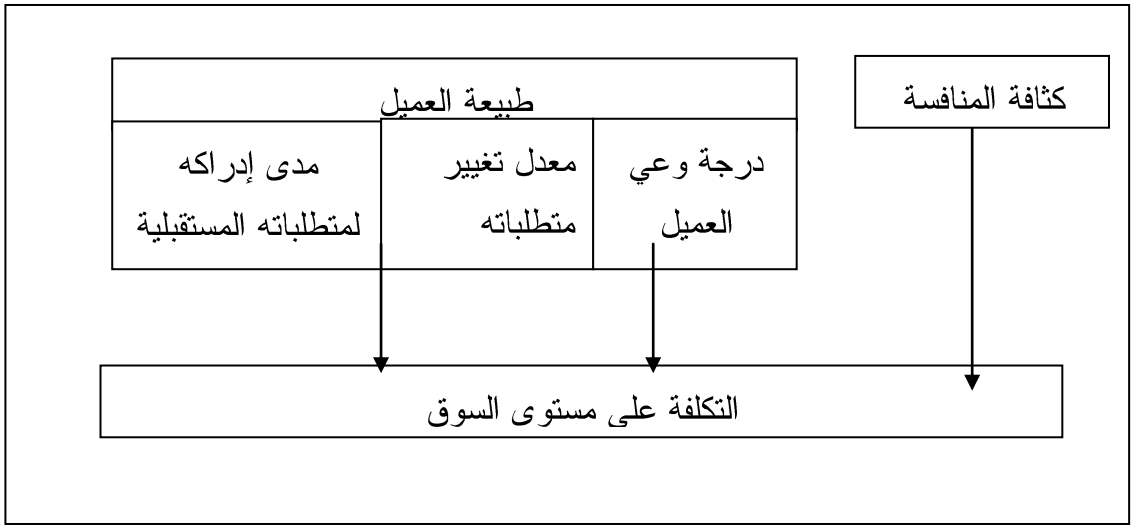
(2) Cooper Robin, **Slagrnulder Regine, Develop Proftable New Products With Target Costing**, (Salon Management Review, Vol. 40, No. 4, Summer, 1999), PP. 8 – 9.

(3) Ahmad Usman, et.al., **Is Target Costing Implemented in Autonobile Sector of Pakstan or Not**?, (The Journal of Commerce Vol. 6, No. 1, 2012), P.41.

(4) www.old.kfu.edu.sa/main/res/3032. Pdf. صالح عبد الرحمن وآخرون ، **مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد** .

**شكل رقم (2/3/1)**

**العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى السوق**




Source: Cooper Robin, Slagmulder. R. **Factors Infliuencing the Target Costing Process**, (Japanese Prective February 25, 1997), P. 25

يتضح للدارس من الشكل رقم (2/3/1) بأن العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على مستوى السوق يساعد على تحديد مدى الصعوبة التي يمكن مواجهتها لضمان نجاح المنتجات عند تقديمها وزيادة الأرباح الناتجة عن التكلفة المستهدفة ، تساعد على تحديد طبيعة ومدى المعلومات التي يتم جمعها عن العملاء والمافسين في الجزء الخاص بتحليل السوق من عملية تحديد التكلفة المستهدفة .

يستطيع الباحث إضافة العوامل التالية :

1. الفكرة : القيام ببحوث السوق لتقييم الوضع الحالي والمستقبلي المتوقع إلى حين تقديم المنتج المستهدف .
2. تحليل المنافسة التي تواجهها الشركة، ومستوى الأداء التكنولوجي المطلوب بما يتناسب مع التكلفة المستهدفة .

**2/ العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج**

تتمثل العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج في [1]:

أ. إستراتيجية المتنج : تعبتر الإستراتيجية التي تتبعها الشركة المحدد الأساسي لمقدار المجهود المبذول في تحديد التكلفة المستهدفة ، وتتمثل في [2]:

- عدد المنتجات في المخطط سواء تلك التي تؤدي إلى التميز الأفقي أو العمودي ، تؤثر على تطبيق التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج بأنه كلما زاد عدد المنتجات المختلفة التي تعرضها الشركة كلما زادت فوائد تطبيق التكلفة المستهدفة .

(1) زياد عودة العمايدة ، **العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية** (عمان :جامعة آل البيت ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007م) ، ص 16.

(2) فيحاء عبدالله ، حمد على، **تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة بإستخدام الهندسة العكسية – دراسة تطبيقية** (بغداد: جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، مجلة دراسات محاسبية والمالية ، مجلد8 ، العدد25 ، 2013م) ، ص255.

- تكرار تجديد تصميم المنتجات ، يحدد تكرار تقديم منتجات جديدة ، وكلما إرتفع معدل إدخال منتجات جديدة في السوق كلما زادت فوائد تطبيق التكلفة المستهدفة .
- درجة التجديد ، إذا كانت درجة التجديد منخفضة فإن فوائد تطبيق التكلفة المستهدفة ستكون أكبر نتيجة لتوفر معلومات تاريخية على منتجات الشركة التي يمكن الإعتماد عليها ، وكلما إرتفعت درجة التجديد قلت فوائد تطبيق التكلفة المستهدفة ، لعدم توفر معلومات تاريخية عن التكلفة بني على أساسها التنبؤ بالتكاليف المستقبلية ولا حتى معلومات تاريخية عن العملاء ، المنافسين والموردين [1].

ب. خصائص المنتج : تتمثل خصائص المنتج المؤثرة على التكلفة المستهدفة في[2]:

- درجة تعقيد المنتج ، تحدد مدى تعقيد تحديد التكلفة المستهدفة ، فبالنسبة فيما يخص المنتجات التي تتميز بالتعقيد تتطلب أساليب التكلفة المستهدفة أكثر تعقيداً.
- حجم الإستثمارات المبدئية ، الأموال المستهلكة في عملية البحث والتطوير ، الإستعداد للإنتاج والتقديم الفعلي للمنتج [3]. إذ أنه كلما إرتفع حجم هذه الإستثمارات كلما قل عدد المنتجات التي ترغب الشركة في تقديها لتتجنب المخاطرة ، لذلك فإن الشركات التي تنتج منتجات ذات إستثمارات مرتفعة تكون لها أصنافاً محدودة من المنتجات المصممة بدقة لتلبي إحتياجات السوق، وفي ظل هذه الظروف تكون لهذه التكلفة المستهدفة فوائدة مرتفعة نسبة لإرتفاع إحتمال نجاح المنتج [4].
- المدة اللازمة لتطوير المنتج ، الفترة الممتدة من تصميم المنتج إلى فترة السماح بإنتاجه او الزمن الذي ياخذه تطوير المنتج الجديد ، حيث تساعده على تحديد نسبة فشل المنتج عند تقديمه ، فكلما طالت فترة التصميم زاد إحتمال تغير ظروف السوق التي فرضت وجود هذا التصميم وزيادة نسبة فشله عند تقديمه وبالتالي ترتفع فوائد تطبيق التكلفة مستهدفة بصورة أكبر وتتفاعل مع وظيفة التسويق [5]، ويوضح الشكل رقم (3/3/1) العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج :

---

(1) Cooper Robin, Slagmulder Regin, **Target Costing For New Product Development: Component Level Target**, (Journal of Cost Management, Vol. 16, No. 3, Sep./Oct. 2002), P.36.

(1) أسماء عوض محمد ، **إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة فى تخفيض تكلفة الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية – دراسة نظرية تطبيقية** ، (بور سعيد: جامعة قناة السويس ، كلية التجارة مجلة البحوث المالية والتجارة ، العدد1 ،يناير 2008)، ص 363.

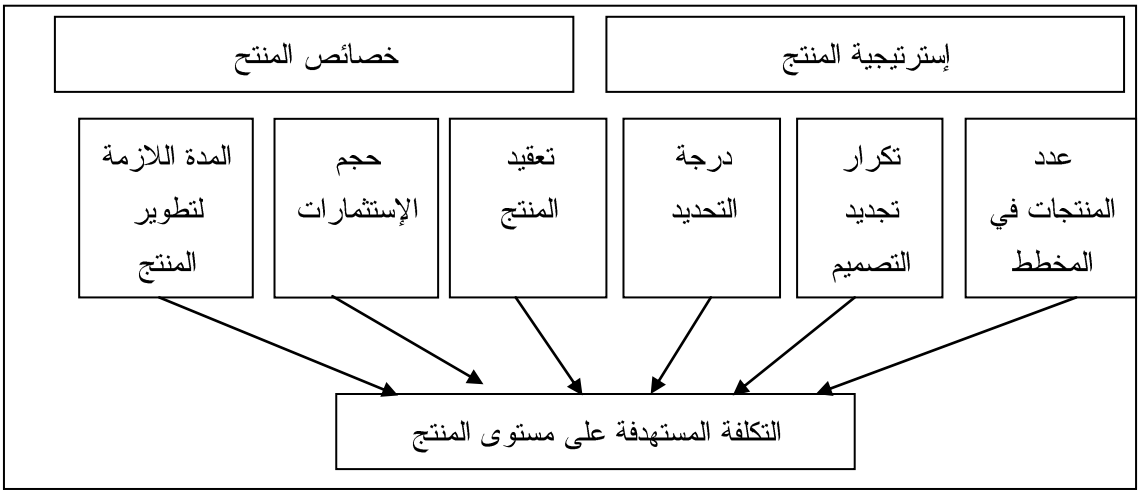
(3) د.ناصر نورالدين عبداللطيف ، **دراسات حديثة في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية** ، (الإسكندرية : دار الجامعية للنشر والتوزيع ،2014م) ، ص360

(4) محمد حسن الحداد ، **مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة فى قطاع غزة – دراسة ميدانية** ،(عزة: الجامعة الإسلامية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م)، ص31.

(5) Cooper Robin, Slagmulder Regine, **Op. Cit** , PP.13 -14.

**شكل رقم (3/3/1)**

**العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج**




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

يتضح من الشكل رقم (3/3/1) إن العوامل التي تؤثر في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج تتمثل في ، إستراتيجية المنتج وخصائصه حيث تساعد هذه العوامل على تحديد طبيعة وحجم المعلومات التي يتم جمعها حول إتجاهات التكلفة التاريخية ومتطلبات العملاء.

يستنتج الباحث من العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج بأنها :

1. عوامل تقنية توضح الشكل التقني للمنتج وتعريفه بشكل تفصيلي بغرض تحديد خيارات التصميم .
2. عوامل وظيفية يتم من خلالها تطوير المنتج والعمليات بضمان تحقيق التصنيع والنوعية والتكلفة المستهدفة في الوقت المحدد لها والتي تكون مواكبة لتطورات التكنولوجية .

**العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج :**

تتمثل العوامل المؤثرة في اسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج في الآتي [1]:

**أ/ درجة التكامل الأفقي مع المورد** ، تزداد درجة التكامل الأفقي مع الموردين في الشركات التي تعمل بنظم الإنتاج المرن التي تعتمد على مدخلات عملية الإنتاج من مصادر خارجية [2]، ومع زيادة الإعتماد على موردين خارجيين تزداد أهمية تحديد التكلفة المستهدفة لأجزاء ومكونات المنتج، وذلك للآتي [3]:

---

(1) عباس نوار كحيط ، **تكامل تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر وإنعكاسهما في إستراتيجيات التنافس للوحدات الاقتصادية – دراسة ميدانية** ، (بغداد : الجامعة المستنصرية، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2007م) ، ص22 .

(2) Hergeth, H.j, **Target Costing In the Textile Complex**, (Jounal of Textile and Apparel Technology and Management , Vol.2, Lssue 4 , 2002), P.10.

(3) تهاني محمود النشار، **إستخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف** ، (الإسكندرية : جامعة الإسكندرية، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد1، 1996م)، ص403.

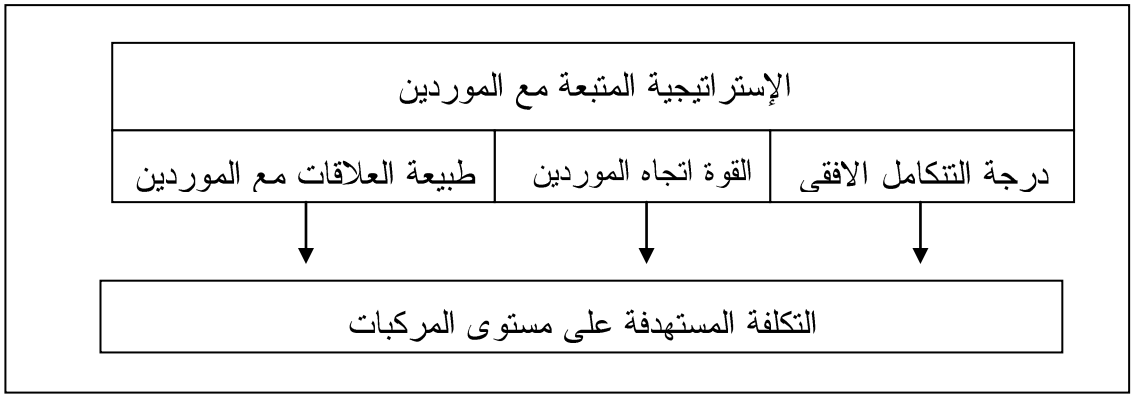
1. تحديد التكلفة المستهدفة لكل جزء من مكونات المنتج يؤدي إلى تحقيق وفورات في التكاليف والضغط على الموردين لتخفيض أسعارها .
2. تطبيق التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج يشجع على الإبتكار والتعاون في عملية تصميم المنتج [1].

**ب/ قوة التأثير على الموردين الأساسيين** ، عندما ترتفع قوة تأثير الشركة في علاقتها مع المورد يزداد الجهد الذي يتم بذله لتحديد التكلفة المستهدفة لأجزاء المنتج التي سيتم شرائها من الموردين ، وفي حالة ضعف التأثير على الموردين فإنهم لن يقبلوا بالأسعار التي تحددها الشركة بإستخدام التكلفة المستهدفة ، ولكما زادت قوة تأثير الشركة على مورديها كلما أمكنها تحقيق فوائد أكبر من تطبيق التكلفة المستهدفة [2].

**ج/ طبيعة العلاقة مع الموردين** ، كلما كانت علاقات الموردين أكثر تعاوناً كلما كانت التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات تكمن في قوة التعاون بينهما وأن العلاقات التعاونية تمكن مصممي المنتج والموردين من جمع خبراتهم لإيجاد حلول لرفع الجودة والوظيفة أو تخفيض التكاليف من خلال اللقاءات المشتركة ويوضح الشكل رقم (4/3/1) العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات :

**شكل رقم (4/3/1)**

**العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات**




Source: Cooper Robin Slagmulder . R, ActorS Process ,( Japanese Practice February Slagmulder . R, **ActorS Influencing the Target Costing Process** ,( Japanese Practice February 25,1997,) p.28.

يتضح للدارس من الشكل رقم (4/3/1) ان العوامل المؤثرة في اسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات تتمثل في الأسعار التي ترغب الشركة في دفعها مقابل الحصول على مكونات المنتج من أطراف خارجية ، ويتم في هذا المستوى تكوين هياكل المنتج وتحديد تكاليف النماذج

(1) تهاني محمزد النشار ، **إستخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف** ، (الإسكندرية : جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد 1، 1996م) ، ص 403.

(2) د. احمد محمد زامل ، **نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة** ، (بنها : جامعة بنها ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، المجلد 44، العدد 1 ، مارس 1999م) ، ص 348.

وأسعار الشراء للأجزاء الخارجية ، وتتأثر هذه التكاليف بالإستراتيجية التي تتبعها الشركة مع مورديها والتي تتمثل في درجة التكامل الأفقي ، القوة إتجاه الموردين ، وطبيعة العلاقات مع الموردين .

يستنتج الدارس من العوامل المؤثرة في اسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات بأنها :

1. تبدأ بتكوين هيكل المنتج وتحديد التكلفة النماذج وأسعار الشراء .
2. إعتماد التصميم والتحقق من أن المنتج ينتج بكميات كبيرة وبكفاءة ويحقق خفض في التكاليف ، فترة التنفيذ التي يكون المنتج في نهايتها جاهزاً للتقديم ويحقق أهداف التكلفة .

يستطيع الدارس إضافة العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة التالية :

1. التكلفة على أساس السعر ، المقارنة مع تكلفة المنتج المماثل لدى المنافسين ، ودراسة قدرة السوق على تحمل السعر المقترح لتحديد التكلفة المستهدفة .
2. التكلفة على أساس تقديرات المكونات ، بناء على دراسة عناصر ومكونات التكلفة وتحديد هامش الربح وفق الأسعار المتاحة .
3. التكلفة على أساس القيمة ، تحديد سعر البيع على أساس توقعات الشركة بما يدفعه العميل مقابل القيمة التي يوفرها ويحققها المنتج للعميل .

**رابعاً : صعوبات تحديد أسلوب التكلفة المستهدفة :**

تتمثل صعوبات تحديد التكلفة المستهدفة في الأتي[1]:

1. حذف بعض أو جزء من تكلفة المنتج ، حذف بعض التكاليف عند تحديد تكلفة المنتج يؤدي إلى عدم دقة إحتساب تكاليف المنتجات بصورة سليمة وصحيحة[2].
2. إستخدام طرقاً غير ملائمة لتخصيص التكاليف غير المباشرة وتحمليها على المنتجات ، يؤدي إلى صعوبة تتبع التكاليف وربطها بالمنتجات بصورة مباشرة وإعتبارها تكاليف غير مباشرة تضاف إلى التكلفة غير المباشرة فالتكاليف التي يمكن ربطها بصورة مباشرة بمنتج معين من منتجات الشركة ينبغي أن لا يتم تحميلها على منتجات أخرى ، بل ينبغي تحميلها مباشرة على المنتج المسبب لها، وعدم إستخدام أسس غير مناسبة لتخصيصها وتوزيعها على المنتجات ، لعدم وجود علاقة أو رابطة سببية حقيقية وبشكل متكرر بين التكاليف المحملة على المنتجات وأساس التخصيص والتوزيع المستخدم .
3. إستخدام أساس تحميل للتكاليف غير ملائمة يتجاهل الإستهلاك الفعلي من الموارد وينتج عنه تكلفة غير مناسبة للمنتج .

---

(1) Garrison, R. H, et al, **Managerial Accounting**, 14th Ed, (McGraw – Hill Companies Inc, 2010), PP. 520-521.

(2) Meyssonner Francois, **The Target Costing : Un Etat De L, Art,** (Dins Finance Control Strategy ,Volume 4 , No 4, December ), P.113.

4. تحميل تكلفة المركز الرئيسي للشركة على الأنشطة أو المنتجات بصورة غير مناسبة يجعلها غير مربحة ، وإستبعاد المنتج بناء على ذلك يؤدي إلى تخفيض الأرباح الكلية وصعوبة تغطية التكاليف .
5. صعوبة التنبؤ بالمنافسين المحتملين في المستقبل والمنافسين الحاليين [1].

يستطيع الدارس إضافة الصعوبات التالية :

1. ليس لها قواعد محددة ، فهي أداة عملية تعتمد على التجارب السابقة .
2. الجزء الأكبر من التكلفة يتم تحديده في مرحلة التصميم حيث يتعذر بعد ذلك التعديل أو التغيير دون إعادة تصميم المنتج أو تعديله .
3. صعوبة الإستمرار والمحافظة على خطة التكلفة المستهدفة في إطار التطور التكنولوجي والمنافسة المتزايدة .
4. صعوبة توافر المعلومات التفصيلية عن تكلفة المنتجات .

**خامساً : تقويم أسلوب التكلفة المستهدفة :**

للتكلفة المستهدفة مزايا وعيوب تتمثل في [2]:

**1/ مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة :**

تتمثل مزايا اسلوب التكلفة المستهدفة في[3]:

أ. تعمل على تقسيم تكلفة المنتج إلى عدة عناصر حسب وظائف المنتج ، مما قد يؤدي إلى حذف بعض الوظائف التي لا يرغبها العميل .
ب. تمكن من نقل الإهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف خارجية مثل الموردين والعملاء[4].
ج. مشاركة العملاء والموردين لتصميم المنتج الصحيح ومعرفة ما يتوقعه العملاء والمستهلكون من المنتج الخاص بالشركة أو من المنتجات المنافسة والبديلة [5].
د. يؤدي إتباع التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكن تحمله وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات أو الخدمات محققة للربح[6].

---

(1) د. علي جابر صالح ، **العوامل المؤثرة على تخفيض تكلفة المنتجات الجديدة** ، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ، المجلد 35، العدد 1، 2013م) ، ص ص 260 – 261 .

(2) هلال عبد الفتاح السيد ، **تقييم الممارسات العملية في مجال إدارة التكلفة في ضوء مدخل التكلفة المستهدفة – دراسة تطبيقية** ، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2001م) ، ص 15.

(3) Bird, R.E. Albano, **Target Costing: Market Based Product Definition**, (mercel –Dekker Pubishing ,2003), PP.112-113 .

(4) Lisa M Ellram, **The Implementation of Target in the United States – Theory Versus Practice**, (Journal of Supply Chain Managemaet , Winter2006 ,Vol.42 ) p.11.

(5) د. محمد عبد السميع ، د. احمد عطية ، **الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية** ، (عمان : دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، 2010م) ، ص 80.

(6) محمد عماد صلاح ، **التكلفة المستهدفة** ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2008م) ، ص 14.

ه. تحفيز الإتصال بين الأقام ويساعد على تخفيض التكاليف في مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها في حالة قصر دورة حياة المنتج .

و. التعريف بالمنتجات والخدمات للعملاء الذين يرغبون بشراء المنتجات وفق الأسعار المخططة وتحقيق هدف الحصول على حصة في السوق وتحسين الإيرادات والأرباح المتوقعة [1].

ز. تأخذ العوامل الخارجية في الإعتبار عند تصميم وتطوير المنتجات مما يجعلها أكثر نجاحاً مقارنة بالطرق التقليدية [2].

ح. يساعد تطبيق التكلفة المستهدفة في التحسينات الداخلية من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة .

ط. تحقيق الأهداف الإستراتيجية للإدارة العليا والحفاظ على الوضع التنافسي في الأجل الطويل وتحقيق أرباح مقبولة في ظل التغيير المستمر في كل من أذواق العملاء والظروف التكنولوجية والاقتصادية السائدة [3].

ي. تساعد على توجيه العاملين وتساعد على التصميم لغرض التصنيع [4].

ك. إدراك الإدارة بضرورة التكلفة المستهدفة والعمل على الإبتكار والإبداع ، تقديم منتجات جديدة والإلتزام بالتحسين المستمر [5].

ل. تتميز بالبساطة والسهولة وتتفادى التعاقدات الخاصة بتخصيص التكلفة [6].

م. وجود حافز على البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي وتقديم منتجات أو خدمات جديدة إلى السوق بتكلفة إقتصادية [7].

ن. تساعد على تامين مستوى تنافسي للشركة مع الشركات المنافسة وإيجاد فرص بيع المحافظة على حصة سوقية مرضية .

يستطيع الدارس إضافة المزايا التالية :

أ. تصميم منتجات وإنتاجها بتكلفة منخفضة وتسعيرها بصورة تنافسية لتحقيق مركز تنافسي مستدام في السوق والمحافظة عليه .

---

(1) زعرور نعيمة ، **أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة** ، (الجزائر : جامعة محمد خيضر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2015م) ، ص 115.

(2) Edward Limited, **Performance Management , Fundametals Level – Skills Module**, (Paper F5 , December 2007 Answers) ,p.11.

(3) سامي محمد أحمد ، **مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية – دراسة تحليلية**، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ، العدد 1 ، يناير 2014م) ، ص 23 .

(4) Mores , Wayne . Davis et al., **Management Accounting A Strategic**, (Thom& Son Learning , USA, 2003), P.374.

(5) Farideh Farajil, Ameneh Reiszadeh, **The Activity Based Costing and Target Costing as Modern Techniques in Determination of Product Cost**, (International Research Journal of Applied and Basic Sciences , ISSN 838,Vol,6 ,2013), P.368.

(6) Mahdi Naqdi Bahar, Co**nceptual Framework For Launching Target Costing In Automotive Industry**, (Internaional Journal of Research In It& Management Vol.2 , Issus 6, 2012), P.23.

(7) د. فؤاد احمد محمد ، **مدخل متكامل لادارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية** ، (الرياض : جامعة الملك سعود ، ندوة بعنوان سبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، 18 – 19 مايو 2010م) ، ص 16.

ب. تمكن العملاء من الدفع لشراء منتجات الشركة ، والعمل على تخفيض دورة تطوير المنتج التي تؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتجات ، والعمل على ترابط الأقسام الداخلية للشركة .

ج. تمكن من تحسين جودة المنتج لتركيزها على تصميم وتطوير المنتج بعناية ، ودراسة الفرص الصناعية في إتخاذ الإجراءات المناسبة بشأنها في مرحلة التصميم.

د. معرفة ما يتوقعه ويفضله الزبائن من منتجات الشركات الأخرى يؤدي إلى تحسين جودة المنتج.

ه. تزود الإدارة بالتقنيات التحليلية لتطوير المنتجات الجديدة وتحقيق الأهداف الإستراتيجية المتعلقة بتخفيض التكاليف .

و. زياد رضا العملاء لتركيز تصميم المنتجات على قيمهم واشباع رغباتهم ومقابلة تفضيلاتهم.

ز. تقليل الزمن الإجمالي لتطوير المنتجات عن طريق التعاون والتنسيق المشتركين بين مسئولي التصميم والإنتاج والتسويق .

ح. تساعد على تحقيق الوفورات التكاليفية عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالشركة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء بحيث يتم إنتاج المنتج بافضل توليفة ممكنة من الأنشطة .

**2/ عيوب أسلوب التكلفة المستهدفة :**

تتمثل عيوب اسلوب التكلفة المستهدفة في [1]:

أ. وجود صراع بين الأطراف المسئولة عن تحديد التكلفة المستهدفة ، فالضغوط التي تمارسها الشركة على الموردين للإلتزام بالخطة من أجل تخفيض التكاليف يؤدي إلى فشل الموردين في الوفاء بإلتزاماتهم ، وشعور فريق المهندسين بعدم العدالة بسبب الضغوط المفروضة عليهم نتيجة إلتزامهم بتخفيض تكاليف الإنتاج.

ب. العاملين في الشركات التي تطبيق التكلفة المستهدفة يعانون من الإرهاق لشعورهم المستمر بالضغط عليهم لتحقيق التكلفة المستهدفة ، وعندما يصعب تحقيق التكلفة المستهدفة تبدأ مشكلة الاحباط من قبل العاملين والتعارض بين الأقسام المختلفة[2].

ج. زيادة الوقت المستنفد في عملية التطوير والتحسين ، بسبب دورات القيمة الهندسية لخفض التكاليف ، يؤدي إلى تأخير ظهور أو عرض المنتج الجديد في الأسواق[3].

---

(1) Kapian , Robert S , et al ., **Management Accounting** ,(New Jersey: prentice Hall International Inc ,1997), P.616.

(2) د. علي جابر صالح ، **العوامل المؤثرة على خفض تكلفة المنتجات الجديدة** ، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ، المجلد 35، العدد 21، 2013م) ، ص ص 261 – 262.

(3) جمال سعد السيد ، **مشاكل تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة ودور أسلوب القياس المرجعي في تحقيق إستراتيجية الريادة التكاليفية** ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، بني سويف ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد 1 ، مارس 2004م) ، ص ص 276 – 277 .

د. وجود تعارض تنظيمي يؤدي إلى صعوبة تخصيص الأجزاء . وقد ينشأ هذا التعارض بسبب شعور مهندسي التصميم أنهم تحت ضغوط مستمرة بينما أقسام أخرى في الشركة لا تقع تحت هذه الضغوط .

ه. ضعف قدرة إدارة الشركة على التنبؤ بسعر السوق ، الذي يعتبر بداية لتحديد التكلفة المستهدفة، صعوبة تحديد مواصفات المنتجات المنافسة وخصائصها [1].

و. ربط و تطبيق التكلفة المستهدفة بتحقيق أرباح عالية ، فقد تحقق الشركة أرباحاً تكون هناك علاقة إيجابية بين التكلفة المستهدفة ومستوى الأرباح ، ولكن إذا حققت خسائر غالباً ما ترحب الإدارة بأية طريقة أخرى لتخفيض التكاليف .

ز. تتطلب التكلفة المستهدفة العديد من التغيرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة ، فيحتاج تطبيقها إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج وهي تكاليف إختبارية، يصعب إدخالها في تحديد التكلفة المستهدفة ، لعدم وجود علاقة بين المدخلات والمخرجات [2].

ح. صعوبة تطبيق التكلفة المستهدفة في بعض الصناعات ، مثل صناعة الأدوية حيث تكون المكونات مرتبطة بعوامل طبية وقانونية [3].

ط. عدم وجود إطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق الأساليب الحديثة لخفض التكلفة في إطار المحافظة على مستوى التحديد الدقيق للعناصر الأساسية لتطبيق التكلفة المستهدفة وأسعار البيع والأرباح والتكلفة المستهدفة نتيجة لعدم توافر قواعد البيانات الملائمة [4].

ي. عدم وضوح كيفية تخصيص التخفيض المستهدف في تقديرات التكلفة الحالية أو المتوقعة لعمليات الشركة لتتساوى مع التكلفة المستهدفة [5].

يستطيع الدارس إضافة العيوب التالية :

أ. تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة وأن تكون فترات تطوير المنتج قصيرة وهذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل .

ب. إلتزام الإدارة بنظام عمل الشركة والإجراءات الروتينية وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية ومحاربة التغير وعدم تحمل المسئولية .

---

(1) مشتاق كامل فرج ، **إستخدام تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية في ترشيد قرارات التسعير** ، (بغداد : جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2004م) ، ص 69.

(2) أحمد زامل ، **نحو اطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة** ، (بنها : جامعة بنها ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد 1، 2007م) ، ص 167 .

(3) Tom Albright, Marco Lam, **Managerial Accounting and Continuous Improvement Inintives A Retrospective Framework**, (Journal of Managerial Issues, Vol . 18, lss . 2 , Summer 2006), P. 157.

(4) د. سالم عبد الله ، محمد حسن ، **مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية – دراسة ميدانية** ، (غزة : الجامعة الإسلامية ، كلية التجارة ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإقتصادية والإدارية المجلد 20، العدد 2، يونيو 2012م) ، ص 307 .

(5) NHS, **The Chartered Institute of Management Accounting Discussion Paper: Target Costing in the NHS,** (London : SWIP ,2005), P.5.

ج. تحديد التكلفة المستهدفة فناً أكثر منه علماً وبالتالي تحديد التكلفة المستهدفة يصعب الوصول إليها يؤدي إلى عدم رضا العاملين ، تحديد التكلفة المستهدفة سهلة التحقيق فلا يحفزهم على التحسين المستمر للأداء .

د. التقلبات السوقية، وترتبط التكلفة المستهدفة بالسوق الذي تعمل الشركة فيـــه ، وحـــدوث أي تقلبات سوقية سريعة تؤدي إلى فشل التكلفة المستهدفة في تحقيق رغبات المستهلك .

# الفصل الثانـي

# الإطار النظري لأسلوب المحاسبة عن الإنجاز

**المبحث الأول: مفهوم وأهداف نظرية القيود وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز**

**المبحث الثاني: مقومات المبادئ العلمية التي تحكم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز**

**المبحث الثالث: إستخدامات ومميزات وعيوب أسلوب المحاسبة عن الإنجاز**

# المبحث الأول

# مفهوم وأهداف نظرية القيود وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز

**أولاً : لإطار العام لنظرية القيود :**

شهدت بيئة التصنيع في الفترة الاخيرة تطوراً ملحوظاً وجذرياً في أساليب وتكنولوجيا الإنتاج وزيادة درجة المرونة وتحسين إمكانية التنسيق بين وحدات النظام الإنتاجي ، بالإضافة إلى التغيير الشكل ونمط المنافسة ، الأمر الذي إستلزم معه ضرورة تطوير وتحديث بعض الفلسفات والإستراتيجيات التشغيلية لما لها من أهمية قصوى وتأثير مباشر في قدرة النظام الإنتاجي على تلبية إحتياجات وطلبات العملاء المحددة خصوصاً ما يتعلق منها بموعد التسليم ، وكذلك التأثير الفعال على كفاءة إستغلال الموارد المتاحة ، ومن ثم تعظيم ربحية الشركة وقدرتها على المنافسة والإستمرار .

تعد نظرية القيود إحدى هذه الفلسفات المتعلقة بعمليات التشغيل والتي تركز على تعظيم الربحية من خلال التأكيد على ضرورة الإستخدام الكفء الفعال للموارد أو الموارد المقيدة أو المتحكمة في تدفق الإنتاج ، ومن ثم في الإنتاجية الكلية للشركة ، ومع التركيز بالدرجة الأولى على المنتجات التي تعطي أكبر هامش إنجاز للوحدة في المورد المقيد [1].

في ظل الاقتصاديات السابقة التي كانت فيها المنافسة قليلة جداً لم يكن لدى المنافسين أي مشكلة في تحديد التدفقات النقدية حيث كانوا يفرضون السعر بدون التفكير أو القلق بشأن التكاليف ، أما مع زيادة حدة المنافسة وظهور البدائل المتعددة بدات مشكلة تخفيض التكاليف مع مراعاة أهداف الوحدة الاقتصادية في تحقيق الربح المطلوب والجودة المطلوبة فتم تطوير تقنيات كلفوية من شأنها تعظيم الربحية معتبرة أنه الهدف الأساسي[2].

وكان ذلك الدافع الرئيسي وراء إهتمام العديد من الباحثين على المستوى الأكاديمي والمهني بدراسة وتحليل هذه النظرية ومدى إمكانية تطبيقها ، ومن ثم إنبثق عنها كمدخل المحاسبة عن الإنجاز (Throughput Accounting) (TA) وإعتمد كأحد مداخل تطوير نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية لمساعدة الشركات على تحقيق العديد من الأهداف مثل تخفيض زمن التصنيع وتحسين جودة المنتجات وزيادة الربحية إلى غير ذلك من الأهداف التشغيلية والإستراتيجية التي تسعى إليها الشركات الصناعية.

---

(1) د. زايد سالم أبو شناف ، **تقييم فعالية المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتحديد التكلفة في بيئة الموارد المقيدة** ، (القاهرة: جامعة الإسكندرية ، مجلة التجارة والبحوث العلمية ، العدد 1 ، 2001م) ، 215.

(2) زحل شاكر سلوم ، **التكامل بين المحاسبة عن الانجاز ونظرية القيود في تحديد التكاليف لترشيد القرارات التشغيلية** ، (بغداد: جامعة بغداد ، كلية الإدارة ، 2013م) ، ص 17 .

**ثانياً : نشأة نظرية القيود :**

أجمعت العديد من الدراسات على أن ظهور نظرية القيود بفكرتها الأولية كانت على يد العالم الفيزيائي (Eliyahum M. Gladrattys) [1].

في منتصف السبعينات وذلك عندما لاحظ في مصنع (Alex Rogo) لبناء حظائر الدواجن إعتماد الإدارة على محاسبة التكاليف التقليدية في إعداد تقارير تقييم الأداء بالإستناد إلى تجميع التكاليف وقياس إنحراف التكاليف المعيارية لينتج عن ذلك مشاكل هددت بإغلاق هذا المصنع ، ولمواجهة هذه المشاكل إبتكر Coldratt نظاماً جديداً يجمع بين مزايا نظامي الإنتاج في الوقت المحدد(MRP & JIT)[2]، من خلال إعتماد فلسفة مشابهة لفلسفة (JIT) عرفت بتكنولوجيا الإنتاج الأمثل (OPT) [3]، مفترضاً أن الهدف الأساسي لأي شركة هو تحقيق الربح ، كما قام بإعداد برنامج كمبيوتر خاص باسم (OPT) أتاح الفرصة لزيادة كبيرة في إنتاج حظائر الدواجن دون زيادة نفقات التشغيل ومن ثم طرحها في الأسواق ، ولكنه لم يحظ بالنجاح عندما تم تركيبه في الشركات بسبب أن العمليات غير ثابتة ولا يمكن التنبؤ بها ، وكذلك لتعارضه مع بعض أهداف إداراتها العليا كالمقاولات غير الممكنة في تحقيق التكاليف .

لتسويق برنامج (OPT) قام (Golaratt & Cpt) في العام 1984م بإصدار كتابهما (The Coal) الذي أرسيا فيه قواعد نظرية القيود من خلال ملاحظتهما للواقع العملي وذلك بتتبع أفكار وأنشطة نفس المصنع (Alex Rogo) لأجل تحسين الأداء فيه وإنقاذه من الإفلاس والغلق، وعندما ظهرت بعض الصعوبات في تنفيذ مفاهيم هذه التقنية في التطبيق العملي قام (Coldratt & Fox) في العام 1986م بإصدار كتاب جديد (The Rogo) وإستعرضا فيه نظاماً منطقياً لتدفق المواد من خلال تحقيق التوافق الزمني بين سرعة الموارد المقيدة والمخزون[4]. وأوضحا أن الإختناق في العنصر المتحكم في عملية جدولة الإنتاج ، وفي 1990م وضع (Coldratt) في كتابه (The Haystock Syndroye) إطاراً فلسفياً لنظرية القيود بني على خمس خطوات أساسية لإجراء تحسينات مستمرة في النشاط في ضو قيوده [5].

---

(1) عالم في مجال الطبيعيات ومحترف في مجال الإستشارات الإدارية الخاصة بتصميم نظم جدولة الإنتاج يعد أول من وضع نظرية القيود في إطارها التنظيمي والنظرية . محمد سيد محمد ، **إطار مقترح لتحقيق التكامل بين فلسفة التوقيت المنضبط JIT ونظرية القيود TOC لأغراض خفض التكلفة وتحسين الإنتاج** ، (سوهاج : جامعة سوهاج ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد 22 ، العدد 2، 2008م) ، ص 8 .

(2) Hansen Don R, Mowen Manynne M. **Cornerston of Cost Accounting**, Edition, South Western A Part of Congage Learning, India , 2013, P.27.

(3) Horngren, Charles T., et.al,**, Cost Accounting**, Edition, Pearson Education Limited , USA, 2012, P. 733.

(4) أسامة محمد جعفر الاسترابادي ، **تحسين عملية منح الإئتمان المصرفي بإستخدام بعض أدوات إدارة الجودة الشاملة ونظرية القيود** ، (بغداد : جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2009م) ، ص5.

(5) طارق محمد محمد نور الفرجاني ، **إطار مقترح لتكامل نظرية القيود وأسلوب (Sigma 6) لتحقيق متطلبات الإدارة الإستراتيجية** ، (الإسماعيلية : جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ، 2012م) ، ص 7 .

**ثالثاً : التطور التاريخي لنظرية القيود :**

ينقسم التطور التاريخي لنظرية القيود إلى ثلاث مراحل متداخلة ، حيث تبدأ كل مرحلة قبل نهاية المرحلة السابقة كما يلي :

**المرحلة الاولى : مرحلة التخطيط وجدولة الإنتاج :**

تنحصر هذه المرحلة في الفترة ما بين الأعوام (1975م – 1985م) حيث كان التركيز على إدارة الإختناقات من خلال تعظيم إستخدام الالآت التي تعاني من إختناقات (الالآت ذات الطاقة الأقل) [1].

**المرحلة الثانية : مرحلة عالم الإنجاز :**

تنحصر هذه المرحلة في الفترة ما بين الأعوام (1983م – 1991م) حيث حدث خلالها تطورات على نظرية القيود لمواجهة الإحتياجات الإدارية من المعلومات اللازمة لتدعيم عمليات التحسين المستمر ، إذ لم تعد للمحاسبة الإدارية التقليدية القدرة على توفير المعلومات الملائمة عند تطبيق هذه النظرية بسبب أن نظام التكاليف التقليدي لا يدعم عملية التحسين كونه يرتب الأولويات وفقاً لتخفيض نفقات التشغيل ثم زيادة الإنجاز وأخيراً تخفيض المخزون وهو ما يتعارض مع هدف الشركة في تحقيق الأموال ، لأن تخفيض نفقات التشغيل كأولوية أولى لا يحقق هذا الهدف ، لذا يتوجب أن تكون الأولوية هي زيادة الإنجاز من خلال المبيعات أي يجب إعادة ترتيب الأولويات بحيث تتضمن زيادة الإنجاز ثم تخفيض المخزون ومن ثم تخفيض نفقات التشغيل [2].

**المرحلة الثالثة : عمليات التفكير أو التأمل :**

بعد العام 1991م ركز (Coldratt) في تفكيره على حل مشاكل القيود التي تقع خارج الشركة من خلال وضع إطار عام لخطوات حل المشاكل بصفة عامة والمشاكل الإدارية فيها بصفة خاصة ، وقد إتضح ذلك في كتابه (It is not luck) في العام 1994م الذي قدم فيه عمليات التحسين المستمر التي تعتمد في تطويرها لأي شيء على ثلاثة أسئلة رئيسية أجاب عنها من خلال تقديمه لمنظومته الآلية التحسين المستمر وذلك بإبتكار مجموعة من الأساليب يتناسب كل منها مع كل سؤال[3].

**رابعاً : مفهوم نظرية القيود :**

تعد نظرية القيود أداة من أدوات التكلفة التي تدعم التحسينات المستمرة في العمليات الإنتاجية ، كما تعد بعداً إدارياً جديداً يهدف إلى تعظيم الأرباح في الأجل القصير من خلال إدارة نقاط الإختناق ،

---

(1) هبة الله محمود يوسف الكاشف ، **أثر تطبيق نظرية القيود وأسلوب التحليل الحدي في توفير المعلومات الملائمة لإتخاذ قرارات المزج الإنتاجي الأمثل** ، (الإسماعيلية : جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2011م)، ص 85.

(2) سعد حاتم سعيد إبراهيم ، **إستخدامات نظرية القيود في مجال المحاسبة الإدارية لأغراض التقيم وترشيد القرارات التشغيلية،** (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، 2009م) ، ص 45 .

(3) Umble M., et.al., **Implementing Theory of Constrains in A Tradtional Japanese Manufacturing Encironment, the Cost of Hitachi Tool Engineering**, International Journal of Production Research, Vol.1 2006, P. 1864.

أو الموارد التي تمثل قيوداً على الشركة ، فتعمل وفق هدف رئيسي يقوم على تحديد تلك القيود التي تمنع من تحقيق المستوى المطلوب من النجاح لتسعى بعد ذلك إلى إزالتها أو التخفيف منها [1].

يعرف القيد (Constraint) على أنه كل ما يعوق الشركة عن تحقيق أفضل أداء لها وتحقيق أعلى عائد على عملياتها ، وفي حالة إرتباطه بالعملية الإنتاجية تحديداً يطلق عليه بنقطة الإختناق (Bottleneck) [2].

هذه النقطة فسرها البعض على أنها تلك النقطة التي يسبقها أكبر كم من المخزون تحت التشغيل لأن بقية نقاط العمل في الشركة قد تنهي أعمالها بزمن أسرع من تلك النقطة مما سبب تراكم المخزون عندها [3].

من الجدير بالذكر أن هذه النقطة دائماً ما تمثل قيداً لإرتباطها بالقيمة الإنتاجية في حين ليس بالضرورة أن يكون القيد نقطة إختناق[4].

قد عرفت نظرية القيود بأنها أسلوب يشتمل على مقاييس للأداء يهدف إلى التحسين المستمر لتخطيط الإنتاج من خلال جدولة الإنتاج [5]. وعرفت أيضاً بأنها الشيء الذي ربما يمنع النظام من تحقيق أهدافه[6].

إن نظرية القيود في إطار ذلك الوصف تهتم وفي المقام الأول بإزالة نقاط الإختناق بين المراحل الإنتاجية ذات القدرات غير المتناسقة وتعمل على إدارة هذه النقاط من خلال أضعف مرحلة إنتاجية ضماناً لزيادة سرعة تدفق المنتجات خلال النظام الإنتاجي بالمنظمة بهدف تعظيم عائد المخرجات أو عائد ما توفره العمليات الداخلية أو عائد المواد المباشرة نظراً لتضاءل عنصر العمل المباشر وإختفاءه بفعل الإعتماد على الآلية وعلى هذا يعتبر عائد الإنجاز [7].

رأت الدراسة أن نظرية القيود هي ، مدخل إداري يستند إلى مجموعة من المفاهيم والأسس الهادفة لمساعدة الإدارة على تحديد ما يواجهها من مصاعب وكيفية التغلب عليها من خلال

---

(1) شوقي السيد فودة ، **مفهوم سلسلة القيمة كأداة لبناء إطار متكامل بين مدخل نظرية القيود وتكاليف دورة حياة المنتج لتعظيم الأرباح في الشركات الصناعية** ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة ، المجلد 28 ، العدد 3، 2003م) ، ص 207 .

(2) إسلام محمد كمال عبد المجيد ندا ، **تكامل مدخل محاسبة التكاليف على أساس النشاط مع نظرية القيود لتحسين مخرجات نظام التكاليف** ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2009م) ، ص 6.

(3) Atkinson, Anthony A. , et.al., **Management Accounting**, Edition, Prearson Educatson Inc, Upper Suddle River, New Jersey, 2012, P. 256.

(4) زكي حسن ، **قراءة تحليلية في نظرية القيود ومدخل المحاسبة عن الإنجاز ودوره في ترشيد قرارات الإدارة الحديثة في المنشآت الصناعية** ، (مسقط : معهد الإدارة العامة ، مجلة الإداري ، السنة 37، العدد 141 ، 2015م) ، ص 95.

(5) سمير رياض هلال ، **دراسات في المحاسبة الإدارية** ، (القاهرة : المكتبة الأكاديمية ، 2012م) ، ص 200.

(6) Huthchinson, Robert, **The Impact of Time-Based Accounting on Manufacturing Performance**, Thew University of Toledo, College of Graduate Studies, Doctor of Manufacturing Nanagement & Engineering, 2007, P. 24.

(7) أ.د. محمد عبد الفتاح العشماوي ، **محاسبة تكاليف المنظورين التقليدي والحديث** ، (عمان : دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011م) ، ص 358 .

تحديد التغيرات الضرورية وكيفية إحداثها بكفاءة وفعالية وأيضاً رأت أن نظرية القيود بما تتضمنه من أدوات تنادي بتعظيم الإنجاز وتخفيض دورة الإنتاج وتحديد المزيج الإنتاجي الأمثل وإستخدام الموارد النادرة وإلغاء الوقت العاطل وبذلك سيتم زيادة الإنجاز ومن ثم زيادة الربحية، ويظهر التوجه الإستراتيجي لنظرية القيود من خلال إتخاذ القرارات الإستراتيجية التي تفكر على المدى الطويل منها .

**خامساً : الإطار النظري لأسلوب المحاسبة عن الإنجاز :**

أصبح الهدف الأساسي للشركات الهادفة للربح هو تحقيق السيطرة والمنافسة على أسواق المنتجات من خلال التميز في مجال التصنيع ومن خلال السعر التنافسي وغير ذلك من المتغيرات ، وترتب على ذلك إستخدام العديد من الشركات مداخل الحديثة للتكلفة من أجل توفير المعلومات الملائمة لتحسين الأداء وترشيد القرارات التشغيلية ، ومن ثم بين هذه المداخل مدخل المحاسبة عن الإنجاز (TA) الذي ظهر كمدخل محاسبي يعمل على تلبية متطلبات نظرية القيود في توفير المعلومات الملائمة لتدعيم أساليب تطبيقها وتحقيق أهدافها، لأن ما إستخدمته محاسبة التكاليف التقليدية من مقاييس الأداء وما تقدمه من معلومات عن تكلفة المنتجات المختلفة لا يتناسب مع متطلبات وأهداف هذه النظرية ، ورأت الدراسة أن مدخل المحاسبة عن الإنجاز ومدى قدرته على توفير المعلومات الملائمة للتعرف على نسبة ومقدار الإنجاز الممكن تحقيقه في ضوء البرامج والخطط الموضوعية لإدارة القيود.

**سادساً : نشأة ومفهوم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز :**

عرضت الدراسات نشأة المحاسبة عن الإنجاز وظهر جلياً عدم الإتفاق فيما بينها على الفترات التي نشأت فيها [1]، إن مفهوم محاسبة عن الإنجاز وإيراد المبيعات مستبعداً منه تكلفة المواد الخام ، للجدل الواسع تشابه بنائه النظري مع مفهوم فائض المساهمة (إيراد المبيعات مستبعداً منه التكاليف المتغيرة إلا أن ثمة فروق واضحة بينهما [2]. ولقد وضع معهد المحاسبين الإداريين القانونيين (CIMA) تعريفاً للمحاسبة عن الإنجاز على أنها طريقة لقياس الأداء تؤسس على بناء علاقات بين الإنتاج والتكاليف والقدرة على الإنجاز وتؤسس تكلفة المنتجات وفقاً للمحاسبة عن الإنجاز على إستخدام كل من المنتجات والموارد الرئيسية ، ومن ثم تبني المؤيدين لمدخل المحاسبة عن الإنجاز[3].

---

(1) د. زايد سالم أبو شناف ، **مرجع سابق** ، ص 28 .

(2) محمد عثمان حمد دقن ، **الإتجاهات الحديثة لتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة** ، (الخرطوم : جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2004م) ، ص 141.

(3) د. الحسين محمد العزازي ، **إستخدام المبادرات الإستراتيجية – محاسبة تكلفة النشاط (ABC) ومحاسبة عن الإنجاز (TA) في إدارة وتخفيض تكلفة المنتج وتعظيم الربحية بالمنشآت الخدمية** ، (بورسعيد: جامعة بورسعيد ، مجلة التجارة والاقتصاد ، المجلد 15 ، العدد 2، الجزء 2، 2014م) ، ص 16.

تعتبر المحاسبة عن الإنجاز أحد المداخل الذي يستخدم في تقييم الأداء من خلال الربط بين كمية المدخلات المستخدمة مورد معين سواء كان نادراً أو غير نادر ، وكمية المخرجات بمستوى جودة معين والناتجة عن إستخدام تلك الكمية في إنتاج السلعة أو تقديم الخدمة [1].

أيضاً عرفت بأنها أحد المداخل العامة التى يسعى إلى زيادة معدل الإنجاز لإستخدام مورد معين في أداء مهمته أو مهام معينة لتحقيق هدف أو أهداف معينة [2]. عرف الإنجاز على أنه الفرق بين الإيراد وإجمالي التكاليف المتغيرة التي يعبر عنها بتكلفة المواد المشتراه[3]. وهناك تعريف آخر للإنجاز على أنه ذلك المعدل الذي تخلق المنشأة من خلاله النقود من المبيعات [4]، إن المحاسبة عن الإنجاز طريقة لقياس الأداء تربط الإنتاج والتكاليف بالإنجاز وترتبط تكلفة المنتجات وفقاً للمحاسبة عن الإنجاز بدرجة إستخدام الموارد المقيدة بواسطة المنتجات المختلفة [5].

يؤكد Coldratt إن مفهوم المحاسبة عن الإنجاز تطبيق معرفي لإدارة القيود في مجال المحاسبة الإدارية من خلال التركيز على زيادة الإنجاز وتخفيض المخزون والتكاليف التشغيلية ذات القرارات الفرعية التي يتم إتخاذها تحقق نتائج إيجابية على مستوى الأداء الكلي [6].

على الرغم من أن Eli Coldratt رجل فيزيائي إلا أنه يعتبر أول من أورد مصطلح الإنجاز في الأدبيات المحاسبية وعرف بأنه كمية الأموال التي تتولد من خلال المبيعات وتبين من خلال الإنتاج أي شيء بدون أن يباع لا يعتبر إنجاز ، وورد في العديد من الدراسات تعريف بتوليد الأموال وقد يشير توليد الأموال بعبارة وحدات الهدف[7].

كما عرف الإنجاز بأنه أسلوب شامل لكل أنواع الأنشطة ويربط بين مقدار الإنجاز المحقق خلال فترة زمنية معينة وبين الموارد التي تستنفذها المنشأة في سبيل تحقيقها[8].

يستنتج الدارس أن المحاسبة عن الإنجاز تعد أحد أدوات المحاسبة الإدارية . وجدت لتطوير الأساليب التقليدية لتتبع التكاليف وقياس الأداء ضمن محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ويمكن تعريفها بأنها ترجمة محاسبية لنظرية القيود يتم من خلالها توفير مقاييس تشغيلية وأخرى مالية لتقييم الأداء ، تعتمد على ربط الإنجاز وتكاليف الإنتاج بالموارد المستنفذة بهدف المساهمة في إدارة القيود والإستخدام الكفء والفعال للموارد ومن ثم تعظيم الإنجاز وخفض المخزون والنفقات التشغيلية . ويعتمد هذا المدخل على الربط بين مقدار الإنجاز المتحقق خلال فترة زمنية معينة

---

(1) د. حسين شلفاي محمود ، **إطار مقترح لإستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تقييم أداء الوحدات الحكومية** ، (بني سويف: جامعة بني سويف ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد 2، 2010م) ، ص 104 .

(2) **Throughput Accounting Fits**, C. Douments and Settings Winxp, Throughput, Accounting. Him 2009,P.1.

(3) Hutogahumg Vorianto, **Throughput Accounting end to Traditional Cost Accounting and Activity Based Managemente**, Approaches Ingenious, No. 1, 2003, P.5.

(4) Toc Center white Paper, **Throughput Accounting** , Copyright Toc Center 3Inc, 1999, P.1.

(5) I. Lucey, **Management Accounting**, DP Publications, Fourth Edition, 1996, P. 479.

(6) A. Coldratt Company, **Throughput Accounting**, the Coal Institute,2001, P.1.

(7) د. زحل شاكر سلوم الخافجي ، **التكامل بين المحاسبة عن الإنجاز ونظرية القيود في تحديد تكاليف ترشيد القرارات التشغيلية** ، (بغداد : جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2013م) ، ص 19 .

(8) أحمد هاشم أحمد يوسف ، **مرجع سابق** ، ص 151 .

والموارد التي أستنفذت في سبيل تحقيق ذلك الإنجاز ، بينما تعتمد فلسفتها فيما يتعلق بتحديد التكلفة وقياس الأداء على تركيز الإهتمام على الصناعات التي لا تتم فيها دورة التصنيع بالطول، وتمثل هذه الفلسفة فهماً متطوراً لاقتصاديات الموارد المتاحة فالمهمة هنا لا تقتصر على كيفية توزيع التكاليف على منتجات معينة بل تهتم بالدرجة الأولى بالتأكد من الإستخدام الكفء والفعال للموارد ، وأن هذه الموارد قد أستنفذت في تصنيع شيء ما يمكن بيعه ، عليه فإن الإهتمام سيكون بمقدار الإنجاز المحقق مقارنة بتكلفة هذا الإنجاز .

يتضح للدراس أن القدرة على الإنجاز وذلك لأن القدرة على الإنجاز تعني الإنتهاء من الشيء بسرعة ونجاح وهو الأمر الأساسي لكي نطلق على هذا الشيء إنجازاً ، ويستوي في ذلك إذا كان هذا الإنجاز المتحقق على مستوى الوحدات المنتجة في المصنع أو على مستوى كل مرحلة للتصنيع، سواء كانت تشتمل على عمليات رئيسية أو عمليات مساعدة، والإنتهاء من كل العمل بسرعة والإنجاز يعتبر إنجازاً وسيتم إستخدام كلمة الإنجاز تعبيراً عن الإنجاز كونها أكثر المصطلحات ملائمة لمعناها .

يقوم مدخل المحاسبة عن الإنجاز ثلاثة مفاهيم متطورة تمكن من الربط بين وقت التصنيع والجودة والمخزون والربح ، وهذه المفاهيم يمكن عرضها كما يلي:

**المفهوم الأول خاص بعناصر التكاليف :**

يركز هذا المفهوم على إعادة تصنيف عناصر التكلفة بما يتناسب مع البيئة الحديثة كالآتي[1]:

1. التكاليف المتغيرة هي فقط المواد الأولية أو الخامات .
2. في الأجل القصير تعد تكاليف تشغيل وحدات التصنيع (المنتجات) بمثابة تكاليف محددة مقدماً، ومن المفيد إعتباها قيماً عدا (المواد الخام) تكاليف ثابتة (بما فيها تكاليف عمالة).

يطلق عليها إجمالي التكلفة المصنع ، إن هذه المعالجة تستند على المبررات الآتية :

1. تميل تكلفة العمل في ظل الصناعات الحديثة إلى الثبات أكثر منها للتغير نظراً للآتي:

أ. الإعتماد على العمالة متعددة المهارات التي يمكنها القيام بأنشطة متعددة ، إنتاجية وخدمية بدلاً من الإعتماد على العمالة المتخصصة المرتبطة بأداء نشاط معين دون سواه فالعامل أصبح أكثر إرتباط بالآلة بالنسبة للمنتج وإنحصر دوره في قيامه بمراقبة عدد كبير من الآلات أكثر من قيامه بتحويل المواد الخام إلى منتجات ، فضلاً عن ذلك إمكانية قيامه بتجهيز هذه الآلات وإعدادها وصيانتها ورقابة الجودة أثناء التشغيل وتنظيف الموقع بعد إنتهاء العمل ، الأمر الذي يجعل كلفة العمل لا ترتبط بحجم الإنتاج .

ب. تتجة الإدارة في الوحدات الاقتصادية المعاصرة إلى الإحتفاظ بالقوة العاملة وتتحمل رواتبهم في فترات إنخفاض الطلب على المنتجات بدلاً من إقالتهم ثم إعادة تعيينهم أو

(1) Horngern, Charles T, et.al., **Cost Accounting**, Edition, Pearson Education Limited, USA, 2009, P.335.

تعيين عمال جدد فيما بعد ولم تعد الأجور المباشرة تدفع على أساس القطعة والإرتبط مباشرة مع تغيير حجم الإنتاج خصوصاً في ظل نظم التصنيع المتقدمة .

ج. يساعد إرتفاع درجة مرونة العمال نتيجة لتعدد مهاراتهم إلى تحويل العاملين من قسم ينخفض فيه الطلب على العمل إلى قسم آخر لتدعيم التدفق المستمر للإنتاج كما إن هذه المرونة تمكن من مقابلة التغيرات في الطلب على المنتجات مما يعني عدم الإستغناء عن العاملين كنتيجة لتأثير التغيير في المزيج الإنتاجي ، والحالة الوحيدة التي يمكن أن يحدث فيها زيادة الطاقة للعاملين هي حالة نقص الطلب الفعلي على المنتجات .

2. الهدف الأساسي للوحدة الاقتصادية هو زيادة العائد على الأموال المستثمرة من خلال تعظيم ربحيتها وليس لكل منتج على حدة ، والمنتج ذاته يصعب الحكم على جدوله الحقيقية إلا من خلال تأثيره على ربحية الشركة (لذا ينبغي النظر للمزيج الإنتاجي على إنه مشكلة تتعلق بتعظيم الإنجاز الكلي) ، ومن ثم لا داعي للربط بين التكاليف بدقة وعناية وإعتبارها مجالاً لتحقيق أكبر إنجاز ممكن بدلاً من النظر إليها من منظور إستيعاب وتخفيض التكلفة فقط .

3. تتميز التكفلة المباشرة مع التغير في مزيج أو حجم الإنتاج أما تكاليف التشغيل الأخرى كالعمل والخدمات الأخرى فإنها ترتبط بالطاقات المتاحة للموارد المختلفة التي تم إستثمارها بالفعل ، ويؤدي إفتراض ثبات هذه الطاقات نسبياً في الأجل القصير إلى ثبات التكاليف المرتبطة بها بغض النظر عن حجم وتشكيلة الإنتاج [1].

يتضح للدارس إن مدخل المحاسبة عن الإنجاز لا يميز بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة إذ أن جميع عناصر التكاليف عدا المواد المباشرة يطلق عليها تكلفة التشغيل وتعامل على أنها تكاليف ثابتة نظراً لإنها لا تتاثر بحجم الإنتاج والتغير وإختلاف المزيج الإنتاجي في الأجل القصير ، لذا تحمل على الفترة تخصص أو توزع بين المنتجات .

**المفهوم الثاني خاص بالمخزون :**

في مفهوم نظرية القيود يعد الربح دالة عكسية بالنسبة لكل الأنشطة في الوقت اللازم للتصنيع وما يحتاجه السوق ، وهذا بدوره يعني أن الربحية تتناسب عكسياً مع مستوى المخزون في النظام ، إذ أن وقت الإستجابة (زمن التصنيع) هو نفسه دالة في المخزون كله ، أي أن أي زيادة في المخزون عن الحد المطلوب يؤدي إلى زيادة الزمن اللازم للتصنيع .

كان المفهوم التقليدي ينادي بالإحتفاظ بالمخزون كنوع من الأمان بين العمليات ومخزون تحت التشغيل (WIP) ومخزون مواد خام ، وذلك لتحسين كفاءة إستخدام المواد ، وكذلك مخزون

(1) بديع الدين ريشو ، **الموازنات التشغيلية والمالية والرأسمالية** ، (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع ، 2010م)، ص4.

أمان بين السوق والمصنع لكي تستطيع الوحدة الاقتصادية مواجهة تأثير تقلبات السوق ، ولكن ذلك أدى إلى إرتفاع التكلفة نتيجة الإحتفاظ بهذا المخزون مع كثرة المشاكل والمخاطر المصاحبة للإحتفاظ بالمخزون [1].

أما أنواع المخزون وأسباب ظهوره في ظل المفهوم التقليدي فهي :

**1/ أنواع المخزون :**

تتوافر لدى الوحدات الصناعية ثلاثة أنواع من المخزون يعكس كل منها مرحلة من مراحل تحويل المدخلات إلى منتجات تامة[2]:

أ. مخزون المواد الأولية : يتضمن جميع المواد الأولية الخام التي تنتظر دورها لإستخدامها في العملية الإنتاجية .

ب. مخزون إنتاج تحت التشغيل : ويضم المنتجات المصنعة جزئياً بين العمليات الإنتاجية ولم تكمل بعد.

ج. مخزون إنتاج تام : يتضمن جميع السلع التامة الصنع ولم يتم بيعها .

**2/ أسباب ظهور المخزون بأنواعه :**

يظهر المخزون نتيجة لتطبيق بعض السياسات الإدارية وكذلك بعض الفروض والمبادئ المحاسبية ، إذ يظهر مخزون المواد الأولية كأحد التطبيقات الأساسية المرتبطة بسياسة التخزين (مخزون الأمان) التي يخزنها المدراء لتحقيق السرعة في تلبية طلبات الزبائن وتحقيق الوفرات الاقتصادية في الأجل البعيد ، أما مخزون الإنتاج تحت التشغيل (WIP) فهو ناتج عن تطبيق مبدأ سنوية المحاسبة الذي يقوم على أساس فرض إستمرارية الوحدة الاقتصادية أما مخزون الإنتاج التام فهو ناتج عن زيادة كمية إنتاج معين على كمية الطلب على هذا المنتج.

إن هنالك نوعان من خزين الإنتاج تحت التشغيل وهما خزين الإنتاج تحت التشغيل لا يقابله زيادة في المخرجات المباعة ولا يساهم في أرباح الشركة وذلك عند تشغيل الموارد المتاحة كافة بكامل طاقاتها وبدون الأخذ بنظر الإعتبار طاقة الموارد ذات الإختناق . وخزين آخر يقابل بزيادة المخرجات المباعة ويؤدي إلى تحقيق الأرباح وهو الخزين المؤقت الذي يحدث أمام الموارد ذات الإختناق ، والذي على أساسه تستغل طاقات الموارد غير ذات الإختناق إنسجاماً مع الموارد ذات الإختناق [3].

---

(1) حسين أحمد حسين علي ، **المحاسبة الإدارية المتقدمة** ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2003م) ، ص ص 197 – 198 .

(2) محمد عبد المنعم عبد العزيز يوسف ، **دور المعلومات المحاسبية في تطوير الموازنات التخطيطية بإستخدام أساليب التخطيط الإستراتيجي والمقارنة بالأفضل مع دراسة تطبيقية في بعض الشركات المصرية** ، (الإسكندرية : جامعة الإسكندرية، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، 2011م) ، ص 87 .

(3) Paui Sharman, **Innorations In Costing,** Applications Cost Management, May June Vol. 25, No. 3, 2011, P.88.

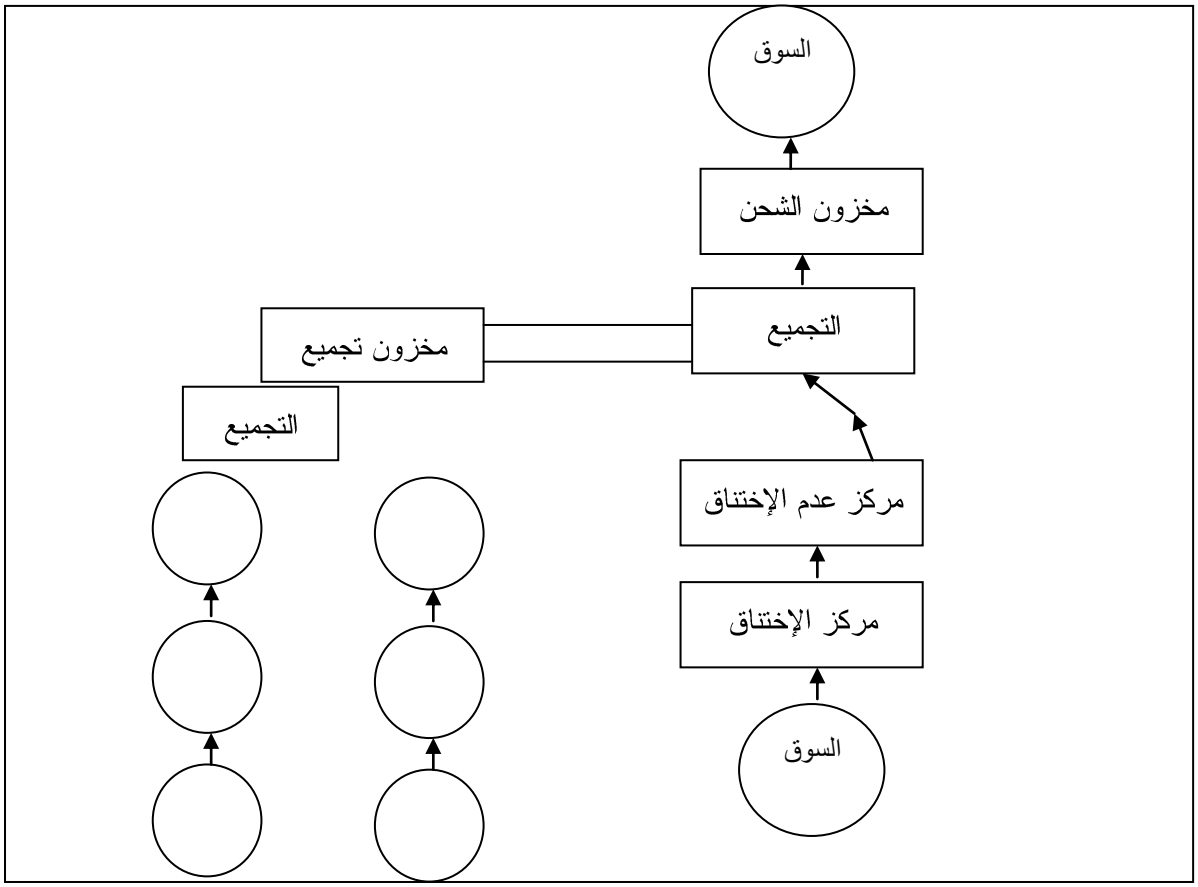
ولغرض السيطرة على العمليات الإنتاجية يمنع تراكم خزين تحت التشغيل الذي يقابله زيادة في مخرجات الإنتاج في ظل نظرية القيود فقد تم تطوير فكرة المخزون الوقتي كأداة لتحسين الإنجاز تحت مسمى إدارة المخزون الوقتي إذ قسم إلى ثلاثة أنواع هي [1]:

1. مخزون القيد : يتضمن الوحدات المتدفقة والمتوقع أن تنتظر لفترة معينة أمام الموارد المقيدة لضمان تشغيله بكامل طاقته دون أن يتأثر بأي عطلات قد تحدث في الموارد غير المقيدة ، التي قد تتحول إلى قيود على النظام ككل إذا لم تدار بشكل جيد .
2. مخزون التجميع : يشمل أجزاء أو الوحدات المتجمعة التي لا تنتج من خلال الموارد المقيدة ولكن تجميعها يرتبط بمخرجات هذا المورد .
3. مخزون الشحن : يشمل الوحدات المتوقع شحنها وتكون جاهزة في تاريخ معين قبل الموعد المحدد للتسليم لضمان التسليم في الموعد المحدد .

الشكل (1/1/2) يوضح أنواع مخزون الأمان وفق نظرية القيود:

**شكل رقم (1/1/2)**

**أنواع مخزون الأمان وفق نظرية القيود**




المصدر : محمود يوسف الكاشف ، **مقارنة نظرية القيود وأسلوب التحليل الحدي لإتفاذ قرارات المزيج الأمثل للمنتجات،** (المنصورة : جامعة المنصورة ، 2001م) ، ص 62

(1) محمود يوسف الكاشف ، **دراسة مقارنة لنظرية القيود وأسلوب التحليل الحدي لإتخاذ قرارت المزج الأمثل للمنتجات ،** (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 30 ، العدد 2 ، 2006م) ، ص61 .

نظراً لأن الإنجاز يتحقق من خلال القيمة التي تضيفها الوحدة الاقتصادية من خلال سلسلة القيمة للمواد المباشرة التي تنتج عنها منتجات يتم بيعها ، فإن مجرد تشغيل المواد فقط وتحويلها إلى مخزون لا يضيف قيمة لها وهذا يختلف عن المفهوم الشائع الذي يفترض إضافة قيمة للمواد المباشرة عملية تشغيلها، إلا أنه يتفق مع ما تدعو إليه نظرية القيود[1].

ويتضح للدارس بتوضيح العلاقة بين الوظائف المختلفة في سلسلة القيمة وبين مفهوم الإنجاز فالهدف من الشراء يتم تحديد القيمة السوقية للعناصر التي سيوجه إليها الإنجاز ، ويتبع الشراء عمليات التشغيل التي تهدف إلى تحويل المواد الخام إلى منتج قادر على تادية وظائف معينة للزبون ومن ثم فإن ما تنجزه هذه العمليات من إضافة للقيمة يكون هو المستهدف بالقياس .

يتبع ذلك عمليات التسويق والبيع التي تهدف إلى إقناع الزبون بأن منافع المنتج تساوي أو تزيد عن الثمن الذي يدفعه للحصول عليه [2].

وفقاً لمدخل المحاسبة عن الإنجاز يتم تقييم المخزون من الإنتاج تحت التشغيل على أساس قيمة المواد الخام الداخلة في تصنيعه فقط ، ولا يحمل المخزون بأي أجور مباشرة أو نصيب من التكاليف الإضافية وهو ما يتسق مع فكرة الإنجاز الذي يرى أن المخزون ينغي أن يكون له ميزة تساعد على زيادة الإنجاز عن طريق وجوده في صورة Buffer كنقاط الإختناق فقط وبكميات محدودة ، وبهذا الأسباب لا يتم زيادة أرباح الفترة القصيرة عن طريق زيادة التكلفة مخزون الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام كما هو وفق التكاليف الكلية [3].

**المفهوم الثالث خاص بالمساهمة :**

معدل مساهمة المنتج في الأموال التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية من خلال المبيعات يحدد الربحية النسبية للمنتج بينما تحدد الربحية المطلقة للوحدة الاقتصادية بمعدل مساهمة المنتج في الأموال مقارنة بمعدل ما يتم إنفاقه في سبيل تحقيق تلك المبيعات.

فالمساهمة هي المفهوم الذي تعتمد عليه الإدارة بشكل أساسي في مجال إتخاذ القرارات ويتحدد تقليدياً بالفرق بين سعر البيع والتكلفة المتغيرة ، ويستخدم في تغطية الأعباء الثابتة وتحقيق صافي ربح بعد ذلك ، إذ تشتمل التكاليف المتغيرة في المفهوم التقليدي على التكاليف والجزء المتغيرة من التكاليف غير المباشرة ويستخدم هذا المفهوم التقليدي في تحديد سياسات التسعير وتخطيط الربحية وقرارات الصنع أو الشراء [4].

---

(1) طارق عبد العظيم رشيدي ، **التكامل بين بطاقة القياس المتوازن (BSC) وسيجما سته (SS) لمنطق تقويم الأداء في شركات توليد الطاقة الكهربائية** ، (مجلة كلية الدراسات التجارية ، المجلد 30 ، العدد 2 ، 2006م) ، ص 81 .

(2) عاشور ، **مرجع سابق** ، ص 35 .

(3) محمود يوسف الكاشف ، **مقارنة لنظرية القيود وأسلوب التحليل الحدي لإتخاذ قرارات المزيج الأمثل للمنتجات بجمهورية مصر**، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 30، العدد 3، 2013م) ، ص 35.

(4) Hilton , R., **Manageral Accounting Creating Value in A Dynamic Business Envirounment**, Fifth Edition, New York, MCGraw-Hill Inc. 2009, P. 294 ,

أما وفق المحاسبة عن الإنجاز فإن هذا المفهوم يتحدد بالفرق بين سعر البيع وتكلفة الخامات كونها الجزء الوحيد المتغيرة في التكاليف وفقاً للمفهوم الأول السابق عرضه ، وهي بذلك تمثل مقدار الإنجاز الناتج من تحويل الخامات إلى منتج نهائي ومن ثم بيعه .

ومن غير الصحيح أن يتم ترتيب المنتجات حسب ربحيتها على أساس هامش المساهمة للوحدة دون النظر إلى الموارد المستنفذة في سبيل تحويل هذه الوحدة من مادة خام إلى منتج نهائي وما إذا كان أحد تلك المواراد تمثل مورداً نادراً أو يعد مركز إختناق في العملية الإنتاجية ، فالفترة هنا ليست مقدار هامش المساهمة الذي يحققه المنتج ، ولكن ما يحققه إستخدام الموارد النادرة من عوامل الإنتاج من أرباح ، وتلك الموارد النادرة تعد مجموعة من القيود التي تحد من سعي الوحدات الاقتصادية نحو زيادة الإنجاز وتعظيمه ، ولكن نظام مجموعة من القيود التي ينبغي أن تركز عليها الإدارة لأنها تحد من أداء النظام[1].

يمكن بسهولة تحديد نصيب وحدة الكلفة من كلفة المواد الخام بإستخدام أدوات قياس الكلفة المباشرة، ولكن هناك صعوبة في التحديد الدقيق لنصيب الوحدة من إجمالي كلفة المصنع فقد إبتعد هذا المدخل عن المقاييس التقليدية المتعارف عليها في إحتساب معدلات التحميل لأغراض توزيع التكاليف الإضافية، وإعتمد على قياس نصيب الوحدة وقت الإنجاز ، والقيمة على أساس حكمي واحد هو إستخدام نسبة قيمة وقت الإنجاز وقيمة حاصل ضرب وقيمة مبيعات كل منتج في الزمن اللازم لإنتاج تلك الوحدات المباعة ، وبهذا لم يميز هذا المدخل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة .

كما أنه لا يحدد نصيب المنتج من الموارد المستنفذة في سبيل تصنيعه أو إنتاجه ولكن يتم القياس في ظل فكرة أخرى قدرة المنتج على الإمتصاص أو التحميل ، بمعنى أنه كلما زادت كمية المبيعات أو سعره أو زاد زمن تشغيله كلما زاد نصيه من إجمالي التكلفة المصنع وهو الأمر الذي يثير كثيراً من الجدل ، ومن هنا تنبع أهمية مدخل المحاسبة عن الإنجاز في التركيز على نقاط الإختناق التي تعطل سير العمليات الإنتاجية ، ومحاولة حل مشاكل تلك النقاط ، الأمر الذي سينعكس بالإيجاب على وقت الإنجاز ومحاولة تخفيضه عن طريق تخفيض الوقت الضائع أو وقت المناولة أو وقت الإنتظار لكي يقترب وقت الإنجاز من وقت التشغيل الأمر الذي سيؤثر في النهاية على التكلفة ومن ثم على الربحية[2].

يتضح للدارس أن قياس كلفة المنتج وفق مدخل المحاسبة عن الإنجاز لا يعتمد مطلقاً على تتبع الموارد المستهلكة لتحديد ما تم إستهلاكه منها عن طريق ذلك المنتج ، ومن ثم تفقد عملية القياس وفقاً لهذا المدخل أهم جوانبها التي يقوم عليها الإطار الفكري للقياس ، ويرجع ذلك إلى أن قيمة المبيعات وزمن الإنجاز بإعتبارها العوامل التي تحدد قيمة وقت الإنجاز وكلها عوامل لا تؤثر على

---

(1) Garrison Ray H., et.al., **Mangeral Accountig**, 4th Edition, MCGraw-hill Education UK, 2008, P. 594.

(2) زايد سالم أبو شناف ، **مرجع سابق** ، ص 228 .

الطلب الحقيقي على الموارد المستنفذة في تصنيع ذلك المنتج ، فالعديد من عناصر التكاليف غير المباشرة تحدث ولا علاقة لها بالوقت المستنفذ في تشغيل المنتجات أو سعر البيع أو الكمية المباعة ويرجع ذلك إلى أن هذا المدخل يحاول الربط بين مقدار الإنجاز من ناحية والموارد المستنفذة في تحقيق ذلك الإنجاز من ناحية والمواد المستنفذة في تحقيق ذلك الإنجاز مما جعل هذا المدخل يبتعد كثيراً عن مفهوم القياس المتعارف عليه. وإن الفلسفة الرئيسية التي ينطوي عليها مدخل المحاسبة عن الإنجاز تتمثل في تعظيم دور وقت الإنجاز ، وهو الوقت المستنفذ في تحويل المادة الخام إلى منتج تام وكعامل حيوي ومهم وكأساس رئيسي لقياس التكلفة ، إذ يعد زمن الإنجاز العنصر الأساسي في تحميل وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة (كل التكاليف عدا تكلفة المواد الخام).

**سابعاً : أهداف أسلوب المحاسبة عن الإنجاز :**

يقوم مدخل المحاسبة عن الإنجاز على فلسفة تؤسس لمحاولة تعظيم الهدف الكلي للشركة من خلال ثلاثة أهداف رئيسية ومتتالية هي :

1. زيادة الإنجاز عن طريق زيادة حجم المبيعات إلى أقصى قدر ممكن (تعظيم هامش الإنجاز) وبدون تأثير عكسي على المخزون والنفقات التشغيلية .
2. تخفيض مستويات المخزون بكل أنواعه إلى أدنى حد ممكن .
3. تخفيض النفقات التشغيلية من دون تأثير على الإنجاز أو المخزن.

ويضيف أهدافاً أخرى إلى هذا المدخل حددها بما يلي : (تتبع المشاكل الإنتاجية والإختناقات التي تحدث أثناء العملية الإنتاجية ومعالجتها في أقرب وقت ممكن ، إستغلال الطاقات الإنتاجية والمتاحة، تعظيم ربحية الشركة من خلال التخلص من الوقت الضائع غير المحقق للقيمة والتركيز على الوقت المستغل كوقت إنجاز منتج ، تدعيم المقاييس المالية للتحكم على الأداء التشغيلي للشركات بالمؤشرات غير تقليدية مالية أخرى كمؤشر هامش الإنجاز [1].

تهدف محاسبة الإنجاز على التركيز على المقاييس التشغيلية والمالية لقياس الأداء والتي تتعلق بالإنجاز مع تخفيض كل من المخزون ونفقات التشغيل [2].

يستخدم مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تقييم كفاءة الأداء في إستخدام الموارد سواء كان ذلك في وحدة اقتصادية تهدف إلى تحقيق الربح أو في وحدة حكومية تهدف إلى تقديم خدمة لأفراد المجتمع سواء كان ذلك بمقابل رمزي أو بدون مقابل ، ويتمثل الفرق في الحالتين في إختلاف طبيعة ونوعية مؤشرات التقييم[3].

يرى أحد الكتاب أن أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يشمل مجموعة من الأهداف التالية:

---

(1) صبري صموئيل فهمي ، **المحاسبة عن الإنجاز كأداة لقياس التكلفة وترشيد القرارات** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2001م) ص 53 .

(2) عادل طه أحمد فايد ، **ترشيد تكاليف الطاقات غير المستغلة في ضوء المنظور الشامل لنظرية القيود بالتطبيق على شركة أبو زعبل للصناعات الهندسية** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 3، 2013م) ، ص 506 .

(3) د. أحمد هاشم أحمد يوسف ، **مرجع سابق** ، ص 23 .

**1/ قياس وتحديد تكلفة الإنتاج :**

يقصد بقياس وتحديد تكلفة الإنتاج إيجاد تكلفة السلع أو الخدمات التي ينتجها أو يقدمها مشروع معين عن طريق تحديد بنود التكاليف التي يسهل تخصيصها على تلك السلع أو الخدمات ، مضافاً إليها بنود التكاليف الأخرى المتعلقة بها والتي يصعب التخصيص عليها[1] .

**2/ مساعدة الإدارة في التخطيط :**

من بين الأهداف التي يسعى أسلوب المحاسبة عن الإنجاز إلى تحقيقها مساعدة الإدارة في المشروعات الصناعية في القيام بوظيفتها التخطيطية . ويعتبر التخطيط من أهم الوظائف الإدارية .

**3/ مساعدة الإدارة في الرقابة على التكاليف :**

تعتبر الرقابة على التكاليف جزءاً رئيسياً من وظيفة الرقابة الإدارية في المشروع على إختلاف أنواعها، وتعتبر الوظيفة الرقابية الوظيفة المكملة للوظائف الإدارة الأخرى ، أن الهدف الرقابي لأسلوب المحاسبة عن الإنجاز يتمثل في تمكين إدارة المشروع الصناعي من تحقيق الرقابة الفعالة على كافة عناصر التكاليف المتعلقة بالأنشطة المختلفة .

**4/ مساعدة الإدارة في قياس وتقويم الأداء :**

من بين الأهداف التي يسعى أسلوب المحاسبة عن الإنجاز إلى تحقيقها مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة على التكاليف وأيضاً مساعدة الإدارة في قياس وتقويم الأداء .

(1) Lane K. Anderson and Donaldk- Clancy, **Cost Accounting**, New York, MCGraw Hill Inc, 1991, P69.

## المبحث الثاني

## مقومات المبادئ العلمية التي تحكم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز

**أولاً : مقومات المبادئ العلمية التي تحكم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز**

المقارنة بين مدخل المحاسبة عن الإنجاز ومحاسبة التكاليف التقليدية إن ما تستخدمه محاسبة التكاليف التقليدية من مقاييس للأداء وما تقدمه من معلومات عن تكلفة المنتجات المختلفة قد لا يتناسب مع متطلبات وأهداف نظرية القيود ، لا بل قد يتناقض معها في بعض الحالات ، ولبيان مدى ملاءمة محاسبة التكاليف التقليدية في تقييم أداء للشركة سوف يتم تقييم كل من أسلوب التكلفة الكلية وأسلوب التكلفة المتغيرة ومدخل المحاسبة عن الإنجاز بغرض تقييمها ومقارنتها مع بعضها لتحديد الأكثر ملائمة من بينها بخدمات أهداف نظرية القيود [1].

من المقيد في مسار الدراسة أن يتم تناول الإختلافات بين مدخل المحاسبة عن الإنجاز وبين النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف [2].

**أ/ التركيز على تكلفة المنتج مقابل التركيز على الإنجاز :**

النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف يتطلب تحديد تكلفة الوحدات المنتجة لأغراض صنع القرارات وتقييم المخزون ، بينما يهتم مدخل المحاسبة عن الإنجاز بتنظيم الإنجاز بهدف زيادة أداء النظام الداخلي.

**ب/ هيكل التكاليف :**

في النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف تبوب عناصر التكاليف وفقاً للتغير في حجم الإنتاج إلى ثابتة ومتغيرة حيث تتمثل الأولى بالمواد الخام المباشرة والعمل المباشر والجزء المتغير من التكاليف الأخرى ، وتشمل الثانية التكاليف التي لا تتغير مع حجم الإنتاج ضمن مدى زمني معين ، بينما تفترض المحاسبة عن الإنجاز إن تكلفة المواد الخام المباشرة هي العنصر المتغير الوحيد وتستبعد العمل المباشر تعتبر من التكاليف الثابتة مع باقي التكايف الأخرى يتم تحميلها على دخل الفترة التي تحققت فيها .

**ج/ تقييم المخزون :**

تتطلب المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP وهيئة معايير المحاسبة المالية FASB يتم تخصيص تكاليف التحويل (العمل والتكاليف الصناعية الأخرى) على مخزون الإنتاج تحت التشغيل ومخزون الإنتاج التام بالإضافة إلى تكلفة المواد الخام الداخلة فيه وبذلك يظهر بهذه

---

(1) هبة عبد المتعال أحمد ، **إستخدام مدخلي نظرية القيود ومساهمة المواد المتغيرة في إدارة التكلفة** ، (القاهرة : جامعة القاهرة، كلية التجارة ، رسالة ماحستير غير منشورة ، 2004) ، ص 56 .

(2) Bragg Steven M. **Throughput Accounting**, New Jersey, John Wiley & Sons Inc, 2007, P. 39.

القيمة في الميزانية العمومية كامل بينما في مدخل المحاسبة عن الإنجاز يتم تقييم المخـــزون فقـــط بتكلفة المواد الخام المباشرة الداخلة في تصنيعه .

**ج/ التقارير الداخلية:**

من أجل توضيح الإختلاف سيتم إدراج ثلاث قوائم دخل معدة وفقاً للطريقة الكلية في تحديد التكاليف والطريقة المقيدة وطريقة المحاسبة عن الإنجاز شكل (1/2/2):

**شكل (1/2/2)**

**مقارنة بين أساليب التكاليف**

| الطريقة الكلية | | الطريقة المتغيرة | | طريقة الإنجاز | |
|---|---|---|---|---|---|
| مبيعات | ××× | مبيعات | ××× | مبيعات | ××× |
| تكلفـــــة البضـــــاعة المباعة | ××× | التكاليف المتغيرة | ××× | مواد مباشرة | ××× |
| هامش الربح | ××× | هامش المساهمة | ××× | هامش الإنجاز | ××× |
| م.إدارية وتسويقية | ××× | التكاليف الثابتة | ××× | المصاريف التشغيلية | ××× |
| دخل تشغيلي | ××× | دخل تشغيلي | ××× | دخل تشغيلي | ××× |

Source: Bragg Steven M. **Throughput Accounting**, New Jersey, John Wiley & Sons Inc, 2007, P. 39.

في النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف التي تتضمن الطريقة الكلية والطريقة المتغيرة تتطلب الأولى أن يتم تحميل كل تكاليف المنتج (التكاليف المتغيرة وحصة من التكاليف الثابتة المحددة مســبقاً) علـــى الوحدات المنتجة ولا يتم إستنفاذها في قائمة الدخل حتى تباع هذه الوحدات .

تتطلب الثانية أن يتم تحميل المنتج بالتكاليف المتغيرة فقط (التي تشمل المـــواد المباشـــرة والعمـــل المباشر والتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة والمصاريف التسويقية والإدارية المتغيـــرة) ولا يتم إستنفاذها في قائمة الدخل حتى تباع الوحدات المنتجة، أما التكاليف الثابتة فتحمل علـــى قائمـــة الدخل في الفترة التي تحققت فيها [1].

بينما في مدخل المحاسبة عن الإنجاز لا تخصص أي تكاليف على المنتج بل إن كل تكاليف المنـــتج تحمل فوراً على قائمة الدخل بغض النظر عن كون المخزون مباعاً .

**ثانياً : أبعاد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز :**

في ضوء متطلبات الدراسة يمكن دراسة أبعاد مدخل المحاسبة عن الإنجاز من بعدين هما أســـلوبها في تحديد التكاليف وأسلوبها في توفير المعلومات عن طريق التقارير التـــي تعـــدها، مـــع إمكانيـــة التوسع إلى أبعاد أخرى مثل قياس الأداء وتحسين جودة المنتج .

(1) Corbett, Thomas, **Throughput Accounting and Activity Besed Costing : the Driving Factors Behind Each Methodology,** Journal of Cost Management, Vol. 14, 2000, P.37.

**ثالثاً : المحاسبة عن الإنجاز كأسلوب للتكاليف :**

أشار Horngern إلى مصطلح تكاليف الإنجاز بدلاً من المحاسبة عن الإنجاز وإدرجها ضمن أحد أساليب تحديد التكاليف مع كل من أسلوب التكاليف الكلية وأسلوب التكلفة المتغيرة حيث تطرق إلى تسميتها لتحديد التكلفة المتغيرة لأنها تمثل طريقة مبالغ فيها لتحديد التكلفة المتغيرة لمخزون بإعتبارها المواد الخام المباشرة هي فقط المتغيرة حقاً وكل التكاليف الأخرى بشكل خاص العمل المباشر والتكاليف الصناعية الأخرى تعمل على الفترة التي حدثت فيها بإعتبارها تكاليف فترة فتخصم من الدخل .

وفقاً لهذا المفهوم فإن هناك تشابهاً كبيراً بين تحديد التكاليف المتغيرة وتحديد التكاليف على أساس الإنجاز فجزء من فلسفة التكلفة المتغيرة هو أن التكاليف الثابتة غير مرتبطة بتكلفة الوحدة بالطريقة التي ترتبط بها في أسلوب التكلفة الكلية وهكذا فإن مخزون الإنتاج التام ومخزون الإنتاج تحت التشغيل من فترة محاسبية إلى أخرى مهماً فقط بتكلفته المتغيرة فلم تعد الأجور تدفع على أساس الوحدة المنتجة ولا ترتبط إرتباطاً مباشراً مع التغير في حجم الإنتاج لذلك تتفق الدراسة مع رأي Horngern في إعتبار مدخل المحاسبة عن الإنجاز أسلوب لتحديد تكاليف المنتج على الرغم من أن مؤيديه ينتقدون هذه النقطة بالذات بالإضافة إلى أن مفاهيمها الأساسية قد إستمدت جذورها من مفاهيم محاسبة التكاليف التقليدية مع التغييرات بسيطة تعزز من ملاءمة معلوماتها لترشيد القرارات[1] .

**رابعاً : دور الوقت في تكاليف الإنجاز :**

منذ نشاة الأفكار الأولى لمحاسبة التكاليف أعتبر الوقت من أهم العناصر المؤثرة في التكلفة النهائية للمنتج فقد إتخذته العديد من الأنظمة كأساس لتحميل التكاليف الصناعية التي من الصعوبة إيجاد علاقة منطقية تربطها بوحدة المنتح أفضل من الوقت ، ومع تقدم الصناعات وزيادة الأتمتة في العمليات الإنتاجية أصبح التركيز على الإستخدام الكفوء لهذا العنصر من الميزات المهمة لأي وحدة اقتصادية فتجتهد الوحدات في التنافس فيما بينها .

ويعد مدخل المحاسبة عن الإنجاز من المداخل التي تعتمد على عنصر الوقت بشكل كبير ، عن طريق إرتباطه بالمقاييس الثلاثة الأساسية للمدخل كما يأتي .

تعتمد المصاريف التشغيلية بشكل كبير على الوقت فهو دالة تتناسب طردياً في هذه المصاريف نتيجة للعمليات الإنتاجية المستمرة ويتضمن وقت التصنيع والفحص والمناولة والإنتظار ، بالإضافة إلى إنه يعتبر الأساس لتوزيع المصاريف التشغيلية للوصول إلى تكلفة المنتج .

يرتبط المخزون بالمصاريف التشغيلية التي تتضمن تكاليف التصنيع وبالتالي فهو يرتبط بالوقت بنفس العلاقة .

---

(1) زحل شاكر سلوم الخفاجي ، **مرجع سابق** ، ص 25.

إن التأثير الذي يحدثه الوقت على كل من المصاريف التشغيلية والمخزون ينعكس على الإنجاز بحكم العلاقة التي تربط بين المقاييس الثلاثة الأساسية ، يرى أنه يعبر عن كمية دوران الأموال في وحدة الزمن يقاس معدل الإنجاز الكلي بالمعادلة .

**أ/ تكلفة المبيعات :**

إن أهم ما يميز قياس تكاليف الإنجاز عن محاسبة التكاليف التقليدية هو أنها لا تقوم بتخفيض التكاليف على وحدة المنتج بل العكس فإن عملية تخصيص التكاليف على وحدة المنتج هو من أبرز ما إنتقده Goldratt وإعتبره إجراء يحفز على زيادة الوحدات المنتجة دون التفكير في تصريفها ، فبادر لتحديد البضاعة المباعة[1].

**ب/ المحاسبة عن الإنجاز كأسلوب للتقارير الداخلية :**

القاعدة الأساسية في التقارير الموجهة لا تستخدم الإدارة فهي أن تكون معلوماتها تتمتع بخاصية الملاءمة لتعمل كقاعدة لصنع قرارات رشيدة[2].

**خامساً : المبادئ العلمية التي تحكم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز :**

إن الأهداف التي يسعى أسلوب المحاسبة عن الإنجاز إلى تحقيقها والمتمثلة في تحديد تكلفة الإنتاج ، ومساعدة الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة التي تشمل التخطيط والرقابة وتقويم الأداء . يتطلب أن يرتكز هذا الأسلوب على مجموعة من المبادئ التي تشكل في مجملها القواعد التي يبنى عليها الإطار العام لهذا الأسلوب ، وقد إقترح أحد الباحثين[3] أن يقوم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على المبادئ العلمية التي تحكم نظام محاسبة التكاليف تدعم الإطمئنان إلى سلامة إجراءات ذلك النظام وتؤمن تحقيق الأهداف المرجوة منه كما أشار إلى ذلك أحد الكتاب[4] وعليه فإن إستخدام تلك المبادئ في أسلوب المحاسبة عن الإنجاز فإنها تؤدي إلى الطمأنينة وإلى سلامة إجراءات هذا الأسلوب من ناحية وتأمين تحقيق الأهداف المرجوة منه من ناحية أخرى ، فضلاً عن ذلك فإن إستخدام تلك المبادئ العلمية في أسلوب المحاسبة عن الإنجاز تؤدي إلى توفير الموضوعية والثقة في النتائج التي يتم إستخدامها في أسلوب المحاسبة عن الإنجاز تشمل المبادئ التالية [5]:

**1/ مبدأ التسجيل التاريخي :**

حيث يتم تسجيل الوقائع الفعلية المؤيدة بالمستندات ليحقق أهداف قياس التكاليف الفعلية لأنشطة المشروع وقياس نتائج أعماله ومركزه المالي ، ومن ناحية أخرى فإن بيانات

---

(1) د. عصام عبد المنعم أحمد ، **إستخدام المحاسبة عن الإنجاز في الموازنات التشغيلية** ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2016م) ، ص 24 .

(2) Corbrtt , **Making Better Decisions,** CMA, Management, Vol. 73, Issue 9, 2000, P. 9.

(3) أحمد هاشم أحمد ، **مرجع سابق** ، ص 151 .

(4) د. محمد توفيق بلبع ، **مرجع سابق** ، ص 65 .

(5) د. فتح الرحمن الحسن منصور ، ود. بابكر إبراهيم الصديق ، **محاسبة التكاليف** ، (الخرطوم : منشورات جامعة السودان المفتوحة، 2007م) ، ص ص 17 – 19 .

التكاليف الفعلية تعتبر هامة لعملية الرقابة على التكاليف ، حيث تقارن هذه البيانات بالمعايير المقررة لها .

**2/ مبدأ معايرة التكاليف :**

إن معايرة التكاليف هي عملية إعداد المقاييس التي تستخدم كأداة للحكم على درجة كفاءة التكاليف التي حدثت فعلاً ومدى مطابقتها لما يجب أن تكون عليه . ومعايرة التكاليف بذلك توفر وجهين لنظام محاسبة التكاليف الوجه الأول هو الوجه التخطيطي بتبيان ما ترغب الإدارة في الوصول إليه من الأهداف المخططة وبذلك تصبح المعايرة مبدأ هام من مبادئ نظام محاسبة التكاليف .

**3/ مبدأ التحليل:**

تعتبر وظيفة التحليل هي الوظيفة الأهم لنظام محاسبة التكاليف ، حيث نجد التحليل النوعي والتحليل الوظيفي والتحليل المرتبط بعلاقة عنصر التكلفة مع وحدة الإنتاج وتحليل سلوك التكاليف مما يوفر البيانات اللازمة للتخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات .

**4/ مبدأ محاسبة المسئولية :**

يقتضي هذا المبدأ تقسيم المنشأة إلى مراكز مسئولية ، ويعرف مركز المسئولية بأنه وحدة فرعية في تنظيم يكون مديرها مسئول عن نتائج مالية محددة لأنشطة هذه الوحدة وهناك أربعة أنواع من مراكز المسئولية :

**أ/ مركز التكلفة :** هي وحدة فرعية في التنظيم كالإدارة أو القسم والتي يكون مديرها مسئولاً عن التكاليف التي حدثت فيها .

**ب/ مركز الإيراد :** حيث يكون الإيراد مسئولاً عن الإيرادات التي تحدث في وحدته ومثال لذلك وحدة الحجز في أحد خطوط الطيران أو وحدة المبيعات في أحد المصانع .

**ج/ مركز الربحية :** هو وحدة فرعية في التنظيم يكون مديرها مسئولاً عن الربح ، وحيث أن الربح يعادل الإيراد ناقصاً المصروفات عليه فإن مديري مراكز الربحية يكونوا مسئولين عن الإيرادات والمصروفات في وحداتهم . ومثال ذلك إدارة مطعم ضمن سلسلة مطاعم للوجبات السريعة .

**د/ مراكز الإستثمار :** إن مدير مركز الإستثمار يكون مسئولاً عن أرباح وإستثمار رأس المال المستخدم بواسطة الوحدة الفرعية لتوليد الأرباح .

**سادساً : المفاهيم الأساسية لأسلوب المحاسبة عن الإنجاز:**

تبنى المؤيدين لأسلوب المحاسبة عن الإنجاز مجموعة من المفاهيم الأساسية لتطبيق هذا الأسلوب وذلك كما يلي[1] :

---

(1) د.سالم أبو شناف ، **تقييم فعالية المحاسبة على الإنجاز كاداة تحديد التكلفة في بيئة الموارد المقيدة ، مرجع سابق ،** ص223 .

**1/ معدل الإنجاز: Throughput Rate**

يشير الإنجاز السريع ذو الجودة المرتفعة Rapid and High quality إلى كفاءة وفعالية الأداء تجاه الهدف الرئيسي للمنشأة والذي يتمثل في زيادة المبيعات وتعظيم الربحية نظراً لأن تحسين وزيادة الإنجاز يترتب عليه العديد من المنافع مثل سرعة تنفيذ طلبات العملاء، تخفيض المخزون وتخفيض تكلفة الإنتاج . طبقاً لمفهوم نظرية القيود فإنه يمكن النظر إلى معدل الإنجاز على أنه مقياس لسرعة دوران الأموال في المنشأة أو كمية المبيعات في وحدة الزمن (أي منذ بداية عملية الإنتاج إلى الإنتهاء من التصنيع وإتمام المنتج سواء كان هذا الوقت يضيف قيمة أو لا يضيف قيمة للمنتج) مما يساعد إدارة المنشأة التعرف على الأنشطة التي تستغرق وقت أطول وتكلفة أكبر ، والأنشطة التي تعوق التدفق الطبيعي للإنتاج بدلاً من الإقتصار فقط على معدلات التشغيل الفعلي التي قد تخفي كفاءة إستغلال الوقت الكلي كأحد الموارد الهامة ومستوى جودة الأداء في العملية الإنتاجية.

يحسب معدل الإنجاز كما يلي :

معدل الإنجاز = (معدل التشغيل الفعلي × كفاءة دورة التصنيع × نسبة الناتج الجيد المباع)

أو (عدد الوحدات المنتجة ÷ وقت التشغيل الفعلي )× (وقت التشغيل الفعلي ÷ وقت التصنيع الكلي) × (عدد الوحدات الجيدة المباعة ÷ عدد الوحدات المنتجة)

**2/ هامش الإنجاز: Throughput Margin**

يرى مؤيدي محاسبة الإنجاز أن هامش الإنجاز للمنشأة ينتج من سلسلة القيمة Value chain التي أضافتها للمواد المباشرة بتحويلها إلى منتج مباع ومن ثم يتم حسابه بالفرق بين قيمة المبيعات وتكلفة هذه المواد فقط . وذلك بإفتراض أن المواد المباشرة هي عنصر التكلفة المتغير الوحيد وباقي عناصر التكاليف الأخرى بما فيها الأجور المباشرة ، تمثل عناصر تكاليف ثابتة وذلك في الأجل القصير[1].

من ثم يؤسس أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على أن تعظيم المبيعات هو الطريق، المدخل الوحيد الذي يمكن للمنشأة من خلاله تعظيم هامش الإنجاز ومن ثم تعظيم الأرباح الكلية للمنشأة ، ومن ثم يؤسس أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على عدم التركيز على حجم الإنتاج ولكن تحويل الإهتمام إلى المبيعات كأساس لقياس وتقييم مدى كفاءة وفعالية إدارة المنشأة على إستغلال الموارد المتاحة في المنشأة بصفة عامة والموارد المقيدة بصفة خاصة هذا من ناحية . ومن ناحية أخرى يؤسس مدخل المحاسبة عن الإنجاز على الأخذ

(1) Dugdale . D. and Jones . C. **Accounting for Throughput Techniques for Performance Measurement Mangement Accounting** Dec. 1997, p.32.

في الإعتبار إيرادات المبيعات وتكلفة المواد للمنتجات المباعة فقط عند حساب هامش الإنجاز ولا يدخل في ذلك تكلفة التحويل وتبرير ذلك ، من وجهة نظر مؤيدي مدخل المحاسبة عن الإنجاز ما يلي [1]:

1. التغلب على مشكلة قيام المديرين بتعظيم المنفعة الذاتية لهم ، من تعظيم مكافآتهم والمؤسسة على صافي الربح ، وذلك من خلال العمل على زيادة ربحية المنشأة من خلال الإنتاج بكميات كبيرة تؤدي إلى تراكم المخزون بأنواعه المختلفة . حيث أن تقييم المخزون بتكلفة المواد فقط سيؤدي إلى إستبعاد أثره على الأرباح وكذلك إنتفاء عملية التلاعب في الأرباح ، بخاصة ، عند زيادة حجم الإنتاج عن المبيعات الفعلية .
2. دفع الإدارة تعظيم الهدف الكلي للمنشأة بدلاً من التركيز على تحقيق الأهداف الفرعية لكل قسم على حده .
3. تحسين الإتساق والإنسياب بين العمليات الإنتاجية ، حيث يؤدي المخزون إلى إعاقة سرعة إنسياب الإنتاج ومن ناحية أخرى يؤدي وجود المخزون بكميات كبيرة إلى تحمل المنشأة لتكاليف الإحتفاظ بالمخزون مما يمثل تعطيلاً للموارد المتاحة للمنشأة .
4. الربح يمثل دالة عكسية في زمن التصنيع وزيادة المخزون تؤدي إلى زيادة هذا الزمن ومن ثم فإن الربح يتناسب عكسياً مع مستوى المخزون .

طبقاً لمدخل المحاسبة عن الإنجاز فإنه لا يتم ترتيب المنتجات حسب ربحيتها على أساس فائض المساهمة للوحدة التقليدية ، ولكن يجب الأخذ في الإعتبار إلى الموارد المستنفذة في سبيل تحويل الوحدة من كل منتج من مادة خام إلى منتج نهائي وما إذا كان هذا المورد يمثل مورداً نادراً في العملية الإنتاجية أم لا . ومن ثم فإن محور إهتمام أسلوب المحاسبة عن الإنجاز عند ترتيب المنتجات حسب ربحيتها ليس بمقدار فائض المساهمة التقليدي الذي يحققه المنتج ولكن بما يحققه إستخدام المورد النادر من أرباح هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى يؤسس مدخل المحاسبة عن الإنجاز على محاولة الربط بين الإنجاز المحقق من كل منتج وبين ما إستنفذه من تكلفة المورد المقيد حتى يمكن ترتيب المنتجات حسب الربحية النسبية المثلى وذلك كما يلي :

$$\text{نسبة هامش الإنجاز لأي منتج} = \frac{\text{هامش الإنجاز لكل ساعة تشغيل في المورد المقيد}}{\text{التكلفة لكل ساعة تشغيل في المورد المقيد}}$$

للتعرف على كفاءة العمليات التشغيلية في المنشأة والحكم على مدى ربحيتها من عدمه تم إستحداث نسبة عامة للإفصاح عن العلاقة بين هامش الإنجاز الكلي للمنشأة وبين إجمالي تكاليف التصنيع وتحسب كما يلي [2]:

---

(1) زايد سالم أبو شناف ، **مرجع سابق** ، ص 225 .
(2) **المرجع السابق** ، ص 224 .

نسبة هامش الإنجاز العامة = هامش الإنجاز الكي
إجمالي تكاليف التصنيع

بحيث إذا كانت نسبة هامش الإنجاز العامة أكبر من واحد صحيح(فإن ذلك يشير إلى جدوى القيام بالعمليات التشغيلية والقدرة على تحقيق أرباح أو العكس صحيح). ومن ثم يمكن القول بأن هامش الإنجاز يعبر عن دالة مكونة من أربعة عناصر وهي سعر البيع سعر شراء المواد الخام معدل إستخدام المواد الخام ، ومقدار الإنجاز المحقق[1].

**3/ المخزون: Inventory**

بالنسبة لكل الأنشطة يعتبر الربح دالة عكسية في الزمن اللازم للتصنيع وهذا بدوره يعني أن الربحية تتناسب عكسياً مع مستوى المخزون في النظام لأن زيادة المخزون يؤدي إلى زيادة الزمن اللازم للتصنيع [2].

**4/ تكاليف التشغيل: Operation Expenses**

أحد المفاهيم الأساسية التي يؤسس عليها مدخل المحاسبة عن الإنجاز هي إعتبار كافة التكاليف اللازمة لتحويل المواد الخام إلى منتج مباع وهي الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة بمثابة تكاليف ثابتة ومحددة في الأجل القصير . والحجج التي يستند إليها مؤيدي مدخل المحاسبة عن الإنجاز في هذا الشأن تتمثل فيما يلي[3]:

أ. ترتبط تكاليف التشغيل الأخرى ، بخلاف المواد المباشرة ، مثل العمل بالطاقة المتاحة للموارد المختلفة التي تم إقتنائها بالفعل بالمنشأة والتي يفترض ثباتها في الأجل القصير، مما يتطلب النظر للتكاليف المرتبطة بها على أنها تكاليف ثابتة بصرف النظر عن كمية وتشكيلة الإنتاج .

ب. تمثل تكلفة العمل في المنشآت الصناعية التي تعمل في بيئة التصنيع الحديثة إلى الثبات ، نتيجة وجود العديد من التغيرات التكنولوجية مثل الإعتماد على عمالة متعددة المهارات Multi skills التي يمكنها القيام بأنشطة إنتاجية وخدمية متعددة، بدلاً من الإعتماد على عمالة متخصصة ومرتبطة بأداء نشاط معين.

ج. الهدف النهائي للمنشأة هو تعظيم العائد على حجم الأموال المستثمرة فيها وذلك من خلال تعظيم صافي الأرباح الكلية وليس ربحية كل منتج على حدة[4].

---

(1) **المرجع السابق** ، ص 225 .

(2) Galloway, D.and Waldron. D, **Throughput Accounting**, Ranking profitability Management Accounting, Dec. 1998, pp. 34 , 35.

(3) زايد سالم أبو شناف ، **مرجع سابق** ، ص 226 .

(4) **المرجع السابق** ، ص 227 .

من ثم يمكن القول بأن مدخل المحاسبة عن الإنجاز يؤسس على مجموعة من الإفتراضات والمفاهيم للربط بين هامش الإنجاز المحقق وتكلفته هذا وتتمثل تلك الإفتراضات والمفاهيم فيما يلي [1]:

1. يجب أن يحتل هامش الإنجاز المرتبة الأولى في ترتيب أولويات البدائل القرارية وذلك عند إتخاذ أي من القرارات الإدارية في المنشأة ، ثم يلي ذلك تخفيض حجم الأموال المستثمرة في المخزون ثم يلي ذلك تخفيض تكاليف التشغيل في المرتبة الأخيرة ، وذلك حتى يتسنى للمنشأة تعظيم هامش الإنجاز ما يؤدي إلى تعظيم الأرباح الكلية للمنشأة .
2. تعتبر تكاليف التشغيل في الأجل القصير بمثابة تكاليف محدودة مقدماً ، ومن ثم تعتبر تكاليف ثابتة ، تحمل على الفترة الزمنية ولا تخصص بين المنتجات .
3. تتأثر تكلفة المواد المباشرة بإختلاف حجم وتشكيلة المنتجات ولذلك فهي تعتبر بمثابة عنصر التكاليف المتغيرة ، الوحيد ، لذلك تأخذ في الحسبان عند حساب هامش الإنجاز والذي يتخذ أساساً لتطوير التقارير الداخلية لأغراض ترشيد القرارات الإدارية المختلفة .
4. المحاسبة عن الإنجاز هي فلسفة تؤسس على محاولة تعظيم الهدف الكلي للمنشأة وذلك خلال ثلاث أهداف رئيسية ومتتالية وهي زيادة حجم المبيعات إلى أقصى قدر ممكن (تعظيم هامش الإنجاز) ، ثم يلي ذلك تخفيض مستويات المخزون بكامل أنواعه إلى أدنى حد ممكن ، ثم يأتي تخفيض تكاليف التشغيل في المرتبة الأخيرة من أولويات أهداف المحاسبة عن الإنجاز.

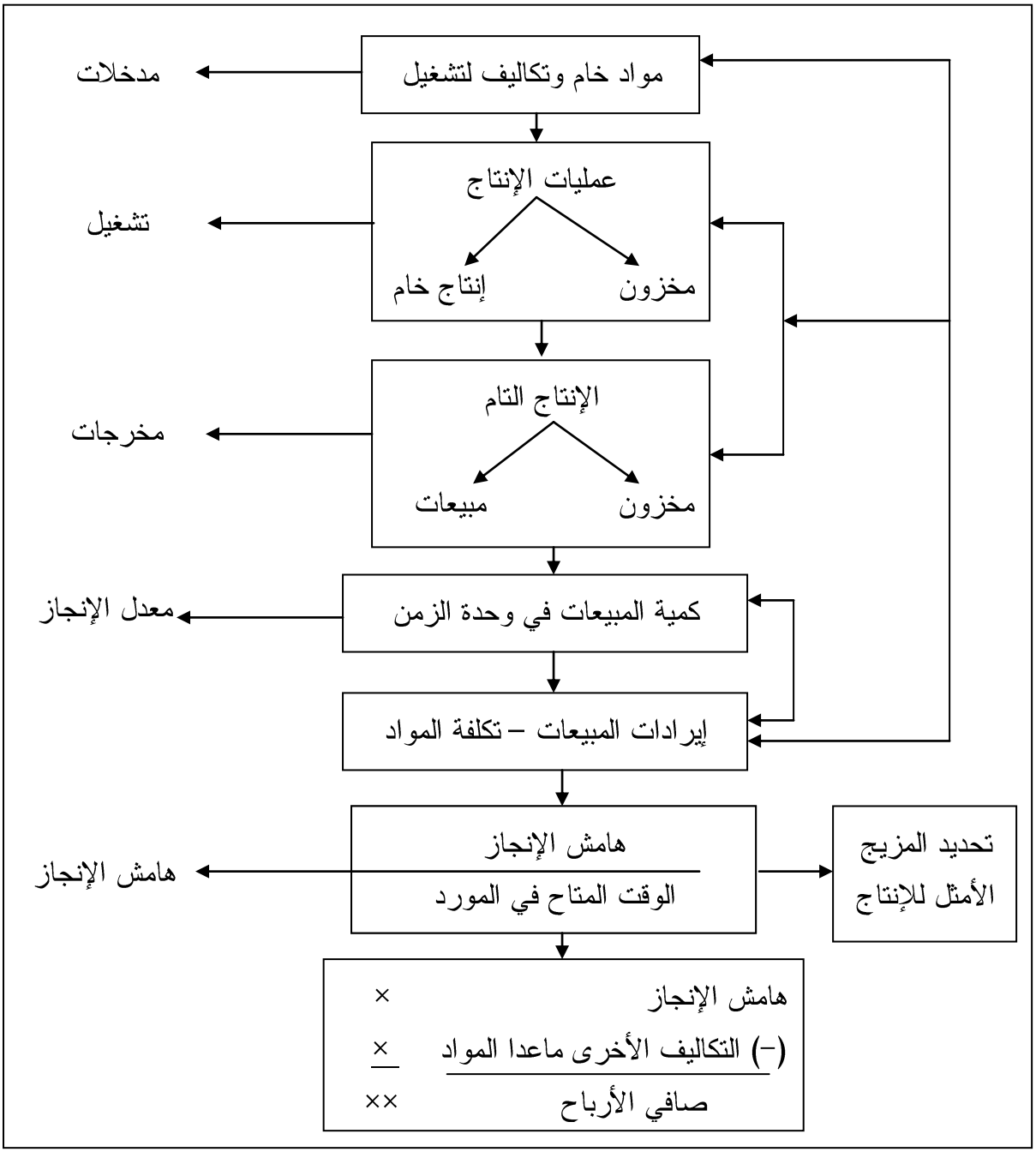
ومن ثم يمكن القول بأن تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في المنشآت الصناعية بخاصة التي تعمل منها في ظل بيئة التصنيع الحديثة . يمكن أن يصادف نجاح الأسلوب لعلاج مشكلة القيود التي يمكن أن تواجه هذه المنشآت . حيث يؤسس مدخل المحاسبة عن الإنجاز على تعظيم هامش الإنجاز وذلك من خلال تدنية حدوث مثل هذه القيود ومن الممكن التعبير عن الإفتراضات والمفاهيم التي يؤسس عليها مدخل المحاسبة عن الإنجاز كما بالشكل التالي:

---

(1) Galloway . D, and Woldran D. **Throughupt Accounting the need for a new Language for Management Accounting** " Management Accounting, Nov. 1988, pp. 1 – 10 .

**شكل رقم (2/2/2)**

**أهم الإفتراضات والمفاهيم المتعلقة بالأسلوب المحاسبة عن الإنجاز**




المصدر : د. زايد سالم أبو شناف ، **تقييم فعالية المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتحديد تكلفة في بيئة الموارد المقيدة** ، (مصر : جامعة الإسكندرية ، مجلة التجارة للبحوث العلمية ، 2001م) ، ص 229 .

يتضح للدارس أن الشكل (2/2/2) يمثل نظام متكامل ومثل أي نظام له مدخلات وعمليات ومخرجات لأن هامش الإنجاز يمثل الإيرادات مطروحاً منها تكلفة المواد .

كما يعرض الشكل رقم (3/2/2) أهم المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة عن الإنجاز والإختلاف الرئيسية بينها وبين محاسبة التكاليف .

**شكل رقم (3/2/2)**

**المفاهيم المتعلقة بالأسلوب المحاسبة عن الإنجاز والإختلافات الرئيسية بينها وبين محاسبة التكاليف**

| بيان | محاسبة التكاليف | المحاسبة عن الإنجاز |
|---|---|---|
| الهدف | تحديد تكلفة الوحدات المنتجة لأغراض تقييم المخزون وتحديد نتائج الأعمال ، وللإستخدامات الإدارية المختلفة | تحديد هامش الإنجاز الذي حققته المنشأة من عمليات البيع ، مع التركيز على الترشيد للقرارات التشغيلية |
| تبويب عناصر التكاليف حسب العلاقة بموضوع التكلفة | يتطلب تحديد تكلفة المنتجات تتبع عناصر التكاليف المختلفة ومحاولة الربط بينها وبين موضوعات التكلفة ومن ثم تقسيم هذه العناصر إلى مباشرة وغير مباشرة | يتطلب تحديد هامش الإنجاز التركيز على المبيعات وتكلفة المواد فقط ، مما تنتفي معه الحاجة إلى التفرقة بين العناصر المباشرة وغير المباشرة |
| تبويب عناصر التكاليف حسب درجة المرونة | تعتمد على حجم النشاط كأساس لتبويب عناصر التكاليف إلى عناصر مرنة وأخرى غير مرنة | تفترض ثبات الطاقة المتاحة للموارد المختلفة والعمالة والآلات وعدم تغييرها في الأجل القصير أياً كانت تشكيلة المنتجات ومن ثم تكون المواد هي العنصر المتغير الوحيد وباقي العناصر الأخرى بما فيها العمل المباشر ثابتة |
| تخصيص التكاليف غير المباشرة | للوصول إلى تكلفة كل منتج من المنتجات يتطلب الأمر تخصيص التكاليف غير المباشرة وتوزيعها على هذه المنتجات | تعتبر كل التكاليف عدا المواد المباشرة بمثابة تكلفة دورية تحمل على الفترة ، ولذا لا تقم بتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات |
| قياس مخرجات الإنتاج | يتم قياس المخرجات عند إتمام المنتجات بإفتراض أن الإنتهاء من عملية الإنتاج يؤدي إلى إضافة القيمة | يتم قياس المخرجات عند نقطة البيع وتسليم الإنتاج للعملاء ، بإفتراض أن عملية البيع فقط هي للمنشأة وتنمية أموالها |
| تقييم مخزون الإنتاج التام تحت التشغيل | المخزون يعتبر أصل ، عمليات التشغيل تزيد من قيمته ولذا يتم تقييمه بالتكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة | المخزون يعتبر إنتاج غير متزامن مع الإحتياجات المطلوبة وتعطيل للموارد لا مبرر له ، ومن ثم فإن قيمته لا تتعدي تكلفة المواد المباشرة الداخلة في تركيبته، ولذا لا يحمل بأي نصيب من تكلفة التحويل ويقيم بتكلفة المواد فقط |

| | | |
|---|---|---|
| نسب إستغلال الطاقة | تحسب بقسمة الطاقة الفعلية على الطاقة المتاحة لكل مركز أو قسم على حده ، وبدون التفرقة بين ما يتم إنتاجه حسب الطلب ، وما يتم إنتاجه لمجرد إستغلال الطاقة ويؤدي لتركم المخزون | تحسب بقسمة الطاقة الفعلية على الطاقة المطلوبة للتشغيل طبقاً لمتطلبات العملاء مع ضرورة الربط والتنسيق بين المراكز والأقسام المختلفة |

المصدر : زايد سالم أبو شناف ، **تقييم فعالية المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتحديد التكلفة في بيئة الموارد المتغيرة** (مصر : جامعة الإسكندرية ، مجلة تجارية للبحوث العلمية ، 2001م) ، ص 230.

يتضح للدارس أن الإختلاف بين مفاهيم محاسبة التكاليف والمحاسبة عن الإنجاز ومحاسبة الإنجاز تقوم على الزمن المتغير وتقوم محاسبة تكاليف المخزون على أنها أصل بينما في الإنجاز تعتبر إنتاج غير متزامن مع الإحتياجات ومحاسبة التكاليف تحسب بقسمة الطاقة الفعلية على الطاقة المتاحة أما محاسبة الإنجاز تحسب بقسمة الطاقة الفعلية على الطاقة المطلوبة للتشغيل .

**تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وفقاً لأسلوب المحاسبة عن الإنجاز**

لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وفقاً لأسلوب المحاسبة عن الإنجاز لابد من تقسيم المنشأة الصناعية إلى مراكز تكلفة إنتاجية ومراكز تكلفة خدمية مع مراعاة حصر تكاليف الأنشطة الإجتماعية بناءاً على مفهوم المحاسبة عن الإنجاز .

يقوم هذا الأسلوب في تخصيص التكاليف غير المباشرة على عدة خطوات[1] :

**حساب إجمالي قيمة الوقت المستنفد في التشغيل**

$$VI = \sum_{n_1}^{X=1} QxPxTx$$

حيث : إجمالي قيمة الوقت المستنفذ VI

كمية الإنتاج من المنتج x Qx

سعر بيع الوحدة من المنتج x Px

الوقت اللازم لتشغيل الوحدة من المنتج Tx

حيث x = 1 , 2 , 3 ..... i

تحديد نصيب كل منتج من إجمالي قيمة الوقت المستنفد (VTX)

(1) د. عبد الرحمن عبد الفتاح محمد ، **تقييم فعالية مداخل تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل ظروف البيئة الحديثة للصناعة** ، (الإسكندرية : كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، السنة السادسة ، 1996م) ، ص ص 425 – 427 .

$$VTX = \frac{Q_1 \quad P_x \quad T_x}{\sum_n^{x-1} Q_x \quad P_x \quad T_x}$$

تحديد كل منتج من التكاليف الصناعية غير المباشرة

نصيب المنتج الأول من التكاليف غير المباشرة

إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة لا تصيب المنتج الأول من قيمة الوقت المستفيد (VIT) نصيب المنتج الثاني من التكاليف الصناعية غير المباشرة .

إجمالي التكاليف غير المباشرة × نصيب المنتج الثاني من قيمة الوقت المستنفد (VTZ) مدى ملاءمة أسلوب المحاسبة عن الإنجاز لتخصص التكاليف غير المباشرة .

يلاحظ على الخطوات التي إتبعها هذا أسلوب في تخصيص التكاليف غير المباشرة عدة ملاحظات منها ما يلي : إعتمد هذا الأسلوب عند حساب إجمالي قيمة الوقت المستنفد للتشغيل على عدة عوامل من ضمنها سعر بيع الوحدة من المنتج .

يتضح للدارس أن سعر البيع لا علاقة له بحساب ما إستفادته وحدات الإنتاج من التكاليف الصناعية غير المباشرة ، كما أن سعر البيع قد لا يكون معروفاً مسبقاً إذا كانت المنشأة تسعر منتجاتها على أساس إجمالي التكلفة مضافاً إليها هامش ربح معين وقد يرجع إستخدام سعر البيع إلى محاولة الكاتب (الربط بين مقدار الإنجاز الذي تحقق بالموارد التي تم إستفادتها في سبيل تحقيق ذلك الإنجاز . ويعتقد الباحث أن لا علاقة في ذلك بتحديد مدى إستفادة كل منتج من التكاليف الصناعية غير المباشرة خاصة في ظل ظروف البيئة الحديثة للصناعة نظراً لأن هنالك كثير من العناصر غير المباشرة تحدث ولا علاقة لها بالوقت المستنفد في تشغيل المنتجات إعتمد هذا الأسلوب على أساس توزيع إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة حسب نسبة الإستفادة من إجمالي قيمة الوقت المستنفد بين المنتجات دون مراعاة الطبيعة بين عناصر التكاليف غير المباشرة التي يمكن أن تحدث لأسباب لا ترتبط بحجم الإنتاج أو مقدار الوقت المستنفد في التشغيل ، وهذا يؤدي إلى عدم إختيار أسباب التحميل ، أو سبب التكلفة المناسبة وهو نفس الإنتقاد الذي سبق توجيهه لمدخل نظرية مراكز التكلفة . كما يشير أحد الكتاب[1] إلى مفهوم الوقت المستنفد في تشغيل وحدة الإنتاج ، هل يشمل ساعات تشغيل الآلات فقط أم يشمل ساعات تشغيل الآلات وساعات العمل المباشر ، وقد يكون الرأي الأخير هو الأرجح ، حيث يتم تجميع الساعات اللأزمة لتشغيل وحدات الإنتاج سواء كانت ساعات عمل مباشرة أو ساعات تشغيل الآلات . مع العلم بأن هذه الساعات قد لا تناسب تخصيص بعض عناصر التكاليف غير المباشرة التي لا يرتبط حدوثها أو تغيرها بهذه الساعات .

---

(1) **المرجع السابق** ، ص 427 .

## قائمة التكاليف في ظل أسلوب المحاسبة عن الإنجاز

إن تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يتطلب تعديل أسلوب التكلفة المتغيرة فتعتبر تكلفة المواد الخام هي فقط التكلفة المتغيرة على أن تعالج باقي التكاليف كتكلفة مرتبطة بالفترة التي حدثت فيها والتكلفة التي ترتبط بالإنتاج المباع أو المخزون هي تكلفة المواد المباشرة .

تعد قوائم التكاليف والدخل طبقاً لأسلوب المحاسبة عن الإنجاز بإعتبار تكلفة المواد المباشرة التكلفة المتغيرة للبضاعة المباعة ، ويحسب عائد أو ساعة الإنجاز بخصم تكلفة المواد المباشرة للبضاعة من إيراد المبيعات تعد قائمتي التكاليف والدخل طبقاً لأسلوب محاسبة الإنجاز كالآتي[1] :

**شكل رقم (4/2/2)**

**قائمة التكاليف (وفقاً لأسلوب المحاسبة عن الإنجاز)**

| بيان | جزئي | كلي |
|---|---|---|
| تكلفة مواد مباشرة | × | |
| (+) تكلفة مخزون أول المدة (على أساس تكلفة المواد المباشرة – تكلفة مخزون آخر المدة على أساس تكلفة المواد المباشرة) | × | |
| تكلفة الإنتاج المباع (على أساس تكلفة المواد المباشرة) | × | × × |
| | | × × |

**قائمة نتائج الأعمال (وفقاً لأسلوب المحاسبة عن الإنجاز)**

| بيان | جزئي | كلي |
|---|---|---|
| إيرادات مبيعات | ×× | |
| – تكلفة الإنتاج المباع (على أساس تكلفة المواد المباشرة) = مساهمة الإنجاز | × × | × × |
| – تكاليف أخرى | | × × |
| عمال الصناعة | × × | |
| خدمات صناعية | × × | |
| بيعية وإدارية | × × | |
| ربح التشغيل | | × × |

المصدر : د. كمال حسين وكمال الدين علي ، **محاسبة التكاليف** (القاهرة : البيان للطباعة والنشر ، الجزء الأول ، 2005م)، ص146 .

ترى الدارسة أن قائمة التكاليف وفقاً لأسلوب المحاسبة عن الإنجاز تعتبر تكلفة المواد مباشرة هي الوحيد ، التي يجب تحميلها، أما بقية قوائم التكاليف بما فيها العمل المباشر تحمل إلى قائمة الدخل إلا أنه يربط بين المواد والزمن وبالتالي المواد هي الموارد التي يجب إستنفادها في سبيل تحقيق الإنجاز.

(1) د. كمال حسين ، ود. كمال الدين علي ، **محاسبة التكاليف** ، (القاهرة : البيان للطباعة والنشر ، الجزء الأول ، 2005م) ، ص145.

## المبحث الثالث

## إستخدامات ومميزات وعيوب أسلوب المحاسبة عن الإنجاز

**إستخدام أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في قياس التكلفة :**

بعد العرض السابق لكل ما يتعلق بالتكاليف والربحية والمخزون وما إلى ذلك في ضوء النظم التقليدية ومدخل الإنجاز يلاحظ تبني الخير بمجموعة من المفاهيم المتعلقة بالأداء التشغيلي في محاولة لتطوير المعلومات التي تقدمها نظم التكاليف لكي يتلاءم مع متطلبات بيئة الموارد المقيدة ، وعلى هذا الأساس سيقوم الدارس بيان آلية إستخدام هذا المدخل في قياس التكلفة ودوره في زيادة الإنجاز وتخفيض كل من المخزون والنفقات التشغيلية كما يلي :

**أولاً : متطلبات تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في قياس التكلفة :**

يتطلب تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز لأغراض قياس التكلفة وتقييم الأداء تعديل بعض المفاهيم وإدخال مفاهيم جديدة لمتطلبات أساسية لتطبيقه ويتمثل ذلك في التالي:

**1/ إعادة النظر في تبويب هيكل عناصر التكاليف :**

يقوم هذا المدخل على تقسيم هيكل عناصر التكاليف الصناعية وفقاً لسلوكها إلى كل من تكاليف كاملة المرونة (تكاليف المواد المباشرة وتكاليف التجهيز للغير وغيرها) وعناصر أخرى كتكاليف غير كاملة المرونة أخذت تسميات عدة من قبل الباحثين مثل[1]:

أ. إجمالي تكاليف الصنع .

ب. نفقات التشغيل .

من المفيد إعتبار هذه المجموعة من عناصر التكاليف الثابتة في الأجل القصير إعتباراً أنها بمثابة تكاليف محددة مقدماً ، حيث أن كمية المدخلات اللازمة لتصنيع وحدة واحدة من المنتج حتى يصبح منتج تام قابل للبيع معروفة ومحددة مقدماً لا ينبغي أن تقل أو تزيد عن مقدار معين ، لأنه في حالة نقصها لن يكتمل المنتج ، وفي حالة زيادتها فمعنى ذلك أن تلك الزيادة ستتحول إلى مخزون يكلف الشركة أعباء مالية نتيجة الإحتفاظ به والحفاظ عليه من التلف والضياع [2].

دراسة وتحديد معوقات العملية الإنتاجية ، يهدف هذا المدخل إلى قياس تكلفة الموارد المستنفدة من أجل الحصول على الإنجاز المستهدف ، ويمكن بعد ذلك تحديد نصيب الوحدة من النفقات التشغيلية، لذا فإن المعتمد في قياس تصنيف الوحدة من النفقات في ظل مدخل الإنجاز يكون على أساس تقديري يتحدد بحاصل ضرب قيمة مبيعات كل منتج في الزمن اللازم لإنتاج تلك الوحدات المباعة أو يطلق عليه وقت الإنجاز ، ومن ثم فليس هناك جدوى للفصل بين ما هو مباشر أو غير مباشر ، كما إن القياس هنا لا ينصب على تحديد نصيب المنتج من الموارد المستنفذة في سبيل تصنيعه أو

---

(1) Waldren David & Galloway David, **Throughput Accounting Part 1**, The Need For New Language for Manufacturing Management Accounting, Vol. 66, Issue. 10, 1988, P. 34.

(2) صبري صموئيل فهمي ، **مرجع سابق** ، ص 79 .

إنتاجه ، ولكن يتم القياس بأسلوب آخر وهو قدرة المنتج على الإستيعاب أو على التحمل ، بمعنى أنه كلما زادت كمية مبيعات المنتج أو زاد سعر بيعه أو زاد زمن تشغيله كلما زاد نصيبه من النفقات التشغيلية [1].

يتضح للدارسة إن الزمن هو أحد العوامل المؤثرة في قياس التكلفة في ظل مدخل المحاسبة عن الإنجاز، وبهذا تتفق الدراسة مع وجهة النظر في معالجة القيود وإنتقالها من مرحلة إلى أخرى حتى تنتقل القيود وهذا يعتمد على نوع القيد وسبيل معالجته ، ولقد تم الإشارة إلى أنواع هذه القيود (الداخلية والخارجية) .

**2/ الإهتمام بالزمن :**

يعد عنصر الزمن أحد العوامل المستحدثة في مدخل المحاسبة عن الإنجاز ، وهو العنصر الأساسي في تحميل وتوزيع الأعباء الاضافية على المنتجات وفقاً لهذا المدخل، ويقصد بالزمن هنا وقت الإنجاز ، أي الوقت المستنفذ في تحويل المادة الخام منتج تام مباع [2].

ويتكون هذا الوقت من العناصر التالية :

أ. وقت التشغيل : يتمثل بالوقت الفعلي الذي تم العمل فيه على المنتج ، وهو الوقت اللازم لتشغيل هذا المنتج في كافة المراحل الإنتاجية من وقت إستخدامه كمادة خام وحتى تصنيعه منتج تام .

ب. وقت الفحص : هو الوقت المستخدم في فحص المنتج للتاكد من مطابقته للمواصفات أثناء إنتقاله من قسم إنتاجي لآخر وحتى خروجه من المصنع إلى العميل وهو يتضمن وقت فحص الخامات قبل دخولها للخط الإنتاجي .

ج. وقت النقل بين الأقسام الإنتاجية : وهو الوقت المستنفذ في تنقل المنتجات من قسم إنتاجي لقسم آخر ، بالإضافة إلى وقت حركة المنتجات من وإلى المخازن .

د. وقت الإنتظار : هو الوقت الذي تبقى فيه الوحدات في القسم الإنتاجي في إنتظار بدء التشغيل عليها وذلك لإنشغال القسم الإنتاجي بأداء بعض العمليات الأخرى أو لضعف طاقته المتاحة بما لا يستوعب حجم الأعمال المنقولة إليه من المراحل أو الأقسام السابقة له وما ينتج عنه إنتظار المنتجات في صفوف .

ه. وقت التخزين : وهو الوقت الذي تبقى فيه الخدمات أو الوحدات تحت التشغيل أو المنتجات التامة داخل المخازن قبل إستخدامها في الأقسام الإنتاجية (بالنسبة للخدمات والوحدات تحت التشغيل) أو قبل شحنها للعملاء (بالنسبة للمنتجات التامة)[3].

---

(1) هبة محمود مؤمن ، **مدى فعالية أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة** ، (الرياض : جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الإدارة والاقتصاد ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة 2004م) ، ص 98.

(2) محمد الفيومي ، **المحاسبة الإستراتيجية** ، (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع ، 2012م) ، ص 87 .

(3) ولاء إسماعيل مصطفى زيد ، **إستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تدعيم القدرة التنافسية لشركة المقاولون العرب** ، (المنوفية : جامعة المنوفية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2012م) ، ص 65 .

يتضح للدارسة أن وقت التشغيل هو الوقت الذي يضيف قيمة للمشاريع فقط ، أما وقت الفحص ووقت التنقل بين الأقسام الإنتاجية ووقت الإنتظار ووقت التخزين فهي لا تضيف قيمة للمنتج ، وعلى الشركة التقليل منها أو إستبعادها قدر الإمكان ، وبما أن زيادة الوقت تعني إنخفاض الإنجاز وبالتالي الربحية فإن التركيز على تخفيض الوقت يكون عاملاً مهماً لتحقيق الهدف.

ومن ثم فإنه يمكن النظر إلى وقت الإنجاز على أنه :

وقت الإنجاز = وقت التشغيل + وقت الفحص + وقت التنقل + وقت الإنتظار + وقت التخزين

وقت الإنجاز = وقت يضيف قيمة

أي أن :

وقت الإنجاز = وقت التشغيل + وقت لا يضيف قيمة

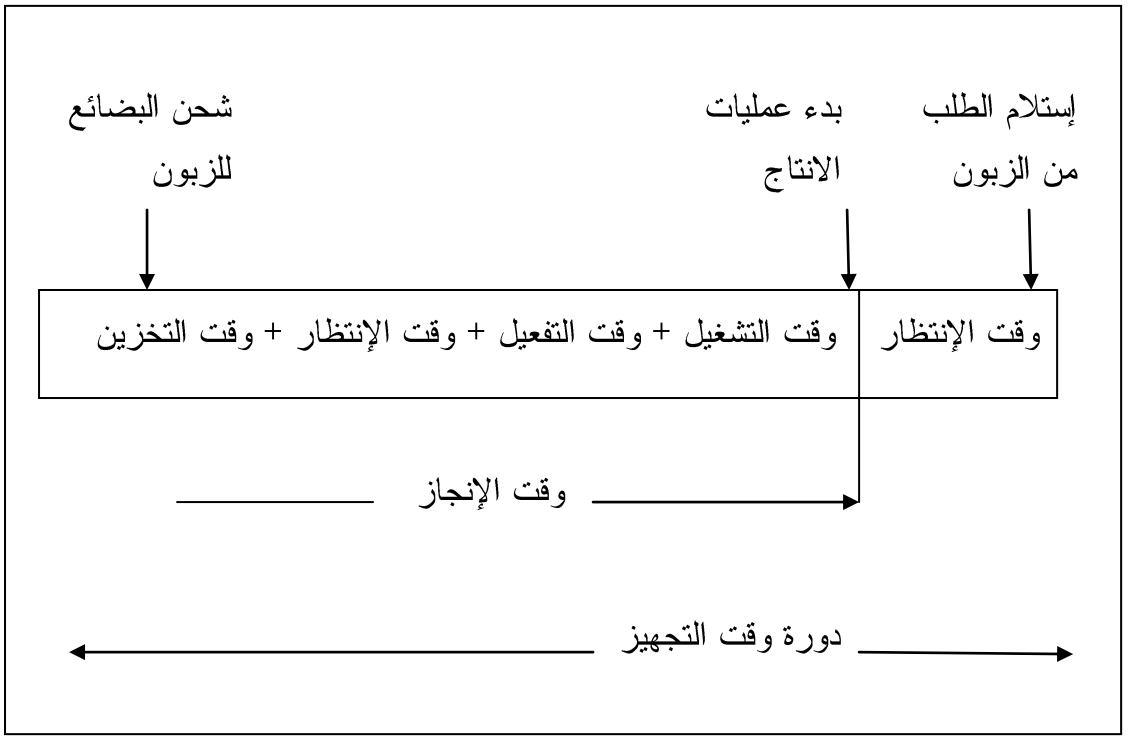
يمكن أن يطلق على الوقت الذي لا يضيف قيمة الوقت الضائع وبالتالي فإنه :

وقت الإنجاز = وقت التشغيل + الوقت الضائع[1].

كما يمكن توضيح هذه الأوقات بشكل تفصيلي من خلال الشكل (1/3/2) التالي:

**شكل (1/3/2)**

**أنواع الأوقات وفق للأسلوب المحاسبة عن الإنجاز**




Source: Garrison Ray H., et.al., **Mangeral Accountig**, 4th Edition, MCGraw-hill Education UK, 2011, P. 438.

(1) محمد عبد الفتاح العشماوي ، **مرجع سابق** ، ص 371 .

يتضح للدارس من الشكل (1/3/2) أعلاه إن وقت الإنجاز يمثل الوقت الفعلي بينما يمثل وقت التشغيل الوقت المعياري (ما يجب أن يكون) ومن ثم المستهدف هو تخفيض وقت الإنجاز حتى يتساوى مع وقت ضائع ، وعندها ستكون التكلفة المحسوبة لوحدة المنتج على أساس وقت الإنجاز أقل ما يمكن.

إن أهمية مدخل المحاسبة عن الإنجاز تنبع من التركيز على نقاط الإختناق التي تعوق سير العملية الإنتاجية ومحاولة حل مشاكل تلك النقاط وينعكس ذلك إيجاباً على وقت الإنجاز عن طريق تخفيض الوقت الذي لا يضيف قيمة حتى يصبح أو يقترب وقت الإنجاز مع وقت التشغيل ، الأمر الذي سيؤثر في النهاية على التكلفة ومن ثم على الربحية [1].

كما إن وقت الإنجاز يتضمن العديد من الحوافز التي تشجع المسؤولين على إستخدامه بإعتباره أفضل من أسس التحميل التي يتبعها النموذج التقليدي في قياس التكلفة ، ففي ظل هذا المدخل تنخفض الأنشطة التي ينشأ عنها الأعباء الإضافية مثل تكاليف الإحتفاظ بالمخزون والتدابير الرقابية المختلفة مما ينعكس بالضرورة على تخفيض قيمة هذه الأعباء أو التقليل من معدل نموها كما ينعكس في محاولة تخفيض الوقت المستنفذ في الإنتاج (وقت الإنجاز) وهو الامر الذي له مردود جيد في تحسين الأداء للشركة ككل[2].

**3/ إستخدام أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في قياس التكلفة :**

في ظل مدخل المحاسبة عن الإنجاز (كما سبق بيانه) فان تكلفة المنتج تتكون من عنصرين أساسيين هما التكاليف كاملة المرونة والنفقات التشغيلية ، ولما كان من الممكن تحديد تكلفة المواد المباشرة المستنفذة (بإعتبارها التكلفة الرئيسية في التكاليف كاملة المرونة) في إنتاج الوحدة من المنتج المراد قياس تكلفته فإن مشكلة القياس تنصب على تحديد نصيب الوحدة من المنتج من النفقات التشغيلية[3].

وفي ظل هذا المدخل يتم توزيع النفقات التشغيلية على المنتجات على أساس وقت الإنجاز مرجحاً بكمية الوحدات المباعة وسعر بيعها وفقاً للخطوات التالية [4].

**إستخدام أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد القرارات الإدارية قصيرة الأجل :**

يلعب مدخل المحاسبة عن الإنجاز دوراً رئيسياً في ترشيد القرارات الإدارية من خلال ما يوفره من معلومات لهذا الفرق ويمكن بيان هذا الدور وفقاً لما يلي :

**1/ إستخدام أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد قرارات المزج الإنتاجي الأمثل :**

تعد قرارات المزج الإنتاجي الأمثل من أهم القرارات التي تتخذها الشركة ذات النشاط الإنتاجي ، وقد تصادف هذه الوحدات بعض الموارد التي تعد نادرة نسبياً بحيث لا تكفي لتشبع إحتياجات

---

(1) صبري صموئيل فهمي ، **مرجع سابق** ، ص 77 .

(2) هاني محمد عوض البردان ، **دراسة تحليلية لأثر القيود (مراكز الإختناق) في شأن التحسين المستمر في الأداء بجمهورية مصر**، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2005م) ، ص 116 .

(3) ماجدة عبد المجيد عبد العزيز ، **البعد الإستراتيجي للنظرية وأثره في ترشيد القرارات** ، (بغداد : المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، 2011م) ، ص 103.

(4) **المرجع السابق** ، ص 117 .

الإنتاج لديها، فتلجأ إلى إيجاد تشكيلة أو مزيج معين يحقق إستخدام ذلك المورد بكفاءة عالية وبما يتوافق مع ما هو متوافر من الموارد ونوعية المنتجات التي تقوم بإنتاجها ، ويبرز دور مدخل المحاسبة عن الإنجاز في توفير المعلومات الملائمة لهذا القرار من خلال تحديد المحاسبة عن الإنجاز في توفير المعلومات الملائمة لهذا القرار من خلال تحديد الإنجاز المتحقق من كل المدخل عن محاسبة التكاليف التقليدية في عملية إستبعاد المنتج الذي يكون عائد مساهمته منخفضاً ، حيث يتم الإبقاء على المنتج في المزج الإنتاجي طالما انه يساهم في تعظيم الإنجاز ولا يتم إستبعاده إلا إذا كان سعر بيعه يقل عن تكلفته المتغيرة [1].

تعتمد قرارات المزج الإنتاجي الأمثل على عملية قياس التكلفة لكل منتج وتحديد سعر بيعه، ومن ثم تحديد المنتجات الأكثر هامش مساهمة والتركيز عليها في عملية البيع والتسويق مع الأخذ في الإعتبار متطلبات ورغبات العملاء وفي ظل ظروف المنافسة العالمية أصبح سعر البيع من المتغيرات الخارجية التي لا يمكن للإدارة التحكم فيها ، ومن ثم أصبح جوهر مشكلة تخطيط الربحية وتحديد المزيج الإنتاجي يتمثل في تحديد وقياس تكلفة كل منتج على حدة ومحاولة تخفيض تلك التكاليف بأكبر قدر ممكن سعياً وراء تعظيم الربحية [2].

من الجدير بالذكر أن جوهر مشكلة قياس تكلفة كل منتج على حدة تتمثل في تحديد نصيب كل منتج من الأعباء الإضافية ففي ظل المنهج التقليدي للتكاليف يتم تخصيص تلك التكاليف عن طريق معدلات تحميل تقديرية مما يؤدي إلى تشويه عملية القياس التكاليفي . ثم ظهر نظام التكاليف على أساس النشاط لمحاولة تحديد الأنشطة اللأزمة لإنتاج المنتج وتحديد الموارد التي تستنفذها هذه الأنشطة ، ومن ثم تحديد نصيب كل منتج من هذه الأعباء بصورة أكثر دقة [3].

تعد المساهمة بشكلها التقليدي دليلاً غير جيداً للربحية ، فمن الضروري أن تأخذ الشركة في حسبانها أحد الإعتبارات المهمة في قرارات المزج الإنتاجي الأمثل ألا وهو تأثير الطاقة الداخلية على هذا القدر ، حيث أن محدودية الطاقة في مراحل الإنتاج تؤدي إلى محدودية حجم الإنجاز على مستوى الشركة ككل ، كما أن تحديد المرحلة ذات أضعف طاقة إنتاجية والتي تمثل القيد الرئيسي للنظام سيكون هو الحاكم في تحديد حجم الإنتاج من كل منتج بناء على ما سينفذه من تلك المرحلة ، حيث يتم حساب الإنجاز لكل دقيقة من دقائق المرحلة التي تمثل القيد الرئيسي كما يلي [4]:

– تعد العائد لكل ساعة مستنفذة بالمصنع ويقصد به القدر من الأموال المكتسبة من خلال قيمة مبيعات منتج معين لكل ساعة مستنفذة من ساعات العمل التي تمثل المودر المقيد بالمصنع نظراً لأن هذا المورد يمثل مركز اختناق له اقل طاقة نسبية ، فهو يحدد معدل الإنتاج من هذا المنتج وذلك يمكن التعبير عن العائد لكل ساعة مستنفذة بالمصنع كما يلي :

---

(1) زحل شاكر سلوم الخافجي ، **مرجع سابق** ، ص ص 81 – 82 .
(2) هبة محمود مؤمن ، **مرجع سابق** ، ص 112.
(3) صبري صموئيل فهمي ، **مرجع سابق** ، ص 100 .
(4) Waldron David & Calloway David, **Op.Cit**., P. 634.

العائد لكل ساعة مستنفذة بالمصنع = هامش الإنجاز للمنتج

الوقت المستنفذ من المورد المقيد

– تحديد التكاليف لكل ساعة مستنفذة بالمصنع

التكلفة لكل ساعة مستنفذة بالمصنع = النفقات التشغيلية

إجمالي الوقت المتاح من المورد المقيد

– تحديد نسبة الإنجاز

نسبة الإنجاز = العائد لكل ساعة مستنفذة بالمصنع

التكلفة لكل ساعة مستنفذة بالمصنع

فإذا كانت نسبة الإنجاز أكبر من واحد الصحيح فإنها تشير إلى جدوى القيام بعمليات الإنتاج والقدرة على تحقيق الأرباح ، أي أن معدل إكتساب الشركة للأموال اكبر من معدل إنفاقها والعكس صحيح، وعن طرق هذا القياس يتم إختيار المنتج صاحب النسبة الأعلى ويتم دفعه للأسواق في حدود الطاقة الإستيعابية للأسواق ثم تنتقل إلى المنتج الذي يليه في الترتيب وهكذا إلى أن تستنفذ كامل طاقة الموارد المقيدة ، وبذلك نكون قد حصلنا على أكبر إنجاز ممكن من هذا القيد [1].

يتضح للدارسة إن للشركة الأستعانة بمدخل المحاسبة عن الإنجاز للوصول إلى المزج الإنتاجي الأمثل من خلال تتبع أنشطتها والتعرف على الأنشطة التي تمثل قيد على الإنتاج أو نقطة الإختناق ثم العمل على تخفيف حدة هذا القيد أو إزالته . كما إن مجموع القيود الموجودة في الشركة هي التي تحدد حجم الإنجاز لكل منتج سواء أكان هذا القيد في حدود الطاقة أو في ندرة المواد الداخلة في تصنيع المنتج أو الطاقة الإستيعابية للأسواق .

يستنتج للدراسة إلى أن مدخل المحاسبة عن الإنجاز يوفر المعلومات الملائمة لهذا القرار من خلال تحديد الإنجاز المتحقق من كل منتج على حدة كما يتم الإبقاء على المنتج في المزج الإنتاجي طالما أنه يساهم في تعظيم الإنجاز ولا يتم إستيعابه إلا إذا كان سعر بيعه يقل عن تلكفته المتغيرة .

**4/ إستخدام أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد قرارات الصنع أو الشراء :**

يعد قرار الصنع أو الشراء من القرارات المهمة التي لها تداعيات وإنعكاسات كثيرة تؤثر في الوضع التنافسي للشركة وفي الربحية ، مما يتطلب دراسة وتحليل العوامل والمتغيرات التي تؤثر في قرار التقيد أو التصنيع داخلياً . وعيله فإن قرار الصنع أو الشراء يتطلب بحث ودراسة الأنشطة المستخدمة في أن إنتاج المنتجات لتحديد ما يتم تصنيعه داخلياً وما يتم شراءه من الخارج ومن المعلوم إن أغلب القرارات المبنية على أساس التكلفة وفقاً للمنهج التقليدي تعتمد على نظام التكاليف

(1) هاني محمد عوض البردان ، **مرجع سابق** ، ص 122.

فقط ولا تأخذ في الإعتبار تأثير تحديد نقطة الإختناق في النظام الإنتاجي وما إذا كان الجزء المراد قرار بشأنه يحتاج إلى تلك النقطة خلال تصنيفه أم لا ، وفي هذه الحالة هناك ثلاثة إحتمالات[1]:

أ. تصنيع الجزء المطلوب في مرحلة ذات طاقة فائضة : ويقصد بالمرحلة ذات الطاقة الفائضة هي المرحلة التي لا تعمل بكل طاقتها ، فإذا كانت الطاقة الفائضة تكفي لتصنيع الجزء المطلوب فإن تكلفة التصنيع في هذه الحالة تتمثل في التكاليف كاملة المرونة فقط وذلك لثبات باقي عناصر التكلفة في ظل مدخل المحاسبة عن الإنجاز فإتخاذ القرار سيكون على أساس المقارنة بين سعر توريد الجزء المطلوب مع التكاليف كاملة المرونة الداخلة في تصنيعه ، فإذا كان سعر التوريد أكبر من هذه التكلفة فإن القرار سيكون لصالح التصنيع داخل الشركة والعكس صحيح .

ب. تصنيع الجزء المطلوب في المرحلة التي تسبق القيد مباشرة وتتميز المرحلة التي تسبق القيد مباشرة عن باقي المرحلة ذات الطاقة الفائضة في أنها تعمل بمستوى طاقة أعلى من القدر اللازم لتغذية مرحلة القيد ، وذلك لتوفير ما يسمى بمخزون الأمان ، ويكون دور هذا المخزون هو ضمان عمل مرحلة القيد بكامل طاقتها لكن لا يتأثر حجم الإنجاز لقرارين[2] :

القرار الأول : أن يتم البدء في دفع المواد المباشرة بالخط الإنتاجي مبكراً عن الوقت المحدد بجدول الإنتاج ، وهذا سيؤدي إلى زيادة المخزون بين المراحل وما يترتب على ذلك من زيادة نفقات التشغيل المرتبطة بذلك المخزون .

القرار الثاني : إن يتم العمل لاوقات إضافية بتلك المرحلة وهو الأمر الذي سيؤدي أيضاً إلى إرتفاع نفقات التشغيل في تلك المرحلة وفي هذه الحالة ينبغي أن تتم المقارنة بين سعر التوريد والتكاليف كاملة المرونة مضافاً إليها التكلفة التفاضلية الناتجة عن زيادة نفقات التشغيل بناء على إختيار أياً من البديلين السابقين وإختيار الأقل[3] .

ج. تصنيع الجزء المطلوب في المرحلة التي تمثل قيداً : بكامل طاقتها ولا يوجد لديها أي طاقة فائضة، ومن ثم فإن تصنيع الجزء المطلوب في هذه المرحلة سيكون على حساب تصنيع أجزاء أخرى . وإذا كانت الأجزاء الأخرى لها أسواقاً خارجية ويمكن بيعها فإن إستبدال الجزء المطلوب منها في مرحلة القيد سيؤدي إلى إنخفاض الإنجاز المتولد الإنجاز الخاص بذلك الجزء ، والقرار هنا هو قياس الإنجاز لكل دقيقة ، سواء أكان للأجزاء المستبعدة أو للجزء المطلوب ، وإختيار البديل ذو الإنجاز الأكبر دقة من القيد ليتم تصنيعه في مرحلة القيد أولاً وما ينبغي من زمن تلك المرحلة يخصص للأجزاء التالية في الترتيب أما اذا كان الجزء المطلوب تصنيعه هو جزء من المنتج النهائي ولا يوجد له أسواقاً خارجية بمعنى لا يمكن

---

(1) ولاء اسماعيل مصطفى زيد ، **مرجع سابق** ، ص 66 .

(2) صبري صموئيل فهمي ، **مرجع سابق** ، ص ص 111 – 113.

(3) حسن زكي ، **قراءة تحليلية في نظرية القيود ومدخل المحاسبة عن الإنجاز ودوره في ترشيد قرارات الإدارة الحديثة في المنشآت الصناعية** ، (مسقط : معهد الإدارة العامة ، مجلة الإداري ، السنة 37 ، العدد 141 ، 2015م) ، ص 64 .

بيعه، فهذا يعني أن تصنيع ذلك الجزء داخلياً سيؤدي إلى زيادة الوقت اللازم هذا الوقت ومن ثم سيؤدي إلى إختلاف ترتيب المنتجات حسب ربحيتها وإختلاف المزج الإنتاجي الأمثل [1].

يستنتج للدارس إلى أن إتخاذ قرار الصنع أو الشراء يتم وفقاً لما يلي في حالة وجود طاقة فائضة يتم المقارنة بين سعر الشراء مع التكاليف كاملة المرونة الداخلة في تصنيفه فقط :

- إذا كان القرار في مرحلة تسبق القيد مباشرة يتم مقارنة سعر الشراء مع التكاليف الكاملة المرونة مضافاً اليها التكلفة التفاضلية الناتجة عن زيادة نفقات التشغيل .
- إذا كان القرار في مرحلة القيد يتم قياس الإنجاز لكل دقيقة سواء كان للأجزاء المستبعدة أو الجزء المطلوب وإختيار البديل ذو الإنجاز الأكبر لكل دقيقة من القيد ليتم تصنيعه في مرحلة القيد أولاً وما يتبقى من زمن في تلك المرحلة يخصص للأجزاء التالية له في الترتيب.

**5/ إستخدام أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد قرارات التسعير :**

تعد قرارات تسعير المنتجات من أصعب القرارات التي يتعين على الإدارة إتخاذها من آن لآخر، ويرجع ذلك إلى بعض الغموض الذي يكتنف عملية إتخاذ القرار ، وتعتمد المحاسبة عن الإنجاز في عمليات تحديد أسعار المنتج على تحديد نقاط الإختناق الرئيسية في الشركة سواء كانت تلك النقاط في جانب الإنتاج متمثلة في محدودية طاقات بعض المراحل أو الموارد مما يحد من الإنجاز على مستوى المصنع بصفة عامة . أو تقع تلك النقاط في جانب التسويق متمثلة في محدودية نصيب المنتج المراد تسعيره في الأسواق . لذلك يجب تطوير نظام محاسبة التكاليف لتكون أداة تنافسية تساعد الإدارة عن طريق إمدادها بالمعلومات المتعلقة بالجانب الإنتاجي والتسويقي سعياً وراء سد الفجوة التي قد توجد بين الجانبين وتعتمد إستراتيجية التسعير وفق المحاسبة عن الإنجاز على تخفيض وتوزيع التكاليف على المنتجات ، ويمكن عرض خطوات تحديد السعر وفق هذا المدخل بالاستعانة بما تم تطبيقه في أحد مصانع زجاج السيارات كما يلي[2]:

أ. تحديد نصيب كل ساعة أو وحدة من المورد المقيد من النفقات التشغيلية كل التكاليف عدا كاملة المرونة من خلال قيمة التكاليف على عدد الساعات أو الوحدات المتاحة من المورد المقيد.

---

(1) ولاء اسماعيل مصطفى زيد ، **مرجع سابق** ، ص 64 .

(2) مروة فوزي عبد العزيز ، **قياس أثر المحتوى المعلوماتي للإفصاح عن المعلومات التشغيلية على سلوك أسعار الأسهم في الشركات المقيدة بالبورصة** ، (الإسماعيلية : جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2013م) ، ص 120.

ب. تحديد نصيب كل منتج من النفقات التشغيلية بضرب ناتج- الخطوة السابقة في عدد الساعات أو الوحدات التي سيقدمها كل منتج من المورد المقيد .

ج. تحديد مقدار الربح لكل ساعة وحدة من المورد المقيد من خلال قسمته مقدار الربح المستهدف على عدد ساعات أو وحدات المورد المقيد .

د. تحديد نصيب كل منتج من الربح المستهدف من خلال ضرب ناتج الخطوة في عدد الساعات أو الوحدات التي يستفذها كل منتج من المورد المقيد .

ه. يجمع ناتج الخطوة (ب) والخطوة (د) لكي يتم نصيب كل منتج من النفقات التشغيلية وهامش الربح المستهدف ثم يضاف إليه التكاليف كاملة المرونة وصولاً عن الإنجاز كما يلي :

$$\text{السعر} = \text{التكلفة كاملة المرونة للوحدة} + \left[\begin{array}{l}\text{عدد ساعات تشغيل الوحدة في مرحلة القيد} \times \text{نصيب الساعة من النفقات التشغيلية}\end{array}\right] + \left[\begin{array}{l}\text{عدد ساعات تشغيل الوحدة في مرحلة القيد} \times \text{نصيب الساعة من الربح المستهدف}\end{array}\right]$$

بمقارنة سعر البيع الحالي يمكن معرفة أي من المنتجات ينبغي تخفيض السعر الخاص به وأيضاً سعره بأقل مما يجب ، فتعطي ذلك للإدارة صورة واضحة تساعدها في وضع إستراتيجية كاملة لتسعير منتجاتها وفي ضبط عمليات جدولة الإنتاج وعندها إسترداد ربحية الشركة نظراً للتركيز على المنتجات الأكثر ربحية ومحاولة دفعها للأسواق والتركيز عليها في الدعاية والإعلان والتسويق [1].

إن نموذج التسعير وفق لمدخل الإنجاز يعتمد هو الآخر على قاعدة التكلفة مضافاً اليها هامش ربح، إلا أنه إعتمد في تحديده لقاعدة التكلفة على توزيع النفقات التشغيلية على ساعات المورد المقيد الذي يمثل مرحلة القيد ، ثم تحديد نصيب كل منتج على أساس الساعات التي يستنفذها في تلك المرحلة ، وطبيعة الحال فإن هذا الأمر لا يخلو من العيوب التي يمكن تحديدها بما يلي :

- إن نموذج التسعير على أساس الإنجاز لا ينطوي على عمليات قياس فعليه لموارد إستهلكتها الوحدات المنتجة وعليه فإن حجم التكاليف واجبة الإسترداد والتي يتم تصنيفها في قاعدة التكلفة لا تمثل موارد مستهلكة فعلياً بواسطة المنتجات إلا فيما يتعلق بالتكاليف كاملة المرونة، وهو ما يتنافى مع مفهوم السعر من ناحية كونه إسترداد لما تم إنفاقه مع تحقيق هامش ربح .
- إن نموذج التسعير على أساس الإنجاز يؤدي إلى وجود جزء من التكاليف تعد تكاليف غير منتجة لاسيما إذا لم يكن هناك توازن على الخط الإنتاجي بمعنى عدم إختلاف حجم الإنتاج الذي يتم تشغيله من مرحلة لأخرى.

(1) صبري صموئيل فهمي ، **مرجع سابق** ، ص 128 .

رغم هذه العيوب يبقى مدخل المحاسبة عن الإنجاز ملائماً لضبط أسعار المنتجات في الأجل القصير كونه يتعامل مع الواقع ويحاول البحث عن حلول سريعة للمشاكل الحالية ، ولكن في الأجل الطويل يفضل إعتماد الإتجاه الحديث في التسعير وهو منهج التكلفة المستهدفة المبني على السوق الذي يأخذ في الإعتبار البيئة الديناميكية التي تسودها المنافسة الشديدة والتطورات التكنولوجية السريعة .

يتضح للدراسة أن إعتماد مدخل المحاسبة عن الإنجاز في عمليات تحديد أسعار المنتجات يتم على تحديد نقاط الإختناق الرئيسية في الشركة ، سواء كانت تلك النقاط في جانب الإنتاج متمثلة في محدودية طاقات بعض المراحل أو الموارد مما يحد من الإنجاز على مستوى المصنع بصفة عامة ، أو كانت تلك النقاط في جانب التسويق متمثلة في محدودية نصيب المنتج المراد تسعيره في الأسواق كما يعد هذا المدخل ملائماً لضبط أسعار المنتجات في الأجل القصير .

**6/ إستخدام أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد قرارات تحديد الحجم الاقتصادي للدفعة الإنتاجية :**

يعد تحديد الحجم الاقتصادي للدفعة الإنتاجية التي ستجرى عليها عمليات التشغيل في كل فترة من الفترات ذات التأثير الكبير في الإنتاجية الكلية للشركة ، فالدفعات الإنتاجية ذات الحجم الكبير ستؤدي إلى زيادة المخزون ووقت التشغيل مع انخفاض مستوى الجودة وذلك لنقص القدرة على الرؤية السليمة للعمليات ، وتبدأ المنتجات بالتنافس للحصول على الوقت الكافي لتشغيلها في المراحل ذات الطاقات المحدودة الأمر الذي ينعكس في النهاية على مستوى الإنجاز ، أما إذا كان حجم الدفعات صغيراً سيؤدي ذلك إلى زيادة عدد مرات التهيئة والإعداد المطلوبة ومن ضياع وقت مرحلة القيد في إجراءات التهيئة والإعداد وليس في الإنتاج الفعلي ، وقد إعتمد المدخل التقليدي في علاجه لمثل هذه المشكلة على تحديد الكمية الاقتصادية للأمر عن طريق عمل توزان بين تكاليف الإحتفاظ بالمخزون وتكاليف التعبيئة والإعداد .

بينما في تقنية ضبط الوقت (JIT) يكون حجم الدفعة الأمثل هو الوحدة الواحدة مع إنخفاض وقت التشغيل وتزامن الإنتاج مع متطلبات السوق ، أما وفق مدخل المحاسبة عن الإنجاز فإن حجم الدفعة الإنتاجية يجب أن يكون ديناميكي وغير ثابت ، بمعنى أنه لا يوجد حجم أمثل للدفعة الإنتاجية ولكنه ساهم في بيان الأثر المالي لمثل هذا القرار .

من الجدير بالذكر أن الوضع المثالي يتحدد بالدمج بين الخصائص المطلوبة للدفعات الكبيرة والصغيرة معاً ، حيث يجب الإهتمام بمحاولة تخفيض وقت التشغيل وزيادة الجودة والسعي وراء المزيد من الرؤية ، مما يجعل حجم الدفعة هو الوحدة كما في تقنية ضبط الوقت (JIT) وذلك في المرحلة الإنتاجية المتماثلة سعياً لتخفيض وقت الإعداد والأخذ بنظر الإعتبار إن لا يكون هناك تأثير على تسليم الأوامر للعملاء في الوقت المناسب فيرتب على خفض أوقات التهيئة والإعداد في القيد زيادة الوقت المتاح للإنتاج ومن ثم زيادة الإنجاز [1].

(1) صبري صموئيل فهمي ، **المرجع السابق** ، ص 116 .

إن مدخل المحاسبة عن الإنجاز يعطي مؤشرات جديدة تساهم في تحسين القرارات الخاصة بالعمليات الإنتاجية كمؤشر قيمة الإنجاز لكل دقيقة في القيد ومؤشر قيمة الإنجاز لكل جنيه من النفقات التشغيلية ، وهي مؤشرات تتسم بإنها ذات منظور كلي وشامل ، إذ توضح تأثير القرار على الشركة ككل وليس على مستوى المرحلة أو النقطة التي سيتم إنجاز القرار بها الأمر الذي يتطلب ضرورة تطوير نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية حتى تتمكن من توفير مثل هذه المعلومات الخاصة بتلك المؤشرات وصولاً إلى قرارات تتسم بأنها ذات منظور كلي وشامل ، إذ توضح تأثير القرار على الشركة ككل وليس على مستوى المرحلة أو النقطة التي سيتم إتخاذ القرار بها الأمر الذي يتطلب ضرورة تطوير نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية حتى تتمكن من توفير مثل هذه المعلومات الخاصة بتلك المؤشرات وصولاً إلى قرارات تتسم بالرشاد .

يتضح للدارسة إلى أن تحديد حجم الدفعة الإنتاجية وتكلفتها يساهم في بيان الأثر المالي لمثل هذا القرار .

**7/ إستخدام أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد قرارات الإستثمار وإجراء التحسينات على المراحل :**

سبق وأن وجه النقد لمدخل المحاسبة عن الإنجاز على أنه قابل للتطبيق في الأجل القصير فقط لكن هناك أمثلة على أن أفكاره تلعب دوراً مهماً بخلاف المدخل التقليدي مع القرارات الإستثمارية طويلة الأجل.

يعتمد المدخل التقليدي في حكمه على قرارات الإستثمار المختلفة بالآلات وإجراء التحسينات على المراحل على تحليل التكلفة والعائد حيث يتم المقارنة بين التكلفة والتحسينات المطلوبة والعائد الذي يعود بمعنى أدق الربح الضائع عليها نتيجة إختيارها لبدائل أخرى ، ومن الملاحظ هنا إن هذا المدخل لم يميز بين أن يكون هذا التحيسن في مرحلة القيد أو في أي مرحلة أخرى[1].

من المعلوم إن أجزاء التحسينات على الآلات أو المراحل التي لا تمثل قيداً قد تكون بمثابة تكلفة بدون عائد ، لأن تلك الآلات أو المراحل لديها طاقة فائضة ، وأي قرار يتخذ لتحسينها سيؤدي إلى زيادة الطاقة غير المستغلة دون أن يعود على الشركة بأي فائدة لأن قيمة الإنجاز لم تتغير .

يختلف الحال مع مدخل المحاسبة عن الإنجاز ، حيث يتركز تفعيل القرارات الإستثمارية على الإستثمارات التي تتم في نقاط الإختناق بإعتبار أن ذلك سيؤدي إلى زيادة مخرجات تلك النقاط ومن ثم يزداد الإنجاز للشركة ككل ، وأن أي إستثمار في الشراء أي زيادة مخرجات تلك النقاط ومن ثم يزداد الإنجاز للشركة ، وأن أي إستثمار في شراء الآلات الجديدة يجب أن يترتب عليه زيادة في الدخل ومن هذا المنطلق فإن مبررات التكلفة لا تؤدي دائماً إلى النتائج المفضلة ،

(1) حسن زكي ، **مرجع سابق** ، ص 113 .

والطريقة الأكثر فعالية في هكذا قرارات هي إستخدام مبررات الإنجاز ، إذ يتم تطوير تحليل التكلفة والعائد لقياس قيمة الإنجاز لكل دولار من نفقات التشغيل وذلك وفقاً للمؤشر التالي [1]:

الإنجاز لكل دولار من نفقات التشغيل = قمة الإنجاز / قيمة نفقات التشغيل

فأي زيادة في نفقات التشغيل يجب أن يقابلها زيادة اكبر في قيمة الإنجاز لكي يكون القرار سليم ، بمعنى أن تكون قيمة المؤشر أكبر من الواحد الصحيح .

مما سبق رأت الدارسة إلى ان مدخل المحاسبة عن الإنجاز يركز على أجزاء التحيسنات في نقاط الإختناق فقط لأنه سيؤدي إلى إرتفاع مستوى الإنجاز في الشركة ككل .

علاقة مدخل المحاسبة عن الإنجاز مع أدوات إدارة التكلفة :

تم الإشارة في المبحث الأول من هذا الفصل بأن مدخل المحاسبة عن الإنجاز قد ظهر لتلبية متطلبات نظرية القيود (وهي إحدى أدوات إدارة التكلفة) بإعتباره مدخلاً محاسبياً يعمل على توفير المعلومات المناسبة لها ، فيدعم من إجراءاتها ويحقق الهدف منها يستنتج الدراس أن هذا المدخل هو بمثابة النظام المحاسبي لهذه النظرية ، مزايا وعيوب المحاسبة عن الإنجاز:

**ثانياً : مزايا أسلوب المحاسبة عن الإنجاز :**

1. من أهم مميزات مدخل المحاسبة عن الإنجاز البساطة والسهولة في عملية قياس التكلفة ، الأمر الذي ينعكس في صورة إنخفاض تكلفة التقارير الخاصة بهذا المدخل، وترجع هذه البساطة والسهولة إلى ما ينادي به أنصار هذا المدخل من أنه ليس من الضروري الإستمرار في إتباع طرق توزيع التكاليف المعقدة ، وقد أكد إحدى الدراسات التي تمت في الشركات التي طبقت مدخل المحاسبة عن الإنجاز .
2. إستحدثت عامل الزمن بإدخال وقت الإنجاز كإحدى المتغيرات التي يتوقف عليها توزيع التكاليف ، الأمر الذي ساعد على تحفيز المديرين على محاولة تخفيض ذلك الوقت بإستبعاد الأوقات التي لا تضيف قيمة ، والتي تمثل أوقات ضائعة ، وهو الأمر الذي يتسق مع عالم المنافسة الشديدة الذي تعيشه المنشآت الصناعية في ظل بيئة التصنيع الحديثة .
3. يساعد هذا المدخل على زيادة ربحية المنشآت ويؤكد الدراسة التي تمت بأحد مصانع الحديد الصلب [2]، والتي أوضحت زيادة تكلفة الوقت الإضافي خلال الأيام الأخيرة من الشهر، لمحاولة الإسراع والإنتهاء من تصنيع وبيع أوامر الإنتاج قبل إنتهاء الشهر والأمر الذي أدى إلى زيادة مستويات المخزون ومحاولة إيجاد مساحات تخزينية جديدة ، ولكن بعد التركيز على عناصر المحاسبة عن الإنجاز تم تخفيض حجم الدفعات الإنتاجية وتم التصنيع فقط وفق أوامر

(1) Dugdale david & Jone, **Accounting for Throughput : Techniques for Performance Measurement**, Decisions and Control, Management Accounting, Vol. 75, Issue11., 1997, P54.

(2) David S.,Koziol, **How the Constraint Theory Improved A jon-shop** Operation Management Accounting may 1988, P. 83.

العملاء ، وتم تحديد نقاط الإختناق وعمل مخزون أما وقائي ، وأمام تلك القيود مما أدى في نهاية إلى إرتفاع معدلات التسليم للعملاء ، وإنخفاض مستوى المخزون، وإنخفاض الوقت الإضافي ، وزيادة الدخل الصافي بمقدار 40% .

4. يتلاءم هذا المدخل مع الصناعات التي تتسم فيها دورة التصنيع بقصر المدى ، وهو الأمر الذي يتسق مع ظروف البئية الحديثة للصناعة والحاجة للتوسيع والتجديد المستمر في المنتجات .
5. كما يتلاءم هذا المدخل مع فلسفة (JIT) والخاصة بتخفيض المخزون لأدنى مستويات له ، وحيث السرعة والمرونة في الإنتاج هي الصفة الغالبة .
6. ويتلائم أيضاً مع مفاهيم التسعير الحديثة وفقا لأسلوب التكلفة المستهدفة حيث يأخذ في الإعتبار سعر البيع كمؤشر يكشف عن المنظور الخارجي لما يجب أن يكون عليه قياس التكلفة ، مما يساعد على وضع هدف تحاول الوصول إليه عند قياس التكلفة ، وهو الأمر الذي يصعب حدوثه إذا كان سعر البيع نفسه متوقف على عملية القياس، كما كان يحدث في ظل الأسلوب التقليدي[1].

وأيضاً هنالك إيجابيات نموذج معدل الإنجاز :

1. تركيز على توفير المعلومات التي تحتاجها الإدارة لتقدير النتائج المالية للتغيرات التي تحدث في العمليات المتعلقة بتحويل المواد الخام الى إنجاز حقيقي يمكن بيعه وتسليمه للعملاء .
2. تقديم رؤية شاملة عن أداء المنشأة ككل بدلاً من تقييم أداء كل مركز مسؤولية على حدة بصورة منفردة ، مما يشجع على ضرورة الإتصال المستمر وتحسين وتنمية الترابط بين الأقسام المختلفة ، وتحقيق تناسق بين سلسلة عمليات التشغيل .
3. يعمل على تحقيق قدر من التوازن بين طاقات الموارد المتاحة ، وذلك من خلال إنجاز طاقة الموارد المقيدة كأساس لوضع معايير لكافة العمليات المرتبطة به ، حتى يمكن إكتشاف أي إنحراف يؤدي إلى تعطيل أو التقليل من سرعة الإنتاج سواء كان هذا الإنحراف بالزيادة (تراكم المخزون) أو بالنقص (إنخفاض الإنجاز) مع إنجاز الإجراءات وتحسين الأداء .
4. الإستجابة لدعوة تطوير وتعديل مقاييس الأداء بحيث تركز على قياس المخرجات عند نقطة البيع بدلاً من القياس عند الإنتهاء من الإنتاج لتحفيز المنشأة نحو تخفيض مستويات المخزون وزيادة المبيعات .
5. يؤدي إستخدام معدل الإنجاز لمقياس غير مالي إلى تدعيم ومساندة الإدارة نحو العمل الإنجاز وتخفيض المخزون وتكاليف التشغيل في وقت واحد ، حيث يعكس هذا المقياس كمية الوحدات الجيدة المنتجة والمباعة في وحدة الزمن ، كما توضح اي تحسين فيه عن القدرة على تخفيض أوقات التصنيع ، وسرعة الإستجابة لطلبات العملاء ، وتحسين مستوى الجودة .

---

(1) صبري صموئيل فهمي ، **مرجع سابق** ، ص 84 .

6. إستحداث عامل الزمن بإدخال وقت الإنجاز كأحد المتغيرات التي يتوقف عليها توزيع التكاليف، الأمر الذي يساعد على تحفيز المديرين على محاولة تخفيض الوقت بإستبعاد الأوقات التي تضيف قيمة ، والتي تمثل أوقات ضائعة . وهو الأمر الذي توافق مع عالم المنافسة الشديدة الذي تعيشة المنشآت الصناعية في ظل بيئة التصنيع الحديثة .
7. يتوافق هذا النموذج مع فلسفة تقنية ضبط الوقت والخاصة بتخفيض المخزون لأدنى مستويات له ، وحيث السرعة والمرونة في الإنتاج هي الصفة الغالبة .
8. يتلاءم النموذج مع مفاهيم التسعير الحديثة وفق أسلوب التكاليف المستهدفة حيث يأخذ في الإعتبار سعر البيع كمؤشر يكشف عن المنظور الخارجي لما يجب أن تكون عليه التكاليف مما يساعد على وضع هدف تحاول المنشأة الوصول إليه عند قياس التكلفة ، وهو الأمر الذي يصعب حدوثه إذا كان سعر البيع نفسه متوقف على عملية القياس ، كما كان يحدث في ظل الأسلوب التقليدي [1].

ويتضح للدارسة إن تطبيق معدل الإنجاز لقياس التكلفة يتميز بالسهولة والوضوح والمرونة ، وإمكانية التطبيق ، وذلك لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة في أقصر وقت ممكن لإتخاذ قراراتها الإدارية .

أيضاً تتميز محاسبة الإنجاز التي تتم بشكل إجمالي على مستوى المنظمة دون أقسامها ودون مراحلها ودون مراكزها ببعض الصفات الإيجابية التي من أهمها :

1. الإهتمام بنقاط الإختناق في المراحل الإنتاجية مع الإهتمام أيضاً بالقيود المفروضة على بعض صور الموارد الإنتاجية وذلك كمدخل لتعظيم الإنجاز الكلي للمنظمة .
2. التركيز على إدارة كل من الوقت والإختناقات في تعظيم الإنجاز والتخفيض السلعي بكل صوره وتخفيض نفقات التشغيل .
3. تعظيم ربحية المنظمة من خلال منظومة التخلص من الوقت الضائع غير المتحقق للقيمة والتركيز على وقت التشغيل كوقت إنجاز منتج .
4. المساعدة في بناء إستراتيجيات التسعير القادرة على ضبط عمليات تخطيط وجدولة وتصميم المنتجات مستقبلاً .
5. تدعيم المقاييس المالية للحكم على الأداء التشغيلي بالمنظمات بمؤشرات غير تقليدية مالية أخرى كمؤشر هامش الإنجاز [2].

**ثالثاً : الإنتقادات الموجهة أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في قياس التكلفة :**

1. يتضح للدراسة إن قياس تكلفة المنتج وفق المدخل لا يعتمد مطلقاً على تتبع الموارد المستهلكة لتحديد ما تم إستهلاكه منها عن طريق ذلك المنتج ، وبالتالي تفقد عملية القياس وفقاً لهذا

(1) صبري صموئيل فهمي ، **المرجع السابق** ، ص ص 83 – 84 .
(2) محمد عبد الفتاح العشماوي ، **مرجع سابق** ، ص 379 .

المنهج أهم جوانبها التي يقوم عليها الإطار الفكري للقياس ، ويرجع ذلك إلى أن سعر البيع والكمية المباعة وزمن الإنجاز بإعتبارها العوامل التي تحدد قيمة وقت الإنجاز ، كلها عوامل عن الطلب الحقيقي على الموارد اللازمة لإنتاج وحدة المنتج وبالتالي لا تعبر عن مقدار الموارد المستنفذة في سبيل تصنيع ذلك المنتج ، فالعديد من عناصر التكاليف غير المباشرة تحدث ولاعلاقة لها بالوقت المستنفذ في تشغيل المنتجات أو سعر البيع أو بالكمية المباعة .

يرجع ذلك إلى أن هذا المدخل يحاول الربط بين مقدار الإنجاز من ناحية والموارد المستنفذة في سبيل تحقيق ذلك الإنجاز مما جعل هذا المدخل يبتعد كثيراً عن مفهوم القياس المتعارف عليه .

2. يعتمد هذا المدخل على تقسيم عناصر التكاليف إلى عنصرين رئيسيين هما تكلفة الخامات بإعتبارها العنصر الوحيد المتغير ، وإجمالي تكلفة المصنع بإعتبارها تشمل باقي التكاليف، ويستند في هذا التبويب على إنتقال التكلفة أنه يجب إضافة التكاليف المباشرة الأخرى مثل تكاليف الطاقة اللازمة لتشغيل الآلات المستخدمة في عملية تحويل الخامات إلى إنتاج تام قابل للبيع ، على أن تضاف تلك التكاليف إلى الخامات عند حساب الإنجاز [1].

كما يرى البعض الآخر أنه يجب أن تظهر مجموعة أخرى من التكاليف يطلق عليها تكلفة العمل الإلكتروني والتي تظهر كنتيجة طبيعية لإستخدام أنظمة التصنيع المتكاملة بإستخدام الكمبيوتر .

يتضح للدارسة أن التبويب السابق يكون صحيحاً فقط في الأجل القصير حيث يمكن إعتبار كل التكاليف متغيرة في الأجل الطويل .

3. إعتمد هذا المدخل في تحديد نصيب كل منتج من إجمالي تكلفة المصنع (تكلفة التحويل) على نسبة إجمالي قيمة وقت الإنجاز دون مراعاة طبيعة بعض عناصر التكاليف غير المباشرة التي يمكن أن تحدث لأسباب لا ترتبط بحجم الإنتاج أو الزمن أو سعر البيع، وهذا يؤدي إلى عدم إختيار أساس التحميل أو محرك التكلفة المناسب وهو نفس الانتقاد الذي سبق توجيهه لمدخل القياس التقليدي .

كما إن إستخدام أساس وأحد لتحميل كافة عناصر التكاليف غير المباشرة على المنتجات لا يؤدي إلى دقة القياس أو عدالة التحميل لعناصر التكاليف غير المباشرة [2].

4. عند تحديد وقت الإنجاز في ظل هذا المدخل ، تم تحديده على أساس الوقت اللازم لتحويل المادة الخام إلى منتج تام مباع ، وهو الأمر الذي يسبب كثير من الخلط بمعنى أنه يمكن أن

---

(1) Kaplan R.S. & Coper D.P., **The Balanced Scorecard : Measures that Drive Performance**, Harvard Business Review, Jan., 1998, PP. 120 – 199.

(2) هاشم سعيد إبراهيم محمد ، **إستخدامات نظرية القيود في مجال المحاسبة الإدارية لأغراض التقييم وترشيد القرارات التشغيلية** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2009م) ، ص 86 .

يشمل هذا الوقت ساعات تشغيل الآلات فقط ومن الممكن أن يشمل ساعات التشغيل للآلات وساعات التشغيل العمالة[1] .

ترجح الدارسة الرأي الثاني بمعنى أن وقت الإنجاز يجب أن يشتمل على كل دقيقة أستنفذت في سبيل تحويل المادة الخام وحدة تامة مباعة ، سواء كان هذا الوقت خاص بالتشغيل الآلي أو وقت العمل المباشر.

على الرغم من الإيجابيات التي يحققها نموذج معدل الإنجاز إلا أن العديد من الكتاب والباحثين يرون أن هذا النموذج قد وجهت إليه العديد من الإنتقادات والتي من أهمها [2]:

1. يركز نموذج معدل الإنجاز على تعظيم الربحية في الأجل القصير حيث أن المدى في ظل هامش الإنجاز ينحصر في فترة زمنية قصيرة جداً قد لا تزيد عن أسبوعين أو ثلاثة وهذا يؤكد أن المحاسبة عن الإنجاز تنظر إلى التكلفة برؤية ضيقة جداً .
2. يقتصر نموذج معدل الإنجاز على عنصر تكلفة المواد المباشرة بإعتباره عنصر التكلفة المتغيرة الوحيدة وإعتبار باقي عناصر التكلفة الأخرى ثابتة الأمر الذي يترتب عليه النظر إلى جهود تعظيم هامش الإنجاز على إنها بمثابة مقيدة ولن يترتب عليها سواه .
3. إن نموذج معدل الإنجاز لا يصلح أصلاً للتطبيق إلا في حالة وجود قيد واحد فقط ، ومن ثم فإن الإعتماد عليه في حالة وجود عدة قيود لن يؤدي إلى الوصول إلى الحل الأمثل .
4. إعتمد هذا المدخل في تحديد نصيب كل من إجمالي تكلفة المنتج (تكلفة التحويل) على النسبة التي يمكن أن تحدث لأسباب لا ترتبط بحجم الإنتاج أو الزمن أو سعر البيع وهذا يؤدي بدوره إلى عدم إختيار أساس التحميل أو معدل التكلفة المناسب[3].

هذا وعلى الرغم من هذه الإنتقادات وأوجه القصور في إستخدام نموذج معدل الإنجاز إلا أنه يمكن الإستفادة في الوقت الحاضر من معدل الإنجاز كمقياس غير مالي وذلك عن طريق إفساح المجال أمامه حتى يمكن فهم ومعالجة العلاقة الحقيقية بين زمن التصنيع ، والمخزون ومستوى الجودة مما يؤدي إلى تدعيم ومساعدة الإدارة نحو العمل على زيادة المبيعات وتخفيض التكاليف[4].

في المقابل تتعرض محاسبة الإنجاز لمجموعة من الإنتقادات التي تبرز بعض الصفات السلبية التي من أهمها ما يلي :

---

(1) Yoshikawa J. & et. al., **Contemporay Cost Management**, Chapman & Hall, London, 1995, P.156.

(2) زايد سالم أبو شناف، **مرجع سابق** ، ص 240.

(3) Dughak D, and Jones, C., **Accounting for Throughput: Techniques for Performance Measurement**, Decisions and Control, Management Accounting, Vol. 4, December 1997, P.54.

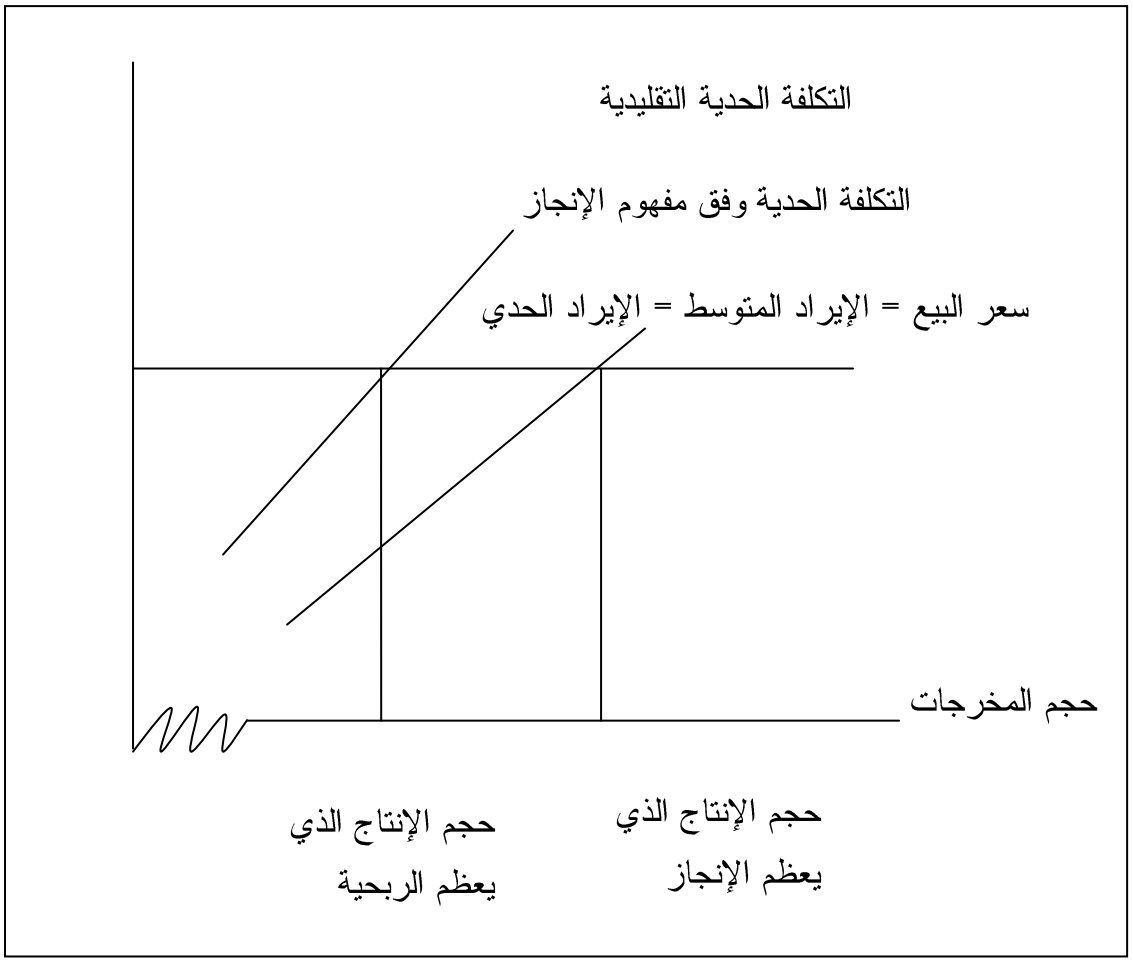
(4) Dusdal D, And Jones T., **Throughput Accounting, Transforming Practice**, Britich Accounting Review, Vol. 30, Sept. 1998, PP. 203 – 205.

1. عدم الإتفاق على مفهوم محدد للإنجاز ومؤشراته كمدخل غير مالي يدعم المؤشرات المالية المطروحة في الفكر التقليدي .
2. إقترابها من فلسفة هامش المساهمة في الفكر التقليدي المبني على مدخل التحميل بالعناصر المتغيرة وأية فروق بينها لا ترجع إلا عنصر العمل المباشر الذي تضاءلت قيمته بفعل الإنتقال من بيئة الأعمال المعتمدة على نظم الإنتاج كثيفة العمل إلى بيئة الأعمال المعتمدة على تعظيم الإنتاج كثيفة رأس المال .
3. عدم الإهتمام بإستخدام الموارد الإنتاجية غير المقيدة رغم دورها في تعظيم الإنجاز الكلي للمنظمة .
4. إفتراضه بإن كسر القيود والإختناقات هو السبيل الوحيد لتعظيم الإنجاز الكلي ومن ثم الربحية الكلية للمنظمة .
5. إستناده إلى نظرية القيود التي تبنى على مجموعة من الإفتراضات غير الموضوعة والتي من بينها إفتراض إحداث توازن بين التدفق المستمر للإنتاج وبين عرض المواد .
6. حاجته إلى قاعدة بيانات لحساب أوقات الإنجاز والتشغيل والإنتظار والفحص والتخزين والتسليم على التكلفة والعائد بالنسبة للمصانع الصغيرة [1].
7. يشبه هذا المدخل إلى حد ما طريقة صافي القيمة البيعية في توزيع التكاليف المشتركة ، وإن كان له بعض المزايا في مقارنة قيمة الإنجاز المحققة بتكلفة الموارد المستخدمة ، إلا أن إستخدام تخصيص التكاليف غير المباشرة لا تعدو أن يكون طريقة حسابية مبسطة لتخفيض التكاليف غير مباشرة على المنتجات دون الإستناد إلى خصائص وطبيعة عناصر التكاليف غير المباشرة لإختيار الأساس المناسب لتوزيعها على المنتجات مما يجعل نتائجها في توزيع التكاليف غير المباشرة يفتقد إلى الدقة وعدالة التحميل .
8. في ظل إفتراض أن تكلفة الخامات هي العنصر الوحيد المتغير ورغم وجود بعض العناصر الأخرى المتغيرة فإن تعظيم الإنجاز قد يؤدي إلى تخفيض حجم الأرباح المأمول كما هو مضوح بالشكل التالي:

(1) محمد عبد الفتاح العشماوي ، **مرجع سابق** ، ص 380.

**شكل رقم (2/3/2)**

**حجم الإنتاج الذي يعظم الإنجاز وحجم الإنتاج الذي يعظم الربحية**




Source: Umble M. et. al., **Implementating Therory of Constraints in Traditional Japanese Monvicaturring Environment, thew Case of Hitach Tool Engineering** , Internationa Journal of Production Research Vol. 43, Issue. 2, 2006, P. 87.

يتضح للدارس من الرسم أن حجم الإنتاج الأمثل (نقطة تقاطع الإيراد الحدي مع التكلفة الحدية) في حالة تطبيق أسلوب الإنجاز الذي يعتمد على أن المواد هي العنصر الوحيد المتغير يكون أكبر من حجم الإنتاج الأمثل في حالة تطبيق المنهج التقليدي .

# الفصل الثالث

# الرقابة وخفض التكاليف في ظل أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز

**المبحث الأول : مفهوم ومعايير وأساليب وأهداف ومبادئ الرقابة على التكلفة**

**المبحث الثاني : مفهوم وأهمية وأهداف وأساليب خفض التكلفة**

**المبحث الثالث : العلاقة بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودورهما في خفض التكلفة**

## المبحث الأول

## مفهوم ومعايير وأساليب وأهداف ومبادئ الرقابة على التكاليف

تناول الدارس في هذا المبحث مفهوم ومعايير وخطوات وأساليب الرقابة بصفة عامة ، بالإضافة إلى مفهوم وأهداف ومبادئ الرقابة على التكاليف وما يترتب عليه من جوانب سلوكية لهذه الرقابة على النحو التالي :

**مفهوم ومعايير وخطوات وأساليب الرقابة :**

سيتم في هذا الجزء إستعراض مفهوم الرقابة بصفة عامة والمعايير المبتعة في إعداد النظام الرقابي وخطوات إعداد النظام الرقابي والأساليب المتبعة في عملية الرقابة كالآتي :

**أولاً : مفهوم الرقابة :**

عرفت الرقابة بصفة عامة بأنها إجراءات بمقتصاها يتم التأكد من أن الأهداف المخططة والسياسات الموضوعة والإجراءات المتعلقة بها يتم تنفيذها وأن نتائج ذلك التنفيذ هي في حدود المخطط لها[1].

كما عرف الرقابة بأنها تلك الإجراءات التي تستهدف التأكد من نجاح إتخاذ قرار معين لتنفيذ خطة معينة [2].

الرقابة قد يختلف شكلها من نظام مصرفي لآخر ، لكن يمكن تعريفها في الجملة بالآتي :

هي كل جهد أو فعل ذو سمة إشرافية أو رقابية يتم بواسطة السلطة النقدية من خلال أجهزة النظام نفسه أو أي جهات رقابية أخرى ذات صلة ، بغرض خلق وإستدامة نظام مصرفي محصن ومتماسك ومتفاعل مع الاقتصاد بحيث يساهم في تحقيق أهداف الأطراف المتعددة المشتركة في الصناعة المصرفية بتوازن مقدر تحقيقاً لأهداف السياسة النقدية والمصرفية على وجه الخصوص ، والمساهمة في السياسات الأخرى في تجسيد مطلوبات الخطط الاقتصادية والاجتماعية الكلية [3].

أيضاً عرف الرقابة بأنها مجموعة الأنشطة التي تمارسها المستويات الإدارية المختلفة في وحدة إقتصادية معينة للتأكد من توافق الأداء المحقق مع الأداء المخطط طبقاً للمعايير الموضوعة لهذا الغرض ، وتحديد الفروق ، وأسبابها ، والمسئول عنها ، وكيفية تصحيحها[4].

الرقابة هي مهمة إدارية ، وهي تعني المتابعة للتأكد من أن ما تم إقراره ينفذ بشكل سليم وأن المنظمة بحالة سليمة ، لذلك فهي جزء مكمل لكل قرار ووظيفة إدارية [5].

---

(1) د. رمضان محمد غنيم ، **الرقابة على التكاليف** ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، د.ت) ، ص 11.

(2) د. محمود أحمد إبراهيم وآخرون ، **انظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدماً ، نظام التكاليف التقديرية ونظام التكاليف المعيارية** ، (عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2001م)، ص 13.

(3) أ.د. محمد الفاتح محمود بشير المغربي ، **إدارة منشآت مالية متخصصة** ، (عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2016م)، ص 377.

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

(5) د. سعاد نائف برنوطي ، **أساسيات إدارة الأعمال** ، (لوس أنجلوس : جامعة كاليفورنيا ، 2007م) ، ص 333.

كما عرف الرقابة بأنها الوظيفة التي تضمن أن الأنشطة توفر النتائج المرغوبة وتتعلق الرقابة بوضع هدف وقياس الأداء وإتخاذ الإجراء التصحيحي[1].

يستنتج الدارس من التعريفات السابقة أن الرقابة تعني :

1. وضع أهداف محددة مسبقاً .
2. متابعة تنفيذ الإجراءات المتبعة لتحقيق الأهداف الموضوعة .
3. أن تكون النتائج في حدود الخطة .
4. مجموعة من الأنشطة أو الإجراءات تمارسها المستويات الإدارية المختلفة .
5. تحديد الفروق بين الخطة والنتائج والأسباب التي أدت إلى هذه الفروق والمسئول عنها وكيفية معالجة هذه الفروق حالياً أو مستقبلاً .

الرقابة : تتم هذه الخطوة من بداية مرحلة التنفيذ وتستمر معها حتى الإنتهاء من التنفيذ الفعلي ، وفي هذه الخطوة الرقابية يتم تقسيم الأداء بالمقارنة بين المعايير المعتمدة في مرحلة التخطيط وإعداد المنهج وبين نتائج التنفيذ والأداء الفعلي [2].

قد عرفت الرقابة بمفهومها الواسع والشامل بأنها الإشراف والمراجعة من سلطة أعلى بقصد معرفة كيفية سير الأعمال والتأكد من أن الموارد المتاحة تستخدم وفقاً للخطة الموضوعة[3] .

يعرف الدارس الرقابة بأنها أساليب وإجراءات تمارس من قبل إدارة المنشأة على مختلف مستوياتها بغرض التأكد من أن النتائج المحققة توافق الخطة الموضوعة وإكتشاف الإختلاف بينهما إن وجد وتحديد أسبابه والمسئول عنه وإتخاذ القرار التصحيحي المناسب .

**ثانياً : معايير إعداد النظام الرقابي :**

إن إعداد نظام رقابي ما وتطبيقه لا يعني هدف في حد ذاته بل هو أسلوب لتحقيق أهداف معينة وتحددها إدارة المشروع كما أنها تحدد مجال التطبيق ، وعلى إدارة المشروع مراعاة مجموعة من المعايير في إعداد وتطبيق أي أسلوب رقابي داخل النظام وتتمثل تلك المعايير في الآتي [4].

**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 درجة عالية من الفعالية .

---

(1) د. جاري ديسلر ، **أساسيات الادارة ، المبادئ والتطبيقات الحديثة** ، ترجمة د. عبد القادر محمد عبد القادر ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 1431هـ - 2010م) ، ص 614 .

(2) جبرائيل جوزيف كحالة ، رضوان حلوة حنان ، **محاسبة التكاليف المعيارية رقابة واثبات** ، (عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 1432هـ - 2011م) ، ص 16.

(3) د. احمد يوسف دودين ، **إدارة المشاريع المعاصرة نظري ، وكمي** ، (عمان : دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، 2014م) ، ص 336 .

(4) رمضان سعد غنيم ، **مرجع سابق** ، ص ص 21 – 23 .

**ب/ معيار مراعاة الهيكل التنظيمي :**

إذ أن إرتباط أسلوب الرقابة بمراكز المسئولية وبالهيكل التنظيمي حتى يكون الدور المطلوب واضحاً لكل فرد في كل مستوى سواء في مرحلة التخطيط والمتابعة أو تحديد المسئولية عن الإنحرافات .

**ج/ معيار ميكانيكية النظام :**

إذ يجب أن تحدد الخطوات المطلوبة لإتمام 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 إلى المستويات الإدارية المسئولة .

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

**د/ معيار ديناميكية النظام :**

حيث إن الرقابة هي عملية حركية مستمرة وتتطلب دائماً التوصل إلى تحسين المعايير بهدف تنمية الكفاية ، وعلى ذلك فإن النظام يجب أن يتصف بالحركية ، وأيضاً يوجده الإدارة بإستمرار نحو الأداء الأفضل والتفكير الدائم في المستقبل .

**هـ/ معيار الأسلوب المناسب للنشاط المناسب :**

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

يتضح للدارس أن الأسلوب الرقابي غير الواضح يصعب فهمه ومن ثم تطبيقه وهذا يؤدي إلى ظهور إنحراف بين الخطة والنتائج ، وأن 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 حتى يواكب الأسلوب المتغيرات التي تطرأ .

**ثالثاً : خطوات إعداد النظام الرقابي :**

تتطلب الرقابة المنهجية على أي عمل أو أي عمليات إنتاج خطوات محددة تتمثل هذه الخطوات في[1]:

**أ/ إعداد المنهج :**

يتطلب تحديد العمل ودراسته لتحديد مسار وخطوات تنفيذه والظروف والعوامل اللازمة لهذا التنفيذ وتحديد إحتياجاته من عناصر الإنتاج في كل خطوة من خطواته ، ومواصفات هذه العناصر

(1) د. جبرائيل جوزيف كحالة ، د. رضوان حلوة حنان ، **محاسبة التكاليف المعيارية** ، (عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 1995م)، ص 9 .

وكمياتها وقيمها ، ومن ثم تم تنسيق ذلك بشكل مسبق في قالب واضح ومفهوم للمسئولين عن هـذا العمل والعاملين القائمين على تنفيذه .

**ب/ الرقابة :**

تتطلب تتبع مسار العمل وتنفيذ خطواته وإستخدامه لعناصر الإنتاج فـي كـل خطـوة مـن هـذه الخطوات، مع التأكد من توافر الظروف والعوامل اللازمة .

**ج/ الحكم :**

يتطلب دراسة وتحليل الإنحراف بهدف الوصول إلى دقائق الظروف التي إحاطت بحدوثه وتحديـد أسبابه والمسئولين عنه ، وبذلك يمكن الحكم على كفاية المسئول عن تنفيذ العمل بصـفة خاصـة ، وعن مدى النجاح في إعداد المنهج وتطبيقه بصفة عامة .

**د/ العلاج :**

يتطلب إتخاذ الإجراء اللازم لمعالجة أسباب الإنحراف ولمنع تكرار حدوثه في المستقبل ، وقد يمس هذا الإجراء العاملين القائمين على تنفيذ العمل أو المسئولين عن المنهج ذاته أو الظروف المحيطـة بالعمل .

يتضح للدارس أن الرقابة المنهجية تتطلب وضع الطريقة المناسبة لعملية الرقابـة وتتضـمن هـذه الطريقة تحديد العمل المراد تنفيذه والعوامل والظروف المحيطة بمساره وإحتياجاته ، ثم يلي تتبـع مسار هذا العمل لمعرفة مدى توافقه مع الخطة الموضوعة من عدمه وذلـك لمعرفـة الإنحـراف وكيفية معالجته.

**رابعاً : أساليب الرقابة :**

يتم التمييز بين أربعة أساليب رقابية وتشمل [1]:

**أ/ الرقابة عن طريق التخطيط وإتخاذ القرارات :**

يعتبر التخطيط من ضروريات إمكانية مزاولة الرقابة ، بما ينطوي عليه من أنشطة ، سواء أكانـت هذه الأنشطة مرتبطة بالتحديد الواضح للأهداف أو لوسائل وأساليب وطرق المفاضلة والإختيار بين البدائل بما يؤدي إلى كفاءة وفعالية إستخدام الموارد الاقتصادية المتاحـة أو المنظـر فـي تحقيـق الأهداف المنشودة على الصورة المرغوبة ، أو مرتبطة بالتوجيهات التي تتعلـق بأسـاليب وكيفيـة التنفيذ ، أو مرتبطة بأنشطة التوجيه والمتابعة .

**ب/ الرقابة عن طريق الجدولة والتوجيه والإشراف :**

تتحقق بوضوح جداول فنية وزمنية تفصيلية لأداء مختلف المهام المطلوبة لتحقيق الأهداف المنشودة على الصورة المرغوبة ، وضمان توافر الموارد المالية والمادية والبشرية اللازمة للتنفيـذ بالقـدر الكافي وفي الوقت المناسب ، وتتم مزاولة الرقابة عن طريق الإشراف علـى تنفيـذ المهـام وفقـاً للجداول الفنية والزمنية المحددة لها وإبلاغ المسئولين عن التنفيذ بالإنحرافات أول بأول .

---

(1) د. عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون ، **مرجع سابق** ، ص ص 39 – 40 .

تختلف الرقابة عن طريق التخطيط والرقابة عن طريق الجداول في أن الأولى تكون شـــاملة لكافـــة أوجه النشاط ، كما إنها تعتبر في شق منها توجيهية وفي شقها الأكبر تصحيحية وهي من الدعامات الرئيسية لأي نظام رقابي فعال .

**ج/ الرقابة عن طريق التدبير الهادف :**

يعمل على إستثارة الدوافع الخاضعة لرقابة هذه الأدوات بمـــا يكفـــل تحقيـــق الأهـــداف المنشـــودة بالصورة المرغوبة ، وتكمن خطورة هذا الأسلوب في إمكانية تحقيق نتائج عكسية إذا كان التلاعب بأوزان المتغيرات بالأهداف ، إن أي نظام رقابي فعال لابد أن يشتمل علـــى خلـــيط مناســـب مـــن الأساليب الثلاثة الأولى ، فالتخطيط هو أساس الرقابة يتحدد من خلاله الأهداف المرغوب تحقيقهـــا والإمكانيات المتاحة لذلك ، وتعد جدولة المهام فنياً وزمانياً من الأركان الرئيســـية لـــربط المعـــايير الموضوعة في مرحلة التخطيط بمستويات التنفيذ بصورة تفصيلية بما يمكن من إرجاع الإنحرافـــات إلى أسبابها ، كما تعتبر تقارير الأداء من الوسائل الإختيارية التي تمكن المسئولين من الرقابة مـــن التعرف على مجريات الأمور في مجال التنفيذ .

وأن هذه الأساليب قد تستخدم بغرض تقييم الأداء بعد تنفيذه والبعض الآخر قد يتم بطريقـــة تنبئيـــة معتمدة على المعلومات الأمامية (التغذية الأمامية) .

**خامساً : القوائم المالية :**

عادة ما يتحقق قياس ورقابة الأنشطة المختلفة للمنشأة عن طريق تحليـــل القـــوائم الماليـــة ، ويـــتم الإعتماد فيها على البيانات المحاسبية في شكل قوائم مالية معينة . وهنالك العديد من القوائم الماليـــة التي يمكن إستخدامها نذكر منها الآتي :

**1/ قائمة الدخل :**

تقيم قائمة الدخل مدى نجاح الشركة في تحقيق أرباح عبر فترة زمنية معينة عادة السنة ، ومع ذلـــك ففي بعض المنشآت يتم إستخدام قائمة للدخل تعد على أساس شهري . وتتكون قائمـــة الـــدخل مـــن ثلاثة أجزاء على النحو التالي :

أ. الإيراد المتحققة خلال الفترة الماضية وتكلفة البضاعة المباعة .

ب. التكاليف الصافية أو الربح من العمليات .

ج. التكاليف المختلفة عن الفترة الماضية .

**2/ الميزانية العمومية :**

تظهر الميزانية العمومية المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين (نقطـــة زمنيـــة) عـــادة 12/31 . وتتكون الميزانية العمومية من ثلاثة أجزاء الأصول والخصوم وحقوق الملكية .

**3/ قائمة التدفقات النقدية :**

إن الهدف الأساسي لقائمة التدفقات النقدية هو إظهار النمط الذي سيكون عليـــه التـــدفقات النقديـــة المستقبلة ويفيد المدير في إظهار حجم الفائض أو العجز النقدي المتوقع وتوقيت حدوثه .

**4/ تحليل النسب :**

لكي يتم تعظيم المنافع المرتبطة بإستخدام تحليل النسب ينبغي مقارنة النتائج المتحصلة من القوائم المالية والمعبر عنها في شكل نسب معينة لهذا العام مع نتائج الأعوام السابقة حتى يمكن ملاحظة التطور الذي حدث في كل نسبة تم إحتسابها .

**5/ أنظمة الرقابة على الإمدادات :**

لقد تزايد قيام المديرين في الوقت الحاضر في العديد من المنشآت بالنظر إلى تدفق المواد خلال المنظمة كعملية وأحدة داخل نظام معين .

**6/ المراجعة الداخلية من مفهوم ضيق وآخر واسع :**

فمن وجهة النظر الضيقة ينظر إلى المراجعة الداخلية كأداة للتحقق من سلامته [1].

تتفق الدارسة 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 إن تحقيق الفائدة من الرقابة يرتبط بمدى تحديد الإنحرافات التقرير عنها ورفعها للجهات المسئولة عن تصحيحها .

**سادساً : مفهوم وأهداف ومبادئ والجوانب السلوكية للرقابة على التكاليف :**

يتضح للدارس من التعريفات المتعلقة بالرقابة على التكاليف والفرق بين الرقابة والتخفيض التكاليف والأهداف التي تسعى الرقابة على التكاليف إلى تحقيقها والمبادئ التي تقوم عليها عملية الرقابة على التكاليف ، بالإضافة إلى النواحي السلوكية 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 بإنجلترا بأنها هي نظام لضبط التكلفة الفعلية لتشغيل منشأة معينة 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 لجمع وتسجيل التكلفة الفعلية .

يتضح للدارس أن هذا التعريف ركز على النتيجة المتمثلة في ضبط التكلفة دون الخوض في تفاصيل كيفية القيام بعملية هذا الضبط .

كما عرفت الرقابة على التكاليف بأنها نظام لضبط التكلفة الفعلية لتشغيل محاسبة التكاليف بالمنشأة ، فإذا كان نظام التكاليف بالمنشأة جيد يقوم بجمع وتبويب والتقرير عن التكاليف أول بأول سهل من

---

(1) د. محمد فريد الصحن ، سعيد محمد المصري ، **إدارة الأعمال** ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 1997م) ، ص ص 336 – 343 .

(2) د. محمود أحمد إبراهيم وآخرون ، **مرجع سابق** ، ص 14 .

عملية المقارنة وإكتشاف الفروق والعكس إذا كان نظام التكاليف بالمنشأة يؤخر التسجيل نصيب علمية الرقابة .

مما سبق تعرف الدارسة الرقابة على التكاليف بأنها نظام لضبط التكلفة التاريخية بالمنشأة ويتحقق ذلك بإتباع المنشأة لأساليب وإجراءات فعالة لعمليات جمع وتسجيل وتبويب التكلفة والتقرير عنها . هذا وتقوم الرقابة على التكاليف على ما يلي[1]:

أ. وضع خطة للتكلفة 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 التكاليف التشغيلية بالوحدة الاقتصادية التي تم وضع خطة التكلفة عنها.

i. تحديد الفروق بين التكاليف الفعلية والتكاليف المخططة بهدف تحليل الإنحرافات .

ii. التعرف على مسببات الإنحرافات وذلك بمساعدة وتعاون جميع المستويات الإدارية .

iii. تقديم التقارير اللازمة لإدارة الوحدة لإتخاذ القرارات المناسبة لإجراءات تصحيح الإنحرافات .

**2/ أهداف الرقابة على التكاليف :**

تعتبر علمية الرقابة على التكاليف جزءاً رئيسياً من وظيفة الرقابة الإدارية في المنشأة الاقتصادية ، ولا شك أن تحقيق رقابة فعالة على تكاليف المنشأة الاقتصادية يؤدي إلى تحقيق الأهداف التالية [2]:

أ. الحد من أو إزالة الضياع أو الإسراف في إستخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة للمشروع.

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

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

د. تحقيق سيطرة الإدارة في العوامل التي تؤدي إلى زيادة أو تخفيض معدلات التكاليف بها .

ه. إجراء الدراسات التشخيصية المستمرة على التكاليف بالمنشأة .

و. تزويد إدارة المنشأة بالمعلومات اللازمة لإجراء التعديلات المراد إدخالها على أساليب الإنتاج، أو مصادر المواد الخام أو منافذ البيع والتوزيع ، أو تكون هيكل العمالة بالمنشأة .

يتضح للدارس أن 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 .

---

(1) د. رمضان محمد غنيم ، **مرجع سابق** ، ص 161 .

(2) د. محمود أحمد إبراهيم وآخرون ، **مرجع سابق** ، ص ص 16 – 17 .

**3/ مبادئ الرقابة على التكاليف :**

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

**أ/ مبدأ المعايرة :**

يقوم مبدأ المعايرة على أساس القيام بالبحوث العلمية والتجارب العملية لوضع المواصفات والشروط والكميات الواجبة من عوامل الإنتاج للشيء المراد معايرته ، هذه المواصفات والشروط والكميات هي ما تسمى بالمعايير وبعد الوصول إلى هذه المواصفات والشروط تقوم الإدارة بإصدار قرارات ملزمة للمسئولين المختصين بضرورة الإلتزام بهذه المعايير، ويقصد بالمعايير طريقة إنتاج معينة وكذا تكلفة الإنتاج لمنتج معين وكذلك جودة معينة أو ما تسمى بالمواصفات المعيارية ، حيث أن معايرة طريقة معينة من طرق الإنتاج تعني إقرار مجموعة من الخطوات المعيارية التي بالبحث والتجربة أنها أفضل الخطوات في سبيل تحقيق تلك الطريقة العينة ، ومن الناحيتين العلمية والاقتصادية ، كما إن معايرة تكلفة منتج معين تعني مجموعة البنود المعيارية التي أثبتتها الدراسة والتجربة المعملية أنها كافية تماماً لمقابلة الاحتياجات الصناعية اللازمة لإتمام المنتج في شكله النهائي ، أما معايرة نوع معين من المنتج فتعني جميع المواصفات المعيارية اللازمة لتمييز هذا المنتج عن المنتجات الأخرى ، والتي تتعلق بالشكل واللون والرائحة وأي مواصفات متعلقة بجودة المنتج [1].

يتضح للدارس أن هذا المبدأ يركز على وضع حدود لكمية أو مواصفات الشيء المراد معايرته وضرورة إلزام الجهات المنفذة بهذه المواصفات سواء من ناحية الكمية أو الجودة أو التكلفة ، حيث أن عدم إلتزام الجهات المنفذة يؤدي إلى زيادة التالف وبالتبعية الكمية والتكلفة وهذا يتعارض مع هدف الرقابة على التكاليف .

**ب/ مبدأ الضبط عند المنبع:**

تحدث عناصر التكاليف في أماكن وأزمنة معينة وفي إطار ظروف ومسئولية محددة فلكل عنصر (منبع) ينبع فيه بمعرفة مسئول وطبقاً للظروف والحاجات التي تستدعيه وكلما كان (ضبط التكلفة) عند منبع حدوثها كلما كان أحكم وأدق ، حيث يتم الوقوف في نفس وقت حدوث البند على كل الظروف والملابسات والمسئولية والمسببات لهذا الحدوث فيمكن حينئذ إبداء الرأي الفوري السريع والمناسب لحل أي مشكلة تنبع أمام حدوث البند أو إيقاف خطأ يقع في حينه ، وعلى ذلك فإن مبدأ الضبط عند المنبع يؤكد ضبط العنصر لحظة حدوثه والتاكد من مطابقته للمعيار المقرر له كماً ونوعاً ووظيفة ومكاناً ، وإن إكتشاف الإنحراف في هذه اللحظة وفي هذا المكان عمل فعال ومطلوب ، حيث يمكن إتخاذ إجراء العلاج وإيقاف إستمرار الإنحراف وما ينتج عنه من آثار مع تحديد المسئولية عنه ، والعبرة في تطبيق مبدأ الضبط عند المنتج هي

(1) د. رمضان محمد غنيم ، **مرجع سابق** ، ص ص 41 – 42 .

صحة تعيين المنبع ، حيث إذا لم يتحدد منبع العنصر بدقة تنبؤ المسئولية وتختفي الظروف والأسباب الحقيقية وتلتبس الأمور ويصعب العلاج ، وغني عن البيان أن عنصر التكلفة لا يحدث إلا بواقعة الإستخدام فهو ليس بعنصر من عناصر التكاليف إلا إذا أستخدم أو تقرر له أن يستخدم ويصير مندرجاً ضمن مجموعة العناصر التي تحتاجها مسارات النشاط وإنتاجها[1].

هذا ويستند في ذلك إلى أن عنصر التكلفة يرتبط بشرطين هما[2] :

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

ii. معيار الإستخدام : أي إن إستخدام العنصر لا يكون بشكل مطلق بل يكون بالكمية المحددة من عامل الإنتاج المحدد وفقاً للأصول الفنية والهندسية وكذلك في المكان والزمان المقررين في خطة التشغيل ، فلا يعتبر العنصر (عنصر تكلفة) إذا أستخدم بالكمية والنوع المعياريين .

هذا وتختلف منابع عناصر التكاليف بالإختلاف النوعي لهم ، كما يختلف منبع الكمية للعنصر عن منبع السعر وفيما يلي تحديد لمنابع عناصر التكاليف :

**i/ المستلزمات السلعية :**

يقصد بها كافة المستلزمات في صور مادية وتقتنيها المنشأة بالشراء من الموردين ومن أمثلتها الخامات الرئيسية (قطن ، حديد ، صاج ، سكر) ، أو خامات مساعدة في الإنتاج (الوقود والزيوت وقطع الغيار ومواد التعبئة والتغليف) [3].

تتمثل مانبع المستلزمات السلعية في الآتي[4] :

- من الناحية الكمية : تنبع كمية المادة المخططة للإستخدام في النشاط من (باب الصرف) من المخزون ، وذلك بصفة أولية على أن يتم التأكد من الإستخدام الفعلي وعدم صرفها بقصد تخزينها مؤقتاً في مركز النشاط ، وإلا فإن المنبع في هذه الحالة يكون المخزون المؤقت عند سحب الكمية للإستخدام ، أي إن واقعة الإستخدام العملي هي التي تحدد المفهوم العملي لعنصر التكلفة وليس توريد المواد إلى (باب الإستخدام) في المخزن أو

(1) د. محمود توفيق بلبع ، **التكاليف المعيارية** ، (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1993م) ، ص 28 .
(2) د. رمضان محمد غنيم ، **مرجع سابق** ، ص 43 .
(3) **المرجع السابق** ، ص 44 .
(4) د. محمد توفيق بلبع ، **مرجع سابق** ، ص 33 .

تكديس المواد في المخازن سواء كانت رئيسية أو فرعية أو مؤقتة أو بجوار الآلة أو محل العمل ، ففي كل هذه الأماكن الجغرافية تظل في حكم (أصول) تجرد من المخزون السلعي.

- من الناحية السعرية : ينبع سعر الشراء ونفقات التأمين والنقل وغيرها عند التعاقد مع الموردين وجهات تلك الخدمات ومن هذا التسعير في ظل الأسعار والتكاليف التي تتحملها المواد المشتراه والموردة للمخازن عند شرائها وتوريدها وليس عند صرفها .

**ii/ الأجور :**

تعبر عن تكلفة العمل أي مقدار ما تتحمله المنشأة من تكلفة مقابل العمل الذي تحصل عليها من العاملين وتشتمل هذه التكلفة على المبالغ النقدية وما تمنحه من مزايا عينية ، وما تسدده من مبالغ لهيئة التأمينات الاجتماعية كحصة مقررة عليها قانوناً ، وتتمثل منابع التكلفة للعنصر في منبعين هما [1]:

**منبع كمية العمل :**

يقصد بكمية العمل الزمن الذي أستغرق في العمل ويقاس هذا الزمن إما بعدد ساعات العمل أو عدد أيام العمل ، ولتحديد منابع الزمن الذي إستغرقه العامل فعلاً في الإنتاج سواء المتعلقة بتشغيل الآلة (عامل الإنتاج) أو الجلوس في مكتبه (للموظف) ويتمثل منبع الكمية في هذه لحظة تشغيل العامل للآلة أو الجلوس للموظف في مكتبه للعمل وفقاً لما هو مخطط ومعاير .

**الأزمنة الضائعة المسموح بها :**

مثل العطلات الرسمية والإجازات المرضية أو الأوقات الضائعة لأسباب عادية يستلزمها الإنتاج أو أسباب قصيرة 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 المنظمة لتشغيل العاملين بالمنشأة، فمنبع الأجر الشهري للعامل يتمثل في قرار التضييق 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 ، بالتالي فإنها تختلف أيضاً في منابع حدوثها حيث يلزم الضبط عندئذ . وفيما يلي أمثلة (منابع) البعض الهام منها[2].

---

(1) د. رمضان محمد غنيم ، **مرجع سابق** ، ص ص 45 – 46 .
(2) د. محمد توفيق بلبع ، **مرجع سابق** ، ص ص 36 – 37 .

**مصروف الكهرباء :**

سواء كانت الكهرباء مستخدمة في إدارة الآلات فإن المبنع هنا هو الزر الذي إذا ضغط عليه العامل نبعت الكهرباء وسرت ، إما إلى لمبات الإضاءة أو إلى محركات الآلات وليست الفاتورة التي تأتي بعد إستهلاك الكهرباء بفاتورة ، ويكون الضبط عند هذا المنبع ، هذا وليس هناك منبع لسعر الكهرباء إن كانت مولدة في مركز من مراكز المنشأة .

**مصروف المياه :**

هناك تشابهاً كبيراً بين مصروف كهرباء ومصروف المياه وفي هذه الحالة فإن الضبط عند المنبع يستهدف الرقابة على الكمية المستخدمة عند فتح الحنفية أو المحبس ، وأما السعر فهو مضبوط بالقرار المحدد له .

**مصرف الصيانة :**

ينبع هذا المصروف عند القيام بعملية الصيانة وليس عند الحاجة إليها ، حيث أن الوقت المقتضي فيما بين ظهور الحاجة إلى الصيانة حتى 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 المتبقي في عملية الصيانة ذاتها وهو الوقت غير منتج في حقيقته ، وتكلفة الصيانة هي البنود التي تتطلبها عملية الصيانة ذاتها ولا إليها تلك البنود الأخرى التي تستمر في الحدوث خلال وقت الصيانة دون ما علاقة بينها .

**المصروفات الثابتة :**

صفة الثبات للمصروف موازية لصفة الدورية فالمصروف الثابت يحدث في زمن محدد دورياً وهذه المواعيد هي منابع تلك الإيجارات والمرتبات تدفع كل شهر فيكون المنبع هنا أول كل شهر ، وكذا الحال بالنسبة للمصروفات الثابتة الأخرى .

**مصروف الإعلان :**

يؤدى الإعلان بواسطة عدة وسائل كما هو معروف على أنه إما أن يتم بواسطة جهات متخصصة في خارج المنشأة ، أو بواسطة إدارة متخصصة من إدارات المنشأة ذاتها ومنبع المصروفات في الحالة الأولى هو صدور الإعلان للناس وليس التعاقد مع الجهة ، أما إذا قامت إدارة متخصصة بالإعلان في المنشأة ، ضمن وجهة نظر عناصر التكاليف التي تحدثها هذه الإدارة ، فإن كل عنصر منها يضبط عند منبعه على حدة .

يتضح للدارس إن الضبط عند المنبع يحفظ موارد المنشأة لأنه يعالج الإنحرف أول بأول ، أي لحظة حدوثه لأن الإنتظار حتى الإنتهاء من العمل يعني زيادة التكاليف وهذا ما يخالف الهدف الأساسي للرقابة على التكاليف ، وتمثل صحة تحديد منبع التكلفة حجر الزاوية في عملية الرقابة ويعتبر الإستخدام والإستفادة وفقاً لما هو مخطط مبنع التكلفة الذي يجب التركيز عليه ولكل عنصر من التكلفة منابع محددة .

**ج/ مبدأ محاسبة المسئولية :**

إذ يقوم هذا المبدأ على أساس ربط كل تكلفة بشخص معين وأن أي بند من بنود التكاليف يحدث في المنشأة إلا وهناك شخص هو المسئول عن حدوثه . حيث أن حدوث النبع ينتج من إذن إصداره أحد الأشخاص وبالتالي فإن هذا الشخص هو المسئول عن هذا البند ، وعلى ذلك فإن مبدأ محاسبة المسئولية يقوم على ربط البنود بالأشخاص وبالتالي تتحدد مسئولية العاملين في المشروع بمستوياته المختلفة عن الأداء الفعلي في حدود السلطة والمسئولية المخصصة لكل فرد عن إحداث الأداء وما يترتب على ذلك من النتائج 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 ، وبناء عليه نجد أن محاسبة المسئولية تعبر في حقيقتها عن نظام معلومات متطور يتعلق بتحديد المسئولية عن إستخدامات الموارد عن المصروفات ، إن 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 والمسئولية عنها .

بذلك يتيسر إجراء المساءلة المحاسبية التي تظهر مواطن الضعف والقوة والمسئولية عنها ، وتتطلب المساءلة المحاسبية أن يكون كل فرد مسئولاً عن التكاليف المتعلقة بدائرة مسئولية في حدود الهدف العام .

يستنتج الدارس أن ربط بنود التكاليف بالأشخاص ضروري لمكافأة أو محاسبة الشخص الكفء وغير الكفء .

**4/ الجوانب السلوكية للرقابة على التكاليف :**

إن نظام الرقابة التكلفية يرتبط إرتباطاً وثيقاً بالسلوك الإنساني للمنشأة ، حيث أن إشتراك الأفراد العاملين بالمنشأة في إعداد نظام رقابة التكاليف يعمل على تحقيق التوازن بين أهداف الإدارة .

في مجالات السيطرة على معدلات التكاليف والتحكم فيما بين متطلبات الفرد داخل المنشأة وإحساسه بمسئوليته عن تحقيق تلك النظم وبحدوث عكس ذلك في حالة إجمالي العوامل السلوكية عند إعداد نظام للرقابة على التكاليف بالمنشأة [2].

يتطلب أخذ الجوانب السلوكية في الإعتبار عند إعداد نظام للرقابة على التكاليف بالمنشأة ما يلي[3].

أ. الإعتراف بأهمية عملية الرقابة على التكاليف والأساليب الرقابية المختلفة ، حيث أن مقارنة ما يجد من أساليب تقع دائماً بسبب عدم الإعتراف بها أو بجديتها في الرقابة ، فكثير ما يرفض المسئول المختص تطبيق أساليب الرقابة بحجة أنه لا داعي لذلك طالما أن المنشأة تحقق

(1) د. رمضان محمد غنيم ، **مرجع سابق** ، ص ص 48 – 49 .
(2) محمود أحمد إبراهيم وآخرون ، **مرجع سابق** ، ص 17 .
(3) رمضان محمد غنيم ، **مرجع سابق** ، ص ص 19 – 21 .

أرباحاً كافية ، لهذا يجب أن يتم شرح الأساليب الرقابية وأهدافها وتقديمها المسئولين ، بل من المفضل أن يشترك المسئول في وضع الأساليب الرقابية لضمان إعترافهم بها .

ب. إشتراط الأفراد بالمنشأة في إعداد نظام الرقابة على التكاليف وتحديد الأساليب الرقابية ، إذ يعمل على تحقيق التوازن المستمر بين أهداف الإدارة في مجالات السيطرة على معدلات التكاليف والتحكم بينها وبين متلطبات الفرد داخل المنشأة وإحساسه بمسئوليته عن تحقيق ذلك النظام ، وكثيراً ما يفشل في النظام الرقابي نتيجة لإهمال العامل السلوكي في إشراك الأفراد في إعداد النظام الرقابي.

ج. ضرورة تضمن كل نظام بخطة الحوافز بجانب خطة للجزاءات ، حتى لا يفهم أن النظام هو تصيد الأخطاء وتوقيع الجزاءات فقط وسوف يختلف ذلك شعور حافظ للأفراد نحو الأسلوب الرقابي وإرتباطها به بهدف تحقيق الكفاءة الإنتاجية بحيث يستعيد كل الأفراد على إختلاف مستوياتهم الإدارية (المديرين والعاملين) .

د. تدريب الأفراد العاملين على تطبيق الأساليب الرقابية التدريب الكافي لتحقيق الإستخدام الأمثل لهذه الأساليب والتعرف على أسباب نجاحها أو فشلها ، ولا يجب أن ينظر إلى عملية التدريب على أنها عملية مؤقتة بل هي عملية مستمرة للحصول على أفضل النتائج .

ه. ضرورة الإهتمام بالدقة على جميع المستويات الإدارية وعدم التركيز على مستوى إداري دون المستوى الآخر .

يتضح للدارس أن مراعاة هذه العوامل عند إعداد نظام للرقابة يساعد في تنفيذه وذلك لإحساس الفرد المنفذ بأنه جزء من العمل ويحقق له أهدافه بجانب أهداف المنشأة مما يضمن إستمرارية المنشأة وبالتبعية إستمراره في العمل .

## المبحث الثاني

## مفهوم وأهمية وأهداف وأساليب خفض التكلفة

**أولاً : مفهوم خفض التكلفة :**

يقصد بخفض التكلفة البحث عن الطرق والإقتراحات التي تؤدي إلى خفض التكاليف وزيادة الربحية، وتوقف نجاح هذا المفهوم على شعور كل فرد في المنشأة بأنه مسئول عن تحقيق ذلك [1]. كما تم تعريف خفض التكلفة على أنه الإنتقال من مستوى التكاليف الحالي إلى مستوى أقل منه ، حيث يتطلب ذلك إتخاذ الإجراءات التي تؤدي إلى تغيير ظروف التشغيل حتى تتمكن المنشأة من إنتاج نفس المنتج ولكن بتكلفة أقل [2].كما عرف تخفيض التكاليف على أنه الأسلوب المخطط الذي يهدف إلى تحسين الكفاءة من خلال الإستخدام الأمثل لعناصر التكاليف والسرعة في إنجاز العمليات أو زيادة الإنتاج، بما يؤدي إلى خفض تكلفة الوحدة المنتجة دون أن يؤثر على جودتها أو وظائفها. وعرف بأنه تخفيض التكاليف على أنها خطة إيجابية موضوعة لتحسين الكفاءة عن طريق إستبعاد الضياع أو الإسراف في الإنتاج وزيادة الكفاءة في جميع المجالات بإستخدام وسائل متطورة لتقليل هذا الإسراف وهناك تعاريف لخمسة قواعد في تخفيض التكاليف بشكل مستمر وهي [3]:

1. إستبعاد الأنشطة غير الضرورية .
2. إختيار الأنشطة التي تكون منخفضة التكلفة .
3. إعادة توزيع الموارد غير المستعملة .
4. تقسيم الأنشطة في أي وقت ممكن .

مما تقدم يمكن القول أنه ينبغي أن يكون تخفيض التكاليف تخفيضاً حقيقياً أي يحقق وفورات ، ويتم إستبعاد أي نشاط غير ضروري وأسباب العيوب والأخطاء لأنه سيكون عبء على الوحدة الاقتصادية ، إن تخفيض التكاليف مع عدم التأثير على جودة المنتج سوف يكون أفضل أسلوب للحفاظ على موضع الوحدة الاقتصادية التنافسي ، إن عملية خفض التكلفة تعد من المهام الملحة والأساسية في شركات الأعمال ، والتي تؤثر بشكلها النهائي في مستوى العائد الذي تحققه الشركات، وفقاً لهذا المنظور تعد عملية خفض التكلفة مهمة ومستمرة تدخل ضمن مسئولية المستويات الإدارية ، وقد عرف معهد محاسبي التكاليف مفهوم خفض التكلفة بأنه تحقيق وفورات حقيقية ومستمرة في التكلفة الوحدة من البضاعة المقدمة أو الخدمة المقدمة دون التأثير على ملاءمتها للإستخدام المطلوب ، حيث يشير التعريف إلى عدم تجاوز على نوعية وجود سلعة مقابلة

---

(1) ولاء علي أحمد ، **أساليب خفض التكلفة بين التطور الفكري والتطبيق العملي** ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2011م) ، ص 2.

(2) منير محمد سالم ، **محاسبة التكاليف – المبادئ العلمية والعملية** ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 2000م) ، ص 12 .

(3) م.د. رؤى حسين عبد الحسين ، **دور أدوات الجودة الشاملة في تخفيض التكاليف وتحسين النوعية** ، (بغداد : جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، المجلد 19 ، العدد 70، 2014م) ، ص 480.

تحقق وفورات في التكاليف ، وعرف أيضاً أنه الأسلوب المخطط الذي يهدف إلى تحسين الكفاءة من خلال الإستخدام الأمثل لعناصر التكاليف والسرعة في إنجاز العمليات ، أو زيادة الإنتاج بما يؤدي إلى خفض التكلفة الوحدة المنتجة دون أن يؤثر على جودتها ووظائفها .

حيث يجب أن تتم عملية خفض الكلفة دون المساس بنوعية ومواصفات السلعة المنتجة أو المباعة أو الخدمة المؤداة فمثلاً إستعمال مواد أولية ردئية النوعية (لكونها أقل التكلفة) في صناعة سلعة معينة لا يعد تخفيض لتكاليف المواد الأولية المستعملة في صناعة السلعة أدت إلى ظهور منتوج دون المواصفات المطلوبة [1].

عليه فإن عملية تخفيض التكاليف يجب أن تكون مسئولية جميع المستويات في الشركات من الإدارة إلى العاملين فيها من خلال وضع البرامج الملائمة لتقليل التكاليف إلى أدنى مستوى وبالتالي إرتفاع الأرباح[2].

يتضح للدارس أن هذا التحول في الأنظمة الكلفوية صاحبه تغيير للإستراتيجيات المعتمدة من قبل الإدارة في خفض التكلفة وأصبحت تلك الإستراتيجيات غير مجدية فالبعض منها تم دحضها بالكامل والبعض الآخر تم تطويرها لتظهر إستراتيجيات جديدة مع مراعاة مبدأ تكلفة المنفعة من حالة التغير.

المقصود بخفض التكلفة هو إحداث خفض من تجنب أو إلغاء خاصية أو صفة من صفات المنتج ، ومن دون إحداث أي تأثير سلبي على جودة المنتج ، أي أن التخفيض هنا هو بمثابة تجنب للإسراف والضياع وبعبارة أخرى حتى يتم القيام بعملية الخفض في التكلفة بنجاح وفعالية لابد من مراعاة عدد من المبادئ والأسس الآتية [3]:

عرف أيضاً تخفيض التكلفة من قبل معهد محاسبي التكاليف بأنه تحقيق وفورات حقيقية ومستمرة من كلفة الوحدة من البضاعة المصنعة أو الخدمة المقدمة دون التأثير على ملائمتها للإستخدام المطلوب [4].

في ضوء ما يلاحظ أن مفهوم خفض التكلفة في ظل البيئة التقليدية للأعمال يركز على الدراسة عن الطرق التي تؤدي إلى الوصول لمستوى معين من التكاليف دون التركيز على الجوانب الأخرى التي تتمثل في جودة المنتجات ووقت تسليمها للعملاء ، وهي الجوانب التي تحقق الميزة التنافسية للمنشأة ، كما إن التركيز فقط على خفض التكلفة يتناسب مع متطلبات البيئة الحديثة ويمكن القول أن الوصول إلى مستوى معين من التكاليف لا يعني تحقيق خفض التكلفة بل يجب البحث بإستمرار

---

(1) أحمد عبد الدائم ، **تخفيض تكاليف المنتوج بإستخدام أسلوب تحليل القيمة** ، (بغداد : جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، رسالة دبلوم عالي في محاسبة التكاليف المهني ، 1999م) ، ص 66 .

(2) خديجة جمعة الزويني ، **دور التجارة الإلكترونية في تخفيض التكاليف دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة السيارات والمكائن**، (بغداد : جامعة المستنصرية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، العدد 67 ، 2007م) ، ص 66.

(3) د. صالح إبراهيم يونس الشعباني ، **التغير في إستراتيجيات خفض الكلف وآثارها** ، (الموصل : جامعة الموصل ، كلية الإدارة والاقتصاد ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد 32، العدد 98، 2010م) ، ص 33 .

(4) عمار صبيح معن الكعبي ، **تخفيض التكاليف بإستخدام أسلوب التحليل التشكيلي** ، (عمان : المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، رسالة للحصول على شهادة المحاسبة القانونية ، 2009م) ، ص 14.

عن الطرق التي تؤدي إلى خفض التكلفة إلى أقل حد ممكن ، والحفاظ على جودة المنتجات وتسليمها في الوقت المناسب للعملاء .

يقصد بخفض التكلفة بأنه مصطلح يوصف به المنهج المخطط والإيجابي لتحسين الكفاءة ويمكن النظر إلى ذلك من عدة زوايا :

1. إستبعاد الفاقد .
2. السرعة في إنجاز العمليات .
3. إيجاد الوسائل والطرائق التي يكون من شأنها أحداث خفض في التكلفة الوحدة المنتجة.

ومن وجهة نظر الباحثين يمكن تعريف خفض التكاليف على أنه محاولة الإرتقاء بكفاءة العاملين وإستخدام المواد والإمكانيات المتاحة بشكل أفضل ، بحيث يحدث وفراً في معدلات الإستخدام ، فضلاً عن التغيير في طرائق الصناعة وتبسيط العمليات الإنتاجية وإزالة القيود أو تحسينها ورفع مستوى الجودة بغية الوصول إلى المعايير المستهدفة أو تخطيها [1].

ويستنتج الدارس تعريف خفض التكلفة على أنه عبارة عن البحث الدائم والمستمر عن الطرق والأساليب في خفض التكلفة في ضوء كلاً من الإمكانيات الداخلية للمنشأة ودراسة البيئة الخارجية والمنافسين ، بما يمكنها من تقديم منتجاتها بأعلى جودة ممكنة وفي الوقت المناسب وبأقل التكاليف ، بما يحقق رغبات العملاء ويعمل على زيادة حصتها السوقية وتدعيم مركزها التنافسي .

**ثانياً : أهمية تخفيض التكلفة :**

زادت أهمية خفض التكلفة في السنوات الأخيرة نتيجة للمنافسة الشرسة بين الشركات الناجحة ، لأن العملاء يتوقعون تحسينات أو مزايا جديدة في كل جيل جديد من المنتج يتم تقديمه في الأسواق المنافسة. ويعتبر خفض التكلفة من المزايا التنافسية بأنها تحقق هامش ربح منخفض ويكون ولاء العميل لها قليل، وقد أشار إلى أنه في ظل عالم المنافسة الشديدة الذي يتميز يتقدم مزايا تنافسية متسارعة ، فإن الشركة التي تفشل في خفض تكاليفها بسرعة لتلحق بمنافسيها سوف تنخفض أرباحها بشكل كبير وتجد نفسها مهددة بعدم البقاء . وقد أوضح أنه في ظل قصر دورة حياة المنتجات والتنوع الشديد في طلبات العملاء والمنافسة الشرسة ، فإن خفض التكلفة يصبح ضرورة ملحة عند تقديم منتجات جديدة [2].

تركزت أهمية خفض التكلفة على الإعتبارت التالية :

1. أهمية التخفيض المستمر للتكلفة في تحسين المركز التنافسي للمنشآت حتى تتمكن من البقاء والإستمرار في ظل شراسة المنافسة التي تتسم بها بيئة الأعمال .

---

(1) الاء وضاح محمود ثابت ، **أثر إعتماد منهج إعادة هندسة العمليات الإنتاجية في خفض التكاليف بالتطبيق على الشركة الوطنية لصناعات الأثاث المنزلي في محافظة نينوى** ، (الموصل : جامعة الموصل ، كلية الإدارة والاقتصاد ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد 34 ، العدد 108 ، 2012م) ، ص ص 239 – 272 .

(2) د. علي جابر صالح ، **العوامل المؤثرة في خفض تكلفة المنتجات الجديدة** ، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة التجارة والاقتصاد ، المجلد 35 ، العدد الأول ، 2013م) ، ص 248 .

2. أهمية إعادة النظر في الأساليب التقليدية لخفض التكلفة والإستفادة من إستخدام الأساليب الحديثة التي تتفق وتنسجم مع بيئة الإنتاج والتنظيم المعاصرة .
3. أهمية الثقافة التنظيمية في تحديد فرص نجاح إستخدام الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في الشركات التي ترغب في إعتناق تلك الأساليب لتعظيم جهود خفض التكلفة .
4. تعتبر هذه الدراسة من الناحية الأكاديمية من الدراسات القليلة التي تحاول بطريقة منهجية وضع إطار للعناصر والأبعاد الثقافية والتنظيمية المقترنة بالأساليب الحديثة للتحقيق المستمر للتكلفة .

أيضاً أهمية أخرى في خفض التكلفة ، إمتداداً للمنهجية التي تتبناها الأساليب الحديثة لتحقيق الخفض المستمر للتكلفة والتي تعتمد على مشاركة جميع الأفراد في تعظيم جهود خفض التكلفة وتحقيق التكامل بين الوظائف والإدارات المختلفة داخل المنشأة حيث تعتمد هذه الدراسة في تحقيق أهدافها على تحقيق التعاون والتكامل بين العلوم المختلفة (المحاسبية والإدارية والتنظيمية والسلوكية والإحصائية) بهدف المساهمة في تقدم المعرفي وخلق البيئية والمناخ الملائم لوضعها موضع التطبيق [1].

أيضاً أهمية تخفيض التكلفة في الآتي :

أ. يؤدي إلى تحسين القرارات التنافسية للشركة وبالتالي يضمن بقاءها ونموها وإزدهارها :
ب. يضمن توفير المنتجات بأسعار معقولة للزبائن .
ج. توفير النقدية لإعادة الاستثمار في البحث والتطوير .
د. زيادة قيمة الشركة .
ه. القضاء على النفاقات غير الضرورية .
و. خفض سعر المنتج أو الخدمة .

عندما تقوم الشركات بتخفيض التكلفة ينبقي عليها إتباع سياسات وضوابط معينة إذ لا تتبنى القيام بتخفيض التكلفة بطريقة منفصلة بل ينبغي النظر إلى تخفيض التكلفة من منظور إيجابي وحكيم وإشراك جميع أصحاب العلاقة وجميع من هم في موقع المسؤولية بالشركة ويعد من أهم الإستراتيجيات الناجحة في تخفيض التكلفة النظام الشامل السليم من المنظور القصير والإستراتيجي مثل السرعة في الإنجاز وتوفير الوقت والجهد والإستقرار في الوظائف وتنفيذ الأعمال بشكل صحيح بدون أخطاء من أول فترة وكذلك كفاءة الموظف وسلامة التنظيم وشراء الأجهزة.

يمكن تلخيص أهمية خفض الكلفة بالنقاط الآتية [2]:

---

(1) د. أبو بكر محمد يوسف ، **اطار مقترح لدور الثقافة التنظيمية في تطبيق الاساليب الحديثة لخفض التكلفة** ، (بنهاء : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ببنها ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، العدد 2، 2002م) ، ص ص 687 – 688 .

(2) جيرجس مصطفى خضر ، **خفض الكلف بإستخدام أسلوب كلفة دورة حياة المنتج بالتطبيق على معمل X التصنيع الكلي** ، ص 195.

1. تستمد أهمية خفض التكلفة جوانبها من العلاقة القائمة بين التكلفة ومستوى الربح وأسعار المنتجات أو الخدمات التي تقدمها الشركة .
2. بدأ الإهتمام بمشكلة تخفيض التكاليف ، ليس بوصفها هدفاً بحد ذاته وإنما بهدف تجنب اللاضروري من التكاليف حاضراً أو مستقبلاً من دون تخفيض وتجنب التأثير السيئ في قيمة المنتجات .
3. إن عملية خفض التكلفة سوف يؤدي إلى دعم موقع الشركة التنافسي إذ أن تقدم الوحدات الاقتصادية يتوقف على البيع بأسعار معتدلة لتتمكن من منافسة الوحدات الأخرى ، ويتوقف على مدى الكفاءة التي يتم بها الإنتاج وأن العمل بكفاءة لابد وأن ينعكس على التكاليف بتخفيضها .
4. إن تخفيض التكاليف يؤدي إلى الاقتصاد والحرص في إستخدام عناصر الإنتاج لأنه الطريق السليم إلى تحقق الكفاءة الإنتاجية .
5. إن زيادة الأرباح عن طريق تخفيض تكاليف الإنتاج يمكن الشركة من تعزيز رأسمالها ومن ثم تتمكن من إجراء التوسعات في خطط النشاط الاقتصادي من خلال توجيه الوفورات المالية المتحققة نحو آفاق جديدة للمجتمع والاقتصاد الوطني.
6. خفض التكلفة مهمة مرتبطة بإستمرارية المنشأة وتطويرها من خلال مصادرها الذاتية [1].

**ثالثاً : الهدف من خفض التكلفة :**

إن تحقيق الإستخدام الاقتصادي الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة ، يقلل من محاولات الإسراف وسوء الإستخدام ، بحيث توجه التكلفة إلى تلك الأنشطة الضرورية التي تحقق قيمة للمنتج ومن ثم خفض التكلفة والذي يؤدي إلى تحقيق رضاء العملاء من خلال تقديم المنتج بالجودة ، والمواصفات المميزة ، وبأقل سعر ممكن مقارنة بأسعار المنافسين [2]. بالإضافة إلى ذلك يهدف خفض التكلفة إلى حل مشكلة إرتفاع تكاليف الإنتاج وإنخفاض التوعية وإمكانية إستعمال أدوات إدارة الجودة الشاملة للكشف عن مشكلات إرتفاع تكاليف الفشل وانخافض جودة المنتجات وتشخيصها ووضع الحلول المناسبة لها . والتحقيق من الهدف ثم دراسة أدوات الجودة الشاملة وعلاقتها مع التكلفة وإمكانية تحسين النوعية من خلال إستخدام هذه الأدوات . وتم حصر هذه الأدوات ودراسة علاقتها بتخفيض التكاليف وتحسين النوعية وتم دراستها تسلسلياً حسب إمكانية التخفيض . ولتحقيق الهدف ثم دراسة مفهوم إدارة الجودة الشاملة ودراسة التطور التاريخي لإدارة الجودة الشاملة [3].

أيضاً يهدف إلى تشخيص الأبعاد والجوانب المختلفة للثقافة للشركات السعودية وتحديد ما هو متفق أو غير متفق منها مع ثقافة الخفض المستمر للتكلفة ، تحديد إتجاهات العاملين حيال ثقافة الخفض

---

(1) أحمد عبد الدائم عمرالسامرائي ، **تخفيض تكاليف المنتوج بإستخدام أسلوب تحليل القيمة** ، (بغداد : جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، رسالة دبلوم عالي في محاسبة التكاليف ، 1999م) ص ص 66 – 67 .

(2) الاء وضاح محمود ثابت ، **مرجع سابق** ، ص 16 .

(3) رؤى حسن عبد الحسين ، **مرجع سابق** ، ص ص 474 – 492 .

المستمر للتكلفة ومدى تجاوبهم مع الأساليب الحديثة لتحقيقها ، تحديد نوع الثقافة التنظيمية الملائمة لتطبيق الأساليب الحديثة لتحقيق الخفض المستمر للتكلفة[1].

**رابعاً : الأبعاد الرئيسية لمفهوم خفض التكلفة :**

تتحدد الأبعاد الرئيسية لمفهوم خفض التكلفة في الآتي [2]:

1. إن خفض التكلفة يعني متابعة الأنشطة وتكلفتها من بداية مرحلة التخطيط والتصميم ثم مرحلة الإنتاج وحتى مرحلة ما بعد البيع ، حيث أن النسبة الأكبر من تكاليف المنتج عادة ما تحدد في مرحلة التخطيط والتصميم .
2. الوصول إلى أدنى تكلفة ممكنة في لحظة معينة لا يعني تحقيق هدف خفض التكلفة ولكن يعني بداية مرحلة جديدة من مراحل البحث المستمر عن أهداف تلك التكلفة وتخفيضها كلما أمكن ذلك ، مما يحقق هدف إستراتيجي هام وهو التحسين المستمر.
3. يجب أن يكون التركيز في خفض التكلفة على مسببات حدوث التكلفة ، حيث يمكن ذلك من إجراءات الخفض فقط في مجالات الأنشطة والعمليات الداخلية ، ولكن أيضاً في مواطن أخرى مثل خدمات ما بعد البيع .
4. الخفض الحقيقي للتكلفة يجب أن يكون هدفاً إستراتيجياً ليس فقط في الأجل القصير وإنما أيضاً في الأجل الطويل .

يستنتج الدارس أن خفض التكلفة كهدف إستراتيجي يمثل الوسيلة الأكثر فعالية في مواجهة البيئة التنافسية التي تواجه كافة المنشآت ، كما إن الخفض الحقيقي للتكلفة والذي يحقق الدعم المنشود للقدرة التنافسية لتلك المنشآت يجب أن يقوم على فلسفة الخفض الإيجابي والذي يعني المحافظة على مستويات ومعايير الجودة ، مع إستبعاد كافة مواطن الإسراف والأنشطة التي لا تحقق قيمة.

**خامساً : أساليب وطرق خفض التكلفة :**

**1. طرق خفض التكلفة :**

خطوات الطريقة التقليدية لخفض التكلفة في الشركات الأوربية وتقوم هذه الطريقة على تصميم المنتج أولاً ثم تحديد التكلفة وأخيراً معرفة ما إذا كان المنتج يمكن بيعه أم لا . فإذا كانت التكلفة مرتفعة جداً يتم إرجاع المنتج لإعادة تصميمه في ظل الطريقة التقليدية تبدأ أنشطة خفض التكلفة في مرحلة متأخرة من دورة حياة المنتج وتهدف هذه الطريقة إلى خفض التكاليف البعدية للمنتجات الحالية ، فهي لا تسعى إلى هدف تكلفة محدد وإنما فقط إلى خفض التكلفة بشكل دوري وليس بشكل مستمر ، وهناك مسميات أخرى لهذه الطريقة وتعرف برقابة أو الحفاظ على التكلفة وهناك طرق أخرى ظهرت مؤخراً لخفض التكلفة في مرحلة التصنيع والشراء هذه الطرق تركز على خفض تكلفة المنتجات الحالية من خلال إستخدام نظم إنتاج أو الشراء JIT لإسبعاد التالف وخفض تكلفة

(1) أبو بكر محمد يوسف ، **مرجع سابق** ، ص ص 796 – 797 .
(2) عاطف عبد المجيد عبد الرحمن ، **مرجع سابق** ، ص 128 .

الأنشطة المرتبطة بالتصنيع ، ومن خلال إستخدام نظم التصنيع الحديثة CIM وشـــهادة المـــورد ، والصيانة الوقائية الشاملة ورقابة العملية الإحصائية .

**2. الأساليب التقليدية لخفض التكلفة :**

إهتم الفكر المحاسبي بتطوير الأساليب المختلفة التي تساعد المنشآت في خفض التكـــاليف والحفـــاظ على جودة المنتجات ، مما يؤدي إلى تحقيق رضا العملاء الحاليين وجذب العمـــلاء الجـــدد ، بمـــا يحقق الأهداف التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها ومن هذه الأساليب :

**أ.الأساليب الهندسية :**

إقترح فرديريك تايلور أسلوبين لرقابة عناصر التكاليف ومن ثم خفضها الأول يتمثـــل فـــي رقابـــة عنصر العمل من خلال مزج حوافز العمال ذوي الإنتاج التي توضـــح الوحـــدة الجديـــدة الردئيـــة ويلاحظ أن هذين الأسلوبين يركزان على الجوانب الفينة للعنصر دون التركيز على الآثـــار الماليـــة له، مما أدى إلى ضرورية أساليب أخرى تركز على الآثار المالية لكل عنصر .

**ب.أسلوب المقارنات التاريخية :**

يقصد بهذا الأسلوب إجراء المقارنة بين بيانات التكاليف للفترة الماضية أو لعـــدة فتـــرات ماضـــية وبيانات التكاليف للفترة الحالية وتحديد الفروق بينهما حيث يفيد ذلـــك فـــي التعـــرف علـــى إتجـــاه التكاليف، مما يساعد في وضع أهداف خفض التكلفة للفترة المقبلة [1].

**ج.إعادة هندسة العمليات ودورها في خفض التكاليف :**

إن إعادة هندسة العمليات تمثل إحدى الأساليب الإدارية الحديثة التي تتبناها الشركات لتحقيق مزايـــا تنافسية طموحة إذ أن أهمية إعادة هندسة العمليات تبرز من خلال ســـعي الشـــركات إلـــى زيـــادة الإنتاجية وتحسين جودة المنتجات إلى جانب خفض التكاليف ، وذلك من خلال إســـتبعاد العمليـــات غير الضرورية داخل الشركة وكذلك التخلص من جميع العمليات التـــي تســـبب الهـــدر والضـــياع والتكلفة العالية وإنجاز الأعمال بكفاءة أفضل والعمل على تطوير الخدمات المقدمة إلى الزبائن [2].

**3.أساليب تحقيق الخفض المستمر للتكلفة :**

تعتبر إستراتيجية خفض التكلفة أو كما يعـــرف بزيـــادة التكلفـــة أو التميـــز التكـــاليفي مـــن أهـــم الإستراتيجيات المتاحة لتحقيق ميزة تنافسية في ظل بيئة الأعمال المعاصرة .

يجب عند تطوير برامج تخفيض التكلفة مراعاة جانبين في غاية الأهمية ، فيجب تحديد أين يركـــز البرنامج بمعنى أنه في أي مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج يركز برنـــامج خفـــض التكلفـــة ، ومجموعة الطرق المستخدمة لتحقيق التكاليف ، وبالنسبة للجانـــب الأول يلاحـــظ أن كثيـــراً مـــن الشركات الصناعية تحقق ميزة تنافسية من خلال تركيز الإهتمام بأنشطة التوزيع، بدلاً من التركيـــز على أنشطة التصنيع نفسها في كثير من الصناعات تجد أن معظم الإستراتيجيات الفعالـــة لتخفـــيض

(1) أحمد مرغني حسن ، **نظم محاسبة التكاليف** ، (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1998م) ، ص ص 52 – 56 .
(2) الاء وضاح محمود ثابت ، **مرجع سابق** ، ص 272 .

التكلفة الكلية لدورة حياة المنتج جهود خفض التكلفة على الأنشطة التي تحدث قبل بداية التصنيع . وبالنسبة للجانب الثاني فأحد المجالات الهامة لتفعيل إستراتيجية تخفيض التكلفة تتمثل في تحديد مجموعة الطرق المختارة المستخدمة في تخفيض التكاليف بحيث تنسجم مع إستراتيجية التخفيض المستمر للتكلفة ، ويجب ألا تتوافق الطرق المختارة مع الإستراتيجية التنافسية وثقافية المنظمة وإستراتيجية الموارد البشرية فقط بل يجب أن تقدم لهم الدعم القوي والمساندة.

**سادساً : الإستراتيجيات الحديثة لخفض التكلفة :**

إن الإدارة هي من يختار الإستراتيجية الملائمة لشركتها فالإستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة هي في تطور مستمر نتيجة شدة المنافسة بين الشركات ، وإن الشركة التي تبقى في المقدمة هي تلك التي تكون لديها إدارة للتكلفة ، فالإستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة تهتم بالشقين معاً (التكلفة والجودة) وسوف يتم التعرض إلى بعض الإستراتيجيات الحديثة وفق الآتي :

**1. إستراتيجية إستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط :**

يعد نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) أحد الأدوات المثلى في تحسين الأنظمة الكلفوية التقليدية ، لأنه يركز على الأنشطة بشكل إنفرادي إعتمادية عرض التكلفة ، إذ يقوم بتخفيض التكلفة على أهدافها كالمنتجات أو الخدمات على أساس معين يمثل حاجة المنتج من النشاط أي أن مهمة (ABC) هي تحليل التكلفة الإضافية وإعادة تصنيفها كتكلفة مباشرة بعد أن كانت غير مباشرة من خلال تقسيم مجمعات التكلفة وربطها بالأنشطة المختلفة[1] . ويهدف نظام (ABC) بأنه إطار متكامل وشامل يحاول أولاً تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد ، تم تتبع مصدر التكلفة التي إرتبطت بتلك الموارد الخاصة بالأنشطة بحيث يحصل على إجمالي التكلفة لكل تلك الأنشطة أما المرحلة اللاحقة هي تتبع (تخفيض) التكلفة النشاط على المنتجات من خلال الموجه وإستخدامه أساساً لتحميل التكلفة النشاط على وحدة المنتح وإن فلسفة النظام قائمة على ركيزتين هما [2]:

أ. التركيز على الأنشطة .

ب. التحميل الشامل للتكلفة .

لعل من أهم نتائج وتأثيرات إستخدام نظام ABC هو ما يسمى اليوم بـــ (Activity Based Management (ABM) ، أي الإدارة على أساس الأنشطة Activity Based Budgeting (ABB) بمعنى الموازنة على أساس الأنشطة ولا يمكن تطبيق ABM بمعزل عن ABC ، لأن نظام ABM يعتمد على نظام ABC حيث أن الأخير هو المصدر الأساسي للمعلومات كما أن مخرجات نظام ABC هي مدخلات ABB ، ويرتبط نظام ABC إرتباطاً وثيقاً بإستراتيجيات

---

(1) اسماعيل عباس ، علي محمد ، **استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الانشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدراتها التنافسية – دراسة نظرية وتطبيقية للشركات العامة للصناعات النسيجية** ، (بغداد : جامعة بغداد ، المعهدالعالي للدراسات المالية ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد 8، العدد 23، 2013م) ، ص 62 .

(2) عماد يوسف الشيخ ، **اساليب اجراءات تخفيض التكاليف** ، (عمان : جامعة العلوم التطبيقية ، المجلة الاردنية للعلوم التطبيقية، المجلد 3، العدد 3، 2000م) ، ص 162 .

إدارة التكلفة ، حيث يصف الشركات على أنها سلسلة من الأنشطة المهمة لإشباع إحتياجات المستهلك فهو يقدم معلومات للمدراء لإدارة تلك الأنشطة من أجل تحسين التنافسية وتحقيق الأهداف وتكمن أهمية إستخدام الإستراتيجية ABC في الآتي .

**أ. أثر نظام ABC في خفض التكلفة :**

تجدر الإشارة إلى أن إستخدام نظام ABC يحقق التفوق بالتصميم من خلال تبسيط تصميم المنتجات بمعنى إمكاينة تدفق الإنتاج بسهولة ومن دون أي إسراف في إستخدام الموارد ، وأن هذا يؤدي إلى خفض التكلفة .

في حين يرى البعض أن نظام ABC يوفر المعلومات اللازمة لفهم سلوك التكلفة بشكل أفضل ، مما يمكن من العمل على التحسين المستمر لتخفيضها ، وذلك من خلال الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة وتنمية تلك التي تضيف قيمة[1].

تستنتج الدارس أن تطبيق نظام ABC سيؤدي إلى خفض التكلفة الوحدة المنتجة من خلال تمكين الشركات من تحديد مسببات التكلفة الحقيقية ومن ثم العمل على إستبعاد الأنشطة عديمة القيمة أو التي لا تضيف قيمة والإبقاء على الأنشطة المجدية إقتصادياً فقط.

**ب. أثر نظام ABC على تحسين الجودة :**

إن رضا الزبون يقوم على ركيزتين هما السعر المنخفض ، فضلاً عن الجودة المقبولة من هنا تحولت المنافسة في السنوات الأخيرة من مجرد العمل على تخفيض التكلفة بوصفها محدداً أساسياً للربحية إلى العمل كذلك على تقديم منتجات وخدمات ذات قيمة أو منفعة للزبائن والسعي الدائم لتعظيم المنفعة [2].

**2. إستراتيجية إستخدام نظام التكلفة التدفق الإرتجاعي :**

في النظم التقليدية للمحاسبة عن التكلفة يتم تطبيق ما يعرف عند المحاسبين بالتتابع المتتالي، الذي يشير إلى أن أية طريقة للمحاسبة على التكلفة المنتج يتم فيها إجراء القيود المحاسبية بترتيب حدوث عمليات الشراء والإنتاج نفسه ففي ظل هذه النظم تجري قيود تتبع التكلفة في تسلسل يتوافق مع ترتيب الأحداث بدءاً من المواد الخام مروراً بالإنتاج تحت التشغيل أي الإنتاج التام وأخيراً عملية البيع ، تعد هذه الطريقة باهظة التكلفة والجهد وعليه فقد عمدت الشركات إلى أسلوب تقني جديد يسمى تحديد التكلفة إرتجاعياً .

إذ لا تكون هناك حاجة إلى تسجيل التكلفة تفصيلية ، وإنما تتدفق التكلفة بحساب واحد هو مخزون المواد الخام وتحت التشغيل وتحمل على المنتجات بعد أن يكون المنتج قد تم إنتاجه

---

(1) زينب جبار يوسف ، **أثر استخدام منحنى التعليم في ادارات وتخطيط التكاليف – دراسة حالة** ، (البصرة : المعهدج التقني ، مجلة المعهد التقني ، المجلد 26، العدد 4، 2013م) ، ص 16 .

(2) اسماعيل عباس ، علي محمد ، **مرجع سابق** ، ص 52 .

تعريفه بأنه نظام كلفوي يلقى تسجيل بعض أو كل قيود اليومية المتعلقة في الدورة التي تبدأ بالمشتريات والإنتاج وصولاً إلى المبيعات.

إذ يقوم هذا النظام على سمات رئيسية هي :

أ. تأجيل إثبات التغيرات التي تحدث على المنتج وذلك حتى يصبح منتجاً تاماً .

ب. إستبعاد وجود حسابات مستقلة للمواد والإنتاج تحت التشغيل وبدلاً من ذلك يتم دمجها في حساب وأحد يطلق عليه مخزون المواد والإنتاج التشغيل .

ج. دمج العمل المباشر مع التكلفة الإضافية ، ويطلق على مجموعها مصطلح التكلفة التشكيل .

د. آلية عمل نظام التدفق الإرتجاعي :

ه. في ظل الأنظمة الكلفوية التقليدية يتم تجميع التكلفة في القسم أو المرحلة ، ومن ثم ترحل إلى المرحلة اللاحقة وتسجل المواد في حساب مراقبة مخازن المواد عند الشراء وعند إستخدامها تسجل في حساب الإنتاج تحت الصنع وكذلك التكلفة التشكيل (عمل + التكلفة إضافية) وتتحرك هذه التكلفة مع المنتجات في الصنع وكل حركة يرافقها إثبات قيود محاسبية وإجراءات رقابية مما يؤدي إلى زيادة التكلفة والجهد ، فضلاً عن تأخر تقديم المعلومات المحاسبية ، لذلك فإن الحساب الذي يتوافق مع Back Flush وهو حساب مخزون المواد الخام وتحت التشغيل .

و. يرى باحثون آخرون إن نظام Back Flush يتفق مع نظام JIT الإنتاجي إذ لا يمكن تطبيقه إذا لم يكن هناك نظام JIT وإلا سيكون هناك مخزون مواد وإنتاج تحت الصنع وتام، وهذا يستوجب وجود سجلات وبطاقات فحص ومراقبة وقيود وعندها سيكون تطبيقه غير مجد لوجود مثل هذه الأمور.

طالما إن نظام Back Flush يتواءم مع النظام الإنتاجي الحديث JIT لذلك سيعرض الدارس إلى أثر إستخدام نظام JIT في خفض التكلفة وتحسين الجودة إذ تعني فلسفة JIT الإهتام الناجح للمنتج أو الخدمة في كل مرحلة من مراحل النشاط تبدأ من المجهود وحتى الزبون في الوقت المحدد لإستخدام المنتج أو الإنتقال بالخدمة بأقل التكلفة . وفي ظل هذا النظام يعد طلب الزبون للمنتج أو توريد الصادر منه إلى الشركة بمثابة نقطة إنطلاق للعمليات الإنتاجية كافة التي تتحرك فوراً في تتابع عكس (تدفق إرتجاعي) وقد تبني هذا النظام على أساس أن المفاهيم الحديثة ومنها مفهوم الإنتاج في الوقت المحدد إمتد تأثيرها بشكل مباشر أي أنظمة التكلفة المستخدمة في الشركات المختلفة إذ أن محاسبة التكلفة لابد أن تكون شاملة بهذه التأثيرات كي تنسجم مع بيئة التصنيع الحديثة التي تعمل على أبسيط محاسبة الكلف عند مقارنتها ببيئة التصنيع التقليدية[1] .

(1) اسماعيل عباس ، علي محمد ، **المرجع السابق** ، ص 53 .

تركز إستراتيجية التدفق الإرتجاعي المتوائمة مع نظام JIT على نقطتين هما:

**أ. أثر إستخدام نظام التدفق الإرتجاعي في خفض التكلفة :**

في ظل الأنظمة التقليدية كانت الشركات الصناعية تحتفظ بثلاثة أنواع من المخزون (مواد خام – إنتاج تحت التشغيل – إنتاج تام الصنع) ، إذ يعد مخزون واحداً من المشكلات الأساسية التي تواجه الإدارة، إذ قد تصل قيمة المخزون إلى 20% أو أكثر من مجموع رأس المال المستثمر ، حيث أنه بموجب النظرة القديمة يعد المخزون هو مقياس الثروة والقوة الاقتصادية .

**ب. كانت القاعدة الذهبية هي (إجعل المخزون أكبر ما يمكن) :**

أما في ظل بيئة التصنيع الحديثة فأصبح النظر إلى المخزون بأنه دليل على أن الإدارة غير كفوءة ، حيث أن الإدارة الكفوءة هي التي تقوم بالتخطيط الجيد والوصول إلى مستويات خزين دنيا أو الوصول به إلى الصفر كما إن نظام (JIT) الإنتاج في الوقت المحدد الفلسفي مستمد من فكرة وصول المواد فقط عند الحاجة إليها وجوهر الفكرة هو إزالة الضياع ، ومن دون أي شك إن ذلك يؤدي إلى تخفيض بالكلف ، حيث أن خفض الكلف في نظام (JIT) يتأتى من أن جميع أهداف (JIT) هي بحد ذاتها تخفيض للكلف وأن المنافع المتأتية من تطبيق( JIT) في خفض التكلفة هي وفق الآتي :

i. تخفيض حجم الإستثمارات في المخزون .
ii. تخفيض تكلفة نقل ومناولة المخزون .
iii. تخفيض تكلفة تقادم الأصناف المخزونة .
iv. تخفيض تكلفة الإستثمارات في مباني المصنع اللازمة للإنتاج والتخزين .
v. إنخفاض كلفة التحضير وإجمالي تكلفة الإنتاج الصناعية [1].
vi. إنخفاض تكلفة الفاقد والتالف بتأثير تحسين الجودة .
vii. تخفيض تكلفة الأعمال الكتابية .
viii. أثر إستخدام التدفق الإرتجاعي على تحسين الجودة .

إن تحسين الجودة يمثل أحد العناصر الأساسية لنظام JIT الذي يتواءم مع التدفق الإرتجاعي ، إن نظام JIT يطبق مبدأ (أعمل الصحيح من أول مرة) ، وكذلك فإن من المتطلبات المهمة لهذا النظام ضرورة تسلم المواد بجودة تامة ، لأن أية عيوب فيها سيعطل عملية الإنتاج منتجات ذات جودة مقبولة وصولاً إلى رضا المستهلك ، وأخيراً فإن نظام JIT يرتكز على تقليل الوقت غير العامل (الذي لا يضيف قيمة) في العملية الإنتاجية، ومن خلال التحسين المستمر والسيطرة الشاملة وتخفيض مستويات الخزين[2].

---

(1) رشيد الجمال ، **المحاسبة الادارية في بيئة الاعمال الحديثة** ، (بيروت : الدار الجامعية للطباعة والنشر ، 2000م) ، ص 21 .

(2) عبد المنعم فليح عبد الله ، **دراسة ميدانية لتقويم فعالية نظم التكاليف في دعم استراتيجية الجودة الشاملة وتحسين الاداء البيئي للمنشآت** ، (بنها : جامعة الزاقزيق ، كلية التجارة فرع بنها ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد 2 ، 2002م)، ص ص 61 - 62 .

**سابعاً : العوامل المؤثر في خفض التكلفة :**

إن التحفيض المستمر للتكلفة بواسطة المنافسين خلق نوعاً من البحث النهائي بكافة الشركات لتخفيض تكاليف منتجاتها ، هذا التخفيض يركز على مجالين أساسيين :

1. الإبقاء فقط على تلك الأنشطة التي تضيف قيمة ، وهي تلك الأنشطة التي يرى العملاء أنها تضيف منفعة (فائدة) للسلع أو الخدمات التي يشترونها .
2. إدارة إستخدام محركات أو مسببات التكلفة لهذه الأنشطة التي تضيف قيمة بكفاءة وأن محرك أو مسبب التكلفة هو أي عامل يؤثر في التكلفة ، يعني أن التغير في محرك التكلفة بسبب التغير في إجمالي التكلفة المرتبطة والمتعلقة بغرض التكلفة حيث أن مهمة أو عملية خفض التكلفة متعلقة بالأساس بعدد متشابك من العوامل المؤثرة الواحد بالآخر . فبعضها إيجابياً في عملية خفض التكلفة وبعضها الآخر يؤدي إلى الحد من عملية خفض التكلفة عند حدود معينة لا يمكن تجاوزها ، ولهذا السبب يجب التعرف على مجمل العوامل المؤثرة في عملية خفض التكلفة والعوامل المؤثرة بالتكلفة[1].

**1.خفض التكلفة في ظل أسلوب التكلفة المستهدفة**

إن أسلوب المحاسبة عن التكلفة المستهدفة يساعد في تحقيق خفض التكلفة في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج من خلال تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج الذي ترغب المنشأة في إنتاجه وتقديمه للعملاء ، في ضوء القيام ببحوث السوق بهدف الحصول على أكبر قيمة من المعلومات عن رغبات العملاء في المنتج من حيث الجودة والوقت والسعر ، هذا بالإضافة للمعلومات التي تتعلق بمنتجات المنافسين ، ومن خلال هذه المعلومات تقوم المنشأة بتصميم المنتج وفقاً لرغبات العملاء وتحديد التكلفة المستهدفة له والتي يجب الإلتزام بها في مرحلة الإنتاج .

يظهر دور أسلوب المحاسبة عن التكلفة المستهدفة في خفض التكلفة من خلال إصدار أمر بتطوير المنتج في ضوء التصميم المقترح وتقدير التكلفة المتوقع تحملها عند إنتاج المنتج ، ثم إجراء مقارنة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة للمنتج ، فإذا كانت التكلفة المقدرة تتطابق مع التكلفة المستهدفة في هذه الحالة يتم إنتاج المنتج والعمل على التحسين المستمر في خفض التكلفة حتى تكون التكلفة المقدرة أقل من التكلفة المستهدفة دون التأثير على رغبات العملاء .

أما إذا كانت التكلفة المقدرة أكبر من التكلفة المستهدفة فإن هذا يعني أن هناك فجوة في التكلفة ، وبالتالي يجب العمل على تخفيض التكلفة المقدرة من خلال إجراء التعديل اللازم على تصميم المنتج دون التأثير على جودته يتم الوصول إلى التصميم الذي يفي برغبات العملاء وفي نفس الوقت يحقق التكلفة المستهدفة [2].

---

(1) احمد عبد الدائم السامرائي ، **تخفيض تكاليف المنتوج باستخدام اسلوب تحليل القيمة** ، (بغداد : بغداد ، كلية الادارة والاقتصاد ، رسالة دبلوم عالي في المحاسبة ، 2002م) ، ص 15 .

(2) ولاء علي أحمد ، **مرجع سابق** ، ص 27.

**2.مفهوم اسلوب التكلفة المستهدفة ودوره فى خفض التكلفة:**

ظهور اسلوب التكلفة المستهدفة كأحد أدوات إدارة التكلفة في الستينات من القرن العشرين وتعتبر شركة تويوتا اليابانية لصناعة السيارات أول من طور هذا النظام سنة 1965م وقد إنتشر تطبيق هذا النظام في العديد من الصناعات الأخرى حيث كان هذا النظام أكثر شيوعاً في 80% من الشركات الصناعية التجمعية الكبرى في اليابان كما طبق هذا النظام أيضاً في الصناعات التي تعمل بنظام الإنتاجية ويقوم اسلوب التكلفة المستهدفة على مبدأ التصميم حسب التكلفة أو أنه يستخدم كمرادف له ، وقد إتضح أن هذا المبدأ يركز على القدرات الداخلية للتنظيم ، حيث يتم وضع التكلفة المستهدفة بالمستوى الذي يمكن أن يتحقق باقصى مجهود [1].

إن أسلوب التكاليف المستهدفة مصمم بصفة أساسية لتحقيق الميزة التنافسية المستمرة في ظل ظروف المنافسة الحادة إعتماداً على نظرته الخارجية والمقاييس السوقية للمنتج والعميل ، لذلك تقترح الدارسة وضع التعريف التالي للمفهوم التكاليف المستهدفة .

التكاليف المستهدفة هي الإستراتيجية التي تهدف إلى تحقيق النتائج المالية المخططة للمنتج عن طريق الإدارة الجيدة لخفض الفجوة التكاليفية بين رقم التكلفة المستهدفة للمنتج ورقم التكلفة الحالية له بما يؤول إلى تحسين موقف ربحية المنشأة في المستقبل في ظل ظروف المنافسة الحادة ويستنتج من التعريف المقترح السابق أن مفهوم التكاليف المستهدفة ذو بعدين متلازمين هما :

الأول : إن التكاليف المستهدفة تمثل المنهج أو الخطة الإستراتيجية التي تهتم بتحقيق أهداف التكلفة والتحسين المستمر للأرباح المستقبلية .

الثاني : إن أسلوب التكلفة المستهدفة تعني القيمة الحسابية التي تستخدم مؤشراً لا يجب أن تزيد عنه تكلفة إنتاج المنتج وفق لقاعدة the Cardinal Rule [2]. حيث عرف على أنه السعر المقدر للمنتج والذي يكون المستهلك مستعداً لدفعه مقابل الحصول على المنتج، وتستخدم المشروعات اليابانية في الصناعات الثقيلة كثيراً طريقة التسعير بالوظائف ، وهي تلك الطريقة التي تقوم على أساس أن المنتج مكون من عدة وظائف وأن كل وظيفة من تلك الوظائف لها سعر محدد من قبل المستهلكين ، وأن سعر المنتج هو تجميع وتلخيص لحكم السوق على نوع معين من الجودة والخدمات والوظائف في زمن محدد ، وهو يتحدد على أساس بعض العوامل ، فعلى سبيل المثال عند تحديد سعر سيارة ما نجد أن توفير الراحة – الجاذبية – التشغيل – الجودة وغيرها تعكس قيمة إجمالية لجميع تلك الوظائف الموجودة في المنتج وتكون القيمة هي سعر البيع لتلك السيارة [3].

---

(1) علي صابر صالح ، **مرجع سابق** ، ص ص 257 – 258 .

(2) د. أمجاد محمد الكومي ، **تصميم إطار فكري متكامل لتفضيل أسلوب التكاليف المستهدفة في تحقيق إستراتيجية التميز التنافسي** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة التجارة ، العدد 2 ، السنة 2 ، 2008م) ، ص ص 78 - 79 .

(3) الخطاب سيد أحمد عثمان ، **أثر نظم التكايف المستهدفة على تطوير المنتجات وتخفيض التكاليف** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 3 ، السنة 16، 2015م) ، ص 670.

كذلك عرفت تقنية TC بأنها إحدى تقنيات إدارة التكلفة الموجهة نحو السوق إذ يتم إستخدامها في بداية حياة المنتج – المرحلة المبكرة من دورة حياة المنتج – لتعزيز الربحية والإنتاج بشكل عام[1].
أيضاً عرفت بأنها أحد أهم تقنيات إدارة التكلفة في ظل البيئة التنافسية الحديثة لأنها تستهدف ثلاثة عناصر تنافسية رئيسية (السعر، النوع ، الوظيفة) إلى جانب الإبداع [2].
كما عرف بأنها عملية تتم لتحقيق ودعم الوصول إلى مستويات التكلفة عادة وليس على سبيل الحصر والتي تعبر عن تكاليف المنتج التي سوف تساهم بفعالية في تحقيق الأداء المالي المخطط للمنشأة .
تعرف التكلفة المستهدفة في الحقيقة ليست تقنية لتقدير التكاليف ، أنها مخطط متكامل يهدف إلى تخفيض التكاليف يبدأ حتى قبل وجود التصاميم الأولى للمنتج أنها نشاط يرمي إلى تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتجات الجديدة مع الوفاء بمتطلبات المستهللك من نواحي الجودة والإستعمال وباقي المتطلبات من خلال دراسة كل الأفكار الممكنة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل التخطيط ، التطوير وإنتاج النماذج .
إنها ليست مجرد تقنية لتخفيض التكاليف وإنما هي نظاماً شاملاً للإدارة الإستراتيجية للأرباح .
عرفت بأنه أداة تهدف الى إدارة التكلفة التي يستخدمها القائمون على عملية الإنتاج والهندسة والتطوير والتصميم والتسويق والمحاسبة بهدف تخفيض تكاليف الإنتاج الكلية على مدار دورة حياة المنتج .
تعريف المجلس الإستشاري للتصنيع الدولي المتقدم (CAM-1) أن التكلفة المستهدفة هي نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملزم بتطبيق النظام ، ويتيح تطبيق نظام التكاليف المستهدفة ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية .
يعتبر التعريف الأخير من أفضل تعاريف التكلفة المستهدفة لأنه تضمن الإطار الفكري أو المقومات الأساسية التي يقوم عليها هذا المدخل .
من التعاريف المذكورة وغيرها ، يمكن القول أن التكلفة المستهدفة هي أسلوب لإدارة التكلفة خلال مراحل تخطيط ، وتصميم وتطوير المنتج ، بهدف تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج وزيادة ربحيته وبما يحقق رضا العملاء [3].

---

(1) جليلة عيدان الذهبي ، الخباب ثائر صبري ، **إستهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدة الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة** ، (بغداد : جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، المجلد 31 ، العدد 48، 2007م) ، ص 180.
(2) سليمان سند سبع السبوع ، **إستخدام نظام ABC وأساليب ABM لإتخاذ القرار وتقييم إداء المنظمة** ،(بغداد : جامعة بغداد، رسالة دكتوراه في المحاسبة ، 2000م) ، ص 180.
(3) أ. ذوادي مهيدي ، **مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي** ، (الجزائر : جامعة فرحات عباس – سطيف ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، العدد 2 ، 2009م) ، ص 213.

**3.خصائص اسلوب التكلفة المستهدفة فى تخفيض التكلفة :**

يتميز اسلوب التكاليف المستهدفة بالعديد من الخصائص وأهمها :

- هو نظام مقترح لأنه يهتم بالتفاعل القائم بين المشروع وبيئته الخارجية .
- يشرح ويصف هيكل أو خطة التطوير مع الأخذ في الإعتبار ديناميكية التسعير وتفقد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين .
- يقوم بتحليل عناصر التكاليف ويدرس تأثير كل عنصر على ربحية المنتج .
- ينمي روح التعاون والإبتكار لدى تكلفة المنتج في كلا المجالين عن بعضهما البعض[1].
- هو نظام يتنبأ بالتكاليف المطلوبة للمنتج ويجهز الإنتاج في حدودها .
- يستخدم كأدة جيدة للرقابة .

يتضح للدارس أن نظام التكاليف المستهدفة يمتاز بالعديد من الخصائص منها نظام مفتوح يهتم بالتفاعل القائم بين المشروع وبيئته الخارجية ، كما إنه يشجع على تشغيل المراحل الإنتاجية بصورة متوازية ويمتاز بأنه يتنبأ بالتكاليف المطلوبة للمنتج ويجهز للإنتاج وإبراز خصائصه أنه يعمل على التخطيط في الأجل الطويل [2].

أيضاً يتميز نظام التكاليف المستهدفة بالعديد من الخصائص ومن أهمها ما يلي :

أ/ تركيز التكاليف المستهدفة على إدارة التكلفة خلال مرحلة تصميم المنتج ولقد وجدت العديد من الدراسات أن النسبة الأكبر من تكلفة المنتج هي ما يقارب 80% يتم الإلتزام بها خلال مرحلة التصميم، ولعل الإهتمام المتزايد بأهمية إدارة التكلفة في هذه المرحلة يعود إلى أن التغيير في مثل هذه التكاليف يصعب بدرجة كبيرة أثناء مرحلة الإنتاج ، فالقرارات التي تتخذ في مرحلة التصميم هامة جداً لأن كل جنيه إضافي تم إنفاقه على الأنشطة التي تحدث خلال تلك المرحلة يمكن أن يوفر من تكاليف أنشطة الإنتاج وما بعد الإنتاج أضعاف ما تم إنفاقه .

ب/ تعتبر التكاليف المستهدفة نظاماً لتخطيط وخفض التكلفة وليس هدفه الرقابة عليها ونظراً لأنه يتم الخلط بين مصطلحي خفض التكلفة ورقابة التكلفة فيمكن التفرقة بينهما على النحو التالي[3]:

- ينصب الإهتمام في الرقابة التكلفة على الإلتزام بالمعايير الموضوعة بمعنى التأكد من أن التكلفة الفعلية لا تتجاوز تلك المعايير ، بينما نجد أن خفض التكلفة يهتم بتخفيض وفورات حقيقية في التكاليف عن طريق تخطي المعايير وتخفيضها .

---

(1) يس الرواشدة ، **محاسبة التكاليف** ، (بيروت : دار كنوز المعرفة العلمية ، 2011م) ، ص 77 .

(2) عبد الناصر نور ، **محاسبة التكاليف الصناعية** ، (الخرطوم : دار السير للطباعة والنشر ، 2011م) ، ص 51 .

(3) د.جمال عبد الحميد عبد العزيز علي ، **إطار مقترح للتسعير المستهدف والتكلفة المستهدفة بإستخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الصناعية** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، العدد 2 ، 2007م) ، ص133.

- يتطلب التطبيق الناجح لاسلوب التكلفة المستهدفة إستخدام أسلوب هندسة القيمة والذي يساعد على تنمية الأفكار الإبتكارية للوصول إلى بدائل متعددة للتصميم والإنتاج ، مما يساعد على الإنتاج بنفس الخصائص والجودة مع إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي يتحقق الإستخدام الإقتصادي الأمثل للموارد .
- كما يتطلب التطبيق الناجح لهذا النظام أيضاً إستخدام بعض الأساليب الأخرى مثل التكلفة المطورة والتي تؤيد وتدعم أنشطة التحسين والتطوير المستمر في مرحلة الإنتاج والتصنيع، وهي بهذا تتفق مع نظام التكفة المستهدفة في تخفيض التكلفة والذي يتم تطبيقه في مرحلة تصميم وتطوير المنتج ، وبالتالي تكون المنشأة قادرة بدرجة أفضل على تطبيق إدارة التكلفة الكلية خلال دورة حياة المنتج ككل .

ج/ تعد المشروعات المتعددة المنتجات وذات الطاقة الإنتاجية الصغيرة ، أكثر إستفادة بأسلوب التكلفة المستهدفة من الشركات متعددة المنتجات ذات الطاقة الإنتاجية الكبيرة .

د/ تعمل على تخفيض التكاليف .

هـ/ ليست أسلوب إداري لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي.

و/ حاجة أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تضافر جهود التنفيذ لجميع الإدارات داخل المنشأة .

ز/ إختلافها عن نظم مراقبة التكاليف المعيارية خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مرحلة التطوير والتصميم التي يتم تطبيقها حتى مراحل الإنتاج [1].

**4.أهمية اسلوب التكلفة المستهدفة فى تخفيض التكلفة :**

تظهر أهمية إستخدام اسلوب التكلفة المستهدفة نتيجة لمجموعة من الأسباب التي من أهمها إزدياد المنافسة بين المشروعات دفع أصحابها ومدارئها إلى البحث عن نظام جديد يمكنها من البقاء والإستمرار أطول فترة ممكنة في الأسواق ، عن طريق تقديم منتجات أقل تكلفة وأفضل جودة وتكنولوجيا ، وأصبحت المشروعات الصناعية لا تصمم المنتجات بغرض تحقيق أعلى تكنولوجيا ، إنما إتجهت إلى تصميم المنتجات التي تحقق التكنولوجيا المطلوبة، والغموض المحيط ببيئة القرار . دفعت المشروعات إلى البحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية والخارجية للمنتج بصورة جيدة ويكرر ذلك بإستمرار ، وفي الوقت الذي تزداد فيه الأسعار اليوم بسبب ظروف العرض والطلب ظهر اسلوب التكلفة المستهدفة ليحد من هذه الزيادة عن طريق حصر تكاليف الإنتاج في حدود معينة وتجنب جميع نواحي الإسراف والأنشطة التي لا تضيف قيمة[2].

---

(1) أ.د. خليل رسمي ، د. حازم عبد الله ، **أثر تطبيق إحتساب طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتسعير المنتجات على مصانع الأغذية الأردنية** ، (عمان : دار اليازوري العلمية للنشر ، 2011م) ، ص 17.

(2) م.م. فراس إبراهيم كريم الحمري ، **تخفيض التكاليف بإستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة** ، (بغداد : الجامعة المستنصرية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، السنة 40 ، العدد 110، 2017م) ، ص 65 .

أيضاً أهمية تطبيق التكلفة المستهدفة تميز نظام التكاليف المستهدفة بالعديد من الخصائص وأهمها :

1. هو نظام مفتوح لأنه يهتم بالتفاعل القائم بين المشروع وبيئته الخارجية ، عن طريق معرفة رغبات العملاء بصفة مستمرة ومن ثم تهيئة جميع الظروف والإمكانيات لتحقيقها .
2. أنه نظام يشجع على تشغيل المراحل الإنتاجية بصورة متوازنة، أي العمل على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلاً من إنتاجها بصورة متتابعة مما يساعد ذلك كثيراً على تقليل الزمن المخصص للتصنيع ، وبالتالي تخفيض التكلفة الناتجة عن ذلك .
3. نظام يشرح ويصف هيكل أو خطة التطوير مع الأخذ في الإعتبار ديناميكية التسعير وعقد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين[1] .
4. يقوم بتحليل عناصر التكاليف ويدرس تأثير كل عنصر على ربحية المنتج .
5. ينمي روح التعاون والإبتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين في المشروع لتحقيق هدف موحد وهو العمل على إخراج المنتج بالصورة المطلوبة .
6. يستخدم في المشروعات الصناعية والمشروعات الخدمية على حد سواء مع وجود بعض الإختلافات في الطريقة المتبعة لتحديد تكلفة المنتج في كلا المشروعين عن بعضهما البعض ، بحيث يتم تحديد تكلفة المنتج في المشروعات الصناعية على أساس أن المنتج لايزال تحت الدراسة أو مواد خام أو أجزاء تجميعية، أما في المشروعات الخدمية فيعتبر المنتج جاهز صناعياً وفقط يتم الإستعداد لشرائه وترويجه وبيعه .
7. هو نظام يتسبب بالتكاليف المطلوبة ويجهز للإنتاج في حدودها .
8. يعمل على التنخطيط في الأجل الطويل خلافاً للتكاليف المعيارية التي تخطط لفترة محاسبية واحدة حيث أنه يحدد التكلفة والربح المناسب ويجعل منهما هدفاً يلتزم بالوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر لعدة أجيال للمنتج . أما التكاليف المعيارية فهي تقوم فقط بعملية المقارنة بين ما هو مخطط وبين ما تم تحقيقه فمثلاً لفترة محاسبية وأحدة .
9. يستخدم كأداة جيدة للرقابة ، ويتميز بكونه رقابة مانعة أو وقائية ، لأنه يتفادى حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج ، وهو بذلك يختلف عن التكاليف المعيارية التي تقوم بالرقابة في مرحلتي الإنتاج والبيع [2].

(1) George Geistauts, Eliosha Baker, **Value Engineering A System Dynamic,** Approch Engineering Management Journal , 2008, P. 21.

(2) Dwi Lasro, et.al., **Development of a Manufacturing Flixiblility Hierarchy Through Factor and Clustor Analysis**, Journal of Manufacturing Technology Management, Vol., 20, No. 4, 2009, PP. 38 – 41.

تنبع الحاجة إلى تطبيق التكلفة المستهدفة من طبيعة بيئة التصنيع المتقدمة التي تواجهها منشآت الأعمال في الوقت الحاضر . فلقد أصبحت المنافسة التكلفية الهادفة إلى خفض التكلفة خفضاً إيجابياً تشكل إحدى السمات الأساسية للمنافسة السائدة بين منشآت الأعمال حيث أن السوق أسعاره على المنتجين ولا يصبح أمام المنتج لغرض البقاء والإستمرار سوى الإستمرار في خفض التكلفة للحدود التي تسمح بتحقيق هامش الربح المعقول مع تقبل السوق للأسعار المعروضة .

في ضوء ما سبق وفي ظل القصور الواضح لأنظمة التكاليف التقليدية ، وعدم قدرتها على توفير رقابة فعالة على التكاليف وتحقيق خفض حقيقي في التكلفة ، يصبح تبني أنظمة التكاليف لاسلوب التكلفة المستهدفة هو الوسيلة الأكثر فعالية لتحقيق التكاليف التنافسية مما يدعم إستراتيجية إدارة التكلفة ، حيث ترجع أهمية اسلوب التكلفة المستهدفة إلى عديد من الإعتبارات من أهمها ما يلي :

1. يسعى اسلوب التكلفة المستهدفة إلى خفض التكلفة خاصة في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج بإعتبارها المرحلة التي تمثل تكلفتها النسبية الكبرى من تكلفة الإنتاج ، كما إن خفض التكلفة يمثل هدفاً إستراتيجياً يمكن من خلاله تحقيق أهداف إستراتيجة أخرى أهمها تحقيق القدرة التنافسية للمنشأة [1].
2. يساعد في التعرف على المنتجات التي تحقق الأرباح المطلوبة فهو يساعدة الإدارة على صنع القرارات الإستثمارية في صنع أحد المنتجات أو التوقف عن صنعه .
3. يقوم بتقسيم تكلفة المنتج إلى عدة عناصر حسب وظائف المنتج ، فقد يتطلب الأمر حذف بعض الوظائف التي لا يرغبها العميل حيث يهتم اسلوب التكلفة المستهدفة بدرجة كبيرة وأساسية بتأثير رغبات ومتطلبات العملاء والتي تشمل الجودة والتكلفة والزمن [2]. فهذا النظام وان كان يهدف بالدرجة الأولى الى خفض التكلفة إلا أن تحقيق ذلك لا يكون على حساب جودة المنتج.
4. يعتبر أكثر واقعية من أنظمة التكاليف حيث يركز اسلوب التكلفة المستهدفة على كافة الأبعاد المحددة ، والمؤثرة في التكلفة ، والتي تجعل معايرتها أكثر واقعية وموضوعية

(1) Chao-Hsuing. L, John Y. Yasuhiro, M., **Early Evidence on the Interactive Effects Involving Product Development Organizations and Target Cost Management**, Advances in Management Accounting, Vol. 14, 2005, P. 200.

(2) Gandhinathan Raviswaran, N., **Reliabiltiy Considerations in a Traget Costing Process, An FMEA Approach the (ICFAI)**, Journal of Operations Management, No. 1, February 2006, PP. 21 – 28 .

بحيث تأتي التكلفة محققة للتوازنات بين كافة أهداف أصحاب المصالح[1]. والشكل رقم (1/2/3) التالي يوضح ذلك :

**الشكل (1/2/3)**

**تخفيض التكاليف في ظل أنظمة التكاليف**




المصدر : عبد الحميد عبد المنعم عبد الحميد ، **تطوير نظام التكاليف المعيارية في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة** ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2009م) ، ص76.

5. هناك إختلاف واضح بين التكلفة المستهدفة والتكاليف المعيارية في مجال الرقابة وخفض التكلفة كما يلي :

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

أ. تهتم التكاليف المعيارية بالرقابة على التكاليف في مرحلة الإنتاج فقط بينما التكلفة المستهدفة تحقق مفهوم الرقابة الشاملة الممتدة من مرحلة التصميم وحتى مرحلة ما بعد البيع .

ب. خفض التكلفة من خلال التكلفة المستهدفة هو خفض حقيقي سابق لعملية الإنتاج يراعي كافة المتغيرات الداخلية والخارجية ، وذلك بغرض تحقيق خفض التكلفة مع المحافظة على الجودة وحصة المنشأة عن السوق وبذلك يأتي خفض التكلفة محققاً لإستراتيجية القدرة التنافسية التي لا تراعى في ظل التكاليف المعيارية .

ج. ولا يعني اسلوب التكلفة المستهدفة الغاء نظام التكاليف المعيارية أو الإستغناء عنه فهما مدخلان متكاملان وليس متعارضان لتحقيق هدف معين هو رقابة وخفض التكلفة وتحقيق القدرة التنافسية والتحسين المستمر ، إذ أنه يمكن النظر إلى التكلفة المستهدفة على إنها نظام مستحدث لبناء المعايير يعتمد على طريقة البناء من أعلى إلى أسفل ولكي يمكن فهي تتطلب أيضاً الطريقة التقليدية لبناء المعايير المعتمدة على نظام التكاليف المعيارية وهي طريقة البناء من أسفل إلى أعلى ، وذلك من أجل الوصول إلى معايير تكلفة أكثر إحكاماً تعنى بمتطلبات كل من السوق ومنشآت الأعمال [1] .

6. إن أهم ما يميز نظام التكلفة المستهدفة عن غيره من الأنظمة الأخرى ما يلي :

أ. أنه نظام يساعد على خلق مستقبل تنافسي للشركة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة بالسوق .

ب. أنه نظام رقابي شامل ، يخضع التكاليف في كافة مراحلها للتحليل والتقييم بدءاً من تخطيط المنتج وحتى ما بعد البيع ويشتمل على الأداء الداخلي والخارجي معاً .

ج. أنه نظام يوفر الدافع الذاتي لتحقيق النتائج المرجوة حيث يعتمد على المشاركة من جانب كافة المرتبطين بالعملية الإنتاجية ، وهو بذلك يمثل نظاماً لتحسين وتطوير الفكر الإداري بالشركة .

د. أنه نظام يعتمد على التكامل مع الأنظمة الرقابية الأخرى مثل نظام إدارة الجودة الشاملة واسلوب التكاليف المعيارية ونظام هندسة القيمة .

**5.أهداف اسلوب التكلفة المستهدفة فى تخفيض التكلفة :**

يستنتج الدارس من التعريف السابق أنه لا يجب أن يقتصر الهدف من إستخدام التكلفة المستهدفة على تخفيض تكاليف المنتج فقط ، وإنما يجب أن ينظر للتكاليف المستهدفة كإستراتيجيات شاملة تسعى لتحقيق العديد من الأهداف هي :

---

(1) آمال عبد الله حميدة علي ، **تطوير نظام التكاليف المعيارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة** ،(القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2006م) ، ص 103.

**أ/ الإدارة الكفء للتكلفة :**

إذ كانت النظرة المألوفة لخفض التكلفة تركز على تقليل مواطن الضياع والتلف والإسراف أثناء الإنتاج عن طريق تحليل الإنحرافات بعد وقوع التكلفة مما يصعب التأثير فيها ، فإن إستخدام التكلفة المستهدفة يساهم في تغيير وتحويل هذه النظرة إلى برنامج شامل لخفض رقم التكلفة عن طريق التركيز على مكان وزمان بدء خفض التكلفة قبل حدوثها على مدار دورة حياة المنتج ومن خلال إدارة تشغيل أنشطة سلسلة القيمة للمنشأة ، وعلاقتها بأنشطة الموردين والعلماء حتى يمكن إنتاج المنتج باقل تكلفة وأفضل توليفة من أنشطة المنشأة .

أي أن التكلفة المستهدفة تركز على العائد من خفض التكلفة بما يتناسب مع قصر دورات حياة المنتجات وصوت العميل في السوق التنافسي حتى إن البعض أشار إلى أن التكلفة المستهدفة بمناسبة طريقة إدارية منهجية على أساس برامج خفض التكلفة[1].

**ب/ رفع وتحسين أداء المنتج :**

يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في نقل وتوزيع الإهتمام بعوامل التكلفة والأداء فيما بين مهندس التصميم والتطوير بالمنشأة مع الموردين والعملاء كأطراف خارج المنشأة من خلال:

- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج يساعد على تحفيز الموردين على الإبتكار وتوفير الأفضل .
- توفير المنتج / الخدمة وفقاً لرغبة وصوت العميل بما يعكس الوقت والجودة المطلوبة والسعر المناسب له عن طريق التخطيط الهندسي للمنتج ، حتى أن بعض الكتاب يطلق على مدخل التكاليف المستهدفة أنها أداة لتحفيز التكلفة المستهدفة هدفاً جوهرياً هو خلق القيمة في بيئة تتصف بالتنافس الحاد بين المنشآت.

**ج/ المساهمة في إدارة الأرباح المستقبلية :**

قد يعتمد الكثير أن التكاليف المستهدفة أسلوباً موجهاً لقياس التكلفة بمجرد النظر إلى مسمى الأسلوب ، في حين أن التكلفة المستهدفة أداة فعالة لإدارة التكلفة والأرباح في آن واحد ، فنجد أن هذا الأسلوب يدفع الصناعات التي تعتمد على تطبيقه نحو عجلة التنافس العالمي تحت مظلة العديد من الإعتبارت التنافسية لنجاح المنتج وهي تقديم المنتج بافضل أداء للجودة ، تسليم المنتج في الوقت المناسب وفقاً لرغبات العميل وذلك عند المستوى المستهدف للأرباح المستقبلية .

ترى الدارسة في هذا الصدد إن التكلفة المستهدفة كطريقة منهجية قد لا تناسب كل شركة على الاطلاق إلا أنه بالنظر لنتائج التراث المحاسبي نجد أن الشركات التي قامت بتطبيقها حظيت بقوة تنافسية واضحة ويرجع السبب الرئيسي إلى إن هذا الأسلوب يساعد المنشأة على تحقيق وفورات تكاليف الفرص الإستراتيجية .

---

(1) Christopher R. Dipaolo, **Target Costing**, Chemical Engineering ,Vol. 14, No.1,, 2007, P. 70 .

**د/ رسم الخطة الإستراتيجية لتسعير المنتجات :**

على الرغم أن المناهج التقليدية في التسعير تمتاز بسهولة التطبيق إلا أنها تقوم على إفتراض أساسي هو أن عملية الإنتاج قد تمت بالفعل وأمكن حصر وتحديد تكلفة المنتج وبالتالي يتم طرح هذه المنتج في السوق عند سعر بيع غير تنافسي بعد الإستخدام الفعلي للموارد المتاحة بينما نعلم أن التكاليف المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات تقوم على البدء بتحديد سعر البيع الذي يتوافق مع متطلبات السوق ورغبات العميل ثم يتم تصنيع المنتج ليصير مربحاً في ظل هذا السعر المستهدف وتحديد تكلفته مما يسمح بزيادة القدرة التحليلية في قياس إحتمالات نجاح المنتج قبل التخصيص الفعلي للموارد المتاحة له [1].

يهدف نظام التكاليف بصورة أساسية إلى التخفيض في التكاليف والتطوير في المنتجات كما يهدف إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- تحقيق رغبات العملاء وإشباع إحتياجاتهم بتقديم منتجات متطورة وذات جودة وسعر مناسبين.
- تحقيق أهداف الإدارة العليا في المشروع من الأرباح والمنافسة على المدى الطويل.
- إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر .

وهكذا يمكن القول إن اسلوب التكلفة المستهدفة يهدف لإشباع إحتياجات العملاء من خلال تقديم منتجات متطورة ويهدف أيضاً إلى تحقيق توازن بين التكلفة والسعر ورأس المال[2].

يسعى نظام التكاليف إلى تحقيق عدة أهداف منها :

أ. قياس تكلفة الإنتاج : حيث يتم تجميع وتسجيل بيانات التكاليف بغرض قياس تكلفة وحدة المنتج وتوفير الأساس السليم لتقويم الإنتاج المتاح والإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة ولكي تتم عملية القياس وتحديد تكلفة الإنتاج يتم تصميم نظام التكاليف وفقاً لطبيعة عمل المنشأة .

ب. فرض الرقابة على التكاليف : تعتبر علمية الرقابة من أهم أهداف محاسبة التكاليف حيث تحتاج الإدارة إلى قياس الأداء الفعلي مقارنة بالمعياري أو التقديري ، لتعرف على أسباب الزيادة أو النقصان في التكاليف مما يساعد في إتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب .

ج. ترشيد القرارات الإدارية : حيث تساعد محاسبة التكاليف الإدارة في رسم السياسات وإتخاذ القرارات وإختيار البديل الأمثل من بين البدائل المتاحة .

د. الإشتراك في إعداد الموازنات التخطيطة : حيث يقوم محاسبة التكاليف بدور كبير في مجال إعداد الموازنة التخطيطية ويعتمد نجاح هذه الموازنة على طبيعة الإجراءات

---

(1) د. أحمد حسن ظاهر ، **المحاسبة الإدارية** ، (عمان : دار وائل لنشر ، 2002م) ، ص 209 .
(2) محمد عبد الفتاح العشماوي ، **مرجع سابق** ، ص 73 .

التحليلية الواقعية التي تقوم بها محاسبة التكاليف بالإضافة إلى توافر المعايير السليمة التي تتخذ أساساً في إعداد تلك الموازنة[1].

**6.تحقيق أهداف اسلوب التكلفة المستهدفة فى تخفيض التكلفة:**

1. العمل على تحديد عمليات الإنتاج في حدود التكلفة المحددة مسبقاً بناءاً على معطيات السوق ، وهذا سيؤدي إلى أداة ضغط على المديرين في كافة الأنشطة المضافة للحد من الفاقد والضياع ، وذلك بإعادة تنظيم الأنشطة بدءاً من تطوير المنتج وإنتهاء بخدمات ما بعد البيع .
2. توفير فرصة للحصول على وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير وفقاً للمنافسة وليس وفقاً للتكلفة .
3. تفعيل دور الرقابة التكاليف لجميع مراحلها تبدأ بتخطيط المنتج وتنتهي بالتخلص منها.
4. العمل على إشباع رغبات العملاء وإحتياجاتهم من خلال تقديم منتجات بسعر منخفض وجودة عالية مما ينعكس على المنشأة من خلال تحقيق الربح المخططة له.

**7.المبادئ التي تستند إليها اسلوب التكلفة المستهدفة فى تخفيض التكلفة:**

يعتمد نظام التكاليف المستهدفة بإعتباره أداة تستعين بها الإدارة في رسم إستراتيجيات الربحية والتكلفة على مجموعة من المبادئ تتحدد فيما يلي :

**1/ السعر يقود إلى التكلفة :**

يتمثل المبدأ الأول لاسلوب التكلفة المستهدفة في أنه السعر المتفق من السوق هو الذي يحدد التكلفة حيث أن التكاليف المستهدفة يتم قياسها عن طريق تحديد سعر البيع التنافسي ثم طرح الربح المستهدف ويمكن توضيح ذلك بالمقارنة التالية:

ت = ع – ر

حيث أن :

ت: التكلفة المستهدفة ، ع: البيع التنافسي ، ر: الربح المستهدف

في حالة تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يكون سعر البيع هو المتغير المستقل من حيث ان تكاليف التصميم والتصنيع والتسويق المسموح بها كتكلفة مستهدفة تكون هي المتغيرات التابعة.

**2/ التركيز على العيمل :**

إن التركيز على العميل يتمثل في التحديد الدقيق لمتطلبات ورغبات العميل والتي تشمل الجودة والتكلفة والزمن حيث ان تلك العوامل الثلاثة يجب توافرها مجتمعة في كل من المنتج والعمليات

(1) أ.د. محمد أبكر أحمد محمد ، **نظام التكلفة المستهدفة واثره على قياس التكلفة وتحقيق جودة المنتج في المنشآت الصناعية السودانية** ، (الخرطوم : جامعة الزعيم الأزهري ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2017م) ، ص67.

الإنتاجية وكذلك عند تحليل التكلفة ، فمن المهم دراسة وفهم خصائص جودة المنتج ، وتوقيت عملية البيع كما يرغبها ويتوقعها العميل ، وذلك في إطار سعر البيع التنافسي ، ورد الفعل المتوقع من المنافسين إزدياد المنتج الذي تقدمه المنشأة [1].

بعد أن يتم فهم متطلبات ورغبات العميل والتعرف على الأساليب التي تستخدمها المنشآت المنافسة لتلبية تلك المتطلبات تقوم المنشأة بتعديل وتطوير أنشطتها لتحقيق العوامل الآتية[2]:

- تحقيق متطلبات ورغبات العميل التي يجب توافرها في المنتج .
- السعر الذي يقبل العميل أن يدفعه لشراء المنتج .
- زيادة حجم الحصة السوقية للمنشأة .

يهتم نظام التكاليف المستهدفة بدرجة كبيرة وأساسية بمتطلبات ورغبات العميل ، فهذا النظام لا يهدف فقط إلى تخفيض التكلفة وتحقيق الربح المخطط ولكن يسمح للمنشأة بتحقيق الأبعاد التنافسية للمنتج والتكاليف المستهدفة لا يمكن الوصول إليها من خلال التضحية برغبات العميل أو خفض معدلات الأداء أو تأخير تقديم المنتج للسوق .

**3/ التركيز على تصميم المنتج :**

يؤكد اسلوب التكلفة المستهدفة على أن تصميم كلاً من المنتجات والمراحل الإنتاجية الخاصة بها يساهم بشكل مؤثر وفعال في إدارة التكلفة حيث يركز اسلوب التكلفة المستهدفة على إدارة التكلفة قبل حدوث التكلفة ذاتها أي قبل وصول المنتج لمرحلة الإنتاج وليس بعد حدوثها ، وفي سبيل ذلك يتم عمل دراسة جدوى لعناصر التكاليف في مرحلة مبكرة من مراحل دورة حياة المنتج وهي مرحلة التصميم وهذا ما يطلق عليه مبدأ التركيز على تصميم المنتج .

يعتمد هذا المبدأ على دراسة مدى تأثير تصميم المنتج على عناصر التكاليف بهدف تخفيض هذه العناصر قبل وصول المنتج لمرحلة الإنتاج وقبل تحويل هذه العناصر إلى تكاليف فعلية يصعب تغييرها، علاوة على ذلك ان ما يتراوح بين 70% إلى 80% من التكاليف يتم الإلتزام بها خلال مرحلة التصميم في حين أن التكلفة الفعلية خلال هذه المرحلة لا تعدى من 10% إلى 20% من إجمالي تكلفة المنتج [3]. الشكل رقم (2/2/3) التالي يوضح ذلك :

---

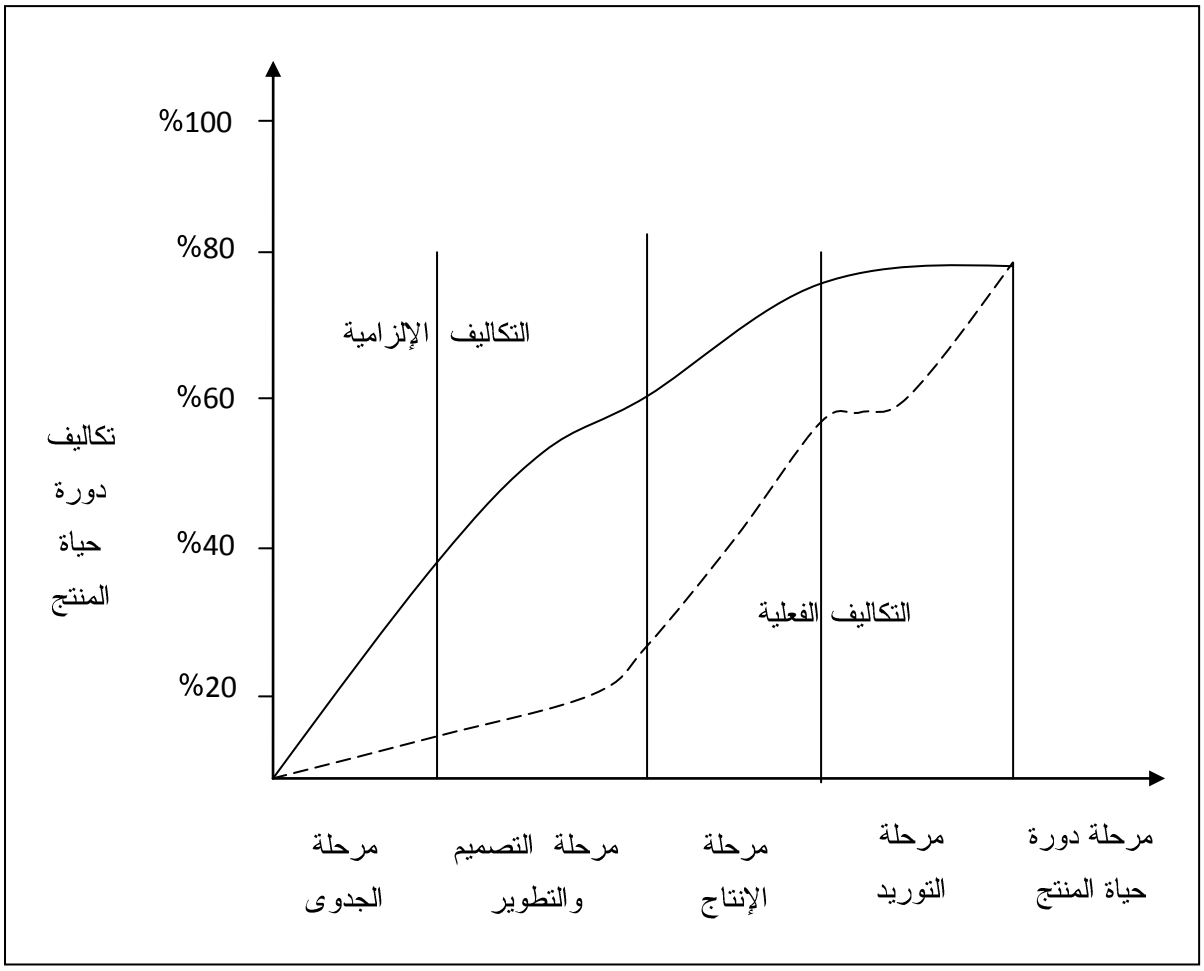
(1) Swenson Dan, et.al., **Using CAM-1 Diagnostic to Evaluate Readibess for Target Costing**, Cost Management, Vol. 19, No. 3, May , June 2005, PP. 43 – 44.

(2) د. حسين محمد أحمد عيسى ، **مرجع سابق** ، ص 511 .

(3) Copalakrishan B. et.al., **Design and Development of A Target Costing Systems for Turning Operation**, Journal of Manufactiuring Technology Management, Vol. 18, No. 2, 2007, P 217.

**شكل رقم (2/2/3)**

**الفرق بين التكاليف الإلزامية والتكاليف الفعلية**




المصدر : ماجدة حسين إبراهيم ، **تأثير العلاقة التكاملية بين محاسبة تكاليف النشاط ونظرية القيود على قرار المزج الإنتاجي الأمثل** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد 4، 2002م) .

### 4/ إعداد فريق عمل متكامل :

من المبادئ الأساسية لتنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة ، والقدرة على تصنيع المنتج ، وتسويقه عند حدود التكلفة المستهدفة ، هي تكوين فريق عمل متكامل يضم مختلف التخصصات بحيث يكون مسئولاً عن المنتج منذ بداية نشاة الفكرة وحتى قيام العميل بالتخلص من المنتج بعد نهاية إستخدامه[1].

من المشاكل بعد أن يكون المنتج قد بدأت عليه عمليات التشغيل ، مما يؤدي بدوره إلى تخفيض الوقت اللازم لتقديم المنتج إلى السوق عن طريق تخيفض عدد مرات إعادة تصميم المنتج وإجراء التعديلات الهندسية المطلوبة ، وهذا الفريق يتم تقييمه على أربعة فرق فرعية .

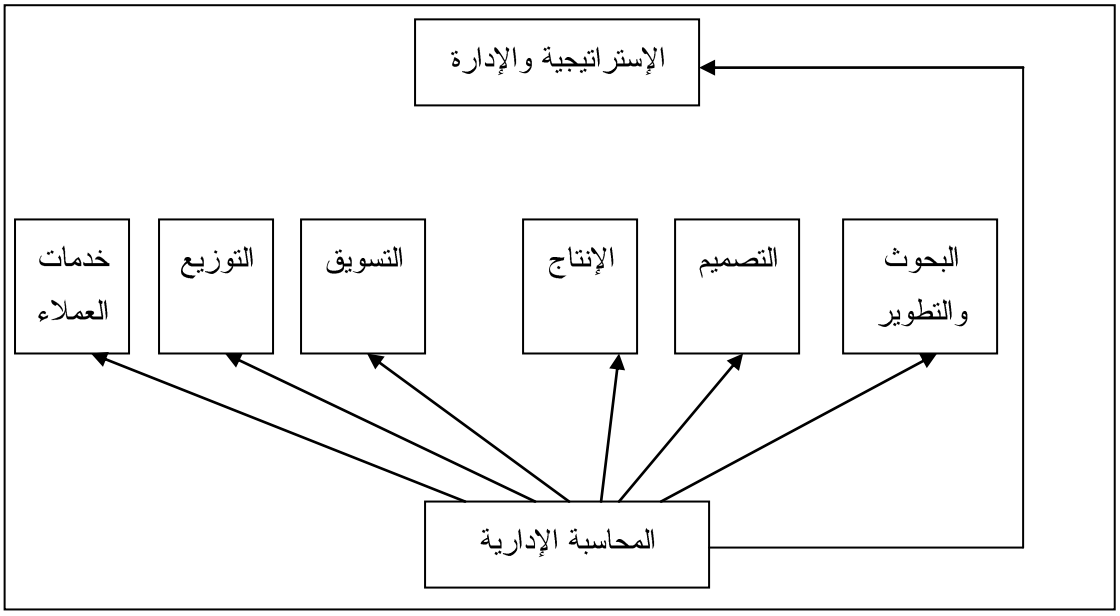
(1) د. ماجدة حسين إبراهيم ، **مرجع سابق** ، ص 2.

**5/ مفهوم سلسلة القيمة :**

يقصد بسلسلة القيمة مجموعة الوظائف المثالية التي تضاف فيها القيمة إلى المنفعة إلى المنتجات من البداية عندما كانت مجرد أفكار إلى النهاية عندما تستهلك عند العميل ومروراً بالتصميم ، والإنتاج والتسويق ، والتوزيع[1] ، الشكل رقم (3/2/3) التالي يوضح ذلك:

**شكل رقم (3/2/3)**

**الوظائف المتتالية في سلسلة القيمة**




المصدر : د. أحمد حسين علي حسين ، **المحاسبة الإدارية** ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 2008م) ، ص26.

يظهر هذا الشكل أيضاً وظيفة الإستراتيجية والإدارة والتي تمتد عبر كل الوظائف في المنشأة وبالتركيز على طرفي سلسلة القيمة يكون قبل السلسلة الموردين وبعد آخر سلسلة العملاء ويعتبر أعضاء سلسلة القيمة مثل الموردين والوكلاء ، والموزعين ، ومقدمي الخدمات ، وغيرهم من المنشآت الخارجية التي تتعامل معها المنشأة وجزءاً هاماً من اسلوب التكلفة المستهدفة حيث يساعد تطبيق مفهوم سلسلة القيمة في عمليات خفض التكلفة، ويلاحظ أن إتباع اسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في إشتراك جميع أعضاء سلسلة القيمة في تطبيق أساليب خفض التكلفة وذلك على أساس أن هذا النظام يعتمد على خلق علاقات طويلة الأجل تعتمد على المنافع المتبادلة بين أعضاء سلسلة القيمة .

**8.مزايا تطبيق أسلوب المحاسبة عن التكلفة المستهدفة :**

يتميز أسلوب المحاسبة عن التكلفة المستهدفة بالعديد من المزايا والتي تتمثل في الآتي[2] :

(1) د. أحمد حسين علي حسين ، **المحاسبة الإدارية** ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 2008م) ، ص 26 .
(2) عاطف عبد المجيد عبد الرحمن ، **مرجع سابق** ، ص 36 .

1. إنه أسلوب شامل يحقق الرقابة على كافة مراحل دورة حياة المنتج .
2. يعتمد على التكامل مع الأساليب الرقابية الأخرى مثل هندسة القيمة .
3. يحقق التفاعل الإيجابي بين الإمكانيات الداخلية للمنشأة ، والبيئية الخارجية للعملاء والمنافسين .
4. يعتمد على المشاركة الفعالة بين كافة المستويات في المنشأة .
5. يحقق التوازن بين مصالح كافة الأطراف الداخلية والخارجية .
6. يحقق الخفض المستمر للتكلفة لإعتماده على معايير المستهدفة .

**9.مشاكل تطبيق أسلوب المحاسبة عن التكلفة المستهدفة :**

بالرغم من المزايا التي تعود على المنشآت من تطبيق أسلوب المحاسبة عن التكلفة المستهدفة ، إلا أن هناك بعض المشاكل التي تعترض طريقه وهي[1] :

1. وجود صراع بين الأطراف المسئولة عن تحديد التكلفة المستهدفة ، فالضغوط التي تمارسها المنشأة على الموردين للإلتزام بالخطة من أجل خفض التكاليف يؤدي إلى فشل هؤلاء الموردين في الوفاء بالإلتزاماتهم ، هذا بجانب شعور فريق المهندسين في المنشأة بعدم العدالة بسبب الضغوط المفروضة عليهم نتيجة لإلتزامهم بخفض تكاليف الإنتاج ، في تواجد أقساماً أخرى مثل أقسام الدعاية والإعلانات والتوزيع والتسويق تنفق مبالغ طائلة دون حد أقصى لها.
2. إن العاملين في المنشآت التي تستخدم أسلوب المحاسبة عن التكلفة المستهدفة يعانون من الإرهاق نتيجة الضغط المستمر عليهم لتحقيق التكلفة المستهدفة .
3. بالرغم من إمكانية تحقيق التكلفة المستهدفة إلا أن الزيادة في الوقت المستفنذ في عملية التطوير والتحسين ، بسبب دورات هندسة القيمة التي تؤدي إلى خفض التكاليف وتأخير وتقديم المنتج الجديد إلى السوق .

يتضح للدارس يمكن القول إن أسلوب المحاسبة عن التكلفة المستهدفة هو أسلوب فعال لخفض تكلفة المنتج خلال مرحلة تخطيط وتصميم المنتج ، إلا أن تطبيقه يعترضه العديد من المشاكل ، عليه يجب على المنشآت التي ترغب في تطبيقه أن تراعي مثل هذه المشاكل التي تحد من فعاليته حتى يحقق الفرق من تطبيقه ، والذي يتمثل في تخطيط وخفض تكلفة المنتج لتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة، وما يساعد على نجاح هذا الأسلوب إستخدام العديد من الأساليب التي تؤدي إلى الوصول للتكاليف المستهدفة وهي أيضاً أساليب لخفض التكلفة تستخدم في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج ، وفيما يلي تم تناول هذه الأساليب.

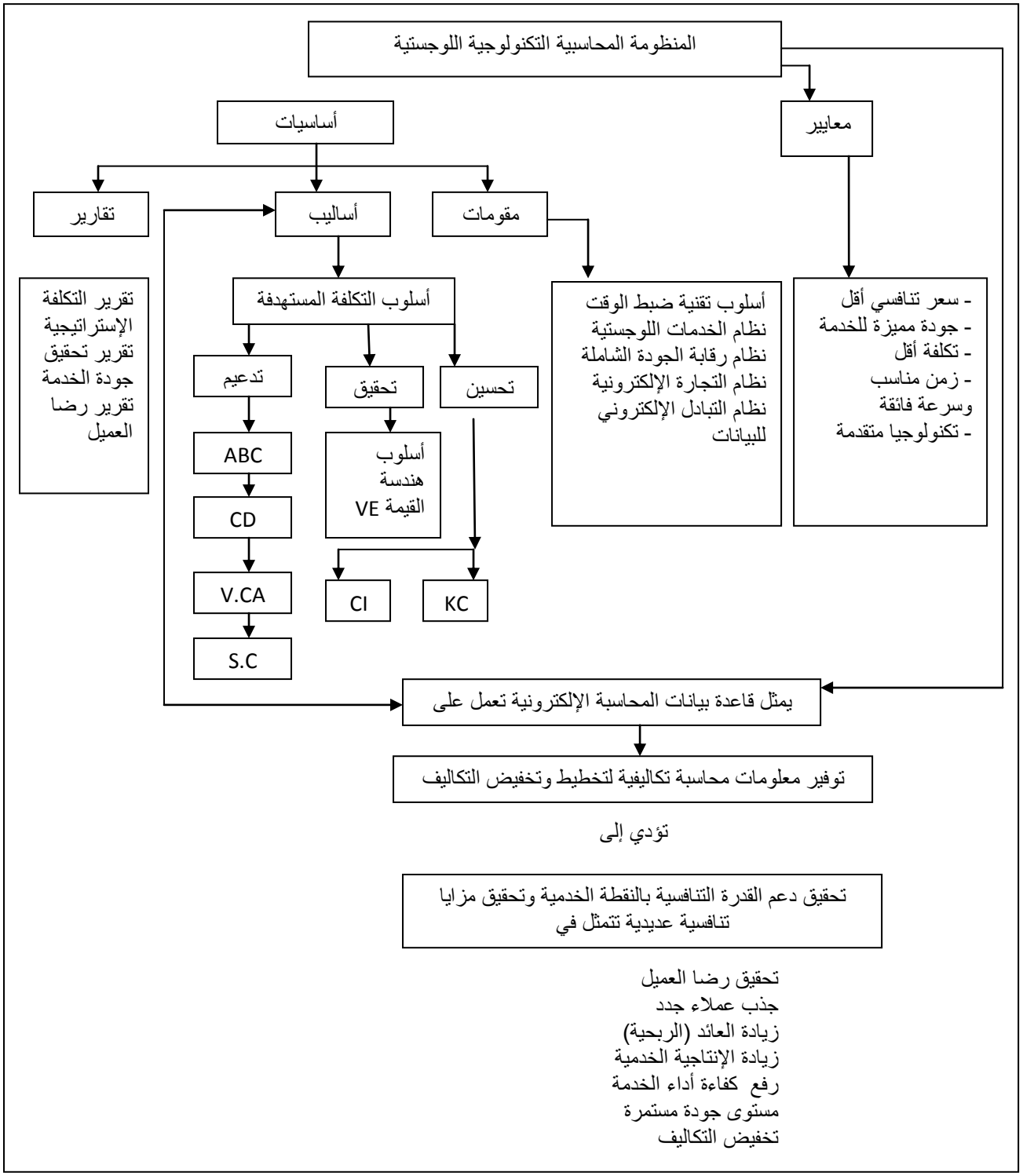
---

(1) Kapkan R.S. et.al., Management Accounting Information for Decision Making and Stratgy Execution, 16th Ed., (Bear Son Education , Inc., Upper Saddle, River, New Jersey, 2012), ). 44.

**شكل (4/2/3)**

**التكامل بين الأساليب المحاسبية والتكنولوجية الحديثة**

**لتدعيم أسلوب التكلفة المستهدفة TC**




المصدر : أسماء عوض محمد منصور ، إستخدام **أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الأنشطة بالمنظمة الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية** ، 2008م ، ص 277 .

يعد تخفيض التكلفة الهدف الرئيسي لجميع الشركات في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، حيث أصبح التوجه العام هو إنتاج نفس العدد والنوع من الوحدات أو تقديم نفس الخدمة

وبالمواصفات المطلوبة لكن بتكلفة أقل ، وإن الأسباب المباشرة وراء إرتفاع التكلفة تعود إلى عدم وجود التخطيط العلمي السليم من قبل الشركات ، حيث كلما كان التخطيط شاملاً لجميع جوانب الشركة وهناك أطراف قادرة على تنفيذه ولديها الخبرة والمهارة اللازمة كلما أدى ذلك إلى الإستقلال الأمثل للموارد المتاحة في الشركة وبالتالي يؤدي ذلك إلى تخفيض التكلفة [1].

(1) م. جرجيس مصطفى خضر وآخرون ، **بناء بيت الجودة وإنعكاسه على خفض التكلفة بالتطبيق على شركة دجلة لإنتاج الألمونيوم والزجاج في إربيل** ، (بغداد : جامعة صلاح الدين ، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 9 ، العدد 17 ، 2017م) ، ص ص 306 – 307 .

## المبحث الثالث

## العلاقة التكاملية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز ودورها في الرقابة وخفض التكلفة

تتناول الدارسة في هذا المبحث مفهوم وأنواع التكامل ، ودور التكامل في خفض التكاليف الإنتاجية، والتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وخفض التكلفة وتكلفة المستهدفة والرقابة على التكلفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز وخفض التكلفة وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز والرقابة على التكفة العلاقة بين أساليب أخرى للأدوات إدارة التكلفة ، وذلك على النحو التالي :

**أولاً : مفهوم التكامل :**

تباينت آراء الباحثين حول تحديد مفهوم معين ودقيق لمصالح التكامل ، فقد أستخدمت مفردات كالتعاون والإندماج والتعاضد للدلالة على التكامل ، ودرجته إن كان كلياً أو جزئياً على شكل إتفاقيات أو بين الأقاليم . ويرجع أصل التكامل في اللغة اللاتينية ، وقد تم إدراجها سنة 1920م بقاموس إكسفورد الإنجليزي ، بعض تجميع الأشياء لكي تشكل كلاً واحداً ، ومن الناحية الاقتصادية يتخذ التكامل الاقتصادي صوراً تتدرج من التعاون الاقتصادي البسيط حتى الإندماج الاقتصادي الكامل ، سواء على المستوى الكلي أو الجزئي (المؤسسة الاقتصادية) ، بالإضافة إلى التكامل العمودي والأفقي ، حيث يعرف التكامل العمودي على أنه ملكية المؤسسة لمراحل إنتاجية متعاقبة ومتكاملة ، حيث تغذي إحداهما الأخرى بالمدخلات ، ويعرف التكامل الأفقي بأنه، دخول المؤسسة إلى مجالات مكملة ومنافسة للأنشطة القائمة ، وذلك بشراء التجزئة . أو إتفاقيات بين دولتين أو أكثر للإستفادة من التسهيلات الممنوحة في مختلف المجالات[1] .

يعرف نظام المعلومات التكامل على أنه النظام الذي تتكامل فيه الأنظمة الفرعية مع بعضها البعض من خلال عملها بصورة متناسقة ومتبادلة ، بحيث يتبع تكرار توليد المعلومات من أكثر من نظام ، وبما يؤدي إلى خفض تكاليف إنتاج المعلومات اللازمة للجهات المختلفة فضلاً عن تقليل الوقت والجهد اللازمين لها[2].

**ثانياً : أنواع التكامل (التعاضد) :**

للتكامل (التعاضد) عدة أنواع ، هي [3]:

---

(1) عبد القادر عطية ، **الاقتصاد الصناعي بين النظرية والتطبيق** ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2000م) ، ص 96 .

(2) نهلة عثمان علي عمر ، **دور التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية والمحاسبة ومحاسبة التكاليف على أساس النشاط في الرقابة على قطاع السكر** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2010م) ، ص 52 .

(3) غضبان رانية ، **استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة ، التسيير ، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية** ، (الجزائر: جامعة محمد خيضر - بسكرة ، كلية الاقتصاد والتجارة وعلوم التسيير ، رسالة دكتوراه في التدقيق المحاسبي منشورة ، 2013م) ، ص 114.

**1/ التكامل الناتج عن إندماج المؤسسات أو التكامل التشغيلي (العملياتي)**

يسمح التكامل التشغيلي للمؤسسة بتعظيم إيرادات إستغلال الأصول الموجودة ، ويصنف إلى أربع أصناف:

أ. وفورات الحجم التي قد تنشأ عن عملية إندماج الشركات ، مما يحقق للشركة المجمعة المردودية العالمية والربح بشكل عام ، ويتوقع أن يكون في عمليات الإندماج الأفقية للشركات في نفس الأعمال .

ب. تحقيق أكبر قوة تسعير ناتجة عن إنخفاض حدة المنافسة وحصة أكبر من السوق ، الأمر الذي ينبغي أن يترجم إلى هوامش مرتفعة وإيرادات إستغلال معتبرة ، ويظهر هذا التكامل من خلال عمليات إندماج المؤسسة التي تنشط في نفس مجالات الأعمال ، ومن المرجح أن تسفر عن فوائد خاصة عندما يكون السوق إبتدائياً ، وعدد المؤسسات الناشطة نسبياً ، وعليه فإن الجمع بين مؤسستين يخلق إحتكار القلة بالسوق ، وفي نفس الإطار تكتسب المؤسسات المجمعة قوة تحديد أسعار والحصص السوقية والخبرة لأن تنافسية هذه الأسواق ضعيفة ، مما يعود عليها بهوامش مرتفعة لإيرادات الإستغلال ، وهذا النوع من التعاضد يظهر عادة عند إندماج المؤسسات والتي تتمكن من تحقيق الميزة التنافسية . حيث أن إندماج قوانين إقتصاد يؤدي إلى إحتكار القلة في السوق خاصة عند تحديد الأسعار .

ج. المزج بين القوى الوظيفية المختلفة ، كما هو الحال عند الشراكة بين مؤسستين تمتلك الأولى مهارات التسويق والأخرى خط إنتاج جيد ، وتطبيق هذه التجربة على عمليات كثيرة من الإندماج باستعمال القوة الوظيفية التي يمكن أن تكون قابلة للتحويل بين المؤسسات .

د. من خلال عمليات الإندماج تتمكن الشركات المجمعة من دخول الأسواق الحالية والجديدة . حيث يتم تكوين محفظة العملاء والموردين المشتركة مع شبكة توزيع أكبر ، مع إستخدام شهرة المحل واسم العلامة التجارية ، وتستخدم هذه القوة لزيادة المبيعات بخطوط البيع . مما يؤثر على هوامش الربحية مختلفة ومردودية إضافية من خلال القيمة المضافة الناتجة عن عمليات قناء المؤسسات أو إندماجها.

**2/ التكامل المالي :**

يمكن عرض هذا النوع عن التكامل في تحقيق تدفقات النقدية أعلى أو تخفيض رأس المال، أو الإثنان معاً ، ويشمل التكامل المالي ما يلي[1]:

أ. إندماج المؤسسات ذات الفوائض النقدية المجمدة (تعاني ركوداً نقدياً) مع المؤسسات التي تمتلك مشاريع ذات مردودية مرتفعة لكن تفتقر للقدرة النقدية ، حيث يمكن أن يتحقق مردود أفضل للشركة المجمعة عن ذلك الذي يتحقق بالمؤسستين منفصلتين . حيث يحصل فائض القيمة من

(1) غضبان رانية ، **إستخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة ، التسيير ، التسعير والموازنة على أساس الانشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية ، المرجع السابق** ، ص ص 115 – 116 .

المشاريع التي تمت مباشرتها مع السيولة النقدية الزائدة التي لولاها لما نفذت هذه المشاريع. ويظهر هذا النوع من التكامل عند إقتناء المؤسسات الكبرى والصغرى ، أو الشركات المتداولة بالبورصة للمؤسسات الخاصة .

ب. المزايا الضريبية التي تستفيد منها هذه الشركات، تنشأ إما من الإستفادة من القوانين الضريبية التي تخص الشركات القابضة أو عن طريق إستخدام نتيجة الإستغلال الصافية السالبة (خسارة) ، وبالتالي يمكن للشركة الرابحة من خلال إكتساب مؤسسة ذات ديون ، إستخدام خسائر إستغلالها الصافية لصلاحها للتقليل من عبء الضرائب . حيث تستفيد الشركة القابضة من تحويل مختلف مصاريف المؤسسة من أقساط الإستهلاك ومخصصات الموازنات وغيرها مما يسهم في إضافة القيمة .

**3/ التكامل التقني :**

هو إستعمال نفس التقنيات والتكنولوجيا لإنتاج منتجات جديدة .

**4/ تكامل التكلفة :**

يقصد بتكامل التكلفة التخفيضات الواردة على التكاليف التشغيلية ، وهي مستمدة من الإستغلال المشترك لأنشطة سلسلة القيمة ، حيث تؤدي الأساليب التالية إلى تكامل التكلفة ، مثل إقتصاديات الوفرة (وفورات الحجم) إدراج تكلفة التكوين ، أخيراً وفورات النطاق :

**أ/ وفورات الحجم :**

تتحقق من خلال تحسين الكفاءة في الإنتاج إلى نطاق مرتفع، بحيث تغطي الإيرادات المقدار النسبي لتكاليف التجهيزات والمصاريف العامة اللازمة لدعم العملية مع زيادة حجم الإنتاج. وبشكل أكثر تحديداً يستند الإنتاج بوفورات الحجم على حقيقة مفادها أن التكاليف الثابتة لا تتغير بتغير حجم الإنتاج . ونتيجة لذلك فإن تكلفة الوحدة المنتجة تنخفض مع زيادة حجم الإنتاج حيث يتم تخصيص التكاليف الثابتة على عدد كبير من الوحدات . من المهم أن نلاحظ أن نطاق أنشطة سلسلة القيمة مختلفة إختلافاً كبيراً . وتطوير المنتج هو عادة أكثر حساسية من عمليات البيع والتوزيع ، حيث أن تكلفة سلسلة القيمة ثابتة بشكل كبير بغض النظر عن مستوى المنشأة . تميز بوضوح وفرات التكاليف المنخفضة الناتحة عن زيادة القدرة الإنتاجية عند الإنتاج بوفرات الحجم ، مع المحافظة على ثبات التكاليف الثابتة مثل مصاريف المستخدمين وهيكل الإنتاج بالحجم الأكبر ، فيتم الإنتاج بكامل طاقتها وهو أكثر كفاءة .

من جهة أخرى تتضمن سلسلة القيمة بالمنشأة أنشطة ذات نسبة عالية من التكاليف الثابتة ، تتعرض هذه الأنشطة إلى ما يسمى بعدم كفاءة الإستغلال ، مما يحمل المؤسسة تكاليف جزافية إضافية ناتجة من عدم الإستخدام الأمثل للقدرات الإنتاجية .

**ب/ إدراج تكلفة التكوين :**

تخفيض تكلفة إستكمال نشاط معين ضمن سلسلة القيمة بإدراج عامل التكوين مما يزيد من كفاءة هذا النشاط بشكل عام . وتوصف هذه الظواهر بتأثير منحنى التكوين الذي ينص على أن تكاليف العمالة لكل وحدة سوف تنخفض مع زيادة الإنتاج .

**ج/ وفورات النطاق :**

قد ينشأ تكامل التكلفة من وفورات النطاق ، وهي ذات صلة بالمنشآت متعددة المنتجات ، وتكون نتيجة الجمع بين منتجين أو أكثر بمنشأة واحدة أو أكثر بتكلفة إنتاج أقل في إطار التبادل التجاري أو الإستعمال المشترك لعوامل الإنتاج لأكثر من منتج دون إحداث الإختناق الكلي . ويتم التعرف على هذا النوع من التكمل من خلال تحديد مجموع الأنشطة المتداخلة في تكوين سلسلة القيمة المشتركة ومعرفة كل التقسيمات لها ، ويتحقق ذلك بالفصل بين الأنشطة الداخلية والخارجية [1].

**ثالثاً : التكامل بين أسلوبي التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة :**

يعتبر التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط وسيلة أكثر فعالية في مواجهة ظروف البيئة التنافسية للمنشآت ، وهذا التكامل يؤدي إلى تخفيض التكلفة مع الحفاظ على مستوى الجودة ، مما يحقق القدرة التنافسية للمنشآت ، فالتخفيض الحقيقي للتكلفة يجب أن يكون هدفاً إستراتيجياً للإدارة ، ليس فقط في الأجل القصير وإنما أيضاً في الأجل الطويل ، ويشترط إلا يقتصر على الوظيفة ، (الإنتاجية ، وإنما يمتد إلى منابع ومحركات التكلفة أينما وجدت[2]) يعمل أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بصورة متوافقة مع التكلفة المستهدفة ، فأسلوب (ABC) يوفر المخطط والمصمم المنتج لنموذج تكاليف الأنشطة المدعمة ، التي تمكنه من عمل بموازنة بين مستوى الجودة والقدرات الوظيفية التي يجب توفيرها في المنتج النهائي والقرارات الاقتصادية الخاصة بإختيار مكونات ومواصفات المنتج . من خلال (ABC) يوفر معلومات يتم التوصل من خلالها للتكلفة المتوقعة . بناءً على البيانات الحالية لكل من التكاليف والتصميم مع الأخذ في الإعتبار جميع الفرص المتاحة لتخفيض التكلفة ، ثم يأتي دور التكلفة المستهدفة بعد ذلك في محاولة لترشيد تكلفة المنتج بإستخدام أدوات ترشيد التكلفة .

في ضوء التكامل بين الأسلوبين ، فإن إستخدام أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط لزيادة فعالية التكلفة المستهدفة يساعد على توفير قدر هائل من المعلومات عن تكاليف الأنشطة ، ومسببات تكلفتها أثناء مرحلة التصميم ، فهذه المعلومات تسمح لمصممي المنتج والعملية الإنتاجية بالتنبؤ بتأثير تصميماتهم على تكلفة المنتج عند مرحلة مبكرة من مراحل دورة حياة المنتج ، ولذلك فإن تحويل جهود إدارة التكلفة بمرحلة التصميم ، والحصول على معلومات دقيقة عن تكلفة الأنشطة المختلفة داخل العملية

---

(1) **المرجع السابق** ، ص 116 .

(2) منال حامد فراج ، **تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط** ، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث ، والدراسات التجارية ، العدد 1 ، المجلد 28 ، 2006م) ص 532.

الإنتاجية عند مرحلة مبكرة يجعل إدارة التكلفة تشكل جزءاً من القرارات الإستراتيجية للمنشأة ومن أهمها قرارات التسعير .

أيضاً في ضوء التكامل بين الأسلوبين تتاح الفرصة أمام المنشآت الإنتاجية للوصول لمنتج يمكن إنتاجه بتكلفة منخفضة مع الحفاظ على مستوى إمكانيات ووظائف المنتج وجودته بالمستوى الذي يرغبه العميل . حيث يمكن لمصممي المنتج في ظل إستخدام مفهوم التكلفة المستهدفة تخفيض التكلفة المباشرة المرتبطة بوحدة المنتج من خلال التركيز على تكاليف المواد الخام والعمالة والتجميع في نفس الوقت يمكنه من إدارة التكاليف غير المباشرة والمدعمة بإستخدام نظام محاسبة عن التكلفة على أساس النشاط من عمل مقايضات التكلفة والعائد من التكاليف المباشرة ، والتكاليف غير المباشرة بإستخدام مسببات تكلفة عالية التي يوفرها النظام [1].

كما إن نظام (ABC) يدعم ويكمل هدف برامج التحسين والتطوير المستمر في خفض التكلفة من خلال البحث المستمر عن الفاقد في أنشطة العمليات والحد منه ، وتخفيض الوقت المطلوب لإعداد الآلات ، وتحسين الجودة والمرونة وتخفيض التكلفة ، كما يوفر بيانات للإدارة التشغيلية ، ويقدم بيانات عن البدائل التي تستخدم في خفض التكلفة من قبل التحسين والتطوير ، ويتم خفض التكلفة من خلال أربع طرق هي[2] :

1. خفض النشاط : خفض الجهد والوقت المطلوب لأداء النشاط ، ويمكن أن يتم بخفض وقت إعداد الآلات ، والتدريب المتقدم للعاملين ، إعادة تخطيط المصنع وإعادة تصميم المنتجات لتكون متشابهة ذات أجزاء أقل .
2. إستغناء عن نظام (ABC) يؤدي تقدير الجيد للأنشطة التي تستغني عنها .
3. إن تصميم المنتج أو العملية يتم بعدة طرق مختلفة ، مع كل بديل تحدث تكلفة وأنشطة ، وتصميم بغرض خفض التكلفة يتضمن إختيار الطريقة الأقل تكلفة ، نظام (ABC) يوفر تقدير سليم لتكلفة بدائل التصميم ، ولذلك يساعد في إختيار بدائل التصميم الأقل تكلفة .
4. تخفيض تكلفة النشاط : مصمم المنتجات أو العمليات عليه أن يختار بدائل التصميم التي تسمح بأن تتشارك المنتجات في الأنشطة ، وبالتالي يحدث إقتصاديات الحجم ، كما أن علاقة أسلوب (ABC) مع أسلوب (T.C) فإن تطبيق (ABC) يعمل على تزويد إدارة المنشأة بالمعلومات اللازمة لفهم مكونات تكلفة منتجاتها، ويوفر معلومات دقيقة عن التكلفة ، حيث تساعد هذه المعلومات إدارة المنشأة في تحديد السعر المنافس والمحافظة على مستوى ربح معقول ، وتقديم رؤية وأضحة عن تكلفة المنتجات أو الخدمات بما يدعم القرارات في تحديد المزيج الأمثل من المنتجات .

---

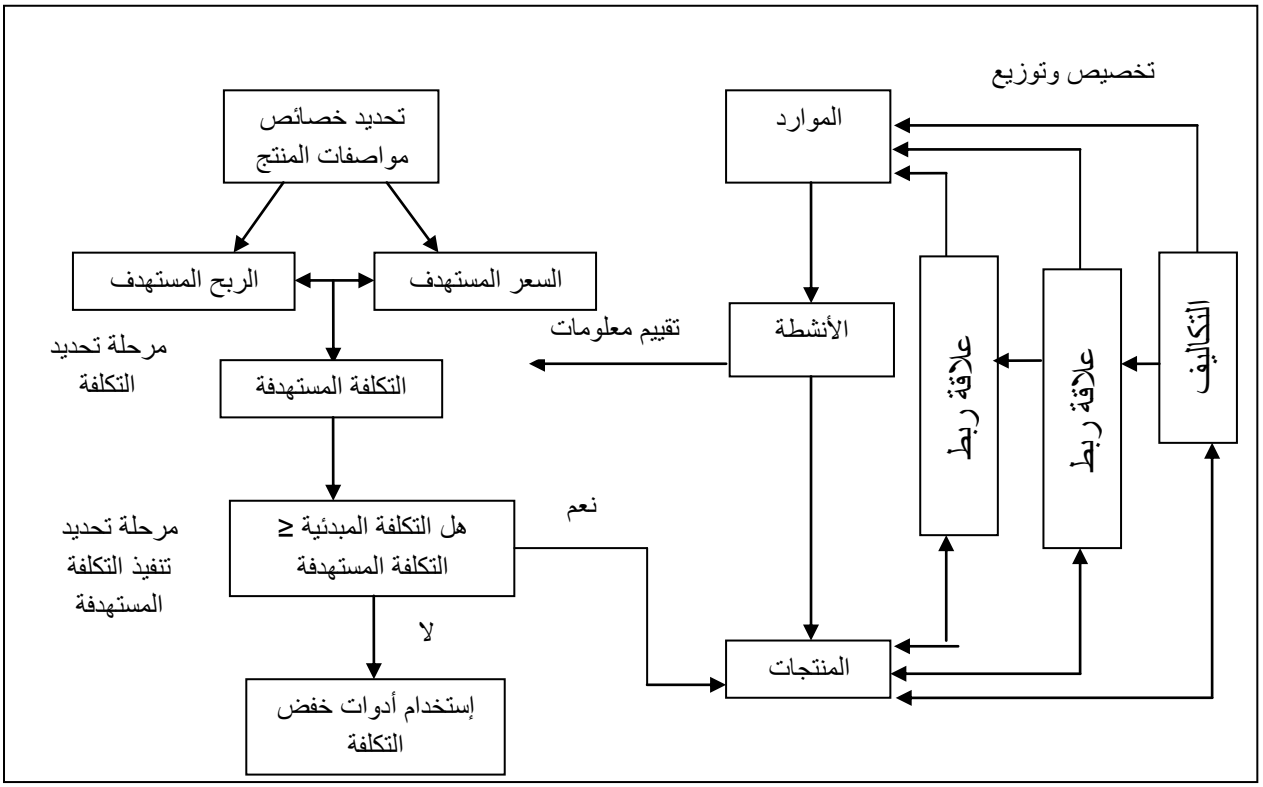
(1) علي محمود فهمي ، **الإتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الإدارية** ، ط2 ، (د.م : د ن . 2012م)، ص 158.

(2) خالد محمد أحمد عبدالله ، فتح الرحمن الحسن منصور ، **التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) وأسلوب للنشاط (ABC) كأدوات لإدارة التكلفة الإستريجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، عماد ة البحث العلمي ، مجلة العلوم والاقتصاد ، المجلد 16 ، العدد 1، 2015م) ، ص 225.

إن هنالك علاقة إرتباط قوية بين التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة ، ولتحقيــق أهــداف إدارة التكلفة لابد من تحقيق التكامل بينهما ، ويمكن توضيح في الشكل (1/3/3) :

**الشكل (1/3/3)**

**التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة**




المصدر: إعداد الباحث ، 2019م.

يتضح للدارس من الشكل السابق أن المعلومات التفصيلية التي يوفرها أسلوب التكلفة على أســاس النشاط، والتي تعمل على الفصل بين الأنشطة التي تضيف القيمة والأنشطة التي لا تضيف القيمة ، تساعد المدراء على التخلص من الأعطال ورفع الكفاءة الإنتاجية ، فتخفيض التكلفــة يبــدأ بعمليــة تحليل الأنشطة والتخلص من تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة للوصول لدقة تكلفة المنــتج ، ممــا يؤدي إلى تخفيض التكلفة المبدئية ، والعمل على تقليل الفجوة التكلفية بهــدف الوصــول بالتكلفــة الفعلية لمستوى التكلفة المستهدفة مع الحفاظ على خصائص المنتج. تعود ضرورة التكامل بين كــل من الأسلوبين لعدد من الأسباب ، والتي من أهمها أن يتكامل الأسلوبين معــاً تســتطيع المنشــأة أن تصل للنتائج التي ترجوها بكفاءة أكثر ، وأشارت العديد من الدراسات إلى المزايــا الناتجــة عــن التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط من أهمها[1]:

1. كفاءة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة والمكونات والعناصر التي تضيف القيمة والتي لا تضيف القيمة ، وتحسين القدرة على تخفيض التكاليف غير المباشرة .
2. تحديد وتقدير التكاليف لمقابلة رغبات العملاء ومتطلبات الجودة .

(1) خديجة محمد كوسة ، **تكامل أساليب إدارة التكلفة بغرض تخفيض المزايا التنافسية** ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة ، 2012م)، ص 95.

3. تحليل التكاليف بصورة فعالة .
4. قياس تأثير تطوير المنتجات وتطوير جودة الوظائف وهندسة القيمة على تخطيط التكلفة المستهدفة .
5. تدعيم تكاليف الجودة وتحليلاتها .
6. تحليل الحساسية وخاصة في مجال سلوك التكلفة وزيادة دقة التكاليف المستهدفة .
7. تدعيم جهود هندسة العمليات والوصف الذهني والتحسين المستمر .
8. تخفيض تكلفة الوحدة وتحسين الأداء .
9. تحديد الأسباب التي أدت إلى حدوث التكلفة وتخفيض السعر التنافسي .

بالإضافة للمزايا السابقة نجد أن التكامل يؤدي إلى تحقيق ما يلي :

أ. ترشيد قرارات الإنتاج للوصول إلى مواصفات منتج وفقاً لرغبات العملاء لتحسين قدرة المنشأة على المنافسة .

ب. ترشيد قرارات التسعير لزيادة الحصة السوقية لمنتجات المنشأة ، وكذلك ربحية المنتجات ، ودعم قدرة المنشأة على البقاء والنمو والإستمرار في السوق .

يتضح للدارس أن التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط يساعد على توفير قدر عالي من المعلومات عن الأنشطة المختلفة التي تقوم بها المنشأة أثناء القيام بالعملية الإنتاجية ، إلى أن يصل المنتج إلى المستهلك النهائي ، كما يمكن من التوصل إلى تكلفة منخفضة من قبل البدء في العملية الإنتاجية ، وهذا يساعد المنشأة في تفادي الخسارة غير المتوقعة بعد إنتاج منتجاتها .

يستنتج الدارس أن التكامل بين أنظمة المعلومات في ظل أساليب إدارة التكلفة يساعد الإدارة على توفير المعلومات لوضع صيغة إرشادية لخطط إستراتيجية وقرارات تشغيلية وتحديد فرص التطوير والتحسين التي تعكس الصورة الصناعية للمنشأة ويتحدد معايير التكلفة .

**رابعاً : دور التكامل في أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف الإنتاجية :**

إن التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام الإنتاج في الوقت المحدد إنما هو النظام التكلفية يهدف إلى التخفيض التكاليف الإنتاجية بحيث يحقق الإستفاد من مزايا كلا منهما في تحقيق خفض مضاعف للتكاليف الإنتاجية ، ويمر المنتج بمراحل أسلوب التكلفة المستهدفة دفترياً ثم ينتقل إلى الإنتاج الفعلي مصنعياً من خلال المفهوم الخاص بنظام الإنتاج في الوقت المحدد ويتم ذلك كالاتي[1]:

المرحلة الأولى : تتم في مرحلة التصميم ، فيما أن نسبة كبيرة من التكلفة الكلية للمنتج تتحدد في هذه المرحلة ، تركز التكلفة المستهدفة على تصميم المنتج لأن معظم التكاليف أي ما يقارب نسبة 70 إلى 80 بالمئة منها يتم تحديدها في مرحلة التصميم ، بينما لا يتم تحمل سوى نسبة 10 إلى 20

(1) إبراهيم السباعى ، **تشخيص مجالات خفض التكلفة ، طرف التشخيص وسائل التطبيق** ، (الرياض : السعودية للمحاسبة ، مجلة المحاسبة ، العدد 9 ، 1998م)، ص 57.

بالمائة من التكاليف في هذه المرحلة وينتج عن هذا التخفيض الأولى في التكلفة المقدرة للمنتج ، وفي هذه المرحلة يتم تكوين فريق من المصممين ويكون ذلك في قسم البحث والتطوير وتجدر الإشارة إلى أن هذا الفريق يتكون من خبراء في التصميم ومهندسين أو أي مجموعة من أفراد المؤسسة ، وخلال هذه المرحة يتم التعاون بين الإدارات المكونة للمؤسسة ، ويتم إدخال السعر في الصورة قبل أن يتم تصميمه ووضع النماذج الأولية له ، بحيث تحدد التكلفة المسموح بها والسعر الذي يمكن للسوق دفعه وبالخصم يتحدد الربح المستهدفة تحقيقه من قبل المؤسسة ، كذلك خلال هذه المرحلة تحدد متطلبات نظام الإنتاج في الوقت المحدد مقوامته ولقد أشرنا مسبقاً إلى أن من أحد عيوب نظام الإنتاج في الوقت المحدد هي التكلفة المرتفعة لمقوماته وفي هذا التكامل ومن خلال التكلفة المستهدفة يتم تحديد هذه المقومات ولكن في حدوث تكلفة معينة تضمن تحقيق خفض في التكاليف بحيث يتم توفير كل هذه المتطلبات ولكن في حدود تكلفة ملائمة المستهدفة تحقق الخفض في التكاليف وإنتاج منتج يضمن تحقق رغبات العملاء وبالجودة المطلوبة ، وبالتالي يتم خلال هذه المرحلة تصميم ليس المنتج فحسب وإنما يتم تصميم المصنع الخاص بالإنتاج من خلال نظام الإنتاج في الوقت المحدد .

المرحلة الثانية : مرحلة الإنتاج وتتمثل في مراقبة التكاليف الفعلية لابقائها قريبة من التكلفة المستهدفة بحيث لا تضيع الظروف الحقيقية للتصنيع والتوزيع الوفرات المتوصل إليها في المرحلة الأولى من تخفيض التكاليف وخلال هذه المرحلة تظهر الأنشطة المختلفة للإنتاج من شراء للمواد وتخزين لها وإستخدام الأيادي المهرة للإنتاج وهنا يعمل نظام الإنتاج في الوقت المحدد على خفض التكاليف كالتالي[1]:

**1/ المساهمة في خفض تكلفة الإنتاج :**

من خلال المزايا التالية :

أ. خفض جميع أنواع المخزون في كافة مراحله .

ب. سهولة تدفق الإنتاج بين المراكز والمراحل الإنتاجية وخفض دورة الإنتاج .

ج. خفض التكلفة الشراء وفقاً لما هو محدد يؤدي ذلكم إلى توفير السيولة .

د. الشراء بكميات صغيرة وبدون مخزون يدعم الحرص على عدم وجود إنتاج معيب.

ه. سرعة إكتشاف الأعطال والأخطاء في وقت حدوثها .

**2/ إستبعاد الضياع والإسراف في إستخدام الموارد المطلوبة أي شيء لا يضيف قيمة للمنتج ،** ومن صور ذلك الضياع :

أ. الضياع الناتج عن الإنتاج بكميات كبيرة .

(1) نبية عبدالرحمن الجبر ، **نحو منهج مقترح لتحقيق التكاليف في المنشآت الصناعية السعودية ، (**بني سويف : جامعة القاهرة، كلية العلوم الإدارية ، مجلة الدراسات المالية والتجارة ، ، العدد 3 ،1997م)، ص 187 .

ب. الضياع الناتج عن وقت التحميل وإعداد الآلات ووقت الإنتظار .

ج. الضياع الناتج عن الإحتفاظ بمخزون كبير وعمليات النقل والمناولة .

د. الضياع الناتج عن الحصول على موارد أقل مما هو مطلوب .

ه. الضياع الناتج عن عدم الإستغلال الأمثل لمهارات العاملين .

و. الضياع الناتج عن وجود أنشطة غير ضرورية .

**3/ إستقرار معدلات وجداول الإنتاج :**

يتحقق من خلال تخفيض وقت دورة الإنتاج حسب الطلب بحيث تكون الوحدات المنتجة مساوية للوحدات المطلوب إنتاجها ، بالإضافة إلى زيادة المرونة الصناعية في العمليات الإنتاجية وهذا يسهل عملية المتابعة لعملية التشغيل وسهولة تتبع عناصر التكلفة ومراقبة الأداء وتحديد الإنحرافات الإنتاجية بدقة وسهولة .

**4/ رفع كفاءة التصميم والتخطيط الداخلي للمصنع :**

هذا يعني ترتيب الآلات والمعدات على أساس المجموعات التكنولوجية والتي تقوم على أساس مجموعة الآلات محددة ومرتبة على شكل الحرف U أو على شكل دائرة وكل مجموعة من تلك الآلات تسمى بالمجموعة التكنولوجية التي تقوم بالإنتاج والتشغيل على مجموعات متشابهة مع الأجزاء الخاصة بالمنتج والتي تكون متشابهة من حيث التصميم والتشغيل والهندسة الصناعية وهذا يساعد على التدقيق المستمر للإنتاج كما إن الترتيب على أساس العمليات لا يقل أهمية عن ترتيب الآلات .

**5/ الإلتزام ببرنامج الصيانة الوقائية :**

تساعد برامج الصيانة الوقائية على تخفيض التكلفة الإصلاح التي تتضمن التكلفة صيانة المباشرة كأجور العمال وتكلفة قطع الغيار وتخفيض تكلفة الأعطال تشمل كافة الخسائر التي تنتج عن الأعطال وتوقف خطوط الإنتاج .

**6/ إستبعاد الأنشطة غير الضرورية :**

التي لا تضيف قيمة للوحدة وهذا يؤدي إلى تخفيض وقت الدورة الإنتاجية .

**7/ إستخدام نظام سحب المواد :**

من المرحلة السابقة إلى المرحلة الأخيرة التي بدروها تسحب من المرحلة التي تسبقها وهكذا حتى تنتهي عملية السحب من الموردين وهذ يتطلب بالضرورة تتبع التكلفة بشكل عكسي من المرحلة الأخيرة حتى المرحلة الأولى للتشغيل .

**8/ التركيز على أداء فريق العمل ككل :**

أي التركيز ككل وليس على قياس تكاليف العمالة كما في نظام التكاليف التقليدية .

**9/ إلتزام الجودة الشاملة بفلسفة الوقت المحدد لتخفيض تكاليف التشغيل :**

في ظل فلسفة نظام الإنتاج في الوقت المحدد ينظر للجودة على أنها الوفاء بإحتياجات وتوقعات العميل ومن ثم فهي تؤدي إلى تدعيم القدرة التنافسية التي تساهم في تعظيم الربحية والقيمة الاقتصادية .

**10/ توفير عاملين ذوي مهارات متعددة في مجالي الصيانة الوقائية وإعـداد الآلات وفحـص جـودة الإنتاج:**

الذي بدوره يؤدي إلى رفع الكفاءة الإنتاجية، وضمان تحقيق الجودة المثلى ، وتخفيض وقت الإنتاج.

**خامساً : مجالات تخفيض التكلفة في نشاط الشراء والتخزين :**

الوجه الآخر لتخفيض التكلفة من خلال نظام الإنتاج في الوقت المحدد يتمثل في نشاط الشراء والتخزين ويساعد نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تخفيض تكاليف الشراء والتخزين من خلال التالي :

1. الشراء في الوقت المحدد على دفعات صغيرة متكررة بغرض إستخدامها مباشرة في الإنتاج وليس بغرض تخزينها وهذا يوفر تكلفة التخزين .
2. توريد المواد اللازمة للإنتاج على مستوى جودة مثلى وهذا يضمن التدفق المستمر وعدم تعطـل التشغيل وتلبية إحتياجات العميل .
3. الإنتاج حسب الطلب وليس التخزين أي يتم تسليم المنتجات مباشرة إلى العميل فور الإنتهاء مـن تصنيعها ودون الحاجة إلى تخزينها وهذا يؤدي إلى عدم وجود تكلفة تخزين .
4. الإنتاج بأحجام صغيرة وهذا يؤدي إلى [1]:
   أ. تخفيض تكلفة الشراء ، وتكاليف الإستلام والتكاليف المخصصة للتخزين ومن ثم تخفـيض الأموال المستثمرة للمخزون .
   ب. تخفيض تكاليف الفحص والتفتيش وإعادة الوحدة المعيبة .
   ج. تسليم المواد والإجراءات اللازمة للإنتاج في الوقت المناسب .
   د. تخفيض الأخطار الناتجة عن التلف والتقادم من خلال إستبعاد المخزون .
   ه. تحسين جودة المنتج وجودة العملية الإنتاجية .
5. تخفيض عدد الموردين التي تلتزم معهم المنشأة بعقود طويلة الأجل وهذا يساعد على :
   أ. تخفيض تكلفة وأوامر الشراء .
   ب. تبسيط نظم الإستلام والفحص .
   ج. التفاوض مع الموردين على الشراء ووضع الشروط لمتباعة عملية التوريد .
   د. تحسين الجودة .
6. تخفيض تكلفة المخزون وهذا يؤدي إلى :
   أ. توفير الوقت والتكلفة المرتبطين بالتفاوض مع الموردين .
   ب. توفير الوقت والجهد المرتبطين بعملية الشراء .

---

(1) نجوى أحمد السيسي ، **أثر تطبيق فلسفة الوقت المحدد على تدعيم القدرة التنافسية في الوحدات الاقتصادية في ظل بيئة التصنيع الحديثة** ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد 1 ، 2004م) ، ص 68.

ج. تسعير أقل وجودة أفضل .

د. تخفيض التكاليف المرتبطة ببرامج فحص الجودة .

ه. تخفيض تكاليف المناولة والإستلام المبكر للمواد .

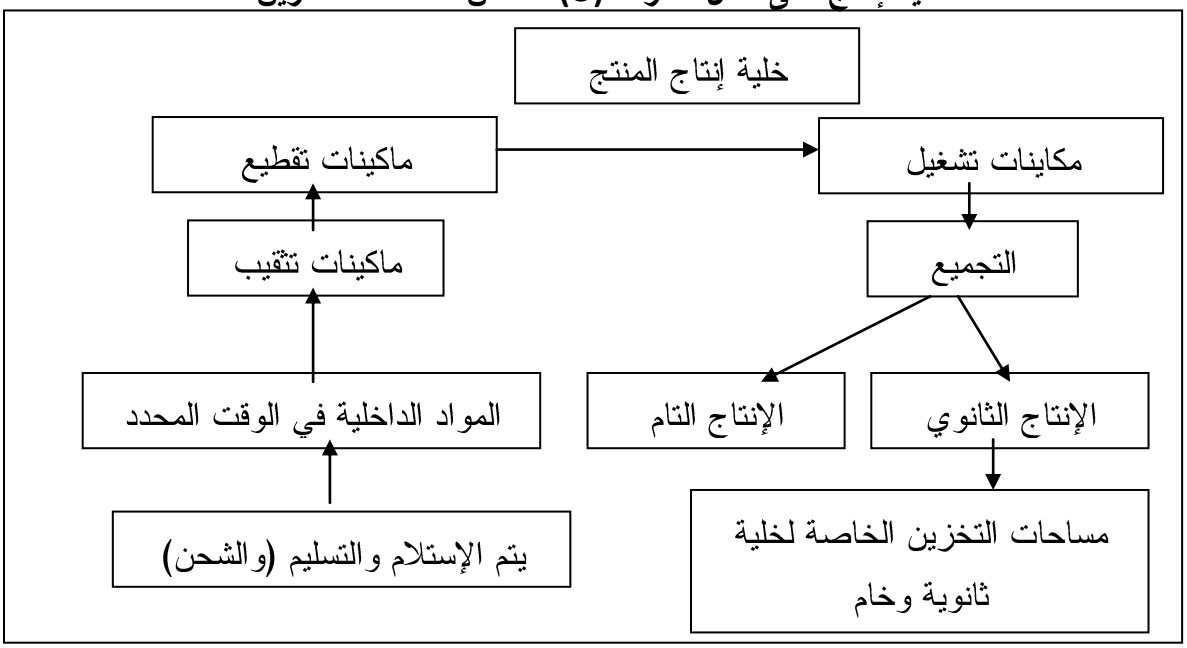
و. تقليل المخاطر المرتبطة بالإحتفاظ بالمخزون وتخفيض تكلفة الرقابة على المخزون.

ز. تخفيض مساحة التخزين وتبسيط الإجراءات المحاسبية المرتبطة بها .

إن من عيوب نظام الإنتاج في الوقت المحدد الغاء المخازن والتي تكون ضرورية لبعض الظروف مثل عدم إستقرار المناخ الاقتصادي وإرتفاع الأسعار كما أشرنا في الفصل الثاني وللتغلب على هذا العيب يرى الباحث وجود مساحات داخل المصانع ويتم تحديدها في مرحلة التصميم ضمن تصميم أو ترتيب المصنع وبذلك نكون قد عالجنا وجود المخزون لمواجهة الظروف الخاصة التي تجعل من جودة المخزون ضرورة أو لوجود منتج ثانوي من المنتج الأساسي يحتاج لتخزين (كالجلسرين الناتج من عملية التصبن في المصانع الخاصة بإنتاج الصابون) الذي يحقق للمؤسسة ربح صفري التكلفة والذي يمكن إستخدامه لتغطية جزء من تكلفة المنتج الأساسي بالإضافة إلى تخفيض تكلفة النقل للمخازن والذي بدوره يؤدي إلى خفض التكاليف والتكلفة الخاصة بوجود مخازن والشكل رقم (2/3/3) يوضح خلية إنتاج على شكل الحرف (U) في المصنع من خلال تصور وجود مساحات للتخزين في ظل نظام الإنتاج في الوقت المحدد على النحو التالي :

**شكل رقم (2/3/3)**

**خلية إنتاج على شكل الحرف (U) تتضمن مساحات للتخزين**




المصدر : راي اتش جاريسون ، اريك نورين ، **المحاسبة الإدارية** ، تعريب ومراجعة : د. أحمد حامد حجاج ، د.محمد عصام الدين زايد ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 1426هـ – 2006م) ، ص 209 .

يتضح للدارس من الشكل رقم (2/3/3) ترتيب المصنع على شكل الحرف (U) في نظام الإنتاج في الوقت المحدد مضاف إليه تصور الدارسة بوجود مساحات لتخزين لتلافي مخاطر عدم وجود مخزون مثل عدم إستقرار المناخ الاقتصادي .

**سادساً : التكامل بين أسلوب المحاسبة عن الإنجاز والأساليب الحديثة لخفض التكلفة "**

**أ . تطوير نظام دورة حياة المنتج (PLC) بالتكامل مع أسلوب المحاسبة عن الإنجاز :**

تكمن الإختلافات بين نظام دورة حياة المنتج (PLC) وبين المحاسبة عن الإنجاز في النقاط الرئيسية التالية [1]:

1. من حيث المدى الزمني: تعمل محاسبة الإنجاز على تعظيم أرباح الشركات في الأجل القصير، حيث تعتبر تكاليف المواد والخدمات المشتراه هي العنصر الوحيد المتغير ، بينما التكاليف الأخرى الإضافية يفترض أنها ثابتة ، بينما نظام تكاليف دورة حياة المنتج (PLC) موجود نحو الأجل الطويل ، فهو يأخذ دورة حياة المنتج بأكملها في الإعتبار ، لذلك يقدم منظوراً أكثر تكاملاً لتكاليف وأرباح المنتج في الشركات الصناعية .
2. من حيث الأنشطة والموارد المحدودة : تظهر الأنشطة والموارد بوضوح ، لأنها أساس محاسبة الإنجاز ، بينما لا تظهر بوضوح خلال نظام تكاليف دورة حياة المنتج (PLC) من هنا يتطلب دراسة وتحليل هذه الأنشطة ، وكذلك مواردها المحدودة .
3. من حيث مسببات التكلفة : وفقاً لمحاسبة الإنجاز لا يوجد إستخدام مباشر لمسبب التكلفة ، بينما وفقاً لنظام تكاليف دورة حياة المنتج (PLC) يستخدم مسببات التكلفة في فهم الأسباب التي تؤدي إلى حدوث التكاليف ، وإن الأنشطة هي المستهلك الوحيد لموارد الشركة .
4. من حيث الإستخدام الرئيسي : تساعد محاسبة الإنجاز متخذي القرارات على التعرف على القيود ونقاط الإختناق والقضاء عليها للوصول إلى الإنتاج الأمثل الذي يؤدي إلى تعظيم الأرباح ، بينما يساعد نظام تكاليف دورة حياة المنتج (PLC) متخذي القرارات في تخفيض التكاليف الكلية خلال المدى الزمني لدورة حياة المنتج.

**ب . خطوات تطبيق التكامل بين نظام دورة حياة المنتج (PLC) مع أسلوب المحاسبة عن الإنجاز:**

يمكن تحديد خطوات تطبيق التكامل بين نظام دورة حياة المنتج (LPC) مع المحاسبة عن الإنجاز على النحو التالي [2]:

1. تحديد التكاليف والإيرادات للأنشطة التي تضيف قيمة : حيث يتم تقسيم الصناعة إلى مجموعة من الأنشطة المتمايزة وهذه الأنشطة هي التي تخلق بها الشركة منتجاً يضيف قيمة للعملاء كمستهلك نهائي حيث يتم تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة للمستهلك النهائي، وكذلك تحديد العلاقات المتشابكة بين الأنشطة والعلاقة بين العملاء الموردين.
2. تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط : وينقسم إلى قسمين كالاتي :

---

(1) شوقي السيد فودة ، **مفهوم سلسلة القيمة كأداة لبناء إطار متكامل بين نظام نظرية القيود وتكاليف دورة حياة المنتج لتعظيم الأرباح في الشركة الصناعية** ، (جمهورية مصر : المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 27 ، العدد 3 ، 2007) ، ص 329.

(2) شوقي السيد فودة ، **مفهوم سلسلة القيمة كأداة لبناء إطار متكامل بين نظام نظرية القيود وتكاليف دورة حياة المنتج لتعظيم الأرباح في الشركة الصناعية** ، المرجع السابق ، ص 337.

أ. مسببات التكلفة الهيكلية : مثل حجم الإستثمار ، الخبرة ، الأساليب التكنولوجية ، تنوع خط الإنتاج وخدمات العملاء .

ب. مسببات التكلفة التنفيذية : هي التي تحدد أسباب حدوث التكلفة ، وتحكم قدرتها على التنفيذ بنجاح وتشمل : القوى العاملة ، الطاقة الإنتاجية ، شكل المنتج ومكوناته ، إستغلال الروابط بين العملاء والموردين .

3. تحميل المزايا التنافسية : تتضمن هذه الخطوة تحميل الموقف التنافسي تحديد قوى السوق التي تتحكم في الصناعة ، وكذلك تحديد أداء الشركة بالمقارنة بأداء المنافسين في مقابلة إحتياجات العملاء ، والتعرف على الفرص التي من خلاله يتم تخفيض التكاليف قبل وأثناء مراحل دورة حياة المنتج . يمكن القول أن كل من نظام دورة حياة المنتج (PLC) ومحاسبة الإنجاز يكمل كل منهما الآخر ، فمحاسبة الإنجاز تعمل على تعظيم الأرباح في الأجل القصير في ضوء القيود والموارد الحالية والعلاقة مع العملاء ، بينما تكاليف دورة حياة المنتج تعمل على تخفيض التكاليف الكلية لدورة حياة المنتج ، وتعزيز الربحية خلال المدى الزمني لدورة حياة المنتج ، وذلك عن طريق دراسة العلاقة بين الوظائف والأنشطة والتكلفة ، من خلال تنظيم للأساليب الفنية بهدف إنجاز الوظيفة المطلوبة من المنتج بأقل تكاليف ممكنة .

**ج . التكامل بين المحاسبة عن الإنجاز والإنتاج في الوقت المحدد (JIT):**

إن فلسفة نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) تركز أساساً على التخلص نهائياً من المخزون بمختلف أنواعه ، وهذا قد يبدو أمراً غير منطقياً ، ولكن إذا ما تم التطبيق الحرفي السليم لنظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) تبني إستراتيجية الصيانة الوقائية والجودة الشاملة ، فإن تحقيق صفرية المخزون يكون أمراً واقعياً ، ولكن قد تظهر مشاكل غير متوقعة تتطلب أن يكون هناك حد أدنى من المخزون ، خصوصاً أمام نقاط التصنيع التي تعتبر بؤرة إهتمام وتحكم في العملية الإنتاجية ، هنا تظهر محاسبة الإنجاز وتظهر فكرة مخزون الأمان لتعالج تلك المشكلات ، ليتحقق التكامل بين محاسبة الإنجاز ونظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) خلال التركيز على الأنشطة المقيدة وغير المقيدة ، وتساهم بشكل مباشر في إنجاح فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) خصوصاً لتحقيق الإنسيابية والتوازن بين مختلف الموارد الإنتاجية ، وعدم التوسع في توفيرها إلا في حدود متطلبات الخط المنضبط وما يلائم الموارد المقيدة ، مما يؤدي إلى تخفيض الطاقات غير المستغلة وتعظيم الربحية [1].

---

(1) محمد السيد محمد الصغير ، **إطار مقترح لتحقيق التكامل بين فلسفة التوقيت المنظبط ونظرية القيود لأغراض خفض التكلفة وتحسين الإنجاز** ، (سوهاج : جامعة سوهاج ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد 22 ، العدد 2، 2008م) ، ص 31.

**د . أهداف التكامل بين نظام الإنتاج في الوقت المحدد والمحاسبة عن الإنجاز:**

إن إحداث نوع من التكامل بين كل من آليات نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) والمحاسبة عن الإنجاز يساهم في تحقق هدف خفض التكلفة ، وكذلك تحسين الإنجاز للوحدة الإقتصادية عن طريق تحقيق ما يلي :

1. كلا من محاسبة الإنجاز ونظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) يعالج تكلفة العمالة على إنها تكلفة غير مباشرة ، ولا شك أن هذا يتمشى مع متغيرات بيئة التصنيع الحديثة .
2. تعمل المحاسبة عن الإنجاز على تحديد الطاقات غير المستغلة على خط الإنتاج في الوقت المحدد ، وبالتالي إمكانية معرفة القيود التي تتعرض لها الشركة ، وتحد من إنسيابية خط الإنتاج ، والوقوف على مدى قوة وتأثير كل قيد .
3. تساعد المحاسة عن الإنجاز على إعداد جدولة زمنية لخط سير العمليات قبل وبعد مرحلة القيد المؤثر ، من أجل تحقيق أقصى إستغلال ممكن للموارد والطاقات المتاحة بالأنشطة المختلفة على خط الإنتاج في الوقت المحدد .
4. إذا كان نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) يسعى نحو تحديد مراحل تدقيق الإنتاج ومشاكل جودته ، مما يحفز الإدارة على سرعة علاج وحل أي مشكة لتطوير تدفق الإنتاج وتخفيض مرات المناولة وغيرها من الإجراءات ، مما يؤدي إلى خفض التكلفة ، فإن المحاسبة عن الإنجاز تمكن الإدارة من الآليات والأدوات اللازمة للتعامل مع المشكلات ، بل وحسن إستغلال الموارد التي تشكل قيود ، ومنها تحسين الإنجاز ، وبالتالي يتكامل دورهما في تحقيق هدف خفض التكلفة وزيادة الإنجاز .
5. وكذلك يهدف نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) إلى الغاء جميع الأنشطة غير التي قد تكون سبباً في تأخر التسليم للزبون ، كما إنها تخفض زمن دورة التصنيع من خلال تقليل مدة الإنتظار ، والإعداد والتهيئة ، وإزالة الضياع ، وحذف التلف، وجميعها أهداف تسعى إلى تحقيقها ، إلى جانب (JIT) كل من المحاسبة عن الإنجاز ونظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) تحقيقاً إلى جانب الإهتمام بحذف المخزون أو تخفيض إلى أدنى المستويات .

**و . التكامل بين المحاسبة عن الإنجاز مع نظام سلسلة القيمة (VC) :**

تتناول المحاسبة عن الإنجاز البحث عن نقط الإختناق داخل خطوط الإنتاج والقيام بمعالجته لتحقيق التوازن بين الطاقات على مستوى خطوط الإنتاج ، وهذا يؤدي إلى تحسين كفاءة العمليات الداخلية، وبالتالي تعظيم عائد العمليات الداخلية ، مما يؤثر في النهاية على زيادة الإنجاز والربحية [1].

تعتبر محاسبة الإنجاز فلسفة إدراية لتحقيق أهداف داخل سلسلة القيمة التي تحددها الشركة لنفسها ، حيث يجب على المديرين فحص سلسلة الأنشطة المترابطة بعناية لتحديد القيود أو نقاط الإختناق

(1)Garrison, Ray H., Garrison, Ray H., Noreen, Eric W., & Brewer, Peter C., **Study guide and workbook for Managerial accounting,** Fourteenth Edition, New York: McGraw-Hill/Irwin,. 2012, P.50.

التي تمنع من الوصول إلى المستوى المرغوب من الأداء، أنه في ضوء محاسبة الإنجاز فإن سلسلة القيمة للشركة ينظر إليها على أنها مجموعة مترابطة من الأنشطة أو العمليات المترابطة مثل سلسلة القيمة ، وبالطبع يجب على الشركة أن تركز على جهودها على أضعف حلقة حيث أن ذلك سوف يؤدي إلى تقوية السلسلة بأكملها.

لكي يمكن تقوية هذه السلسلة فأنه يجب إتباع الخطوات التالية[1] :

1. معرفة أضعف حلقة في سلسلة القيمة للشركة والتي تمثل القيد .
2. لا يجب تشغيل النظام بأكثر مما تنتجه أضعف حلقة في الشركة "السلسلة".
3. تركيز الجهد المبذول حول تحسين وتقوية حلقات سلسلة قيمة النظام أو الشركة .
4. متابعة نجاح مجهودات التحسين المستمر لتقوية أي حلقة ضعيفة جديدة ، وتحويل مجهودات التحسين المستمر بصفة دورية إلى هذه الحلقة .

لكي يتم تدعيم سلسلة القيمة فإن الخطوة الأولى تتمثل في تحديد وزيادة طاقة الحلقة الضعيفة للنظام، حديث إن القيد هو أضعف حلقة في سلسلة القيمة لأنه يحد من الطاقة الكمية للشركة ، وهذا القيد يسمى أيضاً نقطة الإختناق ، لذا فإن زيادة طاقة النظام تؤدي إلى زيادة طاقة نقاط الإختناق ، يتضح للدارس أن الوصول إلى أضعف حلقة في سلسلة القيمة هو ما يطلق عليه لفظ القيود ونقاط الإختناق.

يتم تحديد الطرق الملائمة لزيادة طاقة سلسلة القيمة كالتالي[2] :

1. تحسين وقت الدورة الإنتاجية "وقت التشغيل" .
2. إشباع رغبات وحاجات العملاء .
3. تحقيق أقصى أرباح ممكنة .

**ه . التكامل بين المحاسبة عن الإنجاز ونظام تكاليف الأنشطة (ABC):**

إن الفرق الأساسي بين المحاسبة عن الإنجاز وبين نظام تكاليف الأنشطة في إن الثاني يتبنى تتبع التكاليف للحصول على تكلفة الإنتاج ، في حين أن المحاسبة عن الإنجاز تعلق بإصرار محاولات تحديد تلكفة الإنتاج ، مع ذلك كلاهما يهتم بالطاقة العاطلة للنشاط ، وعندما يكون القيد داخلي تكون المحاسبة عن الإنجاز كافية لمساندة القرارت في الأجل القصير ، وعندما يكون القيد خارجياً تكون المحاسبة عن الإنجاز غير كافية لمساندة قرارات التسويق مثلاً ، لذا يجب ربط معلومات المحاسبة عن الإنجاز ومعلومات تكاليف الأنشطة[3].

---

(2) Horngren, Charles T.. **Cost Accounting: A Managerial Emphasis,** 13Ed., Pearson Education, India, 2012, P.50 .

(2) Homgen et, al., Charles T. **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, 13/e: Pearson Education, 2012, P. 50.

(3) Baxendale, Sidney J., **Using ABC to Enhance Throughput Accounting : a Strategic Perspective**, Cost Management, Vol. 18, Issue 2004,P.33.

الشكل رقم (3/3/3) يبين نقاط التشابة والإختلاف بين النظام والنظرية من حيث النظرة إلى الشركة وإلى الأنشطة ، والهدف ، والتحسين المستمر وغيرها .

**الشكل (3/3/3)**

**نقاط التشابه والإختلاف بين نظام تكاليف الأنشطة (ABC) والمحاسبة عن الإنجاز**

| نقاط التشابه والإختلاف | نظام تكاليف الأنشطة (ABC) | المحاسبة عن الإنجاز |
|---|---|---|
| 1/ من حيث تقسيم الشركة | تقسيم الشركة إلى الأنشطة (تضيف قيمة ولا تضيف قيمة) | تقسيم الشركة إلى أنشطة تضم حلقات (حلقة ضعيفة وحلقة قوية) |
| 2/ من حيث التعامل مع الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو ضعيفة | غير ضرورية ويمكن الإستغناء عنها<br>ضرورية لكنها قابلة للتحسين | التعامل معها من خلال خطوات تطبيق المحاسبة عن الإنجاز كأنشطة تشكل قيوداً وأخرى لا تشكل قيود |
| 3/ من حيث الهدف | توفير تكاليف منتج دقيقة للمساعدة في القرارات الإدارية | تحسين الأرباح |
| 4/ التحسين المستمر | مهم في تطبيق النظام | لا يمكن الإستغناء عنه |
| 5/ من حيث الكفاءة | يحقق أعلى مستوى | يحقق أعلى مستوى |
| 6/ من حيث قياس هامش المساهمة | الفرق بين سعر البيع والتكلفة المتغيرة بغض النظر عن كونها مباشرة أو غير المباشرة | الفرق بين سعر البيع وتكلفة المواد المباشرة فقط |
| 7/ إفتراضات | جميع التكاليف التي يتم تضمينها متغيرة | أغلب التكاليف ثابتة |
| 8/ التكاليف المتغيرة | تعد التكاليف على مستوى الوحدة ودقة والمنتج متغيرة | التكاليف على مستوى الوحدة والدقة فقط متغيرة |

المصدر : سيلفا أنيس صموئيل ، **تقييم أثرالتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظرية القيود على ربحية المنشأة** ،(حلوان: جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، د.ت)، ص 40.

تكمن الإختلافات بين نظام تكاليف الأنشطة (ABC) وبين المحاسبة عن الإنجاز في نقطتين رئيسيتين هما :

1. **نطاق الوقت** : تركز المحاسبة عن الإنجاز على المدى القصير ، أما نظام تكاليف الأنشطة فيركز على المدى الطويل .

2. **إدارة القيود** : يوجه كل من نظام تكاليف الأنشطة (ABC) والمحاسبة عن الإنجاز الإهتمام بالطاقة ، إلا أن مقاييس محاسبة الإنجاز توجه إهتمام الإدارة بمناطق الطاقة المحدودة ، وتعمل على تعظيم الإنجاز في مراكز الإختناق في المدى القصير وحذفها على المدى الطويل ، أما نظام تكاليف الأنشطة يركز على مناطق الطاقة الفائضة ، وذلك عن طريق توزيع تكلفة الطاقة الفائضة على الوحدات المتسببة لها .

**ذ . منافع التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة (ABC) والمحاسبة عن الإنجاز :**

1. ان المنفعة الأساسية من عملية التكامل هو تحسين أداء الشركة ككل ، من خلال تحسين الربحية بالإضافة إلى تجاوز المعوقات التي تحد من قدرة الشركة ككل .
2. التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة (ABC) ومحاسبة الإنجاز يمكن تجنب عيوب تطبيق الأنشطة الفردي لكل منهما .
3. بالرغم من إن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) والمحاسبة عن الإنجاز يقيس التكاليف بشكل مختلف عن الآخر ، إلا أن تحليل الأنشطة المطلوبة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة يدعم المحاسبة عن الإنجاز ، وذلك بإمداد الإدارة بتوضيح عن الموارد التي تفيد العملية ككل .
4. تقديم إطار أكثر شمولاً يوفر من زاوية بيانات التكاليف المرتبطة من محاسبة تكاليف النشاط والمتمثلة في معلومات مالية متعلقة بالأنشطة والموارد والطاقات غير المستقلة لكل نشاط وتخصيص التكاليف غير المباشرة بحسب إستهلاك الأنشطة وبالجملة تقديم معلومات تكاليفية تتسم بالدقة ، ومن زاوية أخرى يوفر من خلال المحاسبة عن الإنجاز معلومات مالية خاصة بهامش الإنجاز وأخرى غير مالية خاضعة بمراكز الإختناق الإنتاجية وتقدير أثرها الاقتصادي، وكذلك تحديد الموارد الفائضة بحيث يتسنى تخصيصها على إستخدامات أكثر جدوى .
5. تناسب محاسبة الإنجاز قرارات الأجل القصير وتحقق اقصى قدر من هامش الإنجاز للموارد المقيدة خلاله ، ولا يعترف في ظلها بأية تكاليف متغيرة سوى المواد الخام ، بحيث تصبح تكاليف التشغيل (الأجور المباشرة وتكاليف الخدمات الأخرى) ثابتة في هذا الأجل ، بينما تتناسب محاسبة تكلفة النشاط قرارات الأجل الطويل ، وتوفر آلية لإدارة معظم عناصر التكاليف التي تتغير خلال هذا الأجل بما فيها تكاليف التشغيل التي تستعملها محاسبة (TA) .
6. يوفر الربط بيهما (B.B.C & T.A) إطار موسعاً يضخ معلومات تفيد في بلورة النتائج الاقتصادية للقرارات المتعلقة بالإنتاج وكذا تفيد في إتخاذ قرارات أخرى تستخدم محاسبة (A,B,C) لتحديد تأثير التكاليف البيئية على تكلفة والمحاسبة عن الإنجاز (T.A) لتعظيم الربحية والتعامل مع القيود .

7. قرارات تعظيم الربحية عند تساوى هامش الإنجاز لعدة منتجات وتوافر طاقة غير مستغلة في جميع الأنشطة ومعلومات تحديد المنتج الذي يستخدم أقل قدر من الموارد ، والإستعانة بمحاسبة (ABC) لتوفير معلومات مالية عن هذه الموارد .
8. إتخاذ قرارات سليمة وعلى مدى الأجلين الطويل والقصير خاصة فيما يتعلق بقرارات التسعير قرارات تنويع الأسواق قرارات التصنيع أم الشراء .
9. إتخاذ قرارات المزيج الإنتاجي في الأجل القصير ، حيث لا يتوقف حدوث تغييرات كبيرة الأمثل في الأجل الطويل لتوقع حدوث تغيرات كبيرة في التكاليف خلال هذا الأجل.
10. لا تأخذ محاسبة مختلفة النشاط القيود الداخلية في الإعتبار ، وتركز على القيود المتعلقة بالطلب السوقي وما يترتب عليه من إنخفاض الإنتاج وظهور طاقة غير مستقلة ، بينما تتلاشى محاسبة عن الإنجاز ، هذا النقص بحيث تعترف بقيود الداخلية والخارجية ، وتهتم بتطوير وتحسين النشاط والقيد وكما يؤدي إلى الحد من الإختناقات في الإنتاج وتعظيم الربح .

**ر. خطوات التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة (ABC) والمحاسبة عن الإنجاز :**

الربح في ظل نظام تكاليف الأنشطة (ABC) هو سعر بيع المنتج مطروحاً منه التكاليف على مستوى الوحدة ، والتكاليف على مستوى دفعة الإنتاج ، والتكاليف على مستوى خط الإنتاج ، والتكاليف على مستوى الشركة الصناعية (التكاليف الإدارية).

أما الربح في ظل المحاسبة عن الإنجاز فهو سعر البيع مطروحاً منه تكاليف المواد المباشرة فقط للوصول إلى الإنجاز ، ويكون الإنجاز لكل وحدة وقت من المورد المقيد ، حيث تفترض المحاسبة عن الإنجاز إن كافة التكاليف الأخرى بما فيها تكاليف العمالة المباشرة مصروفات تشغيلية . وبالتالي يمكن الوصول إلى الربح في ظل نظام تكاليف الأنشطة والمحاسبة عن الإنجاز بطرح تكاليف المواد المباشرة من المبيعات للوصول إلى الإنجاز ، والإنجاز يكون هو المرجع في القرارات قصيرة الأجل ، ثم طرح التكاليف على مستوى الوحدة، وعلى مستوى خط الإنتاج وعلى مستوى الشركة الصناعية .

وخطوات حساب الربح في ظل التكامل بين نطام تكاليف الأنشطة (ABC) والمحاسبة عن الإنجاز كالتالي [1]:

الخطوة الأولى : تطرح تكلفة المواد المباشرة لكل منتج من سعر البيع للوصول إلى الإنجاز .

الخطوة الثانية : حساب الإنجاز لكل وحدة وقت من المورد المقيد .

الخطوة الثالثة : خصم نصيب كل منتج من إجمالي التكاليف الأخرى بإستخدام تكاليف الأنشطة .

الخطوة الرابعة : الوصول إلى الربح .

---

(1) سيلفا أنيس صموئيل ، **تقييم أثرالتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظرية القيود على ربحية المنشأة** ، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2011م)، ص 43.

**ز . علاقة اسلوب المحاسبة عن الإنجاز مع أدوات إدارة التكلفة :**

تم الإشارة إليها بأن اسلوب المحاسبة عن الإنجاز قد ظهر لتلبية متطلبات نظرية القيود (وهي إحدى أدوات إدارة التكلفة) بإعتباره مدخلاً محاسبياً يعمل على توفير المعلومات المناسبة لها ، في دعم من إجراءاتها ويحقق الهدف منها ، ويرى الدارس أن هذا الاسلوب هو بمثابة النظام المحاسبي لهذه النظرية ، وعلى هذا الاسلوب هو بمثابة النظام المحاسبي لهذه النظرية ، وعلى هذا الأساس يمكن العمل على إحداث نوع من التكامل والترابط بينه وبين العديد من أدوات إدرة التكلفة ، اذ لا يخفى أن هذه الأدوات تتكامل فيما بينها ومع بعضها البعض ، لذا نجد العديد من الدراسات قد كاملت فيما بين الإنجاز وبعض الأدوات وكما يلي [1]:

**ع . علاقة اسلوب المحاسبة عن الإنجاز وتقنية ضبط الوقت (JIT) :**

يرتبط مفهوم الإنجاز بحجم الإنتاج التام المباع فقط وذلك لمواجهة طلبات العملاء الحالية ، وبالتالي فإن موضوعات القياس التكلفة تنصب على تلك الوحدات ، أي أن مخرجات النظام الإنتاجي التي لا تمثل إضافة للوحدة التي يمكن بيعها لا تمثل إضافة أيضاً لقيمة الإنجاز على مستوى المصنع ككل ، لذا فإن المنتجات التامة التي تفوق في حجمها طلبات العملاء الحالية والتي ستنعكس في صورة مخزون الإنتاج التام يجب العمل على تخفيضها بقدر الإمكان لعدم وجود قيمة لها في الإنجاز ، بل على العكس هي تزيد من التكاليف في صورة نفقات التخزين والإستثمارات المعطلة ، كما تزيد من مخاطر التلف أو الضياع لتلك الوحدات ، ووفقاً لهذا المنطلق فإن مخزون الإنتاج تحت التشغيل لا يمثل أي إضافة للإنجاز أيضاً ، وبالتالي لا يجب إضافة أي قيمة لتلك الوحدات (في حالة وجودها) بخلاف الخامات ، بمعنى أن مخزون الإنتاج تحت التشغيل يتم تقييمه في صورة تكلفة الخامات الموجودة فيه فقط ، وهو الأمر الذي يبعدنا عن ما ينشأ من مشاكل تحديد الإنتاج المتجانس لتلك الوحدات لتحديد نصيبها من باقي عناصر التكاليف وما يعتمد عليه من طريقة تحكمية ، كما إن مخزون الخامات الذي يتم الإحتفاظ به في صورة مخزون أمان يجب محاولة تخفيضه أيضاً بقدر الإمكان لأن الإحتفاظ به سيترتب عليه تحمل تكاليف إضافية تؤثر بالنتيجة في قيمة الإنجاز وبذلك فإن منهج المحاسبة عن الإنجاز يعتبر منهج متكامل مع تقنية (JIT) التي تعتمد على خفض مستويات المخزون بأنواعه إلى الحد الأدنى الذي قد يصل إلى الصفر ، ولكنه يختلف عنها في نقطة جوهرية وهي الإحتفاظ بعض الوحدات من المخزون تحت التشغيل أو المواد الأولية قبل المراحل الإنتاجية ذات الطاقات المقيدة أو المحددة ، وذلك لضمان عدم تعطل العمل في تلك المراحل أثناء الأعطال المفاجئة أو حتى التوقفات العادية للصيانة أو التهيئة في المراحل التي تسبقها، وتعتمد نقاط الإختناق على مخرجاتها ، وذلك وفقاً لمفهوم تخطيط وجدولة الإنتاج وفقاً لضعف مرحل (DBR) . ومن هنا فإن سعي الشركات إلى تعظيم الإنجاز يتم عن طريق محاولة

(1) Dugdale & David & Jones, T. Colwyn, **Throughput Accounting Transforming Practices**, British Accounting Reviewm Vol. 30, Issue.3, 1998, P. 212.

زياد حجم المبيعات ، وهو الأمر الذي يتطلب تحسين الجودة والتنويع في المنتجات والإستغلال الأمثل للطاقات الإنتاجية المتاحة ، وفي نفس الوقت محاولة تخفيض التكاليف عن طريق تخفيض وقت التصنيع وتخفيض مستويات المخزون والرقابة على نفقات التشغيل[1].

أن أي قرار يزيد من كمية المخزون يعد قراراً غير رشيد ، وهذا ينطبق على جميع الأنواع بما في ذلك مخزون الأمان المعتمد في نظرية القيود واسلوب الإنجاز لحماية نقاط الإختناق من عدم التوقف، فمخزون الأمان أعطى جانب إطمئنان كبير للمديرين مما أدى إلى تعاونهم في معالجة قيود الإنتاج بدلاً من كسرها والتخلص منها، ولمعالجة ذلك يتوجب إعتماد تقنية ضبط الوقت التي تهدف إلى المخزون الصفري ، كما إن تأثير إعتماد اسلوب الإنجاز لمقاييس الإلتزام بالجداول قد تؤدي إلى زيادة النفقات التشغيلية والمخزون ومن ثم إنخفاض الإنجاز .

إن من يمتلك من الشركات أفكاراً لتخفيض المخزون وزيادة سرعة الإنتاج فإنها ستتمكن من تحقيق فوائد مالية جوهرية عندما تتمكن من تطبيق هذه الأفكار بفاعلية في ممارساتها العملية ، ولا يخفى دور اسلوب المحاسبة عن الإنجاز وتقنية ضبط الوقت في هذا المجال ، لكن لغرض تطبيق هذه الأفكار وتحقيق النتائج المرجوة منها وفق الإنجاز وضبط الوقت يتوجب على إدارة أي شركة إتباع ما يلي :

أ. يجب أن تكون الشركة قد تبنت إدارة الجودة الشاملة لضمان التدفق السلسلة للمخرجات الجيدة.

ب. يجب أن تكون إدارة الإنتاج قد طورت لمعالجة كل من الإختناقات والغيبات عن العمل والجدولة والتوازن .

ج. يجب أن تكون الطاقة التشغيلية المتاحة مضمونة ومن خلال سياسات الصيانة الوقائية الشاملة وإذا توافرت هذه الأمور أو الإجراءات فسيكون هناك إمكانية لتخفيض المخزون ورفع مستويات الإنجاز . إن بإمكان نظرية القيود واسلوب الإنجاز إنجاز ومساعدة تقنية ضبط الوقت، حيث تستطيع نظرية القيود من خلال التركيز على الأنشطة المقيدة وغير المقيدة إن تسهم بشكل مباشر في إنجاح فلسفة هذه التقنية ، خصوصاً لتحقيق الإنسيابية والتوازن بين مختلف الموارد الإنتاجية من جهة أخرى ، مما تؤدي إلى تخفيض طاقات غير المستغلة وتعظيم الربحية ، كما ساعد أفكار اسلوب المحاسبة عن الإنجاز في دعم هذه التقنية أيضاً وذلك من خلال تركيزها بشكل دائم على تتبع الأموال المحققة في الحاضر والمستقبل ومدى ملاءمة معدل العائد وصافي الربح والإنفاق ، ودراسة أسعار البيع ومقدار التكلفة المتغيرة وحجم المخزون فضلاً عن تحليل النفقات التشغيلية من الموارد والتعاقدات الخارجية [2].

---

(1) Jayakumar, Kavitha & Sekar, S., **Stocks and Throughput Accounting on Materila Management and Its Impact on Cost Management Global**, Journal of Arts and Management , Vol. 2, Issue. 3, 2012, P. 624.

(2) محمد السيد محمد الصغير ، **إطار مقترح لتحقيق التكامل بين فلسفة التوقين المنضبط (JIT) ونظرية القيود (TOC) لأغراض خفض التكلفة وتحسين الإتجاز** ، (سوهاج : جامعة سوهاج ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد 22، العدد 2، 2008م) ، ص 114.

يتضح للدارس إن تقنية ضبط الوقت تتجنب جميع المخاطر والتكاليف التي تحدث بسبب وجود المخزون والتي تشتمل على مخاطر الأضرار التي قد تلحق به خلال فترة تخزينه ، مخاطر تراكمه وفر بنهاية صلاحيته ، تكلفة الفرصة البديلة للأموال التي إستثمرت فيه ، تكاليف النقل والتخزين الداخلية ، لذلك فإن نظم التكاليف التقليدية لا تتلاءم معها لأنها تعمل على إستخدام الموارد المتاحة للإنتاج، وقد يؤدي إلى زيادة كمية المخزون ، فيتعارض هذا الأمر مع هدف المخزون الصفري لهذه التقنية ، لذا يتوجب تعديل نظم المحاسبة وإجراءاتها لإمكانية تطبيق تقنية ضبط الوقت ، وقد رأت العديد من الدراسات إن أفضل نظام محاسبي يخدم ويدعم هذه التقنية هو اسلوب المحاسبة عن الإنجاز ويستنتج الدارس إلى ما يلي :

أ. يهدف كل من اسلوب المحاسبة عن الإنجاز وتقنية ضبط الوقت إلى تخفيض مستويات المخزن إلى أدنى حد ممكن ، لكن يختلف اسلوب المحاسبة عن الإنجاز عن هذه التقنية في مسألة الإحتفاظ ببعض الوحدات من المخزون بكافة أنواعه ، (مخزون الأمان) قبل المراحل أو الطاقات المقيدة وذلك لضمان الإستمرار في العمل وعدم التوقف .

ب. تساعد أفكار اسلوب المحاسبة عن الإنجاز في دعم تقنية ضبط الوقت من خلال تركيزها على تتبع الأموال المحققة في الحاضر والمستقبل ودراسة أسعار البيع ومقدار الإنجاز المحقق وكمية مخزون الأمان وتحليل النفقات التشغيلية من الموارد والتعاقدات الخارجية .

**ن . علاقة المحاسبة عن الإنجاز ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)**

جرى خلال السنوات الماضية محاولات عدة لتحقيق التكامل والمقارنة بين اسلوب المحاسبة عن الإنجاز مع نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) ومدى إمكانية إستخدام هذا النظام في تحسين معلومات المحاسبة الإدارية المعتمدة من اسلوب الإنجاز ، ليتحقق عن هذا التكامل الوصول إلى معلومات تدعم إدارة الشركة في إتخاذ القرارات الإستراتيجية.

على الرغم من إن المناقشات التي تناولتها الدراسات المحاسبية الخاصة باسلوب المحاسبة عن الإنجاز ونظام التكاليف على أساس النشاط غالباً ما تركز على مسائل عملية إتخاذ القرارات في الأجل القصير والأجل الطويل ، إلا أن المسألة الأكثر أهمية تكمن فيما يتلعق بنموذج الإدارة الحالي للشركة ، كما إن الإنتقادات الموجهة لكل من هذا الاسلوب ونظام التكاليف على أساس النشاط قد تكون صحيحة أو غير صحيحة حسب وجهة نظر الشركة المحددة كعينة بحث وحسب ثقافتها والعمليات التشغيلية فيها ، ومن أجل إتخاذ القرارات الصائبة يتوجب على الشركة أن تركز على العوامل المحركة التي تستند عليها إفتراضات الاسلوب ونظام التكاليف على أساس النشاط وكيفية إدراكها للبيئة التي تعمل فيها والعمل على التعرف والقياس وفقاً لمخرجاتها[1].

(1) Corbett Thomas, **Throughput Accounting and Activity Based Costing the Driving Factors Behind Each Methodology**, Journal of Cost Management, Vol. 14, 2000, P. 37.

إن اسلوب المحاسبة عن الإنجاز يركز على تكلفة المواد المباشرة ، بينما يركز نظام التكاليف على أساس النشاط على تكلفة العمالة والتكاليف الصناعية الاضافية ، لذلك فهما يمثلان تغطية لكافة نواحي التكلفة . وهذا يتفق مع بعض الدارس من أن نظام التكاليف على أساس النشاط يمد الشركة بالإستخدام الديناميكي الأمثل للموارد وتصميم المنتجات وتحديد المزج الإنتاجي والتسعير والعلاقات بين الموردين والعملاء ، لتحقيق الربح في الأجل الطويل ، أما اسلوب المحاسبة عن الإنجاز فإنه يمد الشركة بالطريقة المثلى لتعظيم الأرباح في الأجل القصير وفي حالة التشغيل في ظل بيئة إنتاجية ذات موارد محدودة ومقيدة . وإن المحاسبة عن الإنجاز لا تنطوي على عمليات قياس التكلفة وفق المفهوم المتعارف عليه للقياس ، فلا يتم فيه عمليات تتبع لعناصر التكاليف وتحديد نصيب كل وحدة منتج من تلك العناصر بصورة تتسم بالدقة والعدالة ، ولكن يتم تحديد تكلفة المنتجات في صورة التكاليف كاملة المرونة فضلاً عن حصتها من النفقات التشغيلية ، وهي بذلك تضم عناصر غير متجانسة من التكاليف يتم توزيعها على المنتجات وفقاً لأساس واحد هو قيمة وقت الإنجاز والذي يعتمد على كمية المبيعات وأسعار البيع وزمن الإنجاز ، وكلها عوامل لا علاقة لها بحجم ما استنفذ من موارد في سبيل الإنتاج ، ما عدا الزمن الذي يعتمد على كمية المبيعات أن كان يلائم بعض عناصر التكاليف كأساس للتحميل ، إلا أنه لا يلائم كل العناصر والأصناف . وأضاف أيضاً أنه لا يوجد نظام واحد لقياس التكلفة يمكن أن يطلق عليه النظام المثالي الشامل المنافع ، ولذلك لأن نظم التكاليف يجب أن يتم تصميمها في ضوء متطلبات كل شركة أو مصنع ، وتختلف تلك المتطلبات بإختلاف طبيعة النشاط ومدى الإعتماد على التكنولوجيا وحجم الشركة أو المصنع وتكلفة التصميم إلى آخره من العوامل ، ومن ثم فإن ما يعتبر مفيداً لأحد المصانع قد لا يستفيد منه مصنع آخر ، كما إن الإعتماد على نظام واحد للتكاليف قد يجعلنا نستفيد من مزايا هذا النظام ولكن بالطبع سوف نعاني أيضاً من عيوبه ، فالأنسب هو تبني عدة نظم بصورة متوازنة[1]، ولذلك لمحاولة الإستفادة من مزايا كل نظام، فتستخدم مثلاً نظام التكاليف على أساس النشاط للقياس، بينما نستخدم اسلوب المحاسبة عن الإنجاز لأغراض تخطيط الربحية وإدارة نقاط الإختناقات ، ونستخدم نظام التكاليف على أساس النشاط في التخطيط للأجل الطويل والمحاسبة عن الإنجاز في قرارات الأجل القصير.

وفي نفس السياق يرى بعض الباحثين أن هناك علاقة وترابط فيما بين اسلوب المحاسبة عن الإنجاز والإدارة على أساس النشاط ((Activity Based Management (ABC) ، تتجسد في أن الأخيرة تأخذ أربعة عناصر تتعلق بالأنشطة عالية الأهمية وهي (التكلفة والجودة والوقت والإبتكار) ، ويركز عليها أيضاً اسلوب الإنجاز ويسعى إلى تحقيقها ، رغم إن معظم الدراسات المحاسبية السابقة قد ركزت على عنصرين منهما فقط وهما التكلفة من خلال نظام التكلفة على أساس النشاط

(1) Baxendale Sidney J., **Using ABC to Enjance thtough out Accounting: Astrategic Perspective**, Cost Management, Vol. 18, Issue.1, 2004,P.31.

(ABC) والجودة من خلال إدارة الجودة الشاملة (TQM) مع إجمال عناصر عامل الوقت وعامل الإبداع والقدرة على التجديد والإبتكار في تحديد القيود [1].

إن قياس التكلفة وفق نظام التكاليف على أساس النشاط هو أفضل من المحاسبة عن الإنجاز من ناحية الدقة والموضوعية في القياس ، ولكن نظام التكاليف على أساس النشاط لا يضاهي اسلوب المحاسبة عن الإنجاز في توفير المعلومات للإدارة عن القيود وكيفية الإستغلال الأمثل لها ، وإن عملية التكامل بينهما من شأنها أن تؤدي إلى زيادة الإنجاز وتخفيض المخزون والنفقات التشغيلية لينعكس ذلك بأثر إيجابي في ربحية الشركة إلى ما يلي [2]:

أ. يركز اسلوب المحاسبة عن الإنجاز على التكاليف كاملة المرونة بينما يركز نظام التكاليف على أساس النشاط على تكلفة العمالة والتكاليف الصناعية الإضافية وعلى ذلك فالتكامل بينهما يمثل تغطية لكافة نواحي التكلفة .

ب. يعمل اسلوب المحاسبة عن الإنجاز على تزويد الشركة بالطريقة المثلى لتعظيم الأرباح في الأجل القصير في ظل بيئة إنتاجية ذات موارد محدودة ومقيدة بينما يعمل نظام التكاليف على أساس النشاط على تزويد الشركة بالإستخدام الديناميكي الأمثل للموارد وتصميم المنتجات وتحديد المزيج الإنتاجي والتسعير والعلاقات بين الموردين والعملاء ، لتحقيق الربح في الأجل الطويل .

ج. يستخدم نظام التكاليف على أساس النشاط لقياس التكلفة والتخطيط للاجل الطويل ، بينما يستخدم اسلوب المحاسبة عن الإنجاز لأغراض تخطيط الربحية وإدارة نقاط الإختناق في الأجل القصير .

د. هناك توافق بين كل من اسلوب المحاسبة عن الإنجاز والإدارة على أساس النشاط من حيث الإهتمام بالتكلفة والجودة والوقت والإبتكارية وسعيهما نحو تحقيقها .

**ي . علاقة اسلوب المحاسبة عن الإنجاز مع سيجما ستة Six sigma.ss**

يمكن الجمع بين كل من اسلوب المحاسبة عن الإنجاز ومنهجية سيجما ستة ، بإعتبار الأخيرة نظاماً منهجياً يحقق الإرتقاء بمستوى جودة الأداء في ظل التحديات التنافسية مما يسفر عنه زيادة القدرة التنافسية للشركات ، ويمكن أن يطلق على هذا التكامل مصطلح المحاسبة عن الإنجاز سيجما ستة ، ويحقق هذا التكامل معياري الوقت والجودة في زيادة القدرة التنافسية ، لذلك يعتمد التكامل على تطبيق مفهوم الجودة المستهدفة كفلسفة إستراتيجية تقضي بأن القيمة هي التي توجه مستوى الجودة وذلك عن طريق التحول من مفاهيم الرقابة والتفتيش على أخطاء الأداء إلى مفاهيم التشخيص المبكر للمشكلات ومنع حدوث الأخطاء من أول مرة ، كما ويساهم مفهوم الجودة

(1) Smith, Malcolm, **Bottleneck Management**, Management Accounting,Vol. 37, Issue, 1995,P,26.

(2)Jayakumar , Kavitha & Sekar , S ., **Stocks and Throughput Accounting on Materila Management and Its Impact on Cost Management Global**, Journal of Arts and Management , Volume 2, Issue 3 .2012. P. 246.

المستهدفة أو الجودة الموجهة في تحقيق هدف الخروج من النطاق التقليدي لمفهوم الجودة (لذي يهتم بتلبية إحتياجات ورغبات العملاء) بإعتباره مفتاح النجاح في صناعة ثقة العميل وبما يضمن البقاء والإستمرار للشركة [1].

إن هناك تشابهاً بين بعض مناهج سيجما ستة مع اسلوب المحاسبة عن الإنجاز ، إذ تركز سيجما سته على معالجة القضايا المتصلة بتكاليف الجودة المنخفضة ، وتهدف إلى خفض تكاليف الفشل الداخلي والخارجي للشركة من أجل إرضاء العملاء . ونتيجة لجهود الباحثين للتكامل بين اسلوب الإنجاز وهذه المنهجية فقد إستطاعت الدراسات من الربط بين المقاييس التي يوفرها هذا الاسلوب في إحدى مراحل تطبيق سيجما ستة وهي (مرحلة الرقابة) فمن المعلوم أن مقاييس اسلوب المحاسبة عن الإنجاز تقدم مزايا عديدة مقارنة بماقييس محاسبة التكاليف التقليدية وحتى نظام التكاليف على أساس النشاط اللذان لا يهتمان برغبات العميل ، في حين يعتبر تحقيق هذه الرغبات نقطة البداية والإنطلاق في منهجية سيجما ستة ، فضلاً عن أنها تنسجم مع البيئة التنافسية التي تركز على هدف تصنيع المنتجات وتقديم الخدمات ذات القيمة العالية لهم ، وعلى خلاف ذلك يشجع كل من محاسبة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس النشاط إدارة الشركات على الإنتاج الذي قد يفوق الحاجة الحقيقية لتلبية طلبات العملاء ، فيؤدي ذلك إلى تراكم المخزون وهو بالنتيجة يتنافى مع تقنية ضبط الوقت واسلوب الإنجاز ونظرية القيود .

إن مقاييس اسلوب المحاسبة عن الإنجاز تعطي مزايا اضافية لمنهجية سيجما ستة خاصة في معالجة القيود ، وتعطي مديري الشركات إمكانية افضل في إتخاذ القرارات الصحيحة في ظل وجود القيود داخل الشركة مما يحسن من مخرجاتها .

تقوم الفكرة الأساسية للتكامل بين اسلوب المحاسبة عن الإنجاز ومنهجية سيجما سنة كما تقوم على تضمين مقاييس هذا الاسلوب من خلال إحدى المراحل الأساسية لتطبيقها وهي مرحلة الرقابة ولا يخفى أن نموذج هذه المنهجية يقوم على كل من مرحلة التحديد والقياس والتحليل والتحسين والرقابة وبما يحقق تطوير مستوى جودة المنتجات إلى مستوى الجودة المستهدفة . وتجنباً للإطالة في بيان ماهية هذه المراحل التي يمكن أن يتحقق من خلالها التعامل مع اسلوب الإنجاز ، فتتلخص هذه المرحلة بتطبيق المقاييس المستمرة التي من شأنها منع حدوث المشاكل من أجل ضمان المحافظة على أفضل مستويات التحسين ، بمعنى مرحلة الضبط والرقابة والحفاظ على مكتسبات التطوير على المدى الطويل ، فالتفوق في مستوى الأداء لا ينتهي عند مرحلة التحسين فقط وإنما يتطلب الأمر إستخدام أساليب رقابية تجمع بين كل المقاييس المالية وغير المالية . ويمكن تحديد الأهداف التي تتحقق في هذه المرحلة عند إستخدام مقاييس الإنجاز معها بما يلي [2]:

---

(1) أمجاد محمد كومي ، **أثر إستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تطوير جودة الخدمات المصرية في ظل منهجية سيجما ستة** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 3 ، 2013م) ، ص 593.

(2) Aghili, Shaun, **Throughput Metrice Meet Six Digma**, Management Accounting, Vol.12, No.3, 2011, PP. 12 – 15.

1. تجميع وحصر الموارد أو الأنشطة وحساب معدل الإنجاز لكل مورد مقيد والمساهمة في التغلب على القيود أو الأخطاء التي تفوق عملية أداء المنتج بالمستوى المتوقع من العميل.
2. تعديل مقاييس إنجاز الأداء من خلال تحويل القيود أو الأخطاء المحتملة داخل أداء المنتج إلى فرص تحسينه في المستقبل وذلك عن طريق توجيه الإهتمام نحو الحلقات المقيدة التي تتحكم في تدفق وإنسياب أداء المنتج للعميل .
3. تعظيم هامش الإنجاز من خلال تعظيم إستخدام موارد القيد والتخلص من قيود وأخطاء تنفيذ أداء الخدمة في كل خطوة تحسين لهذه الخدمة بما يحقق أفضل إستخدام ممكن للموارد المقيدة ومن إمكانيته الإنتقال والتحرك إلى مستوى سيجما ستة جديد يفوق مستوى سيجما للأداء الحالي للشركة ومن تحقيق مستوى الجودة الذي يتفوق على توقعات العملاء .

يتحقق من عملية التكامل بين مقاييس اسلوب المحاسبة عن الإنجاز ومراحل تطبيق منهجية سيجما ستة تقديم برنامج القياس والتطوير مستوى جودة المنتجات والذي يحقق العديد من التوجيهات الإيجابية التي حددها على ما يلي [1]:

1. إذا كانت منهجية سيجما ستة بمفردها تعد منهجاً احصائياً كمياً لتحسين مستوى الجودة من خلال السياسة المانعة أو الوقائية لوقوع أخطاء في جودة أداء المنتج عند نفس مستوى سيجما كحد أدنى ، إلا أن تضمين اسلوب المحاسبة عن الإنجاز داخل مراحل تطبيق هذه المنهجية يضيف بعداً جوهرياً لفعاليتها ويجعل منها برنامجاً شاملاً للتحسين المستمر (كبديل عن كونها أداة لتحسين) أو لتكون بمثابة إستراتيجية مرنة تتكون من عدة خطوات متتابعة توفر آلية في التطوير والتحسين بدءاً من إكتشاف الأخطاء وانتهاءً بتنفيذ الحلول وبدائل التحسين بالشكل الذي يرتقي معه جودة الأداء ولا يقف عند إرضاء العميل وإنما لتحقيق رفاهيته .
2. إن ربط والتكامل بين اسلوب المحاسبة عن الإنجاز ومراحل تطبيق منهجية سيجما ستة يوفر النظرة الشمولية المتكاملة بين كل من :
   أ. التوجه التشغيل عن طريق تركيز منهجية سيجما ستة على تنفيذ الأهداف التكتيكية من خلال إكتشاف العيوب والأخطاء ثم إستغلال مواقع هذه الأخطاء لتكون كعرض محتمل للتطوير بهدف الوصول إلى مستوى أداء خالي من الأخطاء قدر الإمكان .
   ب. التوجه الإستراتيجي عن طريق تركيز اسلوب المحاسبة عن الإنجاز على التحرك إلى مستوى جديد لسيجما من خلال التحسينات المتزايدة في أداء الخدمة بهدف الوصول إلى مستوى أداء لها يفوق توقعات العميل .
3. يحقق التكامل بين اسلوب المحاسبة عن الإنجاز ومنهجية سيجما ستة مسار الخروج من النظرة الضيقة في التركيز على تكاليف الجودة (تكاليف الوقاية ، التقييم ، الفشل الداخلي والخارجي) ،

---

(1) أمجاد محمد كومي ، **أثر إستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تطوير جودة الخدمات المصرية في ظل منهجية سيجما ستة ، مرجع سابق** ، ص ص 605 – 606 .

إلى نظرة أوسع تشمل عوائد الجودة (تأثير جودة أداء المنتج على عائد الإيرادات) من خلال تخفيض أو إلغاء أخطاء أداء المنتجات والتشجيع على تقديمها عند مستوى القيمة التي يطمع إليها العملي وليس على أساس فعالية تكلفة تقديمها إلى ما يلي[1] :

أ. أثبتت الدراسات إمكانية التكامل بين اسلوب المحاسبة عن الإنجاز هي إحدى مراحل تطبيق سيجما ستة وهي مرحلة الرقابة ، وتقدم هذه المقاييس مزايا عديدة منها الإهتمام في رغبات العميل التي تقع داخل الشركة مما يحسن من مخرجاتها .

ب. يؤدي التكامل بين اسلوب الإنجاز وسيجما ستة إلى تطوير مستوى جودة المنتجات إلى مستوى الجودة المستهدفة .

**ط .تكامل بين المحاسبة عن الإنجاز واسلوب التكلفة المستهدفة (TC):**

لم يجد الباحث كتابات ومقالات مباشرة للربط بين نظام التكلفة المستهدفة (TC) ومحاسبته عن الإنجاز ، ولذلك يحاول الباحث إظهار بعض نقاط الربط والتكامل بينهم كالتالي :

**1.تخفيض التكلفة :**

يهدف اسلوب التكلفة المستهدفة (TC) إلى تخفيض تكلفة المنتج قبل حدوثها ، وزيادة تحسين جودة المنتج وتميزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد ، ومن ثم خفض الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج حتى تقديمه فعلاً لعميل .

أما اسلوب محاسبة الإنجاز فيكون تخفيض التكلفة من خلال التركيز على ثلاثة مقاييس هي[2]:

أ. زيادة الإنجاز : يساوي إيرادات البيع ناقص تكاليف المواد المباشرة .

ب. خفض المخزون : يساوي مجموع تكاليف المواد المباشرة للمخزون تحت التشغيل ، ومخزون الإنتاج التام وتكاليف البحث والتطوير وتكاليف المعدات والإنشاءات .

ج. خفض نفقات التشغيل : هي كل تكاليف التشغيل بخلاف المواد المباشرة المسببة لتحقيق الإنجاز ، وتتضمن التكاليف الأخرى للتشغيل كل الأجور ، والإيجارات والإهلاك وتعترض محاسبة الإنجاز إن التكاليف الأخرى للتشغيل هي تكاليف ثابتة.

**2.التحسين المستمر :**

ينظر إلى محاسبة عن الإنجاز بأنها عملية تحسين مستمرة لا تنتهي عند مرحلة معينة إذ كلما حل قيد بتحسين العملية التي يظهر عندها القيد كلما ظهر قيد آخر وعندما تبدأ الدورة من جديدة لذلك يمكن أن يتحقق التكامل بين محاسبة الإنجاز والتكلفة المستهدفة (TC) وخصوصاً في مرحلة العملية التشغيلية إذ كلامهما يركز بالغالب على العملية المسببة لحدوث القيد ، وكذلك فإن تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة (TC) يكون بخطوط تدريجية ، وإن المحاسبة عن الإنجاز اسلوب لتحسين

---

(1) أسامة محمد جعفر ، **تحسين عملية منح الإئتمان المصرفي بإستخدام بعض أدوات إدارة الجودة الشاملة ونظرية القيود** ، (بغداد: جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمحالية ، بحث ديلوم عالي في المحاسبة غير منشور ، 2009م) ، ص 66.

(2) محمد خلال صالح السيد ، **نظرية القيود وإستخداماتها في المحاسبة الإدارية** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، ملحق العدد 2 ، السنة الرابعة ، 2000م) ، ص 13.

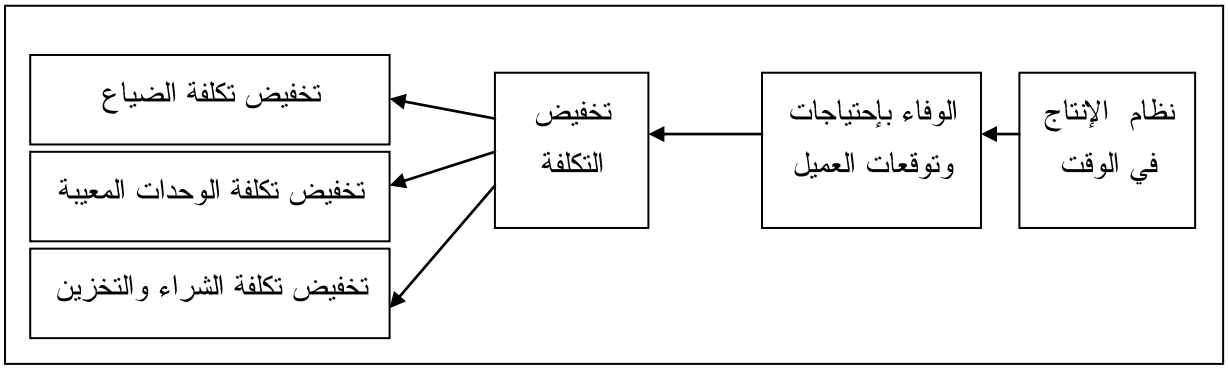
العمليات من خلال ضمان سرعة الإنتاج وخفض الفاقد مع إحداث توازن بين الطاقات المتاحة تخفيضاً لهدف الشركة الرئيسي [1].

يتضح للدارس إن التحسين المستمر يمثل منهجاً ضرورياً لتحسين أداء الشركات ، متضمناً إيجاد حلول لما يكشفة تطبيق محاسبة الإنجاز من إختناقات تؤثر على كفاءة الأداء.

يستنتج الدارس إن اسلوب التكلفة المستهدفة (TC) ومحاسبة الإنجاز متشابهان في جوانب مهمة، منها إشتراكها في هدف التحسين المستمر ، حيث إن كلا منهما يعمل على تحقيق الجودة ، وتخفيض المخزون ، وتخفيض التكلفة بشكل عام ، وإمكانية الدمج والتكامل بينهما أمراً ممكناً . وبناءاً على ما تقدم ووفقاً لرؤية الباحث بوجود تشابه وتكاملاً في بعض أهداف وإجراءات اسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والمحاسبة عن الإنجاز يمكن أن يؤدي التكامل بينهما إلى تخفيض التكلفة بشكل أكبر من تطبيق كل منهما على حدة[2] .

**الشكل (4/3/3)**

**أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تخفيض التكلفة**




المصدر : د. نجوى أحمد السيسي ، **أثر تطبيق فلسفة الوقت المحدد على تدعيم القدرة التنافسية في الوحدات الاقتصادية في ظل بيئة التصنيع الحديثة** ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد 1 ، 2004م) ، ص 79 .

يتضح للدارس من الشكل (4/3/3) أثر نظام الإنتاج في الوقت المحدد على خفض التكاليف الإنتاجية حيث يتم الوفاء بحاجات العميل ويتم من خلال ذلك تحقيق خفض للتكلفة من ثلاثة مناحي تكلفة الضياع تكلفة الوحدات المعيبة وتكلفة الشراء والتخزين .

في نهاية هذه المرحلة بعد تسليم المنتج تأتي مرحلة مقارنة التكاليف الفعلية الناتجة من الإنتاج والتكاليف المستهدفة خلال مرحلة التصميم وتحديد سبب الإنحرافات إن وجدت ومن ثم معالجتها ، وبناء على ما سبق ، وما يتم توضيحه يتضح الدارس أنه من خلال ماسبق يتم تحديد التكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب الإنتاج في الوقت المحدد .

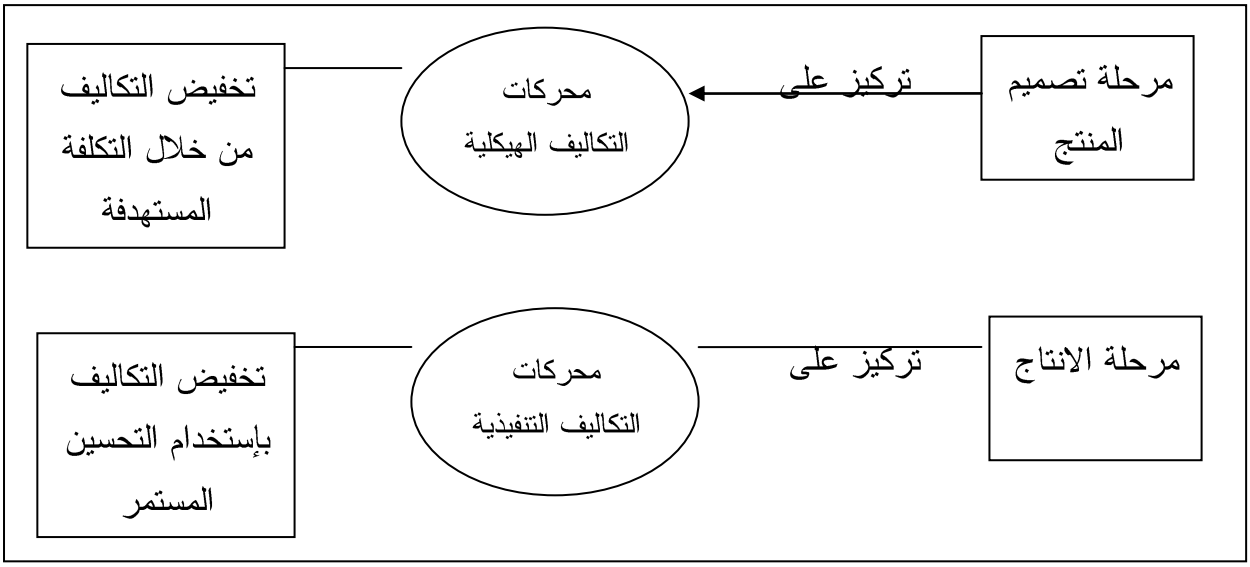
---

(1) عادل طة أحمد فائد ، **ترشيد تكاليف الطاقات غير المستغلة في ضوء المنظور الشامل لنظرية القيود بالتطبيق على شركة أبو زعيل للصناعات الهندسية** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 3 ، 2013م) ، ص503 .

(2) سيلفا أنيس صموئيل ، **تقييم أثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظرية القيود على ربحية المنشاة** ، (حلوان: جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2011م)، ص40 .

**شكل (5/3/3)**

**تخفيض التكاليف في البيئة الإنتاجية**




المصدر : عماد سيد قطب ، **التوافق والتكامل بين نظم إدارة التكلفة ونظام الإنتاج الإنسيابي**، (القاهرة: جامعة الأزهر، المجلة العملية لقطاع كليات التجارة ، العدد 4، 2009م) ، ص 156.

يتضح للدارس من الشكل (5/3/3) إن مرحلة التصميم هي المرحل التي تسبق إتخاذ الإجراءات التنفيذية لتصنيع المنتج وتتم عمليات تخفيض التكاليف عن طريق ، التركيز على محركات التكاليف الهيكلية من خلال التكلفة التنفيذية من خلال التحسين المستمر يعتبر التحسين المستمر أداة لتحقيق الربح في مدى القصير بينما تركز التكلفة المستهدفة على تخفيض الربح في المدى الطويل .

**1/ منهج التسعير على أساس التكلفة :**

تعد التكلفة العامل الحاسم في قرارات التسعير في الواقع العملي نظراً لتوافر تلك المعلومات نسبياً مقارنة بالعوامل الأخرى وتوجد العديد من معادلات التسعير التي تتخذ التكلفة كأساس لتحديد سعر البيع من اهمها .

**أ/ التسعير على أساس التكلفة الكلية :**

يقصد به أن يكون سعر البيع كافياً لتغطية التكاليف الثابتة والمتغيرة وهامش الربح وكافة التكاليف البيعية والإدارية والضرائب .

**ب/ التسعير على أساس التكلفة المتغيرة :**

يطلق عليه أحياناً بالتسعير على أساس هامش المساهمة من التكاليف المتغيرة والتي تشمل التكاليف الصناعية المتغيرة مضافة إليها المصاريف التسويقية والإدارية المتغيرة ويجب أن يكون نسبة الفائض المضاف (هامش الربح المضاف) كافية لتغطية هذه التكاليف علاوة على تحقيق الربح وهو أدنى سعر يمكن للمنشأة أن تبيع به منتجاتها .

**ج/ التسعير على أساس العائد على الإستثمار :**

يهدف هذا الاسلوب إلى ربط تحديد مقدار الإضافة إلى التكاليف لغرض تحديد سعر البيع وبين رأس المال المستثمر وبالتالي يمكن تحديد السعر الذي يحقق عائد معيناً على رأس المال المستثمر ويتم تحديد العائد المستهدف على الإستثمار ثم يحدد الفائض الذي يحقق هذا العائد المستهدف .

**2/ منهج اسلوب التكلفة المستهدفة :**

بدلاً من تحديد التكلفة ثم هامش الربح المرغوب فيه لتحديد السعر المنتج فإن منهج اسلوب التكلفة المستهدفة يقوم بعكس هذه الإجراءات اذ يتم تحديد سعر البيع الذي ينسجم مع متطلبات السوق ثم إحتساب هامش الربح المرغوب في طرحه مع السعر البيع وهذا المنهج أداة جيدة للتسعير في الأسواق التي تتسم بدرجة عالية من المنافسة [1].

يعتمد منهج المحاسبة عن الإنجاز في عملية تحديد أسعار المنتجات على تحديد نقاط الإختناق الرئيسية في النظام ، سواء كانت تلك النقاط تقع في جانب الإنتاج مما يحد من الإنجاز على مستوى المنهج بصفة عامة ، أو تقع في جانب التسويق ، ويعتمد إستراتيجية التسعير وفق منهج المحاسبة عن الإنجاز على توزيع التكاليف على المنتجات ، ويتم ذلك بطريقة مغايرة لما هو متبع في المنهج التقليدي [2].

**فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد وأسلوب محاسبة عن الإنجاز :**

**مفهوم الإنتاج في الوقت المحدد :**

تعتبر فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد نقله في الاتجاه العكس للفكر المحاسبي المتعارف عليه بشأن رقابة المخزون بمختلف أنواعه (خامات ومنتجات نصف مصنعة ومنتجات تامة الصنع) [3].

إن الإنتاج في الوقت المحدد يعني أن المواد الخام نحصل عليها من الموارد في الوقت المحدد لتدخل إلى الإنتاج مباشرة ، ويتم تصنيعها وتحويلها إلى إنتاج لتسلم إلى العملاء في المواعيد المحددة ، ولذلك فليس هناك حاجة لوجود مخازن نظراً لعدم وجود مخزون أو لإنخفاض حجم المخزون إلى أدنى حد ممكن .

عرف الإنتاج في الوقت المحدد بأنه ذلك النظام الذي في جوهره وفلسفته يعتمد على إنتاج كميات صغيرة في وقت الطلب على الإنتاج حسب حاجة العملاء وفقاً للكم والوقت الملائمين ، مع العمل على تخفيض أوقات التأخير إلى أقصر وقت ممكن ، وبعبارة أخرى فإن هذا النظام يهدف أساساً إلى تخفيض التكلفة والضياع الناتجين عن المخزون ، وعرف أيضاً بأنه ذلك النظام الذي يحقق من خلال سياسات الشراء والإنتاج والتوزيع إستمرار تدقيق المنتجات أو الخدمات ذات الجودة العالية

---

(1) نضال محمد الخلف ، إنعام محسن زويلف ، **التسعير بإستخدام منهج التكلفة المستهدفة ، دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني** ، (جدة : جامعة الملك عبد العزيز ، مجلة الاقتصاد والإدارة ، ج1 ، ع1 ، 2007م) ، ص 46.

(2) **المرجع السابق** ، ص 46 .

(3) محمد السيد الصغير ، **إطار مقترح لتحقيق التكامل بين فلسفة التوقيت المنضبط ونظرية القيود لأغراض خفض التكلفة وتحسين الإنجاز** ، (سوهاج : جامعة سوهاج ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 22 ، العدد 2 ، 2008م) ، ص 41 .

بالكميات التي تعنى بإحتياجات العملاء في الوقت المناسب وبادنى قدر من التكلفة وتخفيض المخزون إلى أدنى حد ممكن [1].

أي أن الهدف من تلك الفلسفة هو الوصول بالمخزون بمختلف أنواع إلى أدنى حد ممكن بهدف تخفيض تكلفة الإحتفاظ بالمخزون إلى المستوى الصفري ، من خلال القضاء على أسباب تكديس المخزون والتي قد ترجع إلى إحساس الشركة بالحاجة إلى المخزون لتامين خطر نفاد المخزون أو عدم توافر التنسيق بين نقاط الإنتاج أو الإعتقاد بأن الدفعات الإنتاجية الكبيرة أكثر اقتصاداً من الدفعات القصيرة [2].

**شكل (6/3/3)**

**نقاط الإختلاف فيما بين فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد والمحاسبة عن الإنجاز**

| الرقم | مجال الإختلاف | الإنتاج في الوقت المناسب | المحاسبة عن الإنجاز |
|---|---|---|---|
| 1 | سياسة المخزون | تهدف إلى تخفيض المخزون بمختلف أنواعه بل التخلص منه نهائياً وإستخدام مدخل الجذب | تعتمد على جدولة الإنتاج بإستخدام DBR وما تتضمنه من ضرورة الإحتفاظ بمخزون أمان . |
| 2 | مساهمة الموارد الإنتاجية | كل الموارد لها نفس القدرة على إنتاج المخرجات من حيث علاقتها بإحتياجات المصنع | عدم تساوي قدرة الموارد الإنتاجية على إنتاج المخرجات حيث تكون قدرة مراكز الإختناق أقل من أي مورد أخرى على الإنتاج |
| 3 | أحجام الدفعات الإنتاجية | دفعات متساوية | دفعات غير متساوية |
| 4 | النظام المالي | جذب تجاه السوق | دفع من مراكز الإختناق وجذب تجاه مراكز الإختناق |
| 5 | جهود التحسين | تبدأ من كل مكان في النظام مدخل والتحسين المستمر | تبدأ من مراكز الإختناق مدخل الأنظمة |

المصدر : محمد السيد الصغير ، **إطار مقترح لتحقيق التكامل بين فلسفة التوقيت المنضبط ونظرية القيود لأغراض خفض التكلفة وتحسين الإنجاز** ، (سوهاج : جامعة سوهاج ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 22 ، العدد 2 ، 2008م) ، ص 42 .

---

(1) غادة منصور ، **أهمية إستخدام مقاييس الأداء غير المالية لزيادة فعالية دور المحاسبة الإدارية في ظل التصنيع الحديثة** ، (جدة : جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الاقتصاد والإدارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، 2005م) ، ص 41.

(2) محمد السيد الصغير ، **إطار مقترح لتحقيق التكامل بين فلسفة التوقيت المنضبط ونظرية القيود لأغراض خفض التكلفة وتحسين الإنجاز** ، (سوهاج : جامعة سوهاج ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 22 ، العدد 2 ، 2008م) .

تحقيق التكامل بين فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد والمحاسبة عن الإنجاز على الرغم من الإختلاف الظاهري ما بين فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد والمحاسبة عن الإنجاز ، وإن إحداث نوع من التكامل بين كل منها يسهم في تحسين الإنجاز للوحدة الاقتصادية ، ومن خلال تحديد الطاقات غير المستغلة على خط الإنتاج ، وبالتالي إمكانية معرفة القيود التي تتعرض لها الوحدة الاقتصادية وحل أي مشكلة لتطوير تدفق الإنتاج وتخفيض مرات المناولة وغيرها من الإجراءات بما يؤدي إلى خفض التكلفة إلا أنهما متشابهان في جوانب هامة جداً [1].

**التكامل بين أسلوب المحاسبة عن الإنجاز والرقابة على التكلفة:**

**محاسبة عن الإنجاز وإتخاذ القرارات الإدارية :**

تعتبر عملية إتخاذ القرار السليم من أهم العوامل المؤثرة في نشاط المنشأة ، فالقرار هو عملية إختيار بديل واحد من بين عدة بدائل ، فإذا كان الإختيار وفق معايير واضحة ومحددة ومدعمة بمعلومات دقيقة ومتوفرة في الوقت المحدد كان القرار صائب[2] ، ونظراً لعدم إستطاعة النظام التقليدي لحساب التكاليف ومنذ ظهوره في عقود سابقة مجالات ومواكبة التطورات التي تحدث في البيئة الصناعية خاصة منذ دخول التكنولوجيا الحديثة في التصنيع أدى إلى ظهور فلسفات إدارية بديلة ، من شأنها معالجة الإخفاقات التي أحاطت بذلك النظام التقليدي ومن أجل تحسين القدرة على صنع القرارات الإدارية فالربح المحاسبي مثلاً لا يمثل الحقيقة ، كما يطلق عليه الربح الاقتصادي الذي ينادي به البعض وإن الأفضل هو الإعتماد على بعض المفاهيم الحديثة مثل تعظيم صافي قيمة المنشأة وأن الإعتماد على مقياس واحد قد يؤدي إلى تقديم نتائج مضللة لعملية التقييم ويجب الإعتماد على عدة أبعاد مختلفة عند تقييم بطاقة الأداء المتوازن كذلك إرتباط هذه المقاييس بقسم أو مركز مسؤولية من شأنه إعاقة المنشأة من تحقيق هدفها النهائي [3].

عليه يجب الإتجاه إلى مقاييس أكثر شمولية للحكم على مدى صحة القرارات الإدارية سواء كانت هذه القرارات قرارات تشغيلية وهي تلك القرارات المتعلقة بعمليات التشغيل اليومية مثل تحديد مجموعة معينة من الآلات لأداء مهام معينة وغيرها من العمليات التشغيلية ، أم تتعلق بالبرامج وهي تلك القرارات التي تتعلق بإدخال منتجات أو خدمات جديدة أو برامج تحسين الجودة ، أو إستراتيجية وهي قرارات طويلة الأجل وعادة ما تهدف هذه القرارات إلى تخطيط وتنفيذ إستراتيجيات الشركة مثل إستراتيجية تنوع المنتجات أو خفض التكلفة أو التي تهدف المنشأة من ورائها لتحقيق ميزة تنافسة[4].

---

(1) محمد السيد الصغير ، **إطار مقترح لتحقيق التكامل بين فلسفة التوقيت المنضبط ونظرية القيود لاغراض خفض التكلفة وتحسين الإنجاز ، مرجع السابق** ، 2008م ، ص 42 .

(2) نجوى أحمد السيسي ، **أثر تطبيق فلسفة الوقت المحدد على تدعيم القدرة التنافسية في الوحدات الاقتصادية في ظل بيئة التصنيع الحديثة** ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد 1 ، 2004م) ، ص 44.

(3) **المرجع السابق** ، ص 43

(4) Chwen Sheu Ming, Hsiangchen, Stacy Kover, **Integrating Activity Based Costing and theory Consdtraints for better Manufacturing Decisien Making,** Integrating Manufacturing Systems Vol. 80, Issue.8, 2003 .

وإن معيار الحكم على صحة القرارات الإدارية في ظل منهج المحاسبة عن الإنجاز المخـــزون والنفقات التشغيلية وذلك من خلال زيادة هامش الإنجاز أو خفض المخزون أو خفـــض نفقـــات التشغيل فإن يشير إلى سلامة القرار والعكس بالعكس ، ويتطلب الوصـــول إلـــى هـــذا القـــرار الصائب ضرورة تحديد نقاط الإختناق في العملية الإنتاجية ، والتي تمثل العـــائق أمـــام زيـــادة الإنجاز ومحاولة كسر قيود تلك الإختناقات عن طريق عملية التحسين المستمر وفيما يلي بعض القرارات الإدارية ودور المحاسبه عن الإنجاز كأداة لترشيدها[1] .

**قرارات التسعير :**

تعتبر قرارات التسعير من أهم وأصعب القرارات التي تواجه الشركة ، والتـــي يتعـــين عليهـــا إتخاذها، ويرجع لكون قرار تسعير المنتجات لا يعد قرار تسويقي فقط ، وإنما هو قرار يمـــس كافة أوجه النشاط في الشركة ويكون له مردود مالي في كل من الأجل الطويل والأجل القصـــير ، وترجع الصعوبة في إتخاذ هذه القرارات إلى ما يصاحبها من درجة عالية مـــن عـــدم التأكـــد والصعوبة وتعقد عملية تسعير المبيعات ، فإن قرار التسعير يتطلب مهارات معينة لـــدى تنفيـــذ القرار بجانب ضرورة توافر بعد النظر والقدرة على الحكم الشخصي ، ويعتبر هذا القرار مـــن القرارات الحساسة التي يكون لها آثار قد تكون جوهرية على ربحية الشركة ومركزها المـــالي وتهدف الشركة من سياستها السعرية عادة إلى تعظيم الربح كهدف أولـــي إلا أن تحقيـــق هـــذا الهدف الأولي لا يعني تجاهل إعتبارات أخرى عديدة قد يكون لها تأثير جـــوهري علـــى قـــرار التسعير ، طبقاً للأهمية النسبية التي تحددها إدارة الشركة لكل منها ومن تلك الإعتبارات تحقيق نصيب للشركة من السوق ، وزيادة رفاهية المجتمع ، والمحافظة على إستقرار العمالة المـــاهرة التمشي مع القوانين واللوائح الحكومية المنظمة للأسعار وتحقيق معدل نمـــو الشـــركة وكـــذلك الإتجاهات الاقتصادية السائدة مـــن رواج أو كســـاد ويمكـــن للشـــركة الاختيـــار بـــين آخـــر الإستراتيجيتين التاليتين خاصة لتسعير المنتجات الجديدة:

1. إستراتيجية الإحتراق للتسعير، وهذه تقضي بدفع أسعار مخفضة مبدئياً للحصـــول علـــى حصة سريعة من السوق نتيجة إقبال الزبائن على الأسعار المخفضة عـــادة فـــي حالـــة وجود سلع منافسة بنفس الجودة ، وتتطلب التضحية بالأربـــاح فـــي المـــدى القصـــير للحصول على حصة السوق في المدى الطويل .
2. إستراتيجية التصفح وتعني بتحديد أسعار مرتفعة مبدئياً لتعظـــيم الأربـــاح فـــي المـــدى القصير ومن ثم تخفيض هذه الأسعار فيما بعد للتجارب مع السوق والمنافسة .

---

(1) نجوى أحمد السيسي ، **أثر تطبيق فلسفة الوقت المحدد على تدعيم القدرة التنافسية في الوحدات الاقتصادية في ظل بيئة التصنيع الحديثة ، المرجع السابق**، 2004م ، ص 44.

**مناهج التسعير:**

تتمثل مناهج التسعير في الاتي[1] :

**1/ المنهج الاقتصادي :**

هنا يتحدد السعر الأمثل لسلعة من وجهة النظر الاقتصادية عن السعر الذي يحقق اقصى قدر ممكن من الأرباح ويحقق ذلك القدر من الأرباح بإنتاج الحجم الذي يتساوى عنده الإيراد الحدي من بيع منتج بتكلفته الحدية ورغم المزايا التي يتمتع بها النهج الاقتصادي من أنه بلغت الإنتاجية إلى السوق التي تباع فيها المنتجات إلا أنه يواجه العديد من الصعوبات عند تطبيقه في الحياة العملية إذ أنه من الصعب تحديد منحنى الطلب ومنحنى التكلفة الحديثة في الواقع العملي إضافة إلى تركيزه على هدف تعظيم الربح بدلاً من عائد مرضي على الأصول المستخدمة والتي تسعى المنشآت لتخفيضه في الوقت الحاضر .

**الفرق بين تخفيض التكاليف والرقابة على التكلفة :**

ينصب الإهتمام في الرقابة على التكلفة على الإلتزام بالمعايير الموضوعية والتاكد من إن التكلفة الفعلية لا تتجاوز تلك المعايير ، تخفيض التكلفة يهتم بتحقيق وفورات حقيقية في تكاليف عن طريق تخطي المعايير وتخفيضها ، أما تتحقق فعالية ورقابة التكلفة في حالة وجود معايير يمكن تطبيقها ، بعكس تخفيض التكلفة التي تتحقق فعاليتها تحت كل الظروف وفي كل الحالات وبدون الحاجة إلى وجود معايير. أما بشأن الرقابة على التكاليف والتي تعتبر من أهم أغراض نظام محاسبة التكاليف فيقصد بها التحقيق من كفاية في إستخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج المستخدمة[2].

بمعنى آخر نجد أن مفهوم خفض التكلفة يختلف عن مفهوم الرقابة على التكلفة من حيث الهدف ، فالهدف في خفض التكلفة أكثر طموحاً عنه بالنسبة للرقابة على التكلفة حيث لا يقف عند حد تنقية بيئة العمل القائمة مما قد تتضمنه من إسراف بل يتجاوز ذلك إلى محاولة تحسين وتطوير تلك البيئة، ومن حيث الأسلوب فإنه يستند إلى أدوات مختلفة عن تلك الأدوات التي يستند إليها نظام الرقابة على التكلفة ، كما أن نطلق ومجالات خفض التكلفة أكثر إتساعاً من مجالات الرقابة على التكلفة ونوضح في الجدول التالي أهم القروق بين خفض التكلفة والرقابة.

---

(1) نضال محمد الخلف ، أنعام زويلف ، **التسعير بإستخدام منهج التكلفة المستهدفة – دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني** ، (جدة : جامعة الملك عبد العزيز ، مجلة الاقتصاد والإدارة ، ج1 ، ع1 ، 2007م)، ص 45 .

(2) محمد عبد الفتاح العشماوي ، **محاسبة تكاليف المنظورين التقليدي والحديث** ، (عمان : دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011م)، ص 884.

**شكل (7/3/3)**

**مقارنة بين خفض التكلفة والرقابة على التكاليف**

| وجة المقارنة | الرقابة على التكلفة | خفض التكلفة |
|---|---|---|
| 1- من حيث الهدف | منع الإسراف في بيئة العمل القائمة | تحسين وتطوير بيئة العمل |
| 2- من حيث الأسلوب | مقارنة النتائج الفعلية بالمعايير المحددة مقدماً | الدراسة والفحص لكيفية إستغلال المنشأة للموارد المتاحة لها |
| 3- من حيث النطاق | تشمل وضع معاييرالتكلفة المباشرة وغير المباشرة | تشمل فحص المجالات التي تتفق فيها التكلفة وفحص معايير التكلفة في شكلها الإجمالي والتحليلي وجوانب الأداء المختلفة بما يكفل زيادة الإنتاجية والبحث عن طروق أداء أفضل ومواجهة الأعمال الضاغطة على تعظيم الأرباح. |

**المصدر :** محمد عبد الفتاح العشماوي ، **محاسبة تكاليف المنظورين التقليدي والحديث** ، (عمان : دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011م) ، ص 884.

**أسلوب إدارة الجودة الشاملة وعلاقتها بنظم التصنيع المرنة وأثرها على على خفض التكلفة :**

من المتعارف عليه أن أنشطة الجودة الشاملة تغطى سلسلة القيمة للشركات ، حيث تهتم الجودة بالمراحل الأولى من سلسلة القيمة وهي جودة التصميم ويلي ذلك تتبع لجودة في مرحلة التطبيق ، حيث إن جودة التصميم ترتبط بمرحلة تطوير المنتج وتصميمه والإهتمام بالمواصفات ، وذلك حتي يتم التأكد من أن المنتجات تلبى إحتياجات العملاء ، وذلك من خلال بحوث التسويق ، وبعد ذلك تبدأ مرحلة تصميم المنتج ويفضل إن يتم بناء الرقابة على جودة المنتج في مرحلة التصميم وقبل أن يتم عملية الإنتاج ، وذلك بهدف تفادى خسائر الجودة قبل أن يتم تداولها في السوق ، وذلك يرجع إما إلى أسباب خارجية نابع عن تغير الأذواق أو أسباب داخلية ناتجة عن تدهور في العملية الإنتاجية[1].

ولابد أن يتوافر بعض المقاييس وذلك وصولا إلى تحقيق أقصى جودة ممكنة للمنتج ومنها :

1. زمن دورة التسليم.
2. زمن الإنتاج .
3. المرونة والإبتكار.

(1) عبد الحميد أحمد شاهين ، **مدخل مقترح لتطوير مقياس الأداء المتوازن كأحد الإتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية** ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبى ، السنة السابعة ، العدد 2 ، 2003م ) ، ص 885.

4. أداء الآلات من حيث توافر الالة ومعدل توقف الآلات ومعدل إستخدام الوقت المتاح من الآلة ، زمن تجهيز وإعداد الآلات للإنتاج.
5. التكلفة : بالرغم من أهمية المقاييس السابقة إلا أن مقياس التكلفة ما زال يحتفظ بنفس الأهمية في بيئة التصنيع الحديثة مع إختلاف نوعية المقايس نتيجة لإختلف البيئات ، حيث أن الإتجاه العام في بيئة التصنيع الحديثة هو القول من التركيز على رقابة التكلفة في الأجل القصير إلى إدارة التكلفة في الأجل الطويل وكذلك تناقص دور المقاييس المالية وتقارير تحليل الإنحرافات التقليدية مقابل إعطاء دور أكبر للمقاييس غير المالية[1].

أسلوب سلسلة القيمة وعلاقتها بنظم التصنيع المرنة وأثرها على خفض التكلفة[2]، إن نجاح الشركات في زيادة قدرتها التنافسية ، وهذا يتطلب أن تتحرك الشركة من المنظور الداخلي في تحليل سلسلة القيمة حتى يشمل المنظور الخارجي أيضاً ، وهذا يعتبر من الأدوات الفعالة التي تمكن الإدارة من تحقيق هدف ترشيد إستخدام الموارد الشركة، وذلك من خلال التركيز على الأنشطة إبتداء من مرحلة الشراء إلى مرحلة التسليم وقد تناولت العديد من الكتابات تحليل سلسلة القيمة على أنها طريقة تتبع لتحليل الشركة إلى مجموعة من الأنشطة بغرض تحديد الأنشطة التي من الممكن أن تكون مصدراً لتحقيق ميزة تنافسية للشركة .

(1) محمد محمود يوسف ، **الأتجاهات الحديثة في المحاسبة التكاليف** ، (القاهرة : دار الثقافة العربية ، 2005م) ، ص 885.
(2) عصافت سيد أحمد عاشور ، **المركز الإستراتيجي للتكاليف والأطار الفكري لسلاسل القيمة** ، (القاهرة : جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 1 ، 1998م) ، ص .903.

# الفصل الرابع

# الدراسة الميدانية

**المبحث الأول : نبذة تعريفية عن قطاع صناعة الأغذية والمشروبات**

**المبحث الثاني : إجراءات الدراسة الميدانية**

**المبحث الثالث : إختبار الفرضيات**

## المبحث الأول

## نبذة تعريفية عن قطاع صناعة الأغذية والمشروبات

**أولا: نبذة عن القطاع الصناعي :**

تخطى الصناعات الصغيرة والمتوسطة في الوقت الراهن بإهتمام مخططي والسياسات الإقتصادية والاجتماعية في مختلف دول العالم المتقدم منها والنامي على حد سواء وذلك إنطلاقاً من الدور الحيوي لهذه الصناعات لتحقيق الأهداف الإقتصادية والاجتماعية لهذه الدول وتؤكد تجارب العديد من الدول مثل اليابان والصين والهند والولايات المتحدة والمانيا وفرنسا وإيطاليا وغيرها من الدول الأوربيه والأسيويه أن دعم وتشجيع المنشاءات الصغيرة والمتوسطة قد حقق طفره نوعية ملحوظة على المستويين الإقتصادي والاجتماعي لهذه الدول ، إن الصناعات الصغيرة والمتوسطة بطبيعتها لا تحتاج إلى رؤوس أموال ضخمة أو تغيرات معقده مما يجعل تخصصها في مجال محدد والسيطرة عليه أمر في متناول اليد ، لا شك في أن دعم وتعزيز دور الصناعات الصغيرة والمتوسطة في الإنماء لركائز التنمية الإقتصادية والاجتماعية لإنجاز هذه الصناعات لأهدافها الرئيسية في مجال التوظيف وإستبعاب نسبة كبيرة من القوى العاملة بمستوياتها المهارية المختلفة أمر يتطلب التعرف على واقع هذه الصناعات من حيث الأدوار التي تؤديها والتحديات التي تواجهها وتجاربها السابقة ومن هذا المنطلق يتم القاء الضوء على مختلف الجوانب النظرية والتطبيقية للصناعات الصغيرة والمتوسطة في السودان .

**ثانياً : القطاعات الصناعية في السودان**

يمكن تقسيم القطاع الصناعي في السودان إلى القطاعات الفرعية الآتية :

**1. قطاع الصناعات الغذائية :**

يعتبر قطاع الصناعات الغذائية القطاع الرئيسي من جملة القطاعات الصناعية في البلاد لما له أهمية في توفير الغذاء وإرتباطه بقطاع الزراعة الذي يمثل حجر الزواية في القطاع الإقتصادي السوداني والطاقات المتاحة في هذا القطاع تفي بحاجة البلاد وهناك فائض قابل للتصدير .

**2. قطاع صناعة الزيوت:**

تعتبر طاقات التصنيعية من أكبر الطاقات المتاحة بالبلاد حيث تبلغ حوالي 3 مليون طن ويتعامل مع الزيوت بذرة القطن وعباد الشمس والفول والسمسم .

**ثالثاً: مقومات القطاع الصناعي في السودان :**

السودان كسائر الدول النامية يواجه مشكلة تعرض صناعاته ومنتجاته لمنافسة غير متكافئة مع منتجات الدول المتقدمة ، وفيما يلي مقومات هذا القطاع وتتمثل في الآتي :

1. وفر المواد الخام وهي موجوده في البيئة المحلية ، المتمثلة في مثل المحاصيل الزراعية المتنوعة في ربوع السودان المختلفة مثل الحبوب الزيتية والتي تستخدم في صناعية الزيوت وتعتبر حجر الأساس لهذا الصناعة.
2. القطن والذي يشكل مصدراً لصناعة النسيج وفحم الوقود وغلته المستدامة في صناعة الزيوت كما أسلفنا.
3. صناعة السكر من قصب السكر والأعلاف الناتجة من المولاص المستخلص من القصب السكر وكذلك فحم الوقود والعسل.
4. وجود بنية تحتية معقوله وتتمثل في طرق المواصات والإتصالات الحديثة الذي ظل فيها السودان بتربع موقعاً متقدماً.
5. وجود الكادر الذي يقوم بالأعمال اليدوية المصاحب للعملية الزراعية.
6. وجود بعض المصانع ذات مواقع إستراتيجي مما يؤهلها للمنافسة.

**ربعاً: حجم قطاع الصناعات ومجالاته بالسودان:**

تشكل الصناعات الصغيرة حجر أساس للقطاع الصناعي السوداني حيث تمثل الأغلبية في هيكل الصناعات التحويلية في السودان والتي تأتي في المرتبة الثانية من حيث الحجم التوزيع الجغرافي وتشكل الصناعات الصغيرة نسبة 93% من إجمالي حجم الصناعات التحويلية ويقدر حجم الصناعات بحوالي 25000 منشأة تنتشر في ولايات السودان المختلفة وتغطي المجالات المختلفة للصناعات وحجم الصناعات الصغيرة في الصناعة التحويلية والجدول رقم (1/1/4) يوضح النسب المختلفة للصناعات الصغيرة

**جدول رقم (1/1/4)**

**النسب المختلفة للصناعات الصغيرة**

| المجال | % |
|---|---|
| الصناعات الغذائية | %35 |
| صناعة النسيج | %29 |
| الصناعات المعدنية | %10 |
| الصناعات الجادية | %8 |
| أخرى | %17 |
| الجملة | %100 |

المصدر : تقرر المسح الصناعي الشامل – وزارة الصناعة ، 2010م.

يتضح للدارس من الشكل أعلاه إن نسبة الصناعات الغذائية احتلت النسبة الكبرى البالغ قدرها 36% بين الصناعات المختلفة الأخرى ومن جملة الصناعات الصغيرة .

كما يبين الجدول رقم (2/1/4) حجم الصناعات الصغيرة والكبيرة .

**جدول رقم (2/1/4)**

**حجم الصناعات الصغيرة والكبيرة**

| القطاع | حجم الصناعات | % |
|---|---|---|
| الصناعات التحويلية | 24114 | %100 |
| الصناعات الكبيرة | 1474 | %7 |
| الصناعات الصغيرة | 22640 | %93 |

المصدر: تقرير المسح الصناعى الشامل – وزارة الصناعة2010م

يتضح للدارس من الجدول (2/1/4) إن المنشآت العاملة في الصناعات الصغيرة 22640 وهي تشكل نسبة كبيرة وقدرها 93% من جملة الصناعات التحويلية ، بينما المنشآت العاملة في الصناعات الكبيرة 1474 وهي تشكل نشبة الصناعات الصغيرة وقدرها 7% من جملة الصناعات التحويلية . تعتبر ولاية الخرطوم من الولايات ذات النقل الصناعي من حيث رؤوس الأموال المستثمرة في القطاعات الصناعية المختلفة وذلك لوجود قاعدة من البني التحتية الجيدة من وسائل النقل والإتصالات والطرق البرية في كل أنحاء الولاية وجود ميناء جوى يربطها محلياً ودولياً بالإضافة الى توفر الخدمات الفندقية والترفيهية الممتازة وكذلك التشريعات والقوانين التي تشجع رؤوس الأموال المحلية والخارجية للدخول في هذا القطاع وتنميته وذلك من خلال الميزات والتسهيلات الإستثمارية بالإضافة إلى العدد الكبير لسكان الولاية والذي يمثل سوق رائج لكل تلك المنتجات الصناعية فرعية كالتالى: [1]

1. قطاع الغذائيات ( اللحوم ، الحلويات ، المياه الغازية ....)
2. قطاع الصناعات المعدنية الأساسية (الزنك ، الصفيح ، اوأنى معدنية المونيوم)
3. قطاع الأخشاب والمنتجات الحديدية (أثاثات خشبية وحديدية....)
4. قطاع الصناعات التعدينية غير المعدنية عدأ البترول والفحم (بلاط ، جبس ، رخام ....)
5. قطاع المنتجات المعدنية والماكينات والمعدات (أثاثات خشبية وحديدية .....)
6. قطاع صناعة الورق والمنتجات الورقية والطباعة والنشر (صناعة الكرتون .....)
7. قطاع الكيماويات (الصابون ،الأدوية ، الشمع ، أحذية بلاستيكية .....)
8. قطاع الغزل والنسيج (غزل ، نسيج ، تركو ، ملابس ، جاهرة .....)

حيث يوضح الجدول رقم (3/1/4) النشاط الصناعي بولاية الخرطوم حسب القطاعات :

(1) تقرير مشروع المسح الصناعي الشامل ، المجلد الثاني ، جدول النتائج لمشروع المسح العادى ، السودان ، الخرطوم : وزارة الصناعة ، عام 2015م.

**جدول (3/1/4)**

**النشاط الصناعي بولاية الخرطوم حسب القطاعات**

| الرقم | القطاعات | العدد | النسبة % |
|---|---|---|---|
| 1 | قطاع الغذائيات | 2345 | %51 |
| 2 | قطاع المعدنية الأساسية | 710 | %16 |
| 3 | قطاع التعدينية غير المعدنية | 561 | %12 |
| 4 | قطاع الأخشاب ومنتجات الأخشاب | 265 | %6 |
| 5 | قطاع التعدينية والماكينات والمعدات | 240 | %5 |
| 6 | قطاع الورق والطباعة والنشر | 181 | %4 |
| 7 | قطاع الكيماويات | 163 | %4 |
| 8 | قطاع الغزل والنسيج ومنتجات الجلود | 103 | %2 |
| | الجملة | 4568 | %100 |

المصدر: السودان ، وزارة الصناعة ،الإدارة العامة للصناعة ولاية الخرطوم ، تقريرمشروع المسح الصناعى الشامل، المجلد الثاني ، جدول النتائج ، 2015م.

يتضح للدارس من الجدول رقم (3/1/4) أن قطاع الغذائيات يشكل أكبر عدد من المصانع بولأية الخرطوم ويمثل أعلى نسبة (51%) . وأصغر القطاعات الصناعية عدداً هو قطاع الغزل والنسيج ومنتجات الجلود بأقل نسبة (2%)

كما يوضح الجدول رقم (4/1/4) التالي موقف الصناعات الكبرى بولاية الخرطوم حتى عام 2015م .

**جدول رقم (4/1/4)**

**المنشأت الصناعية الكبرى بولاية الخرطوم حتى 2015م**

| رقم | القطاع | العدد | النسبة % |
|---|---|---|---|
| 1 | التعدينية غير المعدنية | 509 | %48 |
| 2 | الغذائيات | 195 | %18.4 |
| 3 | الكيماويات | 120 | %11.3 |
| 4 | الغزل والنسيج ومنتجات الجلود | 69 | %6.5 |
| 5 | الورق والطباعة والنشر | 60 | %5.6 |
| 6 | التعدينية والماكينات والمعدات | 47 | %4.2 |
| 7 | المعدنية الأساسية | 34 | %3 |
| 8 | الأخشاب ومنتجات الأخشاب | 28 | %3 |
| | الجملة | 1062 | %100 |

المصدر: السودان ، وزارة الصناعة ،الإدارة العامة للصناعة ولاية الخرطوم ، تقريرمشروع المسح الصناعى الشامل، المجلد الثاني ، جدول النتائج ، 2015م.

يتضح للدارس من الجدول رقم (4/1/4) أن قطاع المصانع التعدنية يمثل الثقل الصناعى بولاية الخرطوم بنسبة (48%) ، وأقل القطاعات هي قطاعى المعدنية الأساسية ، والأخشاب ومنتجات الأخشاب .

## ربعاً: نبذة عن شركات عينة الدراسة:

### المنطقة الصناعية الخرطوم بحري

تقع المنطقة الصناعية بحري في الناحية الشمالية الشرقية من مدينة الخرطوم بحري، ويحدها من الجنوب حي عمر المختار ، ومن الناحية الشمال مزارع طيبة الأحامدة، ومن ناحية الشرق منطقة كافوري أما من ناحية الغرب فتحدها أحياء شمبات والصافية والمغتربيين[1].

تعتبر منطقة بحري الصناعية من أوائل المناطق الصناعية بالبلاد ، حيث شهدت ميلاد الصناعة السودانية الحديثة وهي من المناطق التي عاصرت التقنيين في مجالات الإستثمار الصناعي ومواكبة وتطور تلك القوانيين وتشريعاتها ، بدأت الصناعة بهذه المنطقة منذ زمن بعيد وبالتحديد في أربعينات القرن الماضي وتطورت عبر الحق إذ كانت في الخمسينات تركز على الصناعات في مجال المواد الغذائية ، وهي في فترة الستينات كان أكثر ما يميز المنطقة الصناعية ببحري صناعة النسيج ومطاحن الغلال ، أما فترة السبعينات والثمانينات فقد شهدت توسعاً وإمتداد في الكثير من الصناعات المختلفة .

يمكن القول أن طفرة صناعية قد حدثت وبالذات في مجال صناعة الغزل والنسيج، البطاريات السائلة والجافة وصناعة البطاطين، كما أن حقبة التسعينات شهدت الكثير من قيام صناعات الأدوية وشهدت نهاية الحقبة قيام صناعات الأدوية وشهدت نهاية الحقبة قيام مطاحن الغلال العملاقة.

تتميز منطقة بحري الصناعية بالآتي:

1. من أقدم وأعرق المناطق الصناعية بالبلاد.
2. تحظى بخدمات صرف صحي معقولة.
3. مستثمرة بها رؤوس أموال ضخمة.
4. بها أكبر مطاحن للغلال بالبلاد (سيقا – ويتا).
5. تتمتع بقدر لا بأس به من البنيات التحتية.
6. بها أكبر طاقة صناعية بالبلاد.
7. بها مصانع لا توجد في غيرها من المناطق الصناعية بالبلاد، مثال:
   أ. صناعة البطاريات الجافة (مصنع النيل الأبيض للبطاريات).
   ب. صناعة البطاطين (مصنع البطاطين الوطني).

(1) الادارة العامة للتخطيط والبحوث – التقرير الختامي للحصر الميداني لبيان معلومات المنطقة الصناعية بالخرطوم بحري،(الخرطوم ، 2003م) ، ص2.

ج. أطباق البلوسترين ( مصنع أطباق البلوسترين).

د. السراميك (مصنع سراميك أطلس).

تبلغ المساحة الكلية للمنطقة الصناعية بحري حوالي 4767488 متر مربع وعدد المنشآت القائمة بها 1022 منشأة، وتتكون المنطقة من تسعة مربعات صناعية تتفاوت في مساحتها وعددية المصانع التي بها ، والجدول رقم (5/1/4) يوضح إحصائية عدد القطاعات الصناعية بالمنطقة الصناعية بحري، وذلك كالاتي :

**جدول رقم (5/1/4)**

**موقف القطاعات الصناعية الرئيسية بمنطقة بحري الصناعية عام 2003م**

| القطاع | عاملة | متوقفة | تحت التشييد | لم تبدأ الإنتاج | خالية | الإجمالي |
|---|---|---|---|---|---|---|
| الغذائيات | 72 | 70 | 11 | 20 | 10 | 183 |
| الغزل والنسيج | 21 | 22 | 5 | 8 | 1 | 57 |
| الكيماويات | 72 | 28 | 21 | 18 | 19 | 158 |
| المنتجات التعدينية غير المعدنية عدا البترول والفحم | 23 | 18 | 3 | 4 | 2 | 50 |
| المنتجات المعدنية والماكينات والمعدات | 21 | 7 | – | 3 | 1 | 32 |
| المنتجات المعدنية الأساسية | 13 | 8 | – | 4 | – | 25 |
| صناعة الورق ومنتجات الورق والطباعة والنشر | 21 | 7 | 1 | 0 | 1 | 30 |
| المنتجات الخشبية والحديدية | 6 | 6 | 0 | 1 | 0 | 13 |
| الإجمالي | 249 | 166 | 41 | 58 | 34 | 548 |

المصدر : هيئة الاستثمار والصناعة– الإدارة العامة للتخطيط والبحوث ولاية الخرطوم 2002–2003م

من الجدول رقم (5/1/4) يتضح أن 45% من جملة المصانع تعمل وأن 30% هي المصانع المتوقفة عن الإنتاج . وتبلغ نسبة المصانع التي تبدأ الإنتاج بعد 11% والمصانع الخالية تبلغ نسبتها 6%، أما المصانع التي هي تحت التشييد فتبلغ نسبتها 8%، وهذا يعني أن هنال ضعفاً في الإقبال على الاستثمار في المجال الصناعي.

**جدول رقم (6/1/4)**

**الموقف المالي الحالي للقطاعات الصناعية الرئيسة بمنطقة بحري الصناعية عامة 2010م**

| م | القطاع | عاملة | متوقفة مؤقتا | متوقفة تماما | تحت التشييد | المجموع |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | الغذائيات | 63 | 19 | 43 | 6 | 131 |
| 2 | الغزل والنسيج | 8 | 3 | 10 | 0 | 21 |
| 3 | الملابس وصبغها | 7 | 0 | 5 | 0 | 12 |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 4 | الجلود والحقائب والأحذية | 8 | 0 | 6 | 0 | 14 |
| 5 | المنتجات الخشبية | 2 | 0 | 0 | 0 | 2 |
| 6 | الورق | 4 | 0 | 2 | 2 | 8 |
| 7 | الطباعة ووسائط الإعلام | 21 | 7 | 8 | 0 | 36 |
| 8 | المنتحات الكيماوية | 72 | 13 | 26 | 19 | 130 |
| 9 | المنتجات المطاطية | 3 | 2 | 3 | 0 | 8 |
| 10 | مواد البناء | 31 | 3 | 6 | 3 | 43 |
| 11 | المعادن | 0 | 0 | 1 | 1 | 2 |
| 12 | منتجات المعادن | 43 | 10 | 15 | 6 | 74 |
| 13 | الالات | 7 | 1 | 1 | 0 | 9 |
| 14 | المعداتالكهربائية | 8 | 0 | 0 | 1 | 9 |
| 15 | الأثاثات | 16 | 1 | 3 | 0 | 20 |
| 16 | التبغ | 2 | 0 | 0 | 0 | 2 |
| **المجموع** | | **295** | **59** | **129** | **38** | **521** |

المصدر: وزارة الصناعة ولاية الخرطوم التقرير الختامي لمنطقة بحري الصناعية– 2010م

من الجدول رقم (6/1/4) يتضح أن 56% من جملة المصانع تعمل وأن 11% هي المصانع المتوقفة بينما نجد أن 25% متوقف تماما عن الإنتاج. وتبلغ نسبة المصانع التي لم تبدأ الإنتاج بعد (تحت التشييد)8% . وهذا ما يؤكد أن هناك ضعفا في الإقبال على الاستثمار في المجال الصناعي بناءاً على نتائج بيانات الجدول رقم (5/1/4) والجدول رقم (6/1/4) مما يتوجب على وزارة الصناعة معالجة الأمر مع الجهات ذات الاختصاص .

**المنشآت الصناعية المتوقفة بمنطقة بحري الصناعية**

أصبحت ظاهرة المصانع المتوقفة بمنطقة بحري الصناعية ظاهرة واضحة للعيان ولا يمكن تجاوزها ولا بد من الوقوف عندها ومحاولة إيجاد الحلول الناجعة لها.

إن إغلاق المصانع ولفترات طويلة يشكل وضعا مقلقاً على الإستثمار الصناعي والقطاع الإقتصادي بالبلاد وله مردوده السلبي الاقتصادي ، ونجد أن هذا التوقف بإختصار يعني الآتي:

1. طاقات مقيدة ومكبلة.
2. رؤوس أموال مجمدة.
3. موارد مهدرة في حين نحن في أشد الحاجة إليها ( الأراضي).
4. بنيات أساسية غير مستغلة .

نلاحظ ان عدد المصانع المتوقفة بمنطقة بحري الصناعية قد بلغت 166 من أصل 548 بالمنطقة الصناعية وذلك بنسبة 40%. ويمكن تصنيف المصانع المتوقفة الي مجموعتين ، مجموعة توقفت منذ عشرات السنين وهذه تعتبر ميئوس منها وتحتاج إلى قرارات حاسمة وشجاعة لتبدأ العمل من جديد ، ومجموعة اخري تتارجح ما بين التشغيل والتوقف وهذه يمكن اتنقاذها بقلبل من التدابير والسياسات والمعينات.

كما يلاحظ أن بعض هذه المنشات بها مساحات شاسعة من الاراضي كما أصبح الكثير منها بؤرة للكثير من الممارسات الخاطئة نتيجة للسكن العشوائي .

**مشاكل ومعوقات الصناعة بمنطقة بحري الصناعية**

من خلال إستقراء واقع المنطقة الصناعية ببحري وعلى ضوء نتائج الحصر وجدت العديد من المشاكل والمعوقات التي يعاني منها قطاع الصناعات التحويلية بهذه المنطقة الصناعية المهمة.

1. البنيات والخدمات الأساسية : تقوم عليها التنمية عامة ومن امثلتها :

أ. الطاقة الكهربائية : وهي مشكلة مشتركة بين معظم القطاعات الصناعية فهي عصب الحياة والدينمو المحرك للنشاط الصناعي فهي لذلك تعتبر أول معوقات الإنتاج من حيث :

- عدم توفر الطاقة الكهربائية الكافية بالمنطقة الصناعية بحري .
- تذبذب التيار والقطع المبرمج والغير مبرمج يؤدي إلى خسائر كبيرة .
- التعرفة العالية تؤدي إلى رفع تكلفة المنتج النهائي .
- اللجوء إلى التوليد الذاتي يؤدي أيضاً إلى ارتفاع التكلفة إضافة إلى آثاره السالبة على البيئة.

ب. المحروقات : قلة الإمداد بالمود البترولية ، وارتفاع أسعارها من وقت لآخر يؤدي إلى ارتفاع تلكفة المنتج النهائي .

ج. الطرق : الطرق الفرعية والجانبية تحتاج إلى السفلتة والتعبيد ، وكذلك لابد من ردم الحفر التي بالقرب من المصانع والتي يجعل منها فصل الخريف بركاً ومستنقاعات .

د. البيئة والصرف الصحي : لابد من تأهيل الشبكة القائمة للصرف الصحي ، وكذلك لابد من معالجة مشكلة الأشجار والغابات التي تسد الشوارع ، وكذلك عدم إنارة الشوارع يجعل المنطقة في ظلام دامس ليلاً .

2. السكن العشوائي : نجده في داخل المصانع المشيدة وبالقطع الخالية والشوارع الجانبية ، مما يشكل هاجساً أمنياً وصحياً .

3. التسويق : هنالك ضعف في منافسة المنتجات الصناعية الوطنية للمنتجات المستوردة المشابهة لها وذلك للأسباب الآتية :

أ. ارتفاع تكلفة الإنتاج.

ب. إغراق السوق بالمنتجات المشابهة المستوردة بطرق قانونية وغير قانونية .

4. قدم التكنولوجيا والماكينات : الكثير من المصانع يتعامل تكنولوجياً وخطوط إنتاج عفا عليها الدهر وتجاوزتها التكنولوجيا وليس هنالك اهتمام بعمليتي الإحلال والإبدال .

5. الإدارة : الكثير من المنشآت الصناعية تعاني من سوء الإدارة ولازالت الإدارة فيها تعتمد على العلاقات السرية ، والكثير من الإدارات تفتقد إلى التخطيط السليم والإشراف العلمي على عمليات الإدارة .

6. التمويل : إن صيغ التمويل في الجهاز المصرفي لم تكن في كثير من الأحيان في صالح القطاع الصناعي سواء من ناحية سعر الفائدة أو فترة السماح .

7. الرسوم : وهي متعددة قانونية وغير قانونية ، والضرائب والجهات المتحصلة أصبحت تمثل هاجساً للقطاع الصناعي وتثقل كاهله من ناحية مادية ومن ناحية التعنت في طريقة التحصيل والجباية .

8. تعدد التشريعات والقوانين ذات الصيغة الضرائبية والجبائية وعدم وجود الدراسات المتعمقة في الواقع الصناعي من قبل تلك التشريعات والقوانين .

9. عدم التكامل والترابط بين السياسات الاقتصادية والنقدية والمالية والسياسات الصناعية .

إختار الدارس مجموعة من الشركات والمصانع لتمثل عينة الدراسة وكانت من أهم أسباب إختياره لتلك الشركات الآتي:

أ. جميع هذه المنشات مسجلة في هيئة المواصفات والمقاييس السودانية.

ب. جميع هذه المنشات حاصلة على شهادات الأيزو وهذا يدل بصورة كافية على أنها تطبق مفهوم وأبعاد الجودة .

ج. إدراك إدارت هذه الشركات بابعاد الجودة مما يمكنها من تطبيق مبادئ الجودة الشاملة .

د. تتميز هذه الشركات بكثرة منتجاتها الأمر الذي يجعل لها المقدرة على النتافس مع مثيلاتها من الشركات.

ه. كبر حجم هذه الشركات حيث تمثل النصيب الأكبر في قطاع الصناعات الغذائية لما تتمتع به من رؤوس أموال كبيرة.

حيث تم أختيار شركات للصناعية الأغذية والمشروبات بولاية الخرطوم لتمثل مجتمع الدراسة. ونستعرض منها في الأتي :

**1- شركة دال للصناعات الغذائية :**

منذ عام 2002م أصبحت شركة دال للصناعات الغذائية هي المعبئ والموزع الحصري في السودان لعلامات شركة كوكاكولا العالمية ( كوكاكولا، فانتا ، وسبرابت) ويتميز المصنع بأنه الأحدث والأكثر تطوراً على مستوى أفريقيا والشرق الأوسط وينتج أيضاً عصائر كابي وبيبو ومياه صافية المعدنية . وتغطي خدمات الشركة كافة مناطق السودان عن طريق شبكات توزيع متطورة

وتتبني مبدأ المسؤولية الاجتماعية في كافة خططها وبرامجها بإستصحاب حاجة المجتمعات المحلية في مختلف المجالات كالتعليم والصحة والبيئة والأنشطة الرياضية وتخصص الشركة نسبة مقدرة من فرص التوظيف لذوي الإحتياجات الخاصة . تعتمد دال للصناعات الغذائية تجهيزات الأنشطة صديقة للبيئة كإستخدام الطاقة الشمسية ومعالجة المخلفات.

**2- مطاحن سيقا للغلال :**

نجحت شركة سيقا الغذائية وخلال فترة قياسية في أن تتبوأ موقع الزيادة في مجال إنتاج وتوزيع المنتجات الغذائية وهي بلا شك وأحدة من أكثر المنشات نموأ وتطوراً على مستوى السودان منذ إنشائها عام 1996م. المنتج الرئيسي لسيقا هو دقيق القمح عالي الجودة ومشتقاتها من السامولينا والردة في عبوات مختلفة تناسب جميع شرائح المستهلكين وذلك بإستخدام أحدث تقنيات إنتاج الدقيق في العالم.

تطور الشركة بإستمرار إمكاناتها فيما يتعلق بعمليات الإمداد حيث تمتلك الشركة تجهيزات متطورة للتفريغ والتخزين في ميناء بورتسودان تصل طاقتها إلى مليون ونصف المليون طن سنوياً بالإضافة إلى الأسطول ضخم من الشاحنات وأكثر من مائه وخمسين عربة سكة حديد وشبكة توزيع ضخمة تغطي معظم أنحاء السودان بالإضافة إلى مستودعات في معظم المدن الرئيسية ومؤخراً ، نجحت سيقا في تحقيق طفرة نوعية بتحولها من مجرد مطاحن للغلال إلى مؤسسة غذائية متعددة المنتجات ومتنوعة العمليات وإعتمدت في هذه النقلة على منتجاتها الخاصة وعلاماتها التجارية المميزة بالإضافة إلى عقد شراكات مع بعض الشركات العالمية . تقوم سيقا بتعبئة اللبن المجفف ماركة (فورموست) و(كابو) كما تعبئ أيضاً السكر بالعلامة التجارية (صافي) . كما تنتج المكرونة والشعيرية والسكسكانية بأنواعها المختلفة بالعلامة التجارية المتميزة (نوبو ، وميلي . في عام 2008م أصبحت سيقا الغذائية هي الشريك السوداني الأكثر تأهيلاً وموثوقية لتوزيع المنتجات الغذائية التابعة لشركتي كرافت ويونيليفر العالميتين معزة وضعها الريادي محلياً وإقليمياً . إعتماداً على إنتشار جغرافي يغطي حوالى 90% من مساحة السودان عن طريق مراكز التوزيع ومخازن ومستودعات فقد أصبحت شركة سيقا الغذائية مؤهلة لتقديم خدمات تجارية في مجالات الإمداد والخدمات الصناعية التقنية تمثل وكالة الشحن التي أشأت حديثاً باكورة إستثماراتها في هذا الإتجاه.

حصلت سيقا الغذائية على شهادة الأيزو عام 2001م ومؤخراً حاز مصنع المكرونة الذي يتبع لها على شهادة سلامة المنتجات الغذائية بواسطتها كاول شركة سودانية تحصل على هذا الإعتماد . واستناداً على إلتزامها بمبدأ المسئولية الإجتماعية فقد أنشأت سيقا أول مركز متكامل في السودان لتطوير صناعة المخبوزات بالإضافة إلى وحدة التدريب وتجسيداً لمفهوم الإستثمار المسئول فقد تبنت سيقا مشروع المخبز الأخضر لتحويل المخابز التقليدية إلى مخابز صديقة للبيئة عن طريق إستخدام الغاز الطبيعى بديلاً عن الحطب وذلك للمساهمة في تقليل معدلات التصحر وإنبعاث الغازات .

إن نجاح سيقا يعتمد في الأساس على الإلتزام الصارم بالحفاظ على أعلى معـــايير الجـــودة فـــي منتجاتها وخدماتها بالإضافة إلى علاقاتها المتميزة مع جميع المتعاملين معها ... وهو الأمر الـــذي يعزز ثقتها في المضي قدماً على طريق الريادة .

**3- شركة النيل الأزرق للألبان المحدودة :**

هى الشركة الرائدة في مجال تصنيع وتسويق منتجات الألبان في السودان وتسوق الشركة منتجاتها باسم العلامة التجارية التجارية كابو .

تم تأسيس الشركة في عام 1997م ومن ذلك التاريخ مضت الشركة في تطوير قـــدراتها الإنتاجيـــة لتمد السوق السوداني بتشكيلة واسعة من منتجات الألبان . كالحليب طويـــل الأجـــل ، الزيـــادي ، الزبادي بنكهة الفواكة بالإضافة إلى المش والكريمة .

في مايو من العام 2000م حصلت شركة النيل الأزرق للألبان المحدودة علـــى شـــهادة الأيـــزو بإعتماد كأول شركة سودانية على الإطلاق تحقق مثل هذا الإنجاز وهي شركة الألبان الوحيدة فـــي السودان الحائزة على هذه الشهادة .

إن سياسة الحودة في الشركة تقوم على إنتاح مجموعة واسعة من منتجات الألبـــان وفقـــاً لأعلـــى المعايير التي تضمن سلامة المستهلك . وتمتلك الشركة أسطولاً حديثاً من الشاحنات المبردة وشـــبكة توزيع متطورة تضمن وصول منتحاتها إلى منافذ التجزئة نالصورة المثلـــى كمـــا تـــوفر الشـــركة ثلاجاتها الخاصة في منافذ البيع لضمان كفاءة التخزين والعرض لمستهلكي منتجاتها المختلفة فـــي سبتمبر من عام 2008م وكعادتها في التأسيس لمبدة الزيادة والإبتكار حصلت شركة النيـــل الإزرق للألبان على جائزة قطاع الأعمال العالمية لإنجازها أفضل حملة تواصل علـــى مســـتوى الشـــرق الأوسط وأفريقيا وأمتداداً لمسيرة الإنجاز فسيشهد العام 2010م إكتمال إنشـــاء المصـــنع الجديـــد للشركة في منطقة الخرطوم بحري والذي سيمثل طفرة حقيقية في مجـــال التصـــنيع الغـــذائي فـــي السودان مما يؤهل الشركة لتعزيز موقعها الريادي وتحقيق مزيد من النجاحات .

**4- شركة ويتا للغلال :**

تمثل مطاحن ويتا للدقيق جزءاً كبيراً من مجموعة تستورد القمح عالي الجودة من أكبر المنتجين العالميين ثم يخزن في محطاته الإستراتيجية في مدينة بورتسودان قبل أن ينقل إلى الخرطوم حيـــث يطحن داخل معدات ويتا المصممة على أحدث طراز ومطاحن ويتا هي واحدة من أحدث مطـــاحن الدقيق الأقايم وتتمتع بطاقة آلية 1750 طن في اليوم وتقوم هذه الشركة بتزويد المجتمع بدقيق القمح والذي يعد سلعة غذائية في السودان وتبذل كل الجهود لإستمرارية هذا التزويـــد وبالتـــالي تحقيـــق المساعده في تامين الأمن الغذائي على مستوى الأسره والمستوى القومي .

تقوم ويتا بإنتاج المنتجات الآتية:

أ.دقيق الخبز البلدى التقليدي .

ب.دقيق الخبز الفرنسي والدقيق المتعدد الإستخدامات.

ج. دقيق البسكويت والكيك والسامولينا الشعرية والخميرة .

لدى ويتا 75 مركز توزيع داخل السودان كما تتمتع بفرق الماملين المؤهلين ذو الخبـــرات العاليـــة في مجال الإشراف ، كما تتمتع بتقديم خدمات ما بعد البيع باعتبارها شركة رائدة في هذا المجـــال ، حصلت ويتا على شهادة الأيزو 2200 كدليل لجودة منتجاتها في عام 2005م.

**الجدول رقم (7/1/4)**

**آخر الإحصائية الحصر الصناعي للمنشآت الصاعية العاملة والمتوقفة في ولاية الخرطوم**

| الأنشطة الصناعية | عامل | المتوقف | إجمالي | نسبة المنشـــآت الصناعية العاملة | نسبة المنشـــآت الصـــــــناعية المتوقفة |
|---|---|---|---|---|---|
| الغزل والنسيج والملابس الجاهزة | 46 | 17 | 63 | 73.02 | 26.98 |
| الكيماويات | 608 | 161 | 769 | 79.06 | 20.94 |
| الماكينـــات والمعـــدات الكهربائيـــة والإلكترونية والتجميع وقطاع الخيار | 259 | 67 | 326 | 79.45 | 20.55 |
| المدابغ والمنتجات الجلدية | 47 | 11 | 58 | 81.03 | 18.97 |
| المنتجات الخشبية | 123 | 44 | 167 | 73.65 | 26.35 |
| المنتجات المعدنية | 243 | 61 | 304 | 79.93 | 20.07 |
| المنتجات الورقية الطباعة النشر | 119 | 55 | 174 | 68.39 | 31.61 |
| غذائيات | 637 | 258 | 895 | 71.17 | 28.83 |
| مواد البناء والتشيد | 209 | 74 | 283 | 73.85 | 26.15 |
| صناعات المختلفة | 61 | 10 | 71 | 85.92 | 14.08 |
| الإجمالي | 2352 | 758 | 3110 | 75.63 | 24.37 |
| نسبة الإجمالية | %75.63 | %24.37 | %100 | | |

المصدر : ولاية الخرطوم – وزارة الصناعة والإستثمار – إدارة تقنية المعلومات ، 2017م .

من الجدول رقم (7/1/4) توضح آخر الإحصائية أن 2352 من جملة المصانع تعمل وأن 758 هي المصانع المتوقفة بينما نجد أن نسبة المصانع الصناعية العاملة 75.63% متوقف تماماً عن الإنتاج. وتبلغ نسبة المصانع24.37% . وهذا ما يؤكد أن هناك ضعفا في الإقبال على الإستثمار في المجال الصناعي بناءاً على نتائج بيانات الجدول أعلاه مما يتوجب على وزارة الصناعة معالجة الأمر مع الجهات ذات الاختصاص .

## المبحث الثاني

## إجراءات الدراسة الميدانية

**أولاً: تحليل البيانات:**

يتناول الدارس في هذا المبحث وصفاً للطريقة والإجراءات التي إتبعها في الدراسة الميدانية، يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أداتها، والإجراءات التي إتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، والطريقة التي إتبعت لتطبيقها، والمعالجات الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات وإستخراج النتائج، كما يشمل المبحث تحديداً ووصفاً لمنهج الدراسة.

**1- مجتمع الدراسة :**

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الدارس أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة. يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من المدراء ورؤوسا قسم الحسابات ومحاسبي التكاليف والمحاسبين والمراجعين الداخليين في الشركات الصناعية الأغذية العاملة بولاية الخرطوم .

**2-عينة الدراسة:**

تم إختيار (300) فرد بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة ليمثلوا العينة. ويوضح الجدول (1/2/4) التالي عدد الإستمارات الموزعة والمستلمة وغير المستلمة .

**جدول رقم (1/2/4)**

**بيانات أفراد عينة الدراسة**

| مفردات | العدد | النسبة |
|---|---|---|
| الإستبانات الموزعة | 300 | %100 |
| الإستبانات المستلمة صالحة للتحليل | 280 | %93 |
| الإستبانات الغير مستلمة | 10 | %3.5 |
| الإستبانات الغير صالحة للتحليل | 10 | %3.5 |

المصدر: إعداد الدارس بالاعتماد على بيانات الإستبانة، 2019م

يتضح للدارس من الجدول رقم (1/2/4) إن جملة الذين إستجابوا للإجابة عن أسئلة الإستبانة (280) بنسبة 93% ، حيث نتج إن الإستجابة مرتفعة جداً ويمكن أن تؤدي إلى نتائج جيدة .

**3. أداة الدراسة:**

إعتمد الدارس على الإستبانة كأداة رئيسية لجمع المعلومات عن عينة الدراسة ، حيث أرفق الدارس مع الإستبانة خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الإستبانة، وإحتوت الإستبانة على قسمين رئيسين:

القسم الأول: تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هـذا الجـزء علـى (العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، التخصـص العلمـي، المؤهـل المهنـي، المركـز الوظيفي، سنوات الخبرة.)

القسم الثاني: يحتوى هذا القسم على ست فرضيات حيث إشتملت الفرضية الأولى علـى (13 ) عبارات ، والفرضية الثاني على (10) عبارات ، والفرضـية الثالثـة علـى (11) عبـارات، والفرضية الرابعة على (10) عبارات، الفرضية الخامسة على (8) عبارات ، الفرضية السادسة على (7) عبارات طلب من أفراد عية الدراسة أن يحددوا استجاباتهم عن ما تصفه كـل عبـارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج يتكون من خمس مستويات كالاتي :

**الجدول رقم (2/2/4)**

**رأي المبحوثين حول الإجابة المناسبة**

| 5 نقاط | 4 نقاط | 3 نقاط | 2 نقطة | 1 نقطة |
|---|---|---|---|---|
| موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |

المصدر: د . نافذ محمد بركات ، **التحليل الإحصائي بإستخدام برنامج SPSS** ، ( غزة: الجامعة الإسلامية ، قسـم الإقتصاد والإحصاء التطبيقي ، 2007 م) ، ص 15.

يطلب من المبحوثين عند تقييمهم كل عنصر أن يختار الدرجة المناسبة من المقياس حسـب مـا يراه مناسباً (موافق بشدة ، موافق ، محايد ، غير موافق ، غير موافق بشدة).

**ثبات وصدق أداة الدراسة :**

**أ. الثبات والصدق الظاهري :**

للتأكد من الصدق الظاهري للإستبانة الدراسة وصلاحية عباراته من حيث الصياغة والوضـوح قام الدارس بعرض الإستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجالات قريبة لمجال الدراسة الحالية . وبعد إستعاب الإستبانات من المحكمين تـم إجـراء التعـديلات التـي إقترحت عليها .

**ب. الثبات والصدق الإحصائي :**

يقصد بثبات الإختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما إستخدم أكثر من مرة واحدة تحـت ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق إختبار ما علـى مجموعـة مـن الأفـراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الإختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصـول على الدرجات نفسها يكون الإختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الإختبار.

أما الصدق أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خـــلال إجابـــاتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجـــذر التربيعـــي لمعامـــل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح. وقياس الصدق هـــو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له.

قام الباحث بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً بإستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

الصدق = √الثبات

لحساب الصدق الاستبيان كما في أعلاه قام الدارس بأخذ عينة إستطلاعية بحجم (60) فرداً مـــن مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الإستبيان من العينة الإستطلاعية بموجـــب طريقـــة التجزئـــة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

**جدول رقم (3/2/4)**

**الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الإستبيان**

| الفرضية | معامل الارتباط | معامل الثبات | معامل الصدق الذاتي |
|---|---|---|---|
| الأولى | 0.78 | 0.88 | 0.93 |
| الثانية | 0.84 | 0.91 | 0.95 |
| الثالثة | 0.65 | 0.79 | 0.89 |
| الرابعة | 0.60 | 0.75 | 0.87 |
| الخامسة | 0.81 | 0.89 | 0.94 |
| السادسة | 0.77 | 0.87 | 0.93 |
| الاستبيان كاملاً | 0.82 | 0.90 | 0.95 |

المصدر: إعداد الدارس من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح من نتائج الجدول رقم (3/2/4) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينـــة الإستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة، وعلى الإستبيان كـــاملاً كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) مما يدل على أن إستبيان الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليـــل الإحصـــائي سليماً ومقبولاً.

**رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة**

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

1. الأشكال البيانية.

2. التوزيع التكراري للإجابات.
3. النسب المئوية.
4. معامل ارتباط بيرسون.
5. معادلة سبيرمان–براون لحساب معامل الثبات.
6. الوسيط.
7. إختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات.

**تنظيف البيانات**

1. **البيانات المفقودة:** إن فقدان العديد من البيانات أي تركها دون إجابة من قبل المبحوث تولد العديد من المشكلات أي أنها تمثل في بعض الأحيان تحيز المستجيب تجاه السؤال المحدد أو نسيان المستجيب للسؤال والقاعدة العامة في التعامل مع البيانات المفقودة هي أن لا تزيد عن 10% من حجم الأسئلة فإذا ذادت يجب التخلص من الإستبانة نهائياً بإعتباره غير صالح للتحليل وعليه يتم إستخدام طريقة المتوسط للتعامل معها إذا قلت عن الحد المقبول يتم حذفها.

**2. الإجابات المتماثلة:** إن إعطاء المستجيب إجابة واحدة لكل فقرات الاستبانة قد يعني ذلك عدم إهتمام المستجيب لتلك الأسئلة وخاصة إذا كانت هنالك أسئلة عكسية في الإستبانة إذ يستحيل إعطاءها نفس الإجابة لذلك يجب أن يكون هنالك تشتت في إجابة المستجيبين، فإذا كان هنالك إنحراف معياري عالي يعني أن هنالك تشتت في الإجابات والعكس صحيح وعليه أن أي إستبانة يقل الانحراف معياري عن 5. يجب حذفها .

3. **البيانات الشاذة:** من المهم جداً فحص البيانات الشاذة التي يمكن أن تؤثر على نتائج التحليل وخاصة إذا كان حجم العينة المستخدمة في الدراسة كبيرة حيث تم إجراء الإختبارات الإحصائية اللازمة ووجدت بعض البيانات الشاذة وتمت معالجتها.

**ثانياً: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدرسة :**

تم تحليل البيانات الشخصية بصورة جماعية لعينة الدراسة بغرض معرفة أعمارهم ، ومؤهلاتهم، وتخصصاتهم العلمية ، والوظائف التي يشغلونها، وخبراتهم العملية والجداول التالية توضح ذلك .

**1- العمر:**

بغرض معرفة الفئات للمستقصي منهم تم أعطاهم عدد من الإجابات وقد جاءت إجابتهم كما موضح في الجدول (4/2/4) أدناه .

**جدول رقم (4/2/4)**

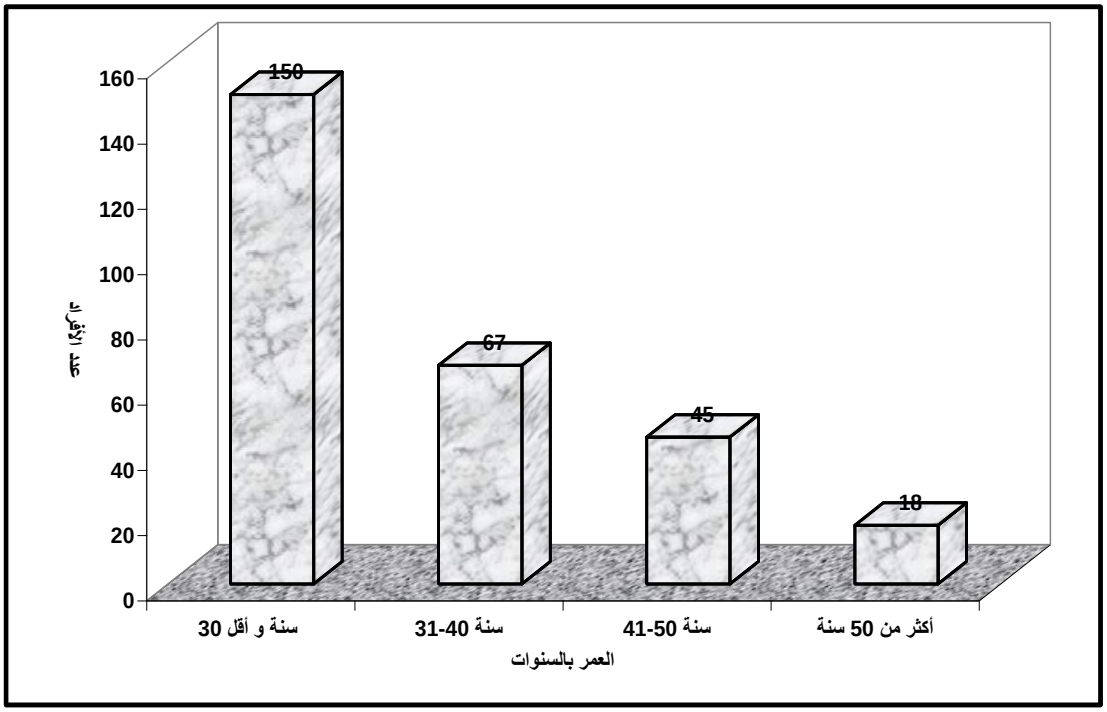
**التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير العمر العمر**

| العمر بالسنوات | العدد | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| 30 سنة و أقل | 150 | %53.6 |
| 31–40 سنة | 67 | %23.9 |
| 41–50 سنة | 45 | %16.1 |
| أكثر من 50 سنة | 18 | %6.4 |
| المجموع | 280 | %100 |

المصدر: إعداد الدارس من الدراسة الميدانية، 2019م.

**شكل رقم (1/2/4)**

**رسم بياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر**




المصدر: إعداد الدارس من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يبين الجدول رقم (4/2/4) والشكل رقم (1/2/4) أن غالبية أفراد عينة الدراسة أعمارهم ما (30 سنة وأقل) سنة، فقد بلغ عدد هؤلاء الأفراد (150) فرداً وبنسبة (53.6%) من العينة الكلية، وبلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم ما بين (31–40) سنة (67) فرداً وبنسبة (23.9%)، كما بلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم ما بين (41–50) سنة (45) فرداً وبنسبة (16.1%)، كما تضمنت العينة على (18) فرداً وبنسبة (6.4%) أعمارهم (أكثر من 50 سنة).

**2- المؤهل العلمي:**

يوضح الجدول رقم (5/2/4) والشكل رقم (2/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي.

**جدول رقم (5/2/4)**

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

| المؤهل العلمي | العدد | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| دبلوم وسيط | 15 | %5.4 |
| بكلاريوس | 201 | **%71.7** |
| دبلوم عالي | 10 | %3.6 |
| ماجستير | 37 | %13.2 |
| دكتواره | 7 | %2.5 |
| أخرى | 10 | % 3.6 |
| المجموع | 280 | %100 |

المصدر: إعداد الدارس من الدراسة الميدانية، 2019م

**شكل رقم (2/2/4)**

**رسم بياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي**




المصدر:إعداد الدارس من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول رقم (5/2/4) والشكل رقم (2/2/5)، أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من حملة الشهادة الجامعية (البكلاريوس)، حيث بلغ عددهم (201) فرداً ويمثلون ما نسبته (71.7%) من العينة الكلية، وتضمنت العينة على (15) فرداً وبنسبة (5.4%) من حملة شهادة الدبلوم الوسيط، و (10) أفراد وبنسبة (3.6%) من حملة شهادة الدبلوم العالي، و (37) فرداً وبنسبة (13.2%) من حملة شهادة الماجستير، و (7) أفراد وبنسبة(2.5% ) من حملة شهادة الدكتوراة. كما تضمنت العينة على (10) أفراد وبنسبة (3.6%) لهم مؤهلات أخرى.

**3-التخصص العلمي :**

يوضح الجدول رقم (6/2/4) والشكل رقم (3/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي.

**جدول رقم (6/2/4)**

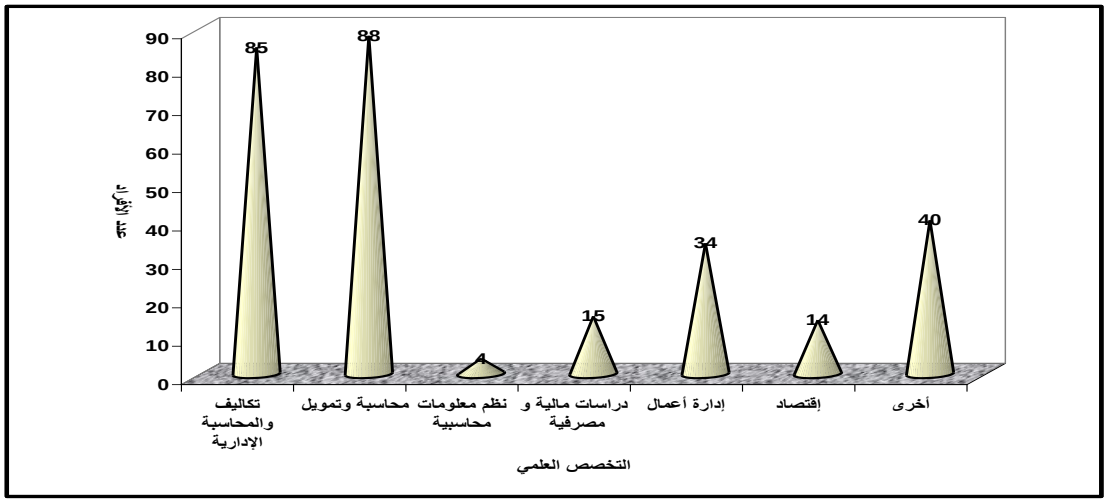
**التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي**

| التخصص العلمي | العدد | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| تكاليف والمحاسبة الإدارية | 85 | %30.3 |
| محاسبة وتمويل | 88 | %31.4 |
| نظم معلومات محاسبية | 4 | %1.5 |
| دراسات مالية و مصرفية | 15 | %5.4 |
| إدارة أعمال | 34 | %12.1 |
| إقتصاد | 14 | %5.0 |
| أخرى | 40 | %14.3 |
| المجموع | 280 | %100 |

المصدر: إعداد الدارس من الدراسة الميدانية، 2019م

**شكل رقم (3/2/4)**

**رسم بياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي**




المصدر: إعداد الدارس من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م.

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (6/2/4) والشكل رقم (3/2/4) أن التخصص العلمي لغالبية أفراد عينة الدراسة هو المحاسبة والتمويل، حيث بلغ عددهم في عينة الدراسة (88) فرداً وبنسبة (31.4%)، وبلغ عدد الأفراد المتخصصين تكاليف والمحاسبة الإدارية في العينة (85) فرداً وبنسبة (30.3%)،وعدد الأفراد المتخصصين نظم معلومات المحاسبية في العينة (4) فرداً وبنسبة (1.5%)، وعدد الأفراد المتخصصين دراسات مالية ومصرفية في العينة (15) فرداً وبنسبة

(5.4%)، وعدد الأفراد المتخصصين إدارة أعمال في العينة (34) فرداً وبنسبة (12.1%)، وعـــدد الأفراد المتخصصين إقتصاد في العينة (14) فرداً وبنسبة (5.0%).تضـــمنت العينـــة علـــى (40) بنسبة (14.3%) لهم لهم تخصصات أخرى غير المذكورة اعلاه.

**4- المؤهل المهني:**

يوضح الجدول رقم جدول رقم (7/2/4) والشكل رقم جدول رقم (4/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني.

**جدول رقم (7/2/4)**

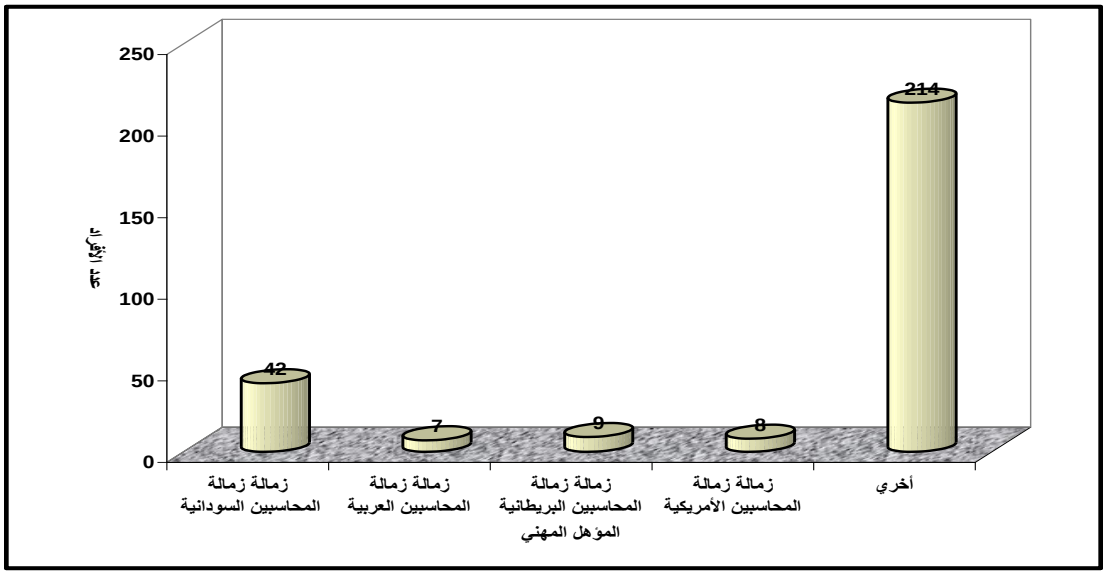
**التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني**

| المؤهل المهني | العدد | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| زمالة زمالة المحاسبين السودانية | 42 | %15.0 |
| زمالة زمالة المحاسبين العربية | 7 | %2.5 |
| زمالة زمالة المحاسبين البريطانية | 9 | %3.2 |
| زمالة زمالة المحاسبين الأمريكية | 8 | %2.9 |
| أخرى | 214 | %76.4 |
| المجموع | 280 | %100 |

المصدر: إعداد الدارس من الدراسة الميدانية، 2019م

**شكل رقم (4/2/4)**

**رسم بياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني**




المصدر: إعداد الدارس من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول رقم (7/2/4) والشكل رقم (4/2/4) أن غالبية أفراد عينة الدراسة مؤهلهم المهني لاتوجد لديهم مؤهلات مهنية حيث بلغ عدد هؤلاء(214) فرداً بنسبة (76.4%)، (42) فرداً وبنســـبة (15.0%) لهم مؤهل مهني (زمالة المحاسبين السودانية)، و (7) أفراد وبنسبة (2.5%) لهم مؤهـــل

مهني (زمالة المحاسبين العربية)، و (9) أفراد وبنسبة (3.2%) لهم مؤهل مهني (زمالة المحاسبين البريطانية). وتضمنت العينة (8) أفراد وبنسبة (2.9%) لهم مؤهل مهني (زمالة المحاسبين الأمريكية).

**5- المركز الوظيفي :**

يوضح الجدول رقم (8/2/4) والشكل رقم (5/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي.

**جدول رقم (8/2/4)**

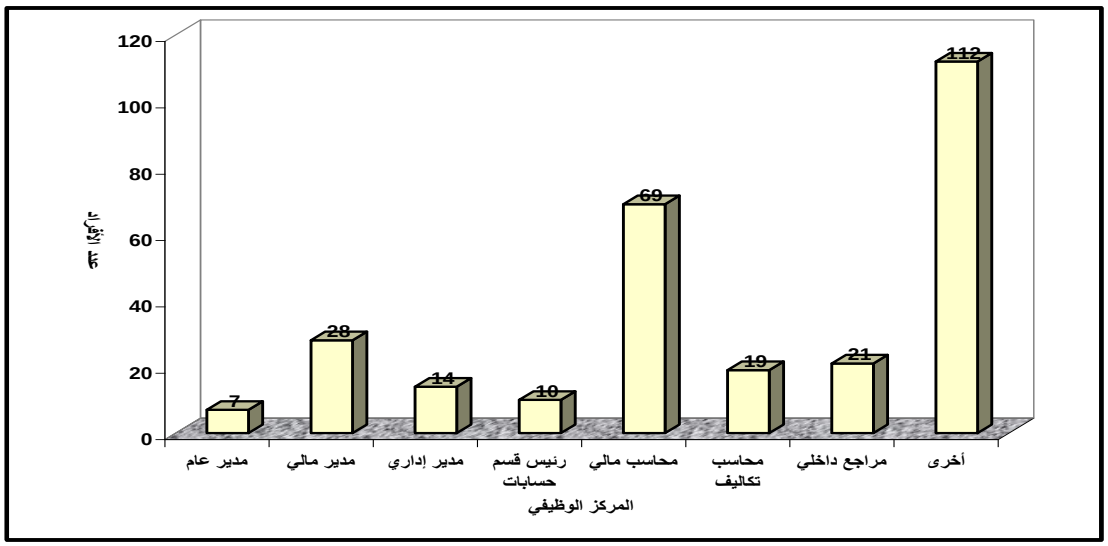
**التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي**

| المركز الوظيفي | العدد | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| مدير عام | 7 | %2.5 |
| مدير مالي | 28 | %10.0 |
| مدير إداري | 14 | %5.0 |
| رئيس قسم حسابات | 10 | %3.6 |
| محاسب مالي | 69 | %24.6 |
| محاسب تكاليف | 19 | %6.8 |
| مراجع داخلي | 21 | %7.5 |
| أخرى | 112 | % 40.0 |
| المجموع | 280 | %100 |

المصدر: إعداد الدارس من الدراسة الميدانية، 2019م

**شكل رقم (5/2/4)**

**رسم بياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي**




المصدر: إعداد الدارس من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يظهر الجدول رقم (8/2/4) والشكل رقم (5/2/4) أن غالبية أفراد عينة الدراسة لهم مركزهم وظيفية أخرى إذ بلغ عددهم (112) فرداً وبنسبة (40.0%)، و (7) أفراد وبنسبة (6.3%) مركزهم الوظيفي مدير عام، و (28) فرداً وبنسبة (10.0%) مركزهم الوظيفي مدير مالي، و(14) فرداً وبنسبة (5.0%) مركزهم الوظيفي مدير إداري،(10) أفراد وبنسبة (3.6%) مركزهم الوظيفي رئيس قسم حسابات، (69) فرداً وبنسبة (24.6%) مركزهم الوظيفي محاسب مالي،(19) فرداً وبنسبة (6.8%) مركزهم الوظيفي محاسب تكاليف، (21) فرداً وبنسبة (7.5%) مركزهم الوظيفي مراجع داخلي .

**6- سنوات الخبرة:**

يوضح الجدول رقم (9/2/4) والشكل رقم (6/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة.

**جدول رقم (9/2/4)**

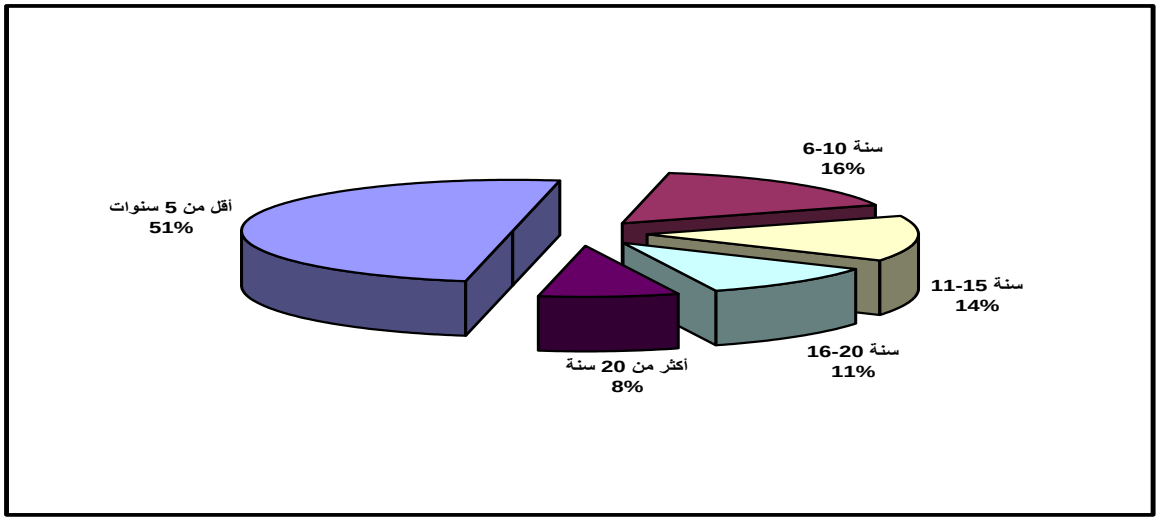
**التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة**

| سنوات الخبرة | العدد | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| أقل من 5 سنوات | 140 | %50.0 |
| 6-10 سنة | 46 | %16.4 |
| 11-15 سنة | 40 | %14.3 |
| 16-20 سنة | 31 | %11.1 |
| أكثر من 20 سنة | 23 | %8.2 |
| المجموع | 280 | %100 |

المصدر: إعداد الدارس من الدراسة الميدانية، 2019م

**شكل رقم (6/2/4)**

**رسم بياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة**




المصدر: إعداد الدارس من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول رقم (9/2/4) والشكل رقم (6/2/4) أن هناك (140) فرداً وبنسبة (50.0%) لهم خبرة ما (أقل من 5 سنوات)، وهناك (46) فرداً وبنسبة (16.4%) لهم خبرة ما بين (6-10 سنوات)، وهناك (40) فرداً وبنسبة (14.3%) لهم خبرة ما بين (11-15 سنة)، هناك (31) فرداً وبنسبة (11.1%) لهم خبرة ما بين (16-20 سنة).تضمنت العينة على (23) فرداً وبنسبة (8.2%) لهم خبرة (أكثر من 20 سنة).

**تحليل البيانات الأساسية**

يشتمل هذا المبحث على تحليل البيانات الأساسية للدراسة للتمكن من مناقشة فروض الدراسة وذلك وفقاً للخطوات التالية:

**أولاً: الأساليب الاحصائية**

**1**/التوزيع التكراري لإجابات العينة المبحوثة على عبارات الدراسة

ذلك من خلال تلخيص البيانات في جداول توضح قيم كل متغير لتوضيح أهم المميزات الأساسية للعينة في شكل أرقام ونسب مئوية لعبارات الدراسة .

2/ الوسط والانحراف المعياري لعبارات الفرضية:

ذلك من خلال تقدير المتوسط والانحراف المعياري للفرضيات الدراسة لمعرفة اتجاه عينة الدراسة وترتيب العبارات حسب أهميتها النسبية.

**ثانياً: تحليل عبارات الفرضيات**

**تحليل بيانات الفرضية الأولى:**

**هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وخفض التكلفة.**

فيما يلي التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس رأى أفراد العينة حول تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وخفض التكلفة وذلك من خلال:

**أولاً: التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس (الفرضية الأولي)**

**جدول رقم (10/2/4)**

**التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن الفرضية الأولى**

| العبارة | أوافق بشدة | | أوافق | | محايد | | لا أوافق | | لا اوافق بشدة | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | عدد | نسبة | عدد | نسبة | عدد | نسبة | عدد | نسبة | عدد | نسبة |
| 1- يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على خفض التكلفة في مرحلة التخطيط وتنفيذ ماخطط له. | 121 | 43.2 | 137 | 48.9 | 16 | 5.7 | 3 | 1.1 | 3 | 1.1 |
| 2-يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على خفض التكلفة في مرحلة بحوث وتطوير المنتج. | 89 | 31.8 | 137 | 48.9 | 34 | 12.1 | 17 | 6.1 | 3 | 1.1 |

| | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 3-يقدم أسلوب التكلفة المستهدفة منتجات ذات سعرمناسب عن سعر مناسب عن طريق التخطيط الهندسي للمنتج. | 105 | 37.5 | 111 | 39.6 | 45 | 16.1 | 18 | 6.4 | 1 | 0.4 |
| 4-أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على العميل وعلى إشباع رغباته بتقديم منتجات متقدمة وذات جودة. | 82 | 29.3 | 103 | 36.8 | 61 | 21.8 | 27 | 9.6 | 7 | 2.5 |
| 5-يساعد أسلوب التكلفة على تحديد المنتج المراد إنتاجه أو تطويره . | 106 | 37.8 | 123 | 43.9 | 33 | 11.8 | 10 | 3.6 | 8 | 2.9 |
| 6- يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بالتركيز على العناصر التي تحتمل التخفيض الأكبر للتكاليف. | 115 | 41.1 | 113 | 40.4 | 36 | 12.8 | 11 | 3.9 | 5 | 1.8 |
| 7- يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة على العلاقة الوثيقة والتعاون مع الموردين من أجل تخفيض التكاليف. | 88 | 31.4 | 114 | 40.7 | 49 | 17.5 | 22 | 7.9 | 7 | 2.5 |
| 8- يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بفحص كافة مراحل المشروع لإكتشاف مناطق الإرتفاع في التكاليف . | 105 | 37.5 | 119 | 42.5 | 39 | 13.9 | 13 | 4.6 | 4 | 1.5 |
| 9- أسلوب التكلفة المستهدفة يحدد سعر البيع المنتج بناءاً على دراسة السوق قبل مراحل الإنتاج. | 117 | 41.8 | 102 | 36.4 | 39 | 13.9 | 18 | 6.4 | 4 | 1.5 |
| 10- يهتم أسلوب التكلفة المستهدفة بدراسة تقلبات أسعار المواد الأولية اللازمة في العملية الإنتاجية . | 91 | 32.5 | 126 | 45.0 | 33 | 11.8 | 19 | 6.8 | 11 | 3.9 |
| 11- يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج وتحفيز الموردين على الإبتكار. | 88 | 31.4 | 127 | 45.4 | 43 | 15.4 | 17 | 6.1 | 5 | 1.8 |
| 12. يأخذ أسلوب التكلفة المستهدفة في الإعتبار كفاية هامش الربح لمقابلة تكاليف دورة حياة المنتج. | 87 | 31.1 | 123 | 43.9 | 47 | 16.8 | 17 | 6.1 | 6 | 2.1 |
| 13- يهتم أسلوب التكلفة المستهدفة بالأنشطة الضرورية لتضيف قيمة بالتركيز على المنتج وخفض. | 98 | 35.0 | 113 | 40.3 | 43 | 15.4 | 18 | 6.4 | 8 | 2.9 |
| مجموع العبارات | 1292 | 46.14 | 1548 | 55.27 | 518 | 1.85 | 210 | 7.5 | 72 | 2 |

المصدر: إعداد الدارس من نتائج الإستبيان2019م .

يتضح من الجدول رقم (10/2/4) مايلي :

1.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على خفض التكلفة في مرحلة التخطيط وتنفيذ ماخطط له.) حيث بلغت نسبتهم (92.1) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (2.2) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (5.7) %.

2.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على خفض التكلفة في مرحلة بحوث وتطوير المنتج. ) حيث بلغت نسبتهم (80.7) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (7.2) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (12.1) %.

3. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يقدم أسلوب التكلفة المستهدفة منتجات ذات سعرمناسب عن سعر مناسب عن طريق التخطيط الهندسي للمنتج) حيث بلغت نسبتهم (77.1) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (6.8) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (16.1) %.

4.أن عدد أفراد العينة الذين يوافقون على أن (أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على العميل وعلى إشباع رغباته بتقديم منتجات متقدمة وذات جودة) حيث بلغت نسبتهم (66.1) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (12.1) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (21.8) %.

5.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يساعد أسلوب التكلفة على تحديد المنتج المراد إنتاجه أو تطويره). حيث بلغت نسبتهم (81.7) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (6.5) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (11.8) %.

6.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بالتركيز على العناصر التي تحتمل التخفيض الأكبر للتكاليف. ) حيث بلغت نسبتهم (81.1) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (5.7) . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (12.8) %.

7. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة على العلاقة الوثيقة والتعاون مع الموردين من أجل تخفيض التكاليف) حيث بلغت نسبتهم (72.1) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (10.4) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (17.5) %.

8. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بفحص كافة مراحل المشروع لإكتشاف مناطق الإرتفاع في التكاليف )ـحيث بلغت نسبتهم (80) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (6.1) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (13.9) %.

9. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (أسلوب التكلفة المستهدفة يحدد سعر البيع المنتج بناءاً على دراسة السوق قبل مراحل الإنتاج) حيث بلغت نسبتهم (78.2) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (7.9) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (13.9) %.

10. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يهتم أسلوب التكلفة المستهدفة بدراسة تقلبات أسعار المواد الأولية اللازمة في العملية الإنتاجية) حيث بلغت نسبتهم (77.5) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (10.7) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (11.8) %.

11. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يساعد أسلوب التكلفة االلمستهدفة على مستوى مكونات المنتج وتحفيز الموردين على الإبتكار) حيث بلغت نسبتهم (76.8) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (7.9) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (15.4) %.

12. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يأخذ أسلوب التكلفة االلمستهدفة في الإعتبار كفاية هامش الربح لمقابلة تكاليف دورة حياة المنتج.) حيث بلغت نسبتهم (75) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (8.2) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (16.8) %.

13. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يهتم أسلوب التكلفة المستهدفة بالأنشطة الضرورية لتضيف قيمة بالتركيز على المنتج وخفض التكلفة) حيث بلغت نسبتهم (75.3) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (9.3) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (15.4) %.

يلاحظ أن غالبية أفراد العينة يوافقون على جميع العبارات التي تقيس **(هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وخفض التكلفة)** حيث بلغت نسبتهم (101.4) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (9.5) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (1.85) %.

**التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس (الفرضية الثانية)**

**تحليل بيانات الفرضية الثانية:**

**هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكلفة .**

فيما يلي التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس رأى أفراد العينة حول تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة التكلفة وذلك من خلال:

## جدول رقم (11/2/4)

## التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن الفرضية الثانية

| العبارة | أوافق بشدة | | أوافق | | محايد | | لا أوافق | | لا أوافق بشدة | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | عدد | نسبة | عدد | نسبة | عدد | نسبة | عدد | نسبة | عدد | نسبة |
| 1- أسلوب التكلفة المستهدفة يضع أسلوب الرقابة المناسبة الذي يمكن من تنفيذ ماخطط له. | 117 | 41.7 | 127 | 45.4 | 30 | 10.7 | 4 | 1.5 | 2 | 0.7 |
| 2-يحدد أسلوب التكلفة المستهدفة عناصر التكلفة بدقة ويجعل عملية الرقابة أكثر سهولة. | 93 | 33.2 | 130 | 46.4 | 39 | 13.9 | 14 | 5.0 | 4 | 15 |
| 3-إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى فعالية في بيئة التي تتصف بحد المنافسة | 87 | 31.0 | 126 | 45.0 | 43 | 15.4 | 19 | 6.8 | 5 | 1.8 |
| 4-إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى سهولة تتبع تدفق التكاليف وربطها بأغراض التكلفة. | 81 | 28.9 | 143 | 51.1 | 42 | 15.0 | 11 | 3.9 | 3 | 1.1 |
| 5- أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على الرقابة على مرحلة التصميم مما يساهم في زيادة كفاءة إستخدام الموارد . | 78 | 27.9 | 140 | 50.0 | 48 | 17.1 | 12 | 4.3 | 2 | 0.7 |
| 6-التحديد المقدم لتكلفة المنتج ساهمة في وضع معايير يقاس الأداء الفعلي. | 80 | 28.5 | 141 | 50.4 | 45 | 16.1 | 9 | 3.2 | 5 | 1.8 |
| 7-إستخدام معومات التكلفة المتوقعة خلال مراخل تصميم العمليات والرقابة يساعد في مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط. | 89 | 31.7 | 127 | 45.4 | 44 | 15.7 | 19 | 6.8 | 1 | 0.4 |

| | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 8- تزداد فعالية الرقابة على التكلفة في المنتجات التي تكون دورة حياتها قصيرة عنها في المنتجات ذات دورة حياة طويلة. | 75 | 26.8 | 120 | 42.9 | 58 | 20.7 | 21 | 7.5 | 6 | 2.1 |
| 9-التصميم الجيد لأسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف يخفض من إحتمال فشل المنتج. | 99 | 35.4 | 120 | 42.8 | 42 | 15.0 | 16 | 5.7 | 3 | 1.1 |
| 10- تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يقلل من الرقابة المحاسبية وبالتالي خفض التكلفة. | 85 | 30.4 | 117 | 41.8 | 49 | 17.5 | 20 | 7.1 | 9 | 3.2 |
| مجموع العبارات | 884 | 31.48 | 1291 | 46.12 | 440 | 15.61 | 145 | 5.18 | 40 | 2.79 |

المصدر:اعداد الباحث من نتايج الإستبيان 2019م.

يتضح من الجدول رقم (11/3/4) مايلي :

1.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على ان (أسلوب التكلفة المستهدفة يضع أسلوب الرقابة المناسبة الذي يمكن من تنفيذ ماخطط له) حيث بلغت نسبتهم الموافقون على هذه العبارة (87.1) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (2.2) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (10.7) %.

2.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على **أن** (يحدد أسلوب التكلفة المستهدفة عناصر التكلفة بدقة ويجعل عملية الرقابة أكثر سهولة ا) حيث بلغت نسبتهم (79.6) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (20) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (13.9) %.

3. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن(إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى فعالية في بيئة التي تتصف بحد المنافسة) حيث بلغت نسبتهم (76) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (8.6) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (15.4)%.

4.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى سهولة تتبع تدفق التكاليف وربطها بأغراض التكلفة.) حيث بلغت نسبتهم (80) % بينما بلغت نسبة

غير الموافقون على ذلك (5) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (15.0) %.

5.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على الرقابة على مرحلة التصميم ممايساهم في زيادة كفاءة إستخدام الموارد) حيث بلغت نسبتهم (77.9) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (5) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (17.1) %.

6.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (التحديد المقدم لتكلفة المنتج ساهمة في وضع معايير يقاس الأداء الفعلي) حيث بلغت نسبتهم (79) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (5)%. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (16.1) %.

7. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (ستخدام معومات التكلفة المتوقعة خلال مراحل تصميم العمليات والرقابة يساعد في مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط) حيث بلغت نسبتهم (78) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (7.2) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (15.7) %.

8. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (تزداد فعالية الرقابة على التكلفة في المنتجات التي تكون دورة حياتها قصيرة عنها في المنتجات ذات دورة حياة طويلة) حيث بلغت نسبتهم (69.7)% بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (9.6) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20.7) %.

9. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (التصميم الجيد لأسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف يخفض من إحتمال فشل المنتج) حيث بلغت نسبتهم (78.2) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (6.8) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (15.0) %.

10. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يقلل من الرقابة المحاسبية وبالتالي خفض التكلفة) حيث بلغت نسبتهم (72.2) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (10.3) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (17.5) %.

يلاحظ أن غالبية أفراد العينة يوافقون على جميع العبارات التي تقيس (**هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة الرقابة على التكلفة**) حيث بلغت نسبتهم (77.6) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (7.9) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (15.6) %.

**التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس (الفرضية الثالثة)**

**(يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز وخفض التكلفة )**

**جدول رقم (12/2/4)**

**التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن الفرضية الثالثة**

| العبارة | أوافق بشدة | | أوافق | | محايد | | لا أوافق | | لا اوافق بشدة | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | عدد | نسبة | عدد | نسبة | عدد | نسبة | عدد | نسبة | عدد | نسبة |
| 1-تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على قياس الأداء عن طريق ربط الإنتاج والتكاليف بالإنجاز. | 121 | 43.2 | 116 | 41.4 | 33 | 11.8 | 9 | 3.2 | 1 | 0.4 |
| 2- تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على ربط تكلفة المنتجات بدرجة إستخدام الموارد بواسطة المنتجات المختلفة. | 85 | 30.4 | 120 | 42.8 | 49 | 17.5 | 21 | 7.5 | 5 | 1.8 |
| 3-يهتم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز بالتركيز على زيادة الإنتاج وتخفيض المخزون. | 87 | 31.1 | 111 | 39.6 | 51 | 18.2 | 27 | 9.6 | 4 | 1.5 |
| 4- تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على تخفيض مستويات المخزون وأنواعه إلى أدنى حد ممكن. | 73 | 31.1 | 115 | 41.1 | 58 | 20.7 | 27 | 9.6 | 7 | 2.5 |
| 5- تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على تخفيض النفقات التشغيلية من دون تأثير على الإنجاز أو المخزون. | 69 | 24.9 | 129 | 46.1 | 55 | 19.6 | 21 | 7.5 | 6 | 2.2 |
| 6- تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يعمل على تتبع المشاكل الإنتاجية والإختناقات التي تحدث أثناء العملية الإنتاجية. | 84 | 30.0 | 130 | 46.4 | 34 | 12.1 | 28 | 10.0 | 4 | 1.5 |
| 7- تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يوفر المعلومات اللازمة لتحسين وتطوير الأداء التشغيلي. | 88 | 31.4 | 130 | 46.5 | 46 | 16.4 | 13 | 4.6 | 3 | 1.1 |

| | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 8-أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يحدد نقاط الإختناق والطاقات غير المستغلة ويعمل على إستغلالها. | 94 | 33.5 | 120 | 42.9 | 44 | 15.7 | 18 | 6.4 | 4 | 1.5 |
| 9-أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يعمل على تخفيض وقت الإنجاز وبالتالي تقلل التكلفة وزيادة الربحية. | 92 | 32.8 | 112 | 40.0 | 54 | 19.3 | 15 | 5.4 | 7 | 2.5 |
| 10-أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد في تخفيض المستمر من خلال تحسين معدل الإنجاز( معدل الإنجاز يساوي عدد الوحدات المباعة / وقت التصنيع). | 97 | 43.6 | 113 | 40.4 | 52 | 18.6 | 15 | 5.4 | 3 | 1.1 |
| 11- تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد في تخفيض تكلفة العمالة المباشرة لنسبة إجمالي التكاليف. | 82 | 29.3 | 121 | 43.2 | 49 | 17.5 | 20 | 7.1 | 8 | 2.9 |
| مجموع العبارات | 972 | 35.6 | 1317 | 42.8 | 516 | 17 | 214 | 7 | 52 | 1.7 |

المصدر: إعداد الدارس من نتائج الإستبيان2015 .

يتضح من الجدول رقم (12/2/4) مايلي :

1.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على قياس الأداء عن طريق ربط الإنتاج والتكاليف بالإنجاز) حيث بلغت نسبتهم (84.6) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (3.6) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (11.8) %.

2.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على **أن** (تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على ربط تكلفة المنتجات بدرجة إستخدام الموارد بواسطة المنتجات المختلفة) حيث بلغت نسبتهم (73.2)% بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (9.3) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (17.5) %.

3. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يهتم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز بالتركيز على زيادة الإنتاج وتخفيض المخزون) حيث بلغت نسبتهم (70.7) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (11) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (18.2) %.

4.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على تخفيض مستويات المخزون وأنواعه إلى أدنى حد ممكن) حيث بلغت نسبتهم (72.2) % بينما بلغت نسبة

غير الموافقون على ذلك (12.1)%. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20.7)%.

5.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن(تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على تخفيض النفقات التشغيلية من دون تأثير على الإنجاز أو المخزون.) حيث بلغت نسبتهم (70.7) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (9.7)%. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (19.6)%.

6.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يعمل على تتبع المشاكل الإنتاجية والإختناقات التي تحدث أثناء العملية الإنتاجية) حيث بلغت نسبتهم (76.4) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (11.4)% . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (12.1)%.

7. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يوفر المعلومات اللازمة لتحسين وتطوير الأداء التشغيلي) حيث بلغت نسبتهم (77.8) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (5.7) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (16.4) %.

8. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يحدد نقاط الإختناق والطاقات غير المستغلة ويعمل على إستغلالها) حيث بلغت نسبتهم (76.4) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (7.9) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (15.7) %.

9. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يعمل على تخفيض وقت الإنجاز وبالتالي تقلل التكلفة وزيادة الربحية) حيث بلغت نسبتهم (72.8) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (7.9) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (19.3) %.

10. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد في تخفيض المستمر من خلال تحسين معدل الإنجاز (معدل الإنجاز يساوي عدد الوحدات المباعة / وقت التصنيع).) حيث بلغت نسبتهم (83.6) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (6.5) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (18.6) %.

11. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد في تخفيض تكلفة العمالة المباشرة لنسبة إجمالي التكاليف). حيث بلغت نسبتهم (72.5) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (10) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (17.5) %.

يلاحظ أن غالبية أفراد العينة يوافقون على جميع العبارات التي تقيس **(يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين أسلوب المحاسبة عن الإنجاز وخفض التكلفة )** حيث بلغت نسبتهم (78.4) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (8.4) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (17).

**التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس (الفرضية الرابعة)**

**(يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين أسلوب المحاسبة عن الإنجاز والرقابة التكلفة )**

**جدول رقم (13/2/4)**

**التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن الفرضية الرابعة**

| العبارة | أوافق بشدة | | أوافق | | محايد | | لا أوافق | | لا أوافق بشدة | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | عدد | نسبة | عدد | نسبة | عدد | نسبة | عدد | نسبة | عدد | نسبة |
| 1-يعتمد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على ربط بين مقدار الإنجاز المحقق خلال فترة زمنية معينة والموارد التي تستنفذ في سبيل تحقيق ذلك الإنجاز . | 108 | 38.5 | 127 | 45.4 | 31 | 11.1 | 11 | 3.9 | 3 | 1.1 |
| 2- يحدد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز التكلفة وقياس الأداء بتركيز على الصناعات التي لاتتم فيها دورة التصنيع بأنواعها . | 80 | 28.6 | 122 | 43.6 | 55 | 19.6 | 16 | 5.7 | 7 | 2.5 |
| 3- يساعد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز بتقييم المخزون من الإنتاج تحت التشغيل على أساس قيمة المواد الخام الداخلة في التصنيعه . | 88 | 31.4 | 120 | 42.8 | 57 | 20.4 | 11 | 3.9 | 4 | 1.5 |
| 4- يعتمد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على المقاييس التشغيلية لتوفير المعلومات لإدارة لإتخاذ قرارات على التكلفة. | 88 | 31.4 | 122 | 43.6 | 54 | 19.3 | 11 | 3.9 | 5 | 1.8 |
| 5- يركز اسلوب المحاسبة عن الإنجاز على تحديد مستوى الكفاءة على أساس قدرة المنشأة على توفير منتجاتها بالسوق. | 77 | 27.5 | 131 | 46.7 | 50 | 17.9 | 17 | 6.1 | 5 | 1.8 |

| | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 6-يقوم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على تصنيع المنتجات المضيفة خلال وضع برامج لتدفق الإنتاج طبقاً لطلب السوق. | 69 | 24.6 | 132 | 47.2 | 47 | 16.8 | 25 | 8.9 | 7 | 2.5 |
| 7- يقوم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على الإهتمام بالأوقات في الموارد المفيدة وعدم حدوث أعطال وضياع الوقت لأسباب غير طبيعية. | 85 | 30.3 | 126 | 45.0 | 47 | 16.8 | 17 | 6.1 | 5 | 1.8 |
| 8- أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على قياس تكلفة الإنتاج والرقابة عليها. | 89 | 31.7 | 121 | 43.2 | 57 | 20.4 | 10 | 3.6 | 3 | 1.1 |
| 9- يعتمد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على الربط بين مقدار الإنجاز المخطط خلال فترة زمنية معينة وبين الموارد المستنفذة. | 79 | 28.2 | 124 | 44.2 | 57 | 20.4 | 16 | 5.7 | 4 | 1.5 |
| 10- يقوم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على تعظيم هامش الإنجاز المخطط عن المنتجات وتعظيم الأرباح الكلية. | 86 | 30.7 | 111 | 39.7 | 61 | 21.8 | 11 | 3.9 | 11 | 3.9 |
| مجموع العبارات | 849 | 30.3 | 1236 | 44.1 | 516 | 18.8 | 145 | 1.5 | 54 | 1.9 |

المصدر:اعداد الدارس من نتايج الإستبيان 2019م.

يتضح من الجدول رقم (13/2/4) مايلي :

1.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على ان (يعتمد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على ربط بين مقدار الإنجاز المحقق خلال فترة زمنية معينة والموارد التي تستنفذ في سبيل تحقيق ذلك الإنجاز) حيث بلغت نسبتهم (84) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (5) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (11.1) %.

2.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يحدد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز التكلفة وقياس الأداء بتركيز على الصناعات التي لاتتم فيها دورة التصنيع بأنواعها) حيث بلغت نسبتهم (72.2) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (8.2) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (19.6) %.

3. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن(يساعد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز بتقييم المخزون من الإنتاج تحت التشغيل على أساس قيمة المواد الخام الداخلة في التصنيعه) حيث بلغت نسبتهم

(74.2)% بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (5.4) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20.4) %.

4.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يعتمد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على المقاييس التشغيلية لتوفير المعلومات لإدارة لإتخاذ قرارات على التكلفة) حيث بلغت نسبتهم (75) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (5.7) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (19.3) %.

5.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يركز اسلوب المحاسبة عن الإنجاز على تحديد مستوى الكفاءة على أساس قدرة المنشأة على توفير منتجاتها بالسوق) حيث بلغت نسبتهم (74.3) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (7.9) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (17.9) %.

6.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يقوم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على تصنيع المنتجات المضيفة خلال وضع برامج لتدفق الإنتاج طبقاً لطلب السوق) حيث بلغت نسبتهم (71.8) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (11.4) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (16.8) %.

7. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يقوم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على الإهتمام بالأوقات في الموارد المفيدة وعدم حدوث أعطال وضياع الوقت لأسباب غير طبيعية) حيث بلغت نسبتهم (75.3) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (7.9) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (16.8) %.

8. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على قياس تكلفة الإنتاج والرقابة عليها) حيث بلغت نسبتهم (75) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (4.7) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20.4) %.

9. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يعتمد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على الربط بين مقدار الإنجاز المخطط خلال فترة زمنية معينة وبين الموارد المستنفذة) حيث بلغت نسبتهم (72.4)% بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (7.2) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20.4) %.

10. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يقوم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على تعظيم هامش الإنجاز المخطط عن المنتجات وتعظيم الأرباح الكلية) حيث بلغت نسبتهم (70.4) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (7.8) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (21.8) %.

يلاحظ أن غالبية أفراد العينة يوافقون على جميع العبارات التي تقيس **(يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين أسلوب المحاسبة عن الإنجاز والرقابة على التكلفة)** حيث بلغت نسبتهم (74.4) %

بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (3.4) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (18) %.

**التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس (الفرضية الخامسة)**

**(التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يؤثر في خفض التكلفة)**

**جدول رقم (14/2/4)**

**التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن الفرضية الخامسة**

| العبارة | أوافق بشدة | | أوافق | | محايد | | لا أوافق | | لا أوافق بشدة | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | عدد | نسبة | عدد | نسبة | عدد | نسبة | عدد | نسبة | عدد | نسبة |
| 1-يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على توفير معلومات عن تحليل مجالات الأنشطة . | 105 | 37.5 | 124 | 44.3 | 39 | 14.0 | 6 | 2.1 | 6 | 2.1 |
| 2- يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على تحليل التكاليف بصورة سليمة . | 84 | 30.0 | 126 | 45.0 | 55 | 19.6 | 8 | 2.9 | 7 | 2.5 |
| 3- التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يساعد على تخفيض تكلفة الوحدة وتحسين الأداء . | 88 | 31.4 | 121 | 43.2 | 51 | 18.2 | 13 | 4.7 | 7 | 2.5 |
| 4- يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على التعرف على القيود ونقاط الإختناق. | 94 | 33.6 | 106 | 37.6 | 56 | 20.1 | 17 | 6.2 | 7 | 2.5 |
| 5- يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على تحليل العمليات الداخلية. | 86 | 30.7 | 128 | 45.7 | 49 | 17.5 | 12 | 4.3 | 5 | 1.8 |
| 6- يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على إنتاج منتج يضمن تحقيق رغبات العملاء وبالجودة المطلوبة. | 73 | 26.1 | 126 | 45.0 | 60 | 21.4 | 11 | 3.9 | 10 | 3.6 |

| | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 7- التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يقوم بترشيد قرارات التسعير لزيادة الحصة لسوقية للمنتجات المنشأة . | 85 | 30.4 | 128 | 45.7 | 49 | 17.5 | 13 | 4.6 | 5 | 1.8 |
| 8- التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يساعد على بترشيد قرارات الإنتاج للوصول إلى مواصفات المنتج. | 91 | 32.5 | 114 | 40.7 | 56 | 20.1 | 13 | 4.6 | 6 | 2.1 |
| مجموع العبارات | 706 | 31.5 | 973 | 44 | 415 | 18.6 | 93 | 4.16 | 53 | 2.4 |

المصدر:اعداد الدارس من نتايج الإستبيان 2019م.

يتضح من الجدول رقم (14/2/4) مايلي :

1.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على ان (يساعد التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على توفير معلومات عن تحليل مجالات الأنشطة) حيث بلغت نسبتهم (81.8) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (4.2) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (14.0) %.

2.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على **أن** (يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على تحليل التكاليف بصورة سليمة) حيث بلغت نسبتهم (75) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (5.4) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (19.6) %.

3. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن(التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يساعد على تخفيض تكلفة الوحدة وتحسين الأداء) حيث بلغت نسبتهم (74.6) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (7.2) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (18.2) %.

4.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على التعرف على القيود ونقاط الإختناق) حيث بلغت نسبتهم (71.2) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (8.7) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20.1) %.

5.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على تحليل العمليات الداخلية) حيث بلغت نسبتهم (76.4) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (6.1) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (17.5) %.

6.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على إنتاج منتج يضمن تحقيق رغبات العملاء وبالجودة المطلوبة) حيث بلغت نسبتهم (71.1) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (7.9) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (21.4) %.

7. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يقوم بترشيد قرارات التسعير لزيادة الحصة لسوقية للمنتجات المنشأة) حيث بلغت نسبتهم (76.1) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (6.4) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (17.5) %.

8. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يساعد على بترشيد قرارات الإنتاج للوصول إلى مواصفات المنتج) حيث بلغت نسبتهم (73.2) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (6.7) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20.1) %.

يلاحظ أن غالبية أفراد العينة يوافقون على جميع العبارات التي تقيس **(التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يؤثر في خفض التكلفة)** حيث بلغت نسبتهم (75.5) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (6.5) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (18.6) %.

**التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس (الفرضية السادسة)**

**(التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يؤثر في الرقابة على التكلفة)**

**جدول رقم (15/2/4)**

**التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن الفرضية السادسة**

| العبارة | أوافق بشدة | | أوافق | | محايد | | لا أوافق | | لا أوافق بشدة | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | عدد | نسبة | عدد | نسبة | عدد | نسبة | عدد | نسبة | عدد | نسبة |
| 1- التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يركز على تحليل التكلفة والعائد للمقارنة بين التكلفة والتحسينات المطلوبة . | 115 | 41.1 | 112 | 40.0 | 39 | 13.9 | 5 | 1.8 | 9 | 3.2 |

| | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 2- التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يساعد في توفير المعلومات للإدارة عن القيود وكيفية إستغلال الأمثل لها . | 93 | 33.2 | 128 | 45.7 | 41 | 14.7 | 12 | 4.3 | 6 | 2.1 |
| 3- التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يأخذ في الإعتبار سعر البيع كمؤشر ليكشف عن المنظور الخارجي . | 86 | 30.7 | 122 | 43.5 | 54 | 19.3 | 14 | 5.0 | 4 | 1.5 |
| 4- التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز تركز على توفير المعلومات التي يحتاجها الإدارة عن النتائج المالية للمتغيرات التي تحدث في العمليات. | 86 | 30.7 | 111 | 39.6 | 58 | 20.7 | 13 | 4.7 | 12 | 4.3 |
| 5- التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يعمل على تحقيق التوازن بين طاقات الموارد المتاحة. | 96 | 34.3 | 111 | 39.6 | 55 | 19.6 | 4 | 1.5 | 14 | 5.0 |
| 6- تطبيق التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز بالإستفادة من العلاقة التبادلية بين النظامين لتفعيل الرقابة على المنشأة الصناعية. | 96 | 34.3 | 115 | 41.1 | 53 | 18.9 | 11 | 3.9 | 5 | 1.8 |
| 7- تطبيق التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يساعد في تدعيم المقاييس المالية للحكم على الأداء التشغيلي. | 97 | 34.6 | 120 | 42.9 | 41 | 14.6 | 14 | 5.0 | 8 | 2.9 |
| مجموع العبارات | 669 | 34.13 | 819 | 41.8 | 341 | 17.4 | 73 | 3.7 | 58 | 2.9 |

المصدر:اعداد الدارس من نتايج الإستبيان 2019م.

يتضح من الجدول رقم (15/2/4) مايلي :

1.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على ان (التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يركزعلى تحليل التكلفة والعائد للمقارنة بين التكلفة والتحسينات المطلوبة) حيث بلغت نسبتهم (81.1) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (5) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (13.9) %.

2.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على **أن** (التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يساعد في توفير المعلومات للإدارة عن القيود وكيفية إستغلال الأمثل لها) حيث بلغت نسبتهم (78.9) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (6.4) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (14.7) %.

3. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن(التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يأخذ في الإعتبار سعر البيع كمؤشر ليكشف عن المنظور الخارجي) حيث بلغت نسبتهم (74.2) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (6.5) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (19.3) %.

4.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز تركز على توفير المعلومات التي يحتاجها الإدارة عن النتائج المالية للمتغيرات التي تحدث في العمليات) حيث بلغت نسبتهم (70.3) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (9) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20.7) %.

5.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يعمل على تحقيق التوازن بين طاقات الموارد المتاحة) حيث بلغت نسبتهم (73.9) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (6.5) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (19.6) %.

6.أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (تطبيق التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز بالإستفادة من العلاقة التبادلية بين النظامين لتفعيل الرقابة على المنشأة الصناعية) حيث بلغت نسبتهم (75.4) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (5.7) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (18.9) %.

7. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (تطبيق التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يساعد في تدعيم المقاييس المالية للحكم على الأداء التشغيلي.) حيث بلغت نسبتهم (77.5) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (7.9) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (14.6) %.

يلاحظ أن غالبية أفراد العينة يوافقون على جميع العبارات التي تقيس (**التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يؤثر على الرقابة على التكلفة**) حيث بلغت نسبتهم (76) %

بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (6.6) %. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (17.4) %.

**ثانيا" الإحصاء الوصفي لعبارات فرضيات الدراسة**

حيث يتم حساب كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارات الدراسة ويتم مقارنة الوسط الحسابي للعبارة بالوسط الفرضي للدراسة (3) حيث تتحقق الموافقة على الفقرات إذا كان الوسط الحسابي للعبارة اكبر من الوسط الفرضي (3)، وتتحقق عدم الموافقة إذا كان الوسط الحسابي أقل من الوسط الفرضي. وفيما يلي جدول يوضح المتوسط والانحراف المعياري والأهمية النسبية للعبارات وترتيبها وفقا" لإجابات المستقصى منهم . وذلك على النحو التالي:

**الفرضية الأولي: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وخفض التكلفة.**

**جدول رقم (16/2/4)**

**الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الاول**

| العبارات | الإنحراف المعياري | المتوسط | الأهمية النسبية | درجة الموافقة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|
| 1- يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على خفض التكلفة في مرحلة التخطيط وتنفيذ ماخطط له. | .726 | 324. | %86 | عالية جداً | 1 |
| 2-يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على خفض التكلفة في مرحلة بحوث وتطوير المنتج. | .882 | 044. | %81 | عالية جداً | 4 |
| 3-يقدم أسلوب التكلفة المستهدفة منتجات ذات سعرمناسب عن سعر مناسب عن طريق التخطيط الهندسي للمنتج. | .907 | 084. | %82 | عالية جداً | 3 |
| 4-أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على العميل وعلى إشباع رغباته بتقديم منتجات متقدمة وذات جودة. | 1.04 | 3.81 | %76 | عالية | 8 |
| 5-يساعد أسلوب التكلفة على تحديد المنتج المراد إنتاجه أو تطويره . | .942 | 104. | %82 | عالية جداً | 3 |
| 6- يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بالتركيز على العناصر التي تحتمل التخفيض الأكبر للتكاليف. | .915 | 4.15 | %83 | عالية جداً | 2 |
| 7- يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة على العلاقة الوثيقة والتعاون مع الموردين من أجل تخفيض التكاليف. | 1.01 | 3.90 | %75 | عالية | 7 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 8- يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بفحص كافة مراحل المشروع لإكتشاف مناطق الإرتفاع في التكاليف . | 906. | 104. | %82 | عالية جداً | 3 |
| 9- أسلوب التكلفة المستهدفة يحدد سعر البيع المنتج بناءاً على دراسة السوق قبل مراحل الإنتاج. | 967. | 4.11 | %82 | عالية جداً | 3 |
| 10- يهتم أسلوب التكلفة المستهدفة بدراسة تقلبات أسعار المواد الأولية اللازمة في العملية الإنتاجية . | 1.03 | 3.95 | %79 | عالية | 6 |
| 11- يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج وتحفيز الموردين على الإبتكار. | .935 | 3.98 | %80 | عالية جدا | 5 |
| 12. يأخذ أسلوب التكلفة المستهدفة في الإعتبار كفاية هامش الربح لمقابلة تكاليف دورة حياة المنتج. | 957. | 3.96 | %79 | عالية | 6 |
| 13- يهتم أسلوب التكلفة المستهدفة بالأنشطة الضرورية لتضيف قيمة بالتركيز على المنتج وخفض. | 1.01 | 3.98 | %80 | عالية جدا | 5 |
| المتوسط العام | 941. | 4.04 | 81 | عالية جداً | 4 |

المصدر:اعداد الدارس من واقع نتائج التحليل 2019م.

يتضح من الجدول السابق مايلي:

**1.**أن جميع العبارات التي تعبر عن **الفرضية الاولى (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وخفض التكلفة)** يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على جميع عبارات الفرضية الاولى .

**2. اهم عباراتين من عبارات الفرضية هما** (يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على خفض التكلفة في مرحلة التخطيط وتنفيذ ماخطط له.)، (يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بالتركيز على العناصر التي تحتمل التخفيض الأكبر للتكاليف )، (أسلوب التكلفة المستهدفة يحدد سعر البيع المنتج بناءاً على دراسة السوق قبل مراحل الإنتاج) حيث بلغ متوسط اجابات أفراد العينة على العبارة الاولي "4.32" وانحراف معياري "0.726"، وأهمية نسبية 86%، اما العبارة الثانية فقد بلغ متوسط العبارة "4.15"بإنحراف معياري"0.915" وأهمية نسبية 83%.

3. وأقل عبارة من حيث الموافقة هي العبارة (أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على العميل وعلى إشباع رغباته بتقديم منتجات متقدمة وذات جودة.)، حيث بلغ المتوسط"3.81" بإنحراف معياري"1.04" وأهمية نسبية 76%.

4. كما بلغ متوسط جميع العبارات "4.04" بإنحراف معياري"0.941" وأهمية نسبية "81%" وهـذا على أن غالبية أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية جداً على جميع العبارات.

**الفرضية الثانية: هنالك علاقة ذات دلالة بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة و الرقابة على التكلفة.**

**جدول رقم (17/2/4)**

**الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثانية**

| العبارات | الإنحراف المعياري | المتوسط | الأهمية النسبية | درجة الموافقة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|
| 1- أسلوب التكلفة المستهدفة يضع أسلوب الرقابة المناسبة الذي يمكن من تنفيذ ماخطط له. | 762. | 4.26 | %85 | عالية جداً | 2 |
| 2-يحدد أسلوب التكلفة المستهدفة عناصر التكلفة بدقة ويجعل عملية الرقابة أكثر سهولة. | 895. | 4.05 | %81 | عالية جداً | 4 |
| 3-إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى فعالية في بيئة التي تتصف بحد المنافسة | .948 | 3.97 | %79 | عالية | 6 |
| 4-إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى سهولة تتبع تدفق التكاليف وربطها بأغراض التكلفة. | 833. | 034. | %81 | عالية جداً | 4 |
| 5- أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على الرقابة على مرحلة التصميم ممايساهم في زيادة كفاءة إستخدام الموارد . | 829. | 004. | %80 | عالية جداً | 5 |
| 6-التحديد المقدم لتكلفة المنتج ساهمة في وضع معايير يقاس الأداء الفعلي. | 859. | 014. | %80 | عالية جداً | 5 |
| 7-إستخدام معومات التكلفة المتوقعة خلال مراخل تصميم العمليات والرقابة يساعد في مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط. | 883. | 014. | %80 | عالية جداً | 5 |
| 8- تزداد فعالية الرقابة على التكلفة في المنتجات التي تكون دورة حياتها قصيرة عنها في المنتجات ذات دورة حياة طويلة. | 973. | 3.85 | %77 | عالية اً | 7 |
| 9-التصميم الجيد لأسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف يخفض من إحتمال فشل المنتج. | 910. | 064. | %81 | عالية جداً | 4 |
| 10- تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يقلل من الرقابة المحاسبية وبالتالي خفض التكلفة. | 1.02 | 894. | %98 | عالية جداً | 1 |
| المتوسط العام | 0.883 | 4.11 | 82 | عالية جداً | 3 |

المصدر: اعداد الدارس من واقع الدراسة الميدانية 2019م

يتضح من الجدول (17/2/4) مايلي:

1.أن جميع العبارات التي تعبر عن الفرضية الثانية (هنالك علاقة بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق الرقابة على التكلفة في منظمات الأعمال.) يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على جميع عبارات الفرضية الثانية .

2. اهم عباراتين من عبارات الفرضية هما (تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يقلل من الرقابة المحاسبية وبالتالي خفض التكلفة.)، (أسلوب التكلفة المستهدفة يضع أسلوب الرقابة المناسبة الذي يمكن من تنفيذ ماخطط له.)،( يحدد أسلوب التكلفة المستهدفة عناصر التكلفة بدقة ويجعل عملية الرقابة أكثر سهولة.) حيث بلغ متوسط اجابات أفراد العينة على العبارة الاولي "4.98" وانحراف معياري "1.02"، وأهمية نسبية 98%، اما العبارة الثانية فقد بلغ متوسط العبارة "4.27"بإنحراف معياري" 762." وأهمية نسبية 85%.

3. وأقل عبارة من حيث الموافقة هي العبارة(تزداد فعالية الرقابة على التكلفة في المنتجات التي تكون دورة حياتها قصيرة عنها في المنتجات ذات دورة حياة طويلة.)، حيث بلغ المتوسط"3.85" بإنحراف معيار".973." وأهمية نسبية 77%.

4. كما بلغ متوسط جميع العبارات "4.11" بإنحراف معياري"883." وأهمية نسبية "82%" وهذا على أن غالبية أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية جداً على جميع العبارات.

**الفرضية الثالثة: يوجد أثر ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز وخفض التكلفة.**

**جدول رقم(18/2/4)**

**الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثالثة**

| العبارات | الإنحراف المعياري | المتوسط | الأهمية النسبية | درجة الموافقة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|
| 1-تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على قياس الأداء عن طريق ربط الإنتاج والتكاليف بالإنجاز. | .809 | 4.24 | %85 | عالية جداً | 1 |
| 2- تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على ربط تكلفة المنتجات بدرجة إستخدام الموارد بواسطة المنتجات المختلفة. | .968 | 3.93 | %79 | عالية | 3 |
| 3-يهتم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز بالتركيز على زيادة الإنتاج وتخفيض المخزون. | .999 | 3.89 | %78 | عالية | 4 |
| 4- تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على تخفيض مستويات المخزون وأنواعه إلى أدنى حد ممكن. | 1.02 | 3.79 | %76 | عالية | 6 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 5- تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على تخفيض النفقات التشغيلية من دون تأثير على الإنجاز أو المخزون. | .954 | 3.84 | %77 | عالية ً | 5 |
| 6- تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يعمل على تتبع المشاكل الإنتاجية والإختناقات التي تحدث أثناء العملية الإنتاجية. | .974 | 3.94 | %79 | عالية اً | 3 |
| 7- تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يوفر المعلومات اللازمة لتحسين وتطوير الأداء التشغيلي. | .873 | 4.03 | %80 | عالية جداً | 2 |
| 8-أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يحدد نقاط الإختناق والطاقات غير المستغلة ويعمل على إستغلالها. | .939 | 4.00 | %80 | عالية جداً | 2 |
| 9-أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يعمل على تخفيض وقت الإنجاز وبالتالي تقلل التكلفة وزيادة الربحية. | .906 | 034. | %80 | عالية جداً | 2 |
| 10-أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد في تخفيض المستمر من خلال تحسين معدل الإنجاز( معدل الإنجاز يساوي عدد الوحدات المباعة / وقت التصنيع). | .919 | 4.02 | %80 | عالية جداً | 2 |
| 11- تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد في تخفيض تكلفة العمالة المباشرة لنسبة إجمالي التكاليف. | 1.001 | 3.89 | %78 | عالية | 4 |
| المتوسط العام | 0.941 | 3.96 | %79 | عالية ً | 3 |

المصدر:اعداد الدارس من واقع نتائج التحليل 2019م.

يتضح من الجدول (18/2/4) مايلي:

**1.**أن جميع العبارات التي تعبر عن **الفرضية الثالثة (يوجد أثر ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز وخفض التكلفة)** يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على جميع عبارات الفرضية الاولي .

**2. اهم عبارات الفرضية هي (**تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على قياس الأداء عن طريق ربط الإنتاج والتكاليف بالإنجاز.)، (تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يوفر المعلومات اللازمة لتحسين وتطوير الأداء التشغيلي.)،( أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يعمل على تخفيض

وقت الإنجاز وبالتالي تقلل التكلفة وزيادة الربحية)، (أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد في تخفيض المستمر من خلال تحسين معدل الإنجاز( معدل الإنجاز يساوي عدد الوحدات المباعة / وقت التصنيع) حيث بلغ متوسط اجابات أفراد العينة على العبارة الاولي "4.24" وانحراف معياري "0.809"، وأهمية نسبية 85%، اما العبارة الثانية فقد بلغ متوسط العبارة "4.03"بإنحراف معياري0.873" وأهمية نسبية 80%، أما العبارة الثالثة فقد بلغ متوسط العبارة "4.03" بإنحراف معياري "0.906" وأهمية نسبية 80%، أما العبارة الرابعة فقد بلغ متوسط العبارة "4.02" بإنحراف معياري "0.919" وأهمية نسبية 80%.

3. وأقل عبارة من حيث الموافقة هي العبارة (تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على تخفيض مستويات المخزون وأنواعه إلى أدنى حد ممكن.)، حيث بلغ المتوسط"3.79" بإنحراف معيار"1.02" وأهمية نسبية 76%.

4. كما بلغ متوسط جميع العبارات "**3.96**" بإنحراف معياري"**0.941**" وأهمية نسبية 79%" وهذا على أن غالبية أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية على جميع العبارات.

**الفرضية الرابعة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز والرقابة على التكلفة**

**جدول رقم (19/2/4)**

**الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الرابعة**

| العبارات | الإنحراف المعياري | المتوسط | الأهمية النسبية | درجة الموافقة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|
| 1-يعتمد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على ربط بين مقدار الإنجاز المحقق خلال فترة زمنية معينة والموارد التي تستنفذ في سبيل تحقيق ذلك الإنجاز . | .851 | 4.16 | %83 | عالية جداً | 1 |
| 2- يحدد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز التكلفة وقياس الأداء بتركيز على الصناعات التي لاتتم فيها دورة التصنيع بأنواعها . | .964 | 3.90 | %78 | عالية | 4 |
| 3- يساعد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز بتقييم المخزون من الإنتاج تحت التشغيل على أساس قيمة المواد الخام الداخلة في التصنيعه . | .898 | 3.99 | %80 | عالية جداً | 2 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 4- يعتمد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على المقاييس التشغيلية لتوفير المعلومات لإدارة لإتخاذ قرارات على التكلفة. | 909. | 3.99 | %80 | عالية جداً | 2 |
| 5- يركز اسلوب المحاسبة عن الإنجاز على تحديد مستوى الكفاءة على أساس قدرة المنشأة على توفير منتجاتها بالسوق. | 924. | 3.92 | %78 | عالية | 4 |
| 6-يقوم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على تصنيع المنتجات المضيفة خلال وضع برامج لتدفق الإنتاج طبقاً لطلب السوق. | 985. | 3.83 | %77 | عالية | 5 |
| 7- يقوم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على الإهتمام بالأوقات في الموارد المفيدة وعدم حدوث أعطال وضياع الوقت لأسباب غير طبيعية. | 936. | 3.96 | %79 | عالية | 3 |
| 8- أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على قياس تكلفة الإنتاج والرقابة عليها. | 874. | 014. | %80 | عالية جداً | 2 |
| 9- يعتمد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على الربط بين مقدار الإنجاز المخطط خلال فترة زمنية معينة وبين الموارد المستنفذة. | 916. | 3.92 | %78 | عالية | 4 |
| 10- يقوم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على تعظيم هامش الإنجاز المخطط عن المنتجات وتعظيم الأرباح الكلية. | 1.01 | 3.89 | %78 | عالية | 4 |
| المتوسط العام | 0.927 | 3.96 | 79 | عالية | 3 |

المصدر:اعداد الدارس من واقع الدراسة الميدانية 2019م

يتضح من الجدول (19/2/4) مايلي:

**1.**أن جميع العبارات التي تعبر عن الفرضية الرابعة (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين أسلوب المحاسبة عن الإنجاز والرقابة على التكلفة) يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على جميع عبارات الفرضية الثانية .

2. اهم عبارات الفرضية هي(يعتمد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على ربط بين مقدار الإنجاز المحقق خلال فترة زمنية معينة والموارد التي تستنفذ في سبيل تحقيق ذلك الإنجاز )،( أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على قياس تكلفة الإنتاج والرقابة عليها)، (يعتمد أسلوب المحاسبة عن

الإنجاز على المقاييس التشغيلية لتوفير المعلومات لإدارة لإتخاذ قرارات علـــى التكلفـــة)حيث بلـــغ متوسط اجابات أفراد العينة على العبارة الاولي" 4.16" وانحراف معياري ً851."، وأهميـــة نســـبية 83%، اما العبارة الثانية فقد بلغ متوسط العبارة "4.01"بإنحراف معياري".874." وأهميـــة نســـبية 80%،والعبارة الثالثة" حيث بلغ متوسط اجبات أفراد العينة على العبـــارة الثالثـــة"3.99"بـــإنحراف معياري"909." وأهمية نسبية 80%.

3. وأقل عبارة من حيث الموافقة هي العبارة(يقوم أسلوب المحاسبة عـــن الإنجـــاز علـــى تصـــنيع المنتجات المضيفة خلال وضع برامج لتدفق الإنتاج طبقاً لطلب السوق.)، حيث بلغ المتوسط"**3.83**" بإنحراف معياري0.985" وأهمية نسبية 77%.

4. كما بلغ متوسط جميع العبارات "**3.96**" بإنحراف معياري"**0.927**" وأهمية نسبية "79%" وهـــذا على أن غالبية أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية جداً على جميع العبارات.

**الفرضية الخامسة: التكامل بين أسلوبيي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجـــاز يـــؤثر فـــي خفض التكلفة**

**جدول رقم (20/2/4)**

**الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الخامسة**

| العبارات | الإنحـــراف المعياري | المتوسط | الأهميـــة النسبية | درجـــة الموافقة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|
| 1-يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفـــة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز علـــى توفير معلومات عن تحليـــل مجـــالات الأنشطة . | .882 | 4.12 | %82 | عالية جداً | 1 |
| 2- يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفـــة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز علـــى تحليل التكاليف بصورة سليمة . | .915 | 3.97 | %79 | عالية | 3 |
| 3- التكامـــل بـــين أســـلوبي التكلفـــة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يساعد على تخفيض تكلفة الوحـــدة وتحســـين الأداء . | .953 | 3.96 | %79 | عالية | 3 |
| 4- يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفـــة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز علـــى التعرف على القيود ونقاط الإختناق. | 1.001 | 3.93 | %79 | عالية | 3 |
| 5- يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفـــة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز علـــى تحليل العمليات الداخلية. | .903 | 3.99 | %80 | عالية جداً | 2 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 6- يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على إنتاج منتج يضمن تحقيق رغبات العملاء وبالجودة المطلوبة. | 968. | 3.86 | %77 | عالية | 4 |
| 7- التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يقوم بترشيد قرارات التسعير لزيادة الحصة لسوقية للمنتجات المنشأة . | 909. | 3.98 | %80 | عالية جداَ | 2 |
| 8- التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يساعد على بترشيد قرارات الإنتاج للوصول إلى مواصفات المنتج. | 952. | 3.97 | %79 | عالية | 3 |
| المتوسط العام | 0.936 | 3.97 | 79 | عالية | 3 |

المصدر:اعداد الدارس من واقع الدراسة الميدانية 2019م

يتضح من الجدول (20/2/4) مايلي:

**1.**أن جميع العبارات التي تعبر عن الفرضية الخامسة (التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يؤثر في خفض التكلفة) يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على جميع عبارات الفرضية الثانية .

2. اهم عبارات الفرضية هي (يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على توفير معلومات عن تحليل مجالات الأنشطة . )، ( يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على تحليل العمليات الداخلية.)، (التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يقوم بترشيد قرارات التسعير لزيادة الحصة لسوقية للمنتجات المنشأة)حيث بلغ متوسط اجابات أفراد العينة على العبارة الاولي" 4.12" وانٍحراف معياري .882."، وأهمية نسبية 82%، اما العبارة الثانية فقد بلغ متوسط العبارة "3.99" بإنحراف معياري .903." وأهمية نسبية 80%،والعبارة الثالثة" حيث بلغ متوسط اجابات أفراد العينة على العبارة الثالثة"3.98"بإنحراف معياري"909." وأهمية نسبية 80%.

3. وأقل عبارة من حيث الموافقة هي العبارة(يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على إنتاج منتج يضمن تحقيق رغبات العملاء وبالجودة المطلوبة)، حيث بلغ المتوسط"3.86" بإنحراف معياري ً0.968" وأهمية نسبية 77%.

4. كما بلغ متوسط جميع العبارات "3.97" بإنحراف معياري"0.936" وأهمية نسبية "79%" وهذا على أن غالبية أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية جداً على جميع العبارات.

**الفرضية السادسة: التكامل بين أسلوبيي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يؤثر في الرقابة على التكلفة**

**جدول رقم (21/2/4)**

**الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية السادسة**

| العبارات | الإنحراف المعياري | المتوسط | الأهمية النسبية | درجة الموافقة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|
| 1- التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يركزعلى تحليل التكلفة والعائد للمقارنة بين التكلفة والتحسينات المطلوبة. | .945 | 4.13 | %83 | عالية جداً | 1 |
| 2- التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يساعد في توفير المعلومات للإدارة عن القيود وكيفية إستغلال الأمثل لها . | .919 | 4.03 | %81 | عالية جداً | 2 |
| 3- التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يأخذ في الإعتبار سعر البيع كمؤشر ليكشف عن المنظور الخارجي . | .911 | 3.97 | %79 | عالية | 4 |
| 4- التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز تركز على توفير المعلومات التي يحتاجها الإدارة عن النتائج المالية للمتغيرات التي تحدث في العمليات. | 1.04 | 3.87 | %77 | عالية | 5 |
| 5- التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يعمل على تحقيق التوازن بين طاقات الموارد المتاحة. | .933 | 4.00 | %80 | عالية جداً | 3 |
| 6- تطبيق التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز بالإستفادة من العلاقة التبادلية بين النظامين لتفعيل الرقابة على المنشأة الصناعية. | .923 | 4.02 | %80 | عالية جداً | 3 |
| 7- تطبيق التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يساعد في تدعيم المقاييس المالية للحكم على الأداء التشغيلي. | .976 | 4.01 | %80 | عالية جداً | 3 |
| المتوسط العام | 0.949 | 4.00 | 80 | عالية جداً | 3 |

المصدر: إعداد الدارس من واقع الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح من الجدول (21/2/4) مايلي:

**1.**أن جميع العبارات التي **تعبر عن الفرضية الرابعة (التكامل بين أسلوبيي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يؤثر في الرقابة على التكلفة)** يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على جميع عبارات **الفرضية الثانية .**

**2. اهم عبارات الفرضية هي**(التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يركزعلى تحليل التكلفة والعائد للمقارنة بين التكلفة والتحسينات المطلوبة .)،( التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يساعد في توفير المعلومات للإدارة عن القيود وكيفية إستغلال الأمثل لها)، (التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يقوم بترشيد قرارات التسعير لزيادة الحصة لسوقية للمنتجات المنشأة)حيث بلغ متوسط اجابات أفراد العينة على العبارة الاولي" **4.**13" وانحراف معياري **0.945.**"، وأهمية نسبية 83%، اما العبارة الثانية فقد بلغ متوسط العبارة "**4.03**"بإنحراف معياري**.919.**" وأهمية نسبية 81%.

3. وأقل عبارة من حيث الموافقة هي العبارة (التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز تركز على توفير المعلومات التي يحتاجها الإدارة عن النتائج المالية للمتغيرات التي تحدث في العمليات)، حيث بلغ المتوسط"**3.87**" بإنحراف معياري1.04" وأهمية نسبية 80%.

4. كما بلغ متوسط جميع العبارات "**4.00**" بإنحراف معياري"**0.949**" وأهمية نسبية "80%" وهذا على أن غالبية أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية جداً على جميع العبارات.

# المبحث الثالث

# اختبار الفرضيات

يتناول الدارس في هذا المبحث مناقشة وتفسير نتائج الدراسة الميدانية وذلك من خلال المعلومات التي اسفرت عليها جداول تحليل البيانات الاحصائية وكذلك نتائج التحليل الاحصائي لإختبار فروض الدراسة و هي :

**الفرضية الاولي :** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وخفض التكلفة.

**الفرضية الثانية :** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكلفة.

**الفرضية الثالثة :** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين أسلوب المحاسبة عن الإنجاز وخفض التكلفة.

**الفرضية الرابعة :** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين أسلوب المحاسبة عن الإنجاز والرقابة على التكلفة.

**الفرضية الخامسة :** التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة المحاسبة عن الإنجاز يؤثر في خفض التكلفة.

**الفرضية السادسة :** التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة المحاسبة عن الإنجاز يؤثر في الرقابة على التكلفة.

**توزيع كاي تربيع :**

يعتبر توزيع كاي تربيع (Chi-Square) واحداً من أشهر وأهم الأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل الظواهر الاجتماعية سواءً الوصفية منها أو غير الوصفية، لذا فغالباً ما لا تخلو دراسات وأبحاث العلوم الاجتماعية التي تنتهج الأسلوب الكمي أو السلوكي من تطبيق أو إستخدام هذا الأسلوب في التحليل الإحصائي. ومن التطبيقات المعروفة لتوزيع كاي :

**اختبار التجانس :**

يعتبر اختبار التجانس –أو التماثل أحد التطبيقات المهمة لتوزيع مربع كاي .وتكون خطوات اختبار التجانس كما يلي: –

1– الفرض العدمي: هو فرض التجانس )أو التماثل .

2– الفرض البديل: هو عدم التجانس .

– الإحصائية: وتأخذ الإحصائية الشكل التالي: $$X^2 = \sum_{I}^{K} \frac{(O-e)^2}{e}$$

والتي لها توزيع كا 2بدرجات حرية K – I حيث K هي عدد الخلايا أو الأقسام أو الفئات...، O ترمز للتكرارات المشاهدة، e ترمز للتكرارات المتوقعة

-المقارنة والقرار :حيث تتم مقارنة قيمة الإحصائية (المحسوبة من الخطوة الثالثة) مع القيمة الجدولية عند مستوي المعنوية (0.05)، فإذا كانت القيمة المحسوبة اقل من الجدولية القرار يكون قبول الفرض العدمي (أي قبول فرض التجانس) والعكس إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية القرار هو رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل .أي قبول فرض عدم التجانس وذلك بمستوى معنوية يساوي(0.05) . ويرى الباحث أن هذا النوع من الإختبار هو مناسب لإختبار فرضيات الدراسة مع إختبار الإرتباط والإنحدار.

**أولاً : إختبار الفرضية الأولى:**

هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وخفض التكلفة. لمعرفة اتجاهات آراء المبحوثين حول مدى تحقق فرضية الدراسة الأُولى سيتم إيجاد قيمة مربع كاي المحسوبة ومقارنتها مع قيمة مربع كاي الجدولية.

أ / **إختبار مربع كاي Chi لعبارات الفرضية الاولي**" هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وخفض التكلفة ".

**جدول رقم (1/3/4)**

**نتائج اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الاولى**

| الرقم | العبارات | القيمة المحسوبة | القيمة الجدولية | درجة حرية | Sig. | النتيجة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على خفض التكلفة في مرحلة التخطيط وتنفيذ ماخطط له. | **321.50** | **13.28** | 4 | 0.000 | قبول |
| 2 | يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على خفض التكلفة في مرحلة بحوث وتطوير المنتج. | **222.57** | **13.28** | 4 | 0.000 | قبول |
| 3 | يقدم أسلوب التكلفة المستهدفة منتجات ذات سعرمناسب عن سعر مناسب عن طريق التخطيط الهندسي للمنتج. | **178.86** | **13.28** | 4 | 0.000 | قبول |
| 4 | أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على العميل وعلى إشباع رغباته بتقديم منتجات متقدمة وذات جودة. | **109.86** | **13.28** | 4 | 0.002 | قبول |
| 5 | يساعد أسلوب التكلفة على تحديد المنتج المراد إنتاجه أو تطويره . | **213.18** | **13.28** | 4 | 0.000 | قبول |
| 6 | يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بالتركيز على العناصر التي تحتمل التخفيض الأكبر للتكاليف. | **209.03** | **13.28** | 4 | 0.000 | قبول |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 7 | يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة على العلاقة الوثيقة والتعاون مع الموردين من أجل تخفيض التكاليف. | **142.75** | **13.28** | 4 | 0.000 | قبول |
| 8 | يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بفحص كافة مراحل المشروع لإكتشاف مناطق الإرتفاع في التكاليف . | **200.21** | **13.28** | 4 | 0.000 | قبول |
| 9 | أسلوب التكلفة المستهدفة يحدد سعر البيع المنتج بناءاً على دراسة السوق قبل مراحل الإنتاج. | **183.46** | **13.28** | 4 | 0.000 | قبول |
| 10 | يهتم أسلوب التكلفة المستهدفة بدراسة تقلبات أسعار المواد الأولية اللازمة في العملية الإنتاجية . | **179.43** | **13.28** | 4 | 0.000 | قبول |
| 11 | يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج وتحفيز الموردين على الإبتكار. | **184.93** | **13.28** | 4 | 0.000 | قبول |
| 12 | يأخذ أسلوب التكلفة المستهدفة في الإعتبار كفاية هامش الربح لمقابلة تكاليف دورة حياة المنتج. | **170.57** | **13.28** | 4 | 0.000 | قبول |
| 13 | يهتم أسلوب التكلفة المستهدفة بالأنشطة الضرورية لتضيف قيمة بالتركيز على المنتج وخفض. | **159.46** | **13.28** | 4 | 0.000 | قبول |

المصدر:إعداد الدارس من واقع الدراسة الميدانية بإستخدام spss،2019م.

ويمكن تفسير نتائج الجدول (1/3/4) كالآتي:

,(0.000) وهي اقل من 0.05

1. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (321.50) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.38) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على خفض التكلفة في مرحلة التخطيط وتنفيذ ما خطط له.
2. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين على ما جاء بالعبارة الثانية (222.57) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما

ورد في الجدول رقم(10/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على خفض التكلفة في مرحلة بحوث وتطوير المنتج.

3. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (178.86) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن يقدم أسلوب التكلفة المستهدفة منتجات ذات سعر مناسب عن طريق التخطيط الهندسي للمنتج.

4. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (109.86) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على العميل وعلى اشباع رغباته بتقديم منتجات متقدمة وذات جودة.

5. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (213.18) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على تحديد المنتج المراد إنتاجه أو تطويره.

6. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (209.03) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بالتركيز على العناصر التي تحتمل التخفيض الاكبر في التكاليف.

7. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (142.75) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية

وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة علـــى أن يقـــوم أسلوب التكلفة المستهدفة على العلاقة الوثيقة والتعاون مع المـــوردين مـــن أجـــل تخفـــيض التكاليف.

8. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة المـــوافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الثامنة (200.21) وهذه القيمة أكبر مـــن قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغـــة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بفحص كافة مراحل المشروع لاستكشاف مناطق الارتفاع في التكاليف.

9. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة المـــوافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة التاسعة (183.46) وهذه القيمة أكبر مـــن قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغـــة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن أسلوب التكلفة المستهدفة يحدد سعر بيع المنتج بناء على دراســـات الســـوق قبـــل مراحـــل الإنتاج.

10.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة المـــوافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة العاشرة (179.43) وهذه القيمة أكبر مـــن قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغـــة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(10/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالـــة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن يهتم أسلوب التكلفة المستهدف بدراسة تقلبات اسعار المواد الأوليـــة اللازمـــة فـــي العمليـــة الإنتاجية.

11. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة المـــوافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الحادية عشر (184.93) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجـــود فـــروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشـــدة

على أن يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج و تحفيز الموردين على الابتكار.

12. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الثانية عشر (170.57) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن يأخذ أسلوب التكلفة المستهدفة في الاعتبار كفاية هامش الربح لمقابلة تكاليف دورة حياة المنتج. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الثالثة عشر (159.46) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (1/3/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن يهتم أسلوب التكلفة المستهدفة إلى الأنشطة الضرورية لتضيف قيمة بتركيز على المنتج وخفض التكلفة.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الأولى لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الأولى عددها (13) عبارات وعلى كل منها هناك (280) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى ستكون (3640) إجابةً. ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الأولى بالجدول رقم (2/3/3) والشكل رقم (1/3/3) أدناه:

**جدول رقم (2/3/3)**

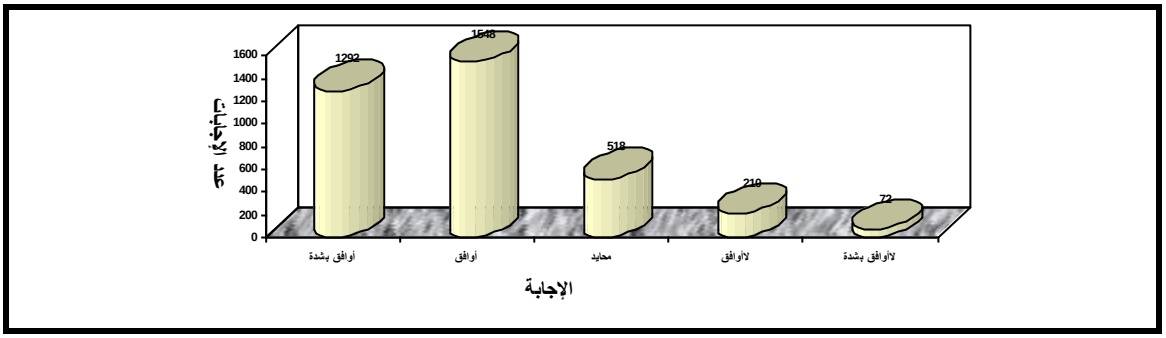
**التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى**

| الإجابة | العدد | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| أوافق بشدة | 1292 | %35.5 |
| أوافق | 1548 | %42.5 |
| محايد | 518 | %14.2 |
| لا أوافق | 210 | %5.8 |
| لا أوافق بشدة | 72 | %2.0 |
| المجموع | 3640 | %100 |

المصدر: إعداد الدارس من الدراسة الميدانية، 2019م

**شكل رقم (1/3/3)**

**رسم بياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى**




المصدر: إعداد الدارس من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول رقم (2/3/4) والشكل رقم (1/3/4) أن عينة الدراسة تضمنت على (1292) إجابةً وبنسبة (68.1%) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى، و (1548) إجابةً وبنسبة (42.5%) موافقة، و (518) إجابةً وبنسبة (4.1%) محايدة، و (210) إجابةً وبنسبة (5.8%) غير موافقة على ذلك، و(72) إجابة وبنسبة (2.0%) غير موافقة بشدة على ذلك. وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى (2380.85) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (3/3/3)– فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " هناك علاقة ذات دلالة **إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وخفض التكلفة " قد تحققت.**

**ثانياً: إختبار الفرضية الثانية:**

**ب. إختبار مربع كاي Chi لعبارات الفرضية الثانية " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكلفة..**

**جدول رقم (3/3/4)**

**نتائج اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثانية**

| م | العبارات | القيمة المحسوبة | القيمة الجدولية | درجة حرية | Sig. | النتيجة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | أسلوب التكلفة المستهدفة يضع أسلوب الرقابة المناسبة الذي يمكن من تنفيذ ما خطط له | 268.89 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 2 | يحدد أسلوب التكلفة المستهدفة عناصر التكلفة بدقة و يجعل عملية الرقابة اكثر سهولة | 207.18 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 3 | إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى فعالية الرقابة في بيئة التي تتصف بحدة المنافسة | 178.57 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 4 | إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى سهولة تتبع تدفق التكاليف وربطها باغراض التكلفة | 236.14 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 5 | أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على الرقابة وعلى مرحلة التصميم ممايساهم في زيادة كفاءة إستخدام الموارد | 222.43 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 6 | التحديد المقدم لتكلفة المنتج ساهمة في وضع معايير يقاس الأداء الفعلي | 227.36 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 7 | إستخدام معلومات التكلفة المتوقعة خلال مراحل تصميم العمليات والرقابة يساعد في مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط | 190.50 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 8 | تزداد فعالية الرقابة على التكلفة في المنتجات التي تكون دورة حياتها قصيرة عنها في المنتجات ذات دورة الحياة الطويلة | 146.18 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 9 | التصميم الجيد في أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف يخفض من احتمال فشل المنتج | 188.39 | 13.28 | 4 | 0.00 | قبول |
| 10 | تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يقلل من الرقابة المحاسبية وبالتالي خفض التكاليف | 144.93 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |

المصدر: إعداد الدارس من واقع الدراسة الميدانية بإستخدام برنامج SPSS، 2019م

من الجدول رقم (3/3/4) السابق يتبين الآتي:

**1**.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (268.89) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (11/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن أسلوب التكلفة المستهدفة يضع أسلوب الرقابة المناسبة الذي يمكن من تنفيذ ما خطط له.

2.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين على ما جاء بالعبارة الثانية (207.18) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة

حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (11/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يحدد أسلوب التكلفة المستهدفة عناصر التكلفة بدقة و يجعل عملية الرقابة اكثر سهولة.

3.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (178.57) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (11/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى فعالية الرقابة في بيئة التي تتصف بحدة المنافسة .

4.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (236.14) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (11/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى سهولة تتبع تدفق التكاليف وربطها باغراض التكلفة .

5.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (222.43) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (11/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن التحليل الإستراتيجي يساعد على أن أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على الرقابة وعلى مرحلة التصميم ممايساهم في زيادة كفاءة إستخدام الموارد .

6.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (227.36) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (11/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن التحديد المقدم لتكلفة المنتج ساهمة في وضع معايير يقاس الأداء الفعلي.

7.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (190.50) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (11/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن إستخدام معلومات التكلفة المتوقعة خلال مراحل تصميم العمليات والرقابة يساعد في مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط.

8.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الثامنة (146.18) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (11/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تزداد فعالية الرقابة على التكلفة في المنتجات التي تكون دورة حياتها قصيرة عنها في المنتجات ذات دورة الحياة الطويلة.

9.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة التاسعة (188.39) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (11/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن التصميم الجيد في أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف يخفض من احتمال فشل المنتج.

10. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة العاشرة (144.93) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (11/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يقلل من الرقابة المحاسبية وبالتالي خفض التكاليف.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الثانية لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الثانية عددها (10) عبارات وعلى كل منها هناك (280) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية ستكون (2800) إجابةً. ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثانية بالجدول رقم (4/3/4) والشكل رقم (2/3/4) أدناه:

**جدول رقم (4/3/4)**

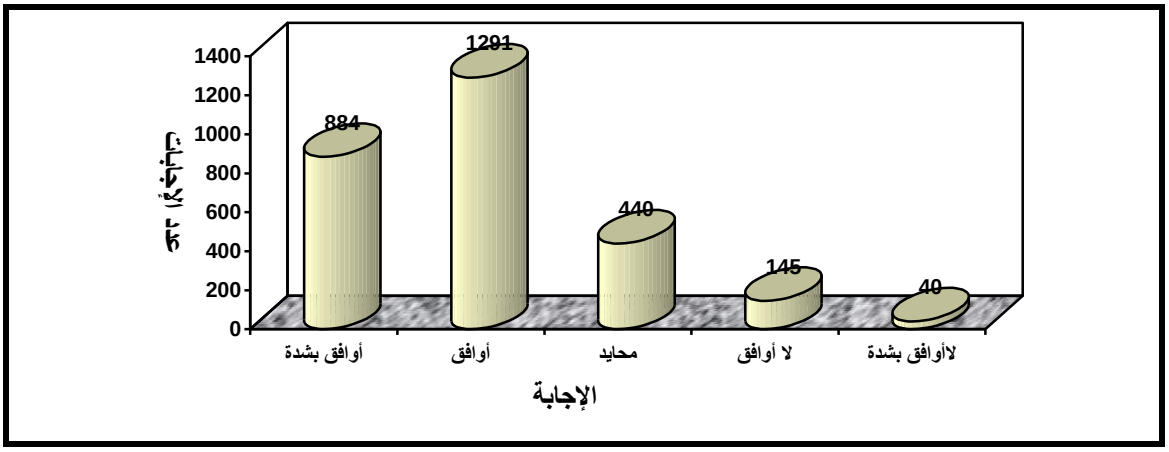
**التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية**

| الإجابة | العدد | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| أوافق بشدة | 884 | %31.6 |
| أوافق | 1291 | %46.1 |
| محايد | 440 | %15.7 |
| لاأوافق | 145 | %5.2 |
| لاأوافق بشدة | 40 | %1.4 |
| المجموع | 2800 | %100 |

المصدر: إعداد الدارس من الدراسة الميدانية، 2019م

**شكل رقم (2/3/4)**

**رسم بياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية**




المصدر: إعداد الدارس من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول رقم (4/3/3) والشكل رقم (2/3/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (884) إجابةً وبنسبة (31.6%) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية، و (1291) إجابةً وبنسبة (46.1%) موافقة، و (440) إجابةً وبنسبة (15.7%) محايدة، و (145) إجابةً وبنسبة (5.2%) غير موافقة على ذلك، و(40) إجابةً وبنسبة (1.4%) غير موافقة بشدة على ذلك. وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية (1957.79) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (4/3/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكلفة" قد تحققت.

**ثالثاً: إختبار الفرضية الثالثة:**

**ج. إختبار مربع كـــاي Chi لعبارات الفرضية الثالثة " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين أســـلوب المحاسبة عن الإنجاز وخفض التكلفة.**

**جدول رقم (5/2/4)**

**نتائج اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثالثة**

| م | العبارات | القيمة المحسوبة | القيمة الجدولية | درجـــة حرية | Sig. | النتيجة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يســاعد على قياس الأداء عن طريــق ربــط الإنتــاج والتكاليف بالإنجاز | 242.64 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 2 | تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يســاعد على ربط تكلفة المنتجات بدرجــة إســتخدام الموارد بواسطة االمنتجات المختلفة | 157.36 | 28.13 | 4 | .000 | قبول |
| 3 | يهتم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز بــالتركيز على زيادة الإنتاج وتخفيض المخزون | 134.93 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 4 | تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يســاعد على تخفيض مستويات المخزون انواعه إلــى ادنى حد ممكن | 125.29 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 5 | تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يســاعد على تخفيض النفقات التشغيلية من دون تأثير على الإنجاز او االمخزون | 164.71 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 6 | تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجــاز يعمــل على تتبع المشاكل الإنتاجية والاختناقات التي تحدث اثناء العملية الإنتاجية | 182.71 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 7 | تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجــاز يــوفر المعلومات اللازمة لتحســين وتطــوير الأداء التشغيلي | 201.04 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 8 | أسلوب المحاسبة عن الإنجــاز يحــدد نقــاط الاختناق والطاقات غير المستغلة ويعمل على استغلالها | 175.57 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 9 | أسلوب المحاسبة عن الإنجــاز يقــوم علــى تخفيض وقت الإنجاز وبالتالي تقليل التكلفــة وزيادة الربحية | 168.18 | 11.34 | 4 | .000 | قبول |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 10 | أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد في تحقيق المستمر من خلال تحسين معدل الإنجاز (معدل الإنجاز يساوي عدد الوحدات المباعة / وقت التصنيع( | 168.50 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 11 | تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد في تخفيض تكلفة العمالة المباشرة لنسبة اجمالي التكاليف | 240.05 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |

المصدر: إعداد الدارس من واقع الدراسة الميدانية بإستخدام برنامج SPSS، 2019م

ويمكن تفسير نتائج الجدول (5/3/4) كالآتي:

**1.**بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (242.64) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (12/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على قياس الأداء عن طريق ربط الإنتاج واالتكاليف بالإنجاز.

2.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين على ما جاء بالعبارة الثانية (157.36) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (12/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على ربط تكلفة المنتجات بدرجة إستخدام الموارد بواسطة االمنتجات المختلفة.

3.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (134.93) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (12/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يهتم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز بالتركيز على زيادة الإنتاج وتخفيض المخزون.

4.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (125.29) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (12/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة

(1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على تخفيض مستويات المخزون انواعه إلى ادنى حد ممكن.

5.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (164.71) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (12/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على تخفيض النفقات التشغيلية من دون تأثير على الإنجاز او االمخزون.

6.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (182.71) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (12/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يعمل على تتبع المشاكل الإنتاجية والاختناقات التي تحدث اثناء العملية الإنتاجية.

7.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (201.04) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (12/2/4)– فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يوفر المعلومات اللازمة لتحسين وتطوير الأداء التشغيلي.

8.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الثامنة (175.57) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (12/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يمكن للتحليل المالي الإستراتيجي التعرف على أن أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يحدد نقاط الاختناق والطاقات غير المستغلة ويعمل على استغلالها.

9.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة التاسعة (168.18) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (12/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة

(1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يقوم على تخفيض وقت الإنجاز وبالتالي تقليل التكلفة وزيادة الربحية.

10. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة العاشرة (168.50) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (12/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد في تحقيق المستمر من خلال تحسين معدل الإنجاز (معدل الإنجاز يساوي عدد الوحدات المباعة / وقت التصنيع ).

11. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة العاشرة (240.05) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (12/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد في تخفيض تكلفة العمالة المباشرة لنسبة اجمالي التكاليف.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الثالثة لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الثالثة عددها (11) عبارات وعلى كل منها هناك (280) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة ستكون (3080) إجابةً. ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثالثة بالجدول رقم (6/3/4) والشكل رقم (3/3/4) أدناه:

**جدول رقم (6/3/4)**

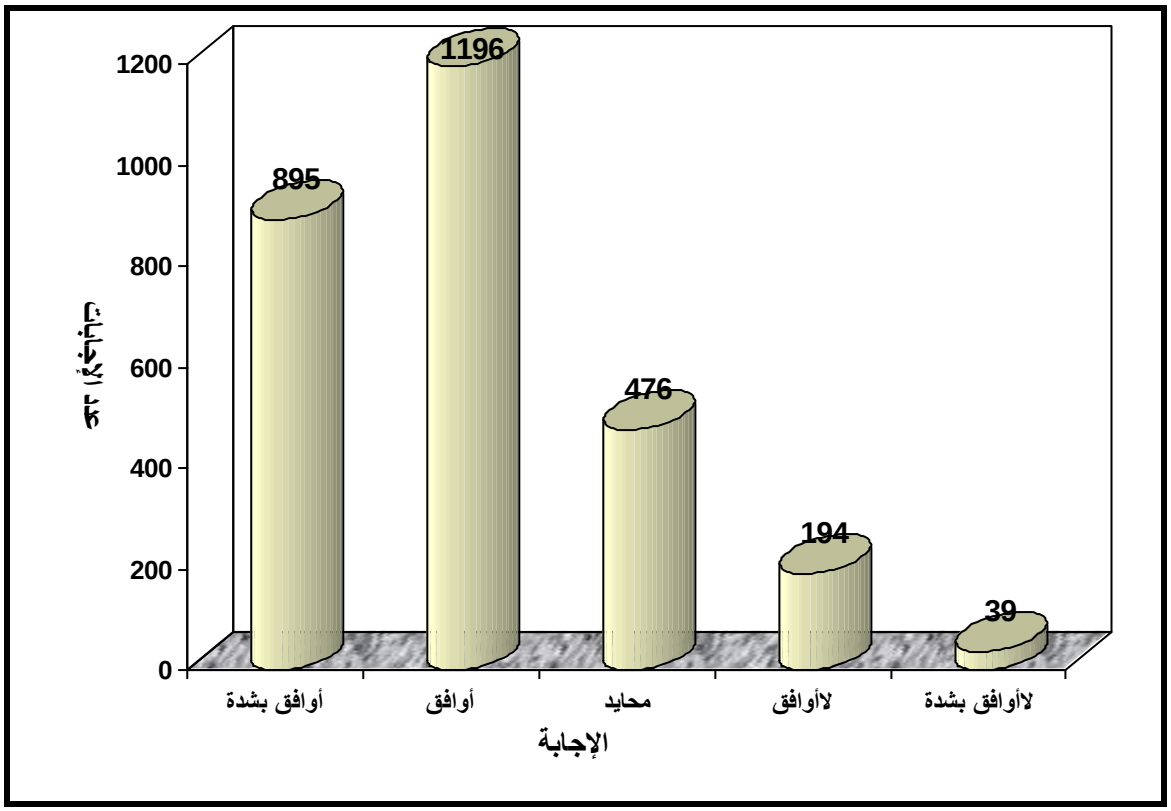
**التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة**

| الإجابة | العدد | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| أوافق بشدة | 895 | %24.7 |
| أوافق | 1196 | %41.6 |
| محايد | 476 | %17.0 |
| لاأوافق | 194 | %9.5 |
| لاأوافق بشدة | 39 | %7.2 |
| المجموع | 2800 | %100 |

المصدر: إعداد الدارس من الدراسة الميدانية، 2019م

**شكل رقم (3/3/4)**

**رسم بياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة**




المصدر: إعداد الدارس من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول رقم (6/3/4) والشكل رقم (3/3/4) أن عينة الدراسة تضمنت على (895) إجابةً وبنسبة (32.0%) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة، و (1196) إجابةً وبنسبة (32.0%) موافقة، و (476) إجابةً وبنسبة (17.0%) محايدة، و (194) إجابةً وبنسبة (9.5%) غير موافقة على ذلك، و(39) إجابةً وبنسبة (7.2%) غير موافقة بشدة على ذلك. وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الرابعة (1659.24) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (12/2/3)– فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: " يوجد أثر ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز وخفض التكلفة " قد تحققت.

**رابعاً: إختبار الفرضية الرابعة:**

**د. إختبار مربع كـــاي Chi لعبارات الفرضية الرابعة " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين أســـلوب المحاسبة عن الإنجاز والرقابة على التكلفة.".**

**جدول رقم (7/3/4)**

**نتائج اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الرابعة**

| م | العبارات | القيمة المحسوبة | القيمة الجدولية | درجـــة حرية | Sig. | النتيجة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | يعتمد أسلوب المحاسبة عن الإنجـــاز على ربط بين مقدار الإنجاز المحقق خلال فترة زمنية معينـــة والمـــوارد التي تستنفذ في سبيل تحقيـــق ذلـــك الإنجاز. | 235.79 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 2 | يحدد أسلوب المحاسبة عن الإنجـــاز التكلفة وقياس الأداء بتركيـــز علـــى الصناعات التـــي لاتـــتم فيهـــا دورة التصنيع بأنواعها. | 159.54 | 28.13 | 4 | .000 | قبول |
| 3 | يساعد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز بتقييم المخزون من الإنتـــاج تحـــت التشغيل على أساس قيمة المواد الخام الداخلة في التصنيعه. | 175.89 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 4 | يعتمد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على المقـــاييس التشـــغيلية لتـــوفير المعلومات لإدارة لإتخـــاذ قـــرارات على التكلفة. | 178.75 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 5 | يركز أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على تحديد مســـتوى الكفـــاءة علـــى أساس قدرة المنشـــأة علـــى تـــوفير منتجاتها بالسوق. | 182.57 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 6 | يقوم أسلوب المحاسبة عن الإنجـــاز على تصنيع المنتجات المضيفة خلال وضع برامج لتـــدفق الإنتـــاج طبقـــاً لطلب السوق. | 167.64 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 7 | يقوم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على الإهتمام بالأوقات في الموارد المفيدة وعدم حدوث أعطال وضياع الوقت لأسباب غير طبيعية. | 177.57 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 8 | أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على قياس تكلفة الإنتاج والرقابة عليها. | 182.86 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 9 | يعتمد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على الربط بين مقدار الإنجاز المخطط خلال فترة زمنية معينة وبين الموارد المستنفذة. | 168.89 | 11.34 | 4 | 0.00 | قبول |
| 10 | يقوم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على تعظيم هامش الإنجاز المخطط عن المنتجات وتعظيم الأرباح الكلية. | 142.86 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |

المصدر: إعداد الدارس من واقع الدراسة الميدانية بإستخدام برنامج SPSS،2019.

من الجدول رقم (7/3/4) يتبين الآتي:

1.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (235.79) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (13/2/4)– فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يعتمد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على الربط بين مقدار الإنجاز المتحقق خلال فترة زمنية معينة والموارد التي تسنفذ في سبيل تحقيق ذلك الإنجاز.

2.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (159.54) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (13/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن يحدد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز التكلفة وقياس الأداء بتركيز على الصناعات التي لا تتم فيها دورة التصنيع بانواعها.

3.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (175.89) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في

الجدول رقم (13/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يساعد تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز بتقييم االمخزون من الإنتاج تحت التشغيل على أساس قيمة المواد الخام الداخلة في التصنيعه.

4.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (178.75) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (13/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يعتمد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على المقاييس التشغيلية لتوفير المعلومات للإدارة لإتخاذ قرارات الرقابة على التكلفة.

5.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (182.57) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (13/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يركز أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على تحديد مستوى الكفاءة على أساس قدرة المنشأة على توفير منتجاتها بالسوق.

6.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين حول ما جاء بالعبارة السادسة (167.67) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (13/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يقوم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على تصنيع المنتجات المضيفة خلال وضع برامج لتدفق الإنتاج طبقا لطلب السوق.

7.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين حول ما جاء بالعبارة السابعة (177.57) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (13/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على قياس تكلفة الانتاح والرقابة عليها.

8.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين حول ما جاء بالعبارة الثامنة (182.86) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم

(13/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على قياس تكلفة الانتاج والرقابة عليها.

9.بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين حول ما جاء بالعبارة التاسعة (168.89) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (13/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يعتمد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على الربط بين مقدار الإنجاز المخطط خلال فترة زمنية معينة وبين الموارد المستنفدة.

10. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين حول ما جاء بالعبارة التاسعة (142.86) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (13/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يقوم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على تعظيم هامش الإنجاز المخطط عن المنتجات وتعظيم الارباح الكلية.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الرابعة لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الرابعة عددها (10) عبارات وعلى كل منها هناك (280) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الرابعة ستكون (2800) إجابةً. ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الرابعة بالجدول رقم (8/3/6) والشكل رقم (4/3/4) أدناه:

**جدول رقم (8/3/4)**

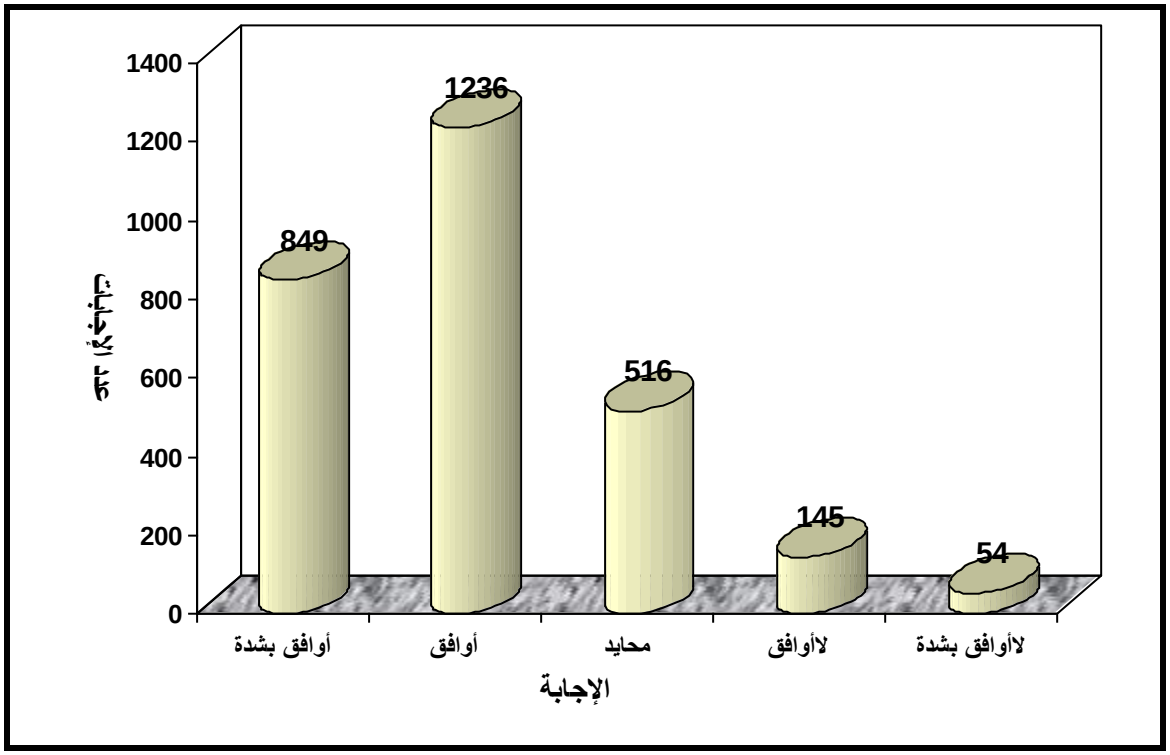
**التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الرابعة**

| الإجابة | العدد | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| أوافق بشدة | 849 | %30.3 |
| أوافق | 1236 | %44.1 |
| محايد | 516 | %18.4 |
| لا أوافق | 145 | %5.2 |
| لا أوافق بشدة | 54 | %1.9 |
| المجموع | 2800 | %100 |

المصدر: إعداد الدارس من الدراسة الميدانية، 2019م.

**شكل رقم (4/3/4)**

**رسم بياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الرابعة**




المصدر: إعداد الدارس من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م.

يتبين من الجدول رقم (8/3/4) والشكل رقم (4/3/4) أن عينة الدراسة تضمنت على (849) إجابةً وبنسبة (30.3%) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الرابعة، و (1236) إجابةً وبنسبة (44.1%) موافقة، و (516) إجابةً وبنسبة (18.4%) محايدة، و (145) إجابةً وبنسبة (5.2%) غير موافقة على ذلك، و(54) إجابةً وبنسبة (1.9%) غير موافقة بشدة على ذلك. وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الرابعة (1733.38) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (13/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الرابعة.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الرابعة والتي نصت على أن: يوجد أثر ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز والرقابة على التكلفة " قد تحققت.

**خامساً: إختبار الفرضية الخامسة**

ه. إختبار مربع كاي Chi لعبارات الفرضية الخامسة" التكامل بين تطبيق أسلوبيي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يؤثر في خفض التكلفة.

**جدول رقم (9/3/4)**

**نتائج اختبار مربع كـــاي لعبارات الفرضية الخامسة**

| م | العبارات | القيمة المحسوبة | القيمة الجدولية | درجـــة حرية | Sig. | النتيجة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1- | يساعد التكامل بـــين أســـلوب التكفـــة المســـتهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على توفير معلومات عـــن تحليل مجالات الأنشطة | 219.89 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 2- | يساعد التكامل بـــين أســـلوبي التكلفـــة المســـتهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على تحليل التكاليف بصورة سليمة | 185.54 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 3- | التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يساعد على تخفيض تكلفة الوحدة وتحسين الأداء | 170.07 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 4- | يساعد التكامل بـــين أســـلوبي التكلفـــة المســـتهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على التعرف على القيـــود ونقاط الاختناق | 140.46 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 5- | يساعد التكامل بـــين أســـلوبي التكلفـــة المســـتهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على تحليل العمليات الداخلية | 190.54 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 6- | يساعد التكامل بـــين أســـلوبي التكلفـــة المســـتهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على إنتاج منـــتج يضـــمن تحقيق رغبات العملاء وبالجودة المطلوبة | 166.89 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 7- | التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاســـبة عن الإنجازيقوم بترشيد قررات التســـعير لزيـــادة الحصة لسوقية لمنتجات المنشأة | 187.93 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 8- | التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يساعد على ترشيد قرارات الإنتاج للوصول إلى مواصفات المنتج | 159.61 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |

المصدر: إعداد الدارس من واقع الدراسة الميدانية بإستخدام برنامج SPSS،2019.

من الجدول رقم (9/3/4) يتبين الآتي:

1. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفـــراد عينـــة الدراســـة المـــوافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (219.89) وهذه القيمة أكبر من قيمـــة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتمـــاداً على ما ورد في الجدول رقم (14/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصـــائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يساعد التكامـــل بين أسلوب التكفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على توفير معلومات عن تحليل مجـــالات الأنشطة.

2. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (185.54) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (14/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على تحليل التكاليف بصورة سليمة.
3. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (170.70) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (14/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يساعد على تخفيض تكلفة الوحدة وتحسين الأداء.
4. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (140.46) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (14/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على التعرف على القيود ونقاط الاختناق.
5. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (190.54) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (14/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على تحليل العمليات الداخلية.
6. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (166.89) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (14/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يساعد

التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على إنتاج منتج يضمن تحقيق رغبات العملاء وبالجودة المطلوبة.

7. قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (187.93) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (14/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجازيقوم بترشيد قررات التسعير لزيادة الحصة لسوقية لمنتجات المنشأة.
8. قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الثامنة (159.61) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (14/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يساعد على ترشيد قرارات الإنتاج للوصول إلى مواصفات المنتج.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الخامسة لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الخامسة عددها (8) عبارات وعلى كل منها هناك (280) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الخامسة ستكون (2240) إجابةً. ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الخامسة بالجدول رقم (10/3/4) والشكل رقم (5/3/4) أدناه:

**جدول رقم (10/3/4)**

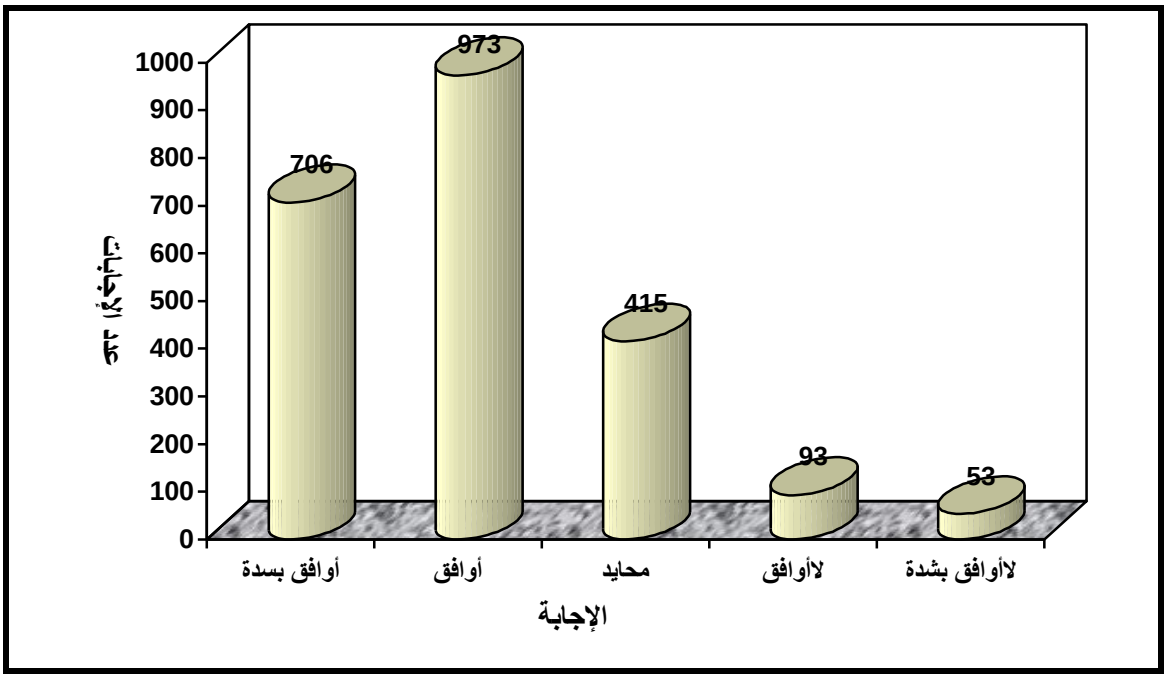
**التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الخامسة**

| الإجابة | العدد | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| أوافق بشدة | 706 | %31.5 |
| أوافق | 973 | %43.4 |
| محايد | 415 | %18.5 |
| لا أوافق | 93 | %4.2 |
| لا أوافق بشدة | 53 | %2.4 |
| المجموع | 2240 | %100 |

المصدر: إعداد الدارس من الدراسة الميدانية، 2019م

**شكل رقم (5/3/4)**

**رسم بياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الخامسة**




المصدر: إعداد الدارس من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول رقم (10/3/4) والشكل رقم (5/3/4) أن عينة الدراسة تضمنت على (706) إجابةً وبنسبة (31.5%) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الخامسة، و (973) إجابةً وبنسبة (43.4%) موافقة، و (415) إجابةً وبنسبة (18.5%) محايدة، و (93) إجابةً وبنسبة (4.2%) غير موافقة على ذلك، و (53) إجابةً وبنسبة (2.4%) غير موافقة بشدة على ذلك. وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الخامسة (1395.82) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (14/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الخامسة.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الخامسة والتي نصت على أن: " **التكامل بين تطبيق أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يؤثر في خفض التكلفة** " قد تحققت.

**سادساً: إختبار الفرضية السادسة**

ه. إختبار مربع كاي Chi لعبارات الفرضية الخامسة" التكامل بين تطبيق أسلوبيي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يؤثر في الرقابة على التكلفة.

## جدول رقم (11/3/4)

## نتائج اختبار مربع كـــاي لعبارات الفرضية السادسة

| الرقم | العبارات | القيمة المحسوبة | القيمة الجدولية | درجـــة حرية | Sig. | النتيجة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1- | التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجـــاز يركزعلـــى تحليل التكلفة والعائد للمقارنـــة بـــين التكلفة والتحسينات المطلوبة. | 235.79 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 2- | التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يســـاعد فـــي توفير المعلومات للإدارة عن القيـــود وكيفية إستغلال الأمثل لها | 159.54 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 3- | 3- التكامـــل بـــين أســـلوبي التكلفـــة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يأخذ في الإعتبار ســـعر البيـــع كمؤشـــر ليكشف عن المنظور الخارجي. | 175.89 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 4- | التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز تركـــز علـــى توفير المعلومات التي يحتاجها الإدارة عن النتائج المالية للمتغيـــرات التـــي تحدث في العمليات. | 178.75 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 5- | التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يعمـــل علـــى تحقيق التوازن بين طاقـــات المـــوارد المتاحة. | 182.57 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 6- | تطبيق التكامل بين أســـلوبي التكلفـــة المستهدفة والمحاسبة عـــن الإنجـــاز بالإستفادة من العلاقة التبادليـــة بـــين النظامين لتفعيل الرقابة على المنشـــأة الصناعية. | 167.64 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |
| 7- | تطبيق التكامل بين أســـلوبي التكلفـــة المستهدفة والمحاسبة عـــن الإنجـــاز يساعد في تـــدعيم المقـــاييس الماليـــة للحكم على الأداء التشغيلي. | 177.57 | 13.28 | 4 | .000 | قبول |

المصدر: إعداد الدارس من واقع الدراسة الميدانية بإستخدام برنامج SPSS،2019م.

من الجدول رقم (11/3/4) يتبين الآتي:

1. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (209.21) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (15/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يركز على تحليل التكلفة والعائد للمقارنة بين التكلفة والتحسينات المطلوبة.
2. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (200.25) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (15/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يساعد في توفير المعلومات للإدارة عن القيود وكيفية الاستغلال الامثل لها.
3. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (173.71) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (15/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يأخذ في الاعتبار سعر البيع كمؤشر ليكشف عن المنظور الخارجي.
4. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (137.75) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (15/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يعمل على تحقيق التوزان بين طاقات الموارد المتاحة.

5. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (162.39) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (15/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يعمل على تحقيق التوزان بين طاقات الموارد المتاحة.
6. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (173.60) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (15/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تطبيق التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز بالاستفادة من العلاقة التبادلية بين النظامين لتفعيل الرقابة على التكاليف في االمنشأة الصناعية.
7. قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (179.82) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (15/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تطبيق التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يساعد في تدعيم المقاييس المالية للحكم على الأداء التشغيلي.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة السادسة لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية السادسة عددها (7) عبارات وعلى كل منها هناك (280) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الخامسة ستكون (1960) إجابةً. ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الخامسة بالجدول رقم (12/3/4) والشكل رقم (6/3/4) أدناه:

**جدول رقم (12/3/4)**

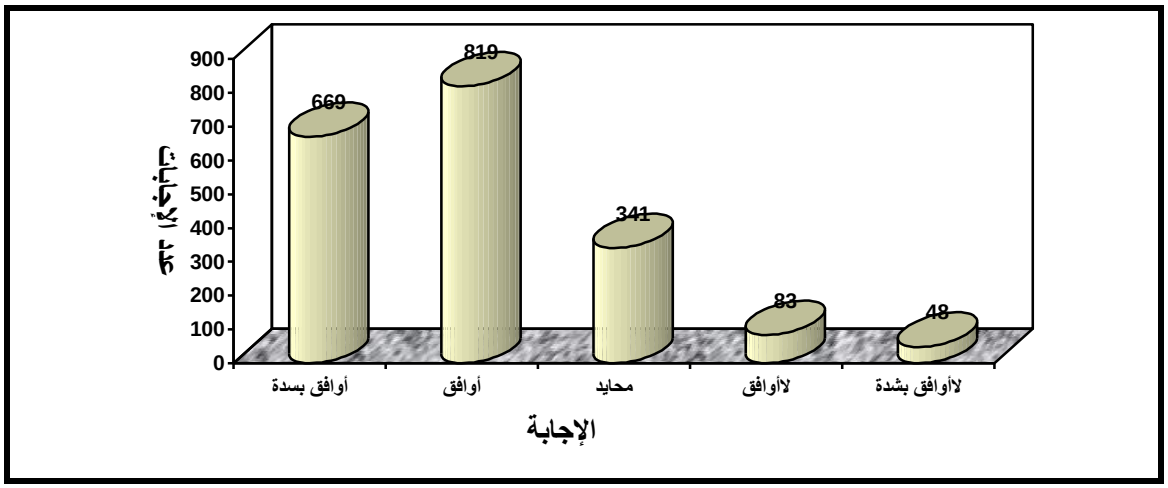
**التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية السادسة**

| الإجابة | العدد | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| أوافق بشدة | 669 | %34.1 |
| أوافق | 819 | %41.8 |
| محايد | 341 | %17.4 |
| لا أوافق | 83 | %4.2 |
| لا أوافق بشدة | 48 | %2.4 |
| المجموع | 1960 | %100 |

المصدر: إعداد الدارس من الدراسة الميدانية، 2019م

**شكل رقم (6/3/4)**

**رسم بياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية السادسة**




المصدر: إعداد الدارس من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول رقم (12/3/4) والشكل رقم (6/3/4) أن عينة الدراسة تضمنت على (669) إجابةً وبنسبة (34.1%) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية السادسة، و (819) إجابةً وبنسبة (41.8%) موافقة، و (341) إجابةً وبنسبة (17.4%) محايدة، و (83) إجابةً وبنسبة (4.2%) غير موافقة على ذلك، و (48) إجابةً وبنسبة (2.4%) غير موافقة بشدة على ذلك. وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية السادسة (1212.94) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) – واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (15/2/4) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية السادسة.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة السادسة والتي نصت على أن: "**التكامل بين تطبيق أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يؤثرعلى الرقابة على االتكلفة** " قد تحققت.

**جدول رقم (13/3/4)**

**ملخص نتائج فرضيات البحث**

| الفرضيات | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الأهمية النسبية | مربع كاي | المعنوية | نتيجة الفرضية |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1.هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وخفض التكلفة. | **4.13** | **0.792** | **82** | **107.3** | **0.000** | **قبول** |
| 2. هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكلفة . | **4.07** | **0.827** | **81** | **140.7** | **0.000** | **قبول** |
| 3. يوجد أثر ذو دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز وخفض التكلفة . | **4.06** | **0.802** | **81** | **123.5** | **0.000** | **قبول** |
| 4. يوجد أثر ذو دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز والرقابة على التكلفة . | **4.98** | **0.794** | **82** | **128.38** | **0.000** | **قبول** |
| 5.التكامل بين تطبيق أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يؤثر في خفض التكلفة . | **4.87** | **0.936** | **80** | **14.09** | **0.000** | **قبول** |
| 6. لتكامل بين تطبيق أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يؤثر في الرقابة على التكلفة. | **4.00** | **0.949** | **80** | **128.8** | **0.000** | **قبول** |

المصدر: إعداد الدارس من نتائج التحليل 2019م.

**مناقشة نتائج الدراسة مع الدراسات السابقة :**

تم تحليل دور المتغيرات المستقلة على المتغيران التابع حيث تم إثبات جميع الفرضيات وقد أيدتها النتائج الجزئية لبعض الدراسات لبعض الدراسات السابقة كالآتي:

1. نصت الفرضية الأولى "هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وخفض التكلفة". قد تم أثباتها، وهذه النتيجة أيدت ماتوصل اليه بعض الدراسات السابقة مثل دراسة (شوقي السيد،2007 ) والتي توصلت إلى يمثل أسلوب التكلفة المستهدفة أحد ادوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة التي تهدف إلي تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج مع الحفاظ على الجودة ودرجة ثقة العميل. ودراسة (أمجاد محمد، 2008) والتي توصلت إلى أن يؤدي إستخدام التكاليف المستهدفة إلى تحقيق وفورات تخفيض التكلفة. ودراسة (اسماء عوض،2008) والتي توصلت الى إستخدام الأساليب التكنولوجية الحديثة وربطها بالأساليب المحاسبية التكليفية في إطار تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يمكن المنظمة الخدمية من تدعيم عملية تخفيض تكلفة انشطتها الخدمية.ودراسة( عامر،2012) والتي توصلت الى أن هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وخفض التكاليف.ودراسة(Lawrence،2014 ) والتي توصلت إلى وجود علاقة ايجابية بين اعتماد وتطبيق نظم التكاليف المستهدفة وتخفيض تكلفة الإنتاج. ودراسة(Adeniyi، 2014) والتي توصلت إلى تحديد التكاليف المستهدفة يمكن شركات التصنيع للتأكد من الاسعار بطريقة اكثر واقعية وتعزيز المنافسة بين الشركات لتقديم المنتجات ذات جودة عالية بتكلفة اقل.ودراسة(محمد أبكر،2017) والتي توصلت إلى أن إتباع نظام التكاليف المستهدفة يعمل على تخفيض تكاليف المنتج قبل حدوثها عند مرحلة تصميم المبدئي للمنتج. ودراسة(فراس،2017) والتي توصلت الى أن إستخدام نظام التكلفة المستهدفة يؤدي الى تحقيق الكثير من الوفرات التكاليفية وإنتاج المنتج بافضل توليفة ممكن من الأنشطة، إن إتباع نظام التكلفة المستهدفة يعمل على تخفيض تكاليف المنتج قبل حدوثها عند مرحلة تصميم المبدئي للمنتج.
2. نصت الفرضية الثانية على أن " هنالك علاقة ذات دلالة بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة و الرقابة على التكلفة" قد تم إثباتها" وهذه النتيجة أيدت ماتوصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة مثل دراسة (اسماء عوض،2008 )والتي توصلت إلى أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يوفر معلومات تفيد في تقييم الأداء الداخلي للانظمة كما يساهم في مواكبة التطورات الحديثة والتفاعل مع التغيرات المستمرة،كما أيدت أيضاً هذه النتيجة دراسة (أحمد،2010 ) والتي توصلت إلى أن إستخدام أساليب التكاليف الحديثة في القطاع الصناعي السوداني يوفر نظاماً سليماً لمحاسبة التكاليف ، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فاعليته وكفاءته وقدرته على المنافسة، كما أيدت أيضاً هذه النتيجة دراسة (صديق،2012 ) والتي توصلت إلى أن إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في قطاع صناعة السكر بالسودان يتفادى حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج وهذا يؤدي إلى كفاءة وفعالية إستخدام الموارد المتاحة، كما أيدت أيضاً هذه النتيجة دراسة ( أمل،2016) والتي توصلت إلى أن

أسلوب التكلفة المستهدفة ساعد في توفير المعلومات المفصلة لخصائص القرار باختيار بدائل التصنيع ومتطلبات السعر بشكل افضل.

3. نصت الفرضية الثالثة على أن "يوجد أثر ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز وخفض التكلفة" قد تم أثباتها" وهذه النتيجة أيدت ماتوصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة مثل دراسة (فهمي،2001) والتي توصلت إلى أن يوجد إختلاف جوهري بين التكلفة المحسوبة على أساس ألأسلوب التقليدي والتكلفة المحسوبة على أساس الإنجاز، يودي إتباع المحاسبة عن الإنجاز إلى تخفيض التكاليف ومن ثم تخفيض الأسعار مع زيادة المبيعات وبالنتيجة تعظيم الربحية.كما أيدت أيضاً هذه النتيجة دراسة (أحمد،2004 ) والتي توصلت إلى أن نظرية القيود وفر إطاراً مطوراً لتحسين الإنجاز والذي يكون له تأثير كبير في ترشيد الكثير من القرارات مثل تحديد التشكيلة الإنتاجية وجدولة الإنتاج وتوفير مخزون الأمان، وتوفير طرق فعالة لتوجيه جهود التحسين المستمر من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المقيدة. كما أيدت أيضاً هذه النتيجة دراسة (Aghili، 2011 ) والتي توصلت إلى أن إستخدام المحاسبة عن الإنجاز يساعد في زيادة الإنتاجية والدخل التشغيلي في بيئة التصنيع مقارنةً مع ما تقترحه محاسبة التكاليف التقليدية، وأيدت أيضاً هذه النتيجة دراسة( زيد،2012 ) والتي توصلت إلى أن يساعد اسلوب الإنجاز في تخفيض التكلفة ودعم القدرة التنافسية، وأيدت أيضاً هذه النتيجة دراسة(Jayakumar & Sekar،2012 ) والتي توصلت إلى أن المحاسبة عن الإنجاز تحقق أفكار تخفيض المخزون وزيادة سرعة الإنتاج فوائد مالية مستدامة للشركات التي استطاعت بكفاءة تنفيذها خلال ممارساتها العملية.

4. نصت الفرضية الرابعة على "أن يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين أسلوب المحاسبة عن الإنجاز والرقابة على التكلفة" قد تم أثباتها" وهذه النتيجة أيدت ماتوصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة مثل دراسة (أبو شناف،2001) أن مصطلح المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتقييم الأداء غير المالي يقدم رؤية شاملة عن المنشأة ككل ، الأمر الذي يشجع على تحقيق الترابط بين المفاهيم المختلفة والتنسيق بين عمليات التشغيل. كما أيدت هذه النتيجة دراسة ( مؤمنة،2004) والتي توصلت إلى أن هناك نسبة كبيرة من الشركات الصناعية تطبق بالفعل اسلوب المحاسبة عن الإنجاز وذلك بغية تحقيق العديد من الأهداف مثل زيادة هامش الربح، التطوير والتحسين المستمر للأداء، وترشيد القرارات الإدارية وتحقيق الجودة الشاملة للتصميم والإنتاج والأداء، وأيدت أيضاً هذه النتيجة دراسة( زيد،2012 ) والتي توصلت إلى أن يساعد في توفير معلومات عن الأداء المالي والتشغيلي للشركة بالاعتماد على مفاهيم مستحدثة لقياس الأداء، كما أيدت هذه النتيجة دراسة (عبدالسلام،2014) والتي توصلت إلى أن توافق اسلوب الإنجاز مع طبيعة خصائص هذه الوحدات ويتكامل مع المحاسبة

الحكومية ومؤشرات الأداء المالية المطبقة فيها مما يؤدي إلى الوصول لدقة تقييم الأداء ورفع كفاءة وزيادة فاعليته في هذه الوحدات.

5. نصت الفرضية الخامسة على " التكامل بين أسلوبيي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يؤثر في خفض التكلفة " قد تم أثباتها" وهذه النتيجة أيدت ماتوصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة مثل دراسة (عبد المنعم محمد،2008) والتي توصلت إلى أن لا يمكن الطرق التقلدية لتحميل في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بصورة دقيقة صناعة السكر، كما أيدت هذه النتيجة دراسة (سالم،2009) والتي توصلت إلى أن انظمة التكاليف الحالية بالشركات اليمينة لا توفر معلومات دقيقة عن تكلفة الإنتاج تساعد الإدارة في إتخاذ القرارات، كما أيدت هذه النتيجة دراسة (أحمد،2010) والتي توصلت إلى أن تهتم أساليب التكاليف الحديثة بالدقة في تحديد تكلفة المنتجات، أيدت هذه النتيجة دراسة (محمد،2014) والتي توصلت إلى أن تعمل إدارة الشركات الصناعية الفلسطينية على تحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الإنجاز بغرض تطوير تلك النظم وتخفيض التكلفة بشكل اكبر.

6. نصت الفرضية السادسة على " التكامل بين أسلوبيي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يؤثر في الرقابة على التكلفة " قد تم أثباتها" وهذه النتيجة أيدت ماتوصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة مثل دراسة (Khajavi،2010) وضع نموذج لتكامل الأساليب المحاسبة الإدارية بالإعتماد على مدخل التحليل الهرمي بهدف الوصول لمستوي أداء أفضل، كما أيدت هذه النتيجة دراسة ( طارق،2010) والتي توصلت إلى أن التكامل الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية تساهم في توفير نوعيات مختلفة من المعلومات والتي تساعد على تحسين ورفع كفاءة وفاعلية عملية إتخاذ القرارات المتعلقة بتحديد مستوى بيئة الأعمال، كما أيدت هذه النتيجة دراسة ( محمد،2011) والتي توصلت إلى أن ان تطبيق الأساليب التقليدية للتكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية لا يساعد الإدارة في الرقابة على التكاليف وإتخاذ القرار، أيدت هذه النتيجة دراسة (محمد،2017) والتي توصلت إلى أن ان حوسبة تكامل أساليب التكاليف الحديثة يساعد في اعطاء نتائج ايجابية من خلال سرعة ودقة تحويل البيانات التي يتم رصدها.

# الخـــــاتمة

تشتمل على الآتي:

**أولاً : النتائج**

**ثانياً: التوصيات**

**أولاً: النتائج:**

من الدراسة النظرية والميدانية توصلت الدارسة إلى النتائج التالية:

1. يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على خفض التكلفة في مرحلة التخطيط وتنفيذ ماخطط له.
2. يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بالتركيز على العناصر التي تحتمل التخفيض الأكبر للتكاليف.
3. أسلوب التكلفة المستهدفة يحدد سعر البيع المنتج بناءاً على دراسة السوق قبل مراحل الإنتاج. تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يقلل من الرقابة المحاسبية وبالتالي خفض التكلفة
4. أسلوب التكلفة المستهدفة يضع أسلوب الرقابة المناسبة الذي يمكن من تنفيذ ماخطط له.
5. يحدد أسلوب التكلفة المستهدفة عناصر التكلفة بدقة ويجعل عملية الرقابة أكثر سهولة.
6. تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على قياس الأداء عن طريق ربط الإنتاج والتكاليف بالإنجاز.
7. تطبيق أسلوب عن المحاسبة عن الإنجاز يوفر المعلومات اللازمة لتحسين وتطوير الأداء التشغيلي.
8. أسلوب عن المحاسبة عن الإنجاز يعمل على تخفيض وقت الإنجاز وبالتالي تقلل التكلفة وزيادة الربحية.
9. أسلوب عن المحاسبة عن الإنجاز يساعد في التحسين المستمر من خلال تحسين معدل الإنجاز( معدل الإنجاز يساوي عدد الوحدات المباعة / وقت التصنيع).
10. يعتمد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على الربط بين مقدار الإنجاز المحقق خلال فترة زمنية معينة والموارد التي تستنفذ في سبيل تحقيق ذلك الإنجاز.
11. أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على قياس تكلفة الإنتاج والرقابة عليها.
12. يعتمد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على المقاييس التشغيلية لتوفير المعلومات للإدارة لإتخاذ قرارات إدارة التكلفة .
13. يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على توفير معلومات عن تحليل مجالات الأنشطة .
14. يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على تحليل العمليات الداخلية.
15. التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يقوم بترشيد قرارات التسعير لزيادة الحصة السوقية للمنتجات المنشأة.
16. التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يركزعلى تحليل التكلفة والعائد للمقارنة بين التكلفة والتحسينات المطلوبة .

17. التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يساعد في توفير المعلومـــات للإدارة عن القيود وكيفية الإستغلال الأمثل لها.
18. التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يقوم بترشيد قرارات التسعير لزيادة الحصة السوقية لمنتجات المنشأة.

**ثانياَ: التوصيات**

إعتماداً على النتائج التي تم التوصل إليهاَ يوصي الباحث بالآتي:

1. تفعيل دور أسلوب التكلفة المستهدفة للتركيز على العملاء وعلى إشباع رغباتهم بتقديم منتجات متقدمة وذات جودة .
2. زيادة فعالية الرقابة على التكلفة في المنتجات التي تكون دورة حياتها طويلة
3. على المنشآت الصناعية الأهتمام بالعلاقة الوثيقة والتعاون مع الموردين من أجل تخفيض التكاليف.
4. على المنشآت الصناعية الأهتمام بتطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز لكي يساعد على تخفيض مستويات المخزون وأنواعه إلى أدنى حد ممكن،و تخفيض النفقات التشغيلية من دون تأثير على الإنجاز أو المخزون.
5. ضرورة التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز لكي يساعد على توفير المعلومات التي يحتاجها الإدارة عن النتائج المالية للمتغيرات التي تحدث في العمليات.
6. إنشاء أقسام مستقلة لمحاسبة التكاليف في المنشآت وخاصاَ الصناعية منها وتدعميها بالكوارد المؤهلة علمياً وعملياَ.
7. إقامة دورات متخصصة في مجال محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية لرفع كفاءة الأفراد العاملين في هذا المجال والأستفادة من تطبيق الأساليب المعاصرة على الأنشطة الإنتاجية.
8. زيادة وعي وإدراك مديري الإدارات المختلفة في المنشآت الصناعية لمدى منفعة وأهمية المعلومات التي تمد بها الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية على أنها أصبحت بعد التقدم التكنولوجي والتحولات الإقتصادية الشريان الرئيسي للتوفير المعلومات عن التكلفة والرقابة عليها.
9. يجب على إدارات المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم تعيين الأشخاص ذو التخصص المناسب في المكان المناسب.
10. إجراء المزيد من الدراسات المستقبلية حول:

أ. التكامل بين أسلوبي المحاسبة عن الإنجاز وسلسلة القيمة ودورهما في زيادة كفاءة القياس التكلفي.

ب. إجراء التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإستهلاك الموارد لتحقيق هدف التخفيض الإستراتيجي للتكلفة.

ج. إمكانية تطبيق التكامل بين الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية.

# المصادر والمراجع

# قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم

## أولاً : المراجع العربية

### 1.الكتب


- أحمد حسن ظاهر ، **المحاسبة الإدارية** ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2002م) .
- أحمد حسين علي حسين ، **المحاسبة الإدارية** ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 2008م).
- أحمد خميس ، **محاسبة التكاليف – أصول ومبادئ** ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1995م).
- أحمد مرغني حسن ، **نظم محاسبة التكاليف** ، (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1998م) .
- احمد يوسف دودين ، **إدارة المشاريع المعاصرة نظري ، وكمي** ، (عمان : دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، 2014م).
- بديع الدين ريشو ، **الموازنات التشغيلية والمالية والرأسمالية** ، (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع ، 2010م).
- ثناء علي القباني ، **إدارة التكلفة وتحليل الربحية** ، (عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2010م).
- جاري ديسلر ، **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 للنشر والتوزيع ، 1432هـ – 2011م) .
- جبرائيل جوزيف كحالة ، رضوان حلوة حنان ، **محاسبة التكاليف المعيارية** ، (عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 1995م).
- جيرجس مصطفى خضر ، **خفض الكلف بإستخدام أسلوب كلفة دورة حياة المنتج بالتطبيق على معمل X التصنيع الكلي** ، ( الموصل : جامعة الموصل ،كلية الإقتصاد والإدارة ، مجلة تنمية الرافدين، العدد 30 ، 2013 ) .
- حسين أحمد حسين علي ، **المحاسبة الإدارية المتقدمة** ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2003م).
- حسين محمد عيسى ، **الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية** ، (القاهرة : جامعة عين شمس، 2007م).
- حسين هلالي وآخرون ، **التخطيط الإستراتيجي لتطوير أداء المؤسسات – التنظيم والإدارة – الإرتقاء بالكفاءات القيادية** ، (القاهرة : السحاب للنشر والتوزيع ، 2009م) .

- حيدر علي السعودي ، إدارة **تكاليف الجودة إستراتيجياً** ، (عمان : دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، 2010م) .
- خليل رسمي ، حازم عبد الله ، **أثر تطبيق إحتساب طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتسعير المنتجات على مصانع الأغذية الأردنية** ، (عمان : دار اليازوري العلمية للنشر ، 2011م) .
- رشيد الجمال ، المحاسبة الادارية في بيئة الاعمال الحديثة ، (بيروت : الدار الجامعية للطباعة والنشر ، 2000م) .
- رمضان محمد غنيم ، **الرقابة على التكاليف** ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، د.ت).
- روبرت ميجز وآخرون ، **المحاسبة – أساس لقرارات الأعمال** ، ترجمة وتعريب د. مكرم عبد المسيح وآخرون ، (الرياض: دار المريخ للنشر ، 2006م).
- ري انثش جاريسون ، اريك نورين ، **المحاسبة الإدارية** ، (الرياض : دار المريخ للنشر والتوزيع ، 2000م).
- ريتشارد شرويدر وأخرون ، **نظرية المحاسبة** ، تعريب خالد على كاجيجي وإبراهيم ولد محمد فال ، (الرياض : دار المريخ للنشر، 2010م) .
- زحل شاكر سلوم ، **التكامل بين المحاسبة عن الإنجاز ونظرية القيود في تحديد التكاليف لترشيد القرارات التشغيلية** ، (بغداد: جامعة بغداد ، كلية الإدارة ، 2013م).
- سعاد نائف برنوطي ، **أساسيات إدارة الأعمال** ، (لوس أنجلوس : جامعة كاليفورنيا ، 2007م).
- سمير رياض هلال ، **المحاسبة الإدارية – مدخل معاصر** ، (طنطا: مطبعة غباشي ، 2006م).
- سمير رياض هلال ، **دراسات في المحاسبة الإدارية** ، (القاهرة : المكتبة الأكاديمية ، 2012م) .
- سيد عطا الله السيد ، **المفاهيم المحاسبية الحديثة** ، (عمان : دار الراية للنشر والتوزيع ، 2009م).
- طارق محمد محمد نور الفرجاني ، **إطار مقترح لتكامل نظرية القيود وأسلوب (6 Sigma) لتحقيق متطلبات الإدارة الإستراتيجية** ، (الإسماعيلية : جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ، 2012م).
- عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون ، **محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة**، (الإسكندرية : الدار الجامعية، 2002م) .
- عبد الرحمن محمود عليان ، **التكاليف المعيارية – رقابة ، تصحيح ، أداء** ، (القاهرة: دار البيان للطباعة ، 2007م).

- عبد الرحمن محمود عليان ، **دراسات متقدمة في التكاليف والمحاسبة الإدارية** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة، 2002م) .
- عبد الستار محمد العلي ، **إدارة الإنتاج والعلميات – مدخل كمي** ، (بيروت : دار وائل للنشر ، 2000م).
- عبد القادر عطية ، **الاقتصاد الصناعي بين النظرية والتطبيق** ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2000م) .
- عبد الناصر نور ، **محاسبة التكاليف الصناعية** ، (الخرطوم : دار السير للطباعة والنشر ، 2011م) .
- علاء جاسم سلمان ، **محاسبة التكاليف المتقدمة – مدخل إداري في بيئة الأعمال المعاصرة**، ط2، (صنعاء : الصادق للطباعة ، 2010م).
- علي محمود فهمي ، **الإتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الإدارية** ، ط2 ، (د.م : د.ن، 2012م).
- علي محمود فهمي ، **المفاهيم الحديثة في محاسبة التكاليف** ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، 2013م) .
- فتح الرحمن الحسن منصور ، ود. بابكر إبراهيم الصديق ، **محاسبة التكاليف** ، (الخرطوم: منشورات جامعة السودان المفتوحة، 2007م) . .
- فواد الليثي ، **نظرية المحاسبة** ، (القاهرة : دار النهضة العربية للنشر ، 2010م).
- كمال حسين ، كمال الدين علي ، **محاسبة التكاليف** ، (القاهرة : البيان للطباعة والنشر ، الجزء الأول ، 2005م).
- محمد الجيلاني ، نواف فخرى، **محاسبة التكاليف – التكاليف المعيارية** ، (دمشق : جامعة دمشق ، منشورات جامعة دمشق ، 2006م) .
- محمد الفاتح محمود بشير المغربي ، **إدارة منشآت مالية متخصصة** ، (عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2016م).
- محمد الفيومي ، **المحاسبة الإستراتيجية** ، (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع ، 2012م) .
- محمد سعيد أبو العز ، **نظم تحديد وإدارة التكلفة** ، (القاهرة : د.ن، 1998م).
- محمد عبد السميع ، احمد عطية ، **الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية** ، (عمان : دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، 2010م).
- محمد عبد الفتاح العشماوي ، **محاسبة التكاليف – المنظورين التقليدي والحديث** ، (عمان : دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، 2011م) .

- محمد فريد الصحن ، سعيد محمد المصري ، **إدارة الأعمال** ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 1997م) .
- محمد محمود يوسف ، **الأتجاهات الحديثة في المحاسبة التكاليف** ، (القاهرة : دار الثقافة العربية ، 2005م) .
- محمود أحمد إبراهيم وآخرون ، **أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدماً ، نظام التكاليف التقديرية ونظام التكاليف المعيارية** ، (عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2001م).
- محمود توفيق بلبع ، **التكاليف المعيارية** ، (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1993م).
- منير محمد سالم ، **محاسبة التكاليف – المبادئ العلمية والعملية** ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 2000م).
- ناصر نورالدين عبداللطيف ، **دراسات حديثة في المحاسبة الإدارية الإستراتجية** ، (الإسكندرية : دار الجامعية للنشر والتوزيع ،2014م) .
- نبيل موسى ، **تسويق الخدمات** ، (عمان : دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع ، 2008م).
- الهادى أدم محمد ، **نظرية المحاسبة** ، (الخرطوم : د.ن ، 2003م) .
- هاني حامد الضمور ، **تسويق الخدمات** ، ط5، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2009م).
- يس الرواشدة ، **محاسبة التكاليف** ، (بيروت : دار كنوز المعرفة العلمية ، 2011م) .

## 2.المجلات والدوريات العلمية

- الاء وضاح محمود ثابت ، **أثر إعتماد منهج إعادة هندسة العمليات الإنتاجية في خفض التكاليف بالتطبيق على الشركة الوطنية لصناعات الأثاث المنزلي في محافظة نينوى** ، (الموصل : جامعة الموصل ، كلية الإدارة والاقتصاد ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد 34 ، العدد 108 ، 2012م).
- إبراهيم السباعى ، **تشخيص مجالات خفض التكلفة ، طرف التشخيص وسائل التطبيق** ، (الرياض : الجمعية السعودية للمحاسبة ، مجلة المحاسبة ، العدد 9 ، 1998م).
- إبراهيم شكري جرجيس ، **إستراتيجية الجودة الشاملة وعلاقتها بتخفيض التكاليف – دراسة تطبيقية** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد 3، 1993م) .
- أبو بكر محمد يوسف ، **إطار مقترح لدور الثقافة التنظيمية في تطبيق الأساليب الحديثة لخفض التكلفة** ، (بنهاء : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ببنها ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، العدد 2، 2002م).
- أحمد ضياء محمد ، **دور التكاليف المستهدفة والنظام المعاون في تخفيض تكاليف المنشآت الصناعية** ، (بنها : جامعة بنها، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد 2، السنة 14، 1994م) .

- أحمد عيد ، **نحو نظام متطور للتكاليف الميعارية** ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية لدراسات التجارية ، العدد 1 ، 1994م).
- أحمد محمد زامل ، **نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة** ، (بنها : جامعة بنها ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، المجلد 44، العدد 1 ، مارس 1999م).
- أسماء عوض محمد ، **إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة فى تخفيض تكلفة الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية – دراسة نظرية تطبيقية** ، (بور سعيد: جامعة قناة السويس ، كلية التجارة مجلة البحوث المالية والتجارة ، العدد1 ، يناير 2008).
- أسماء عوض محمد منصور، **إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدراتها التنافسية** ، (الإسماعلية: جامعة قناة السويس ، كلسة التجارة ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، العدد 1 ، يناير 2008م) .
- اسماعيل عباس ، علي محمد ، **استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الانشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدراتها التنافسية – دراسة نظرية وتطبيقية للشركات العامة للصناعات النسيجية** ، (بغداد : جامعة بغداد ، المعهدالعالي للدراسات المالية ، مجلةدراسات محاسبية ومالية ، المجلد 8، العدد 23، 2013م) .
- إسماعيل عباس ، علي محمد ، **إستخدام تقنيتي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كإطار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات – دراسة تطبيقية** ، (بغداد : جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد 8، العدد 23، 2013م).
- أمجاد محمد الكومي ، **تصميم إطار فكري متكامل لتفضيل أسلوب التكاليف المستهدفة في تحقيق إستراتيجية التميز التنافسي** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة التجارة ، العدد 2 ، السنة 2 ، 2008م).
- أمجاد محمد كومي ، **أثر إستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تطوير جودة الخدمات المصرية في ظل منهجية سيجما ستة** ، (مصر : جامعة عين شمس ، كلية التجارة مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 3 ، عام 2013) .
- تهاني محمود النشار، **إستخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف** ، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد1، 1996م).
- توفيق عبد المحسن عبد الله ، **مدى فعالية مدخل التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج في تخفيض إجمالي التكاليف** ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 28، العدد 2 ، 2004م) .

- ثائر صبري ، محمود الغلبان ، **المنهجية الداعمة لاستعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة والحيود السداسية المرتكزة على الجودة الشاملة لإدارة تكاليفها** ، (بغداد : كلية بغداد ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد 2013م) .
- جبر إبراهيم الداعور ، **الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وأثرها في تحسين معايير التصنيف الإئتماني لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 2، السنة 17، 2013م).
- جبر إبراهيم الداعور ، **التكاليف المستهدفة وخفض التكاليف** ، (غزة : مجلة المحاسب الفلسطيني ، العدد 13، 2002م) .
- جرجيس مصطفى خضر ، **تخفيض التكاليف بإستخدام أسلوب تكلفة دورة حياة المنتج – دراسة تطبيقية** ، (بغداد : جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد 35 ، العدد 112، 2013م).
- جرجيس مصطفى خضر وآخرون ، **بناء بيت الجودة وإنعكاسه على خفض التكلفة بالتطبيق على شركة دجلة لإنتاج الألمونيوم والزجاج في إربيل** ، (بغداد : جامعة صلاح الدين ، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 9 ، العدد 17 ، 2017م).
- جليلة عيدان الذهبي ، الخباب ثائر صبري ، **إستهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدة الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة** ، (بغداد : جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، المجلد 31 ، العدد 48، 2007م).
- جمال سعيد السيد أحمد خطاب ، **مشاكل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودور أسلوب القياس المرجعي في تحقيق إستراتيجية الزيادة التكاليفية** ، (القاهرة: جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد 1 ، 2004م).
- جمال عبد الحميد عبد العزيز علي ، **إطار مقترح للتسعير المستهدف والتكلفة المستهدفة بإستخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الصناعية** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، العدد 2 ، 2007م) .
- جودة عبدالرءوف زغلول ، **منهج اجرائي مقترح لزيادة فعاليات أسلوب التكلفة المستهدفة كاداة لتخفيض تكلفة أنشطة ما قبل الإنتاج على سلسلة القيمة** ، (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، العدد 1 ، 2003م) .
- حسن زكي ، **قراءة تحليلية في نظرية القيود ومدخل المحاسبة عن الإنجاز ودوره في ترشيد قرارات الإدارية الحديثة في المنشآت الصناعية** ، (مسقط : معهد الإدارة العامة ، مجلة الإداري ، السنة 37 ، العدد 141 ، 2015م).

- حسن شلقامي ، **إطار مقترح لإستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تقييم أداء الوحدات الحكومية** ،(بني سويف: جامعة بني سويف ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد 2، 2010م) .
- حسين محمد أحمد ، **إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد 2، 2001م).
- الحسين محمد العزازي ، **إستخدام المبادرات الإستراتيجية – محاسبة تكلفة النشاط (ABC) ومحاسبة عن الإنجاز (TA) في إدارة وتخفيض تكلفة المنتج وتعظيم الربحية بالمنشآت الخدمية** ، (بورسعيد: جامعة بورسعيد ، مجلة التجارة والاقتصاد ، المجلد 15 ، العدد 2، الجزء 2، 2014م).
- حنان جابر ، **التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة كأداة لتخفيض تكاليف القطاع المصرفي دعماً للقدرة التنافسية في ظل الأزمة المالية العالمية – دراسة ميدانية** ، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، مجلة البحوث المحاسبية ، المجلد 10 ، العدد 1 ، 2011م) .
- خالد محمد أحمد عبدالله ، فتح الرحمن الحسن منصور ، **التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) وأسلوب للنشاط (ABC) كأدوات لإدارة التكلفة الإستريجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، عماد ة البحث العلمي، مجلة العلوم والاقتصاد ، المجلد 16 ، العدد 1، 2015م).
- خديجة جمعة الزويني ، **دور التجارة الإلكترونية في تخفيض التكاليف دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة السيارات والمكائن،** (بغداد : جامعة المستنصرية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، العدد 67 ، 2007م) .
- الخطاب سيد أحمد عثمان ، **أثر نظم التكايف المستهدفة على تطوير المنتجات وتخفيض التكاليف** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 3 ، السنة 16، 2015م).
- ذاكر عبد الله ، عبيد خيون ، **التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني – دراسة ميدانية** ، (بغداد : جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسة المحاسبية والمالية ، مجلة دارسات محاسبية ومالية ، المجلد 8 ، العدد 22 ، 2013م) .
- ذوادي مهيدي ، **مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي** ، (الجزائر: جامعة فرحات عباس – سطيف ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، العدد 2 ، 2009م).

- رؤى حسين عبد الحسين ، **دور أدوات الجودة الشاملة في تخفيض التكاليف وتحسين النوعية**، (بغداد : جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 19 ، العدد 70، 2014م).
- رائد مجيد ، سعد سلمان ، **استعمال ادوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف ودراسة تطبيقية في الشركة العامة الصناعية الكهربائية** ، (بغداد : جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد 8 ، العدد 25 ، 2013م).
- راندا مرسي ، **إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع – حالة تطبيقية** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 1، الجزء 2 ، ابريل 2015م).
- رغدة حسن عبد الحفيظ ، **دور التكاليف المستهدفة – كمدخل حديث لإدارة وتخفيض التكلفة** ، (حلوان : جامعة حلوان كلية التجارة وإدارة الأعمال ، المجلة العمية للبحوث والدراسات التجارية ، العدد 2، الجزء 2، 2011م).
- زايد سالم أبو شناف ، **تقييم فعالية المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتحديد التكلفة في بيئة الموارد المقيدة** ، (القاهرة: جامعة الإسكندرية ، مجلة التجارة والبحوث العلمية ، العدد 1 ، 2001م).
- زكي حسن ، **قراءة تحليلية في نظرية القيود ومدخل المحاسبة عن الإنجاز ودوره في ترشيد قرارات الإدارة الحديثة في المنشآت الصناعية** ، (مسقط : معهد الإدارة العامة ، مجلة الإداري ، السنة 37، العدد 141 ، 2015م) .
- زياد عودة العاميدة ، **العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية** ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد 3، يوليو 2009م).
- زينات محمد محرم ، **إستخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات الجديدة في ظروق البيئة الديناميكية المعاصرة** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد 1، 1995م).
- زينب جبار يوسف ، **أثر استخدام منحنى التعليم في ادارات وتخطيط التكاليف – دراسة حالة**، (البصرة : المعهدج التقني ، مجلةى المعهد التقني ، المجلد 26، العدد 4، 2013م) .
- سالم عبد الله ، محمد حسن ، **مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية – دراسة ميدانية** ، (غزة : الجامعة الإسلامية ، كلية التجارة ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإقتصادية والإدارية المجلد 20، العدد 2، يونيو 2012م).

- سامي محمد أحمد ، **مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية – دراسة تحليلية**، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ، العدد 1 ، يناير 2014م).
- سماسم كامل موسى ، **دراسة تحليلية لمدى إستجابة طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية – دراسة ميدانية** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 2 ، السنة 9 ، 2005م).
- سمير مرتضى محمد ، **مدخل مقترح لتطوير نظم التكاليف بغرض دعم وتخطيط المنتجات المتعددة للشركات الصناعية في ظل تقلبات الإنتاج الحديثة – دراسة نظرية تطبيقية** ، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية، العدد 1، 2007م).
- سيد عبد الفتاح سيد ، **تقييم التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء في ترشيد قرارات الإدارة الإستراتيجية لمنظمات الأعمال** ، (حلوان: جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، العدد 2 ، الجزء 1 ، 2010م) .
- شوقي السيد فودة ، **مفهوم سلسلة القيمة كأداة لبناء إطار متكامل بين نظام نظرية القيود وتكاليف دورة حياة المنتج لتعظيم الأرباح في الشركة الصناعية** ، (جمهورية مصر : المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجاد 27 ، العدد 3 ، 2007) .
- شوقي السيد فودة ، **إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجية للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة** ،(الإسكندرية : جامعة الإسكندرية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد 44، العدد 1، مارس 2007م).
- شوقي السيد فودة ، **مفهوم سلسلة القيمة كأداة لبناء إطار متكامل بين مدخل نظرية القيود وتكاليف دورة حياة المنتج لتعظيم الأرباح في الشركات الصناعية** ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة ، المجلد 28 ، العدد 3، 2003م).
- صالح إبراهيم يونس الشعباني ، **التغير في إستراتيجيات خفض الكلف وآثارها** ، (الموصل : جامعة الموصل ، كلية الإدارة والاقتصاد ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد 32، العدد 98، 2010م) .
- صفاء محمد عبد الدائم ، **نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحيدثة**، (القاهرة : جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد 3، 2001م) .
- طارق عبد العظيم رشيدي ، **التكامل بين بطاقة القياس المتوازن (BSC) وسيجما سته (SS) لمنطق تقويم الأداء في شركات توليد الطاقة الكهربائية** ، (مجلة كلية الدراسات التجارية ، المجلد 30 ، العدد 2 ، 2006م) .

- طارق عبد العظيم يوسف الرشيد ، **منهج محاسبي مقترح في ضوء التكامل بين نظامي ABC , Time D** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 2 ، السنة 12 ، 2009م) .
- طارق عبدالمعز محمد، **نموذج مقترح لتحليل أوجه التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية ومجالات إتخاذ القرارات في ضوء المتغيرات الأقتصادية والتكنولوجية الحديثة** ،( الإسماعلية: جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، العدد 1 ،2010م).
- طلال سليمان جريرة ، **منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقه في قطاع الأدوية والصناعات الطبية في الأردن** ، (عمان : مجلة دراسات العلوم الإدارية ، المجلد 38، العدد 1 ، 2011م).
- عادل طه أحمد فائد ، **ترشيد تكاليف الطاقات غير المستغلة في ضوء المنظور الشامل لنظرية القيود بالتطبيق على شركة أبو زعيل للصناعات الهندسية** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 3 ، 2013م) .
- عباس نوار الموسوي ، **دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس التكلفة المستهدفة** ، (بغداد: الجامعة المستنصرية ، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد ، المجلد 30، العدد 69، 2008م) .
- عبد الحميد أحمد شاهين ، **مدخل مقترح لتطوير مقياس الأداء المتوازن كأحد الإتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية** ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبى ، السنة السابعة ، العدد 2 ، 2003م).
- عبد الرحمن عبد الفتاح محمد ، **تقييم فعالية مداخل تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل ظروف البيئة الحديثة للصناعة** ، (الإسكندرية : كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، السنة 6 ، 1996م).
- عبد المنعم فليح عبد الله ، **دراسة ميدانية لتقويم فعالية نظم التكاليف في دعم استراتيجية الجودة الشاملة وتحسين الاداء البيئي للمنشآت** ، (بنها : جامعة الزاقزيق ، كلية التجارة فرع بنها ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد 2 ، 2002م) .
- عز الدين فكري تهامي ، **التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة** ، (القاهرة : جامعة الأزهر ، مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي ، العدد 16، 2002م).
- عصافت سيد أحمد عاشور ، **المركز الإستراتيجي للتكاليف والإطار الفكري لسلاسل القيمة** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 1 ، 1998م) .

- علاء الدين بريجاوي ، **أثر العلاقة التكاملية بين نظام إدارة الحودة الشاملة ونظرية القيود في تخفيض التكلفة وتحسين الإنجاز**،(عمان: مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ،سلسلة العلوم الإقتصادية والقانونية ،المجلد 36 ، العدد 4، عام 2014) .
- علي جابر صالح ، **العوامل المؤثرة في خفض تكلفة المنتجات الجديدة** ، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة التجارة والاقتصاد ، المجلد 35 ، العدد الأول ، 2013م).
- عماد يوسف الشيخ ، **اساليب اجراءات تخفيض التكاليف** ، (عمان : جامعة العلوم التطبيقية، المجلة الاردنية للعلوم التطبيقية، المجلد 3، العدد 3، 2000م) .
- فؤاد خليل إبراهيم ، نموذج **مقترح لتصميم نظم التكاليف بهدف تحقيق الرقابة الشاملة على التكلفة في ظل الظروف البيئية الحديثة للصناعة** ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ببني سويف ، مجلة العلوم الإدارية ، العدد 7، 1994م) .
- فاروق جمعة عبد العال ، **المدخل المتكامل لتخفيض التكلفة ورقابة الجودة لزيادة السوق التنافسي في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة** ، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد 2، 2001م) .
- فراس إبراهيم كريم الحمري ، **تخفيض التكاليف بإستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة** ، (بغداد: الجامعة المستنصرية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، السنة 40 ، العدد 110، 2017م).
- فيحاء عبدالله ، حمد على، **تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة بإستخدام الهندسة العكسية – دراسة تطبيقية** (بغداد: جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، مجلة دراسات محاسبية والمالية ، مجلد8 ، العدد25 ، 2013م) .
- كمال كمال عبدالسلام ، **إستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز لتقييم الأداء في الوحدات الإدارية الحكومية بالتطبيق على الهيئة القومية للتأمين الإجتماعي ببورسعيد** ، (بور سعيد : جامعة بورسعيد ، كلية التجارة ، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد 15 ، العدد 3 ، الجزء 1 ، 2014م).
- محمد أبكر أحمد محمد ، **نظام التكلفة المستهدفة وأثره على قياس التكلفة وتحقيق جودة المنتج المنتج في المنشآت الصناعية السودانية** ، ( الخرطوم : جامعة النيلين ، مجلة الدراسات العليا ، المجلد 7 ، العدد 28 ، 2017م).
- محمد السيد الصغير ، **إطار مقترح لتحقيق التكامل بين فلسفة التوقيت المنضبط ونظرية القيود لأغراض خفض التكلفة وتحسين الإنجاز** ، (سوهاج : جامعة سوهاج ، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 22 ، العدد 2 ، 2008م).

- محمد السيد محمد الصغير ، **إطار مقترح لتحقيق التكامل بين فلسفة التوقيت المنظبط ونظرية القيود لأغراض خفض التكلفة وتحسين الإنجاز** ، (سوهاج : جامعة سوهاج ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد 22 ، العدد 2 ، 2008م).
- محمد حسن ، فريد عمر ، **مدى فعالية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية – دراسة إستكشافية** ، (الإسكندرية : جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد 42 ، العدد 2، 2005م) .
- محمد خلال صالح السيد ، **نظرية القيود وإستخداماتها في المحاسبة الإدارية** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي ، ملحق العدد 2 ، السنة 4 ، 2000م).
- محمد سعيد ، **إطار مفاهيمي لزيادة فعالية نظام التكاليف المستهدفة – دراسة إستطلاعية،** (بني سويف : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ببني سويف ، مجلة الدراسات التجارية والمالية، المجلد 2، العدد 3، ديسمبر ، 2009م).
- محمد سيد محمد ، **إطار مقترح لتحقيق التكامل بين فلسفة التوقيت المنضبط JIT ونظرية القيود TOC لأغراض خفض التكلفة وتحسين الإنتاج** ، (سوهاج : جامعة سوهاج ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد 22 ، العدد 2، 2008م) .
- محمد كر عربي ، **أساليب المحاسبة الإدارية لتحقيق الجودة الشاملة – مدخل مقترح** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد 3، 1997م).
- محمد مصطفى الجبالي ، **دراسات تحليلية لآثار التقدم في تقنيات الإنتاج على المبادئ العلمية والأساليب الفنية لتطوير صياغة ووظيفة معايير التكلفة وتحليل الإنحرافات لخدمة أغراض رقابة وتخفيض التكلفة** ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة بني سويف ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، السنة 9 ، العدد 1 ، 1999م).
- محمد مصطفى الجبالي ، **دراسة تطوير منهج تحديد التكلفة حسب الأنشطة خلال دورة حياة المنتج تحقيقاً لأهداف التخطيط الإستراتيجي والتطوير المستمر للمشروعات المتقدمة تكنولوجياً** ، (بني سويف: جامعة القاهرة، كلية التجارة بني سويف ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد 2 ، 1997م).
- محمود يوسف الكاشف ، **التأصيل النظري ومتطلبات التطبيق العملي للتكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة الربحية** ، (المنصورة: جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد 1، 2004م).

- محمود يوسف الكاشف ، **دراسة مقارنة لنظرية القيود وأسلوب التحليل الحدي لإتخاذ قرارت المزج الأمثل للمنتجات** ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 30 ، العدد 2 ، 2006م) .
- محمود يوسف الكاشف ، **مقارنة لنظرية القيود وأسلوب التحليل الحدي لإتخاذ قرارات المزيج الأمثل للمنتجات بجمهورية مصر**، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 30، العدد 3، 2013م).
- مروة جمعة طعمة ، **دور التكاليف المعيارية والتكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف** ، (واسط : جامعة واسط ، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 2، 2014م) .
- معاذ خلف إبراهيم الجنابي ، الدور **الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة** ، (تكريت : جامعة تكريت ، كلية الإدارة والاقتصاد ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية ، المجلد 7 ، العدد 21 ، عام 2011م) .
- منال حامد فراج ، **تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط** ، (الزقازيق : جامعة الزقازيف ، كلية التجارة ، مجلة البحوث ، والدراسات التجارية ، المجلد 28 ، العدد 1 ، 2006م) .
- نبية عبدالرحمن الجبر ، **نحو منهج مقترح لتحقيق التكاليف في المنشآت الصناعية السعودية**، (بني سويف : جامعة القاهرة، كلية العلوم الإدارية ، مجلة الدراسات المالية والتجارة ، العدد 3 ،1997م) .
- نجوى أحمد السيسي ، **أثر تطبيق فلسفة الوقت المحدد على تدعيم القدرة التنافسية في الوحدات الاقتصادية في ظل بيئة التصنيع الحديثة** ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد 1 ، 2004م).
- نضال محمد ، إنعام محسن ، **التسعير بإستخدام منهج التكلفة المستهدفة – دراسة ميدانية على قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردنية**، (الرياض : جامعة الملك عبد العزيز ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة ، مجلد 21 ، العدد 1، 2008م).
- نضال محمد الخلف ، إنعام زويلف ، **التسعير بإستخدام منهج التكلفة المستهدفة – دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني** ، (جدة : جامعة الملك عبد العزيز ، مجلة الاقتصاد والإدارة ، الجزء 1 ، العدد 1 ، 2007م) .
- نضال محمد رضا الخلف ، إنعام محسن حسن زويلف ، **التسعير بإستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية الأردني** ، (الرياض : جامعة الملك عبدالعزيز ، مجلة الاقتصاد والإدارة ، ج1 ، ع1 ، 2007م) .

- يوسف أحمد ، حسن يوسف ، **دور الوعي التكاليفي للمستويات الإدارية في تفعيل نتقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية بالوحدات الصناعية – دراسة إستطلاعية** ، (بغداد : جامعة بغداد ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد 7، العدد 18 ، 2012م) .

### 3.الرسائل الجامعية

- احمد عبد الدائم السامرائي ، **تخفيض تكاليف المنتوج باستخدام اسلوب تحليل القيمة** ، (بغداد : بغداد ، كلية الادارة والاقتصاد ، رسالة دبلوم عالي في المحاسبة ، 2002م) .
- أحمد عبد الدائم ، **تخفيض تكاليف المنتوج بإستخدام أسلوب تحليل القيمة** ، (بغداد : جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، رسالة دبلوم عالي في محاسبة التكاليف المهني ، 1999م) .
- أحمد عبد الدائم عمرالسامرائي ، **تخفيض تكاليف المنتوج بإستخدام أسلوب تحليل القيمة** ، (بغداد : جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، رسالة دبلوم عالي في محاسبة التكاليف ، 1999م).
- أحمد محمد الحسن عبدالرحمن ، **نموذج محاسبي مقترح لإستخدام الأساليب الحديثة في التكاليف لتحديد تكلفة الإنتاج الصناعي في السودان** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2014م).
- أحمد يوسف أحمد السنوسي ، **إطار علمي لإستخدام أساليب التكاليف الحديثة في قياس تكلفة الإنتاج في القطاع الصناعي السوداني** ، (الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة في المحاسبة ، غير منشورة ، 2010م).
- إدريس الصديق عثمان علي ، **تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تخفيض التكاليف** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2017م).
- أسامة محمد جعفر ، **تحسين عملية منح الإئتمان المصرفي بإستخدام بعض أدوات إدارة الجودة الشاملة ونظرية القيود** ، (بغداد: جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمحالية ، بحث ديلوم عالي في المحاسبة غير منشور ، 2009م).
- إسلام محمد كمال عبد المجيد ندا ، **تكامل مدخل محاسبة التكاليف على أساس النشاط مع نظرية القيود لتحسين مخرجات نظام التكاليف** ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2009م).
- أمال عبد الله حميدة ، **تطوير نظام التكاليف المعيارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة** ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2006م).

- أمل إبراهيم أحمد وادي ، **فاعلية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال،** (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2016م).
- أنس متى خضر ، **قياس التكلة المستهدفة لتصنيع المنتج خلال مرحلة التصميم لأغراض التسعير – دراسة حالة معمل الألبسة الولائية في الموصل** ، (الموصل : جامعة الموصل ، كلية الإدارة والاقتصاد ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2005م).
- جمال سعيد محمود الفجرائى ، **مدخل مقترح لتحسين جودة العمليات وخفض التكلفة بإستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة** (بنها: جامعة بنها ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، 2014م).
- حسن عيشى أبو حمام ، **أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات** ، (غزة : جامعة الأزهر ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2013م) .
- خالد محمد احمد عبد الله ، **التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأدتين لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2014م) .
- خديجة محمد كوسة ، **تكامل أساليب إدارة التكلفة بغرض تخفيض المزايا النتافسية** ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة ، 2012م).
- الدين آدم محمد ، **دور محاسبة المسئولية في الرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية** ، (الخرطوم : جامعة جوبا ، رسالة ماجستير غير منشروة ، 2007م).
- راضية عطوي ، **دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف – دراسة حالة شركة تصنيع اللواحق الصناعية والصحية،** (الجزائر : جامعة الحاج خضر – باتنة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2008م).
- رشا مصطفى عبد السلام ، **دور نظم التصنيع المرنة في تحقيق الخفض الإستراتيجي للتكلفة،** (القاهرة : جامعة عين شمس، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2009م).
- رغدة حسن ، **دور نظام التكاليف المستهدفة في إدارة وتخفيض تكلفة اللوجستيات – دراسة ميدانية** ، (القاهرة : جامعة حلوان ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2011م).

- رفل شاكر سلوم ، الخفاجي ، **التكامل بين المحاسبة عن الإنجاز ونطرية القيود في تحديد التكاليف لترشيد القرارات التشغيلية بالتطبيق في الشركة العامة لصناعة البطاريات** ، (بغداد: جامعة بغداد ، كلية الإدارة والإقتصاد ، رسالة ماحستير في المحاسبةغير منشورة ، 2013م).
- زحل شاكر سلوم الخافجي ، **التكامل بين المحاسبة عن الإنجاز ونظرية القيود في تحديد تكاليف ترشيد القرارات التشغيلية** ، (بغداد : جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2013م).
- زعرور نعيمة ، **أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة** ، (الجزائر : جامعة محمد خيضر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2015م).
- زياد عودة العمايدة ، **العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية** (عمان :جامعة آل البيت ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007م).
- السارة سعد على ، **إستخدام أسلوبي التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة في قياس التكلفة وتسعير الخدمات المصرفية** ،(الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة في تكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2018م) .
- سالم عبد الله صالح بن كليب ، **امكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمينة** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2009م) .
- سالمي ياسين ، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف وإتخاذ القرار في المؤسسة – دراسة حالة** ، (الجزائر : جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2009م).
- سعد حاتم سعيد إبراهيم ، **إستخدامات نظرية القيود في مجال المحاسبة الإدارية لأغراض القيم وترشيد القرارات التشغيلية** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، 2009م).
- سعد مبارك حسن موسى ، **إستخدام نظم التكاليف الحديثة لقياس وتخفيض التكاليف المشتركة في قطاع الخدمات بالسودان** ، (الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، 2009م) .
- سلطان كريمة ، **طرق تحسين جودة المنتج الصناعي وأثرها في تخفيض التكاليف** ، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للعصير والمعصرات، (الجزائر : جامعة سكيكدة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007م) .

- سليمان سند سبع السبوع ، **إستخدام نظام ABC وأساليب ABM لإتخاذ القرار وتقييم أداء المنظمة** ،(بغداد : جامعة بغداد، رسالة دكتوراة في المحاسبة ، 2000م).
- سيف الإسلام محمود عبد الحميد ، **الإطار العلمي لنظام التكاليف في المنشآت الصناعية في ظل مفهوم إدارة التكلفة الشاملة**، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2002م).
- سيلفا أنيس صموئيل ، **تقييم أثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظرية القيود على ربحية المنشأة** ، (حلوان: جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2011م).
- صباح فوزي صالح ، **الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في إتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة** ، (غزة : الجامعة الإسلامية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2014م).
- صبري صموئيل فهمي ، **المحاسبة عن الإنجاز كأداة لقياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية** ،(القاهرة: جامعة عين الشمس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2001 م) .
- صديق آدم محمد ابكر ، **الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدرسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2014م).
- الصفير ، **إطار مقترح لتحقيق التكامل بين فلسفة التوقيت المنضبط (JIT) ونظرية القيود (TOC) لاغراض خفض التكلفة وتحسين الإنجاز، عام 2009) .**
- طارق عبد الخالق ثروت ، **تطوير أدوات قياس وتقييم الأداء في المنشآت الصناعية وفقاً للإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية** ، (الإسماعيلية : جامعة قناة السويس ، كلية التجارة، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2004م).
- عامر علي سليمان ، **تقييم وتطوير نظام المحاسبة عن التكاليف في شركات المطاحن** ، (حلوان : جامعة حلوان ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2009م).
- عامر محمد ، **مدخل أسلوب التكلفة المستهدفة ودورها في تخفيض التكلفة مع الحفاظ على الجودة – دراسة حالة في الخدمات الفندقية في المملكة الأدرنية الهاشمية** ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2012م).
- عباس نوار كحيط ، **تكامل تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر وإنعكاسهما في إستراتيجيات التنافس للوحدات الاقتصادية – دراسة ميدانية** ، (بغداد : الجامعة المستنصرية، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2007م).

- عبد الحميد عبد المنعم عبد الحميد ، **تطوير نظام التكاليف المعيارية في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة** ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2009م) .
- عبد المنعم أحمد محمد عبد الله ، نموذج **محاسبي لإستخدام نظام التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان**، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، 2008م) .
- عصام عبد المنعم أحمد ، **إستخدام المحاسبة عن الإنجاز في الموازنات التشغيلية** ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2016م).
- علي عدنان أبو عودة ، **أهمية إستخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية – دراسة تطبيقية** ، (غزة : الجامعة الإسلامية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2010م) .
- عمار صبيح معن الكعبي ، **تخفيض التكاليف بإستخدام أسلوب التحليل التشكيلي** ، (عمان: المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، رسالة للحصول على شهادة المحاسبة القانونية ، 2009م).
- غادة منصور ، **أهمية إستخدام مقاييس الأداء غير المالية لزيادة فعالية دور المحاسبة الإدارية في ظل التصنيع الحديثة** ، (جدة : جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الاقتصاد والإدارة، رسالة ماجستير في المحاسبة ، 2005م).
- غضبان رانية ، **إستخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة ، التسيير ، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية** ، (الجزائر: جامعة محمد خيضر – بسكرة ، كلية الاقتصاد والتجارة وعلوم التسيير ، رسالة دكتوراة في التدقيق المحاسبي منشورة ، 2013م) .
- فتح الإله محمد أحمد ، **إستخدام تكاليف الجودة الشاملة في تقويم أداء المنشآت الصناعية**، (الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2009م).
- فيصل القاسم سنين علي ، **اثر تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على الرقابة وتخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2009م).
- ماجدة عبد المجيد عبد العزيز ، **البعد الإستراتيجي للنظرية وأثره في ترشيد القرارات** ، (بغداد: المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، 2011م).

- محار عبد الله خليل ، **تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركة الصناعية المساهمة العامة الأردنية** ، (عمان : جامعة الشرق الأوسط ، كلية الأعمال ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2012م).
- محمد أبكر أحمد محمد ، **نظام التكلفة المستهدفة واثره على قياس التكلفة وتحقيق جودة المنتج في المنشآت الصناعية السودانية** ، (الخرطوم : جامعة الزعيم الأزهري ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2017م) .
- محمد البشير إبراهيم أحمد ، **الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف وإتخاذ القرارات** ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2011م) .
- محمد السيد الصغير ، **إطار مقترح لتحقيق التكامل بين فلسفة التوقيت المنضبط ونظرية القيود لاغراض خفض التكلفة وتحسين الإنجاز** ، **مرجع السابق** ، 2008م.
- محمد الناير محمد ، **نموذج محاسبي مقترح لقياس تكلفة إنتاج وتصنيع وتسويق الصمغ العربي بالسودان** ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2009م).
- محمد حسن الحداد ، **مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة فى قطاع غزة – دراسة ميدانية** ،(غزة: الجامعة الإسلامية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م).
- محمد حسن السعيد ، **نموذج محاسبي مقترح لتقدير التكلفة المستهدفة في ظل المتغيرات البيئية الحديثة** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2003م).
- محمد حسن عابدين ، **مدخل محاسبة الإنجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الإتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية** ،(غزة : جامعة الإسلامية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، 2015م).
- محمد سيد حنفي عبد الحي ، **أثر حوسبة تكامل أساليب التكاليف الحديثة على الرقابة وضبط التكلفة وتقويم الأداء في قطاع الإنشاءات والمقاولات** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، 2017م).
- محمد عبد السلام ، **دور مدخل التكلفة المستهدفة في تطوير أساليب قياس تكلفة الإنتاج الصناعي** ،(أم درمان : جامعة أم درمان الإسلامية ، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، قسم الدراسات النظرية ، رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة . 2011م) .

- محمد عبد المنعم عبد العزيز يوسف ، **دور المعلومات المحاسبية في تطوير الموازنات التخطيطية بإستخدام أساليب التخطيط الإستراتيجي والمقارنة بالأفضل مع دراسة تطبيقية في بعض الشركات المصرية** ، (الإسكندرية : جامعة الإسكندرية، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، 2011م).
- محمد عثمان حمد دقن ، **الإتجاهات الحديثة لتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة** ، (الخرطوم : جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العيا ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2004م).
- محمد عماد صلاح ، **التكلفة المستهدفة** ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2008م).
- مروة فوزي عبد العزيز ، **قياس أثر المحتوى المعلوماتي للإفصاح عن المعلومات التشغيلية على سلوك أسعار الأسهم في الشركات المقيدة بالبورصة** ، (الإسماعيلية : جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2013م).
- مشتاق كامل فرج ، **إستخدام تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية في ترشيد قرارات التسعير** ، (بغداد : جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2004م).
- نهلة عثمان علي عمر ، **دور التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية والمحاسبة ومحاسبة التكاليف على أساس النشاط في الرقابة على قطاع السكر** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2010م).
- هاشم سعيد إبراهيم محمد ، **إستخدامات نظرية القيود في مجال المحاسبة الإدارية لأغراض التقييم وترشيد القرارات التشغيلية** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، 2009م).
- هاني محمد عوض البردان ، **دراسة تحليلية لأثر القيود (مراكز الإختناق) في شأن التحسين المستمر في الأداء بجمهورية مصر**، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2005م).
- هبة الله محمود يوسف الكاشف ، **أثر تطبيق نظرية القيود وأسلوب التحليل الحدي في توفير المعلومات الملائمة لإتخاذ قرارات المزج الإنتاجي الأمثل** ، (الإسماعيلية : جامعة قناة السويس، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2011م).
- هبة عبد المتعال أحمد ، **إستخدام مدخلي نظرية القيود ومساهمة المواد المتغيرة في إدارة التكلفة** ، (القاهرة: جامعة القاهرة ، كلية التجارية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2004م).

- هبة محمود مؤمنة، **مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء بيئة التصنيع الحديثة**، (السعودية : جامعة الملك عبدالعزيز ، كلية الإدارة والإقتصاد ، رسالة ماجستير غير منشورة 2004م).
- هلال عبد الفتاح السيد ، **تقييم الممارسات العملية في مجال إدارة التكلفة في ضوء مدخل التكلفة المستهدفة – دراسة تطبيقية** ، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2001م).
- ولاء إسماعيل مصطفى ، **إستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تدعيم القدرة التنافسية لشركة المقاولون العرب** ، (المنوفية: جامعة المنوفية، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2012م).
- ولاء ربيع ، **إستخدام التكلفة المستهدفة والمحاسبة على أساس النشاط في الإدارة الإستراتيجية للتكلفة خلال دورة حياة المنتج – دراسة تطبيقية** ، (القاهرة : جامعة القاهرة، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2012م) .
- ولاء علي أحمد ، **أساليب خفض التكلفة بين التطور الفكري والتطبيق العملي** ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2011م) .
- يسري محمد علي ، إطار **مقترح للإدارة الإستراتيجية للتكلفة في مراحل تصميم المنتج – دراسة تطبيقية** ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2004م).

**4.أخرى :**

- الإدارة العامة للتخطيط والبحوث – التقرير الختامي للحصر الميداني لبيان معلومات المنطقة الصناعية بالخرطوم بحري،(الخرطوم ، 2003م).
- تقرير مشروع المسح الصناعي الشامل ، المجلد الثاني ، جدول النتائج لمشروع المسح العادى، السودان ، الخرطوم : وزارة الصناعة ، عام 2015م.
- حسين محمد أحمد ، **إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة – دراسة مقارنة للتجربة اليابانية** ، (الإسكندرية : الجمعية العلمية للمحاسبة والنظم والمراجعة ، المؤتمر العلمي السادس للمحاسبين المصريين بعنوان دور المحاسبة والنظم والمراجعة في إعادة حيوية القطاع العام في مصر ، 10 – 18 أكتوبر 2010م).
- حسين مصطفى هلالي ، **دور المعلومات المحاسبية في دعم إتخاذ القرار الإداري** ، (القاهرة : ندوة بعنوان تحول المنظمات من إستخدام الأساليب التقليدية لأنظمة محاسبة التكاليف إلى إستخدام أنظمة تكاليفية تواكب البيئة الصناعية الحديثة وتكنولوجيا المعلومات 19 – 23 نوفمبر، 2006م).

- فؤاد احمد محمد المغيري ، **مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية** ، (الرياض: جامعة الملك سعود ، كلية إدارة الأعمال ، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، 18 – 19 مايو 2010م).
- محمد شحاته خطاب ، **التكامل بين ادوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات – إطار مقترح ، دراسة نظرية وميدانية** ، (الرياض: ندوة بعنوان سبل تطوير مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون ، 18 – 19 ، 2010م).

## ثانياً : المراجع الاجنبية

## 1.Books:

- Atkinson, Anthony A. , et.al., **Management Accounting**, Edition, (New Jersey, Prearson Educatson Inc, Upper Suddle River, 2012).
- Atkinson, Anthony, et.al., **Management Accounting**, (Person Practice Hall, 5th Ed., 2007).
- B;ocher, Edward J., et.al., **Cost Management : A Stratgic Emphasis** ,15th Ed., (McGraw-Hill Co., 2010).
- Bird, R.E. Albano, **Target Costing: Market Based Product Definition**, (mercel –Dekker Pubishing ,2003) .
- Bloisi, W., et.al., **Management and Organization Brhavior**, (European Ed., McGraw-Hill Companies, USA, 2003).
- Bragg Steven M. **Throughput Accounting**, (New Jersey, John Wiley & Sons Inc, 2007).
- C., Horengren Datar, et.al. **Cost Accounting A Mangerial Emphasis**, 13th Ed., (Person Education Inc., New Jersey, USA, 2009).
- Garrison Ray H. & Noreen, Eric, W., **Managerial Accounting**, (New York: McGraw Hill, Singapore, 1th , Ed., 2008).
- Garrison Ray H. and Noreen Eric, **Managerial Accounting**, 10th Ed., (New York: McGeaw-Hill/Irwin, 2003).
- Garrison Ray H., et.al., **Mangeral Accountig**, 4th Edition, (MCGraw-hill Education UK, 2008).

- Garrison, R. H, et al, **Managerial Accounting**, 14th Ed, (McGraw – Hill Companies Inc, 2010).
- Garrison, Ray H., Garrison, Ray H., Noreen, Eric W., & Brewer, Peter C., **Study guide and workbook for Managerial accounting,** Fourteenth Edition, New York: McGraw-Hill/Irwin,. 2012.
- Garrison, Ray, Noreen, Eric, **Managerial Account**ing, 8th Edition, (Iewin McGraw-Hill, Inc. 2000).
- H. Horngron, Charles T., et.al., **Cost Accounting : A Managerial Emphsis**, (New Jersey: 9th Ed. Prentic Hill Innc, 1997).
- Hansen Don R, Mowen Manynne M. **Cornerston of Cost Accounting**, Edition, (India, South Western A Part of Congage Learning, 2013).
- Hilton, R., **Manageral Accounting Creating Value in A Dynamic Business Envirounment**, Fifth Edition, (New York, MCGraw-Hill Inc. 2009).
- Hilton, Ronald W. et.al., **Cost Management Striates for Business Decisions**, (Printed in the United States of A,Erica, 2000).
- Hilton, Ronald, et.al., **Cost Management for Stratigy Business secision**, (Irwin, McGeaw, Hill Go 2000).
- Homgen et, al., Charles T. **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, 13Ed., Pearson Education, 2012 50.
- Horngren, Charles T., et.al**,, Cost Accounting**, Edition, (USA, Pearson Education Limited , 2012).
- Horngren, Charles T.. **Cost Accounting: A Managerial Emphasis,** 13Ed., Pearson Education, India, 2012 .
- Kapian , Robert S , et al ., **Management Accounting** ,(New Jersey: prentice Hall International Inc ,1997).
- Kaplan R., et.al., **Manangement Accounting Information for DSexisdion –Making and Starategy Execution,** 6th Ed., (New Jersry, Bearson Education, Inc., Upper Saddle River, 2012).

- Kaplan, R.S. & Atkinson, A.A., **Advanced Management Accounting,** Third Edition, (Prentice Hall International , 1997).
- Kaplan, R.S. and Atkisnson, A., **Advanced Management Accounting**, Third Edition (Prentice Hall Inc., 1998).
- Lane K. Anderson and Donaldk- Clancy, **Cost Accounting**, (New York, MCGraw Hill Inc, 1991).
- Mores , Wayne . Davis et al., **Management Accounting A Strategic**, (USA,Thom& Son Learning , 2003).
- NHS, **The Chartered Institute of Management Accounting Discussion Paper: Target Costing in the NHS,** (London : SWIP ,2005).
- Raiborn Co, et.al., **Management Accounting**, Second Ed, (New York: West Publishing Company, 1996).
- Yoshikawa J. & et. al., **Contemporay Cost Management**, Chapman & Hall, London, 1995.
- Yoshikawa, Takeo, et.al., **Stratigic Value Analysis: Organize Your Company for Strategic Success**, (Great Britain : Pearson Education Limitedm 2002).

## 2.Periodical:

- Adeniyi Segvn, **Impact of Target Costing on Competitive in the Manufacturing**, International Journal of Academic Research in Accounting Finance and Management Sciences, Vol.4, No.3, July 2014.
- Ageawal, Surendra P., Et.al., **Continuous Improvement an Activity-Based Model**, Management Accoounting Quarterly, Vol.7, No.3, 2006.
- Aghili, Shaun, **Throughut Metrics Meet Six Sigma**, Management Accounting Gquarterly, Vol.12, No. 3, 2011.
- Aghili, Shaun, **Throughput Metrice Meet Six Digma**, Management Accounting, Vol.12, No.3, 2011.
- Ahmad Usman, et.al., **Is Target Costing Implemented in Autonobile Sector of Pakstan or Not**?, The Journal of Commerce Vol. 6, No. 1, 2012.

- Ahmed Usman Shahid, et.al., **Is Target Costing Implemented in Autonobile Sector of Pakistan or Not**?, The Journal of Commerce , Vol. 6, No. 1, 2015.
- Al wawdeh, et.al., **The Relationship Between Target Costing anf Vompetitive Advantage of Jordanian Private Universities**, International Journal of Business and Management, Vol. 7, No. 8, April, 2012.
- Ander Pajrok, **Application of Target Costing Mehod in The Hospietality Indstry**, (Journal of Education Culture and Socity No. 2, 2014.
- Ax, Christian, Greve Jan& Nilsson ULF., **The Impact og Competition and Uncertainly on the Adoption of Target Costing**, International Journal of Production Economicsm Vol. 115, 2008.
- Baxendale Sidney J., **Using ABC to Enjance thtough out Accounting: Astrategic Perspective**, Cost Management, Vol. 18, Issue.1, 2004.
- Baxendale, Sidney J., **Using ABC to Enhance Throughput Accounting : a Strategic Perspective**, Cost Management, Vol. 18, Issue 2004.
- BhimaniA. et.al., **Targeting Excellence: Target Cost Management at Toyota in the UK**, Management Accounting London, Vol. 73, No. 6, (Jun) 1995.
- Bromwish, M,m **Thoughts on Management Accounting and Stratigy**, Pacific Accpinting Review, Vol.11, No. 2, 2005.
- Chao-Hsuing, et.al., **Early Evidence on the Interactive Effects Inviolving Product Development Organizations and Target Cost Management**, Advances in Management Accounting, Vol. 14, 2005.
- Chao-Hsuing. L, John Y. Yasuhiro, M., **Early Evidence on the Interactive Effects Involving Product Development Organizations and Target Cost Management**, Advances in Management Accounting, Vol. 14, 2005, P. 200.

- Chen, H.H.& B.H. Kleiner. **New Developments Concerning Wrongful Termination**, Managiral Law, Vol. 44 No, 1, 2002 .
- Christopher R. Dipaolo, **Target Costing**, Chemical Engineering ,Vol. 14, No.1,, 2007 .
- Christopher R. Dipaolo, **Target Costing,** Chemical Engineering, Vol. 14, No. 4, Apr. 2007.
- Chwen Sheu Ming, Hsiangchen, Stacy Kover, **Integrating Activity Based Costing and theory Consdtraints for better Manufacturing Decisien Making,** Integrating Manufacturing Systems Vol. 80, Issue.8, 2003.
- Clintion, D.amnd A. Graves, **Product Value Analysis : Strategic Analysis Over the Entire Priduct Life Cycle**, Journal of Cost Management, May / June, 1999.
- Cooper Robin, Slagmulder Regin, **Target Costing For New Product Development: Component Level Target**, Journal of Cost Management, Vol. 16, No. 3, Sep./Oct. 2002.
- Cooper Robin, **Slagrnulder Regine, Develop Proftable New Products With Target Costing**, Salon Management Review, Vol. 40, No. 4, Summer, 1999.
- Cooper, R.M., R.M., Slagmuder, R., **Target Cost for New Product Development: Component Level Target Costing**, Journal of Cost Management, Vol. 16, No. 3, May /June 2002.
- Copalakrishan B. et.al., **Design and Development of A Target Costing Systems for Turning Operation**, Journal of Manufactiuring Technology Management, Vol. 18, No. 2, 2007.
- Corbett Thomas, **Throughput Accounting and Activity Based Costing the Driving Factors Behind Each Methodology**, Journal of Cost Management, Vol. 14, 2000.

- Corbett, Thomas, **Throughput Accounting and Activity Besed Costing : the Driving Factors Behind Each Methodology,** Journal of Cost Management, Vol. 14, 2000, P.37.
- Corbrtt , **Making Better Decisions,** CMA, Management, Vol. 73, Issue 9, 2000.
- Dal-Ri, F.J., Alonson, C.D., **Modeling the Subjective in the Target Costing Processes**, Journal of Digital Accounting Research, Vol. 5, No. 10, 2005.
- Dr. Jelsy Joseph, Mr. Avetrivl**, Impact of Target Costing and Activity Based Costing on Improving the profitability of Spinning Mills in Coimbatore- Empirical Study**, Journal of Contemporary Research in Management, Vol.7, No.2, April, June, 2012.
- Dugdale & David & Jones, T. Colwyn, **Throughput Accounting Transforming Practices**, British Accounting Reviewm Vol. 30, Issue.3, 1998.
- Dugdale david & Jone, **Accounting for Throughput: Techniques for Performance Measurement**, Decisions and Control, Management Accounting, Vol. 75, Issue11., 1997.
- Dughak D, and Jones, C., **Accounting for Throughput: Techniques for Performance Measurement**, Decisions and Control, Management Accounting, Vol. 4, December 1997.
- Dusdal D, And Jones T., **Throughput Accounting, Transforming Practice**, Britich Accounting Review, Vol. 30, Sept. 1998.
- Dwi Lasro, et.al., **Development of a Manufacturing Flixiblility Hierarchy Through Factor and Clustor Analysis**, Journal of Manufacturing Technology Management, Vol., 20, No. 4, 2009.
- Dwi, Larson, **Development of a Manufaturing Flixibility Hierarch Through Factor and Clusdter Analysis** , Journal of Manufacturing Technology Management, Vol. 20, No. 4, 2009.

- Ellran, Lisa, **The Implementation of Target Costing in the United States, Theory Versus Practice**, Journal of Supply Chain Management, Vol. 42, No. 1, Winter 2006.
- Emblemsvag J., **Activity- Based Life-Cycle Costing**, Managerial Auditing Journal, Vol. 16, Issue: 1, 2001.
- Everaert P. et.al., **Characteristics of Target Costing: Theoretuical and Fiegl Study Prespectivem** Qualityiative Research in Accounting & Management,Vol. 3, No. 3, 2006.
- Farideh Farajil, Ameneh Reiszadeh, **The Activity Based Costing and Target Costing as Modern Techniques in Determination of Product Cost**, International Research Journal of Applied and Basic Sciences , ISSN 838,Vol,6 ,2013.
- Fisher J., **Implementing Target Costing**, Journal of Cost Managenment, Vol. 19, No. 19, 1995.
- Galloway . D, and Woldran D. **Throughupt Accounting the need for a new Language for Management Accounting** " Management Accounting, Nov. 1988 .
- Gandhinathan Raviswaran, N., **Reliabiltiy Considerations in a Traget Costing Process, An FMEA Approach the (ICFAI)**, Journal of Operations Management, No. 1, February 2006 .
- Gandhinathan, R.m Raviswaran, N., R**eliability Considerations in A Target Costing Proxess: An FMEA Approach**, The (ICFAI)**,** Journal of Operations Management, No.1, Feb. 2006.
- George Geistauts, Eliosha Baker, **Value Engineering A System Dynamic,** Approch Engineering Management Journal , 2008.
- Gopalakrishan, B, et.al., **Design and Development of a Target Costing System for Turning Operation**, Journal of Manufactioring Technology Management, Vol, 18, No. 2, 2007.

- Henri Dekker & Peter Smidt, A**Survey of the Adoption and Use of Target Costing in Dutch Firms, International,** Journal Oggf Production Economics, Vol. 84, Issue 3, 2003.
- Henri Dekker, Peter Smidt, **A survey of Adoption and use of Target Costing in Dutch Firms**, International Journal of Production Economics, Vol. 48, 2003.
- Hergeth, H., **Target Costing In the Textile Complex**, Jounal of Textile and Apparel Technology and Management , Vol.2, Lssue 4 , 2002.
- Hibbets, A., Albright, T, Funk, W, **The Compotitive Environment and Strategy of Target Costing Implementers: Evedence from the Filed**, Journal of NManagement Issues, Vol. 15, No.1, 2003.
- J. Wood,**Managerial Accounting**, First Annual International Congress on Target Costing, Vol.79, No. 7, Jan. 1998.
- Jackman, Sue, **Innovations in Management Accounting Research & practice Whatever Happened to Throughput**, Accounting Woking Paper, Presented at The EIASM 6 Conference on New Directions in Management Accounting Brussels December, 2008.
- Jayakumar, Kavitha & Sekar, S., **Stocks and Throughput Accounting on Materila Management and Its Impact on Cost Management Global**, Journal of Arts and Management , Vol. 2, Issue. 3, 2012.
- Jayakumar, Kavitha & Sekar, S., **Stocks and Throughput Accounting on Materila Management and Its Impact on Cost Management Global**, Journal of Arts and Management, Vol. 2, Issue 3 .2012.
- Jayakumar, Kavitha & Sekar, S., **Stocks and Throughput Accounting on Materila Management and Its Impact on Cost Management**, Global Journal of Arts and Management, Vol. 2, Issue 3 .2012.
- Kapkan R.S. et.al., **Management Accounting Information for Decision Making and Stratgy Execution**, 16th Ed., (Bear Son Education , Inc., Upper Saddle, River, New Jersey, 2012).

- Kaplan R.S. & Coper D.P., **The Balanced Scorecard : Measures that Drive Performance**, Harvard Business Review, Jan., 1998.
- Kaplan R.S. and Norton D.P., **Using The Balanced Secorecard as A Strarwgic Manafgement System**, Harvard Business Review, Vol. 74, No. 1, Jan. – Feb. 1996.
- Khajavi, Shokrollah & Nazemi, Amin, **Innovation in Management Accounting: The Needs of World – Class Firms**, International Journal of Academic Research,Vol.2, No.5, September2010 .
- Lawrence Imeokparia, **Target Costing and Performance of Manufacturing Industry in South-Western Nigeria**, Global Journal of Management and Business Research: D Accounting and Auditing Vol.14, Issue.4, Version 1, 2014.
- Lee John, **Use Target Costing to Improve Your Bottom-Lin**e, The CPA Journal, ABI/INFROM Global-JAP, Vol. 64, No. 1, Jan. 1994.
- Lisa M Ellram, **The Implementation of Target in the United States – Theory Versus Practice**, Journal of Supply Chain Managemaet, Winter, Vol.42, 2006 .
- Mahdi Naqdi Bahar, Co**nceptual Framework For Launching Target Costing In Automotive Industry**, Internaional Journal of Research In It& Management Vol.2 , Issus 6, 2012.
- Meyssonner Francois, **The Target Costing : Un Etat De L, Art,** Dins Finance Control Strategy ,Volume 4 , No 4, December.
- Meyssonnier Francois, **The Target Costing : Un Etat De L'Art**. Dans Finance Contrilee Strategies, Vo., 4, No. 4, December 2001.
- Nalcom, J. Morgan, **Management Accounting, A Case Study in Tqarget Costing**, Accounting gor Strategy, Vol. 71, No. 5, May 1993.
- Nour Aldeen, Et.al.,**The Impact of Target Cost Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies**, International Journal of Business and Social Science,Vol.2, February 2014.

- Patricia Everaert, et.al., **Characterstics of Target Costing : Teoretical and Field Study Perspectives**, Qualitive Research in Accounting & Management , Vo. 3, Vo. 3, 2006.
- Paui Sharman, **Innorations In Costing,** Applications Cost Management, May June Vol. 25, No. 3, 2011.
- Peter Woodlouk, **Weighing the Option to Meet Target Costs**, Cost Management, Boston, Vol.13, No.6, Nov./Dec. 1999.
- R. Cooper & Salagmulder, **Develop Profoitab;e New Products with Target Costing**, Sloan Management Review, Summer, Vol. 40, No. 4, 1999.
- Sakurai. M. **Target Costing and How to Use it**, Journal of Cosdt Management, Vol. 3, No. 2, 1989.
- Selim Yuksel Pazarceviren, **Target Costing Based on the Activity –Basded Costing Method and A Modle Proposa**l, (Wuropean Scientific Journal, Vol. 4, Special Edition , Decmber 2013.
- Sewnson, Dan, et.al., **Using CAM-1 Diagnostic to Evaluate Readiness for Target Costing**, Costr Management, Vol, 19, No. 3, May/June 2005.
- Shahid, Ansari, et.al., **Template for Implanting Target Costing**, Cost Management, Vol., 20, No.5, Sep,Oct.2006.
- Smith, Malcolm, **Bottleneck Management**, Management Accounting,Vol. 37, Issue, 1995.
- Souren , Rainer & Ahn, Heinz & Schmian, **Optimal product Mix Decisions Based on the Theory of Constraints** ,Exposing Rarely Emphasized Premises of Throughput Accounting , International Journal of Production Research, Vol. 43 , Issue 2,2005.
- Swenson Dan, et.al., **Using CAM-1 Diagnostic to Evaluate Readibess for Target Costing**, Cost Management, Vol. 19, No. 3, May , June 2005.
- Takeyuki Tani, et.al., **Target Costing Management in Japanese Companies: Curtrent State of the Art**, (Management Accounting Research , Vol. 5, March, 1994.

- Tom Albright, Marco Lam, **Managerial Accounting and Continuous Improvement Inintives A Retrospective Framework**, Journal of Managerial Issues, Vol. 18, lss. 2, Summer 2006.
- Umble M., et.al., **Implementing Theory of Constrains in A Tradtional Japanese Manufacturing Encironment, the Cost of Hitachi Tool Engineering**, International Journal of Production Research, Vol.1 2006.
- Waldren David & Galloway David, **Throughput Accounting Part 1**, The Need For New Language for Manufacturing Management Accounting, Vol. 66, Issue. 10, 1988.
- Waleed Mjalli Al-Awawdeh, Jamal Adel Al-Sharairi, **The Relation Between Target Costing and Competitive Advantage of Jordanian Private Universities**, International Journal of Business and Management, Vol. 7, No. 8, April 2012.
- Wu Chi-Ling, et.al., **Target costing As A Role of Strategic Managementy Accounting in Real- Estate Investment Industry,** Afeican Journal of Business Management , Vol. 7, Issue 8, 2013.
- Yasmein Zengin and Erhan Ada, **Cost Management therough Product Deisgn: Target Costing Approach**, International Journal of Production Research, Vol. 48, October 2010.
- Yook , Ken-Liyo et.al., **Target Costing in the Construction Industry: Evidence from Japan**, construction Accounting and Tazation, Vol.15, No. 3, May/June 2005.
- Zhang, Q., et.al., **Manufactureing Flexiblitiy : Defining and Analyzing Relationships Among Competence Capability and Customer Satisfaction**, Journal of Operations Management, Vol. 21, No. 2, 2003.

## 3.Others:

- A. Coldratt Company, **Throughput Accounting**, the Coal Institute,2001.
- Ansari. S., et.al., A **Field Study of Best Preacice in Target Costing, Management Accounting**, (Quaeterly, Winter, 2003).

- Borgemrnas, H. and Fridh, G., **The Use of Target Costing in Swedish Manufacturing Firms**, (Goteborg University, School of Economics & Commerical Law, 2004).
- CAM-I (Consortium for Advanced Management- International SMAC (Society of ?Management Accounting of Canada Implementing Target Costing, Management Accounting Guideline, April, 1994).
- Cooper R., **WhenLean Enterprises Collide, Competing Through Confronontation**, (Harvarf Business School Press, Boston, Massachusetts (USA), 1995).
- Cooper Robin, **Slagmulder Regine, Fattors Infgluencing the Target costing Process**, (Lessons From Japanese Practice, February25, 1997).
- David S.,Koziol, **How the Constraint Theory Improved A jon-shop** Operation Management Accounting may 1988.
- Dugdale . D. and Jones . C. **Accounting for Throughput Techniques for Performance Measurement Mangement Accounting** Dec. 1997.
- Edward Limited, **Performance Management, Fundametals Level – Skills Module**, (Paper F5 , December 2007 Answers).
- Everaert, Patricia, **The Impact of Target Costing on Cost,. Quality and Time-to – Market of New Products: Results fron Lab Experimentsd**, (Submitted at the University of Ghent to the Faculty ofg Economics and Business Adminstration on 20 October 2000).
- Feil, P., Yooj, K., Kim, L., **Japanese Target Costing: A Historical Perspective**, (International of Strategic Cost Management, Spring, 2004),
- Financial Management in the NHS: **NHS (National Audit Office and Audit Commidssion),** England, Summarized Axxounts, 2003).
- Galloway, D.and Waldron. D, **Throughput Accounting**, Ranking profitability Management Accounting, Dec. 1998.
- Ganye, Driscole, Kwah, **Facing up to Realism: The Case of Using the Target Cost Management Approach in Health Care Delivery**

**Management**, University of Exeter, for the Degree of Master of Philosophy in Management, 2008.

- Horngern, Charles T, et.al., **Cost Accounting**, Edition, Pearson Education Limited, USA, 2009.
- Huthchinson, Robert, **The Impact of Time-Based Accounting on Manufacturing Performance**, Thew University of Toledo, College of Graduate Studies, Doctor of Manufacturing Nanagement & Engineering, 2007.
- Hutogahumg Vorianto, **Throughput Accounting end to Traditional Cost Accounting and Activity Based Managemente**, Approaches Ingenious, No. 1, 2003.
- I. Lucey, **Management Accounting**, DP Publications, Fourth Edition, 1996.
- Keun-Hyo Yook, **Target Costing the Construction Industry Evidence from Japan**, (Construction Accounting and Taxation, 2005).
- Keun-Hyo Yook, **Target Costing the Constructtion Industry Evidence From Japan**, (Construction Accounting & Taxation , 2005).
- Koons, F. **Applying ABC to Target Costs**, Transaction of the American Association of Cost Engineers, US, 1994.
- Kwah, G., **Target Costing in Swedish Firms- Fiction, Fad of Fact?** An Empirical Study of Some Swedish Firms, Master Thesis Goteborg University, 2004.
- Martin, T., **A Teview of Existing Pavement Performance Relationships**, (Arab TR Research Report ARR 282, June, 1996) .
- Ofileanu, D., Bumbescu, S., T**arget Costing – The Response of the Managerial Accounting to Changes in the Encironment,** Annals of the Constant Brancusi, University of Targu Jiu, Economy Series, Issue 3, 2014.
- R. Bear, Mills and F. Schmid, **Product Coting in Advanced Technology Envirionments**, (Management Axxounting, Dec. 1994).

- Shahid L., et.al., **The CAM-1 Target Cost Core Group, Target Costingm** (The Next Frontier in Strategic Cost Management, Irwin, 1996).
- Slater, M., **Target Costing as A Strategic Cost Management Tool in the South Aftrican Motor Industry,** (Faculty of Business and Economic Sciences, The Nelson Mandela Metropotionan University, 2010).
- The International Fedration of Accountants (IFAC), **TargetCosting for Effective Cost Management: Products Cost Planning at Toyta Australia**, Study No.10, June 1999.
- **Throughput Accounting Fits**, C. Douments and Settings Winxp, Throughput, Accounting. Him 2009.
- Toc Center white Paper, **Throughput Accounting** , Copyright Toc Center 3Inc, 1999.
- Wang. S., et.al., A **Three – Phase Intergrated Model for Product Configuration Chanage Problen**, (Expert Systen with Application, Part1, April, 2009).

**ثالثاً : المواقع الالكترونية**

- http://ssm.com/abstract= 1455184, Hematfar, M, et.al., The Steps of Implementing Target Costing, 2011, P.4, Avilable at SSRN:
- http://www.iurenio.orgKomninosI., **Product life Cyale Management**, Urban and Regional Innovation Research Unit, Faculty of Engineering, Aristotle University of Thessalonki, 2002.
- http:www.ssrn.com/abstract= 145518, The Step of Implementing Target Costing at SSRN.
- www.old.kfu.edu.sa/main/res/3032. Pdf. صالح عبد الرحمن وآخرون ، **مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد** .

# المـــــــلاحق

## ملحق رقم (1)

## استمارة الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم

# جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

# كلية الدرسات العليا

السيد/ ..... المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

**الموضوع : استمارة استبانة**

تقوم الدارسة باعداد رسالة لنيل درجة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية بعنوان **(التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الانجاز ودورهما في الرقابة وخفض التكلفة في القطاع الصناعي)** دراسة ميدانية على الصناعات الغذائية في ولاية الخرطوم .

لإستكمال الجانب الميداني وإختبار فرضيات الدراسة تطلب الأمر إعداد هذه الإستبانة ولما لكم من خبرة علمية وعملية نأمل في الإجابة على التساؤلات الواردة بكل صدق وأمانة لما لها من أثر على نتائج الدراسة، ونؤكد لكم ان البيانات الواردة تستخدم فقط لأغراض البحث العلمي وإحاطتها بكامل السرية.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير وجزاكم الله خيراً

**الدارسة /**

**نور الشام موسى شابيو برقو**

**القسم الأول : البيانات الشخصية**

الرجاء وضع علامة (✓) أمام الخيار الذي يناسبك:

**1/ العمر :**

30 سنة وأقل ( ) 31 – 40 سنة ( )

41 – 50 سنة ( ) أكثر من 50 سنة ( )

**2/ المؤهل العلمي :**

دبلوم وسيط ( ) بكلاريوس ( ) دبلوم عالي ( )

ماجستير ( ) دكتوراه ( )

أخرى ( )

**3/ التخصص العلمي :**

تكاليف والمحاسبة إدارية( ) محاسبة وتمويل ( ) نظم معلومات محاسبية ( )

دراسات مالية ومصرفية ( ) إدارة الاعمال ( ) إقتصاد ( )

أخرى ( )

**4/ المؤهل المهني :**

زمالة المحاسبين السودانية( ) زمالة المحاسبين العربية ( )

زمالة المحاسبين البريطانية ( ) زمالة المحاسبين الامريكية( )

لايوجد ( )

**5/ المركز الوظيفي :**

مدير عام ( ) مدير مالي ( ) مدير إداري ( )

رئيس قسم حسابات( ) محاسب مالي ( ) محاسب تكاليف ( )

مراجع داخل ( ) أخرى ( )

**6/ سنوات الخبرة :**

اقل من 5 سنوات ( ) 6– 10 سنة ( )

11 – 15 سنة ( ) 16– 20سنة( )

اكثر من 20سنة ( )

**القسم الثاني : عبارات الفرضيات:**

ارجو التكرم بوضع علامة ( √) تحت مستوى الموافقة المناسب:

**1/هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وخفض التكلفة**

| الرقم | مستوى الموافقة / العبارة | أوافق بشدة | أوافق | محايد | لا أوافق | لا أوافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على خفض التكلفة في مرحلة التخطيط وتنفيذ ما خطط له | | | | | |
| 2 | يعمل أسلوب االتكلفة المستهدفة على خفض التكلفة في مرحلة بحوث وتطوير المنتج | | | | | |
| 3 | يقدم أسلوب التكلفة المستهدفة منتجات ذات سعر مناسب عن طريق التخطيط الهندسي للمنتج | | | | | |
| 4 | أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على العميل وعلى اشباع رغباته بتقديم منتجات متقدمة وذات جودة | | | | | |
| 5 | يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على تحديد المنتج المراد انتاجه أو تطويره | | | | | |
| 6 | يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بالتركيز على العناصر التي تحتمل التخفيض الاكبر في التكاليف | | | | | |
| 7 | يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة على العلاقة الوثيقة والتعاون مع الموردين من أجل تخفيض التكاليف | | | | | |
| 8 | يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بفحص كافة مراحل المشروع لاستكشاف مناطق الارتفاع في التكاليف | | | | | |
| 9 | أسلوب التكلفة المستهدفة يحدد سعر بيع المنتج بناء على دراسات السوق قبل مراحل الانتاج | | | | | |
| 10 | يهتم أسلوب التكلفة المستهدف بدراسة تقلبات اسعار المواد الأولية اللازمة في العملية الانتاجية | | | | | |
| 11 | يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج و تحفيز الموردين على الابتكار | | | | | |
| 12 | يأخذ أسلوب التكلفة المستهدفة في الاعتبار كفاية هامش الربح لمقابلة تكاليف دورة حياة المنتج | | | | | |
| 13 | يهتم أسلوب التكلفة المستهدفة إلى الانشطة الضرورية لتضيف قيمة بتركيز على المنتج وخفض التكلفة | | | | | |

**2/ هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكلفة**

| الرقم | مستوى الموافقة / العبارة | أوافق بشدة | أوافق | محايد | لا أوافق | لا أوافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | أسلوب التكلفة المستهدفة يضع أسلوب الرقابة المناسبة الذي يمكن من تنفيذ ما خطط له | | | | | |
| 2 | يحدد أسلوب التكلفة المستهدفة عناصر التكلفة بدقة و يجعل عملية الرقابة اكثر سهولة | | | | | |
| 3 | استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى فعالية الرقابة في بيئة التي تتصف بحدة المنافسة | | | | | |
| 4 | استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى سهولة تتبع تدفق التكاليف وربطها باغراض التكلفة | | | | | |
| 5 | أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على الرقابة وعلى مرحلة التصميم ممايساهم في زيادة كفاءة إستخدام الموارد | | | | | |
| 6 | التحديد المقدم لتكلفة المنتج ساهمة في وضع معايير يقاس الاداء الفعلي | | | | | |
| 7 | إستخدام معلومات التكلفة المتوقعة خلال مراحل تصميم العمليات والرقابة يساعد في مقارنة الاداء الفعلي بالمخطط | | | | | |
| 8 | تزداد فعالية الرقابة على التكلفة في المنتجات التي تكون دورة حياتها قصيرة عنها في المنتجات ذات دورة الحياة الطويلة | | | | | |
| 9 | التصميم الجيد في أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف يخفض من احتمال فشل المنتج | | | | | |
| 10 | تتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يقلل من الرقابة المحاسبية وبالتالي خفض التكاليف | | | | | |

**3/ يوجد أثر ذات دلالة إحصائية بين تطبيق اسلوب المحاسبة عن الانجاز وخفض التكلفة**

| الرقم | مستوى الموافقة / العبارة | أوافق بشدة | أوافق | محايد | لا أوافق | لا أوافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على قياس الاداء عن طريق ربط الانتاج واالتكاليف بالإنجاز | | | | | |
| 2 | تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على ربط تكلفة المنتجات بدرجة استخدام الموارد بواسطة االمنتجات المختلفة | | | | | |
| 3 | يهتم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز بالتركيز على زيادة الانتاج وتخفيض المخزون | | | | | |
| 4 | تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على تخفيض مستويات المخزون انواعه إلى ادنى حد ممكن | | | | | |
| 5 | تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على تخفيض النفقات التشغيلية من دون تأثير على الإنجاز او االمخزون | | | | | |
| 6 | تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يعمل على تتبع المشاكل الانتاجية والاختناقات التي تحدث اثناء العملية الانتاجية | | | | | |
| 7 | تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يوفر المعلومات اللازمة لتحسين وتطوير الاداء التشغيلي | | | | | |
| 8 | أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يحدد نقاط الاختناق والطاقات غير المستغلة ويعمل على إستغلالها | | | | | |
| 9 | أسلوب المحاسبة عن الانجاز يقوم على تخفيض وقت الإنجاز وبالتالي تقليل التكلفة وزيادة الربحية | | | | | |
| 10 | أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد في تحقيق المستمر من خلال تحسين معدل الإنجاز (معدل الإنجاز يساوي عدد الوحدات المباعة / وقت التصنيع) | | | | | |
| 11 | تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد في تخفيض تكلفة العمالة المباشرة لنسبة اجمالي التكاليف | | | | | |

**4/ يوجد أثر ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز والرقابة على التكلفة**

| الرقم | مستوى الموافقة / العبارة | أوافق بشدة | أوافق | محايد | لا أوافق | لا أوافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | يعتمد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على الربط بين مقدار الإنجاز المتحقق خلال فترة زمنية معينة والموارد التي تسنفذ في سبيل تحقيق ذلك الإنجاز | | | | | |
| 2 | يحدد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز التكلفة وقياس الاداء بتركيز على الصناعات التي لا تتم فيها دورة التصنيع بانواعها | | | | | |
| 3 | يساعد تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز بتقييم االمخزون من الانتاج تحت التشغيل على اساس قيمة المواد الخام الداخلة في التصنيعه | | | | | |
| 4 | يعتمد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على المقاييس التشغيلية لتوفير المعلومات للادارة لاتخاذ قرارات الرقابة على التكلفة | | | | | |
| 5 | يركز مدخل المحاسبة عن الإنجاز على تحديد مستوى الكفاءة على اساس قدرة المنشأة على توفير منتجاتها بالسوق | | | | | |
| 6 | يقوم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على تصنيع المنتجات المضيفة خلال وضع برامج لتدفق الإنتاج طبقا لطلب السوق | | | | | |
| 7 | يقوم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على الاهتمام بالاوقات في الموارد المفيدة وعدم حدوث اعطال وضياع الوقت لاسباب غير طبيعية | | | | | |
| 8 | أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على قياس تكلفة الانتاح والرقابة عليها | | | | | |
| 9 | يعتمد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على الربط بين مقدار الإنجاز المخطط خلال فترة زمنية معينة وبين الموارد المستنفدة | | | | | |
| 10 | يقوم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على تعظيم هامش الانجاز المخطط عن المنتجات وتعظيم الارباح الكلية | | | | | |

**5/ التكامل بين تطبيق اسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يؤثر في خفض التكلفة**

| الرقم | مستوى الموافقة / العبارة | أوافق بشدة | أوافق | محايد | لا أوافق | لا أوافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | يساعد التكامل بين أسلوبي التكفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على توفير معلومات عن تحليل مجالات الانشطة | | | | | |
| 2 | يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على تحليل التكاليف بصورة سليمة | | | | | |
| 3 | التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يساعد على تخفيض تكلفة الوحدة وتحسين الاداء | | | | | |
| 4 | يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على التعرف على القيود ونقاط الاختناق | | | | | |
| 5 | يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على تحليل العمليات الداخلية | | | | | |
| 6 | يساعد التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز على انتاج منتج يضمن تحقيق رغبات العملاء وبالجودة المطلوبة | | | | | |
| 7 | التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجازيقوم بترشيد قررات التسعير لزيادة الحصة لسوقية لمنتجات المنشأة | | | | | |
| 8 | التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يساعد على ترشيد قرارات الانتاج للوصول إلى مواصفات المنتج | | | | | |

**6/ التكامل بين تطبيق اسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يؤثرعلى الرقابة علـــى التكلفة**

| الرقم | مستوى الموافقة / العبارة | أوافق بشدة | أوافق | محايد | لا أوافق | لا أوافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يركز على تحليل التكلفـــة والعائـــد للمقارنة بين التكلفة والتحسينات المطلوبة | | | | | |
| 2 | التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاســبة عن الإنجاز يساعد في توفير المعلومات لـــلادارة عن القيود وكيفية الاستغلال الامثل لها | | | | | |
| 3 | التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاســبة عن الإنجاز يأخذ في الاعتبار سعر البيع كمؤشر ليكشف عن المنظور الخارجي | | | | | |
| 4 | التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاســبة عن الإنجاز تركز على توفير المعلومـــات التـــي تحتاجها الادارة عن النتائج الماليـــة للمتغيـــرات التي تحدث في العمليات | | | | | |
| 5 | التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاســبة عن الإنجاز يعمل على تحقيـــق التـــوزان بـــين طاقات الموارد المتاحة | | | | | |
| 6 | تطبيق التكامل بين أســـلوبي التكلفـــة المســـتهدفة والمحاسبة عن الإنجاز بالاستفادة مـــن العلاقـــة التبادلية بين النظـــامين لتفعيـــل الرقابـــة علـــى التكاليف في االمنشأة الصناعية | | | | | |
| 7 | تطبيق التكامل بين أســـلوبي التكلفـــة المســـتهدفة والمحاسبة عن الإنجاز يساعد في تدعيم المقاييس المالية للحكم على الاداء التشغيلي | | | | | |

## ملحق رقم (2)

### محكمو الاستبانة

| الرقم | الاسم | الدرجة العلمية | العنوان |
|---|---|---|---|
| 1 | أ. د. الهادي ادم | بروفيسور | جامعة النيلين |
| 2 | أ. د زين . العابدين بريمة | بروفيسور | أكاديمية السودان للعلوم المصرفية والمالية |
| 3 | د. بابكر ابراهيم الصديق | أستاذ مشارك | جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا |
| 4 | د. مصطفي نجم البشاري | أستاذ مشارك | جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا |
| 5 | د. احمد عبدالقادر | أستاذ مشارك | جامعة الخرطوم |
| 6 | د. أمل ابراهيم | أستاذ مساعد | جامعة بحري |
| 7 | د . مختار ادريس | أستاذ مساعد | جامعة بحري |
| 8 | د.محمد الناير | أستاذ التكاليف المساعد | جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا |
| 9 | د.فيصل محمد على | رئيس قسم الحسابات للشركة العربية للانتاج الزيوت | منطقة الصناعية بحري |
| 10 | د. عفاف نور الدين عثمان | أستاذ التكاليف المساعد | جامعة بحري |
| 11 | د. اياد عبدالكريم | أستاذ التكاليف المساعد | جامعة الخرطوم |