

المقدمة:

تتضمن علي الآتي:

أولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

اولاً: الإطار المنهجي مقدمة:

تشهد المنشآت العديد من المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية التي كان لها تأثيرات مهمة على نظم محاسبة التكاليف، ومخرجاتها من المعلومات، مما يتطلب معه ضرورة تطوير هذه النظم، وتبني مداخل وأساليب وإجراءات حديثة سواء في مجال القياس أو التحليل، وبحيث تكون قادرة على تلبية إحتياجات الإدارة من المعلومات، التي تتصف بقدر كبير من الدقة، والإختلاف في النوعية، وعلى درجة مناسبة من التفصيل، وفي الوقت المناسب، والتي تساعد إدارة الإستراتيجيات التكاليفية التي تتبناها المنشآت.

في الوقت الذي تواجه المشروعات في كافة دول العالم بصفة عامة والسودان بصفة خاصة العديد من الإتفاقيات والتي من أهمها إتفاقية تحرير التجارة العالمية التي تضع المشروعات أمام تحدى كبير وهو المنافسة الحادة المحلية والدولية، الذي ادى بدوره الى ظهور المعادلة الصعبة في ضرورة تحسين جودة المنتجات في نفس الوقت خفض تكلفتها لامكان تحقيق المنافسة المزدوجة العاكسة لجانبى السعر والجودة.

من ناحية أخرى وبمراجعة الأدب المحاسبى يتضح وجود العديد من الآراء والدراسات التي وجهت بعض الانتقادات لدور وفاعلية الأساليب التقليدية لتحليل التكاليف، وذلك من حيث تحقيق البعد الإستراتيجي في التحليل، وإحداث تحسين مستمر في أداء الأنشطة، وبما ينعكس على تحسين وخفض التكلفة وتحقيق الريادة التكاليفية مع الحفاظ على المستوى المناسب من الجودة للمنتجات.

ان ازدياد المنافسة بين الشركات الصناعية في ظل التقدم التكنولوجي المتسارع يفرض على المنشآت الإقتصادية الإهتمام بشكل دائم ومستمر بالتكلفة كأحد سبل الوصول الى الجودة الشاملة. لذلك أصبحت المنشآت مطالبة بتبنى وإستخدام أساليب جديدة وإعادة ترتيب اولويات اهدافها حيث يصبح هدف خفض التكلفة من اولويات تلك الأهداف، اذ ان بقاء الحصة السوقية للمنشأة كما هي في ظل المنافسة الحالية، يستلزم منها سعياً دائماً لإتباع احدث الأساليب العلمية في احتساب التكلفة، وقد بدأت الكثير من الشركات الصناعية في تبني إستراتيجيات وأضحة للمنافسة وذلك إستجابة للكثير من المتغيرات كي تكون قادرة على الحفاظ على هذه الحصة السوقية.

مشكلة البحث:

إن تخفيض التكاليف يعد من أهم الإستراتيجيات التي تتبناها المنشآت، وأكثرها فاعلية لتحقيق مزايا تنافسية في ظل متغيرات البيئة الحديثة التي تتسم بشدة المنافسة. وتحتاج عملية تخفيض التكاليف إلى إستراتيجية متكاملة لإدارة التكلفة.

تمثلت المشكلة الأساسية لهذا البحث في السؤال الرئيس التالي: هل هناك علاقة بين تطبيق أساليب التحليل الإستراتيجي وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم :
بالتالي يمكن صياغة تساؤلات البحث كالآتي:

1/ هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية.

2/ هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التحسين المستمر وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية.

3/ هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية.

4/ هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية.

اهداف البحث:

يتمثل الهدف الأساسي لهذا البحث في التعرف علي أساليب التحليل الإستراتيجي للتكاليف والتي تطبق بغرض تخفيض التكاليف وخاصة في البيئة السودانية ، ذلك من خلال معرفة مدى تطبيق هذه الأساليب في بيئة الصناعة السودانية .

يمكن تقسيم هذا الهدف إلي عدة أهداف فرعية كالآتي :-

1/ تحديد أهم أساليب التحليل الإستراتيجي للتكاليف ومدى تطبيقها في السودان.

2/ تحديد مساهمة نظام محاسبة التكاليف في تفعيل أساليب التحليل الإستراتيجي .

3/ دراسة طبيعة وأهداف التحليل الإستراتيجي للتكاليف، وما يشتمل عليه من أساليب، ودوره في إدارة وتخفيض التكلفة، وإبراز أهم المتطلبات الإدارية والمحاسبية اللازمة لتطبيق هذا المدخل.

اهمية البحث:

يستمد هذا البحث أهميته العلمية فإنه هناك نقص حاد في الدراسات التي تدرس بشكل مباشر أساليب التحليل الإستراتيجي ودورها في خفض التكاليف في السودان لهذا فان الأهمية العلمية لهذا البحث تتبع من تغطيته لأهم اوجه القصور في الأبحاث القليلة السابقة التي تناولت أساليب التحليل الإستراتيجي.

اما بالنسبة للأهمية العملية لهذا البحث انه يتناول إحدى المشاكل المهمة التي تواجه المنشآت الصناعية في وقتنا الحالى وهى كيفية تخفيض التكاليف مع الإحتفاظ بمستوى متميز من الجودة، كذلك تأتى أهمية فى انه يعمل على توجيه نظر الصناعة السودانية إلى ضرورة الإستفادة من أساليب التحليل الإستراتيجي بغرض تخفيض التكاليف ، وذلك لتخفيف الميزة التنافسية بصورة تساهم في الإستمرارية وتدعيم وتقوية المركز التنافسي للصناعة بالسودان .ومن جانب اخر اظهرت التطورات السريعة فى بيئة التصنيع الحديثة وتزايد حدة المنافسة عدم ملائمة النظم التقليدية لإدارة التكلفة، فى مواجهة هذه التطورات والحاجة الى ادوات اخرى لإدارة التكلفة قبل تحققها مع مراعاة ظروف سوق المنافسة وإعتبرت الجودة، بحيث يستفاد منها فى تحقيق هدف تخفيض التكلفة.

مناهج البحث :

المنهج الإستنباطي : لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات .
المنهج الإستقرائي : لإختبار فرضيات البحث .
المنهج التاريخي : لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث.
المنهج الوصفي : بإستخدام أسلوب العينة العشوائية لمعرفة دور أساليب التحليل الإستراتيجي فى تخفيض التكاليف بالمنشآت الصناعية العاملة بولاية الخرطوم .

فرضيات البحث:

فى ضوء أهداف البحث يمكن صياغة فرضياته على النحو التالى:
1/ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية.

2/ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التحسين المستمر وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية.

3/ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية.

4/ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة (مركبات التكلفة) وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية.

أدوات جمع البيانات :

البيانات الأولية : تتمثل في الإستبانات .

البيانات الثانوية : تشمل الكتب والدوريات والتقارير والرسائل الجامعية

حدود البحث :

الحدود المكانية: الشركات الصناعية ولاية الخرطوم.

الحدود الزمانية: 2015م

هيكل البحث

يتكون البحث من ثلاثة فصول تسبقها مقدمة تحتوى على الإطار المنهجي والدراسات السابقة، يحتوى الفصل الأول: مفهوم ونشأة محاسبة التكاليف والتحليل الاستراتيجي والمداخل والأساليب التقليدية لخفض التكاليف. المبحث الأول: مفهوم ونشأة واهداف محاسبة التكاليف. المبحث الثانى: مفهوم ونشأة واهداف التحليل الاستراتيجي للتكاليف المبحث الثالث: مفهوم وتعريف واهداف ومداخل خفض التكاليف المبحث الرابع: الاساليب التقليدية لخفض التكاليف. الفصل الثانى: أساليب التحليل الإستراتيجي (التكاليف المستهدفة ،تحليل سلسلة القيمة،تحليل الموقف الإستراتيجي، تحليل مركبات التكلفة). المبحث الأول: مفهوم وخصائص وأهداف التكاليف المستهدفة، المبحث الثانى: مفهوم وخصائص وأهداف تحليل سلسلة القيمة، المبحث الثالث: مفهوم وخصائص وأهداف تحليل الموقف الإستراتيجي المبحث الرابع: مفهوم وخصائص وأهداف تحليل مركبات التكلفة ،الفصل الثالث: الدراسات التطبيقية، المبحث الأول: نبذة تعريفية عن الصناعة والشركات الصناعية بولاية الخرطوم ، المبحث الثانى:تحليل البيانات وإختبار الفرضيات.

ثانياً: الدراسات السابقة

تعددت الدراسات التي تناولت أساليب التحليل الإستراتيجي ودورها في تخفيض التكاليف ، إلا ان الباحث سوف يقوم بتناول أهم هذه الدراسات.

دراسة: **Wilson.R (1990م)** (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن المدخل التقليدي أو الإتجاه التقليدي لتحليل التكلفة يعاني من عيوب وأوجه قصور حيث يستخدم التحليل التقليدي للتكلفة البيانات عن البيئة الداخلية وإهماله لتحليل البيئة الخارجية مثل تحليل سلوك المنافسين بالتالي لايمكن من خلق مزايا تنافسية، وعليه يمكن الإعتماد على التحليل الإستراتيجي للتكلفة لتتلافى أوجه القصور في التحليل التقليدي للتكلفة. هدفت الدراسة إلى إبراز وتوضيح أهمية إستخدام التحليل الإستراتيجي لتحليل التكلفة في خلق وبناء مزايا تنافسية ومعالجة عيوب المدخل التقليدي لتحليل التكلفة.

إعتمدت الدراسة على المنهج التحليل المقارن للمقارنة بين المداخل المختلفة لتحليل التكلفة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- يساهم تحليل التكلفة من منظور إستراتيجي في تحديد الفرص الإيجابية والمخاطر التهديدات الخارجية التي تواجه المنشآت.
- يساعد الإرتباط بين تحديد الأهداف الإستراتيجية ومراحل دورة حياة المنتج في التعرف على مواطن خفض التكلفة.
- التحليل الإستراتيجي للتكلفة يختلف عن التحليل التقليدي لها من خلال إعتماده على تحليل البيئة الخارجية للمنشأة ويقود إلى تحقيق ميزة تنافسية مستمرة.

ركزت هذه الدراسة تحليل التكلفة من منظور إستراتيجي بهدف تحقيق مزايا تنافسية ،

يلاحظ ان البحث قد تناول المدخل التقليدي أو الإتجاه التقليدي لتحليل التكلفة يعاني من عيوب وأوجه قصور حيث يستخدم التحليل التقليدي للتكلفة البيانات عن البيئة الداخلية وإهماله لتحليل البيئة الخارجية. بينما تناول الباحث بعض الاساليب الحديثة لتحليل التكاليف .

(1) Wilson, R, **Strategic Cost Analysis، Management Accounting،** Volume 68, Number 9, 1990.

دراسة: ديكر وسميث، Dekker and Smeth، (1994) (1)

هدفت الدراسة إلى بيان الفروق في الممارسات المتبعة لتطبيق إستراتيجية التكلفة المستهدفة بين الشركات الهولندية واليابانية التي تجمع بين وظائف متعددة ومعارف وقدرات مشتركة في عملية تطوير المنتجات الاقتصادية. ويقصد بالتكلفة المستهدفة تحديد هدف التكاليف وقيمتها التي يتوجب تحقيقها في نتاج عملية التنمية الاقتصادية، وذلك يحقق هامش ربحي مرتفع يتحقق عند منافسة المنتج في الأسواق.

استخدم في الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي لاختبار عينة مكونة من (175) شركة صناعية من مختلف القطاعات في هولندا، وتم تعديل بعض الاستراتيجيات التي تساهم في تطور هذه الإستراتيجية وتبعدها عن الطرق التي تتبع في الشركات اليابانية الأمر الذي احتاج إلى خلق استراتيجيات تجريبية بحاجة إلى التطبيق والاختبار.

أظهرت نتائج الدراسة أن ما مجموعه (43) شركة من أصل (175) طبقت فيها هذه الإستراتيجية وحققت هذه الاستراتيجيات نجاحا بلغت نسبته (24.6%)، وبينت النتائج أيضا أن هذه الاستراتيجيات الجديدة للتكلفة المستهدفة حققت نسبة أرباح عالية على المدى الطويل الأمر الذي حقق تقدما على الاستراتيجيات المتبعة في الشركات اليابانية، وبينت النتائج أن سبب انخفاض نسبة نجاح الشركات إلى وجود اختلافات إدارية واقتصادية في هذه الشركات.

يلاحظ ان هذه الدراسة تناولت الفروق في الممارسات المتبعة لتطبيق إستراتيجية التكلفة المستهدفة بين الشركات الهولندية واليابانية التي تجمع بين وظائف متعددة ومعارف وقدرات مشتركة في عملية تطوير المنتجات الاقتصادية. بينما تناول الباحث اضافة لاسلوب التكلفة المستهدفة اسلوب تحليل سلسلة القيمة وتحليل محركات التكلفة ونظام التطوير المستمر اضافة الى ان هذه الدراسة تطبق في المنشآت الصناعية السودانية.

¹ Henri Dekker, Peter smeth ,the Adoption and Use of Target Costing in Dutch Listed Firms , 1994

دراسة: ممدوح هاشم مراد (1998م) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة على السؤال التالي: هل تقدم المحاسبة الإدارية بفلسفتها الحديثة مدخلاً يمكن أن تنتفع به الشركات المصرية العاملة في قطاع الغزل والنسيج في تحسين موقفها التكاليفي، وبالتالي تدعيم قدرتها التنافسية في السوق المحلية والعالمية.

هدفت الدراسة إلى استخدام تحليل سلسلة القيمة الشاملة كأحد المداخل الحديثة للمحاسبة الإدارية في الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من خلال تطبيقه على إحدى الشركات المصرية العاملة في قطاع الغزل والنسيج.

إعتمدت الدراسة على المنهج الإستقرائي بهدف التوصل لموضوع البحث من خلال إستقراء الكتابات السابقة في الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، كم إعتمدت على منهج دراسة الحالة لإجراء الدراسة التطبيقية في قطاع الغزل والنسيج بمصر.

تمثلت فروضيات الدراسة في الآتي:

- يؤدي استخدام تحليل سلسلة القيمة في الشركة إلى تحديد مجموعة جديدة من الأنشطة تختلف في عددها وطبيعتها وفائدتها عن الأنشطة القائمة بالفعل.
 - يؤدي التقسيم الجديد لأنشطة الشركة إلى تحديد مجموعة جديدة من محركات التكلفة تختلف في عددها ومنفعتها عن محركات التكلفة التقليدية. وبناءً على الدراسة التطبيقية على شركات الغزل والنسيج بمصر إتضح صحة كافة فرضيات البحث.
- توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:
- أن تحليل سلسلة القيمة الشاملة كأحد مداخل المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في خفض التكاليف يعتبر مدخلاً يلزم أن تقوم به الإدارة أياً كانت إستراتيجياتها التنافسية.
 - الشركات التي ترغب في البقاء والنمو يجب عليها أن تطور من أوضاعها التكنولوجية والإدارية لمواكبة المتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة .

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

يلاحظ ان البحث قد تناول تحليل سلسلة القيمة الشاملة كأحد المداخل الحديثة للمحاسبة الإدارية فى الإدارة الإستراتيجية للتكلفة. بينما تناول الباحث اضافة لاسلوب تحليل سلسلة القيمة اسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل محركات التكلفة ونظام التطوير المستمر اضافة الى ان هذه الدراسة تطبق فى المنشآت الصناعية السودانية.

دراسة: د. عاطف عبدالمجيد عبدالرحمن، (2000)⁽¹⁾

تناولت هذه الدراسة مدخل التكلفة المستهدفة فى مجال وخفض التكاليف كهدف استراتيجى لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية. تمثلت مشكلة الدراسة فى محاولة تطوير فعالية البعد الوظيفى لانظمة التكاليف فى القطاع الصناعى المصرى من خلال مدخل التكلفة المستهدفة بغرض تحقيق الرقابة الفعالة على التكلفة بدءاً من مرحلة التصميم الاولى وانتهاءً بمرحلة ما بعد البيع مع الاخذ فى الاعتبار مقومات الاداء الداخلى والخارجى للوصول للتكلفة المستهدفة والتي تحقق استراتيجىة التكلفة التنافسية . اما اهداف الدراسة تمثلت فى الاتى:

- 1/دراسة وتحليل مداخل التكاليف التقليدية فى مجال الرقابة وخفض التكلفة لتحديد مدى كفايتها فى مجال تحقيق التكلفة التنافسية لمواجهة متغيرات البيئة الاقتصادية الحديثة.
- 2/ايضاح التاهيل العلمى لمدخل التكلفة المستهدفة كاحد اساليب تدعيم الوظيفة الرقابية الشاملة على التكاليف بغرض تحقيق القدرة التنافسية التكاليفية للمنشأة.
- 3/تحديد متطلبات واسس تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة فى الشركات المصرية وادوات خفض التكلفة.

استخدمت فى الدراسة المنهج الاستقرائى والاستنباطى بالاضافة الى المنهج الوصفى التحليلى اما فرضيات الدراسة فتمثلت فى الاتى:

- 1/عدم ملائمة المداخل التقليدية لتحقيق البعد الرقابى فى ظل متغيرات البيئة الحديثة.
- 2/يحقق مدخل التكلفة المستهدفة البعد الحقيقى للرقابة وخفض التكلفة لمواجهة البيئة التنافسية.

¹ د.عاطف عبدالمجيد عبدالرحمن، مدخل التكلفة المستهدفة فى مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجى لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة اسبوط، كلية التجارة، العدد الثامن والعشرون، يونيو، 2000م.

اثبتت نتائج الدراسة صحة جميع الفروض اعلاه

توصلت هذه الدراسة الى بعض النتائج منها:

1/مدخل التكلفة المستهدفة يحقق الرقابة وخفض التكلفة بغرض تدعيم القدرة التنافسية، وذلك خلال الاسترشاد بتكلفة المنافسين عند تخطيط التكلفة المستهدفة للعاملين.

2/ضعف الاساليب التقليدية وعدم ملائمتها لتحقيق البعد الرقابى فى ظل المتغيرات الحديثة.

3/ازدياد حدة المنافسة المحلية والعالمية ادى الى تبنى استراتيجيات حديثة اهمها الجودة الشاملة والتحسين المستمر بجانب خفض التكلفة وغيرها.

يلاحظ ان البحث قد تناول مدخل التكلفة المستهدفة فى مجال وخفض التكاليف كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية، بالتالى تناول البحث اسلوب واحد من اساليب خفض تكاليف الانتاج. بينما تناول الباحث اضافة لاسلوب التكلفة المستهدفة اسلوب تحليل سلسلة القيمة وتحليل محركات التكلفة ونظام التطوير المستمر اضافة الى ان هذه الدراسة تطبق فى المنشآت الصناعية السودانية.

دراسة: سهير الطنملى(2002م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة فى مشكلة التوافق الفكر المحاسبى مع التغيرات المتلاحقة فى بيئة الأعمال التى سيطرت عليها التطورات المتلاحقة ، وما أن تقدمه المحاسبة كعلم يساعد تلك المنظمات فى تحقيق سبل النجاح التى تبغيها وكيف يمكنها من بناء ميزة تنافسية قوية ومتواصلة تضمن لها مسببات النجاح وتساعدنا فى مواجهة المنافسة ، وكيفية استخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة فى بناء ميزة تنافسية للمنظمات التى تعمل فى بيئة تنافسية.

هدفت الدراسة إلى الآتى:

- تحليل أنماط التكاليف الملائمة لبيئة التصنيع الحديثة إستراتيجياً بالشكل الذى يكفل تحديد مقومات النجاح الأساسية للمنظمات.

(1) د.سهير الطنملى ، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف حتمية تنافسية فى البيئة المؤتمتة ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد الأول، العدد الثالث ، 2002م.

- إستخدام التحليل الإستراتيجي للتكاليف في بناء ميزة تنافسية متواصلة للمنظمات في بيئة تتمتع بحدة المنافسة.

توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:

- إن مواجهة تحديات المنافسة للمنظمات العاملة في بيئة مؤتمنة تتمتع بسرعة التقدم وحدة المنافسة ، يوجب على المنظمات سرعة التحرك نحو إجراء تغيير شامل في منظور معالجة مشكلاتها الإدارية والمحاسبية بالشكل الذي يجنبها مشاكل الإبقاء على حصة سوقية متميزة في ظل ميزة تنافسية متغيرة بحيث يكون للتوجه الإستراتيجي الدور الفاعل في هذا المجال.

- أن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تعتبر أفضل السبل المتاحة أمام المنظمات لمواجهة تحديات المنافسة في ظل البيئة المؤتمنة وهي المدخل المناسب لإيجاد ميزة تنافسية تمكن المنظمات في البقاء بقوة في دنيا الأعمال.

- إن الإهتمام المتنامي بإدارة الجودة الشاملة للمنظمات أصبح مطلباً بالغ الأهمية وخاصة في ظل ظروف العولمة .

يلاحظ ان الدراسة تناولت إستخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة في بناء ميزة تنافسية للمنظمات ، بينما تناول الباحث عدد من نظم الانتاج الحديثة لمعرفة مدى تطبيقها في المنشآت الصناعية السودانية.

دراسة: ميساء محمود محمد راجحان (2002)⁽¹⁾

أن مشكلة البحث تكمن في دراسة مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستهدفة على المشروعات الصناعية بمدينة جدة.

تمثل الهدف العام للبحث في التعرف على دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المشروعات الصناعية

حيث تم تحقيق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:

1 ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، رسالة ماجستير محاسبة، غير منشورة، جامعة الملك عبدالعزيز - كلية الاقتصاد والإدارة، 2002م.

- 1 - بناء إطار نظري متكامل للتكاليف المستهدفة يوضح مفهومها وخصائصها وأهدافها ومبادئها وكذلك يوضح طريقة تحديدها وتطبيقها في المشروعات الصناعية.
 - 2 - دراسة بعض النظم الإدارية والإنتاجية المتطورة التي تساعد التكاليف المستهدفة على تحقيق أهدافها.
 - 3 - الاستقاء من خبرة بعض المشروعات اليابانية الرائدة في مجال التكاليف المستهدفة.
 - 4 - إجراء دراسة ميدانية للتعرف على مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المشروعات الصناعية السعودية.
- استخدم الباحث المناهج الآتية: المنهج الاستقرائي، المنهج الاستنباطي، والمنهج التاريخي.

تمثلت فرضيات البحث في الآتي:

- 1 - يوجد لدى بعض المشروعات الصناعية السعودية إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستهدفة.
- 2 - يؤدي تطبيق نظام التكاليف المستهدفة إلى تخفيض التكاليف في المشروعات الصناعية.
- 3 - يوفر نظام التكاليف المستهدفة معلومات هامة تساعد في تطوير المنتجات.
- 4 - هناك بعض المعوقات التي تحد من تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المشروعات الصناعية.

تمثلت أهم النتائج في الآتي:

- 1/ لا يتم تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المشروعات الصناعية السعودية ، بل يتم إتباع العديد من المبادئ والأسس التي يقوم عليها النظام، حيث ظهر أنه لا يتم استخدام معادلة التكاليف المستهدفة التي تعتبر الأساس الأول للنظام.
- 2/ هناك إمكانية لتطبيق نظام التكاليف المستهدفة ولكن قد يحتاج ذلك بعض الوقت حتى يتم تفهم هذا النظام بصورة صحيحة وحتى يتم التدريب على طريقة تطبيقه بصورة كافية.
- 3/ هناك اتفاق بين المشروعات التي لديها إمكانية أو التي ليس لديها إمكانية لتطبيق النظام على أهمية الأخذ في الاعتبار ظروف السوق عند تحديد أسعار المنتجات وهامش الربح المطلوب.
- 4/ يؤدي إتباع خطة التطوير المحددة من قبل نظام التكاليف المستهدفة إلى الحصول على معلومات مهمة تساعد في عملية تطوير المنتجات.

يلاحظ ان الدراسة تناولت مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستهدفة على المشروعات الصناعية بمدينة جدة، بينما تناول الباحث عدد من نظم الانتاج الحديثة لمعرفة مدى تطبيقها فى المنشآت الصناعية السودانية.

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

تمثلت مشكلة الدراسة فى توصيف وتحديد العوامل الإستراتيجية التى تبنى عليها المنشآت إستراتيجياتها التنافسية ، وكذلك الوقوف على مفهوم التحليل الإستراتيجى للتكاليف ومعرفة أدواته ودوره فى دعم المزايا التنافسية.

هدفت الدراسة إلى الآتى:

- بيان مفهوم التحليل الإستراتيجى للتكاليف وأدواته.
- بيان أهمية تحليل سلسلة القيمة فى تطوير ميزة تنافسية للمنشأة.
- بيان الإستراتيجيات المقترحة لصناعة الإسمنت.

إعتمدت الدراسة على المنهجية التالية:

- الدراسة النظرية إعتمدت على المسح المكتبى ، وذلك بالإطلاع على الكتب والمقالات والدوريات التى تناولت موضوع التحليل الإستراتيجى للتكاليف.
- الدراسة التطبيقية إعتمدت على دراسة الحالة من خلال مسح البيئة الداخلية والخارجية لصناعة الأسمنت.

تتمثل فرضيات الدراسة فى الآتى:

- يحقق التحليل الإستراتيجى للتكاليف البعد البيئى للمحاسبة الإدارية فى بيئة الأعمال الحديثة .
 - يحقق تحليل سلسلة القيمة تطويراً للميزة التنافسية. وبناءً على الدراسة الميدانية بشركات الأسمنت المصرية اتضح صحة كل من الفرض الاول والثانى.
- توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:

(1) يوسف عبد الباقي محمد بخيت، التحليل الإستراتيجى للتكاليف لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة ، رسالة دكتوراة محاسبة غير منشورة ، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان ، 2003م.

- التحليل الإستراتيجي للتكاليف يمثل البعد البيئي للمحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة.

- تحليل سلسلة القيمة ، ونظام التغذية الأمامية لبيانات التكاليف متضمناً التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة وإدارة التكلفة بالمشاركة ، أدوات للتحليل الإستراتيجي للتكاليف في التخطيط الإستراتيجي للموقف التنافسي للمنشأة.

يلاحظ ان الدراسة تناولت التحليل الإستراتيجي لبعض أدوات إدارة التكلفة على تدعيم الميزة التنافسية بشركات الأسمت المصرية، بينما تناول الباحث مجموعة من اساليب التحليل الاستراتيجي ومدى تطبيقها بالصناعة بالسودان.

دراسة: إيمان احمد أمين مجاهد (2003م): (1)

تتمثل مشكلة البحث في تبني إستراتيجية خفض التكلفة حيث أن خفض التكلفة وبرامجها يعتبر من أهم أهداف النظم الإدارية الحديثة ، باعتبار إن خفض التكلفة مسار أساسي إلي تحسين الكفاءة وزيادة هامش الربح أو تخفيض الأسعار مما يؤدي إلي زيادة كمية المبيعات وتحقيق ميزة تنافسية بصورة تساهم في تدعيم وتقوية المركز التنافسي . يهدف هذا البحث إلي محاولة تدعيم وتأصيل جهود خفض التكلفة في بيئة المشروعات وذلك من خلال تطبيق بعض الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف والمتمثلة في كل من أسلوب التكلفة المستهدفة ، ونظرية المحددات (او القيود) وتكاليف دورة حياة المنتج (تحليل سلسلة القيمة) لتحقيق هدف البحث تم الاعتماد علي المنهج الاستقرائي في بحث ودراسة وتحليل أهم ماورد في الأدب المحاسبي عن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والأساليب الحديثة للتكاليف التي تستعين بها في تحقيق أهدافها .

تمثل فرضية البحث في إن استخدام الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف يؤدي إلي خفض التكلفة وزيادة هامش الربح وتحقيق ميزة تنافسية تقوي المركز التنافسي .

أهم ما توصل له الباحث من نتائج:

¹ إيمان احمد أمين مجاهد ، تفعيل دور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في ظل متطلبات البيئة الصناعية الحديثة،المؤتمر العلمي السنوي التاسع عشر الدولي لتحديث الصناعة العربية في ضوء المتغيرات الدولية) ، مجلد الجلسات البحثية،جامعة المنصورة - كلية التجارة، المنصورة: 2003م.

1/ في بيئة الأعمال العالمية تطورت نظم الإنتاج بشكل ملحوظ وهام لتحقيق أهداف رئيسية أهمها خفض تكلفة المنتجات وزيادة جودتها وتمثلت أهم هذه النظم في استخدام الحاسب في عملية التصميم ، نظام التصنيع بمساعدة الحاسب ، ونظام التصنيع المرن ، ونظام رقابة العمليات الإحصائية .

2/ عدم ملائمة أنظمة التكاليف التقليدية للتغيرات التي حدثت في بيئة التصنيع الحديثة.

3/ يعتبر نظام التكاليف مرآة عاكسة لنظم التصنيع واستراتيجيات المنشأة . وهذا يعني إن تغيير نظم التصنيع والاستراتيجيات يستلزم ضرورة تغيير نظم التكاليف لتظل ملائمة لهذه الاستراتيجيات وتدعمها . وهذا بدوره اتصاف لنظام التكاليف بالمرونة .

4/ تعتمد الإدارة الإستراتيجية للتكلفة علي العديد من الأساليب والأدوات الحديثة التي تمكنها من تحقيق الميزة التنافسية وبالتالي المحافظة علي تدعيم وتحسين الموقف التنافسي للشركات المطبقة لتلك الأساليب.

يلاحظ ان هذا البحث يهدف إلي محاولة تدعيم وتأصيل جهود خفض التكلفة في بيئة المشروعات وذلك من خلال تطبيق بعض الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف والمتمثلة في كل من أسلوب التكلفة المستهدفة ، ونظرية المحددات (او القيود) وتكاليف دورة حياة المنتج (تحليل سلسلة القيمة) ،بينما تناول الباحث اضافة للاساليب التي تناولتها الدراسة السابقة اسلوب محركات التكلفة والتحسين المستمر.

دراسة د.جودة عبدالرؤف زغول (2003)⁽¹⁾

تناولت هذه الدراسة منهج اجرائي مقترح لزيادة فعالية اسلوب التكلفة المستهدفة كاداه لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الانتاج على سلسلة القيمة.

تمثلت مشكلة الدراسة في ان مدخل التكاليف التقليدية تفشل في توفير معلومات دقيقة بالاضافة الى انها تعطي اشارات خاطئة تؤثر على القدرة التنافسية من خلال وضع اسعار غير صحيحة بالاضافة الى ذلك فان هذه النظم تقوم على مفهوم موجه داخليا يعرف بمفهوم القيمة المضافة

¹ د.جودة عبدالرؤف زغول، منهج اجرائي مقترح لزيادة فعالية اسلوب التكلفة المستهدفة كاداه لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الانتاج على سلسلة القيمة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، العدد الاول، 2003م.

وهذا المفهوم يعوق تنظيمات الاعمال، هذا بجانب عدم قدرة هذه النظم على دعم تحليل سلسلة القيمة.

اما اهداف الدراسة فتتمثل فى تقديم منهج اجرائى يقود الى دعم ربط كل من اسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل أنشطة سلسلة القيمة الامر الذي يؤدي الى زيادة فعالية استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة فى خفض التكلفة مما يساعد على دعم القدرة التنافسية لتنظيمات الاعمال. تمثلت منهجية الدراسة فى استخدام الدارس المنهج الاستقرائى والاستنباطى، بالاضافة الى المنهج التحليلى الوصفى والذى يتمثل فى دراسة الحالة. تمثلت فرضيات الدراسة فى الاتى:

1/تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي الى خفض التكلفة الحالية ودعم الميزة التنافسية وتحقيق طموحات اصحاب المصلحة فى تنظيم الاعمال.
2/تمثلت الاهمية النسبية لاليات خفض التكلفة فى كل من أنشطة التصميم وأنشطة التوريد.

3/تخفيض هامش الربح المستهدف فى حالة الفشل فى ادارة التحليل الاستراتيجى لخفض التكلفة فى مدى طويل المدى وعدم الوصول الى التكلفة المستهدفة يؤثر سلبا على طموحات اصحاب المصلحة فى تنظيم الاعمال.
اهم نتائج الدراسة:

1/اتجاه تنظيمات الاعمال فى مصر نحو تبنى استراتيجية ريادة التكلفة كاساس لدعم الميزة التنافسية، ومن ثم تتركز التكلفة فى أنشطة تصميم المنتج والعمليات فى سلسلة القيمة.
2/وجود نوع من الاعتمادية التابعة او التبادلية بين تنظيمات الاعمال الموردين، الامر الذي يتطلب ضرورة تحقيق نوع من التنسيق والتكامل بين هذه الاطراف من خلال خلق نوع من الشراكة التجارية بينهما من اجل تحقيق الصالح المشترك لهما من خلال خفض تكلفة أنشطة التوريد على سلسلة القيمة بمفهومها الواسع الذي تعدى الحدود التنظيمية لتنظيمات الاعمال.
3/ان خفض هامش الربح المستهدف هو البديل الانسب وليس زيادة السعر فى حالة فشل الجهود التنظيمية فى ادارة التحدي الاستراتيجى لخفض التكلفة، وصولا الى التكلفة المستهدفة فى المدى الزمنى طويل الاجل، حيث ان خفض هامش الربح المستهدف يمثل اقل الاضرار لانه يؤثر نسبيا

بالسلب على طموحات اصحاب المصلحة فى تنظيم الاعمال، فى حين ان زيادة السعر تؤثر بالسلب على النصيب السوقى ومن ثم على الميزة التنافسية لتنظيمات الاعمال. يلاحظ ان هذه الدراسة اقترحت منهج اجرائى لزيادة فعالية اسلوب التكلفة المستهدفة كاداء لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الانتاج على سلسلة القيمة ،بينما تناول الباحث اسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل سلسلة القيمة كاحد اساليب التحليل الاستراتيجى الحديثة ومدى استخدامها فى الصناعة بالسودان.

دراسة: د. محمد صالح هاشم (2003)⁽¹⁾

تناولت هذه الدراسة تقييم دور اسلوب التكلفة المستهدفة فى دعم ونجاح تطبيق استراتيجية ريادة التكلفة فى بيئة الاعمال المتقدمة. فتمثلت مشكلة الدراسة فى الحاجة الى اطار متكامل لزيادة اسلوب فاعلية اسلوب التكلفة المستهدفة فى دعم تطبيق الاستراتيجية لريادة التكلفة فى بيئة الاعمال المعاصرة، ابراز الدور لاسلوب التكلفة المستهدفة فى دعم ونجاح تطبيق استراتيجية ريادة التكلفة . اما اهداف الدراسة فتمثل فى توفير اطار شامل لابرار دور اسلوب التكلفة المستهدفة فى دعم ونجاح تطبيق استراتيجية ريادة التكلفة خاصة فى بيئة الاعمال المعاصرة، وذلك لما لهذا الاسلوب من مزايا متعددة فى مجالات تخطيط ورقابة التكلفة وبالتالي تخفيضها، وينبثق من هذا الهدف مجموعة الاهداف التالية:

- 1/ بيان علاقة التكامل بين بيئة الاعمال المتقدمة ونظم التكاليف التى تعمل بها.
- 2/ بيان اهمية استراتيجية ريادة التكلفة فى بيئة الاعمال المتقدمة.
- 3/ ابراز الجوانب المستحدثة فى اسلوب التكلفة المستهدفة، ودورها الحيوى فى مجالات تخطيط وخفض وتجنب التكلفة باسلوب غير تقليدى.

تمثلت منهجية الدراسة فى اتباع الدارس المنهج الاستقرائى والاستنباطى معا، وذلك من خلال دراسة وحصر وتحليل الكتابات العلمية الخاصة بموضوع الدراسة.

¹ د. محمد صالح هاشم، تقييم دور اسلوب التكلفة المستهدفة فى دعم ونجاح تطبيق استراتيجية ريادة التكلفة فى بيئة الاعمال المتقدمة، مجلة البحوث الادارية، اكااديمية السادات للعلوم الادارية: مركز البحوث والمعلومات، 2003م

اهم نتائج الدراسة تمثلت فى الاتى:

1/ان نجاح او فشل نظام التكاليف فى بيئة الاعمال المتقدمة مرهونا بقدرته على توجهات واهداف الادارة والتعبير عنها فى اطار وجوانب التكاليف.

2/هناك تكامل واضح بين كل من اسلوب التكلفة المستهدفة من ناحية واستراتيجية زيادة التكلفة من ناحية اخرى وبالتالي يمكن لاسلوب التكلفة المستهدفة بان يلعب دورا محوريا فى نجاح وتبنى وتنفيذ استراتيجية التكلفة.

3/يساهم اسلوب التكلفة المستهدفة فى مرحلة تطبيق استراتيجية زيادة التكلفة، حيث يساهم بفعالية فى أنشطة التحسين والتطوير المستمر للتكلفة مما يساعد فى تحقيق التكلفة المستهدفة، وفى هذا الاطار يساهم اسلوب التكلفة المستهدفة فى توفير البيانات التكاليفية اللازمة لتحديد بدائل وبرامج التطور والتماذج والتصميمات المختلفة، وهو الامر الذي ينعكس على ترشيد تخصيص الموارد وتحقيق الاهداف التكاليفية.

يلاحظ ان الدراسة تناولت تقييم دور اسلوب التكلفة المستهدفة فى دعم ونجاح تطبيق استراتيجية زيادة التكلفة فى بيئة الاعمال المتقدمة، بينما تناول الباحث اسلوب التكلفة المستهدفة من ضمن عدد من اساليب التحليل الاستراتيجى للتكاليف.

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

تمثلت مشكلة فى الإسئلة التالية :

- ما هو دور مدخل تحليل مسببات التكاليف لأغراض إدارة التكلفة إستراتيجياً؟
 - ما هو دور مدخل مسببات التكاليف فى تحقيق التوجه الإستراتيجى لأدوات إدارة التكلفة؟
- هدفت الدراسة إلى البحث عن تطوير نطاق تحليل مسببات التكلفة بما يكفل تحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الإستراتيجى .

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

تم استخدام المنهج الإستقرائي فى هذه الدراسة فى محاولة لبناء إطار تركيبى لبيان كيفية استخدام تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الإستراتيجى.

تتمثل فرضيات الدراسة فى :

- إن استخدام مدخل تحليل مسببات التكلفة يعد مدخلاً ملائماً لتحقيق التكامل بين أدوات التكلفة وهذا التكامل يساعد فى تحديد التشكلية المثلى لإستراتيجيات التنافس وبالتالى دعم الميزة التنافسية.

- لا توجد عقبات أو عوائق أمام إدارات الشركات الصناعية وغير الصناعية لتبني المداخل الحديثة لإدارة التكلفة ذات التوجه الإستراتيجى. وبالاعتماد على الدراسة النظرية تم إختبار صحة الفرض الأول ، وكذلك تم إختبار صحة الفرض الثانى بالاعتماد على الدراسة التطبيقية.

من أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج:

- إن تحليل مسببات التكاليف يتناول تحديد وإعطاء قيم كمية لتأثير مسببات التكاليف على الأبعاد الثلاثة الأساسية للأداء متمثلة فى الجودة ، الوقت ، والتكلفة وتستخدم نتائج هذا التحليل فى مجالات إدارة التكلفة إستراتيجياً.

- لتحقيق البعد الإستراتيجى لتحليل سلسلة القيمة فإن استخدام مدخل مسببات التكلفة سيضمن دراسة تأثير قرارات الإدارة العليا بإعتبارها السبب الأعلى لمسببات التكلفة، على سلسلة القيم الكلية للصناعة ككل ، وليس سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة فقط.

من أهم ما أوصت به الدراسة ضرورة تنمية الوعى لدى قيادات الشركات الصناعية بالقطاعات المختلفة ، بحيث يتم توجيه الدراسات التى يتم إجراؤها فى هذه الشركات عن طريق تكوين فريق بحث يضم التخصصات الوظيفية المختلفة وذلك للإستفادة من مدخل تحليل مسببات التكاليف وإختيار مسببات التكلفة المناسبة.

يلاحظ ان الدراسة تناولت تقييم دور اسلوب مسببات التكلفة لاغراض إدارة التكلفة إستراتيجيا ، بينما تناول الباحث اسلوب مسببات التكلفة من ضمن عدد من اساليب التحليل الاستراتيجى للتكاليف.

دراسة: د. جمال سعد السيد احمد خطاب (2004)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة بان اسلوب التكاليف المستهدفة يحد من الصراع بين سلسلة القيمة المنوط بها تخفيض التكاليف وهل استطاع اسلوب التكلفة المستهدفة عمل التوازن بين اجراء عمليات التطوير والتحسين من ناحية وعرض المنتجات الجديدة فى الاسواق فى الوقت المناسب من ناحية اخري وهل حقق اسلوب التكلفة المستهدفة التوازن المطلوب بين تحقيق التكاليف المستهدفة وتحقيق رضاء العاملين.

هدفت الدراسة الى دراسة وتحليل اوجه القصور فى تطبيق اسلوب التكاليف المستهدفة ودراسة وتحليل تاثير تطبيق اسلوب القياس المرجعى فى معالجة بعض اوجه القصور المشار اليها.

اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطى والمنهج الاستقرائى والمنهج التاريخى والمنهج الوصفى. تمثلت فرضيات الدراسة فى الاتى:

1/ وجود فروق ذات دلالة احصائية بين الشركات محل الدراسة حسب انواعها المختلفة من حيث استخدام التكاليف المستهدفة.

2/ وجود فروق ذات دلالة احصائية بين الشركات محل الدراسة حسب انواعها المختلفة من حيث وجود مشكلات تعوق تحقيق اهداف اسلوب التكاليف المستهدفة كما ان اسلوب التكاليف المستهدفة المدعم باسلوب القياس المرجعى يحقق الريادة التكاليفية.
اهم النتائج:

1/ ان اسلوب التكاليف المستهدفة يختلف عن النظم التكاليفية التقليدية حيث يعتمد على اعتبارات السوق التنافسية وسعر البيع يساهم فى تحديد التكاليف المستهدفة.

2/ اعضاء الفريق مسئولون عن ادارة التكلفة مع ضرورة اشراك الموردين فى مراحل مبكرة من التصميم بالاضافة الى التداخل الكبير بين سلسلة القيمة وعملية تخطيط التكلفة.

¹ جمال سعد السيد احمد خطاب، مشاكل تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة ودور اسلوب القياس المرجعى فى تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية، مجلة الدراسات المالية والتجارية- كلية التجارة جامعة القاهرة، العدد الاول، 2004م.

3/يستند اسلوب التكاليف المستهدفة الى العديد من المبادئ منها التركيز على العميل، التصميم، فريق عمل متكامل، سلسلة القيمة ،تكاليف دورة حياة المنتج.

يلاحظ ان هذه الدراسة تناولت اسلوب التكاليف المستهدفة من ناحية انه يحد من الصراع بين سلسلة القيمة المنوط بها التخفيض، بينما تناول الباحث مدى تطبيق اسلوب التكاليف المستهدفة وبعض الاساليب الاخرى فى المنشآت الصناعية السودانية بغرض تخفيض التكاليف.

دراسة: سيف النصر التجاني إبراهيم شمعون (2005م)¹

تناولت هذه الدراسة الإتجاهات المعاصرة في محاسبة التكاليف وأثرها على قياس تكلفة الإنتاج ، تمثلت مشكلة البحث في إستخدام النظم التقليدية في حساب تكاليف الإنتاج والتي تضمن القصور وعدم الدقة في حصر وتحديد تكلفة الإنتاج بصورة دقيقة. هدف البحث الي إظهار دور وأهمية الإتجاهات المعاصرة لمحاسبة التكاليف وما يمكن أن تقدمه من معلومات أكثر دقة وأهمية لخطوط الإنتاج ، وسلوك التكلفة ، مما تساعد المنشآت على البقاء والإستمرارية .

إستخدم الباحث المنهج التحليلي والمنهج الإستنباطي في جمع المعلومات من المصادر الأولية والثانوية .

تمثلت فروض البحث في الاتي :-

1/تصميم المنتج بطريقة تقلل من عدد الأجزاء التي تدخل في تكوين هذا المنتج ، يؤدي إلي تخفيض التكلفة المحددة لتحقيق مستوى الجودة الشاملة للمنتج ككل .
الإعتماد على نظام التكلفة على أساس الأنشطة ، يساعد على تجنب عيوب تحميل التكاليف غير المباشرة بإستخدام طرق التحميل التقليدية .

2/نظام الإنتاج بدون مخزون يساعد على تخفيض أو التخلص من تكاليف الإحتفاظ بالمخزون
جاءت اهم النتائج كالآتي :

⁽¹⁾ سيف النصر التجاني إبراهيم شمعون ، الإتجاهات المعاصرة في محاسبة التكاليف وأثرها على قياس تكلفة الإنتاج ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشور ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2005م

- 1/إستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في المنشآت التي تتعدد فيها الأنشطة والعمليات يساهم في تحديد التكلفة الحقيقية وبصورة دقيقة .
 - 2/إستخدام نظام الإنتاج بدون مخزون ، يساعد على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف إلي القيمة وبالتالي تخفيض تكاليف الإنتاج .
 - 3/إستخدام الأسلوب الحديث للجودة الشاملة ، يؤدي إلي تميز المنتج بجودة عالية وتكلفة أقل مما يساعد المنشآت على تحقيق نسبة جيدة من هامش الربحية وخلق وضع تنافسي أفضل .
- يلاحظ ان هذا البحث تناول مشكلة إستخدام النظم التقليدية في حساب تكاليف الإنتاج. بينما يتميز بحث الباحث بانه يتناول اساليب التكاليف الحديثة ومدى تطبيقها في المنشآت الصناعية السودانية .

دراسة: أسامه سعيد عبد الصادق(2005)(1)

تمثلت مشكلة الدراسة فى الكشف عن أهم المحاور والأدوات التى تشكل أضلاع الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن ماهية وأهمية المحاور التى يتشكل منها مدخل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وإبراز العلاقات التكاملية بين هذه المحاور ، وإعادة تنظيم العديد من المداخل المتطورة علمياً والناجحة عملياً باعتبارها الأدوات الرئيسية داخل منظومة الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

إستخدمت الدراسة المنهج الإستقرائى فى إختبار وتحليل محتوى الدراسات والجهود المبذولة التى تناولت أحد أو بعض أضلاع الموضوع محل الدراسة ، كذلك المنهج الإستنباطى لإكتشاف طبيعة العلاقات التكاملية التى تربط بين عناصر الموضوع من ناحية وإستنتاج الأسباب وراء

(1) د.أسامه سعيد عبد الصادق، أثر التكامل بين الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والتحليل الإستراتيجى لدخل التشغيل على تفعيل إستراتيجيات المنافسة فى السوق المصرى، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد التاسع والعشرون، العدد الأول ، 2005م.

التغير في دخل التشغيل خلال مراحل تطبيق الإستراتيجيات العامة في المنافسة من ناحية أخرى، كما تم استخدام منهج دراسة حاله للدراسة التطبيقية. توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: يتميز التحليل الإستراتيجي للتكلفة عن التحليل التقليدي للتكلفة. الإدارة الإستراتيجية لا بد أن يكون لها محاور محددة تشكل الاضلاع الرئيسية لها الجهود التي يمكن أن تبذل للنجاح في إدارة ورقابة والتحكم في ضبط التكلفة. يلاحظ ان الدراسة تناولت التكامل بين الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والتحليل الإستراتيجي لدخل التشغيل ، بينما يتميز بحث الباحث بانه يتناول اساليب التكاليف الحديثة ومدي تطبيقها في المنشآت الصناعية السودانية .

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

تم صياغة المشكلة في التساؤلات الآتية :

- 1/ هل يؤدي تطبيق نظام تكاليف الإنتاج بالوقت المحدد إلي تخفيض تكلفة المنتج وتحسين نوعيته .
 - 2/ هل يجعل نظام تكاليف الإنتاج بالوقت المحدد المخزون قريباً من الصفر وبالتالي تقل تكلفته .
 - 3/ هل يساعد نظام تكاليف الإنتاج بالوقت المحدد على اعتماد المنشأة على مقاييس الأداء المتقدمة التي تحقق قرارات إستراتيجية للإدارة .
- هدف البحث إلي بيان اثر تطبيق نظام تكاليف الإنتاج بالوقت المحدد على تخفيض تكاليف الإنتاج .

تمثلت فروض البحث في الاتي :

- 1/ يقوم نظام تكاليف الإنتاج بالوقت المحدد على تخفيض تكلفة المنتج وتحسين نوعيته .
- 2/ يؤدي نظام تكاليف الإنتاج بالوقت المحدد إلي إن يكون المخزون قريباً من الصفر وبالتالي تقل كلفته .

(1) سليمان حسين البشتاوي ، غسان فلاح المطارنة ، نظام تكاليف الإنتاج الآني (JIT) في المنشآت الصناعية الأردنية ودوره في اتخاذ القرارات الإستراتيجية ، المؤتمر العلمي الرابع، جامعة فيلادلفيا ، كلية العلوم الإدارية والمالية ، 2005م ، ص2.

3/ يقدم نظام تكاليف الإنتاج بالوقت المحدد مقاييس ومعايير أداء متقدمة تساعد على اتخاذ قرارات إستراتيجية رشيدة .

جاءت اهم النتائج كالآتي :

1/ إن نظام تكاليف الإنتاج بالوقت المحدد (JIT) يؤدي إلي تخفيض كلفة المنتج الأمر الذي يحسن من نوعيته وإزالة التالف والمعيب منه مما يجعله منافساً.

2/ إن نظام تكاليف الإنتاج بالوقت المحدد (JIT) يعمل على وجود علاقة طردية بين مستوي المخزون وكلفتة مما يجعل المخزون قريباً من الصفر مما يساعد على تقليل كلفتة.

3/ أوضحت الدراسة إن التطورات الحديثة في بيئة الأعمال يتطلب نظم إنتاج وتكاليف متقدمة تجاري التطورات في البيئة المحيطة وذلك للمساعدة في تقديم مقاييس ومعايير أداء متقدمة تخدم إدارة المنشأة على اتخاذ قراراتها الإستراتيجية الرشيدة .

يلاحظ ان البحث قد تناول اثر نظام تكاليف الانتاج بالوقت المحدد علي تخفيض تكلفة المنتج وتحسين نوعيته.والذي يعتبر من نظم التكاليف الحديثة، بينما يتميز بحث الباحث بانه تناول انظمه اخرى غير نظام الانتاج بالوقت المحدد لمعرفة مدى تطبيقها بالمنشات الصناعية بالسودان .

دراسة:أمانى رمضان ابراهيم عيد (2006)⁽¹⁾

تمثلت المشكلة كظاهرة فى التغيرات فى بيئة الاعمال المعاصرة واهم سماتها المتمثل فى التطور التكنولوجى السريع والمنافسة الشديدة.

تمثلت اهداف البحث فى الآتى:

1/اقتراح اطار عام نظرى للتحليل الاستراتيجى للتكاليف يتضمن كل عناصره الاساسية لتضع صورة هذا التحليل كاملة امام مديرى الشركات والراغبين فى استخدامه.

2/تحديد القرارات التى يقدمها التحليل الاستراتيجى للتكاليف بهدف تدعيم عملية اتخاذ القرارات الادارية.

قد ركز الباحث على استراتيجيه ريادة التكلفة دون غيرها لان التخفيض الاستراتيجى للتكاليف

¹ أمانى رمضان ابراهيم عيد،منظور التحليل الاستراتيجى للتكاليف بهدف ترشيد القرارات الادارية فى المنشآت الصناعية فى ظروف البيئة الحديثة،رسالة دكتوراة الفلسفة فى المحاسبة ، غير منشورة، جامعة طنطا – كلية التجارة،2006.

والذى يمثل المصدر الاساسى لتحقيق ميزة تنافسية فى ظل هذه الاستراتيجية. 3/اختبار مدى وعى وادراك واقتناع المديرين فى الواقع العملى باهمية وفائدة المعلومات التى يوفرها مدخل التحليل الاستراتيجى للتكاليف فى صدد رفع كفاءة عملية اتخاذ القرارات بصفة عامة والقرارات الاستراتيجية بصفة خاصة.

استخدم الباحث المنهج التاريخى لتتبع الدراسات السابقة، والمنهج الاستنباطى. اهم نتائج البحث:

1/فى ظل ظروف بيئة الاعمال المعاصرة اصبحت حاجة المديرين فى جميع شركاتنا المصرية الى استخدام التحليل الاستراتيجى للتكاليف ضرورة حتمية لرفع كفاءة عملية التخطيط الاستراتيجى وعملية اتخاذ القرارات فى كل المستويات الادارية.

2/يختلف التركيز المحاسبى الداخلى باختلاف الاستراتيجية المطبقة(ريادة التكلفة او تمايز المنتجات) لذا قام الباحث بالغاء الضوء على وجه العلاقة بين التوجه المحاسبى واستراتيجية ريادة التكلفة.

3/تستطيع اى منشأة الحصول على منافع عظيمة من ادراكها لجوانب العلاقة المتكاملة بين التحليل الاستراتيجى للتكاليف ومداخل بيئة الاعمال المعاصرة، فكل المنشآت التى حققت التميز على المستوى العالمى استخدمت مدخلا شموليا لادارة التكلفة من منظور استراتيجى.

يلاحظ ان هذا البحث اقترح اطار عام نظرى للتحليل الاستراتيجى للتكاليف يتضمن كل عناصره الاساسية. وقد ركز البحث على استراتيجية ريادة التكلفة دون غيرها لان التخفيض الاستراتيجى للتكاليف يمثل المصدر الاساسى لتحقيق ميزة تنافسية فى ظل هذه الاستراتيجية.

بينما حدد الباحث عدد من اساليب التحليل الاستراتيجى لمعرفة مدى تطبيقها فى المنشآت الصناعية بالسودان بغرض تخفيض التكاليف.

رانيا حمادة عبدالفتاح (2006م): (1)

تمثلت مشكلة البحث فى صياغة وتطوير نظام التكاليف الملائم لطبيعة مشروعات الإنتاج

(1) رانيا حمادة عبدالفتاح ، مدخل مقترح لاستخدام نظام تحديد التكلفة بالتدقيق العكسي لتحقيق متطلبات مشروعات الإنتاج الفورى ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، السنة الخامسة والأربعون ، العدد السابع والستون ، 2006م ، ص789.

الفوري ، بما يضمن تحقيق متطلبات قيام هذه المشروعات ، ألا وهو تخفيض التكلفة وتحقيق الفورية في الإنتاج من خلال تبسيط الإجراءات المحاسبية التي كانت تتطلب في الماضي الكثير من الوقت، الجهد والتكلفة لتنفيذها.

يتمثل هدف البحث في محاولة الوصول إلي نظام تكاليف يلاءم طبيعة نظم الإنتاج الفوري ويحقق اعتبارات التطور المستمر من خلال استخدام أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي. اعتمد الباحث علي المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي والمنهج التطبيقي. تمثلت فرضيات البحث في الآتي :

- 1/ عدم ملائمة الإجراءات التقليدية لمحاسبة التكاليف لطبيعة مشروعات الإنتاج الفوري .
 - 2/ وجود تكامل بين نظامي تحديد التكلفة بالتدفق العكسي والمحاسبة عن التدفق الفوري للإنتاج في مجالات خفض التكلفة وتطوير أداء المشروعات .
 - 3/ يساعد النظام المقترح على التحول إلي تطبيق مدخل التحميل الشامل مما يساعد على اتخاذ القرارات الإستراتيجية ودعم التوجه نحو مراعاة اعتبارات التطور المستمر .
- جاءت اهم النتائج كالآتي :

- 1/ إن أسلوب الرقابة المتبع في النظم التقليدية لا يصلح بدرجة كبيرة للتطبيق في مشروعات الإنتاج الفوري.
 - 2/ تحول العديد من عناصر التكاليف إلي عناصر تكاليف مباشرة .
 - 3/ توصلت الدراسة إلي إن كل من مدخلي التكلفة حسب الأنشطة والمحاسبة عن التدفق الفوري للإنتاج هما الأكثر ملائمة لمشروعات الإنتاج الفوري في مجال خفض التكلفة .
- يلاحظ ان هذا البحث قد تناول محاولة الوصول إلي نظام تكاليف يلاءم طبيعة نظم الإنتاج الفوري باعتباره نظام من أنظمة التكاليف الحديثة ،بينما تناول الباحث مدى تطبيق اساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف ومدى تطبيقها بالسودان بغرض تخفيض تكاليف الانتاج .

دراسة: Atulya Venkatrmanan (2006) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة فى معرفة الخطوات التى ينطوى عليها وضع نظام لإدارة للتكاليف الإستراتيجية ، وكيف يمكن الجمع بين التكلفة على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن لتوفير أداة لأدارة التكاليف الإستراتيجية وإستخدامها فى إتخاذ القرارات وبناء المزايا التنافسية فى مؤسسات الرعاية الصحية بكندا.

هدفت الدراسة إلى وضع نموذج لإدارة التكاليف إستراتيجياً من خلال التكامل بين التكلفة على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن وتطبيقه فى مؤسسات الرعاية الصحية بكندا. إعتمدت الدراسة على المنهج الإستقرائى للدراسة النظرية والمنهج التحليلى لإعداد نموذج لإدارة التكاليف الإستراتيجية من خلال الجمع بين التكاليف على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن.

تمثلت فرضيات الدراسة فى الآتى:

- توجد علاقة إيجابية للربط بين التكاليف على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن وبين إدارة التكاليف استراتيجياً فى مؤسسات الرعاية الصحية بكندا.
 - يمكن تطبيق النموذج المقترح على مؤسسات الرعاية الصحية وكل المؤسسات الأخرى.
 - بناءً على الدراسة التطبيقية وتحليل فروضها إتضح قبول الفرض الأول ورفض الفرض الثانى.
- توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:
- يعتبر نظام التكاليف على اساس النشاط عنصراً هماماً لإدارة التكاليف إستراتيجياً.
 - التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن يقود المؤسسات إلى وضع أفضل فى بناء ميزتها التنافسية.
 - التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن يساعد فى تحقيق فاعلية إتخاذ القرارات ويوفر الأداة المناسبة لإدارة التكاليف إستراتيجياً.

(1) Atuly Venkatramanan, 'Developing a Strategic Cost Management Mode, Combining The Balance Scorecard And Activity Based Costing, Master of Science In Management, Faculty of Management, University of Lethbridge.2006.

يلاحظ ان الدراسة تناولت الجمع بين نظام التكاليف على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن في توفير أداة مناسبة لإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي، بينما تناول الباحث مدى تطبيق اساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف ومدى تطبيقها بالسودان بغرض تخفيض تكاليف الانتاج.

محمد الطيب الصادق (2007م). (2)

تتمثل مشكلة البحث في ان الكثير من المشروعات الصناعية التي تهدف الي تحقيق الارباح تعاني مشاكل تتعلق بالتكاليف وكيفية التحكم فيها مما يجعل هذه المشروعات تتحمل الكثير من الاعباء مما ينعكس ذلك على اداءها.

تمثلت اهداف البحث في الاتي:

1/اقترح تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية .

2/بيان اثر تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد على تخصيص التكاليف في المشروعات الصناعية.

3/التعريف بنظام الانتاج في الوقت المحدد ومقومات تطبيقه في المشروعات الصناعية.

اعتمد الباحث على المناهج التالية :

1/المنهج الاستباطي:لتحديد محاور البحث ووضع الفروض.

2/المنهج الاستقرائي:لاختبار صحة الفروض.

3/المنهج التاريخي:لنتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع.

4/المنهج الوصفي التحليلي:القائم على دراسة الحالة للوصول الي نتائج محدده بشأن تطبيق نظام الانتاج في الوقت واثر ذلك على تخفيض التكاليف.

تمثلت فرضيات البحث في الاتي:

1/عدم التحكم في تكاليف المخزون يؤدي الي تحمل خسائر.

2/تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية يساعد على تحقيق الكفاءة

الانتاجية.

(2) محمد الطيب الصادق على ، امكانية تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد واثره علي تخفيض التكاليف في المشروعات الصناعية السودانية ، بحث كيميائي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشور ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كليا الدراسات العليا ، 2007م.

3/ تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد في المشروعات الصناعية يؤدي الي تخفيض التكاليف.
اهم النتائج التي توصل اليها الباحث:

1/عدم الاهتمام بالتحكم في تكاليف المخزون يؤدي الي تحمل خسائر .
2/الاحتفاظ بمخزون يفوق حجم المبيعات يؤدي الي تجميد السيولة وبالتالي عدم الاستقرار المالي.

3/ تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد في المشروعات الصناعية يحقق الفعالة الانتاجية.
4/ان تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد في المشروعات الصناعية يؤدي الي تخفيض التكاليف الانتاجية.

يلاحظ ان هذا البحث قد اقترح تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية .وبيان اثر تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد على تخصيص التكاليف في المشروعات الصناعية.التعريف بنظام الانتاج في الوقت المحدد ومقومات تطبيقه في المشروعات الصناعية. بينما يتميز بحث الباحث على انه تناول انظمة حديثة اخرى غير نظام الانتاج الانى، لمعرفة مدى تطبيقها في الصناعة بالسودان بغرض تخفيض التكاليف.

دراسة كمال الدين الصافى علي أبو ضلع (2007)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة هذه الدراسة في قصور الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف في قياس التكلفة بدقة وتأثير ذلك على المعلومات المنشورة بتقارير مالية .

هدف الدراسة إلى بيان كيفية تحليل وتحديد الأنشطة بالشركة العربية للزيوت النباتية المحدودة (محل التطبيق) وابرار دور مدخل التكلفة على أساس النشاط في تحقيق القياس الدقيق للتكلفة والرقابة عليها (مدخل المقترح) . وتوضيح دور المدخل المقترح في توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة .

للاوصول لهدف الدراسة افترضت الدراسة الفرضيات التالية :

1. يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (المقترح) إلى القياس الدقيق للتكاليف وتخصيصها على المنتجات .

(1) كمال الدين الصافى علي أبو ضلع ، اطار مقترح لنظام التكاليف في القطاع الصناعي في ضوء مدخل التكلفة على أساس النشاط ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2007.

2. نظام التكاليف المطبق بالشركة لا يؤدي إلى القياس الدقيق للتكاليف وتخصيصها على المنتجات .

3. نظام التكاليف على أساس الأنشطة يوفر معلومات أكثر جودة من النظام الذي تستخدمه الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة (محل التطبيق) التي تفيد غدارة الشركة بصورة أفضل في أغراض التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة .

لإثبات فرضيات هذه الدراسة استخدمت الدراسة كل من المنهج الإستنباطي والإستقرائي والوصفي باستخدام أسلوب دراسة الحالة .

أ. تطبيق النظام المقترح يؤدي إلى قياس أدق لتكلفة الوحدة المنتجة مقارنةً مع النظام الذي تستخدمه الشركة الذي يقوم على أسس تقليدية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى .

ب. النظام الذي تستخدمه الشركة في تكلفة وحدة الإنتاج لا يؤدي إلى قياس دقيق لتكلفة الوحدة المنتجة وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية .

ج. تطبيق النظام المقترح يؤدي إلى قياس أدق للتكاليف مقارنةً مع نظام الشركة المستخدم وبالتالي فإن المعلومات التي يوفرها أكثر جودة وتفيد الإدارة بشكل أفضل في أغراض التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة .

يلاحظ ان الدراسة تناولت مشكلة هذه الدراسة في قصور الأساليب التقليدية لمحاكاة التكاليف في قياس التكلفة بدقة، بينما يتميز بحث الباحث في انه تناول اسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل سلسلة القيمة اضافة الى محركات التكلفة والتطوير المستمر لمعرفة مدى تطبيقها بالسودان.

دراسة: د.شوقي السيد فودة (2007م)¹

تناولت هذه الدراسة إطار مقترح للتكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة.

تمثلت مشكلة الدراسة في ندرة البحوث العلمية التي تناولت اسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة خلال مراحل دورة حياة المنتج بالبحث

¹ د.شوقي السيد فودة، إطار مقترح للتكامل بين اسلوب التكلفة اسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية: كلية التجارة، العدد الاول، المجلد 44، 2007م.

والتحليل، وإبراز دور أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل للتكلفة
فى تخفيض تكاليف الأنشطة وكيفية الربط بينها.

أما أهداف الدراسة فتتمثل فى محاولة بناء إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة
المستهدفة والتحليل الاستراتيجى للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة
القيمة للمنشأة فى ظل بيئة الإنتاج الحديثة. ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية
التالية:

1/ بيان مدى فاعلية أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) فى تخفيض تكلفة الأنشطة المختلفة من خلال
مفهوم سلسلة القيمة للمنشأة فى الأجل الطويل.

2/ بيان مدى فاعلية مفهوم التحليل الاستراتيجى للتكلفة فى توفير المعلومات عن تكاليف الأنشطة
خلال مرحلة التصميم وما بعدها.

3/ بناء إطار متكامل للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجى للتكلفة بهدف
تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة للمنشأة.

تمثلت منهجية الدراسة فى اتباع الدارس المنهج الاستنباطى لمحاولة تقديم إطار للتكامل
بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجى للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من
خلال مفهوم سلسلة القيمة، بالإضافة الى المنهج الاستقرائى لبناء إطار متكامل بين اداتين من
ادوات التكلفة الاستراتيجية (أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجى للتكلفة) بغرض
تخفيض تكاليف الأنشطة فى ظل البيئة التنافسية المعاصرة.

أما فروض الدراسة فتتمثل فى الآتى:

1/ مدى معرفة ملاءمة تطبيق مفهوم التحليل الاستراتيجى للتكلفة فى الشركات الصناعية
المصرية خلال مفهوم سلسلة القيمة.

2/ مدى معرفة ملاءمة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال سلسلة القيمة على عينة البحث
الميدانى.

3/ مدى وجود درجات التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجى
للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة .

توصلت هذه الدراسة الى أهم النتائج الآتية:

1/يمثل اسلوب التكلفة المستهدفة احد ادوات الادارة الاستراتيجية للتكلفة التي تهدف الى تخفيض دورة حياة المنتج مع الحفاظ على جودة المنتج.

2/يساعد التحليل الاستراتيجي المنشأة على حسن توظيف الموارد المتاحة بطريقة مثالية ومن ثم تخفيض تكاليف الانشطة المختلفة من خلال مفهوم سلسلة القيمة.

3/يعتبر مفهوم تحليل سلسلة القيمة اداء للربط بين اسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة.

يلاحظ ان هذا البحث قام بوضع إطار مقترح للتكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الانشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، بينما يتميز بحث الباحث في انه تناول اسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل سلسلة القيمة اضافة الى محركات التكلفة والتطوير المستمر لمعرفه مدى تطبيقها بالسودان.

دراسة حسام الدين حسين إبراهيم (2008م) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في أثر الإدارة الإستراتيجية لتكاليف الصيانة على اداء الفنادق ، وهل يمكن تلافي اوجه قصور أساليب قياس التكلفة التقليدية بإستخدام أدوات التكاليف الأستراتيجية؟ هدفت الدراسة إلى الآتى:

تحديد إحتياجات المنشآت الفندقية السياحية من البيانات والمعلومات اللازمة لزيادة كفاءتها في مجال تقييم الاداء لأنشطة الصيانة.

تقييم فاعلية دور تكاليف الصيانة وإدارتها من خلال إستخدام نظام إدارة التكلفة وعلاج أوجه القصور للأساليب التقليدية .

تقديم نموذج للتحليل الإستراتيجي لتكاليف الصيانة.

إستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لإجراء الدراسة المكتبية والدراسة الميدانية.

تشتمل الدراسة على الفرضيات التالية:

(1) د.حسام الدين حسين إبراهيم، مدخل مقترح لتفعيل دور الإدارة الإستراتيجية لتكاليف الصيانة في تعظيم المزايا التنافسية للفنادق السياحية المصرية ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، المجلد الثلاثين، العدد الأول، 2008م.

يوجد إتفاق معنوى بين اراء مفردات مجتمع الدراسة حول تأثير مستوى الفندق على تكاليف الصيانة الفندقية وإستراتيجياتها ونوعها.

يوجد إتفاق معنوى بين اراء مفردات مجتمع الدراسة حول العوامل المؤثرة فى صنع قرار إستراتيجية الصيانة بالفنادق والعوامل المؤثرة فى إختيار إستراتيجية الصيانة.

يوجد إتفاق معنوى بين اراء مفردات مجتمع الدراسة بأن الإدارة الإستراتيجية لتكاليف الصيانة داخل الفنادق تحقق منافع إضافية.

يوجد إتفاق معنوى بين اراء مفردات مجتمع الدراسة بأن توفر متطلبات الإدارة الإستراتيجية لأنشطة الصيانة داخل الفنادق تحقق دعماً للقدرات التنافسية للفنادق. وبناءً على الدراسة الميدانية إتضح صحة كافة فرضيات الدراسة.

توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج اهمها:

إختلاف إستراتيجيات الصيانة المطبقة داخل داخل المنشآت الفندقية بين الإعتماد على الاداء الداخلى لها أو الإستعانة بالمصادر الخارجية لادائها وكذلك الجمع بينهما يؤثر على تكاليف الصيانة الفندقية ومن ثم على الاداء المالى لهذه الشركات.

إمكانية تطبيق الإدارة الإستراتيجية لتكاليف الصيانة الفندقية من خلال توفر مجموعة من المتطلبات التى تساعد فى تعظيم المنافع التى يمكن تحقيقها للمنشآت الفندقية .

يلاحظ ان الدراسة تناولت أثر الإدارة الإستراتيجية لتكاليف الصيانة على اداء الفنادق ، وهل يمكن تلافى اوجه قصور أساليب قياس التكلفة التقليدية بإستخدام أدوات التكاليف الأستراتيجية؟، بينما تناول الباحث مدى تطبيق اساليب التحليل الاستراتيجى للتكاليف ومدى تطبيقها بالسودان بغرض تخفيض تكاليف الانتاج.

دراسة اسماء عوض محمد منصور(2008)(1)

تمثلت مشكلة الدراسة فى بيان امكانية استخدام التكلفة المستهدفة بشكل اساسى فى تحقيق تكاليف الأنشطة الخدمية كاسلوب لادارة التكلفة ويهتم بتحليل سلسلة القيمة البيئية الداخلية

¹ اسماء عوض محمد منصور، استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة فى تحقيق تكلفة الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدراتها التنافسية، رسالة ماجستير محاسبة، غير منشورة، جامعة بورسعيد، كلية التجارة، 2008.

والخارجية ومعرفة رغبات واحتياجات العملاء، وذلك بالاستعانة بالمستجدات المحاسبية التكلفة والادارية الاخرى.

هدفت هذه الدراسة الى رفع اداء المنظمات الخدمية بهدف جودة عالية بتكلفة اقل بما يعمل على تحقيق رضاء العاملين واكتساب المنظمة ميزة تنافسية وذلك من خلال دراسة تحليلية لاهم الاساليب التكنولوجية الحديثة التي يمكن تطبيقها فى المنظمات الخدمية بالاضافة الى تحديد اهم المستجدات والاساليب المحاسبية التكلفة الادارية التي فى ضوءها يتم اختيار الاستراتيجية التي يمكن ان تتبعها المنشأة، وذلك بهدف تخفيض تكاليف الخدمات لهذه المنظمات ومواجهة المنافسة الشديدة السائدة فى البيئة التنافسية الحديثة.

توصلت الدراسة الى اهم النتائج ان تطوير النظام المحاسبى للتكاليف المطبقة بالمنظمة الخدمية يوفر معلومات تكلفة سليمة يمكن اعتمادها من ادارة المنظمة عليها واتخاذ القرارات التي تساعد على تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة، كما يوفر تطبيق الاساليب المحاسبية الحديثة والتي من اهمها اسلوب التكلفة على اساس النشاط كاسلوب مدعم للتكلفة المستهدفة معلومات تفيد فى تقييم الاداء الداخلى للمنظمة كما يساهم فى مواكبة التطورات الحديثة والتفاعل مع المتغيرات المستمرة كما يحقق هذا الاسلوب وما يدعمه من اساليب حديثة فى رفع كفاءة الاداء.

يلاحظ ان هذه الدراسة تناولت بيان امكانية استخدام التكلفة المستهدفة بشكل اساسى فى تحقيق تكاليف الأنشطة الخدمية كاسلوب لادارة التكلفة كما هدفت هذه الدراسة الى رفع اداء المنظمات الخدمية بهدف جودة عالية بتكلفة اقل بما يعمل على تحقيق رضاء العاملين واكتساب المنظمة ميزة تنافسية، بينما تناول الباحث اسلوب التكلفة المستهدفة بالاضافة الى تحليل سلسلة القيمة ومحركات التكلفة والتطوير المستمر لمعرفة مدى تطبيقها بالسودان.

دراسة: د. امجاد محمد الكومى (2008)⁽¹⁾

على الرغم من قدم نشأة اسلوب التكاليف المستهدفة فى الممارسات العملية بشكل مسبق للكتابات الاكاديمية له بسنوات عديدة- وهذا ما يخالف واقع الاستفادة من نواتج الدراسة العلمية

¹ د. امجاد محمد الكومى، تصميم اطار فكرى متكامل لتفعيل اساليب التكاليف المستهدفة فى تحقيق استراتيجية الميزة التنافسية، مجلة الفكر المحاسبى، جامعة عين شمس - كلية التجارة، العدد الثانى، 2008.

– الا ان اسلوب التكاليف المستهدفة لا يزال يواجه موافقة مقيدة فى سوق الممارسات العملية على نطاق واسع.

لذلك اخذت مشكلة الدراسة مسارين اساسين لتفعيل الاستفاد الحقيقية الكاملة من اسلوب التكاليف المستهدفة وهى:

المسار الاول: تحليل وتقييم الاطر الفكرية التى قدمها الفكر المحاسبي حول اسلوب التكاليف المستهدفة والكشف عن جوانب القصور التى تنتقص من فاعليته وذلك سعيا وراء وضع وبناء اطار فكرى موحد لهذا الاسلوب ويخدم الوحدات الاقتصادية فى الواقع التنافسى المعاصر.

المسار الثانى: فحص واختبار العلاقة بين مدى تطبيق اسلوب التكاليف المستهدفة وبين تحقيق استراتيجية التميز التنافسى داخل الوحدة الاقتصادية.

هدفت الدراسة الى تحقيق هدفين، بناء وتصميم اطار فكرى محاسبي متكامل لاسلوب التكلفة المستهدفة ليكون بمثابة اطار موحد لمكونات ومفاهيم وعلاقات هذا الاسلوب مما يساهم فى احكام الدور الذى يؤديه وبالتالي تحقيق الهدف الذى ينشأ من اجله وكذلك دراسة اليات تطبيق الاطار المتكامل المقترح لاسلوب التكاليف المستهدفة وتقييم فعاليته فى مدى تحقيق استراتيجية التميز التنافسى من خلال دراسة حالة لشركة تويوتا لصناعة السيارات.

اتبع الباحث المنهج الاستنباطى والمنهج الوصفى التحليلى والتاريخى.

كما قامت الدراسة على اختبار فرض رئيسى مؤداه ان هناك علاقة طردية بين تطبيق الاطار المتكامل لمنهج التكاليف المستهدفة وبين قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق استراتيجية التميز التنافسى لمنتجاتها.

توصل الباحث لعدة نتائج اهمها التوجه الى معظم الدراسات السابقة الى ارجاع صعوبات تطبيق التكاليف المستهدفة - بصفة اساسية - الى طبيعة نشاط الشركة محل الدراسة ومدى ملائمة نطاق التطبيق مع خصائص هذا الاسلوب، وذلك على الرغم من اغفال زاوية مكملة لنشوء هذه الصعوبات - من وجهة نظر الباحث - هى عدم توحيد الاطار الفكرى للاسلوب مما يؤول الى محدودية المنفعة من تطبيقه وبالشكل الذى لايتناسب مع تكاليف تقيده. كما يساهم الاطار المتكامل المقترح فى اعادة تفعيل استخدام التكاليف المستهدفة مرة اخرى على نطاق واسع، فهذا الاطار المقترح يقدم التحديد الواضح والدقيق لمفهوم واهداف ومقومات ومبادئ هذا

الاسلوب بالشكل الذى يكفل نجاح تطبيق التكاليف المستهدفة فى ظل الفروض الصحيحة التى بنى عليها. كذلك لا يقتصر الهدف من استخدام التكاليف على تحقيق وفورات خفض التكلفة. كذلك من نتائج الدراسة ان المنهجية السليمة لتنفيذ اسلوب التكاليف المستهدفة تاتى من تحديد المراحل الاساسية التى تحكم عملية التنفيذ.

يلاحظ ان هذه الدراسة تناولت مشكلة تحليل وتقييم الاطر الفكرية التى قدمها الفكر المحاسبي حول اسلوب التكاليف المستهدفة والكشف عن جوانب القصور التى تنتقص من فاعليته وذلك سعياً وراء وضع وبناء اطار فكرى موحد لهذا الاسلوب ويخدم الوحدات الاقتصادية فى الواقع التنافسى المعاصر. وفحص واختبار العلاقة بين مدى تطبيق اسلوب التكاليف المستهدفة وبين تحقيق استراتيجية التميز التنافسى داخل الوحدة الاقتصادية، بينما تناول الباحث اسلوب التكلفة المستهدفة بالاضافة الى تحليل سلسلة القيمة ومحركات التكلفة والتطوير المستمر لمعرفة مدى تطبيقها بالسودان بغرض تخفيض التكاليف.

عبد المنعم احمد محمد عبدالله، (2008م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة مشكلة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات ، حيث تمثلت المشكلة في ان قصور النظم التقليدية المستخدمة لقياس تكلفة انتاج السكر ادت الي ارتفاع تكلفة انتاجه .

تمثلت اهداف البحث في الاتي:

1/دراسة نظم التكاليف الحديثة بغرض تحديد امكانية تطبيقها في صناعة السكر في السودان.

2/التعرف على عيوب طرق التكاليف التقليدية المستخدمة في تحديد التكلفة .

3/توفير اطار علمي لتطبيق نظم التكاليف الحديثة في قطاع انتاج السكر في السودان.

استخدم الباحث المناهج الاتية:المنهج الاستنباطي، المنهج الاستقرائي ، والمنهج الوصفي التحليلي.

تمثلت فرضيات البحث في الاتي:

¹ عبد المنعم احمد محمد عبدالله، نموذج محاسبي لاستخدام نظم التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان، رسالة دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة، غير منشورة، جامعة النيلين- كلية الدراسات العليا ، 2008م.

1/ لا يمكن نظم التكاليف التقليدية من تحديد تكلفة صناعة السكر بصورة دقيقة.
2/ يساعد استخدام النظم الحديثة لتحميل التكاليف على قياس وتحديد تكلفة انتاج السكر بصورة دقيقة.

جاءت اهم النتائج في الاتي:

1/ لا يمكن الطرق التقليدية لتحميل التكاليف لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة بصورة دقيقة.
2/ يساعد استخدام النظم الحديثة بتحميل التكاليف على قياس وتحميل تكلفة انتاج السكر بصورة دقيقة.

يلاحظ ان هذا البحث تناول امكانية تطبيق نظم الانتاج الحديثة في صناعة السكر بالسودان بالتركيز على كيفية توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة علي المنتجات، بينما تناول الباحث عدد من النظم الحديثة بالتطبيق علي عدد من الصناعات بالسودان.

دراسة: عطوي راضي: (2008) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف هدفت هذه الدراسة الى البحث عن المركبات الجوهرية للتكلفة المستهدفة (خلال مرحلة التصميم والتطوير وهندسة المنتج) واعطاء فكره عامه عن هذا الاسلوب وكيفية تطبيقه، هذا بالاضافه الى سعيها وراء اثبات امكانية استعمال التكلفة المستهدفه كأداة فعاله لادارة التكاليف تمكن المؤسسه من اكتساب ميزه تنافسيه تدعم مركزها وتضمن بقاؤها واستمرارها عن طريق خفض التكاليف.

لقد استخدم الباحث المنهج النوعي والكمي (Mix Methodology) لجمع معلومات الدراسة، اذ تم توظيف المنهج النوعي لدراسة امكانية تطبيق التكلفة المستهدفه في حين تم صياغة استبيان لدراسة السلع المنافسه في السوق الجزائري في محاولة لمعرفة مدى امكانية تخفيض التكاليف) تحديد السعر التنافسي الذي يحقق للمنشأ الميزه التنافسيه.

جاءت اهم النتائج :

¹ عطوي راضي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير محاسبية غير منشورة، جامعة الحاج لخضر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2008م.

أ- أسلوب التكلفة المستهدفة ليس مجرد تقنية وإنما نظام استراتيجي متكامل للتكاليف والأرباح يأخذ بعين الاعتبار السوق (تحديد السعر التنافسي) ومتطلبات العملاء (تحديد خصائص المنتجات) واستراتيجيه يتم بمقتضاها تحديد الأرباح المراد تحقيقها.

ب- إن استخدام التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بشكل متكامل لتخفيض تكلفة المنتج في إطار تحليل وظيفي أمر ممكن لتحقيق الميزة التنافسيه المرجوه، ومن ناحية.

يلاحظ أن هذا البحث تناول دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف.

بينما تناول الباحث عدد من أساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف ومدى استخدامها بغرض تخفيض التكاليف في الصناعة السودانية.

دراسة : سالم سعيد باعجاجة (2009م) (1)

تلخصت مشكلة الدراسة في أن التحليل الإستراتيجي للتكاليف منهج جديد ويكتفه بعض المشكلات التي تحتاج إلى الدراسة والتحليل.

هدفت الدراسة إلى الآتي:

- معالجة مشكلات التحليل الإستراتيجي للتكاليف ومعرفة مدى إمكانية تطبيقه في الشركات الصناعية السعودية.
 - تحديد مراحل تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكاليف.
 - تحديد الأدوات التي تساعد على تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكاليف.
 - معرفة إمكانية تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكاليف على الشركات الصناعية السعودية.
- إعتمدت الدراسة على الدراسة النظرية من خلال الكتابات المعاصرة التي تناولت هذا الموضوع ، وعلى الدراسة التطبيقية من خلال تصميم قائمة إستقصاء وجهت إلى الشركات الصناعية في قطاع الأسمنت مع تحليل بيانات الدراسة.
- تمثلت فرضيات الدراسة في الآتي:

(1) د.سالم سعيد باعجاجة ، التحليل الإستراتيجي للتكاليف ومدى إمكانية تطبيقه دراسة تطبيقه على شركات الأسمنت بالمملكة العربية السعودية ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، المجلد الواحد والثلاثون، العدد الأول ، 2009م.

- توافر مقومات نجاح التحليل الإستراتيجي للتكاليف في شركات الأسمنت السعودية.
- تطبيق شركات الاسمنت السعودية التحليل الإستراتيجي للتكاليف.
- تواجه شركات الاسمنت السعودية مشاكل عند تطبيق وتحقيق التكلفة المستهدفة.
- وبناءً على الدراسة التطبيقية وإختبار فرضياتها إتضح صحة وقبول كل فروض الدراسة. توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:
- تواجه الشركات الصناعية السعودية تحديات بيئية جديدة بعد إنضمامها إلى منظمة التجارة العالمية.
- يعتبر منهج التحليل الإستراتيجي للتكاليف منهج حديث لتطوير وتسعير المنتجات طبقاً لتطلبات السوق.
- يحتاج تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكاليف إلى العديد من الأدوات المساعدة لتحقيق التكلفة المستهدفة وزيادة الوقت المستنفد على التطوير والتحسين.
- تواجه شركات الاسمنت السعودية عند تطبيق وتحقيق التكلفة المستهدفة.
- يلاحظ ان الدراسة تناولت التحليل الإستراتيجي للتكاليف ومدى تطبيقه على شركات الاسمنت بالمملكة العربية السعودية ، بينما تناول الباحث عدد من اساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف ومدى استخدامها بغرض تخفيض التكاليف في الصناعة السودانية.

دراسة:امانى زكريا مصطفى (2009)⁽¹⁾

- تدور مشكلة البحث حول دراسة الجوانب المختلفة لخفض التكلفة وصولاً الى خفض الحقيقي والمستمر في تكلفة الوحدة المنتجة.
- تمثل هدف البحث في الآتي:
- 1/دراسة الاطار الفكرى لخفض التكاليف والتعرف على المفهوم والاعتبارات الخاصة في هذا المجال.
 - 2/تقييم مداخل قياس التكاليف من منظور الدقة ومجالات خفض التكلفة.

¹ امانى زكريا مصطفى، دراسة تحليلية لاساليب ومداخل خفض التكلفة في ظل المتغيرات البيئية الحديثة، رسالة ماجستير محاسبة، غير منشورة، جامعة حلوان- كلية التجارة وادارة الاعمال، 2009م.

3/تقديم اطار مقترح لاعادة هندسة القياس المحاسبي للتكاليف.

استخدم الباحث المنهج الاستقرائي فى عرض الدراسة النظرية من خلال القيام بالاطلاع على الكتابات العلمية المتعلقة بالجوانب الفكرية للبحث.

تمثلت فرضيات البحث فى الاتى:

1/فقد الاساليب التقليدية لخفض التكاليف فاعليتها وقدرتها على التلاؤم مع متطلبات البيئة الحديثة.

2/ان التكامل بين مداخل التكاليف المختلفة يحقق ابعاد الدقة فى القياس والخفض للتكلفة بما يتلاءم مع متطلبات بيئة الصناعة الحديثة المتقدمة.

3/ان الاساليب الحديثة لخفض التكلفة تواكب تطورات بيئة الصناعة المتقدمة للوصول الى الخفض الحقيقى والمستمر للتكلفة.

تمثلت اهم النتائج فى الاتى:

1/ان الظروف والمتغيرات المحيطة بالشركات والمنشآت المعاصرة قد فرضت عليها ضرورة البحث والتطوير فى وسائل واساليب الانتاج، وكان هذا دافعا نحو تبني العديد من الادوات والاساليب المستحدثة فى اساليب التصنيع والمحاسبة، ومن ثم يجب ان يعاد النظر فى اساليب خفض التكلفة المستخدمة بالشكل الذى يساعد على انتاج منتجات تفي باحتياجات ورغبات العملاء باقل تكلفة ممكنة.

2/ان تطبيق الاساليب الحديثة لخفض التكلفة يتطلب احلال وجهة النظر الضيقة للادارة والتي تقوم على الالتزام بالحدود التقليدية بنظرة اكثر اتساعا.

3/ان مدخل قياس التكاليف بشكله التقليدى لا يعكس طبيعة تكلفة المنتجات فى بيئة الصناعة الحديثة التى تتسم بتعدد المنتجات وتنوع مهام الالات والمعدات والعمال.

يلاحظ ان البحث تناول دراسة الجوانب المختلفة لخفض التكلفة وصولا الى الخفض الحقيقى والمستمر فى تكلفة الوحدة المنتجة، بينما تناول الباحث اساليب التحليل الاستراتيجى للتكاليف لمعرفة مدى تطبيقها فى السودان بغرض تخفيض تكاليف الانتاج.

دراسة: طارق عبد العظيم يوسف (2009م) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة فى التساؤل التالى: هل التكامل مابين نظام التكلفة حسب الأنشطة ونظام الزمن الأمثل للتكلفة يساعد على تطوير نظام إدارة التكلفة فى الشركات والمؤسسات المصرية؟ هدفت الدراسة إلى الآتى:

محاولة تقديم مقترحات لتطوير المشكلات التى يواجهها إستخدام نظام التكلفة حسب الأنشطة التقليدى.

زيادة فعالية نظام إدارة التكلفة فى المؤسسات المطبقة للمنهج المتكامل.

عرض المزايا المتوقعة من تكامل نظام التكلفة على حسب الأنشطة مع نظام الزمن الأمثل للتكلفة.

تم إستخدام إستخدام المنهج الإستقرائى لإجراء دراسة تحليلية للكتابات المحاسبية التى تناولت نظام التكلفة على حسب الأنشطة ونظام الزمن الأمثل للتكلفة. كما قام بإجراء دراسة عملية بهدف التعرف على ما اذا كان التكامل بين نظام التكلفة على حسب الأنشطة مع نظام الزمن الأمثل للتكلفة سوف يحقق تطور لنظام إدارة التكلفة.

تمثلت فرضيات الدراسة فى الآتى:

تتطلب كفاءة وفعالية نظام إدارة التكلفة إختيار مدخلاً مناسباً لقياس التكلفة.

يؤدى التكامل بين نظام التكلفة على حسب الأنشطة ونظام الزمن الأمثل للتكلفة إلى إدارة التكلفة بشكل جيد. وبإجراء الدراسة التطبيقية على الشركات الصناعية تم إختبار فروضها وإتضح صحة كل فرضيات الدراسة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة المتكامل مع نظام الزمن الامثل للتكلفة يعمل على تحقيق أهداف التطوير المستمر.

(1) د. طارق عبد العظيم يوسف الرشيدى، إدارة التكلفة منهج محاسبى مقترح فى ضوء التكامل بين نظامى التكلفة حسب الأنشطة والزمن الأمثل للتكلفة ، مجلة الفكر المحاسبى ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد الأول، العدد الثانى ، 2009م.

أن تكلفة تطبيق نظامى التكلفة حسب الأنشطة ونظام الزمن الأمثل للتكلفة فى آن واحد تدر عائد يفوق هذه التكلفة نتيجة لتطبيق هذين النظامين.

يلاحظ ان الدراسة تناولت التكامل بين نظام التكاليف حسب الأنشطة ونظام الزمن الأمثل لتطوير نظام إدارة التكلفة بالشركات الصناعية بمصر ، بينما تناول الباحث اساليب التحليل الاستراتيجى للتكاليف لمعرفة مدى تطبيقها فى السودان بغرض تخفيض تكاليف الانتاج.

دراسة: معاد خلف إبراهيم الجنابى (2009م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة فى وجود العديد من المنظمات لا زالت تخشى الدخول فى عالم التصنيع الحديث (لأسباب تتعلق بعدم قدرتها فى التحكم فى الأسواق وقرارات التسعير وبالتالي عدم القدرة فى التحكم بالتكاليف إلى جانب اعتمادها طرق تقليدية فى خفض التكاليف) على الرغم من إن دخول هذا العالم أصبح أمر حتمي فى ظل ظروف المنافسة الشديدة، فأثر تلك البيئة على محاسبة التكاليف تمثل بمستجدات لإدارة التكلفة وهى (تقنيات إدارة التكلفة) والتي عن طريقها يصبح بالإمكان إدارة التكاليف وتخفيضها وصولاً إلى الريادة فى التكلفة من خلال تكامل عمل تلك التقنيات وخدمتها لمنظمات الأعمال.

هدفت الدراسة إلى عرض تقنيات إدارة التكلفة باعتبارها مستجدات فى محاسبة التكاليف وبيان مدى التكامل والترابط بين تلك التقنيات وأثره فى خدمة منظمات الأعمال فى تحقيق أهدافها. إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي من خلال الرجوع إلى الرسائل والأطاريح الجامعية والبحوث العلمية والكتب العربية والأجنبية.

تمثلت فرضيات الدراسة فى الآتى:

- إن التقنيات المستجدة فى محاسبة التكاليف والمتمثلة بتقنيات إدارة التكلفة توضح تأثير محاسبة التكاليف بالبيئة الحديثة وتفاعلها.
- إن استخدام مجموعة من تقنيات إدارة التكلفة مع بعضها يعود بالأثر الإيجابي على

(1) د. معاد خلف إبراهيم الجنابى ، تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة فى محاسبة التكاليف وترابطها فى خدمة منظمات الأعمال ، المؤتمر العلمى الثالث ، تحت شعار إدارة مؤسسات الأعمال والتحديات العالمية المعاصرة ، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة ، كلية الإقتصاد والعلوم الادارية ، الاردن ، 2009م.

المنظمة أكثر فيما لوتم استخدام تقنية معينة بمفردها بسبب علاقات التكامل والترابط بين التقنيات.

- إن أهداف تقنيات إدارة التكلفة تتفق تماماً مع أهداف المنظمات في ظل البيئة الحديثة من حيث تخفيض الكلف وتحسين الجودة وتحقيق رضا الزبائن والنمو والاستمرار في السوق.

توصلت الدراسة إلى عدة النتائج أهمها:

- توفر إدارة التكلفة المعلومات التي تحتاجها إدارة المنظمة سواء كانت معلومات مالية او غير مالية من خلال مستجدات محاسبة التكاليف والمتمثلة بتقنيات إدارة التكلفة.
- تساعد إدارة التكلفة ومن خلال التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف إظهار تكلفة المنتجات بدقة ورقابتها وقياس الأداء عن طريق متابعة الكلف من خلال استخدام العلاقات السببية بين الكلف والأنشطة بما يساعد مواصلة الإستراتيجيات التنظيمية.
- هناك تكامل بين تقنيات إدارة التكلفة المختلفة.

يلاحظ ان الدراسة تناولت تقنيات إدارة التكلفة باعتبارها مستجدات في محاسبة التكاليف وبيان مدى التكامل والترابط بين تلك التقنيات وأثره في خدمة منظمات الأعمال في تحقيق أهدافها، بينما تناول الباحث اساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف لمعرفة مدى تطبيقها في السودان بغرض تخفيض تكاليف الانتاج.

دراسة: محمد نجيب محمد عثمان (2010م)⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في أن التغيرات البيئية والإقتصادية الحديثة تؤثر على نماذج إتخاذ القرار وعلى معلومات التكاليف الملائمة لتشغيل تلك النماذج ، وأن شركات الكهرباء المصرية تعمل في ظل سوق غير تنافسية (إحتكارية) ، ويسعى هذا البحث للتحويل بهذه الشركات إلى القيام بممارسة أنشطتها في ظل ضغوط تنافسية .

تهدف الدراسة إلى إستخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة في ظل المفاهيم الحديثة لإدارة التكلفة

(1) محمد نجيب محمد عثمان ، إستخدام التحليل الإستراتيجي للتكاليف في شركات إنتاج الكهرباء لدعم القدرة التنافسية ، رسالة دكتوراة محاسبة غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 2010م.

يهدف دعم القدرة التنافسية في شركات إنتاج الكهرباء المصرية. يستخدم الباحث المنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي لإجراء الدراسة النظرية وإستخدام تحليل سلاسل القيمة لإجراء الدراسة التطبيقية. تمثلت فرضيات الدراسة في الآتي:

- يؤدي إستخدام التحليل الإستراتيجي للتكاليف وفقاً لمدخل سلاسل القيمة في شركات إنتاج الكهرباء الكشف عن مواطن القصور التي تمكن من تحقيق خفض الإستراتيجي للتكلفة.
- يؤدي الكشف عن الخلايا التي تستهلك قيمة وتحويلاتهما إلى خلايا مضيضة للقيمة إلى دعم القدرة التنافسية في شركات إنتاج الكهرباء. وبناءً على الدراسة التطبيقية وإختبار فروضها ، إتضح عدم صحة الفرض الأول وصحة الفرض الثاني.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- أثرت متغيرات بيئة التصنيع الحديثة بشكل مباشر على الإطار المفاهيمي لنظم محاسبة التكاليف بشكل عام الأمر الذي أدى إلى ظهور مجموعة من الأساليب الحديثة للتكاليف مثل أسلوب المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط ، أسلوب التكلفة المستهدفة ، أسلوب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ، وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز.

يلاحظ ان الدراسة تناولت إستخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة في ظل المفاهيم الحديثة لإدارة التكلفة بهدف دعم القدرة التنافسية في شركات إنتاج الكهرباء المصرية ، بينما تناول الباحث اساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف لمعرفة مدى تطبيقها في السودان بغرض تخفيض تكاليف الانتاج.

دراسة : **Gergory Wegman (2010م)**⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة فعالية وفائدة نظام التكلفة على أساس النشاط كاداة من أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ، وتحليل مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ومعرفة إمكانية

(1) Gregory Wegman, Compared Activity Based Costing Case Study in the Information System Departments of Two Groups in France :A strategic Management Accounting Approach, Proceedings of Business and Information, International Conference on Business and Information, 5-7 July, 2010.

إدراج نظام التكلفة على أساس النشاط ضمن أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من خلال دراسة حالة مقارنة لمجموعتين من الشركات فى فرنسا هى مجموعة شركات الحديد والصلب ومجموعة المصارف.

هدفت الدراسة إلى الآتى:

- تحليل مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.
- إختبار فعالية نظام المحاسبة على أساس النشاط كاداة من أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.
- التعرف على فائدة نظام التكلفة على أساس النشاط فى تحسين إستراتيجيات الشركة ودعم القرارات الإدارية.
- إعتمدت الدراسة على منهج دراسة الحالة فى إجراء دراسة مقارنة بين مجموعة شركات الحديد والصلب ومجموعة المصارف بفرنسا.
- توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:
- تطور نظام المحاسبة الإدارية الإستراتيجية يكشف أن نظام التكلفة على أساس النشاط أداة لتحسين استراتيجيات المنشأة ودعم القرارات الإستراتيجية.
- يعتبر نظام التكلفة على أساس النشاط من أهم الأدوات المستخدمة فى مجموعة شركات الحديد والصلب ومجموعة المصارف بفرنسا.
- يلاحظ ان الدراسة تناولت نظام المحاسبة على أساس النشاط كاداة من أدوات نظام المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ومعرفة دوره فى تحسين الإستراتيجية ودعم القرارات الإدارية بمجموعة شركات الحديد والصلب ومجموعة المصارف بفرنسا، بينما تناول الباحث اساليب التحليل الاستراتيجى للتكاليف لمعرفة مدى تطبيقها فى السودان بغرض تخفيض تكاليف الإنتاج.

دراسة: أشرف حسن محمود على (2010م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة فى السؤال التالى : كيف يمكن للوحدات الإقتصادية فى بيئة الأعمال

(1) أشرف حسين محمود علي ، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية(دراسة إستطلاعية) ، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، 2011م.

المعاصرة تحقيق التناسق والتكامل فى إستخدام أدوات وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بصورة مجتمعة وربطها معاً فى إطار شامل يمكن الإعتماد عليه للوصول إلى التكلفة التنافسية بهدف تعظيم قيمة تلك الوحدات وتدعيم المزايا التنافسية لها.

هدفت الدراسة إلى إقتراح إطار متكامل يضم مجموعة من أدوات وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ليعكس رؤية شاملة عن أنسب الأدوات التى يمكن توظيفها معاً ، وأسباب إستخدامها والمرحلة التى ستستخدم فيها من مراحل دورة حياة المنتج ، وكيف يمكن توظيفها معاً والمنافع المترتبة على ذلك بما يودى فى النهاية إلى إمكانية إستخدامه لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم قدراتها التنافسية فى ظل بيئة الأعمال المعاصرة.

إعتمدت الدراسة على المنهج الإستقرائى والمنهج الإستنباطي كما إعتمدت على الدراسة الإستطلاعية للإجابة على تساؤلات الدراسة.

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها:

- إختلفت الكتابات حول تعريف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة إلا إنها اتفقت فيما بينها فى عدة جوانب هى الهدف والإهتمامات والنطاق ومحور التركيز.
- يمثل أسلوب دورة حياة المنتج الإطار العام الذى يدور فى فلكه العديد من أدوات إدارة التكلفة تحقيقاً للعلاقة التكاملية بين أكثر من أداة من أدوات إدارة التكلفة مما يترتب عليه خفض حقيقى للتكاليف وتحسين القيمة وتدعيم الموقف التنافسى للشركة.
- يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أحد الأساليب الفعالة فى إدارة التكلفة ، فبالرغم من من أن جهوده فى تخفيض وإدارة التكلفة فى المراحل الأولى والمبكرة لدورة حياة المنتج إلا أنه تعتبر أسلوب يأخذ بالمنظور الشمولى المتكامل لأنه يأخذ أيضاً بمدخل إدارة التكلفة على أساس دورة حياة المنتج ، الأمر الذى يجعله من ناحية يتكامل بسهولة مع هاتين الأداتين.
- على الرغم من عدم الدراية والمعرفة الكاملة والواسعة بمفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بين مفردات عينة الدراسة ، إلا أن نسبة كبيرة من من الشركات محل الدراسة تستخدم بعض إجراءاته وتسعى إلى تطبيق بعض الاهداف التى تتوافق مع أهدافه وتوجهاته دون تطبيق هذا المفهوم بشكل متكامل.

يلاحظ ان الدراسة تناولت تحقيق التناسق والتكامل فى إستخدام أدوات وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بصورة مجتمعة وربطها معاً فى إطار شامل يمكن الإعتماد عليه للوصول إلى التكلفة التنافسية بهدف تعظيم قيمة تلك الوحدات وتدعيم المزايا التنافسية لها، وإقتراح إطار متكامل يضم مجموعة من أدوات وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ليعكس رؤية شاملة عن أنسب الأدوات التى يمكن توظيفها معاً، بينما تناول الباحث اساليب التحليل الاستراتيجى للتكاليف لمعرفة مدى تطبيقها فى السودان بغرض تخفيض تكاليف الانتاج.

دراسة : محمد البشير إبراهيم أحمد (2011) (1)

تمثلت مشكلة البحث فى ظهور الحاجة إلى تطوير التكاليف التقليدية لمواجهة احتياجات المنشآت من المعلومات اللازمة لتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة ولتحقيق أهداف المشروعات الحديثة القائمة ،وبالتالى ضرورة تطوير الاساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بالمنشآت الصناعية لتواكب تلك التطورات ،أضافة إلى ضعف الوعى التكاليفى بمصنعى سكر غرب سنار وعسلاية وعدم الالمام بأهمية ودور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف فى تحديد تكاليف إنتاج ، ويقوم الباحث بصاغية المشكلة من خلال الاجابة على التساؤلات التالية :

1. هل يمكن للأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف أن تحدد تكاليف الإنتاج بصورة عادلة ودقيقة؟
2. هل يمكن للأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف أن تقدم معلومات ملائمة تساعد فى الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية ؟

3. هل يمكن تساعد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف فى تحقيق الرقابة على التكاليف ؟
4. هل تساعد الأساليب الحديثة للمحاسبة التكاليف فى توفير معلومات تساعد فى اتخاذ القرارات؟

هدف الدراسة الى تحقيق الأتى :

1. معرفة مدى تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعى سكر غرب سنار وعسلاية وابرار دورها فى تحديد تكاليف إنتاج السكر .
2. التعرف على اثر تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعى سكر سنار وعسلاية

¹محمد البشير إبراهيم أحمد، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها فى الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الادارية ،رسالة دكتوراة غير منشورة فى المحاسبة ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ،2011 .

فى الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية .

3. تبيان دراسة وتحليل الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف من حيث مفهومها ومقوماتها وخصائصها وطرق استخدامها .

4. تبيان مقومات تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وكيفية التغلب عليها .

5. التعرف على مدى فاعلية الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف فى توفير معلومات ملائمة من الأنشطة بمصنعى سكر غرب سنار وعسلاية وكيفية تحديد تكليفها .

للوصل لهدف الدراسة افترضت الدراسة الفرضيات التالية

1. تطبيق الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بمصنعى سكر غرب سنار وعسلاية لايساعد الإدارة على اداء وظائفها .

2. تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعى سكر غرب سنار وعسلاية يساعد فى تحديد وقياس تكاليف الإنتاج السكر بصورة عادلة ودقيقة .

3. تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعى سكر غرب سنار وعسلاية يساعد فى تحقيق الرقابة على التكاليف .

4. تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعى سكر غرب سنار وعسلاية يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات .

لأثبات الفرضيات هذه الدراسة استخدمت الدراسة كل من المنهج الأستنباطى والأستقرائى والتاريخى والوصفى .

لقد توصلت الدراسة الى صحة جميع الفرضيات .

حيث خلصت الدراسة الى اهم النتائج :

1. أستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف يساعد فى تحقيق التكاليف الأنتاجية وتحقيق الكفاءة الأنتاجية .

2. تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف يساهم فى توفير معلومات ملائمة تمكن من تحديد الرقابة على التكاليف .

3. تطبيق الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بمصنعى سكر سنار وعسلاية لايساعد الإدارة فى الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية .

4. عدم قدرة الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف على توفير البيانات والمعلومات الكافية للإدارة.

يلاحظ ان الدراسة تناولت الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية وقد كانت التكلفة المستهدفة جزء من الدراسة، بينما تناول الباحث اساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف لمعرفة مدى تطبيقها في السودان بغرض تخفيض تكاليف الانتاج.

دراسة : محمد عثمان العطا (2012م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف الإهتمام بتطبيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة متمثلة في الأساليب الحديثة للتكاليف في المنشآت الصناعية على الرغم من دورها في تخفيض التكاليف والرقابة عليها وأهميتها في تلافى المشاكل التي تواجه الطرق التقليدية في تخصيص التكاليف إضافة إلى تحسينها للموقف التنافسي للمنشآت الصناعية.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم الاساليب الحديثة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف ودور هذه الأساليب في تخفيض التكلفة وتحسين الموقف التنافسي للمنشآت الصناعية. إعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات ، المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة ، المنهج الإستقرائي لإختبار الفرضيات ، والمنهج الوصفي بإستخدام أسلوب دراسة الحالة.

تمثلت فرضيات الدراسة في الآتي:-

- 1- تطبيق الأساليب الحديثة بصورة جيدة يحقق الرقابة الفعالة على عناصر التكاليف.
 - 2- التطبيق الجيد للأساليب الحديثة يؤدي إلى تحسين الموقف التنافسي للمنشأة.
 - 3- إتباع الأساليب الحديثة يؤدي إلى التخصيص الجيد للتكاليف غير المباشرة.
- وبناءً على دراسة الحالة تم إثبات صحة كافة فرضيات الدراسة.
- توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:-

⁽¹⁾ محمد عثمان عطا ، الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية ، رسالة ماجستير تكاليف ومحاسبة إدارية غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان ، 2012م.

- 1- تساعد الأساليب الحديثة المنشآت على مواكبة التغيرات في بيئة الأعمال.
- 2- يقود التطبيق الجيد للأساليب الحديثة إلى زيادة مستوى الجودة مع المحافظة على التحسين المستمر.

يلاحظ ان الدراسة تناولت ضعف الإهتمام بتطبيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة متمثلة في الأساليب الحديثة للتكاليف في المنشآت الصناعية على الرغم من دورها في تخفيض التكاليف والرقابة عليها وأهميتها في تلافى المشاكل التي تواجه الطرق التقليدية في تخصيص التكاليف. بينما تناول الباحث اساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف لمعرفة مدى تطبيقها في السودان بغرض تخفيض تكاليف الانتاج.

دراسة : مرتضى محمد علي 2014م⁽¹⁾

تناولت الدراسة مشكلة عدم تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية. تمثلت اهداف البحث في الآتى:

1/ معرفة امكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية
2/ مقترح تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كاداة من ادوات الرقابة على عناصر تكاليف الانتاج المختلفة.

3/ مقترح تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كاداة لتقويم الاداء الانتاجي في المنشآت الصناعية السودانية.

إعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات ، المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة ، المنهج الإستقرائي لإختبار الفرضيات ، والمنهج الوصفي بإستخدام أسلوب دراسة الحالة.

تمثلت فرضيات البحث في الآتى:

1/ هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين توافر المقومات الاساسية لطريق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتطبيقها في المنشآت الصناعية السودانية.

⁽¹⁾ مرتضى محمد علي الصديق، امكانية تطبيق اسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كاداة للرقابة وتقويم الاداء في المنشآت الصناعية السودانية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا – كلية الدراسات العليا، 2014م

2/ هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على عناصر تكاليف الانتاج .

3/ هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق اسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتقييم الاداء الانتاجي في المنشآت الصناعية السودانية.

اهم النتائج التي توصل لها الباحث:

1/ الشركات الصناعية السودانية موضع الدراسة لاتطبق اسلوب التكلفة على اساس النشاط.

2/ عدم معرفة ادارة المنشآت الصناعية السودانية باسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وما يمكن ان يحققه من رقابة على عناصر تكاليف الانتاج وتقييم الاداء الانتاجي.

اهم التوصيات التي اوصى بها الباحث:

1/ تعريف الشركات والادارات باسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وما يقدمه من مزايا في مجال الرقابة على تكلفة المنتجات.

2/ انشاء اقسام مستقلة للتكاليف في المنشآت الصناعية السودانية.

يلاحظ ان الدراسة تناولت مشكلة عدم تطبيق اسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية بينما تناول الباحث اساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف لمعرفة مدى تطبيقها في السودان بغرض تخفيض تكاليف الانتاج.

الفصل الاول

مفهوم ونشأة محاسبة التكاليف والتحليل الاستراتيجى والمداخل

والاساليب التقليدية لخفض التكاليف

تناول الباحث فى هذا الفصل مفهوم ونشأة واهداف وعناصر ووظائف محاسبة التكاليف ومراحل تطورها، وكذلك مفهوم ونشأة واهداف ونطاق واهمية التحليل الاستراتيجى وتحليل ومكونات البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة، كذلك مفهوم وتعريف واهداف ومداخل ومبادئ خفض التكاليف مع توضيح العوامل والاعتبارات الخاصة فى مجال خفض التكاليف، ومن ثم تناول الباحث الاساليب التقليدية لخفض التكاليف موضعاً كيفية خفض تكلفة الشراء والتخزين والمواد المستخدمة وتكاليف التشغيل والاصول الثابتة والتكاليف الادارية وتكاليف التسويق واسهامات المحاسبة فى خفض التكاليف وذلك من خلال المباحث الآتية:

المبحث الاول: مفهوم ونشأة واهداف محاسبة التكاليف.

المبحث الثانى: مفهوم ونشأة واهداف التحليل الاستراتيجى للتكاليف

المبحث الثالث: مفهوم وتعريف واهداف ومداخل خفض التكاليف

المبحث الرابع: الاساليب التقليدية لخفض التكاليف.

المبحث الأول

مفهوم ونشأة واهداف محاسبة التكاليف

مفهوم محاسبة التكاليف

يرى منير⁽¹⁾ إن المحاسبة المالية أثبتت نجاحها في ميدان متابعة حقوق المشروع والتزاماته مع الغير وفي تتبع اصول المشروع وخصومة ولكن لم تحقق نجاحاً من حيث معاونة إدارة المشروع الحديث في القيام بأعبائها ، ولكن المحاسبة لم تقف مكتوفة اليدين إمام تلك الحاجات فانبتت عنها فروع جديدة احدها المحاسبة عن التكاليف . لذلك تأثرت التكاليف في بدء حياتها بالمحاسبة المالية ، ويظهر ذلك في التزامها بتحديد التكلفة على أساس تاريخي .

من خلال المفهوم السابق يلاحظ فشل المحاسبة المالية في تقديم معلومات تفيد الادارة في العصر الحديث ، ويرجع ذلك لتوسع المشروعات وتعقد العمليات الانتاجية باستخدام وسائل انتاج حديثة ما ادت الي زيادة الاعباء للمحاسبة المالية في تقديم التقارير الضرورية والدقيقة عن نشاط المشروع للادارة . لذلك لم تفضل المحاسبة المالية على هذا الحال بل ظهر فرع نظام محاسبة التكاليف كاحد الفروع لتعزيز ومساندة وتقديم مافشلت فيه المحاسبة المالية لادارة المشروعات الحديثة ، بالتالي من البديهي ان تتأثر محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية بارتباط نشأتها بها.

يمكن تعريف محاسبة التكاليف بانها اداة تحليلية تعتمد على مجموعة من المبادي والاسس العلمية التي تطبقها محاسبة التكاليف بغرض تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف بهدف قياس تكلفة المنتج او الخدمة والرقابة عليها ومساندة الادارة في اتخاذ القرارات.⁽²⁾

ان محاسبة التكاليف من هذا التعريف ماهي الا اداة تعمل على تحليل المعلومات التي تتوفر من النشاط الذي تقوم به المنشأة معتمدة في ذلك على المبادي والاسس العلمية التي تحكم محاسبة التكاليف ، بغرض مد الادارة بالمعلومات حتي تتمكن من اتخاذ القرارات.

(1) منير محمود سالم ومحمد عصام الدين زايد ، المحاسبة عن التكاليف ، د.م.د.ن.د.ت ، ص9.

(2) كمال حسين و ممدوح عبدالحميد ، اصول محاسبة التكاليف ، مركز التعليم المفتوح ، جامعة عين شمس ، د.ت ، ص12.

في تعريف لآخرون⁽¹⁾ إن محاسبة التكاليف أداة علمية لتحقيق غايات واهداف محددة واهميتها تأتي من انها : تعتبر نظاماً منهجياً متكاملًا قادرًا على انتاج نوع محدد من المعلومات الاساسية اللازمة لمساعدة الادارة في أي مشروع اقتصادي للقيام بوظائفها المختلفة المتمثلة في التخطيط والرقابة ورسم السياسات واتخاذ القرارات .

لذلك تتضمن إعداد البيانات الإحصائية وتطبيق طرق الرقابة على التكاليف وتحديد ربحية الأنشطة سواء المنفذة او المخططة وينظر اليها على انها توظيف مبادي وطرق واساليب التكاليف لخدمة (فن وممارسة) الرقابة على التكاليف وتحديد الربحية وتتضمن عملية تقديم المعلومات المستمدة من ذلك لاتخاذ القرارات الادارية .

من التعريف السابق وصفت محاسبة التكاليف بانها أداة علمية الغرض من انشائها هو تنفيذ اهداف معينة لها اهميتها لدي الادارة فيما يفيد في قيامها بوظائفها المختلفة بالمشروع.

عرفها محمد⁽²⁾ بان محاسبة التكاليف هي مقياس للتضحية الاقتصادية ومحاسبة التكاليف هي تجميع وتخصيص وتحليل تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية وللتخطيط الداخلي ولرقابة العمليات الجارية ولاتخاذ القرارات .

في التعريف السابق يتضح ان محاسبة التكاليف ما هي الا اداة تقيس ماتنفقة او تصرفه المنشأة في سبيل الحصول علي الانتاج او تقديم الخدمات ومن ثم اعداد التقارير الداخلية والخارجية ورقابة العمليات الجارية .

عرفها اخرون⁽³⁾ ، بنها تعبر عن المبادي والاساليب والنظم التي تطبقها المنشأة لتخطيط ومراقبة الموارد المضحى بها من قبل المنشأة.

من خلال التعريف السابق نجد ان محاسبة التكاليف هي اداة تقوم بتنفيذ ماتخططة المنشأة من عمليات تنظيم ومتابعة الموارد التي تضحي بها المنشأة.

(1) صالح عبدالله الرازق و عطاالله وارد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، عمان: دار زهران للنشر والتوزيع ، 1999م ، ص7.

(2) محمد الفيومي محمد ، أصول محاسبة التكاليف ، الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1993م، صص14-13.

(3) تشارلزتون هونجرن وآخرون ، محاسبة التكاليف مدخل إداري ، الطبعة الثانية ، ترجمة احمد حامد حجاج ، الرياض : دار المريخ للنشر ، 1416هـ - 1996م ، ص52.

عرفها محمد⁽¹⁾ لمحاسبة التكاليف بانها عبارة عن مجموعة المبادي والمفاهيم والطرق والاساليب والنظريات التي تبحث في متابعة عناصر الانفاق في أي مشروع بقرض قياس تكلفة النشاط والرقابة عليها وترشيد قرارات الادارة بشأنها ، ويكون ذلك من خلال القيام بعملية تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير الاحداث التكاليفية بالمشروع ككل والمعبر عنها في صورة وحدات نقدية.

من التعريف السابق ان محاسبة التكاليف تتكون من مجموعة الادوات التي تعمل على متابعة كل اوجه الانفاق ورقابته لتقديم معلومات تعمل على ترشيد قرارات الادارة ويتم ذلك بقيامها بسلسلة من العمليات التي تؤدي في نهاية الامر الي توفير معلومات مفيدة للادارة .

هنالك تعريف مقترح للكاتب علي⁽²⁾، يري ان محاسبة التكاليف تمثل حقلا من المعرفة الاجتماعية له جانبان احدهما تطبيقي والاخر نظري كالآتي:

1/ طالما أن هناك أهداف لمحاسبة التكاليف – وهو ما تجمع عليه كل التعاريف- فلا بد ان تكون هناك وسائل واساليب يتطلب الأمر الالتزام بها لتحقيق هذه الاهداف ، وهذه الوسائل والاساليب تمثل الجانب التطبيقي للعلم.

2/ طالما إن هناك مجالا تطبيقياً لمحاسبة التكاليف ، فلا بد من وجود قواعد واسس تعد مرشدا وموجها للعاملين في هذا المجال التطبيقي ، وهذه القواعد والاسس تمثل الجانب النظري للعلم لانها تبين لنا ما يجب اتباعه في كل حالة من حالات التطبيق ، وما هي القيود المفروضة على اتباع اسلوب معين دون غيره من الاساليب ؟ وماهي مزايا اتباع طريقة دون غيرها او اسلوب دون غيره.

من هنا فان التعريف الذي يحدد لمحاسبة التكاليف يجب ان يبين ويحدد لنا كل من المجال التطبيقي والبناء النظري لهذا العلم .

طبقا لما وضحناه من ان انسب التعاريف في محاسبة التكاليف هي :

- التعريف الاجرائي: بالنسبة للمجال التطبيقي حيث يوضح هذا التعريف العمليات التي يتكون

(1) محمد عادل الهامي ، محاسبة التكاليف الفعلية ، القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1987م ، ص36.

(2) علي عبدالعليم عبدالحميد ، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف ، المنصورة: دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع ، 1410هـ، 1995م .ص5.

منها هذا المجال ووصف تحليلي لهذه العمليات .

- التعريف الشئ: بالنسبة للبناء النظري حيث ان هذا التعريف يهدف الي بيان حقيقة الشئ ومكوناته.

لذلك يقترح الكاتب تعريف علم محاسبة التكاليف كالآتي :

- الجانب التطبيقي لعلم محاسبة التكاليف عبارة عن تجميع بيانات التكاليف وتسجيلها وتبويبها وتحليلها والتقرير عنها بقصد تحقيق وظائف محاسبة التكاليف .

- الجانب النظري لعلم محاسبة التكاليف عبارة عن بناء منطقي يتكون من تعريف لعلم محاسبة التكاليف ومجموعة المفاهيم والبيهيات والمصادر من فروض وما يستقر في بناء العلم من مبادي ، بقصد تحقيق الوظائف القياس والرقابة بالنسبة للمشروع.

من خلال التعريف للكاتب السابق انه قسم التعريف الي جانبين جانب تطبيقي هو يعبر عن تجميع البيانات وتسجيلها وتبويبها وتحليلها والتقرير عنها ، اما الجانب النظري هو مجموعة المفاهيم والفروض والمبادي . يري الباحث في ذلك ان كل من الجانبين لتعريف محاسبة التكاليف يصب في عملية تقديم المعلومات للادارة الا ان الكاتب قام بتقسيمها الي جانبين حتي يتم تعريفها بوضوح ودقة .

عرفها آخرون (1) بانها ذلك النظام الذي يتضمن مجموعة المبادي والمفاهيم والطرق والاجراءات التي يتم بموجبها تحديد وقياس وتحليل وعرض التكاليف بالصورة المختلفة .

من خلال التعريف السابق يلاحظ الباحث بان الكتاب عرفوا محاسبة التكاليف بانها نظام يعتمد علي مجموعة من القواعد والتي ذكرت معظمها في التعاريف السابقة الا انهم اضافوا الاجراءات لتلك القواعد التي تحكم النظام ، و اشاروا الي ضرورة وجود تقارير مختلفة وذلك نسبة لوجود تكاليف مختلفة لاغراض مختلفة ، بالتالي لابد من تقديم معلومات مختلفة لكل غرض مختلف حتي تسهل عملية متابعة نشاط المشروع .

يلاحظ الباحث من خلال التعاريف السابقة انها اتفقت علي ان محاسبة التكاليف هي أداة تحليلية علمية تعتمد علي المبادي والأسس العلمية بغرض تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف

(1) فتح الرحمن الحسن منصور وبابكر ابراهيم الصديق ، محاسبة التكاليف1 ، الخرطوم : منشورات جامعة السودان المفتوحة ، 2007م ، ص8.

، لتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .
إلا إن تعريف تشارلز هورنجرن والدكتور محمد عادل بان محاسبة التكاليف مجموعة من المبادي والمفاهيم والطرق والأساليب التي تعمل علي تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير الأحداث التكاليفية بالمشروع وهو ما يتفق مع التعاريف السابقة .
إما ما اقترحه الدكتور علي عبدالعليم لتعريف محاسبة التكاليف يلاحظ الباحث انه التعريف الاشمل لمحاسبة التكاليف لأنه وصف محاسبة التكاليف بأنها حقل من المعرفة الاجتماعية له جانبان جانب تطبيقي عبارة عن تجميع البيانات وتسجيلها وتبويبها وتحليلها والتقارير عنها بقصد تحقيق وظائف محاسبة التكاليف . وان الجانب النظري بأنه مجموعة المفاهيم والبديهيات والمصادر من فروض ومبادي . بقصد تحقيق وظائف القياس والرقابة .
توصل الباحث الي ان محاسبة التكاليف هي فرع من فروع المحاسبة المالية تعتمد علي مجموعة من المبادي والفروض والمفاهيم والاجراءات والطرق والنظريات والاساليب والاسس العلمية والتي يتم بموجبها تتبع وتحديد وقياس وتسجيل وتبويب وتحليل وعرض تكاليف النشاط بالصورة التي تساعد الادارة علي القيام بوظائفها من تخطيط وتنفيذ ورقابة واتخاذ القرارات.

مفهوم وتعريف التكلفة

إن مفهوم التكلفة تطور مع تطور احتياجات المحاسبين والاقتصاديين ، واصبح معني كلفة يعطي معنا عاما يختلف باختلاف الغرض الذي تستخدم من اجله والمجال الذي تستخدم فيه ، لذلك اصبح من الضروري تعريفها باضافة الصفة الداله لها ، وهذه الصفات مثل : المباشرة - المتغيرة - الاولية - المتعددة وغيرها من الصفات. حيث إن كل صفة تضاف لكلمة التكلفة تعطي خصوصية تختلف عن الاخرى كذلك ان عملية قياس التكلفة وتسجيلها والغرض منها سوف يختلف باختلاف الصفة المضافة لها.

تعرف التكلفة بصفة عامة على انها : قياس للتضحية من اجل الحصول على منفعة ،
اما التعريف الحديث للتكلفة : (1) (فهو مقدار التضحية بالمواد دون الاشارة على الحصول للمنفعة).

(1) محمود علي الجبالي ود.قصي السامرائي ، محاسبة التكاليف ، عمان: دار وائل للنشر ، 2000م ، ص ص9-10.

عرفها إسماعيل⁽¹⁾ من وجهه النظر المحاسبية بأنها تضحية بموارد اقتصادية في سبيل تحقيق هدف معين ويتم قياس هذه التكلفة بوحدات النقد المدفوعة في السلع والخدمات التي تم الحصول عليها ، ويميز المحاسبون بين التكلفة غير المستنفذة (الأصول) وهي تلك التي تتعلق بتحقيق إيرادات مستقبلية ، والتكلفة المستنفذة وهي تلك التي لا تتعلق بتحقيق إيرادات مستقبلية وبالتالي يتم معالجتها بتحميلها علي إيرادات الفترة كمصروف .

يلاحظ الباحث في التعريف السابق ان الكاتب عرف التكلفة من الناحية المحاسبية بانها تضحية اقتصادية في سبيل الوصول او تحقيق هدف معين، وميز المحاسبون بين التكلفة غير المستنفذة والتكلفة المستنفذة .

في تعريف لآخرين⁽²⁾ ، إن مفهوم التكلفة من وجهه النظر المحاسبية يقصد بها حجم الموارد المستخدمة (المضحي بها) في الحصول على سلعة أو خدمة .. والمعبر عنها في شكل نقدي.

كما يري آخرون⁽³⁾ إن التكلفة هي تضحية مقابل الحصول على خدمة او سلعة او اصل أو منفعة . وهنا يتعين ان نؤكد انه ليس كل ما تضحي به المنشأة يعتبر تكلفة ، فالتضحية يجب ان تكون اختيارية بمعنى ان تكون للمشروع حرية تحملها ، وان تكون ايضاً اقتصادية بمعنى ان تحقق هذه التضحية منفعة اقتصادية معينة. وان تكون هذه التضحية قابلة للقياس في صورة كمية وان تكون ضرورية للحصول علي الإيراد.

كما عرفها علي⁽⁴⁾ ، بان التكلفة بشقيها الشئ والاجرئي:

التعريف الشئ : هو عبارة عن قدر معين من القيمة المقاسة لغرض معين يتم التنازل عنها بقصد الاستحواذ على الموارد الاقتصادية او خلق هذه الموارد سواء ملموسة او غير ملموسة.

(1) اسماعيل ابراهيم جمعه و زينات محمد محرم و عمرو عباس العز ، محاسبة التكاليف - مدخل اداري ، الدار الجامعية ، 2002م ، ص14 .

(2) لسراي هينجر وسيرج ماتولنتش ، المحاسبة الادارية ، ترجمة احمد حامد حجاج ، الرياض: دار المريخ للنشر ، 1427هـ ، 2007م ، ص42 .

(3) كمال حسين وممدوح عبدالحميد ، مرجع سابق ، ص13.

(4) علي عبدالعليم ، مرجع سابق ، ص 218.

يري كاتب احمد⁽¹⁾ في تعريف التكلفة، انها مورد يضحى به من اجل تحقيق هدف معين ،وتقاس التكلفة محاسبياً بالقيمة التي يجب التضحية بها او دفعها مقابل السلع والخدمات. كذلك عرفها ناصر⁽²⁾ بأن التكلفة تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منافع مادية في الحاضر (الفترة الحالية) او في المستقبل (الفترة التالية) ، واذا ترتب على هذه التضحية منافع في الفترة الحالية فقط فان التكلفة تتحول الي مصروف يخص الفترة ويظهر في قائمة الدخل وفقاً لمبدأ المقابلة (مقابلة ايرادات الفترة بالمصروفات التي ساهمت في تحقيق تلك الايرادات لتحديد صافي الربح او الخسارة عن هذه الفترة)، واذا ترتب على هذه التضحية منافع في المستقبل (الفترة التالية) فان التكلفة تتحول الي اصل يظهر في الميزانية العمومية ويساهم في تحديد المركز المالي للوحدة الاقتصادية.

كما جاء تعريف التكلفة من الكاتب عبدالحى⁽³⁾ ، تعريف عام شامل بانها : (ايه تضحية اختيارية باشيا او ممتلكات او حقوق مادية او معنوية ، يتحتم ان تكون ذات قيمة اقتصادية ، في سبيل الحصول على منفعة حاضرة او مستقبلة) يتحتم ان لا تقل في قيمتها اتمام التضحية في سبيل عن قيمة التضحية .

فالتكلفة تنطوي على تضحية اختيارية بشئ ذا قيمة اقتصادية ، والتضحية بالشئ تعني التنازل عنه او افقاده او اضاعته هادفا ورشيدا وبمحض الاختيار الحر للقائم بالتضحية ، متوافقا مع تفضيلاته الذاتية ومحققا لرغباته المستهدفة ، إما أن يفقد المضحى الشئ او يضيع منه رغما عن ارادته.

تتقسم التكلفة طبقاً للمنافع والخدمات التي ترتب عليها الي :⁽⁴⁾

1/ تكلفة ايرادية : هي التي تؤدي الي الحصول على منافع تستنفذ خلال فترة محاسبية مثل الاجور.

2/تكلفة ايرادية مؤجلة: هي التي تؤدي الي الحصول على موارد اقتصادية قد تبقى بالمنشأة أكثر

(1) احمد حسين علي حسين ، مبادي التكاليف الصناعية للإداريين ، الإسكندرية: مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر ، 1998م ، ص 8.

(2) ناصر نورالدين عبداللطيف ، مدخل إلي:أنظمة قياس التكاليف ،تطبيقات في مجال الصناعة والمقاولات والخدمات ،الإسكندرية:الدار الجامعية ، 2003/2002م ، ص ص11-12.

(3) عبدالحى مرعي ، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، مؤسسة شباب الجامعة ، 1993م. ص ص5-6.

(4) محمود علي الجبالي و قصي السامرني ، مرجع سابق ، ص ص9-10.

من فترة محاسبية مثل تكلفة الاستحواذ على المواد الأولية.

3/ تكلفة راسمالية: هي التي تؤدي الي الحصول على موارد اقتصادية طويلة الاجل وتتمثل في الحصول على الاصول الثابتة أو زيادة طاقتها الانتاجية.

اما عند الربط بين التكلفة والاسترداد فتقسم الي:

1/ تكلفة مستنفذة : هي ترتبط بتحقيق الايراد خلال الفترة التي تم فيها استنفاد التكلفة.

2/ تكلفة غير مستنفذة: وهي تعبر عن منافع اقتصادية ستنتقل الي الفترات التالية وتعتبر ضمن اصول المشروع او ممتلكاته.

اما عندما ترتبط التكلفة بعنصر الزمن فتقسم الي :

1/ تكلفة منتج : هي تكاليف العناصر التي تلتصق بوحدات السلعة المنتجة او الخدمة وتسترد عند بيع السلعة او الخدمة.

2/ تكلفة زمنية : هي التي لا ترتبط بوحدات السلعة او الخدمة لاستخراج تكلفة نشاط معين وانما تعتبر ذات علاقة بعنصر الزمن.

عرفها كتاب آخرون (1) ، إن التكلفة ترتبط بشئ ما وتمثل التضحية التي تم تحملها في سبيل الحصول على هذا الشئ . طالما ظل الشئ موجودا فله تكلفة تختلف باختلاف الزمان والغرض من اقتناء الشئ. إما إذا نفذ الشئ أو تم استخدامه في عمل أشياء اخري ، فإن تكلفته المستنفذة تتحول إلي مصروف .

عرفها حسام الدين(2) بأنها تضحية مادية يمكن التعبير عنها بصورة نقدية او ما يعادلها والتي تتم بشكل اختياري من قبل المشروع في مقابل الحصول على سلعة او خدمة لها منفعة اقتصادية . وقياساً على ذلك فالحصول على المواد اللازمة للانتاج يعتبر تكلفة سواء كانت مواد خام أو مواد نصف مصنوعة ، كما أن ما يتم سداده من اجور ومرتببات للعاملين يعتبر تكلفة وأيضاً ما يتم انفاقه من مصاريف للمياة والانارة والنظافة يعتبر تكلفة .

يلاحظ الباحث ان التعاريف السابقة للتكلفة تم تركيز الكتاب على ان التكلفة هي تضحية بموارد اقتصادية في الحصول على سلعة او خدمة او اصل او منفعة او تحقيق هدف معين و يتم

(1) عبدالحى مرعي وعطية مرعي ، مقدمة في اساسيات محاسبة التكاليف ، الاسكندرية:الدار الجامعية ، د.ت ، ص19.

(2) حسام الدين حسين ، محاسبة التكاليف في الفنادق والمنجعات والقرى السياحية ، دمياط: مكتبة نانسى .2007-2008م ، ص10.

قياس التكلفة بوحدات النقد المدفوعة في السلع والخدمات التي تم الحصول عليها .
قياساً على ذلك فالحصول على المواد اللازمة للإنتاج يعتبر تكلفة سواء كانت مواد خام أو مواد
نصف مصنوعة ، كما أن ما يتم سداده من اجور ومرتبوات للعاملين يعتبر تكلفة.

نشأة وتطور محاسبة التكاليف

لاشك أن محاسبة التكاليف تعد ضمن مجموعة العلوم الحديثة التي تأصلت قواعدها
ونظرياتها في الآونة الأخيرة ، إلا إن جذورها تمتد بعيداً في أعماق التاريخ . وإذا كان هناك
شبه اتفاق حول النصف الأول من هذه العبارة ، فإن الجدل كبير حول تحديد أمد المعنى في
النصف الثاني منها. فبينما يؤرخ البعض لظهور الوعي التكاليفي الحقيقي في عالم المال
والإعمال بنهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي . حيث ارتبط بداء بتوسع إجماع
المشروعات وبحاجة الإدارة إلي البيانات الخاصة بحركة الأصول داخل المنشأة. نجد ان هناك
من الابحاث ما يقدم الدليل علي ان العديد من المبادي والمفاهيم والاساليب القيمة التي تقوم عليها
محاسبة التكاليف في صورتها الحالية قد جري تطبيقها في بعض المصانع في القرن الرابع عشر
في اطار مما كان يسمى اينذاك (المحاسبة الصناعية) كما إن طرق بدائية لتحديد التكلفة قد جري
استخدامها في القرن السادس عشر في بعض مشروعات التعدين في أوربا. وان السجلات المالية
لهذه المشروعات قد تضمنت بعض المفاهيم المعاصرة للتكاليف كالتكلفة الأولية Primary Cost
وتكلفة الإنتاج Cost of Production .

يذهب البعض بعيداً الي حد كبير فيري ان انظمة للتكاليف في سورة اولية ومبسطة قد
تأكد استخدامها من قبل الفراعنة وقدماء المصريين في فترة ما بين القرنين الخامس والثالث قبل
الميلاد ، وفي فترة القرنين الخامس قبل الميلاد لدي الفنيقيين والفرس ، وتؤكد الاعتماد علي
انظمة اكثر تطور في مشروعات الدولة الرومانية القديمة.

بيد ان هذه الاشارات التي تدلل علي قدم استخدام انظمة ومفاهيم التكلفة لم تقدم اي
تفصيلات عن مدي تطور او بساطة هذه الانظمة او عن مدي ارتباط او انفصال هذه الانظمة
بباقى انظمة المعلومات في المشروع نفسة ان جاز القول. (1)

(1) مجدي عمارة وميلود خليفة و الهادي السجيري ، دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية ، غريان :منشورات كلية
المحاسبة ، 1992م، ص ص 35 - 36.

يري بعض الكتاب (1) إن المحاسبة عن التكاليف هي اشتقاق من المحاسبة المالية ، وقد حدث هذا الاشتقاق نتيجة للتطور العلمي المستمر للمحاسبة المالية ، ولعل قيام المشروعات الكبيرة واتساع نشاطها وحجم أعمالها ومع تزايد حاجة إدارة المشروعات إلي البيانات عن أوجه نشاط المشروع ونتائج الإدارة والاستقلال ، كان ذلك سبباً مباشراً لحدوث ذلك، التطور الملحوظ للمحاسبة المالية إلام ومنها محاسبة التكاليف .

يري محمد (2) ان دراسة التكاليف ليست من العلوم الحديثة التي لازمت العصر الحديث في قيامة وتطوراته الاقتصادية والاجتماعية .

فقد ذكر ان الفراعنة كانوا يتبعون أنظمة وحدات خاصة للنشاط الزراعي والمعياري تشبه أنظمة واجراءات محاسبة التكاليف المعروفة الآن . كما ان قصة سيدنا يوسف عليه السلام معروفة فيما يتعلق برقابته للمخزون في سنوات الرخاء تمهيدا لتوزيعه في السنوات العجاف .

الا إن محاسبة التكاليف أثبتت وجودها واستخدامها في القرن الرابع عشر تقريباً كنتيجة لازدياد النشاط التجاري في بعض دول أوروبا ، وفي القرنين الخامس عشر والسادس عشر ظهرت كثير من المشروعات الصناعية الصغيرة مما اوجد التنافس والاجتهاد ، وهذه المشروعات - وغالبا ما كانت مشروعات عائلية ، تملك كل منهم عائلة غنية - الي استخدامات سجلات لاثبات نفقات المشروع وحصرها وتحليلها ، ولعل اشهر ما هو تاريخياً عن ذلك ، ما كانت نتيجة عائلة(مديسي) صاحبة مشروعات صناعية لإنتاج المنتجات الصوفية ، تحليل تكاليف كل قماش علي حدي والارباح الناتجة عن الانجاز فيه .

هكذا تميز القرنان السابع عشر والثامن عشر (1600-1800) نشأة أفكار علمية رائعة لمحاسبة التكاليف تعتبر احجار الاساس لكثير من النظريات التي استخدمت بعدها والتي نعمل بها الآن علي ان القرن التاسع عشر اندفع في حوالي العشرين سنة الاخيرة منه (1880-1900) واستأنف الاهتمام بمحاسبة التكاليف وصمم الكثير من النظم والاجراءات العلمية الهامة.

يلاحظ الباحث هنالك اتفاق بين معظم الكتاب علي إن الوعي التكاليفي تم اشتقاقه من

(1) منير محمود سالم ومحمد عصام الدين زايد ، مرجع سابق ، 10.

(2) محمد توفيق بلبع ، محاسبة التكاليف ، القاهرة: مكتبة الشباب ، 1993م ص7.

المحاسبة المالية بعد التطور العلمي المستمر التي شهدته المحاسبة المالية ، بسبب قيام المشروعات الكبيرة واتساع نشاطها وتوسع احجامها وتزايد حاجة الادارة الي البيانات عن اوجه نشاط المشروع ونتائج الادارة والبيانات الخاصة بحركة الاصول داخل المنشأة.

كما يري محمد توفيق (1) إن محاسبة التكاليف أثبتت وجودها واستخدامها في القرن الرابع عشر تقريباً كنتيجة لازدياد النشاط التجاري في بعض دول أوروبا.

مراحل تطور محاسبة التكاليف

سيتم تناول مراحل تطور محاسبة التكاليف واتجاهاته علي النحو التالي:

اولاً/ مراحل تطور محاسبة التكاليف

تتمثل مراحل تطور محاسبة التكاليف في المراحل الآتية:

المرحلة الأولى: (مرحلة الاجتهادات والمحاولات المنفرقة)

لم تكن مجالات محاسبة التكاليف من مجالات الدراسة الحديثة او التي نتجت عن التطور الهائل في مناص العلوم الاجتماعية والتكنولوجية الحالي وانما هي مجال قديم شأنها في ذلك شأن العديد من المعارف الاجتماعية الأخرى . فيري بعض الباحثين انها ترجع الي القرن الرابع عشر والبعض الآخر ذهب الي انها ظهرت في فترة ما قبل الميلاد . وبالرغم من هذا العمق التاريخي الا ان الباحثين لايفصلون وبين المحاسبة المالية في المنشأة حيث يرون انها وليد شرعي من رحم المحاسبة المالية ولايتصورون ان تكون علماً مستقلاً بذاته. (2)

يمكن تسمية هذه المرحلة مجازاً باسم مرحلة الاجتهادات والمحاولات المنفرقة لغرض ابتكارات نظام معلومات محاسبية جديد يكون قادراً عملياً علي توفير وتقديم البيانات والمعلومات الخاصة بتكلفة الوحدات المنتجة . وتحد هذه المرحلة تاريخياً بالفترة ما بين بدايات القرن الرابع عشر وحتى بدايات القرن السابع عشر.

تتميز هذه المرحلة بمجموعة من الاجتهادات على المستوى العملي لغرض تطوير نظام معلومات ، وتطويعه لخدمة الطلب المتزايد على بيانات التكلفة في المشروعات الصناعية . كان ذلك يتم غالباً من خلال إضافة حقول (خانات) تحليلية جديدة لنفس السجلات

(1) المرجع السابق ، ص7

(2) علي عبدالعليم عبدالحميد ،مرجع سابق، ص ص213- 214.

والدفاتر المستخدمة لغرض تقديم بيانات تشمل الشقين المالي والتكاليفي بالمشروع نفسه . ولم يكن ذلك يتم بطبيعة الحال بصورة منهجية منتظمة . (1)

إذا ما حاولنا التاريخ لهذه الاجتهادات ، جاز لنا اعتبار ما قامت به عائلة (ميديسي) صاحبة المشروعات الصناعية لانتاج غزل الصوف والمنسوجات القطنية ، بمثابة اللبنة الأولى في هذا الصرح حيث ثبت تاريخياً قيامها عام 1431هـ بامسك سجلات تحليلية منتظمة ساعدتها على تحديد تكلفة كل صنف من الأقمشة على حده وكذلك الإرباح الناتجة عن الاتجار فيه. ومحاولة لتقسيم دور هذه الاجتهادات - من حيث أهميته وأثره - يمكننا اعتبار نقطة الانطلاق الحقيقية الأولى التي تكاد تساوي أهمية واثر ما قدمه الراهب الايطالي لوقا باكيليو لعلم المحاسبة المالية عام 1494، حينما قدم في مؤلفه الخاص بعلم الرياضيات قسماً خاصاً لمعالجة إجراءات مسك الدفاتر ، وصاغ عندئذ نظرية القيد المزدوج التي سرعان ما اعتبرت بمثابة اللبنة الأولى التي شيد عليها صرح المحاسبة المالية . رغم أن الواقع العملي للمحاسبة المالية اينذاك قد شهد الكثير من إشكال التطبيق المحاسبي قبل ظهور هذا المؤلف بأكثر من 150 سنة ، ونخص بالذكر تلك الحسابات الشخصية المنتظمة التي كانت تحتفظ بها المصارف الأوروبية في القرن الثالث عشر .

في مرتبة تالية لما قدمته عائلة (ميديسي) تأتي محاولات عائلة (قرجر) ، في الربع الأخير من القرن السادس عشر ، والتي كانت تمتلك مناجم الفضة والنحاس ، فقد حاولت تطوير سجلاتها لتشتمل علي البيانات التحليلية لتكاليف كل مرحلة من مراحل الإنتاج بدءاً من عمليات الاستخراج وعمليات الصهر والنفقات العامة .

هذا وقد شهدت هذه الفترة الزمنية أيضاً ظهور محاولات لبلورة ما يسمى بنظام الأوامر الانتاجية وتحديد أنصبتها من المواد الأولية ومتابعة حركة هذه المواد لغرض تبيان ارصده كل صنف دفترياً في إقاب كل عملية شراء من الخارج أو عملية صرف من المخازن إلي مختلف أوامر الإنتاج وهو ما أصبح يعرف بعد تطوره بطريقة الجرد المستمر .

بيد إن كل هذه المحاولات لم تكن تعدو مجرد اجتهادات هنا أو هناك ، ولم ترق بطبيعة

(1) مجدي عمارة وميلود خليفة و الهادي السجيري ، ص ص36-37.

الحال إلي مستوى الخبرة التكاليفية المتكاملة والمنسقة مع ما تعرفه اليوم من مفاهيم. إلا إن هذه المرحلة تعد بشكل عام النوة لظهور بعض المعالم التكاليفية المقبولة التي أخذت فيها ما بعد في التطور والانتشار علي امتداد السنوات اللاحقة. (1)

المرحلة الثانية: (مرحلة السعي نحو التأصيل)

ظهرت الكتابات الرائدة في محاسبة التكاليف في إنجلترا خلال الفترة من (1600-1800) ثم انتشرت بعد ذلك في بعض الدول الأخرى خاصة الولايات المتحدة الأمريكية ومن أهم هذه الكتابات كتاب (جون كولنز) الذي شرح فيه الاختلاف بين حسابات المصنع وحسابات التجارة ، وكان كتابه بعنوان (الطريقي المثلي لحسابات التجارة) وقد عرض فيه فكرة عمل حساب منفصل للمواد الأولية يكون مديناً بكمية وقيمة المواد ودئناً بها عند البيع او الصرف للنتاج وفي هذه الحالة يكون حساب العميل تحت التشغيل مديناً. (2)

يمكن وصف هذه المرحلة بأنها مرحلة السعي نحو التأصيل العلمي والبلورة الفكرية وتشذيب ماعرف وذاع فعلاً من الاجتهادات العملية التي عرفتھا المرحلة الأولى . وتحد هذه المرحلة زمنياً بالفترة ما بين بدايات القرن السابع عشر وحتى مطلع القرن التاسع عشر . كما نوقشت في هذه الفترة العديد من القضايا المتعلقة التي نذكر من بينها أهميه الاحتفاظ بسجلات تحليلية للمخزون من المواد الأولية والمخزون السلعي من الوحدات تحت التشغيل والوحدات التامة ، وقضية إهلاك الأصول الثابتة التي تزايدت قيمتها بصورة طفوية في مختلف أنواع المشروعات وخصوصاً في إغقاب الثورة الصناعية الكبري في النصف الثاني من القرن الثامن عشر (نتيجة لضخامة رؤوس الأموال المستثمرة في هذه الأصول) .

كما بلورت إلي حد كبير النظم المحاسبية والتكاليفية لقياس تكلفة عنصر الأجور والرقابة عليها وتحليلها وتحميلها على الإنتاج . لقد ساهم كل من المهندسين وعلماء الاقتصاد ورجال الإدارة بقسط وافر في مساعدة رجال الفكر المحاسبي لتحديد بعض المفاهيم الأساسية التي لاتزال تتركز عليها محاسبة التكاليف حتى الآن .

مما اتسمت به هذه المرحلة أيضاً ، أتطلعت نحو حل قضايا أخرى ، والتطرق

(1) المرجع السابق ، ص38.

(2) محمد توفيق بلبع ، مرجع سابق ، ص ص7-8 .

لموضوعات لم تكن قد فرضت نفسها في المرحلة الأولى ، ومن أمثلة ذلك ، بالإضافة إلي ما ذكرناه أنفاً: دراسة اثر التكاليف في تحديد الأسعار لأغرض مواجه تقلبات الأسواق سواء في حالة الركوض أو احتدام المنافسة ومحاولة تقسيم التكاليف إلي بنودها المباشرة وغير المباشرة والثابتة والمتغيرة. وطرق موضوع التكاليف التقديرية التي كانت تحتاجها عمليات المناقصات والتعاقد مع العملاء مقدماً ، كما تطرقت الموضوعات المتعلقة في المحاسبة على المنتجات العرضية والمشاركة.⁽¹⁾ بيد إن ذلك لا يعني إن هذه الموضوعات قد حسمت جميعها في خلال هذه المرحلة ولكن منها ما نال قسطاً وثيراً من الدراسة ومنها ما طرح نفسه على السطح وبقي معلقاً دون حلول شافية إلي فترات زمنية لاحقة.

في عام 1750 قدم الكاتب جيمس دودسون (James Dodson) نظاماً لحسابات صناعة الاحذية من اجل حساب تكلفة كل مقياس باستعمال سجلات منفصلة للانواع المختلفة من العمليات قدم الكاتب سمبسون (Ward Haugh Thompson) نظاماً تفصيلياً لتكاليف المراحل طبق فكرته في صناعة ملابس الكتان وبني اسسه على نظرية القيد المزدوج مع اعتبارات للكمية والقيمة.

المرحلة الثالثة: (مرحلة الانتشار الحقيقي لمحاسبة التكاليف مابعد الثورة الصناعية)

نشأت محاسبة التكاليف ضاربة في القدم في دنيا الاعمال وقد عنيت في بدايتها بتكلفة العمالة ومن الذين كان لهم اسهاماً كبيراً هو الكاتب تايلور مؤسس مدرسة الادارة العلمية ، فقد استطاع هذا العالم الجليل تطبيق مبادي ادم اسمث في تقسيم العمل واستطاع عملياً ان يثبت الجوانب الايجابية لذلك . وقد قدم هذا العالم افكاراً حول ما اسماه بلادارة ودراسات الحركة والزمن وقدم دراسات حول كيفية زيادة الانتاجية عن طريق تحسين بيئة العمل .⁽²⁾

ان الثورة الصناعية التي حققت تعدد في الشركات والمنتجات وتنوع اساليب الانتاج والخلطات ومعدلات استخدام مدخلات الانتاج تطلب ضرورة وجود حلول لمشاكل الادارة التي تفاقمت في ذلك الوقت مما تطلب ضرورة فهم مسار التكلفة الحقيقية لكل منتج ومتابعة ومراقبة المؤثرات على العملية الانتاجية وقد انصب الاهتمام في ذلك الوقت على دراسة وتحليل العمليات

(1) مجدي عمار و ميلود خليفة و الهادي السجيري ، مرجع سابق ، ص ص38-39.

(2) محمد حسن حافظ ، محاضرات في ادارة الانتاج (د.ن) ، الخرطوم ، د.ت، 2003م، ص17.

الانتاجية وكيفية استخدام المعايير الدقيقة لمراجعة العمال. (1)

يمكن القول ان مرحلة الانتشار الحقيقي لمحاسبة التكاليف هو عند اعتمادها كمصدر أساسي من مصادر المعلومات التي تخدم الإدارة في الأساس كي تزيد من فاعلية استخدامها للموارد الاقتصادية المتاحة في المشروع وتحقيق أفضل النتائج المتناقاه ، والواقع إن هذه المرحلة قد بدأت عمليا في إغقاب الثورة الصناعية الكبرى واستمرت على امتداد القرن التاسع عشر وحتى مطلع القرن العشرين.

يمكن إن نجمل ما اتسمت به هذه المرحلة على النحو التالي: (2)

إن أول ماتميز به يتمثل في استكمال حسم الكثير من القضايا التي لم تكن حسمت تماما رغم إشارتنا إليها في المرحلة السابقة وخصوصا تلك المرتبطة بمحاسبة المخازن والرقابة على المخزون والرقابة على الأجور والاهلاكات .

هذا بالإضافة الي بدء التطلع والانتفات إلي كتابات اقتصادية بشأن تكاليف النقل والتوزيع بيد أن القضية الأكثر أهميه والتي حسمت في نهاية هذه المرحلة كانت تتمثل أساسا في تقديم الحلول الشافية لقضية التكاليف الصناعية غير المباشرة حيث تضافت جهود المهندسين والاقتصاديين والمحاسبين للتوصل إلي خطوات معالجتها التي تكاد تتطابق مع الخطوات نفسها التي نتبعها حاليا ورقم أنها ماتزال تنيط بالجدل حتى الآن.

لعل أهم ماعرفته هذه المرحلة أيضا تلك الكتابات التي شهدتها العقود الأخيرة حتى القرن التاسع عشر ونذكر منها كتاب (تكلفة المصنع) للضابط الأمريكي هنري ميتكاليف الذي صدر عام 1889م ليقدم تحديداً وافياً لمعالم نظام أوامر التشغيل بكل أركانه ومستنداته وبكافة تفصيلاتها وإجراءاتها والتي لم تجد قبولا سريعاً آنذاك من قبل المحاسبين نظراً لإغراقهم في سيل من البطاقات والمستندات.

كما صدر أيضا في انجلترا في إغقاب ذلك مباشرة كتاب للمحاسب الانجليزي(تورنت)

الذي ارسى فيه نظام محاسبة تكاليف المراحل الانتاجية بالمشروعات ذات الإنتاج النمطي ، كما صدر كتاب (حساب المصنع) لكل من جارك وتيلز ليحدد العلاقة بين حسابات

(1) محمد محمود يوسف ، الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف ، القاهرة : دار النهضة ، 1998-1999م ، ص ص31-32.

(2) مجدي عمار و ميلود خليفة و الهادي السنجيري ، مرجع سابق ، ص ص39-40.

التكاليف والحسابات المالية في إطار محاسبي متكامل . (1)

في خلال هذه الفترة صدر كتاب آخر في انجلترا تأليف (بارك وتيلرز) فقد وضع اسس التكامل بين بيانات التكاليف وبيانات المحاسبة المالية ونجحا في وضع اطار متكامل شاع استخداما في انجلترا والدول الاخرى . (2)

كما اوضح S.P.Arora⁽³⁾ بأن كلف الوعي متأصل في طبيعة المشاريع التجارية. الجهود الأولى في تخفيض التكلفة هدف نحوه في مجال العمل من قبل الناس مثل إف دبليو تايلور، أب الإدارة العلمية. جهود تايلور وجهت لزيادة معدل إنتاج العمل للتخفيض لكل تكلفة وحدة إنتاجية العمل.

المرحلة الرابعة: (مرحلة تكامل بناء نظرية التكاليف)

التطورات والتغيرات التي حدثت في مجالات الاقتصاد والعلوم التكنولوجية في العصر الحديث كانت لها اثر واضح في زيادة المعرفة خاصة في المجالات التي لم تطرق من قبل. حيث اصبح الان الفرق واضحا مابين العشوائية والانطباع الشخصي والاساليب العلمية المدروسة في اتخاذ القرارات حيث اعتماد الطرق العلمية على المعلومات والبيانات والحقائق . (4)

وفي فترة الثلاثينات والخمسينات والتي شهدت جوانب اخري مثل استخدام اسس التكلفة وبياناتها لاغراض التسعير . في تلك الفترة برز دور بيانات التكاليف في مساعدة الادارة في اتخاذ القرار والذي ساعد في تحليل ودارسة بيانات التكاليف. (5)

كما وردت اهم الملامح في هذا القرن لاحد الكتاب في الاتي: (6)

1/ تحول الاهتمام نحو تحديد التكلفة الحقيقية .

2/ الاهتمام بالرقابة على تكاليف البيع والتوزيع .

(1) المرجع السابق ، ص40.

(2) محمد توفيق بلبع ، مرجع سابق ، ص9.

(3) S.P.Arora & T.S.Soni , Cost Accounting , New Delhi, Ditambar .P.CO , 1985 , p3

(4) عثمان ابراهيم السيد ، اقتصاديات المشروع ، نظرة شاملة في تقويم وادارة المشروعات ، امدرمان: دار جامعة القرآن الكريم، 2001م ، ص16 .

(5) احمد الخطيب ، المحاسبة عن التكاليف الفعلية ، القاهرة:د.د.ت ، 2001م ، ص16.

(6) محمد محمود يوسف ، مرجع سابق ، ص35.

3/ ازدياد أهمية الاساليب الرياضية والاحصائية في تحليل التكاليف .

بهذه القضايا المشار إليها أنفاً تكون معظم الموضوعات التي تقوم عليها محاسبة التكاليف قد خضعت لعملية الاستنباط والاستقراء اللازمتين لصياغة المبادئ العلمية التي يقوم عليها علم محاسبة التكاليف الآن . فقد بدأت (الظواهر التكاليفية) تجد طريقها نحو التطبيق العملي في المرحلة الأولى ثم خضعت للكثير من التمحيص والتدقيق في الدراسات العلمية الجادة والرائدة في المرحلة الثانية ، إلى إن أخذت طريقها نحو الانتشار الواسع والعريض في سنوات المرحلة الثالثة ، ذلك الانتشار الذي بلور العديد من القضايا وحسم الكثير من الأمور (1).

يلاحظ الباحث ان المرحلة الأولى تحد تاريخياً بالفترة ما بين بدايات القرن الرابع عشر وحتى بدايات القرن السابع عشر كما ذكر الكاتب ، كما يري بعض الباحثين علي انها ظهرت في فترة ما قبل الميلاد ، وما قامت به عائلة (ميديسي) بامساك سجلات تحليلية منتظمة بمثابة اللبنة الأولى في هذا الصرح . كما يمكن اعتبار نقطة الانطلاقة الحقيقية الأولى يتمثل في ماقدمه الايطالي لوقا باكيليو لعلم المحاسبة المالية ، فضلاً عن ذلك لما قدمته عائلة (قرجر) في محاولة تطوير سجلاتها لتشتمل علي البيانات التحليلية لتكاليف كل مراحل الانتاج .

اما في المرحلة الثانية فيلاحظ الباحث انها تحد زمنياً بالفترة ما بين بدايات القرن السابع عشر وحتى مطلع القرن التاسع عشر ، والتي طالب فيها جون كولنز بالتمييز بين المحاسبة في المشروعات التجارية والمشروعات الصناعية كما عرض فكرة عمل حسابات منفصلة للمواد الأولية . ثم ظهر روجر نورث الذي اهتم بطريقة تنظيم الدفاتر والسجلات . كما تم في هذه المرحلة دراسة اثر التكاليف في تحديد الاسعار لاجراض مواجهه تقلبات الاسواق . كما قدم الكاتب جيمس (James Dodson) نظاماً لحسابات صناعة الاحذية لحساب تكلفة كل جزء .

اما المرحلة الثالثة قد بدأت في اعقاب الثورة الصناعية الكبرى واستمرت علي امتداد القرن التاسع عشر وحتى مطلع القرن العشرين . ويلاحظ الباحث ان محاسبة التكاليف اهتمت في بدايتها بتكلفة العمالة ويعتبر تايلور من الكتاب الذين لهم اسهاما كبيرا في ذلك من خلال اعتماده علي مبادئ آدم اسمث في تقسيم العمل . كما تم الاهتمام بدراسة وتحليل العمليات

(1) مجدي عمار و ميلود خليفة و الهادي السجيري ، مرجع سابق ، ص 40.

الانتاجية وكيفية استخدام المعايير الدقيقة لمراجعة العمال. واهم ما تناول في هذه المرحلة هو تقديم الحلول الشافية لقضية التكاليف الصناعية غير المباشرة ، وتحديد نظام أوامر التشغيل الذي قدمه هنري ميتكاليف في كتابه (تكلفة المصنع). كما اصدر المحاسب الانجليزي تورنت (Toriet) كتاب ارسى فيه نظام محاسبة تكاليف المراحل الانتاجية بالمشروعات ذات الانتاج النمطي. وكذلك كتاب (حساب المصنع) لكل من جارك وتيلز ، تم فيه تحديد العلاقة بين حسابات التكاليف والحسابات المالية في اطار محاسبي متكامل .

اما المرحلة الرابعة يلاحظ الباحث بان التطورات في هذه الفترة كانت في عدد من المجالات كانت هي السبب في زيادة المعرفة ، وخاصة في المجالات التي لم تطرق من قبل اوظهرت حديثا مع تطورات الالونة الاخيرة. كذلك تم استخدام اسس التكلفة وبياناتها لاغراض التسعير ، ومن ثم برز دور بيانات التكاليف في مساعدة الادارة في اتخاذ القرارات. هذا ولم تتوقف مسيرة تطور محاسبة التكاليف عند هذه المراحل الاربعه . بل استمرت على مدار سنوات قرننا الحالي ونستعرض هذه المسيرة علي كما يلي:

ثانياً/ اتجاهات تطور محاسبة التكاليف في القرن العشرين:

من العلامات الدالة علي الاهتمام بالنواحي العلمية في القرن العشرين في محاسبة التكاليف التوجه نحو دراسة التفاصيل الدقيقة مثل مشكلة المصروفات غير المباشرة الصناعية ، كما ان الدراسات حول التكاليف الثابتة كلية من ان تحمل على وحدات الانتاج وهو ما يسمى بنظرية التكاليف المتغيرة ، كما ظهرت في تلك الفترة اساليب متنوعة لحساب معدلات التحميل وهنا ظهرت نظرية التكاليف المستقلة.⁽¹⁾

مع تطور وتباين الموضوعات والقضايا التي كانت محاسبة التكاليف تضطلع لحلها ومعالجتها على مدي مراحل نشوئها وتطورها اتسم القرن العشرون بوجود أربعة محاور أساسية حكمت مسيرة تطور هذا العلم نوردتها على النحو التالي:⁽²⁾

1/ انتقال مركز الثقل في أهداف محاسبة التكاليف من القياس إلي الرقابة ، لاشك إن ظهور الحاجة إلي علم محاسبة التكاليف كان وليداً للتطور الذي طرا على المشروعات الصناعية والذي

(1) محمد توفيق بلبع ، مرجع سابق ، ص ص9-12.

(2) مجدي عمار و ميلود خليفة و الهادي السجيري ، مرجع سابق ، ص 41.

أدى إلي اهتمام الإدارة بالبحث عن نظام محاسبي يتابع عناصر تكاليف الإنتاج بالحصص والقياس لغرض تحديد تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من المنتجات النهائية ، بيد انه بعد إن أمكن استحداث هذا النظام ، وبعد تبلور اساليبه وأركانه وقواعده سرعان ما تبينت الإدارة إن الاكتفاء بتحقيق هذا الهدف لايفي باحتياجاتها في متطلبات الواقع الاقتصادي المتمثلة في ضرورة قياس درجة كفاءة الإدارة داخل أقسام المشروع وتخطيط وتنظيم مختلف عملياته .

الأمر الذي أدى بطبيعة الحال إلي دفعها نحو تطوير الهدف من النظام ، ورأت إن السبيل إلي ذلك يمكن إن يكون من خلال التوسع في الاعتماد على نظام الموازنات التقديرية أو التخطيطية وعلى مفاهيم التكاليف النمطية التي تساعد في إجراء المقارنات الفعالة بين ما يتم تقديره سلفاً (أو بين المعايير والأنماط التي توضع) وبين التكاليف التي تحدث فعلاً لغرض الوقوف علي مكامن الضعف والقوة في الإدارة وبغرض تفادي الانحرافات السالبة وتشجيع الموجبة منها وخفض التكاليف إلي أدنى مستوي ممكن وهو ما أصبح يطلق عليه عموماً اسم الهدف الرقابي ، وشيئاً فشيئاً أصبحت الإدارة تسعى تدريجياً إلي الوصول نحو تحقيق هذا الهدف ، إلي أن أصبحت الضرورة تقتضي التركيز عليه أساساً . ولم يعد من المقبول في قرننا الحالي الاكتفاء بهدف قياس التكلفة فقط.

2| توحيد أنظمة التكاليف داخل الصناعات النوعية ، منذ العقود الأولى من القرن الحالي تطلع نظام التكاليف تدريجياً إلي موضع الصدارة بين أنظمة المعلومات في المنشآت الحديثة إلي إن أصبح احد المقومات الأساسية لرفع كفاءة الإدارة في هذه المنشآت ، وكان لإعداد نظام التكاليف في المشروعات الصناعية مسيرة طويلة وغنية وحافلة بمشاكل التصميم والإعداد وكذلك التنفيذ ، وجميعها كانت ترتبط من قريب او بعيد بطبيعة عمل المشروع نفسه . فقد اتضح بما لا يقبل الجدل أن خصائص التنظيم الفني للعمليات الصناعية التي يقوم بها المشروع وكذا طرق تشغيل وخلق المنتجات سوء كانت سلعه أو خدمة تؤثر أيما تأثير في طريقة تحقيق الأهداف المطلوبة من نظام التكاليف .

كان من الطبيعي إذن إن تتعدد طرق تحقيق الأهداف المناطة بنظام محاسبة التكاليف وتختلف باختلاف النشاط في المشروعات الصناعية. ولكن التسليم بهذا كان يعني أن للمشروع الحق في صياغة النظام والطريقة التي تتناسب معه بغض النظر عما إذا كان ذلك سينفق أو

يختلف مع غيره من الأنظمة والطرق المطبقة في المشروعات المشابهة داخل القطاع الصناعي نفسه. وهو ما يعني بطبيعة الحال حرمان هذه المشروعات التي تنتمي للقطاع نفسه من فرصة المقارنة بين المعلومات التي تعد بمثابة مخرجات أنظمة المعلومات المطبقة فيها. ناهيك عما يؤدي ذلك من حرمانها أيضاً من فرص تطوير هذه الأنظمة نفسها وكذلك من احتمالات التوصل إلي خطوات موحدة لمعالجة مواطن الضياع والإسراف ولإحكام الرقابة على التكاليف بشكل عام انطلاقاً من ذلك سعت الاتحادات الصناعية والجمعيات المهنية لمحاسبة التكاليف نحو توحيد الأنظمة التكاليفية المطبقة داخل كل قطاع صناعي نوعي ، سعياً منها نحو تحقيق المزايا التي يمكن جنيها من وراء تطبيق نظام موحد للتكاليف في كل صناعة.(1)

لقد تحقق ذلك إلي حد كبير ، حيث أصبح من قبيل البديهيات التكاليفية اليوم أن المنشآت التي تقوم مثلاً علي إنتاج سلعة أو خدمات يمكن تمييز الوحدة أو المجموعة الواحدة منها في صورة أمر إنتاج Order of Production أو في صورة شقطة أو أمر عمل Job Order أو إذا كان الإنتاج يعتمد علي طلبيات خاصة ذات مواصفات مستقلة تختلف من طلبيه إلي أخري فان النظم أو الطريقة المناسبة هي نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية Job Order Costing System .

إما المنشآت التي يكون الإنتاج فيها مستمراً وغزيراً ومتجانس الوحدات ويمر عبر مراحل أو عمليات متعاقبة فان النظام المناسب للتطبيق هنا هو نظام تكاليف المراحل والعمليات الإنتاجية Process Costing and Operation Costing .

3| اعتباراً محاسبة التكاليف شريكاً هاماً للإدارة في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. نظراً لما تتميز به المشروعات الصناعية الآن من ضخامة وتعقيد ، فان إدارة هذه المشروعات تحتاج إلي كم هائل وغفير من البيانات والمعلومات التي تعكس طبيعة الأداء في مختلف أقسام المشروع . ويتمثل دور النظام المحاسبي في تقديم البيانات بالصورة والكيفية المناسبة وفي الوقت المناسب بغرض إضطلاع الإدارة بكامل وظائفهم بدقة وكفاءة.

كما ذكرنا أنفا لم يعد دور محاسبة التكاليف قاصراً علي قياس التكلفة بل أصبح الآن يهدف أساساً إلي تحقيق الرقابة على التكاليف . ليس ذلك فقط ، بل تجاوز ذلك ليصبح الآن قادراً علي

(1) المرجع السابق ، ص ص 43-44.

تقديم مختلف البيانات اللازمة لمختلف مستويات الإدارة . وهذه بمثابة الدماء التي تبعث الحياة في شرايين الإدارة ، المتمثلة في الخطط والرقابة ورسم السياسات واتخاذ القرارات. وأصبح من الصعب الآن الفصل بين قيام الإدارة بهذه الوظائف وبين قيام محاسب التكاليف بإمدادها بما يلزم لتحقيق هذه الوظائف .

4/ دراسة تكاليف التسويق والاهتمام بالرقابة عليها

بدا اهتمام محاسبي التكاليف بالوظيفة التسويقية وما تحدثه من نفقات متأخراً نسبياً عن اهتمام الاقتصاديين بالنشاط التسويقي باعتباره وظيفة اقتصادية متكاملة ، فقد بدأ الاقتصاديون منح اهتمامهم لهذا الموضوع مع مطلع القرن التاسع عشر حيث كتب فيه كبار الاقتصاديين امثال ادم سميث وريكاردور وجون استيوارت ميل وغيرهم ، حتى كينز في القرن الحالي.في حين بدأ محاسبو التكاليف الاهتمام الجاد بالنشاط التسويقي باعتباره نشاطاً ذا تكاليف في بدايات القرن الحالي وتحديداً عام 1920م وما بعدها. والحقيقة هذا الاهتمام كان متأخراً بعض الشيء ولكنه كان متماشياً ومنطقياً مع مسيرة تطور محاسبه التكاليف. فلم يكن من المعقول الاهتمام بتكاليف التسويق قبل الانتهاء من حسم قضية التكاليف الصناعية غير المباشرة وهو ما لم يتحقق بصورة نهائية إلا في السنوات الأخيرة من القرن الماضي كما سبق إن ذكرنا ، كما إن الاهتمام بتكاليف التسويق جاء كنتيجة منطقية لارتفاع نصيب هذه التكاليف في مجمل تكاليف النشاط بالمشروعات الصناعية بوجه عام. الأمر الذي صاحب ظاهرة التوسع في أحجام المشروعات وسعيها نحو غزو أسواق جديدة ، وهو ما يؤدي بطبيعة الحال إلي زيادة هذه التكاليف ومن ثم إلي ضرورة اهتمام محاسبة التكاليف بإخضاعها للرقابة. وحاول محاسبو التكاليف ان يطبقوا عليها ماخلصوا به من طرق وأساليب رقابية ثبتت صلاحيتها وقوة منطقتها .

قد شهدت هذه الفترة كتابات مهمة مثل كتاب الفرنسي (ديكازو) والذي ركز على المجال

الزراعي ومن اهم افكاره⁽¹⁾

1/ ضرورة التفرقة بين ارباح العمليات الزراعية وارباح المضاربة في المحصول .

2/ توزيع تكلفة الاصول على عمرها الانتاجي .

(1) علي عبدالعليم عبدالحميد ، مرجع سابق ، ص ص103-105.

3/ ان يكون هناك حساب خاص بكل حقل يكون مدينا ودئنا بالمحاصيل التي ينتجها .

4/ اكد على ضرورة دراسة المستقبل واعداد الموازنات السنوية واستخراج موازنات شهرية منها من الكتابات المهمة ايضا كتاب الفرنسي جودورد (Godord) المتعلقة بالتكاليف الصناعية وقد تعرض فيها لتكاليف العمليات ومشاكل التسعير واهمية الجرد المستمر كما وضع نظاما لمتابعة النشاط الزراعي .

باهتمام محاسب التكاليف بقضية تكاليف التسويق أصبح بإمكانه الآن تحديد تكلفة التسويق لكل سلعة او مجموعة من السلع وتحديد تكلفة وظائف التسويق المتعددة كالتخزين والنقل وتنشيط المبيعات والائتمان والتحصيل . وتحليل البيانات المتعلقة بذلك يمكن تحديد هامش الربح الذي تحققه كل من المنتجات التي يتكون منها التشكيل السلعي ومقارنه ربحية كل من مناطق التوزيع وفروع البيع ، وعلى ضوء ذلك يمكن توجيه إدارة التسويق إلي المنتجات التي ينبغي تركيز الاهتمام عليها والمناطق التي يتطلب الأمر تحسين ظروف التسويق فيها وتحديد وسائل البيع والتوزيع المناسب والمساهمة في رسم سياسات التسعير للمنتج النهائي . إضافة إلي هذه الاتجاهات الرئيسية الأربعة التي شهدتها ، ولاتزال مسيرة تطور محاسبة التكاليف في القرن العشرين وحتى اليوم ، هناك بعض الاتجاهات الاخرى غير الرئيسية التي أصبحت تنسجم بها هذه المسيرة نذكرها سريعاً كما يلي :

أ- استخدام الأساليب الرياضية والكمية في تحليل التكاليف .

ب- دراسة الطاقة الإنتاجية وبيان أثرها علي الشق الثابت من التكاليف المختلفة .

ج- دراسة عناصر تكلفة محددة بغرض فرض الرقابة عليها وخفضها لأدنى مستوى.

د- تطبيق مدخل النظم وتطوير أساليب صياغة عمل محاسب التكاليف .

هـ- التوسع في استخدام البرمجة الخطية في محاسبة التكاليف.

يلاحظ الباحث ان الكاتب قام بوصف اربعة محاور اساسية على انها حكمت مسيرة تطور محاسبة التكاليف في القرن العشرين ، المحور الاول: هو انتقال مركز النقل في اهداف محاسبة التكاليف من القياس الي الرقابة ، بعد ان تبين للادارة عدم تحقيق هدف القياس باحتياجات الواقع الاقتصادي المتمثلة في ضرورة قياس درجة كفاءة الادرة داخل اقسام المشروع وتخطيط وتنظيم مختلف عملياته. الأمر الذي دفعها الي الاعتماد على الموازنات التقديرية

بقرض تفادي الانحرافات السالبة وتشجيع الموجبة منها وخفض التكاليف الي أدني مستوي .
فيما يخص توحيد انظمة التكاليف داخل الصناعات النوعية وهو يمثل المحور الثاني ،
يقول فيه الكاتب ان تعدد طرق تحقيق الاهداف المناطة بنظام محاسبة التكاليف والتسليم بها يعني
ان للمشروع الحق في صياغة النظام والطريقة التي تتناسب معه بقض النظر عما اذا كان ذلك
سينفق او يختلف مع غيره من الانظمة وهو ما يؤدي في نهاية الأمر الي حرمان المشروعات
التي تنتمي الي مثل هذا القطاع من فرصة المقارنة بين المشروعات وعدم التوصل الي خطوات
موحدة لمعالجة مواطن الضياع والاسراف ولاحكام الرقابة علي التكاليف بشكل عام . انطلاقاً
من ذلك كان سعي الاتحادات الصناعية والجمعيات المهنية لمحاسبة التكاليف وراء تطبيق نظام
موحد للتكاليف في كل صناعة ، وهو واضحاً في المنشآت اليوم التي تقوم بانتاج سلعة او
خدمات يمكن تمييز الوحدة او المجموعة الواحدة منها في صورة أمر انتاج او في صورة شقطة
او أمر عمل . بالاضافة الي استخدام نظام تكاليف الاوامر والمراحل الانتاجية عندما يتطلب
الأمر ذلك . اما في المحور الثالث تناول الكاتب اعتبار محاسبة التكاليف شريكا هاما للادارة في
عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، والذي يتمثل في مقدرة نظام محاسبة التكاليف في
تقديم مختلف البيانات اللازمة لمختلف مستويات الادارة ، وهذا بمثابة الدماء التي تبعث الحياة في
شرايين الادارة المتمثلة في الخطط والرقابة ورسم السياسات واتخاذ القرارات . وفي المحور
الاخير للكاتب والذي يتمثل في دراسة تكاليف التسويق والاهتمام بالرقابة عليها .

يلاحظ انه جاء هذا الاهتمام كنتيجة منطقية لارتفاع نصيب هذه التكاليف في مجمل
تكاليف النشاط بالمشروعات الصناعية بوجه عام ، الأمر الذي صاحب ظاهرة التوسع في احجام
المشروعات وسعيها نحو غزو اسواق جديدة ، وهو ما يؤدي بطبيعة الحال الي زيادة هذه
التكاليف ومن ثم الضرورة الي اهتمام محاسبة التكاليف باخضاعها للرقابة ، مما كان ذلك
واضحاً في الطرق التي استخدمها محاسبو التكاليف في معالجة التكاليف الصناعية غير المباشرة
بعد ان اصبح بالامكان تحديد تكلفة التسويق لكل سلعة او مجموعة من السلع وتحديد تكلفة
وظائف التسويق المتعددة اصبح بالامكان توجيه ادارة التسويق الي المنتجات التي ينبغي تركيز
الاهتمام عليها والمناطق التي يتطلب الامر تحسين ظروف التسويق فيها وتحديد وسائل البيع
والتوزيع المناسب والمساهمة في رسم سياسات التغيير للمنتج النهائي .

ثم اضاف الكاتب اتجاهات غير رئيسية في مسيرة تطور محاسبة التكاليف في القرن العشرين منها ، استخدام الاساليب الرياضية والكمية في تحليل التكاليف.

عناصر التكاليف الصناعية: Manufacturing Cost Elements

تشتمل عناصر التكاليف الصناعية على: (1)

1/ المواد الخام المباشرة : Direct Material

هي مجموعة المواد الخام الأولية التي يمكن تحديدها وتحميلها مباشرة لمنتج معين بذاتها ، فعلاقتها - عادة - بالمنتج واضحة وقاطعة ، وتشكل غالباً جزءاً أساسياً من هذا المنتج - كالخشب بالنسبة للأثاث والحديد بالنسبة للسيارات.

2/ العمالة المباشرة : Direct labor

هي العمالة التي يمكن تتبعها وتحديدها وتحميلها مباشرة على منتج معين بذاته ، والتي تشترك بشكل أساسي في إنتاج هذا المنتج .

3/ التكلفة الصناعية الإضافية: Manufacturing Overhead (MOH)

تتكون من كافة التكاليف الصناعية الاخرى بخلاف المواد والأجور المباشرة ، بمعنى أنها تشمل كل التكاليف غير المباشرة الصناعية التي تتحملها المنشأة خلال مراحل التشغيل أو الإنتاج . ويطلق على التكاليف الصناعية غير المباشرة الإضافية ، تكاليف المصنع الإضافية Factory Overhead أو الأعباء الصناعية Manufacturing Burden أو أعباء المصنع Factory Burden أو يطلق عليها ببساطة الأعباء Burden أو الإضافية Overhead.

كما قسمت عناصر التكاليف من آخرون (2) كالآتي:

1/ أقسام عناصر التكاليف طبقاً لطبيعتها عناصرها.

تنقسم التكاليف طبقاً لطبيعتها عناصرها إلي المواد والأجور والأعباء الصناعية الاخرى.

(أ) المواد:

المواد تنطوي على المواد الخام والمواد الأولية . والمواد الخام لأتكون قد خضعت

(1) لستري هينجر وسيرج ماتولتس ، مرجع سابق ص44.

(2) عبدالحى مرعي وعطية مرعي ، مرجع سابق ، ص ص 20 - 21.

لعمليات تصنيع قبل استخدامها في الصناعة التي تستخدمها . إما المواد الأولية فهي تكون قد سبق وخضعت لعمليات تصنيع في الصناعة التي انتجتها لتصنيع مادة أولية ملائمة للصناعة اللاحقة التي تستخدمها.

الواقع أنه يمكن تقسيم المواد الي قسمين رئيسيين هما : الخامات والمواد الاولية . فالخامات هي نتاج الطبيعة المباشرة كالكطن والبتروول الخام . اما الحاصلات الزراعية فهي وان كانت نتاج الطبيعة ولكنها قد تستخدم كمادة خام كالكطن او قش الارز (في صناعة الورق) وقد تكون منتجاً نهائياً للاستهلاك المباشر كالبطيخ مثلاً.

اما المواد الاولية فهي تلك التي تم اجراء عمليات صناعية سابقة عليها ومازالت تعتبر مواد اولية بالنسبة لصناعات اخري ، فالبتروول الذي تجري عليه عمليات تكرير تعتبر نواتجه مواد اولية لاغراض توليد الطاقة وشغيل الآلات والمعدات وهو لا يصلح بصورته الخام لهذا الغرض .

(ب) الأجور:

إما الأجور فهي مقابل ما تحصل عليه الوحدة المحاسبية من خدمات عاملها في الأنشطة الإنتاجية المختلفة ، وهي ما ترتبط بمساعدات العمل ودرجة المهارة التي تتوفر في العمالة المطلوبة في كل عملية او نشاط وكذلك مستوي التعليم اللازم لإمكانية أداء المهام الصحيحة .

(ج) التكاليف الصناعية الاخري

تتطوي الأعباء الصناعية بصفة عامة على بعض المواد التي يطلق عليها المواد غير المباشرة وبعض الأجور التي يطلق عليها الأجور غير المباشرة وهي تشمل كل ما يلزم من هذين العنصرين لتشغيل الآلات والمعدات اللازمة لإتمام العملية الإنتاجية . اما الاعباء الصناعية الاخري فهي تتضمن عناصر اخري بخلاف المواد غير المباشرة والاجور غير المباشرة ، مثل اهلاك الآلات ، التأمين على المصانع ، ايجار مباني المصنع والضرائب العقارية على المصنع .

2/ أقسام عناصر التكاليف طبقاً لعلاقتها بالمنتج:

تنقسم عناصر التكاليف طبقاً لعلاقتها بالمنتج إلي عناصر مباشرة وعناصر غير مباشرة

العناصر المباشرة

تتخصص في المواد التي تدخل بطريقة مباشرة في تشكيل المنتج المعين ، ويطلق عليها

المواد المباشرة ، وأجور العاملين المشاركين بطريقة مباشرة في تشكيل المنتج المعين ، ويطلق عليها الأجور المباشرة . فالمواد المباشرة تنطوي على الخامات والمواد التي تستنفذ مباشرة في إنتاج منتج بذاته ، والامثلة على ذلك عديدة فكمية الورق اللازمة لطباعة عدد من النسخ من كتاب معين تعتبر مواد مباشرة (1).

العناصر غير المباشرة

تشتمل على كل عناصر التكاليف الاخرى والتي لا تلزم لتشكيل المنتج مباشرة ، ولكنها تلزم لإجراء عمليات التحويل اللازمة على المواد والخامات إلي منتج تام (اونهائي) . وهي تنطوي على عناصر من المواد غير المباشرة على المنتج ولكنها تلزم لاجراء عمليات التحويل ، كالوقود والزيوت والقوى المحركة وقطع الغيار والمهمات . كما تنطوي علي اجور غير مباشرة كأجور عمال الصيانة وتشغيل الآلات .

3/ طبقاً لعلاقتها بالفترة التكاليفية التي يلزم إن تتحمل بها:

يمكن تقسيم التكاليف عموماً إلي تكاليف العمليات الجارية وتكاليف العمليات الرأسمالية. عادة ما تتحول تكاليف العمليات الجارية إلي مصروفات خلال الفترة الزمنية التي استنفذت فيها ، وهي عادة الفترة الجارية.

إما تكاليف العمليات الرأسمالية فينتج عنها الحصول على أصول تفيد عدداً من الفترات الزمنية ، قد يكون من بينها الفترة الجارية ، وهي تستنفذ بتحويلها إلي مصروفات على مدار الفترة التي تستفيد منها ، طبقاً لمعدلات الاستفادة .

4/ طبقاً لإمكانية تقديرها مع حجم الإنتاج او مستوي النشاط ، وتنقسم إلي تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة.

التكاليف المتغيرة مع حجم الإنتاج

تلك هي عناصر التكاليف التي تتغير في مقدارها بالتغيرات في حجم الإنتاج إما أنها تدخل في تشكيل المنتج مباشرة كالمواد المباشرة او ترتبط بمنتج معين كالأجور المباشرة أو لأنها ترتبط بحجم النشاط اللازم لتوفير حجم الإنتاج المطلوب .

(1) المرجع السابق ، ص ص 22-24.

التكاليف الثابتة من حيث علاقتها بحجم الإنتاج.

التكاليف الثابتة هي تلك العناصر التي يظل مجموعها الكلي ثابت رغم ما قد يحدث من تغيرات في حجم الإنتاج خلال مدي إنتاجي ملائم والمقصود بالمدى الإنتاجي الملائم هو حجم الإنتاج المطلوب خلال فترة معينة والذي يؤدي إلي معدل تدفق ثابت للإنتاج على مدارها.

أهداف محاسبة التكاليف

تتمثل أهداف محاسبة التكاليف في الآتي:⁽¹⁾

1/ الحد من او ازالة الضياع او الاسراف في استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة للمشروع
2/ العمل على خلق روح الابتكار والتجديد لدي الافراد العاملين بصالات الانتاج او مراكز التشغيل او مراكز الخدمات في المنشأة .

3/ ايجاد نظام فعال للحوافز للعاملين مرتبطاً بنظام رقابة التكاليف .

4/ تخفيض تكاليف الانتاج (التشغيل) أي الي المستوي الذي يحقق الحجم المستهدف من الانتاج

5/ تحقيق سيطرة الادارة على العوامل التي تؤدي الي زيادة او تخفيض معدلات التكاليف بها.

6/ اجراء الدراسات الشخصية المستمرة على التكاليف بالمنشأة.

7/ تزويد ادارة المنشأة بالمعلومات اللازمة لاجراء التعديلات المراد إدخالها على أساليب الإنتاج

يري آخرون⁽²⁾ ان اهدف محاسبة التكاليف تتمثل في الآتي:

1/ قياس التكلفة Cost Computation:وهي مجموعة الاساليب والخطوات اللازمة لتحديد

التكاليف بعد وقوعها فعلاً ويساعد هذا في :

المساهمة في تحديد سعر بيع الوحدة من الانتاج.

(ب)المساعدة في ضبط التكاليف من خلال مقارنة الرقم الفعلي والرقم المعياري لتكلفة الوحدة.

(ج) يساعد في تحديد كمية الانتاج والمبيعات التي تتحقق عندها افضل ربحية ممكنة في ظل

الظروف والامكانات المتوفرة .

(د) المساعدة في دراسة اتجاهات التكاليف.

(1) حمود احمد ابراهيم و ساطع رزوق و عبدالعزيز الدغيم ، انظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدماً ،نظام التكاليف التقديرية ونظام

التكاليف المعيارية، عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2001م ص ص16-1.

(2) صالح عبدالله الرزق و عطاالله وارد خليل ، مرجع سابق ، ص ص9-10.

(هـ) مساعدة المحاسب المالي في اعداد قوائم نتائج الاعمال وتقييم المخزون السلعي من الوحدات التامة والمنتجات تحت التشغيل .

(و) البيانات الفعلية المستخرجة تعتبر أساسا موضع الخطط اللازمة لتحضير الموازنات التقديرية الخاصة والدخول في العطاءات .

2/ الرقابة على التكاليف Cost Control: وتعني التحقق من حسن سير العمل وفقاً للاهداف والبرامج المحددة مقدماً وقياس الانحرافات عن الخطة الموضوعة ثم تحليل هذه الانحرافات حسب مسبباتها واتخاذ الاجراءات التصحيحية .

الرقابة المانعة: قدرتها على تفادي الواقع في الاخطاء وضمان الالتزام بحدود التكاليف المحددة سلفاً وعدم تجاوز التكاليف الفعلية لها.

(ب) الرقابة المصححة : وتتم بعد الانتهاء من الانتاج بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المحددة سلفاً .

3/ ترشيد قرارات الادارة والمساعدة في رسم السياسات Precision Rationalization And Polices: عملية اتخاذ القرارات او رسم السياسات تعتبر من الوظائف الهامة التي تقوم بها الادارة وتمثل عصب الوظيفة الادارية.

يري محمد⁽¹⁾ إن أهداف محاسبة التكاليف تتمثل في الآتي:

1/ إحكام الرقابة على تكاليف الانتاج وعلى استخدام عوامل الانتاج بمتابعتها على مستوي الاشراف والمسؤولية .

2/ توفير اساس سليم لتقويم الانتاج التام والانتاج غير التام والاعمال تحت التنفيذ في آخر الفترة المالية.

3/ توفير البيانات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنات التخطيطية طبقاً لمراكز المسؤولية ومراكز التكلفة .

4/ المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات على مختلف المستويات .

وجاءت الأهداف لدي الكاتب محمد⁽²⁾ كالآتي:

(1) محمد توفيق بليغ ، مرجع سابق ، ص15.

(2) محمد الفيومي محمد ، مرجع سابق ، ص331.

1/ إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج وعلى استخدام عوامل الإنتاج بمتابعتها على مستوى الإشراف والمسؤولية .

2/ توفير اساس سليم لتقويم الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل في آخر الفترة المالية وذلك لأغراض التصوير الصحيح لنتائج الأعمال والقوائم المالية والحسابات الاقتصادية القومية.

3/ توفير البيانات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقاً لمراكز المسؤولية ومراكز التكلفة .

4/ المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات على مختلف المستويات.

ثم عددها كُتاب آخرون⁽¹⁾ في الآتي :

أولاً/ قياس التكلفة

يعتبر هدف قياس التكلفة احد اهم واقدم اهداف محاسبة التكاليف ، ويقصد بقياس التكلفة تحديد وقياس تكلفة انتاج السلع او الخدمات التي يقدمها المشروع ، ولتحقيق هذا الهدف فان الامر يتطلب القياس الدقيق لعناصر التكاليف اللازمة لانتاج المنتج او تادية الخدمة ، مع تقسيم التكاليف الي تكاليف لها علاقة مباشرة بمنتج او خدمة معينة والي تكاليف مشتركة لاكثر من منتج او خدمة ، واقتصرت المشكلة حالياً على كيفية تحديد نصيب وحدة المنتج او الخدمة من التكاليف المشتركة بدرجة مناسبة من الدقة .

يمكن القول ان السعي نحو تحقيق هدف قياس تكلفة الاداء يساعد في الوقت ذاته على

تحقيق مجموعة من الاهداف الفرعية لعل أهمها مايلي:

1/ مساعدة الادارة في تحديد سعر بيع المنتج او الخدمة ، ذلك ان الادارة عندما تسعي الي سعر البيع فانها تاخذ في الاعتبار مجموعة من العوامل تعتمد عليها في تحديد سعر البيع ومن اهم تلك العوامل تكلفة المنتج او الخدمة ، فالمنشأة قد ترضي في الأجل القصير بان يكون سعر البيع اقل من التكلفة ولكنها في الاجل الطويل وحتى يمكنها الاستمرار فلا بد لسعر البيع ان يغطي تكاليف السلع او الخدمة والا تعرضت المنشأة لخسارة مؤكده ، وذلك فلا بد من قياس تكلفة السلع او الخدمة وتوافر بيانات التكلفة هذه امام الادارة عند تحديد سعر البيع.

(1) كمال حسين و ممدوح عبد الحميد ، مرجع سابق ، ص ص9-11.

2/ تساهم البيانات الفعلية المستخرجة في ظل هذا الهدف اساساً قد يعتمد عليه في تقديم التقديرات الخاصة ووضع الخطط اللازمة لتحضير الموازنات او الدخول في عطاءات.

3/ يساهم قياس التكاليف الفعلية في اعداد قوائم نتائج الاعمال وتقييم المخزون السلعي من المنتجات تحت التشغيل او المنتجات التامة.

4/ يساهم قياس التكلفة ايضاً في تحديد كمية الانتاج والمبيعات التي تحقق افضل ربحية ممكنة في ظل الظروف والامكانات المتوفرة.

ثانياً/ الرقابة علي التكاليف

تعمل ادارة المنشأة على تحقيق الكفاية الانتاجية وتنظيم الارباح وتخفيض التكلفة ، وتحتاج الادارة في هذا المجال الي قياس تكاليف الاداء الفعلي ومقارنته بالتكاليف المعيارية او التقديرية وذلك بقرض تحديد مسببات أي زيادة في التكاليف ناتجة عن اسراف او سوء استخدام الموارد . واذا ما حددت الادارة مسببات الزيادة في التكلفة فانها تسعى الي اتخاذ الاجراءات المصلحة في الوقت الملائم .

معني ذلك ان هدف الرقابة على التكاليف يستتبعه مجموعة من الاهداف الفرعية تتمثل فيما يلي:

1/المساهمة في وضع معايير استخدام عناصر التكاليف من مواد واجور وخدمات.

2/ مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية .

3/ تحليل الانحرافات وتحديد مسبباتها ومعالجتها .

4/ تعديل معايير التكلفة لتصبح اكثر واقعية .

كما عرفت الرقابة على التكاليف من آخرون⁽¹⁾ ، بانها تلك الاجراءات التي تستهدف التأكد من نجاح اتخاذ قرار معين لتنفيذ خطة معينة ، مما سبق يمكن القول بان وظيفة الرقابة يجب ان تتضمن مايلي :

1/ اعداد المعلومات الاولية اللازمة للخطة المستهدفة مثل معلومات عن التكلفة الفعلية للفترة الماضية.

(1) محمود احمد ابراهيم وساطع رزوق و عبدالعزيز الدغيم ، مرجع سابق ، ص ص13-18

2/ التنبؤ بمعلومات الخطة المستهدفة وذلك باستخدام نفس المعلومات الأولية او تعديلها بالمتغيرات المتوقعة في المعاملات الفنية لعوامل الانتاج ، او في الاسعار ، مثل التنبؤ بالتكلفة المتوقعة للعمال خلال الفترة القادمة.

3/ تحديد القرار الامثل وذلك من وجهة نظر الادارة ، كالاتمرار في استخدام العمالة الحالية او اضافة عمالة جديدة ، أي ان تلك العملية تتضمن بدائل متعددة القرار .

4/ تنفيذ خطة القرار ، وهذه هي مسؤولية ادارة المشروع ، فيما يتعلق بتقسيم العمل وتخصيصه واتخاذ الاجراءات التنفيذية اللازمة لخطة القرار .

5/ اجراءات التغذية الراجعة للمعلومات وهذا يتضمن مقارنة خطة تنفيذ قرار بالنتائج الفعلية التي اسفر عنها التنفيذ الفعلي لخطة القرار ، وبالتالي اعداد خطة جديدة في ضوء نتائج المقارنة ثالثاً/ مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات

تواجه الادارة العديد من المشكلات التي يتعين عليها حلها واتخاذ قرارات بشأنها ، وحتى يتسنى للادارة اتخاذ وترشيد القرارات فانها تحتاج الي بيانات تفصيلية تساهم محاسبة التكاليف بشكل او بآخر في تقديم تلك البيانات التحليلية التي تمكن الادارة من المفاضلة بين البدائل التي تواجه متخذ القرارات التالية:⁽¹⁾

- 1/ المفاضلة بين تصنيع بعض اجزاء المنتج داخلياً او الاستمرار في شرائها من خارج المنشأة .
- 2/ المفاضلة بين شراء الآت جديدة او الاستمرار في استخدام الآلات القديمة .
- 3/ المفاضلة بين فتح اسواق جديدة او الاقتصار على الاسواق الحالية .
- 4/ المفاضلة بين انتاج سلع جديدة او الاكتفاء بالسلع الحالية.

يري آخرون⁽²⁾ ، ان المعلومات التكاليفية تخدم الاهداف الرئيسية الاتية :

- 1/ قياس التكلفة لاغراض تحديد تكلفة الانتاج وتكلفة المخزون ، وتوفير معلومات تكاليفية مفيدة لاغراض تخطيط الانتاج واستقلال الموارد الانتاجية المتاحة افضل استقلال ممكن ، وتوفير معلومات تكاليفية تفيد في فرض الرقابة على عناصر الاستخدامات المختلفة من مواد واجور وعناصر اخري بقرض خفض التكلفة وبناء نظام عادل وفعال للحوافز الانتاجية.

(1) كمال حسين و ممدوح عبدالحميد ، مرجع سابق ، ص ص 12-13.

(2) عبدالحى مرعي و عطية مرعي ، مرجع سابق ، ص 7.

2/ ان محاسبة التكاليف توفر المعلومات عن الطاقة الانتاجية المتاحة في كل قسم او عملية او مرحلة والموارد الانتاجية اللازمة لانتاج كل منتج وكذلك مسلتزمات الانتاج القياسية من المواد والاجور وساعات عمل الآلات وخلافه.

يلاحظ الباحث ان هدف الرقابة على التكاليف واحكامها هو من الاهداف المهمة جداً ،
بدليل تركيز معظم الكتاب عليه ، لانه يعمل على المساهمة في وضع معايير استخدام عناصر التكاليف من مواد واجور وخدمات ، وتحليل الانحرافات وتحديد مسبباتها ومعالجتها واتخاذ الاجراءات التصحيحية ، والتأكد من نجاح اتخاذ قرار معين لتنفيذ خطه معينة . بالاضافة للهدف السابق توجد عدة اهداف منها على سبيل المثال قياس التكلفة والعمل على خلق روح الابتكار وتخفيض تكاليف الانتاج وتزويد ادارة المنشأة بالمعلومات اللازمة والمساعدة في تحديد كمية الانتاج وتوفير البيانات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقاً لمراكز المسؤولية ومراكز التكلفة و توفير اساس سليم لتقويم الانتاج التام والانتاج غير التام والاعمال تحت التنفيذ في آخر الفترة المالية

وظائف محاسبة التكاليف: Cost Accounting Functions

على محاسب التكاليف القيام بمجموعة من الوظائف الرئيسية وهي المستخلصة من تعريف محاسبة التكاليف : (1)

1/ الوظيفة التسجيلية: Recordative Functions

الإثبات الفعلي والتاريخي للإحداث ذات الطابع التكاليفي والتي تستخرجها من الوثائق والمستندات وتتم عملية الثبات في السجلات والدفاتر التكاليفية .

2/ الوظيفة التحليلية: Analytical Functions

تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات التكاليفية لاستخلاص النتائج وتفسير الإحداث التكاليفية ، فهي تتولي فحص ومتابعة كل عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدام ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع او الانتاج أو المبيعات .

3/ الوظيفة التفسيرية والإخبارية: Interpretive And Informative Functions

(1) صالح عبدالله الرازق وعطالله و ارد خليل ، مرجع سابق ، ص ص 10-11 .

القيام بصياغة نتائج العملية (إثناء التسجيل والرقابة) في شكل قوائم وتقارير ، توضع
إمام الإدارة بما حدث من وقائع تكاليفي وتفسر لها تفسيراً علمياً مدلول هذه الوقائع .
يري الباحث ان تحديد وظائف محاسبة التكاليف لم تجد الاهتمام الكبير من قبل الكتاب
السابقين او بعني اخر انها لم تجد الاهتمام في مجموعة كبيرة من كتب التكاليف ، لذلك يلاحظ
الباحث ان وظائف محاسبة التكاليف استخلصت من تعريف محاسبة التكاليف بان لها ثلاثة
وظائف الوظيفة التسجيلية والوظيفة التحليلية والوظيفة التفسيرية و الاخبارية .

المبحث الثاني

مفهوم ونشأة واهداف التحليل الاستراتيجي للتكاليف

مفهوم وتعريف التحليل الاستراتيجي للتكلفة

ترجع جزور كلمة الاستراتيجية -Strategy- الى كلمة (Strategos) بالغة اليونانية وتعنى عموم فن الحرب ⁽¹⁾ وانطلاقاً من الجزور العسكرية للاستراتيجية فهي تعنى علم تخطيط وتوجيه العمليات الحربية، ومن الناحية اللغوية فهي تعنى خطة او سبيل للعمل والذى يتعلق بجانب عمل يمثل أهمية دائمة للمنشأة، وتوجد عدة تعريفات للاستراتيجية، وفيما يلي بعض منها: عرفها د. ناجي ⁽²⁾ على انها: الإطار الخاص بالمنشأة والذى يحدد أغراضها وأهدافها السياسية والخطط اللازمة لتحقيق هذه الاهداف فى مجال النشاط الخاص بالمنشأة .

يلاحظ الباحث ان الكاتب حدد للاستراتيجية اطار خاص وعبر هذا الاطار يتم تحديد الاغراض والاهداف السياسية والخطط اللازمة لتحقيق هذه الاهداف فى مجال النشاط الخاص بالمنشأة.

في علم الإدارة عرفها (Tomas) ⁽³⁾ بأنها "خطط و أنشطة المنظمة التي يتم وضعها بطريقة تضمن خلق درجة من التطابق بين رسالة المنظمة و أهدافها ،و بين هذه الرسالة و البيئة التي تعمل بها بصورة فعالة و ذات كفاءة عالية "

يلاحظ الباحث فى تعريف Tomas للاستراتيجية بانها خطط وانشطة تعمل على خلق درجة من التطابق بين رسالة المنظمة واهدافها.

عرفها كاتب د. عاطف ⁽⁴⁾ على انها: التكيف الفعال للتنظيم مع البيئة التي يتعايش معها عبر الفترات الزمنية، او هو التناسق بين القرارات الداخلية للمنظمة.

⁽¹⁾ د.سمير ابوالفتوح صالح، المحاسبة الادارية الاستراتيجية مدخل معاصر لدعم القرارات فى البيئة التنافسية، المنصورة، المكتبة العصرية، المنصورة، 2000، ص 35-36.

⁽²⁾ د. السيد عبده ناجي، التسويق - المبادئ والقرارات الاساسية، : دار النهضة العربية، 2005، ص 191.

⁽³⁾ اسماعيل محمد السيد، الإدارة الإستراتيجية : مفاهيم و مجالات التطبيق، الاسكندرية: المكتب العربي الحديث، 1999، ص 2

⁽⁴⁾ د. عاطف عبدالمجيد عبدالرحمن، إطار مقترح لتحليل وادارة التكلفة من منظور استراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ،جامعة جنوب الوادى - كلية التجارة بسوهاج، العدد الثانى، ديسمبر 2003، ص 125-126.

يلاحظ الباحث انه جاء تعريف الاستراتيجية بأنها عبارة عن التناسق بين القرارات الداخلية للمنظمة.

كما عرفها الكاتب عصام⁽¹⁾ انه اصطلاح اطلق في العلوم الادارية والمحاسبية ليعنى مجموعة الممارسات المتكاملة التي تمارسها الشركة بقصد تحقيق التفوق على المنافسين وتحسين صورتها امام العملاء مع قدرة متميزة على تخصيص الموارد.

يلاحظ الباحث ان الاستراتيجية مصطلح يعنى مجموعة الممارسات المتكاملة التي تمارسها الشركة بقصد تحقيق التفوق على المنافسين.

عرفها (Graham)⁽²⁾ على انها: عمل الشيء الصحيح بدلاً من عمل شيء صواب.

يلاحظ الباحث ان الكاتب في التعريف السابق اختصر فقط معنى كلمة الاستراتيجية في عمل الشيء الصحيح بدلاً من عمل شيء صواب.

عرفها (Porter)⁽³⁾ على انها: بمثابة إستجابة للفرص والتهديدات الخارجية ولجوانب القوى والضعف الداخلية بهدف تحقيق الميزة التنافسية.

تعرف الميزة التنافسية على انها⁽⁴⁾: تحقيق قيمة أفضل للعميل مع تكلفة مماثلة او أقل من المنافسين او تحقيق قيمة مماثلة مع تكلفة أقل من المنافسين.

يرى الباحث ان التعريف السابق شمل البيئة الخارجية والداخلية للمنظمة في حين كثير من الكتاب ركزوا على ان كلمة الاستراتيجية تهتم بالنشاط داخل المنظمة.

كذلك تعرف الإستراتيجية بأنها"هي نمط لأهم الأهداف و الغايات و السياسات و الخطوط الحيوية لتحقيق تلك الأهداف تصاغ بطريقة ما، لكي تعرف ما هو العمل الذي تقوم به الشركة و تريد أن تكون فيه و المشكل الذي تريد أن تصبح عليه"⁽⁵⁾

(1) عصام علي فرج، إطار محاسبي مقترح لمعالجة مشكلات التحليل الاستراتيجي للتكاليف في الشركات الصناعية المصرية، رسالة دكتوراة، جامعة الأزهر - كلية التجارة، 2006، ص25.

(2) د.فتحى رزق السوافيرى ،د.شريفة علي حسن، مدخل معاصر في المحاسبة الادارية المتقدمة، الاسكندرية:الدار الجامعية، 2005، ص12.

³Porter, M.E. and Millar ,V.E., How Information Gives you Competitive ,Harvard Business Review, July/August,1985,pp 144-160.

(4) د.عبد محمود حميده ، دور تحليل سلسلة القيمة في ادارة التكلفة في المنشآت التعليمية ،مجلة الدراسات والبحوث التجارية ،جامعة بنها -كلية التجارة ،العدد الاول،2004، ص37.

(5) علي فلاح الزغبى، التسويق منظور تطبيقي إستراتيجي، عمان، الأردن، د ط، 2009، ص 106.

يلاحظ الباحث من خلال التعريف السابق ان تعريف الاستراتيجية ركز هنا على انها عبارة عن نمط لأهم الأهداف و الغايات و السياسات و الخطوط الحيوية لتحقيق تلك الأهداف التي تصاغ بطريقة ما.

يرى د.سمير⁽¹⁾ إن الاستراتيجية تمثل بحق عملية تراكمية عبر الزمن، وليست مهمه يتم أدائها في نقطة زمنية واحدة، فأهداف المنشأة قد تستمر بدون تغيير لعدة سنوات، أما الاستراتيجية قد تتغير عبر الزمن إستجابة للتغيرات في الاوضاع الداخلية والخارجية للمنشأة. يلاحظ الباحث ان الاستراتيجية هنا تعنى بالنسبة للكاتب انها تتغير عبر الزمن إستجابة للتغيرات في الاوضاع الداخلية والخارجية للمنشأة.

توصل الباحث الى ان معنى الاستراتيجية عبارة عن وضع خطط وانشطة للمنشأة والتي تعمل على خلق درجة التطابق بين رسالة المنشأة واهدافها لمجابهة التهديدات الخارجية وللوقوف على جوانب القوة والضعف داخل المنشأة بهدف تقديم قيمة افضل للعميل مع تكلفة مماثلة او اقل من المنافسين.

اما في ما يخص مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة:

ان تحديد احتياجات الادارة من المعلومات لدعم القرارات الادارية من شأنه يساعد المحاسبين على استكشاف مدى وجود حاجة متزايدة للمعلومات كما يساعد على اقتراح وتطبيق افضل المداخل والاساليب والادوات الملائمة لتطوير المحاسبة الادارية والتكاليف من منظور استراتيجي، حيث تعد الارباح دالة للتكلفة²، ومن مفاهيم التحليل الاستراتيجي للتكلفة الاتي:
عرف Shank⁽³⁾ التحليل الاستراتيجي للتكلفة بأنه الاستخدام الاداري لمعلومات التكاليف بشكل يرتبط مباشرة بمرحلة او اكثر من المراحل الاربعة لدورة الادارة الاستراتيجية للمنشأة، وهذا الارتباط هو ما يميز التحليل الاستراتيجي للتكلفة عن مختلف الاساليب التقليدية للنظم الرقابية للتكاليف.

(1) د.سمير ابو الفتوح صالح، منظومة مقترحة لادارة التكلفة من منظور استراتيجي لدعم القدرة التنافسية للصادرات المصرية في ظل التحديات المعاصرة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة -كلية التجارة، المجلد العشرين، العدد الثالث، 1996، ص24.

(2) المرجع السابق، ص37.

(3) Shank, J.K, strategic Cost Management ,journal of Management Accounting 1989, pp46-65.

يلاحظ الباحث من التعريف السابق بان التحليل الاستراتيجي للتكلفة عبارة عن الاستخدام الاداري لمعلومات التكاليف بشكل يرتبط مباشرة بمرحلة او اكثر من المراحل الاربعة لدورة الادارة الاستراتيجية للمنشأة. يرى الباحث بان الكاتب استخدم عبارة استخدام المعلومات ولم يشير الى الكيفية التي توفرت بها المعلومات فكان الاشمل ان تتم الاشاره الى كيف يوفر التحليل الاستراتيجي المعلومات ومن ثم استخدامها.

فى تعريف اخر⁽¹⁾ ان التحليل الاستراتيجي للتكاليف يقوم على اساس مفهومين، ادارة العمليات ومحركات التكلفة، فى كثير من المنشآت يتم تطبيق مدخل تكلفة النشاط لاعادة هندسة العمليات ومحركات التكلفة تساعد الادارة فى الفهم الجيد لديناميكية التكلفة.

يلاحظ الباحث فى التعريف السابق ان التحليل الاستراتيجي للتكاليف يقوم على اساس مفهومين، ادارة العمليات ومحركات التكلفة.

كما عرف Cooper⁽²⁾ التحليل الاستراتيجي بانه توفير معلومات تساعد فى تحديد مصادر ربحية المنشأة، لذلك يقيس تكلفة وحدات تكلفة متنوعة مثل المنتجات، العملاء، قنوات التوزيع. يلاحظ الباحث فى التعريف السابق بان التحليل الاستراتيجي هو توفير معلومات تساعد فى تحديد مصادر ربحية المنشأة.

عرفه Bromwich & Bahimani⁽³⁾ هو دراسة وتحليل المعلومات المالية عن اسواق منتجات الشركة والتكاليف لدى المنافسين وهياكل التكلفة وعرض استراتيجيات الشركة واستراتيجيات منافسيها على مدى عدد من الفترات الزمنية. يرى الباحث من التعريف السابق ان التعريف عبارته عن مقارنة بين تكاليف واستراتيجيات المنشأة وتكاليف واستراتيجيات المنافسين.

عرفه د.عاطف على انه نظام منهجي يهدف الى توفير وتحليل المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بالوحدات الاقتصادية من خلال توظيف الادوات التحليلية المتاحة وهى

(1) Wong, Martin, Strategic Cost Management, Management Accounting ,April ,1996,p30.

(2) Cooper, Robin, and Rejine Slagmulder, Strategic Cost Management, Management Accounting ,September ,1998,p12.

(3) Bromwich. M, and Bahimai. A,. Management Accounting Evaluation not Revolution ,CIMA Publication, London, 1989,p65.

تحليل سلسلة القيمة- تحليل مسببات التكلفة ،ثم تحليل الموقف الاستراتيجي بغرض كسب مزايا تنافسية مستمرة فى سوق المنتج. (1)

يلاحظ الباحث من التعريف السابق بانه هو التعريف الاشمل حيث اشار الى ان التحليل الاستراتيجي للتكاليف انه نظام يقوم بتوفير وتحليل المعلومات من خلال توظيف الادوات التحليلية المتاحة وهى تحليل سلسلة القيمة- تحليل مسببات التكلفة ،ثم تحليل الموقف الاستراتيجي.

كما عرفه Grundy (2) على انه عبارة عن نظام لادارة التكلفة بالمنشأة لتحقيق ميزة تنافسية ومالية سواء فى الاجل القصير او فى الاجل الطويل، وللوصول الى تلك الاغراض المتداخلة يتطلب التحديد الواضح لكل من:

1/ وجود ادارة للتكلفة بالمنشأة يتحدد هدفها الاساسى فى تحسين الاداء المالى لها وتحقيق التوازن بين الاهداف قصيرة الاجل او الاهداف طويلة الاجل.

2/ تحديد وفهم وادارة فعالة لمحركات التكلفة.

3/ تحديد الاستراتيجية الشاملة للمنشأة.

4/ تحديد اولويات الانفاق والمعايير المالية للمنشأة.

5/ التحديد الدقيق والمستمر لكل من التكاليف والقيمة المضافة.

يلاحظ الباحث من التعريف السابق انه عبارة عن نظام لادارة التكلفة بالمنشأة لتحقيق ميزة تنافسية ومالية، وللوصول الى تلك الاغراض المتداخلة يتطلب التحديد الواضح لكل من: وجود ادارة للتكلفة بالمنشأة يتحدد هدفها الاساسى فى تحسين الاداء المالى لها وتحقيق التوازن بين الاهداف قصيرة الاجل او الاهداف طويلة الاجل، تحديد وفهم وادارة فعالة لمحركات التكلفة. تحديد الاستراتيجية الشاملة للمنشأة، تحديد اولويات الانفاق والمعايير المالية للمنشأة، التحديد الدقيق والمستمر لكل من التكاليف والقيمة المضافة.

(1) د.عاطف عبدالمجيد عبدالرحمن ،مرجع سابق، ص130.

(2) Grundy ,Tony , Beyond the Numbers Game: Introducing Strategic Cost Management "Management Accounting – U.K.VOL.73, NO.3, March, 1995, p36.

يري ألكاتب Welfle⁽¹⁾ أن إدارة التحليل الاستراتيجي هو المنطقة التي تحمل التحديات المثيرة للمحاسبين ، ويؤكد أن التحليل الاستراتيجي يهدف إلي تحسين الموقف التنافسي للمنشأة وتخفيض التكلفة وفي نفس الوقت تزداد أهميته لأن المنافسة العالمية تعني أن المنشأة يجب أن تدرك موقعها الاستراتيجي ، كما يجب علي المنشأة أن تنافس في كثير من المجالات منها التكلفة ، الجودة ، خدمة العملاء ، المرونة في تغيير التكلفة لتحسن موقعها الاستراتيجي أي أن الفهم المتطور لهيكل التكلفة يمكن أن يؤدي إلي الميزة التنافسية المستمرة .

يلاحظ الباحث من التعريف السابق أن إدارة التحليل الاستراتيجي هو المنطقة التي تحمل التحديات المثيرة للمحاسبين ، وأن التحليل الاستراتيجي يهدف إلي تحسين الموقف التنافسي للمنشأة وتخفيض التكلفة وفي نفس الوقت تزداد أهميته لأن المنافسة العالمية تعني أن المنشأة يجب أن تدرك موقعها الاستراتيجي ، كما يجب علي المنشأة أن تنافس في كثير من المجالات منها التكلفة ، لتحسن موقعها الاستراتيجي.

في تعريف للتحليل الاستراتيجي بأنه العنصر الرئيسي لإنجاز المزايا التنافسية في المدى الطويل والتقرير عن مستويات التكلفة وهيكل التكاليف ونموذج سلوك التكاليف للمنتج والعمليات والموارد.

يلاحظ الباحث من التعريف السابق ان التحليل الاستراتيجي هو التقرير عن مستويات التكلفة وهيكل التكاليف ونموذج سلوك التكاليف للمنتج.

في تعريف للكاتب Hinterhuber⁽²⁾ للتحليل الاستراتيجي أنه مهمه ضرورية حيث يركز علي الأهمية الاستراتيجية إما لاكتشاف الخيارات للفرص الجديدة أو دخول أسواق جديدة ، ويتجه التحليل الاستراتيجي للتكلفة إلي التكامل مع المحرك العام لإدارة الأهداف الاستراتيجية وهي رضا المساهمين ، ويحتاج التحليل الاستراتيجي إلي دعم كل من العاملين ، الإدارة العليا ، تكنولوجيا المعلومات في الوقت المناسب لتنفيذه ، وأخيرا فإن التحليل الاستراتيجي يأخذ في

(1) Welfle, B. and Keltyka, P, Global Competition: The New Challenge for Management Accountants, The Ohio CPA Journal, January-March 2000, p.33.

(2) Hinterhuber, H. H.Strategic cost management: Preliminary Lessons form European Companies. International journal Technology Management, special Issue on Strategic Cost Management, (1997), Vol.13, No.1, pp.1-14

الاعتبار نظم القيمة ، الثقافات والمعتقدات، تقديرات العاملين ، التغييرات في عمليات المنشأة ، أسلوب تنفيذ الأنشطة والذي يجب أن يكون مدعوماً بالحوافز المادية وكذلك نظم الحوافز غير المادية .

يلاحظ الباحث من التعريف السابق ان التحليل الاستراتيجي أنه مهمه ضرورية حيث يتجه التحليل الاستراتيجي للتكلفة إلي التكامل مع المحرك العام لإدارة الأهداف الاستراتيجية وهي رضا المساهمين ، ويحتاج التحليل الاستراتيجي إلي دعم كل من العاملين ، الإدارة العليا ، تكنولوجيا المعلومات في الوقت المناسب لتنفيذه ، وأخيرا فإن التحليل الاستراتيجي يأخذ في الاعتبار نظم القيمة .

يعرف التحليل الاستراتيجي للتكلفة بأنه ممارسة أنشطة ومهام إدارة التكاليف المختلفة، وذلك من خلال تبني وجهة نظر شاملة ومنتسعة تمتد خارج نطاق المشروع لتأخذ في الاعتبار إمكانيات المنظمة وظروف المنافسين وسلسلة القيمة التي تنتمي إليها المنظمة وذلك عند تخطيط ورقابة وتخفيض وقياس التكاليف⁽¹⁾.

يلاحظ الباحث من التعريف السابق ان التحليل الاستراتيجي للتكلفة بأنه ممارسة أنشطة ومهام إدارة التكاليف المختلفة، وذلك من خلال تبني وجهة نظر شاملة ومنتسعة تمتد خارج نطاق المشروع لتأخذ في الاعتبار إمكانيات المنظمة وظروف المنافسين وسلسلة القيمة التي تنتمي إليها المنظمة وذلك عند تخطيط ورقابة وتخفيض وقياس التكاليف.

توصل الباحث الى ان تعريف التحليل الاستراتيجي للتكاليف على انه دراسة وتحليل البيانات المالية عن منتجات المنشأة والتكاليف لدى المنافسين وذلك من خلال توظيف الادوات التحليلية المتاحة وهي تحليل سلسة القيمة وتحليل مسببات التكلفة وتحليل الموقف الاستراتيجي ، وذلك بغرض الاستمرار في تخفيض التكاليف الى ادنى مستوى ممكن مع الاحتفاظ بالجودة المطلوبة مما يضمن الميزة التنافسية المستمرة.

(1) Shank .John K. Govindrahan, Vijay “ Straregic Cost Management: the Value Chain Perspective” Journal of Management Accounting Research, Fall 1992, Vol 4, PP. 179 – 197

نشأة التحليل الاستراتيجي للتكاليف

في ظل المتغيرات الجديدة في بيئة الاعمال المعاصرة والتي ادت الى زيادة حاجة الشركات إلى التخطيط الإستراتيجي بهدف تخفيض التكاليف ومن ثم تدعيم المزايا التنافسية التي تضمن لها القدرة على الحياة في ظل سوق ديناميكي مفتوح سريع التغير. نتيجة لهذا يلاحظ منذ عام 1980م أن هناك عدداً متزايداً من الشركات التي تطلب تطوير أنظمة معلومات تساعد في توفير معلومات تفيد الإدارة في معالجة الأغراض والقضايا الاستراتيجية، وفي هذا الصدد يستطيع مدخل التحليل الاستراتيجي للتكاليف ان يقدم الكثير من المساعدة للشركات.

وبناءً على ما سبق فقد دعا كثير من الكتاب الى ضرورة التحول من مفهوم التحليل الإداري الى مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة، وهو تحول هادف في محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية حتى تعالج هذه التحولات القصور الموجود فعلا في أنظمة المحاسبة التقليدية في معالجتها للأغراض والقضايا الاستراتيجية.

لتوضيح هذا التركيز الجديد لعلم المحاسبة عقد (Shank & Govindaran) ⁽¹⁾ مقابلة اولية بسيطة بين التحليل الإداري للتكلفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة، واكدوا على ان الاخير ما هو إلا منظور أكثر شمولاً واتساعاً يركز جلاً اهتمامه على كيفية تغيير وضع التكلفة في الشركة بالنسبة لتغير المسببات الاستراتيجية للتكلفة المؤثرة على موقفها التنافسي، فتحليل المسببات الاستراتيجية للتكلفة يوضع امام الإدارة السبل لتحسين وضع التكلفة على مستوى الشركة ككل وبالتالي إمكانية تحقيق ميزه تنافسية في التكلفة مما يؤدي الى تدعيم المركز التنافسي للشركة في السوق، والشكل رقم (1/2/1) يوضح المقابلة السابق الإشارة إليها وذلك على النحو التالي:

شكل رقم (1/2/1)

يوضح المقارنة بين التحليل الإداري والتحليل الاستراتيجي للتكلفة

⁽¹⁾ Shank, J.K. and V.Govindarajan, Strategic Cost Management: The new tool for competitive advantage, (The Free Press), 1993,p27.

التحليل الاستراتيجي للتكلفة (Strategic Cost Analysis)	التحليل الإداري للتكلفة (Managerial Cost Analysis)	المنظور وجهة المقارنة
<p>*في صورة المراحل المختلفة لسلسلة القيمة الكلية وتمثل الشركة مجرد حلقة واحدة منها *مع التركيز الخارجي *مفهوم قيمة للمستهلك من خلال مجموعة الأنشطة المتصلة في سلسلة القيمة الكلية.</p>	<p>*في صورة المنتجات، العملاء، الوظائف *مع التركيز الداخلي *مفهوم القيمة المضافة</p>	<p>ما هو أفضل طريق لتحليل التكلفة؟</p>
<p>*يتم تطبيق ذات الاداف الثلاثة وهي: (تسجيل البيانات، جذب انتباه الادارة، حل المشاكل)، لكن يختلف تصميم ادارة التكلفة باختلاف التوجه الاستراتيجي الاساسي للشركة اما في ظل استراتيجيية ريادة التكلفة او استراتيجيية تمايز المنتجات.</p>	<p>*يتم تطبيق ثلاثة اهداف بدون للتوجه الإستراتيجي وهي: -تسجيل البيانات Score Keeping -جذب انتباه الادارة Attention Directing -حل المشاكل Problem Solving</p>	<p>ما هو الهدف من تحليل التكلفة؟</p>
<p>*هناك نوعين من مسببات التكلفة هما: -مسببات التكلفة الهيكلية Structural Cost Drivers مثل الحجم، التعقيد، التكنولوجيا، الخبرة. -مسببات التكلفة التطبيقية</p>	<p>*مسبب التكلفة الاساسي في معظم الكتابات المحاسبية هو حجم الانتاج والنتيجة هي تصنيف التكاليف الى تكلفة ثابتة ومتغيرة مع الحجم</p>	<p>كيف يمكن لنا ان نحلل ونفسر سلوك عناصر التكاليف؟</p>

التحليل الاستراتيجي للتكلفة (Strategic Cost Analysis)	التحليل الإداري للتكلفة (Managerial Cost Analysis)	المنظور وجهة المقارنة
<p>Execuational Cost Drivers</p> <p>مثل مشاركة قوى العمل، كفاءة تخطيط المصنع، استغلال صلاتنا مع الموردين والعملاء، ادارة الجودة الشاملة.</p>		
<p>*محتوى التكاليف هو دالة لمسبب التكلفة او مسببات التكلفة فى كل نشاط للقيمة ويمكن تخفيض التكاليف عن طريق:</p> <ul style="list-style-type: none"> - استغلال صلاتنا بالعملاء والموردين - الإنفاق بغرض تحقيق التخفيض الإستراتيجي للتكاليف. 	<p>*محتوى التكاليف هو دالة لحجم الإنتاج ويمكن تخفيض التكاليف عن طريق:</p> <ul style="list-style-type: none"> - مراكز المسؤولية - القضايا المتعلقة بتكلفة المنتج 	<p>ما هي فلسفة محتوى التكاليف وكيفية تخفيضها؟</p> <p>Cost Containment Philosophy</p>
<p>يركز المنظور الاستراتيجي على دراسة نجاح المنشأة وفهم المتغيرات البيئية المؤثرة على هذا النجاح، لذا يقدم للإدارة المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية فى الاتجاه الذى يدعم ويقوى المركز التنافسي للمنشأة فى السوق فى ظل استراتيجيتها التسويقية.</p>	<p>*هناك قصور شديد فى توفير المعلومات التى تحتاجها الإدارة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية خاصة فى إطار التغيرات المتزايدة فى البيئة الصناعية والسوقية الحالية.</p>	<p>ما مدى توفير بعد النظر فى اتخاذ القرارات الاستراتيجية؟</p> <p>Insights Strategic Decisions</p>

SOURCE :Shank, J.K. and V.Govindarajan, Strategic Cost Management: The new tool for competitive advantage, (The Free Press), 1993,p27.

يلاحظ الباحث على هذه المقارنه ان ابرز ما فيها ان تحليل التكلفة عن طريق التحليل الاستراتيجي للتكاليف يقوم بتحليل التكلفة فى المراحل المختلفة لسلسلة القيمة الكلية وتمثل الشركة مجرد حلقة واحدة منها، كما تم تقسيم مسببات التكلفة الى نوعين هما:

- مسببات التكلفة الهيكلية

- مسببات التكلفة التطبيقية

يرى الباحث ان هذا التقسيم يودى الى المتابعة والوقوف على مسببات التكلفة بطريقة ادقه. كانت شركة Tejin Seiki اليابانية لصناعة الآلات الثقيلة فى الثمانينات من أوائل الشركات الرائدة التى نجحت فى تطوير انظمة المحاسبة الادارية لديها تلبية للتطور الذى حدث فى نظم الانتاج فاستخدمت مفاهيم محاسبية جديدة لتغطية احتياجات الادارة المستحدثة من المعلومات مثل مفهوم المحاسبة على اساس وقت التنفيذ Lead Time-Based Costing (LTBC)، ومفهوم معدل التحميل المستهدف (the Concept Of Target Burden Rate) وقد ادى هذا الى ضرورة اعادة هيكلة النظام المحاسبى فى الشركة ككل.

وقد قام Kawada مدير قسم التطوير التكنولوجى فى الشركة فى هذا الحين بتأسيس نظام معلومات محاسبى فرعى جديد هو التحليل الاستراتيجي للتكاليف بأتباع الخطوات الاتية:⁽¹⁾

1/ فحص ودراسة التغيرات فى بيئة الاعمال الخارجية .

متضمنة التغيرات السياسية، التنظيمية، الاقتصادية، السوق، المنافسة، التطور التكنولوجى... الخ

2/ تعريف عوامل النجاح الهامة فى هذه الصناعة .

3/ ابتكار الادوات المحاسبية اللازمة التى تساعد على القياس ورفع الاداء فى مجالات عوامل النجاح.

يرى الباحث ان تطبيق الشركة لمفهوم المحاسبة على اساس وقت التنفيذ ومفهوم معدل التحميل المستهدف يعتبر هو اللبنة الاولى لما يعرف الانتاج فى الوقت المناسب والتكلفة المستهدفة.

⁽¹⁾ Kawada ,M,and D.F. Jonson, strategig management accounting- Why and How Management Accounting ,August, 1993,p.37.

أهداف التحليل الاستراتيجي:

يهدف التحليل الاستراتيجي للتكاليف الى تحقيق الاتي:

1/ الفهم الجيد للعوامل الاستراتيجية بهدف جعل المنشأة قادرة على صياغة خططها الاستراتيجية بشكل جيد بهدف تحقيق ميزة تنافسية متواصلة، والعوامل الاستراتيجية يمكن تحديدها عن طريق بيئة الاعمال الخارجية والداخلية، وتحليل بيئة الاعمال الخارجية ينصب على سوق السلعة او الخدمة سواء الدولية او الاقليمية او المحلية، ودرجة التنافسية فيها، واما اذا كانت اسواق نامية ام انها تبدو محدودة، والقوانين والتشريعات التي تؤثر على السوق، مثل اصدار قوانين وتشريعات تؤثر على الفرص الاستثمارية وعلى سوق العمل، وعقد اتفاقيات ثنائية او جماعية بين الدول لانشاء مناطق التجارة الحرة. وتحليل بيئة الاعمال الداخلية يشمل تحديد التكنولوجيا المستخدمة، والداخلين الجدد في الصناعة وتأثيرهم على السوق، وتحليل محركات التكلفة الاستراتيجية، بهدف تحديد العوامل الاستراتيجية الهامة في الصناعة (الموارد والقدرات المحورية) ويستخدم في تحديد العوامل الاستراتيجية الخارجية والداخلية مجموعة من الاساليب منها، تحليل البيئة الخارجية للصناعة، تحليل سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة. وبناءً على تحديد العوامل الاستراتيجية الهامة، تستطيع ادارة المنشأة ان تحدد الاستراتيجية التي تتبناها في المستقبل، والتي تكون استراتيجية نمو او استقرار او تقلص او استراتيجية تنافسية بالتكلفة او بالتميز او بكليهما معاً.

2/ توفير إطار جيد لتخصيص الموارد بين الأنشطة، هذا الإطار يتضمن تحديد أنشطة القيمة داخل المنشأة وخارجها، وتحديد الاصول والخصوم والمصروفات لكل منها، وبالتالي يمكن قياس العائد لكل منها، وبناءً عليه تستطيع المنشأة ان تحدد أنشطة القيمة التي توجه إليها استثماراتها سواءً بالتوسع الافقى او الراسي او بالاندماج للامام او للخلف.

3/ تحديد مصادر الارباح في المنشآت، ويتم ذلك عن طريق قياس تكلفة وحدات الاعمال الاستراتيجية مثل المنتجات، العملاء، خطوط الانتاج ... لتحديد ربحيتها، وإمكانية التحسين والتطوير المستمر مستخدماً في ذلك مدخل تكلفة النشاط.

يلاحظ الباحث ان اهداف التحليل الاستراتيجي تمثلت في الفهم الجيد للعوامل الاستراتيجية بهدف جعل المنشأة قادرة على صياغة خططها الاستراتيجية بشكل جيد بهدف تحقيق ميزة تنافسية متواصلة، يرى الباحث انه اذا ارادت المنشأة ان تحقق ميزة تنافسية مستمرة لابد لها ان تستمر في تخفيض التكاليف مع توفير الجودة المطلوبة. من الاهداف ايضاً توفير إطار جيد لتخصيص الموارد بين الانشطة، وتحديد مصادر الارباح في المنشآت.

نطاق واهمية التحليل الاستراتيجي للتكاليف

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

- 1- تحديد الفرص المتاحة امام المؤسسة ، وبالنظر إلى إمكانات وخبرات وموارد هذه الأخيرة تتم المفاضلة بين الفرص التي يمكن استغلالها وأي الفرص الممكنة استبعادها .(1)
- 2- يساعد التحليل الإستراتيجي على تخصيص الموارد المتاحة وتحديد طرق استخدامها .(2)
- 3- تحديد ما يسمى بـ: القدرة المميزة للمؤسسة والتي تعرف على أنها القدرات والموارد التي تمتلكها المؤسسة والعمليات التنفيذية المستخدمة في توظيف تلك القدرات والإمكانات لإنجاز الهدف .
- 4- يعد التحليل الإستراتيجي ضرورة ملحة ، نظرا لأنه يؤدي إلى الكفاءة في الأداء ، وهذا ما تجمع عليه كل الشركات العالمية التي تستخدم التحليل الإستراتيجي .
- 5- الهدف الرئيسي من التحليل الإستراتيجي هو معرفة أربع مفاهيم أساسية ؛ نقاط القوة والضعف الداخلية ، الفرص والتهديدات الخارجية وهذا التحليل يبنى على دراسة المؤسسة من جوهرها والمحيط الذي هو حولها .

(1) أحمد القطامين ، الادارة الاستراتيجية - مفاهيم وحالات تطبيقية ، عمان: دار مجدلوي للنشر والتوزيع ، 2002-2003 ، ص 73 .

(2) نادية العارف ، الادارة الاستراتيجية - ادارة الألفية الثالثة -، الاسكندرية: الدار الجامعية ، 2000 ، ص 20 .

6- يتوقف نجاح المؤسسة إلى حد كبير على مدى دراستها للعوامل البيئية المؤثرة ، ومدى الاستفادة من اتجاهات هذه العوامل ، وبدرجة تأثير كل منهما ، حيث تساعد هذه الدراسة على تحديد الأهداف التي يجب تحقيقها ، وبيان الموارد المتاحة ونطاق السوق المرتقب ، وأنماط القيم والعادات والتقاليد السائدة.(1)

7- سعي الكثير من المؤسسات إلى التأقلم مع عوامل بيئتها المتغيرة وجعلها تؤثر بشكل إيجابي على هذه البيئة ، وبالتالي القيام بدور فعال تجاه نمو وتطور الإقتصاد الوطني .
يتميز التحليل الاستراتيجي بخاصية مميزة وهي التركيز على ما يدور خارج المنشأة بجانب التركيز على ما يدور داخلها(2) ، بمعنى ان التركيز في الدراسة والتحليل يكون منصباً على السوق.

يرى د.صابر(3) ان التحليل الاستراتيجي يركز على جمع المعلومات عن البيئة الخارجية للمنظمة، وهو ما يتناقض تماماً مع اساليب المحاسبة الادارية التقليدية التي تركز على بيانات البيئة الداخلية للمنظمة.

يلاحظ الباحث ان عملية التحليل الاستراتيجي تؤدي الى: تحديد الفرص المتاحة امام المؤسسة ، وبالنظر إلى إمكانات وخبرات وموارد هذه الأخيرة تتم المفاضلة بين الفرص التي يمكن استغلالها وأي الفرص الممكنة استبعادها . ويساعد التحليل الإستراتيجي على تخصيص الموارد المتاحة وتحديد طرق استخدامها .و تحديد ما يسمى بـ: القدرة المميزة للمؤسسة والتي تعرف على أنها القدرات والموارد التي تمتلكها المؤسسة والعمليات التنفيذية المستخدمة في توظيف تلك القدرات والإمكانات لإنجاز الهدف .ويعد التحليل الإستراتيجي ضرورة ملحة ، نظرا لأنه يؤدي إلى الكفاءة في الأداء ، وهذا ما تجمع عليه كل الشركات العالمية التي تستخدم التحليل الإستراتيجي .الهدف الرئيسي من التحليل الإستراتيجي هو معرفة أربع مفاهيم أساسية ؛

(1) محمد جمال الدين المرسي وآخرون ، التفكير الاستراتيجي والادارة الاستراتيجية - منهج تطبيقي- ، الاسكندرية:الدار الجامعية ، 2002 ، ص ص : 153 - 154 .

(2) د.عفاف مبارك محمد، دور نظام التكاليف الاستراتيجية في ظل ظروف المنافسة ،المجلة المصرية للدراسات التجارية -جامعة المنصورة ،المجلد السابع والعشرون- العدد الثاني، 2002،ص66.

(3) د.صابر حسن الغنام، دور التكاليف الاستراتيجية في زيادة فاعلية التخطيط الاستراتيجي لدعم القدرة التنافسية للموانئ البحرية المصرية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية - كلية التجارة ببها، المجلد الثاني والعشرون- العدد الثاني، 2003،ص538.

نقاط القوة والضعف الداخلية ، الفرص والتهديدات الخارجية وهذا التحليل يبنى على دراسة المؤسسة من جوهرها والمحيط الذي هو حولها .و يتوقف نجاح المؤسسة إلى حد كبير على مدى دراستها للعوامل البيئية المؤثرة ، ومدى الاستفادة من اتجاهات هذه العوامل ، وبدرجة تأثير كل منهما ، حيث تساعد هذه الدراسة على تحديد الأهداف التي يجب تحقيقها ، وبيان الموارد المتاحة ونطاق السوق المرتقب ، وأنماط القيم والعادات والتقاليد السائدة وسعي الكثير من المؤسسات إلى التأقلم مع عوامل بيئتها المتغيرة وجعلها تؤثر بشكل إيجابي على هذه البيئة .
كذلك جاءت أهمية التحليل لدى كاتب اخر⁽¹⁾ متمثلة في النقاط التالية:

1/ توفير المعلومات التي يحتاجها المدراء لإدارة المنظمة بكفاءة سواء كانت تلك المعلومات مالية عن الكلف والإيرادات، ام غير مالية حول الإنتاجية والنوعية.

2/ قياس كلفة الموارد المستهلكة في انجاز أنشطة المنظمة الأساسية وتحديد فاعلية وكفاءة الأنشطة القائمة وتحديد وتقويم الأنشطة الجديدة والتي بها يمكن تصور إستراتيجية المنظمة وتحسين أدائها مستقبلياً.

3/ تحقيق الربحية في المدى القصير والمحافظة على الموقع التنافسي في المدى الطويل والى جانب تحسين النوعية والرضا للزبائن والتوقيت الملائم للمعلومات من اجل المساعدة في اتخاذ القرارات القصيرة والطويلة الأجل.

4/ تساعد إدارة التكلفة على إظهار تكلفة المنتجات بصورة دقيقة ورقابتها وقياس الأداء عن طريق متابعة الكلف من خلال استخدام العلاقات السببية بين الكلف والأنشطة، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين فهم الأنشطة بما يساعد بمواصلة الإستراتيجيات التنظيمية.

يلاحظ الباحث ان أهمية التحليل الاستراتيجي تمثلت في: توفير المعلومات التي يحتاجها المدراء لإدارة المنظمة بكفاءة سواء كانت تلك المعلومات مالية عن الكلف والإيرادات، ام غير مالية حول الإنتاجية والنوعية. وقياس كلفة الموارد المستهلكة في انجاز أنشطة المنظمة الأساسية وتحديد فاعلية وكفاءة الأنشطة القائمة وتحديد وتقويم الأنشطة الجديدة والتي بها يمكن تصور إستراتيجية المنظمة وتحسين أدائها مستقبلياً.و تحقيق الربحية في المدى القصير والمحافظة على

(1) عماد محمد كندوري، دور إدارة الكلفة في تحسين قيمة المنتج باستخدام أسلوب هندسة القيمة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشور، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، 2006، ص28.

الموقع التنافسي في المدى الطويل والى جانب تحسين النوعية والرضا للزبائن والتوقيت الملائم للمعلومات من اجل المساعدة في اتخاذ القرارات القصيرة والطويلة الأجل.وتساعد إدارة التكلفة على إظهار تكلفة المنتجات بصورة دقيقة ورقابتها وقياس الأداء عن طريق متابعة الكلف من خلال استخدام العلاقات السببية بين الكلف والأنشطة.

توصل الباحث الى ان اهمية التحليل الاستراتيجي تتمثل فى الاتي:

- 1/ مساعدة الادارة على متابعة سلسلة القيمة للمنتجات
- 2/ تحديد مواقع القوى والضعف فى الاداء حتى تعمل الادارة على تشجيع مناطق القوى والوقوف على مناطق الضعف ومحاولة معالجتها.
- 3/ متابعة ما تقدمه المنشآت المنافسة من منتجات فى الاسواق حتى تتمكن المنشأة ان تقدم ما يضاهاى ما تقدمه المنشآت من ناحية التكلفة والجودة وذلك بغرض الاستمرار والبقاء فى السوق.

مستويات الإستراتيجية

يمكن وضع ثلاث مستويات للإستراتيجية ، و هذه المستويات تختلف حسب حجم المؤسسة و حسب طبيعة نشاطها وتتثل هذه المستويات فيما يلي:

- 1/ الإستراتيجية على المستوى العام للمؤسسة :
مستوى الإستراتيجية العام هو مستوى المجموعة ككل، وهو يتعلق بالمؤسسة أكثر مما يتعلق بأعمالها الخاصة: مجموعة المؤسسات المشتركة في هذا المجلس، مجموعة الأسواق، مجموعة العلامات. في هذا المستوى السؤال الهام هو في أي مجال العمل تكون هذه المجموعة حاضرة، و الإستراتيجية التطويرية التي يتبعها، حيث أنه يتعلق بتعيين الميزانيات، و يوضع الاختيار بين التركيز أو التنويع، النمو الداخلي أو الخارجي (إعادة شراء المؤسسات).
- 2/ الإستراتيجية على مستوى وحدات الأعمال:

يشير مفهوم وحدة الأعمال (business unit) إلى قطاع أعمال يطلق عليه "Division" أو خط إنتاج معين (Product line) أو مركز ربحية (Profit center)، و يشترط في ذلك أن تقوم هذه الوحدة — مهما كان المسمى الخاص بها — بإنتاج وتسويق مجموعة محددة من المنتجات المترابطة فيما بينها و خدمة مجموعة معينة من العملاء و التعامل مع نوعية معينة من

المنافسين في ذات النشاط (1) .

يشارك في وضع هذه الإستراتيجية رؤساء هذه الوحدات و رؤساء الأنشطة الرئيسية فيها، و يشترط تناسق هذه الإستراتيجيات مع الإستراتيجية الكلية للمؤسسة، و القرارات الإستراتيجية على هذا المستوى تتمثل في تحديد تشكيلة المنتجات و الخدمات للمنظمة و نواحي التطوير الذي يمكن إدخاله على المنتجات والخدمات، فتح منافذ توزيع جديدة، بدء حملة إعلانية أو التركيز على خدمة طبقة معينة من العملاء. (2)

3/ الإستراتيجية على المستوى الوظيفي :

في المستوى الثالث الإستراتيجية هي للمهنة الخاصة داخل وحدة الأعمال الإستراتيجية (USB) : التسويق، البحث و التطوير، الإنتاج، موارد بشرية، ... إلخ. الإستراتيجيات المهنية أو الإستراتيجيات على المستوى الوظيفي، توجب تحديد الإمكانيات المستعملة في كل ميدان من أجل تحقيق الأهداف مقابل المنافسين.

يلاحظ الباحث ان الاستراتيجيات تتمثل في مستوى الإستراتيجية العام هو مستوى المجموعة ككل، وهو يتعلق بالمؤسسة أكثر مما يتعلق بأعمالها الخاصة، والإستراتيجية على مستوى وحدات الأعمال، والإستراتيجية على المستوى الوظيفي.

مراحل القيام بالإستراتيجية

إن الإستراتيجية عملية مستمرة ذات مراحل متتالية فلا يمكن تقديم مرحلة على ثانية، و المرحلة الثانية و مدى نجاحها وفعاليتها مرتبط بمدى نجاح و فعالية المرحلة التي قبلها.

المرحلة الأولى: تحليل البيئة

يعتبر التحليل الإستراتيجي الأداة الجوهرية و المكون الأساسي للإستراتيجية، فبالرغم من أن الإستراتيجية و عملية القيام بها و هو التسيير الإستراتيجي ينطوي على العديد من الأنشطة (التحليل، التخطيط، التنفيذ، الرقابة) إلا أن التحليل الإستراتيجي يبقى أهم هذه الأنشطة، فهو المسؤول عن دراسة و ضبط متغيرات البيئة التسويقية (التي تطرقنا إليها في المبحث الثالث من

(1) نبيل محمد مرسي، الإدارة الإستراتيجية : تكوين و تنفيذ استراتيجيات التنافس، الاسكندرية: دار الجديدة للنشر ، 2003، ص 35.

(2) محمد أحمد عوض، الإدارة الإستراتيجية الأصول والأسس العلمية، الاسكندرية: الدار الجامعية، 2000، ص 21.

الفصل الأول) حيث يسعى للوصول إلى المواعمة أو التوفيق بين الفرص الخارجية و عناصر القوة الداخلية بالمنظمة و ذلك في ظل التهديدات الخارجية وعناصر الضعف الداخلية. (1)

المرحلة الثانية: مرحلة التخطيط الإستراتيجي

تهتم هذه المرحلة بوضع رسالة المؤسسة وكذا تقييم البيئة الداخلية و الخارجية و تحديد الفجوة الإستراتيجية، كما تحتوي عملية صياغة الإستراتيجية على تحديد الإستراتيجيات المناسبة، و على ذلك نجد أن هذه المرحلة تشمل مجموعة من الأنشطة تتمثل في: (2)

— تحديد الرؤية الإستراتيجية و رسالة المؤسسة.

— تحديد الأهداف والغايات الطويلة الأجل.

— تحديد البدائل الإستراتيجية.

— اختيار الإستراتيجية المناسبة.

المرحلة الثالثة: التنفيذ

يقصد بتنفيذ الإستراتيجية الجموع الكلي للأنشطة و الاختيارات اللازمة لوضع الإستراتيجيات المختارة موضع التنفيذ، حيث أنها تلك العملية التي من خلالها تتحول الإستراتيجيات والسياسات إلى تصرفات فعلية من خلال تنمية البرامج، والموازنات و الإجراءات.

بصفة أساسية يمكن القول بأن وضع الإستراتيجية/الإستراتيجيات موضع التنفيذ يتطلب: (3)

— وجود هيكل تنظيمي ملائم (بناء هيكل جديد، تدريب و تعيين قوى عاملة، إنشاء وحدات جديدة، تعديل الهيكل الحالي).

— ملائمة الإستراتيجيات للسياسات التنظيمية الحالية أو تعديل السياسات التي تتعارض مع الإستراتيجيات الموضوعة.

(1) مزوغ عادل، البيئة التسويقية و أدوات التحليل الإستراتيجي، رسالة ماجستير ادارة اعمال غير منشور، جامعة سعد ،كلية العلوم الاقتصادية و التسير، 2005، ص 106.

(2) عبد العزيز صالح بن حبتور، الإدارة الإستراتيجية : إدارة جديدة في عالم متغير، عمان:دار الميسرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، 2004، ص 82

(3) عبد السلام أبو قحف، الإدارة الإستراتيجية و تطبيقاتها، القاهرة:دار المعرفة الجامعية، 2000، ص 78.

– التأكد من أن النظم المطبقة حاليا تتلاءم و متطلبات تنفيذ الإستراتيجيات مثل نظم الأجور و الحوافز، نظم المعلومات، نظم الاتصال، نظم الرقابة، نظم التخطيط.

– أن تكون الإستراتيجيات الوظيفية (التسويقية و المالية أو الإنتاجية.) تلعب دورا أساسيا في تحديد جدوى الإستراتيجيات الموضوعة على مستوى المنظمات أو الأعمال ككل.

المرحلة الرابعة: مراجعة وتقييم الإستراتيجية

هي عبارة عن الخطوة الأخيرة من مراحل الإستراتيجية بحيث توضع هذه الأخيرة لمواجهة وتعديل و تطوير المستقبل و الذي يتميز بوجود عوامل داخلية وخارجية باستمرار، فتخضع كل الإستراتيجيات لعملية التقييم وهذا لمعرفة مدى تناسبها مع التغيرات التي تحدث في البيئة الداخلية و الخارجية، بالإضافة إلى هذا فإن هناك ثلاث أنشطة رئيسية لتقييم الإستراتيجية وهي :⁽¹⁾

يلحظ الباحث ان مراحل القيام بالاستراتيجية تتمثل فى: المرحلة الأولى: تحليل البيئة ويعتبر التحليل الإستراتيجي الأداة الجوهرية و المكون الأساسي للإستراتيجية، المرحلة الثانية: مرحلة التخطيط الإستراتيجي تهتم هذه المرحلة بوضع رسالة المؤسسة وكذا تقييم البيئة الداخلية و الخارجية و تحديد الفجوة الإستراتيجية، كما تحتوي عملية صياغة الإستراتيجية على تحديد الإستراتيجيات المناسبة، و على ذلك نجد أن هذه المرحلة تشمل مجموعة من الأنشطة تتمثل في تحديد الرؤية الإستراتيجية و رسالة المؤسسة.و تحديد الأهداف والغايات الطويلة الأجل.و تحديد البدائل الإستراتيجية.واختيار الإستراتيجية المناسبة. المرحلة الثالثة: التنفيذ، يقصد بتنفيذ الإستراتيجية الجموع الكلي للأنشطة و الاختيارات اللازمة لوضع الإستراتيجيات المختارة موضع التنفيذ، حيث أنها تلك العملية التي من خلالها تتحول الإستراتيجيات والسياسات إلى تصرفات فعلية من خلال تنمية البرامج، والموازنات و الإجراءات.

بصفة أساسية يمكن القول بأن وضع الإستراتيجية/الإستراتيجيات موضع التنفيذ يتطلب : وجود هيكل تنظيمي ملائم، ملائمة الإستراتيجيات للسياسات التنظيمية الحالية أو تعديل السياسات التي تتعارض مع الإستراتيجيات الموضوعة، التأكد من أن النظم المطبقة حاليا تتلاءم و متطلبات تنفيذ الإستراتيجيات، أن تكون الإستراتيجيات الوظيفية (التسويقية و المالية أو

(1) عبد العزيز صالح بن حبتور، مرجع سابق، ص 83

الإنتاجية.) تلعب دورا أساسيا في تحديد جدوى الإستراتيجيات الموضوعة على مستوى المنظمات أو الأعمال ككل. المرحلة الرابعة: مراجعة وتقييم الإستراتيجية: هي عبارة عن الخطوة الأخيرة من مراحل الإستراتيجية بحيث توضع هذه الأخيرة لمواجهة وتعديل و تطوير المستقبل و الذي يتميز بوجود عوامل داخلية وخارجية باستمرار، فتخضع كل الإستراتيجيات لعملية التقييم وهذا لمعرفة مدى تناسبها مع التغيرات التي تحدث في البيئة الداخلية و الخارجية، بالإضافة إلى هذا فإن هناك ثلاث أنشطة رئيسية لتقييم الإستراتيجية .

الرؤية و الرسالة و الأهداف الإستراتيجية

يتم تناول الرؤية الإستراتيجية و رسالة المؤسسة و كذا الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة

وذلك على النحو التالي:-

أولا: الرؤية الإستراتيجية و رسالة المؤسسة

نقصد بالرؤية الإستراتيجية بأنها التطلع المستقبلي الذي يحدد توجه و رغبة المنشأة نحو تحقيق جوانب نجاح و تميز مرغوبة مستقبلا، و تصاغ الرؤية الإستراتيجية أو التطلع المستقبلي بشكل عام و توضح ما يمكن أن تصبح عليه المؤسسة، كما ينبغي أن تقدم صورة واقعية وجادة لما يمكن تحقيقه مستقبلا (1) ، و تعرف كذلك الرؤية الإستراتيجية على أنها "المسار المستقبلي للمنظمة الذي يحدد الوجهة التي ترغب في الوصول إليها، و المركز السوقي الذي تنوي تحقيقه، و نوعية القدرات و الإمكانيات التي تخطط لتميتها".

أما رسالة المنظمة فهي " تعبير واضح لما تريد أن تكون عليه مستقبلا، فهي تمثل الصورة المستقبلية للمؤسسة، و إلى أين تريد الوصول إليه في المؤسسة.(2)

كما تعرف الرسالة على أنها " تلك الخصائص الفريدة في المنظمة و التي تميزها عن غيرها من المنظمات المماثلة لها"، و من هنا فإن رسالة المؤسسة هي التي تعكس الفلسفة الأساسية للمنظمة، و هي أيضا تعبر عن الصورة الذهنية التي ترغب المؤسسة في إسقاطها على أذهان الأفراد، و هي تعبر عن مفهوم الذات للمنظمة (Self concept).(3)

(1) نبيل محمد مرسي، مرجع سابق، ص 58

(2) عمر وصفي عقيلي، المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة، الاردن: دار وائل للنشر ، 2001، ص 77

(3) اسماعيل محمد السيد، مرجع سابق، ص 2

و مما تقدم يمكن القول أن رسالة المؤسسة تساعد في الآتي (1):

- تحديد السبب، أو الأسباب الرئيسية لوجود المؤسسة.
- تحديد الشرعية الاجتماعية و القانونية للمؤسسة.
- تحديد الفلسفة العامة للمؤسسة، اتجاه كل من الزبائن و المجتمع، و المنتجات التي تقدمها، و أطراف التعامل الأخرى و النظرة للمستقبل.

— الربط بين الوظيفة أو المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، و أهداف المؤسسة الرئيسية. يلاحظ الباحث انه يقصد بالرؤية الإستراتيجية بأنها التطلع المستقبلي الذي يحدد توجهه و رغبة المنشأة نحو تحقيق جوانب نجاح و تميز مرغوبة مستقبلا، و تصاغ الرؤية الإستراتيجية أو التطلع المستقبلي بشكل عام و توضح ما يمكن أن تصبح عليه المؤسسة.

ثانيا: الأهداف

بعد وضع الرسالة تقوم المؤسسة بتحديد أهدافها، فالأهداف تترجم رسالة المنظمة إلى أهداف محددة، فالفرق بين الرسالة و الهدف هو أن الرسالة رؤية فلسفية غير محددة و غير قابلة للقياس، أما الهدف فهو محدد بدقة و يمكن قياسه و يعرفه إسماعيل محمد السيد "الأهداف ما هي إلا خطوات لتحقيق الرسالة الخاصة بالمؤسسة، و يمكن القول على أن الأهداف تحتوي على هذه الخصائص، التي لا تتوافر في الرسالة، و من ثم تميزها عنها و في الحالة أو الظروف المرغوب فيها، و الهدف محدد تحاول المؤسسة الوصول إليه، ونطاقه الزمني محدد. (2)

منه نستنتج هو ما تريد المؤسسة الوصول إليه بدقة، و هو مستمد من الرسالة، و من بين الأهداف هدف الربح على المدى القصير، المتوسط أو الطويل، و تحسين الحصة السوقية. و تتأثر أهداف المؤسسة بمجموعة من العوامل هي :

— متغيرات البيئة الداخلية و الموارد

— الخبرة السابقة للمؤسسة

— متغيرات و قيم الإدارة العليا

(1) فلاح حسن عداد الحسيني، الإدارة الإستراتيجية : مفاهيمها مراحلها عملياتها المعاصرة،الأردن: دار وائل للنشر ، د ط، 2000،

يلاحظ الباحث ان اهداف المنظمة تترجم رسالة المنظمة إلى أهداف محددة، فالفرق بين الرسالة و الهدف هو أن الرسالة رؤية فلسفية غير محددة و غير قابلة للقياس، أما الهدف فهو محدد بدقة و يمكن قياسه وتعرف الأهداف ما هي إلا خطوات لتحقيق الرسالة الخاصة بالمؤسسة، و يمكن القول على أن الأهداف تحتوي على هذه الخصائص، التي لا تتوافر في الرسالة.

منه نستنتج هو ما تريد المؤسسة الوصول إليه بدقة، و هو مستمد من الرسالة، ومن بين الأهداف هدف الربح على المدى القصير، المتوسط أو الطويل، و تحسين الحصة السوقية. و تتأثر أهداف المؤسسة بمجموعة من العوامل هي : متغيرات البيئة الداخلية و الموارد، الخبرة السابقة للمؤسسة، متغيرات و قيم الإدارة العليا.

مدخل نظري للبيئة (الخارجية - الداخلية) :

حتى نتعرف أكثر على عملية التحليل الإستراتيجي سنتطرق باختصار إلى تحليل كل من البيئة الخارجية والداخلية .

1- تحليل البيئة الخارجية :

يقول اللطيف خمخام : البيئة الخارجية بصفة شاملة على انها(كل ما هو غير المؤسسة)

يرى الباحث ان الكاتب عرف البيئة الخارجية بكلمات قليلة لكنها شاملة لكل ما يحيط بالمنظمة.

كما يعرفها (DALLOZ) على انها :

مجموعة العوامل الاقتصادية socio-ecomique والتي تؤثر على المؤسسة ، كالدولة ، التشريع الاجتماعي، المالي ، التجاري ، جماعات الضغط ، النقابات ، جمعيات المستهلك ، وغير ذلك ، إذ انه هناك محيط ، سياسي ، اقتصادي ، إجتماعي ، تقني ، غير ذلك.

يلاحظ الباحث من التعريف السابق للبيئة الخارجية على انها مجموعة العوامل الاقتصادية socio-ecomique والتي تؤثر على المؤسسة ، كالدولة ، التشريع الاجتماعي، المالي ، التجاري ، جماعات الضغط ، النقابات ، جمعيات المستهلك ، وغير ذلك .

يمكن أن ننظر للبيئة الخارجية للمؤسسة على انها تمثل :

" مجموعة العناصر او المتغيرات المؤثرة على نشاط المؤسسة ، فهذه الأخيرة لا تنشط

في فراغ بل هي على علاقة تبادلية مع كل عنصر من هذه العناصر ، وبالتالي فان - المحيط

قد يكون عاملا مساعدا ، وقد يكون عائقا أمام المؤسسة . (1)

توصل الباحث الى ان البيئة الخارجية هي كل ما يحيط بالمنشأة والتي تأثر وتتأثر بها المنشأة .

- مكونات البيئة الخارجية :

يمكن أن ننظر إلى البيئة الخارجية على أنها تتكون من جزئين من المتغيرات أو العوامل :

1- البيئة العامة (الكلية) .

2- البيئة الخاصة.

اولاً/البيئة العامة (الكلية) :

تمثل جميع العوامل والمتغيرات الخارجية التي تؤثر على المؤسسات بصفة عامة ، ولا يتوقف تأثيرها على نوع معين من الأعمال ، او مكان معين من الدولة ، وتسمى عوامل البيئة العامة (2) ، كالعوامل الإقتصادية ، السياسية ، الاجتماعية التكنولوجية القانونية ، الدولية ... الخ

ثانياً/ البيئة الخاصة (البيئة الصناعية) :

هي مجموعة العوامل او المتغيرات الخارجية التي تؤثر بشكل خاص على المؤسسات نظرا لإرتباطها المباشر بتلك المؤسسات (العملاء ، الموردین ، المنافسين .. والتأثير هنا متبادل بين المؤسسة وتلك العوامل .

كما يقول مايكل بورتر (porter.m) أنه هناك خمس قوى تنافسية تحدد مدى قوة التنافس في

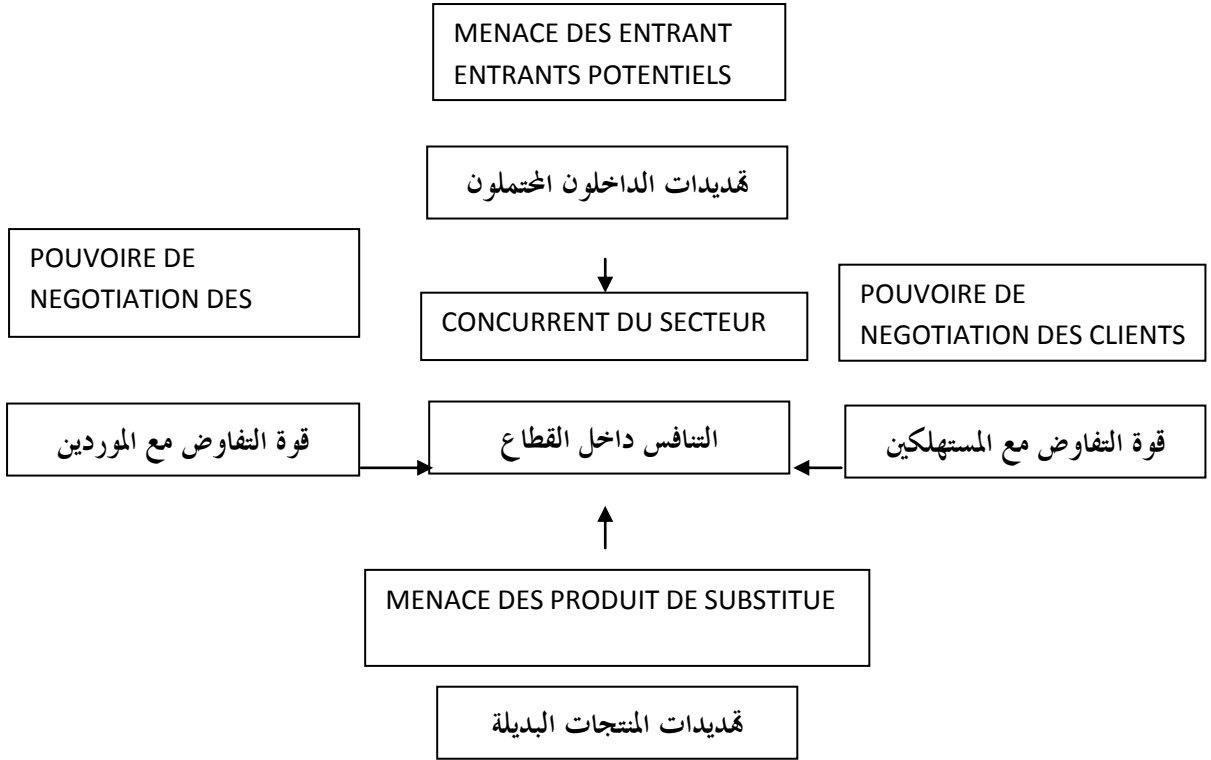
ذلك المجال ويمكن توضيحها في الشكل التالي رقم (2/2/1) كالآتي :

(1) أ. د. عمري عمار وبن واضح الهاشمي ، تقييم البيئة الخارجية وأثرها على فعالية تسيير المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، في

مطبوعات الملتقى الدولي حول : التسيير الفعال للمؤسسات الاقتصادية، جامعة المسيلة -كلية العلوم الاقتصادية، 03/04/2005 ماي 2005 .

(2) أحمد ماهر وآخرون ، الإدارة : المبادئ والمهارات ،الاسكندرية:الدار الجامعة ، 2001/2000 ، ص 254 .

شكل رقم (2/2/1)



SOURCE : MICHAEL PORTER ,L AVENTAGE
CONCURRENTIELLE ,DUNOD ,Belgique ,2003 .P15.

يلاحظ الباحث من الشكل رقم (2/2/1) ان تهديدات الداخلون المحتملون و قوة التفاوض مع الموردين و تهديدات المنتجات البديلة و قوة التفاوض مع المستهلكين هي التي تحدد مدى قوة التنافس داخل القطاع.

كما يرى أ.د. عماري⁽¹⁾ ان تحليل البيئة الخارجية :

يعتمد تحليل البيئة الخارجية بدرجة أولى على جمع المعلومات المختلفة الخاصة بعوامل هذه البيئة . و عملية الجمع تحتاج إلى إجتماع يضم كل إطارات المؤسسة يرأسهم رئيس مجلس الإدارة، وبالتالي من خلال هذه المعلومات يتم الحد من التهديدات المختلفة وإستغلال الفرص المتاحة ويتم ذلك (جمع المعلومات) من خلال الإحصائيات، ويتم تحديد المعلومات الخاصة

(1) أ.د: عماري عمار ، محاضرات مقدمة لطلبة الدراسات العليا، فرع الاستراتيجية، مقياس استراتيجية المؤسسة، جامعة المسيلة ، 2003.

بكل عنصر من العناصر الاقتصادية والتي يعتقد ان لها أهمية بالغة في إكتشاف الفرص والتهديدات .

بعد جمع المعلومات الأساسية وتنظيمها في شكل مناسب يتم تقديمها إلى المديرين وأصحاب القرار لمناقشتها وتقديم تقارير وتحليل حولها ومنه وضع تنبؤات وتصورات تخطيطية ، أي تحديد سلوك كل عنصر ، وبالتالي معرفة الفرص المتاحة أمام المؤسسة والتهديدات المحيطة بها .

الفرص : هي أوضاع افضل للمؤسسة في المستقبل لإنتهازها في عقد صفقات أو زيادة مبيعات أو دخول سوق جديدة ، أو إزاحة منافس .

التهديدات : هي مشاكل أو إضطرابات أو أضرار محتملة تنشأ جراء تغيرات غير محددة بعناصر البيئة ، هذه التغيرات لها آثار عكسية على أهداف المشروع مثل ظهور منافسين أقوياء ، فرض ضرائب على منتجاتها.

- تحليل الفرص والتهديدات : في عملية تقييم البيئة الخارجية لابد من تحليل الفرص والتهديدات وذلك باتباع الخطوات التالية :

- وضع الفرص والتهديدات في شكل قائمة ، وتحديد تأثير كل عنصر من عناصر الفرص والتهديدات على المؤسسة ، ويتم ذلك بإعطاء قيمة معينة تعكس مدى التأثير ، ثم يؤخذ الوسط الحسابي أو أي وسط حسابي آخر للاقتراحات المختلفة والخاصة بمدى تأثير كل عنصر .

- تحديد إحتمال حدوث كل عنصر ، أي إمكانية ظهور (الفرص أو التهديدات) وفي النهاية ضرب مدى التأثير في إحتمال ظهور كل عنصر من العناصر المحيطة بالمؤسسة لتحديد أهمية كل عنصر .

يلاحظ الباحث ان تحليل البيئة الخارجية لدى الكاتب السابق يعتمد بدرجة أولى على جمع المعلومات المختلفة الخاصة بعوامل هذه البيئة .وعملية الجمع تحتاج إلى إجتماع يضم كل إطارات المؤسسة يرأسهم رئيس مجلس الإدارة ،ويتم تحديد المعلومات الخاصة بكل عنصر من العناصر الاقتصادية والتي يعتقد ان لها أهمية بالغة في إكتشاف الفرص والتهديدات .
بعد جمع المعلومات الأساسية وتنظيمها في شكل مناسب يتم تقديمها إلى المديرين

وأصحاب القرار لمناقشتها وتقديم تقارير وتحليل حولها ومنه وضع تنبؤات وتصورات تخطيطية ، وبالتالي معرفة الفرص المتاحة أمام المؤسسة والتهديدات المحيطة بها
الفرص : هي أوضاع افضل للمؤسسة في المستقبل لإنتهازها في عقد صفقات أو زيادة مبيعات أو دخول سوق جديدة ، أو إزاحة منافس.

التهديدات : هي مشاكل أو إضطرابات أو أضرار محتملة تنشأ جراء تغيرات غير محددة بعناصر البيئة ، هذه التغيرات لها آثار عكسية على أهداف المشروع مثل ظهور منافسين أقوى ، فرض ضرائب على منتجاتها.

تحليل الفرص والتهديدات : في عملية تقييم البيئة الخارجية لابد من تحليل الفرص والتهديدات وذلك باتباع الخطوات التالية : وضع الفرص والتهديدات في شكل قائمة ، وتحديد تاثير كل عنصر من عناصر الفرص والتهديدات على المؤسسة ، وتحديد احتمال حدوث كل عنصر ، أي إمكانية ظهور (الفرص او التهديدات) وفي النهاية ضرب مدى التأثير في احتمال ظهور كل عنصر من العناصر المحيطة بالمؤسسة لتحديد اهمية كل عنصر،سوف يتم توضيح اهم عناصر الفرص و التهديدات في بيئة المنظمة من خلال الشكل رقم (3/2/1) كالاتي:

شكل رقم (3/2/1)

يوضح أهم عناصر الفرص و التهديدات في بيئة المنظمة

الفرص	التهديدات
<ul style="list-style-type: none"> – القدرة على توفير خدمات لمجموعة إضافية من المستهلكين أو التوسع في أسواق جديدة. – التوسع في إضافة خطوط إنتاجية. – القدرة على تحويل المهارات أو المعرفة التكنولوجية إلى منتجات أو أعمال جديدة. – إفسال الحوافز التجارية اجتذاب أسواق خارجية. 	<ul style="list-style-type: none"> – دخول منافسين خارجيين بكافة أقل. – زيادة مبيعات المنتجات البديلة. – البطئ في نمو السوق. – تحولات معاكسة في نسب التبادل التجاري و السياسات التجارية للحكومات الأجنبية. – المستلزمات التنظيمية ذات التكلفة

الفرص	التحديات
<ul style="list-style-type: none"> – النمو السريع بسبب الزيادة القوية في طلب السوق. – ظهور تكنولوجيا جديدة. – أمور أخرى. 	<ul style="list-style-type: none"> العالية. – زيادة الضغوط التنافسية. – زيادة المخاطر بسبب الركود في دورة الأعمال. نمو قوة التفاوض لدى المشتريين أو المجهزين. – تغير حاجات و أذواق المستهلكين. – تغيرات ديموغرافية معاكسة. – أمور أخرى.

المصدر: أ.د. عماري عمار ، محاضرات مقدمة لطلبة الدراسات العليا، فرع الاستراتيجية، مقياس استراتيجية المؤسسة، جامعة المسيلة، 2003 .

يلاحظ الباحث من الشكل رقم(3/2/1) ان اهم الفرص تتمثل في القدرة على توفير خدمات لمجموعة إضافية من المستهلكين أو التوسع في أسواق جديدة ،والتوسع في إضافة خطوط إنتاجية والقدرة على تحويل المهارات أو المعرفة التكنولوجية إلى منتجات أو أعمال جديدة و ظهور تكنولوجيا جديدة.كما تتمثل اهم التحديات في نمو قوة التفاوض لدى المشتريين أو المجهزين، تغير حاجات و أذواق المستهلكين، تغيرات ديموغرافية معاكسة ،دخول منافسين خارجيين بكلفة أقل ،زيادة مبيعات المنتجات البديلة ،البطء في نمو السوق، تحولات معاكسة في نسب التبادل التجاري و السياسات التجارية للحكومات الأجنبية.

اهمية التحليل الاستراتيجي للبيئة الخارجية

تمر عملية تصميم الاستراتيجية بعدة مراحل من بينها دراسة البيئة وخصوصا البيئة الخارجية لصعوبة و تكلفة تحليلها والتأثير والتحكم فيها، والاستعداد ببدائلها الإستراتيجية للمتغيرات المتوقعة، وسنحاول معرفة مدى أهمية تحليل البيئة الخارجية ،ودورها في تصميم الاستراتيجيات من خلال أهمية تحليل البيئة الخارجية: ونوردها فيما يلي : (1)

(1) الطيب داودي ، أثر تحليل البيئة الخارجية والداخلية في صياغة الاستراتيجية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2009،ص ص 39، 44 .

1/ توفير المعلومات: وهي أهم الأهداف التي تسعى الإدارة الاستراتيجية إلى توفيرها وذلك بتحليلها وتمحيصها وعلى ضوء هذه المعلومات تستطيع المنظمة بالتحكم في عدة أنشطة وتوجيهها حسب تلك المعلومات وعلى المنظمة أن تكون لديها أسلوب للتأكد من صحة المعلومات الواردة لأن الأخطاء غير مسموحة ابدا .

2/ صياغة الأهداف: ويقصد بذلك الأهداف التي يجب تحقيقها من قبل المنظمة على اساس تحليل البيئة الخارجية و المعطيات المتوفرة ، هذا إلى جانب دورها في وضع الأهداف الاستراتيجية .

3/ صياغة استراتيجية مؤاتية والتي تساعد على فهم المتغيرات البيئية الدولية .

4/ تبيان الفرص التي يمكن اقتناصها.

5/ توضيح المخاطر والمعوقات التي يجب تجنبها.

يلاحظ الباحث ان اهمية التحليل الاستراتيجي للبيئة الخارجية تتمثل في توفير المعلومات: وهي أهم الأهداف التي تسعى الإدارة الاستراتيجية إلى توفيرها وذلك بتحليلها وتمحيصها وعلى ضوء هذه المعلومات تستطيع المنظمة بالتحكم في عدة أنشطة وتوجيهها حسب تلك المعلومات وعلى المنظمة أن تكون لديها أسلوب للتأكد من صحة المعلومات الواردة لأن الأخطاء غير مسموحة ابدا .صياغة الأهداف: ويقصد بذلك الأهداف التي يجب تحقيقها من قبل المنظمة على اساس تحليل البيئة الخارجية و المعطيات المتوفرة ، هذا إلى جانب دورها في وضع الأهداف الاستراتيجية .صياغة استراتيجية مؤاتية والتي تساعد على فهم المتغيرات البيئية الدولية . تبيان الفرص التي يمكن اقتناصها. توضيح المخاطر والمعوقات التي يجب تجنبها.

2- تحليل البيئة الداخلية :

لا تستطيع أي مؤسسة مواجهة التهديدات واقتناص الفرص ما لم تتوفر لديها الإمكانيات الداخلية لذلك .ولهذا السبب يجب تقييم إمكانيات المؤسسة ، وهو ما يطلق عليه بتقييم الأداء الداخلي للمؤسسة أي التعرف على أسباب ضعف وأسباب قوة المؤسسة .

تعريف : يعني تحليل البيئة الداخلية ، إلقاء نظرة فاحصة على التنظيم من الداخل لتحديد مستويات الأداء ، مجالات القوة ومجالات الضعف ، بالإضافة إلى القيود ، إن مثل هذا التحليل عادة ما يكون أكثر جدوى وفائدة ، قياسا على تحليل المنافسة نظرا لأهميته في بناء

الإستراتيجية ، وكثرة المعلومات التي يقدمها والمجالات التي يغطيها ، ويقدم التحليل الداخلي معلومات تفصيلية عن المبيعات ، الإنتاج ، الأرباح ، التكاليف ، الهيكل التنظيمي ، نمط الإدارة وفقا لهذا التعريف فان البيئة الداخلية تتكون من مجموعة من المتغيرات تتمثل في الهيكل التنظيمي ، الموارد ، وثقافة المؤسسة ، وتؤثر بشكل كبير على نشاطها من خلال نقاط الضعف التي تكتسبها .

أولاً- الهيكل التنظيمي :

يعرف الهيكل عادة على أنه التنظيم الرسمي للأدوار والعلاقات بين الأفراد في المؤسسة والذي يوجه العمل نحو تحقيق الأهداف وإنجاز المهام ، ويشار إليه أحيانا بنطاق أو سلطة القيادة (وحدة القيادة) وعادة ما يوصف شكليا في خريطة تنظيمية وبالرغم من انه هناك نماذج هيكلية متعددة لا نهاية لها فإن بعض الأنواع من النماذج أكثر شيوعا في المنظمات وهي:

الهيكل البسيطة : وتصلح للمؤسسات ذات الحجم الصغير والتي تدار من قبل المالك نفسه.
الهيكل الوظيفية : تساعد على الاستفادة من المختصين والتعامل مع الإنتاج المعقد وهو يتناسب مع المؤسسات المتوسطة الحجم .
الهيكل المبنية على أقسام : يتناسب مع المؤسسات التي توجد بها عدة خطوط إنتاجية في العديد من الصناعات المترابطة ، وذلك قصد إيجاد نوع من التعاون بين هذه الأقسام .
هيكل المصفوفة : يستعمل عندما تكون البيئة الخارجية متغيرة ومعقد خاصة على مستوى الأسواق .

ثانيا : ثقافة المؤسسة

تعرف الثقافة التنظيمية السائدة على انها :

مجموعة القواسم المشتركة بين اعضاء المنظمة وتشمل مجموعة المعتقدات والتوقعات والقيم المشتركة ، وعناصر الصهر التنظيمي ، وتشكل منهج تفكير أعضاء المؤسسة وإدراكاتهم ومن ثم على أسلوب ملاحظاتهم وتفسيرهم للأشياء داخل المؤسسة وخارجها ، مما ينعكس على سلوك الأفراد وممارسات الإدارة وأسلوبها في تحقيق أهداف المؤسسة وإستراتيجياتها .

وقد تؤدي الثقافة التنظيمية السائدة مجموعات من الوظائف منها (1)

- تضيف عناصر تساعد المنظمة على تعميق الإستقرار بها .
- تساعد على تنمية الولاء والإلتزام للمنظمة كحاجة موضوعية خارج نطاق الحاجات الذاتية المرتبطة بالمصلحة الشخصية الضيقة .

ثالثاً: الموارد المتاحة

تتمثل الموارد والامكانيات المتاحة في المنظمة فيما يلي :

1- الموارد التسويقية :

من خلال الاهتمام الذي توليه دائرة التسويق في المؤسسة بأوضاع أسواقها ، ترويجها التسويقي ، الامكانيات البشرية التكنولوجية المتاحة.

2- الموارد المالية :

الوظيفة الأساسية للدائرة المالية هي إدارة إستخدامات الأموال بعقلانية وهذا يتضمن وضع الأسس العلمية السليمة لكيفية تحصيل أموال المنظمة وإستخداماتها والرقابة عليها.

3- الموارد البشرية :

تركز إدارة الموارد البشرية على تحسين درجة الملاءمة بين الأفراد والوظائف ، واختيار وتدريب العاملين ، وخلق المناخ الملائم لإطلاق إبداعاتهم الفردية والجماعية .

4- الموارد الإنتاجية:

تلك العملية المتعلقة بإدارة الموارد اللازمة لإنتاج السلع التي تقوم المؤسسة بتقديمها إلى الأسواق .

5- موارد البحث والتطوير :

تعتبر هذه الموارد بالغة الأهمية ، نظراً لأن المنظمات التي لا تتساير مع مجالات التطور التكنولوجي ، تجد نفسها خارج إطار التنافس في أسواقها .

1- إكتشاف وتحليل نقاط القوة والضعف للبيئة الداخلية .

يتم إكتشاف وتحليل نقاط القوة والضعف الداخلية بعد جمع المعلومات والخاصة بالأداء

(1) أحمد ماهر ، دليل المدير خطوة بخطوة في الإدارة الإستراتيجية ، الاسكندرية: الدار الجامعية، 1999، ص 134.

الداخلي ، يستطيع القائمون على إدارة المؤسسة أن يحددوا إتجاه بياناتهم على أساس الماضي والحاضر يمكن التنبؤ بالمستقبل .

من خلال : - مقارنة أداء المؤسسة بأداء المنافسين

- ربط الأداء الداخلي بالأهداف المرسومة .

يتم تحليل نقاط القوة ونقاط الضعف بنفس طريقة تحليل الفرص والتهديدات السابقة ، (أنظر تحليل البيئة الخارجية) .

يلاحظ الباحث فان البيئة الداخلية تتكون من مجموعة من المتغيرات تتمثل في الهيكل التنظيمي :يعرف الهيكل عادة على أنه التنظيم الرسمي للأدوار والعلاقات بين الأفراد في المؤسسة والذي يوجه العمل نحو تحقيق الأهداف وإنجاز المهام ، ويشار إليه أحيانا بنطاق أو سلطة القيادة (وحدة القيادة) وعادة ما يوصف شكليا في خريطة تنظيمية وبالرغم من انه هناك نماذج هيكلية متعددة لا نهاية لها فإن بعض الأنواع من النماذج أكثر شيوعا في المنظمات وهي:

الهيكل البسيطة : وتصلح للمؤسسات ذات الحجم الصغير والتي تدار من قبل المالك نفسه.

الهيكل الوظيفية : تساعد على الاستفادة من المختصين والتعامل مع الإنتاج المعقد وهو يتناسب مع المؤسسات المتوسطة الحجم .

الهيكل المبنية على أقسام : يتناسب مع المؤسسات التي توجد بها عدة خطوط إنتاجية في العديد من الصناعات المترابطة ، وذلك بقصد إيجاد نوع من التعاون بين هذه الأقسام .

هيكل المصفوفة : يستعمل عندما تكون البيئة الخارجية متغيرة ومعقد خاصة على مستوى الأسواق .

ثقافة المؤسسة: تعرف الثقافة التنظيمية السائدة على انها مجموعة القواسم المشتركة بين اعضاء المنظمة وتشمل مجموعة المعتقدات والتوقعات والقيم المشتركة ، وعناصر الصهر التنظيمي ، وتشكل منهج تفكير أعضاء المؤسسة وإدراكاتهم ومن ثم على أسلوب ملاحظاتهم وتفسيرهم للأشياء داخل المؤسسة وخارجها ، مما ينعكس على سلوك الأفراد وممارسات الإدارة وأسلوبها في تحقيق أهداف المؤسسة وإستراتيجياتها .

أهمية تحليل البيئة الداخلية:

تهتم المنظمة بتحليل قدراتها وإمكانيتها الداخلية وذلك لبيان نقاط القوة ونقاط الضعف وعلاجها، ودراسة البيئة الداخلية أمراً لا مفر منه لأنه يساعدنا في التعرف على بعض النقاط التالية:

- 1/ يساهم في تقييم القدرات والإمكانات المادية والبشرية حيث تتعرف المنظمة على نفسها .
 - 2/ يمكنها من اكتشاف نقاط الضعف لديها وبالتالي تصحيحها وتقويمها بسهولة.
 - 3/ الاستفادة من نقاط القوة لديها والسير بها قدماً من القوي إلى الأقوى للقضاء على العوائق.
 - 4/ معرفة نقاط القوة والضعف (التحليل الداخلي وربطهما بالتحليل الخارجي يمكن المنظمة من اغتنام أكبر عدد من الفرص.
 - 5/ معرفة مدى كفاءة البناء التنظيمي الخاص بالمنظمة .
 - 6/ معرفة مدى قوة العلاقات بين الأفراد وتماسك جماعات العمل والحرص على منظماتهم .
- وعموماً فإن أسباب دراسة البيئة الداخلية وتحليلها كثيرة وقد حاولنا التركيز على بعضها بشكل عام.

يلاحظ الباحث ان اهمية تحليل البيئة الداخلية تتمثل في انه يساهم في تقييم القدرات والإمكانات المادية والبشرية حيث تتعرف المنظمة على نفسها .و يمكنها من اكتشاف نقاط الضعف لديها وبالتالي تصحيحها وتقويمها بسهولة.والاستفادة من نقاط القوة لديها والسير بها قدماً من القوي إلى الأقوى للقضاء على العوائق.ومعرفة نقاط القوة والضعف (التحليل الداخلي) وربطهما بالتحليل الخارجي يمكن المنظمة من اغتنام أكبر عدد من الفرص.ومعرفة مدى كفاءة البناء التنظيمي الخاص بالمنظمة .و معرفة مدى قوة العلاقات بين الأفراد وتماسك جماعات العمل والحرص على منظماتهم .

خصائص البيئة بشكل عام

تتمثل خصائص البيئة بشكل عام على الآتي: (1)

(1) الاستراتيجية وخطط الاعمال ، بحث منشور في الشبكة الدولية للمعلومات (الانترنت) على موقع مركز الادارة والتنمية ، 12 ابريل

www.kantakji.com/fiqh/strategy planning.asp، 2010.

1. إن كل ما يقع خارج حدود التنظيم أو داخله يدخل فى مفهوم وإطار البيئة.
2. إن البيئة ذات عوامل ومتغيرات متعددة منها ما يمكن قياسه ومنها ما لا يمكن قياسه.
3. إن تلك البيئة بعواملها ومتغيراتها تؤثر على مدى تحقيق المنظمة لأهدافها ومستوى أداء الأنشطة المختلفة بها وتكاليفها.

4. إن المنظمة قد تدرك هذه المتغيرات البيئية أو لا تدركها، ولذا فدور وفعالية كل منظمة تختلف من لآخرى.

5. إنه يمكن النظر للبيئة من وجهة نظر ما تمثله من قيود وما تمنحه من فرص وتسهيلات.

6. إن البيئة الاستراتيجية هي خليط معقد من التفاعلات والتعاملات المعقدة والكثيفة والسريعة .

يلحظ الباحث ان خصائص البيئة الخارجية هي إن كل ما يقع خارج حدود التنظيم أو داخله يدخل فى مفهوم وإطار البيئة. إن البيئة ذات عوامل ومتغيرات متعددة منها ما يمكن قياسه ومنها ما لا يمكن قياسه. وإن تلك البيئة بعواملها ومتغيراتها تؤثر على مدى تحقيق المنظمة لأهدافها ومستوى أداء الأنشطة المختلفة بها وتكاليفها. وإن المنظمة قد تدرك هذه المتغيرات البيئية أو لا تدركها، ولذا فدور وفعالية كل منظمة تختلف من لآخرى. وإنه يمكن النظر للبيئة من وجهة نظر ما تمثله من قيود وما تمنحه من فرص وتسهيلات. وإن البيئة الاستراتيجية هي خليط معقد من التفاعلات والتعاملات المعقدة والكثيفة والسريعة .

انواع البيئة بشكل عام

- البيئة الطبيعية : وهى تعبر عن الطبيعة بمناخها وأحوالها ومواردها المختلفة.
- البيئة الاقتصادية : ويشير هذا البعد إلى النظام الاقتصادى الذى تعمل فيه المنظمة وأيضاً الأحوال الاقتصادية العامة وما تتصف به من معدلات تضخم ومعدلات بطالة وخصائص الاستثمار فى المجتمع ومعدلات فائدة.
- البيئة التكنولوجية : وتعبر عن مستوى المعرفة والتقدم والتجديد التكنولوجية والعلمية بالمجتمع، ودرجة تطوير المعرفة وتطبيقها .
- البيئة الاجتماعية : وتعبر عن الطبقات الاجتماعية وتحركها، الأدوار الاجتماعية، المنظمات الاجتماعية وتطوراتها.

- البيئة الثقافية : وتضم القيم المميزة للمجتمع العرف والعادات والمعتقدات وقواعد السلوك الخاصة بالمجتمع وأيضاً شعور واتجاهات العاملين تجاه منظماتهم.
- البيئة القانونية : وتضم الاعتبارات والنظم القانونية والدستورية والوحدات الحكومية المختلفة ذات سلطة التشريع والقوانين الخاصة بالضرائب والترخيص للمنشآت والرقابة عليها.
- البيئة السياسية : وتضم المناخ السياسى للمجتمع ومركزية ولا مركزية السلطة السياسية فى المجتمع.
- البيئة الديموغرافية : وتعتبر عن طبيعة القوى البشرية المتاحة بالمجتمع من حيث إعدادها وتوزيعها وعمرها وجنسها وتركزها ومستوى تحضرها.
- البيئة التعليمية: وتتضمن مستوى تعليم السكان ودرجة التخصص والتقدم فى النظام التعليمى وأيضاً معدلات المهن ومستوى التدريب للسكان.
- يلحظ الباحث ان انواع البيئة بشكل عام تتمثل فى البيئة الطبيعية : وهى تعبر عن الطبيعة بمناخها وأحوالها ومواردها المختلفة.البيئة الاقتصادية : ويشير هذا البعد إلى النظام الاقتصادى الذى تعمل فيه المنظمة وأيضاً الأحوال الاقتصادية العامة وما تتصف به من معدلات تضخم ومعدلات بطالة وخصائص الاستثمار فى المجتمع ومعدلات فائدة.البيئة التكنولوجية : وتعتبر عن مستوى المعرفة والتقدم والتجديد التكنولوجية والعلمية بالمجتمع، ودرجة تطوير المعرفة وتطبيقها.البيئة الاجتماعية : وتعتبر عن الطبقات الاجتماعية وتحركها، الأدوار الاجتماعية، المنظمات الاجتماعية وتطوراتها.البيئة الثقافية : وتضم القيم المميزة للمجتمع العرف والعادات والمعتقدات وقواعد السلوك الخاصة بالمجتمع وأيضاً شعور واتجاهات العاملين تجاه منظماتهم.
- البيئة القانونية : وتضم الاعتبارات والنظم القانونية والدستورية والوحدات الحكومية المختلفة ذات سلطة التشريع والقوانين الخاصة بالضرائب والترخيص للمنشآت والرقابة عليها.
- البيئة السياسية : وتضم المناخ السياسى للمجتمع ومركزية ولا مركزية السلطة السياسية فى المجتمع. البيئة الديموغرافية : وتعتبر عن طبيعة القوى البشرية المتاحة بالمجتمع من حيث إعدادها وتوزيعها وعمرها وجنسها وتركزها ومستوى تحضرها.البيئة التعليمية: وتتضمن مستوى تعليم السكان ودرجة التخصص والتقدم فى النظام التعليمى وأيضاً معدلات المهن ومستوى التدريب للسكان.

المبحث الثالث

مفهوم وتعريف واهداف ومداخل خفض التكاليف

مفهوم التكلفة

إن خفض التكلفة كهدف يمثل الوسيلة الأكثر فاعلية لمواجهة ظروف البيئة التنافسية التي تواجه المنشآت خاصة قطاع الاعمال السوداني وقد تعددت الكتابات في السنوات الاخيرة حول خفض التكلفة، إلا ان هذا الاتجاه لم يجد الاهتمام الكافي سواء على المستوى الاكاديمي أو على المستوى التطبيقي رغم الحاجة الماسة لمداخل خفض التكلفة المدعمة لبيئة الاعمال السودانية في ظل المنافسة.

من حيث المفهوم يمكننا التفرقة بين عدد من المصطلحات المحاسبية للتكلفة منها: النفقة و التكلفة والمصروف والخسارة والتحويل. (1)

1/ النفقة:

تعرف النفقة بأنها تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول لم تصل بعد إلى مقر الشركة لذلك يكون توقيت الحصول على المنافع هو مدى زمني تقع حدوده في المستقبل مثال ذلك الدفعات المقدمة لشراء آلات ومعدات من الداخل أو الخارج لم تصل بعد، والدفعات المقدمة لشراء مباني وإنشاءات لم تستلم بعد .

2/ التكلفة:

تعرف التكلفة بأنها تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول وصلت بالفعل إلى مقر الشركة لذلك يكون توقيت الحصول على المنافع هو مدى زمني تكون حدوده في الحاضر والمستقبل و يتوقف ذلك على نسبة المنافع المستفدة في الحاضر إلى إجمالي المنافع المتوقعة من هذه الأصول .

3/ المصروف:

يعرف المصروف بأنه تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل

(1) عبد الحي مرعي، إدارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات والتخطيط والرقابة، الاسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2008، ص 13.

في سبيل الحصول على منافع في الحاضر فقط.

4/ الخسارة:

تعرف الخسارة بأنها تضحية اختيارية أو إجبارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل دون الحصول على منفعة. ومن أمثلة التضحية الاختيارية تكلفة المخزون التالف بسبب الإهمال في النقل أو التخزين. أما ما يترتب على السرقة و الحريق مثلا يمثل تضحية إجبارية.

5/ التحويل:

يعرف التحويل بأنه تضحية اختيارية أو إجبارية بموارد اقتصادية خاصة بشخص طبيعي أو معنوي في سبيل تحقيق منافع عامة اقتصادية أو سياسية أو اجتماعية. فالتبرعات بكافة أنواعها مثلا على التضحية الاختيارية والضرائب والرسوم ورسوم الإنتاج وضريبة المبيعات أمثلة للتضحيات الإجبارية.

يلاحظ الباحث ان النفقة: هي تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول لم تصل بعد إلى مقر الشركة لذلك يكون توقيت الحصول على المنافع هو مدى زمني تقع حدوده في المستقبل. اما التكلفة: هي تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول وصلت بالفعل إلى مقر الشركة. والمصروف: هو تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على منافع في الحاضر فقط. اما الخسارة: هي تضحية اختيارية أو إجبارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل دون الحصول على منفعة. والتحويل: يعرف بأنه تضحية اختيارية أو إجبارية بموارد اقتصادية خاصة بشخص طبيعي أو معنوي في سبيل تحقيق منافع عامة اقتصادية أو سياسية أو اجتماعية.

يرى الباحث ان النفقة والتكلفة والمصروف والخسارة والتحويل جميعها عبارة عن تضحية بموارد اقتصادية وان الفرق هو النفقة ترتبط بالحصول على اصول لم تصل بعد، اما التكلفة ترتبط بالحصول على اصول وصلت بالفعل، اما المصروف هو الحصول على منافع في الحاضر فقط، والخسارة لم يتم الحصول عندها على منفعة، اما التحويل هو تضحية خاصة بشخص طبيعي أو معنوي.

تعريف تخفيض التكاليف.

إن تخفيض التكاليف بالمعنى المطلق هو تخفيض في الرقم الإجمالي للنقود، وهذا النوع قد يتم بدون تخطيط أو جهود إدارية، مثل أن يكون سبب الانخفاض هو التخفيض في كمية الإنتاج وبهذا تكون النتيجة الفعلية هي ارتفاع التكلفة وليس انخفاضها وهذا ليس هو المقصود وإنما المقصود هو تخفيض مجالات الإسراف والضياع الحتمي والتخلص من تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة⁽¹⁾.

يلاحظ الباحث من خلال التعريف السابق إن المقصود من تخفيض التكاليف هو تخفيض مجالات الإسراف والضياع الحتمي والتخلص من تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة. لقد عرف أحد الكتاب⁽²⁾ التخفيض في التكاليف على أنه "تحقيق الخفض الحقيقي والدائم في تكلفة الأنشطة التي يزاؤها المشروع أو تكلفة الوحدة المنتجة فيه بدون التأثير على جودة المنتج أو وظائفه".

يلاحظ الباحث من خلال التعريف السابق ان تخفيض التكاليف يعنى الخفض الحقيقي والدائم في تكلفة الأنشطة بدون التأثير على جودة المنتج. عرفه الكاتب فهيم⁽³⁾ على أنه "الحصول على منافع (مخرجات) أكبر من نفس الموارد (مدخلات)، أو الحصول على نفس المخرجات بمقدار أقل من المدخلات". يلاحظ الباحث من التعريف السابق انه جاء تعريف تخفيض التكاليف على انه الحصول على نفس المخرجات بمقدار أقل من المدخلات.

توصل الباحث الى ان تخفيض التكاليف هو الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمشروع بالإضافة إلى البحث الدائم عن مظاهر الإسراف والأنشطة التي لا تضيف قيمة والتخلص منها وكذلك تقليل النفقات بما يحقق الوفورات في التكاليف أو الزيادة في الأرباح عن السابق، ويمكن

(1) نبيه بن عبد الرحمن الجبر، نحو منهج مقترح لتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية السعودية- دراسة ميدانية، مجلة الدراسات المالية والتجارية- العلوم الإدارية، جامعة القاهرة: كلية التجارة- بني سويف، العدد الثالث، سبتمبر، 1997م، ص 187.

(2) إبراهيم السباعي، تشخيص مجالات خفض التكلفة- طرق التشخيص ووسائل التطبيق، مجلة المحاسبة - الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد التاسع، مايو، 1996م، ص 37.

(3) فهيم أبو العزم محمد، دور محلل النظم في خفض تكاليف النشاط التجاري، مجلة المحاسبة، الرياض- الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد التاسع عشر، 1998م، ص 29.

تحقيقه عن طريق وضع استراتيجية متكاملة لأقسام ومراكز المشروع ومراحل الإنتاج.

مبادئ تخفيض التكاليف.

حتى يتم القيام بعملية التخفيض في التكاليف بنجاح وفعالية، لابد من مراعاة بعض المبادئ والأسس التالية:⁽¹⁾

- التركيز أولاً على العناصر التي تحتمل التخفيض الأكبر في التكاليف بأقل الجهود مقارنةً مع العناصر الأخرى.

- يجب ألا تكون تكلفة دراسة وتحليل التكاليف وتطبيق المقترحات أكبر من التخفيض في التكاليف.

- يجب ألا يؤدي التخفيض في التكاليف إلى تخفيض الجودة مما يؤثر على إجمالي الإيرادات.

- يجب ألا يؤدي تخفيض التكاليف إلى اتخاذ قرارات استراتيجية خاطئة كالاستغناء عن أصل ثابت قد يحتاجه المشروع في المستقبل القريب.

- يجب ألا يؤدي تخفيض التكاليف إلى إضعاف الروح المعنوية لدى العاملين مما يؤثر على الإنتاجية.

يلاحظ الباحث ان من المبادئ التي يجب مراعاتها هي التركيز أولاً على العناصر التي تحتمل التخفيض الأكبر في التكاليف بأقل الجهود مقارنةً مع العناصر الأخرى. كذلك يجب ألا تكون تكلفة دراسة وتحليل التكاليف وتطبيق المقترحات أكبر من التخفيض في التكاليف. وايضا يجب ألا يؤدي التخفيض في التكاليف إلى تخفيض الجودة مما يؤثر على إجمالي الإيرادات. ويجب ألا يؤدي تخفيض التكاليف إلى اتخاذ قرارات استراتيجية خاطئة كالاستغناء عن أصل ثابت قد يحتاجه المشروع في المستقبل القريب. واخيرا يجب ألا يؤدي تخفيض التكاليف إلى إضعاف الروح المعنوية لدى العاملين مما يؤثر على الإنتاجية.

الاعتبارات الخاصة في مجال خفض التكلفة

إن الهدف الاساسي من خفض التكلفة هو تحقيق الاستخدام الاقتصادي الامثل للموارد المتاحة مما يقلل من مجالات الاسراف وسوء الاستخدام ويوجه التكلفة الى تلك الأنشطة

(1) نبيه عبد الرحمن الجبر، مرجع سابق، ص ص 187 - 188.

الضرورية التي تضيف قيمة للمنتج كما أن الهدف الأكثر أهمية من ذلك هو تحقيق رضا المستهلك من خلال تقديم المنتج بالجودة والموصفات المطلوبة وبأقل سعر ممكن لذا ينبغي ان يأخذ منهج خفض التكلفة شكلاً متحركاً بدلاً من الوضع الساكن الذي تم الاعتياد عليه فالامر لا يتعلق بتحديد مستوى منخفض محدد من التكلفة، كما هو الحال في أنظمة الرقابة التقليدية حيث تمثل المعايير الحد المستهدف من التكلفة، انما المطلوب هو التخفيض المستمر للتكلفة طالما هناك فرصة لاجراء ذلك التخفيض.

من هذا المنطلق يمكن تحديد الابعاد الرئيسية لمضمون خفض التكلفة كهدف فى الاعتبار التالية.⁽¹⁾

(أ) لايقصد بخفض التكلفة الابعاد والمناهج التقليدية لرقابة التكلفة والتي تركز على الرقابة اللاحقة للتنفيذ وكشف وتحديد الانحرافات ولكن المقصود بالتخفيض فى هذا المجال متابعة الانشطة وتكلفتها، لابد من مرحلة التخطيط الاولى والتصميم واستمراراً مع مرحلة الانتاج وحتى مرحلة ما بعد البيع باعتبار ان النسبة الكبرى من تكلفة المنتج عادة ما تكون فى مرحلة التخطيط والتصميم.

(ب) الوصول الى ادنى تكلفة ممكنة فى لحظة معينة لايغنى تحقيق هدف خفض التكلفة ولكن يعنى بدية مرحلة جديدة من مراحل البحث المستمر عن اختراق تلك التكلفة وتخفيضها كلما امكن ذلك.

(ج) يجب ان يركز التخفيض على منابع حدوث التكلفة وهو الامر الذى يمكن من إحداث التخفيض ليس فقط فى مجالات الأنشطة والعمليات الداخلية، ولكن ايضاً فى مواطن اخرى خارج نطاق اداء المنشأة مثل خدمات ما قبل البيع.

(د) التخفيض الحقيقي للتكلفة يجب ان يكون هدفاً استراتيجياً للإدارة ليس فقط فى الاجل القصير وانما ايضاً فى الاجل الطويل وبشرط الا يقتصر على الوظيفة الانتاجية وإنما يمتد ليشمل منابع ومحركات التكلفة اينما وجدت.

(هـ) مراعاة عدم المساس بالجودة التي يتميز بها المنتج بل على النقيض من ذلك يجب ان يتحقق

(1) د.عاطف عبدالمجيد عبدالرحمن ، مرجع سابق، ص14.

من خلال برنامج خفض التكلفة تقديم السلعة على اعلى مستوى من الجودة مع دراسة امكانية تخفيض تكلفة الانتاج والتسويق.

(و) ان يهدف برنامج خفض التكلفة ليس فقط على تحقيق وفورات مالية بل يجب ان يمتد الى اكثر من ذلك ليتحقق معه مكاسب اخرى معنوية تختص بالعاملين، حيث ان تطبيق الاساليب الحديثة لخفض التكلفة يتطلب إحلال وجهة النظر الضيقة للإدارة التي تقوم على الالتزام بالحدود التقليدية للوظائف المختلفة بنظرة اكثر اتساعاً تتماشى مع منهجية الإدارة التكاملية لوظائف المنشأة التي تحت الإدارات المختلفة على التعاون معاً ووضع خبراتهم ومهاراتهم لتعظيم جهود خفض التكلفة وتقليل مقاومة الافراد للتغيير⁽¹⁾

يلاحظ الباحث ان الابعاد الرئيسية لمضمون خفض التكلفة كهدف فى الاعتبار التالية:
لايقصد بخفض التكلفة الابعاد والمناهج التقليدية لرقابة التكلفة والتي تركز على الرقابة اللاحقة للتنفيذ وكشف وتحديد الانحرافات ولكن المقصود بالتخفيض فى هذا المجال متابعة الأنشطة وتكلفتها، والوصول الى ادنى تكلفة ممكنة فى لحظة معينة لايمنى تحقيق هدف خفض التكلفة ولكن يعنى بدية مرحلة جديدة من مراحل البحث المستمر عن اختراق تلك التكلفة وتخفيضها كلما امكن ذلك. كذلك يجب ان يركز التخفيض على منابع حدوث التكلفة وهو الامر الذى يمكن من إحداث التخفيض ليس فقط فى مجالات الأنشطة والعمليات الداخلية، ولكن ايضاً فى مواطن اخرى خارج نطاق اداء المنشأة مثل خدمات ما قبل البيع. ايضاً التخفيض الحقيقي للتكلفة يجب ان يكون هدفاً استراتيجياً للإدارة ليس فقط فى الاجل القصير وانما ايضاً فى الاجل الطويل وبشرط الا يقتصر على الوظيفة الانتاجية وإنما يمتد ليشمل منابع ومحركات التكلفة اينما وجدت. ويجب مراعاة عدم المساس بالجودة التى يتميز بها المنتج بل على النقيض من ذلك يجب ان يتحقق من خلال برنامج خفض التكلفة تقديم السلعة على اعلى مستوى من الجودة مع دراسة امكانية تخفيض تكلفة الانتاج والتسويق. اخيراً يهدف برنامج خفض التكلفة ليس فقط على تحقيق وفورات مالية بل يجب ان يمتد الى اكثر من ذلك ليتحقق معه مكاسب اخرى معنوية تختص بالعاملين، حيث ان تطبيق الاساليب الحديثة لخفض التكلفة يتطلب إحلال وجهة النظر الضيقة للإدارة التي

(1) د. ابوبكر محمد يوسف، إطار مقترح لدور الثقافة فى تطبيق الاساليب الحديثة لخفض التكلفة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة الزقازيق، كلية التجارة ببناها، العدد الثانى، 2002، ص714.

تقوم على الالتزام بالحدود التقليدية للوظائف المختلفة بنظرة أكثر اتساعاً تتمشى مع منهجية الإدارة التكاملية لوظائف المنشأة التي تحت الإدارات المختلفة على التعاون معاً ووضع خبراتهم ومهاراتهم لتعظيم جهود خفض التكلفة وتقليل مقاومة الأفراد للتغيير.

هدف تخفيض التكاليف

إن التحكم في التكاليف يمثل بعدا تنافسياً يكون السعي إلى تحقيقه هو اهتمام مستمر لكل مسؤول مؤسسة من أجل اكتساب الميزة التنافسية . فإذا اكتشفت مؤسسة ما مصدراً مهماً لتحسين وتخفيض التكاليف يجب عليها إذا أن تبحث عن طرق لتخفيض تكاليف نشاطها وبشكل مستمر . ذلك أن نشاط تخفيض التكاليف ليس ثابتاً أو دائماً فهو يتطلب تحسين مستمر وبحوث متواصلة وأساليب أكثر كفاءة لتوصيل الخدمة.⁽¹⁾

تزداد أهمية تخفيض التكاليف خاصة في القطاعات التي تتميز بالمنافسة الشديدة بينما تكون المؤسسة مرغمة على بيع منتجاتها بالأسعار السائدة في السوق .

ففي حالة الاحتكار كانت المؤسسات تكفي بالإنتاج دون النظر إلى تكلفة المنتجات ، فقد كانت المؤسسات تطبق العلاقة التالية: $\text{سعر البيع} = \text{سعر التكلفة} + \text{هامش}$ أما حالياً في اقتصاد السوق ، فأثر المنافسة يغير معطيات المشكلة وبالتالي فإن الأسعار تحدد بقانون السوق حيث تطبق المؤسسة المعادلة التالية : $\text{هامش} = \text{سعر السوق} - \text{سعر التكلفة}$ وفي هذه الحالة وباعتبار أن سعر السوق متغير خارجي فإنه إذا ما أرادت المؤسسة تحقيق هامش معين فعليها أن تخفض تكاليفها إلى مستوى معين من أجل تحقيق أهدافها والمتمثلة خصوصاً في زيادة الهامش لتستطيع إعادة استثمار أو توزيع الأرباح و كذا العمل على تغيير سعر البيع في السوق .

يلاحظ الباحث ان هدف تخفيض التكاليف يتمثل في تحقيق المؤسسة هامش معين فعليها أن تخفض تكاليفها إلى مستوى معين من أجل تحقيق أهدافها والمتمثلة خصوصاً في زيادة الهامش لتستطيع إعادة استثمار أو توزيع الأرباح و كذا العمل على تغيير سعر البيع في السوق .

(1) روبرت، بنس ،ديفيد، لي، الإدارة الإستراتيجية بناء الميزة التنافسية، ترجمة عبد الحكيم الخزامي، دار الفجر للنشر والتوزيع،

العوامل التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف

تعد الكلفة الأدنى البعد التنافسي الأقدم الذي سعت لاعتماده الكثير من المنظمات والذي يقصد به قدرة المنظمة على إنتاج وتوزيع المنتجات بأقل ما يمكن من الكلف قياساً بالمنافسين في ذات الصناعة. وبالتالي فإنها ستملك ميزة تفضيلية تستطيع من خلالها أن تتنافس في السوق والتمكن من السيطرة عليه ولا شك بأن التركيز على تخفيض الكلفة سوف ينعكس على السعر النهائي للمنتج ويمنح المنظمة ميزة تنافسية خاصة في الأسواق التي يكون بها المستهلك أكثر حساسية تجاه الأسعار ، والذي يتوقف شراؤه من عدمه على أساس ذلك.

ومن أبرز العوامل التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف هي:

- أ- الوفورات المتحققة من زيادة منحنى الخبرة والتعلم لدى العاملين.
- ب- الاستثمار الأقل في الموارد وبخاصة المواد الأولية مع وجود أنظمة خزن متقدمة.
- ج - اعتماد سياسة توزيع تتوافق مع خصوصية المنتج والمحافظة عليه وسلامته من التلف.
- د - الارتقاء بمستوى استغلال الطاقات المتاحة في موجودات الشركة لتقليل نسبة تأثير التكاليف الثابتة على الكلفة الكلية للوحدة الواحدة من الإنتاج.⁽¹⁾

يلاحظ الباحث ان من ابرز العوامل التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف هي: الوفورات المتحققة من زيادة منحنى الخبرة والتعلم لدى العاملين. والاستثمار الأقل في الموارد وبخاصة المواد الأولية مع وجود أنظمة خزن متقدمة. كذلك اعتماد سياسة توزيع تتوافق مع خصوصية المنتج والمحافظة عليه وسلامته من التلف. والارتقاء بمستوى استغلال الطاقات المتاحة في موجودات الشركة لتقليل نسبة تأثير التكاليف الثابتة على الكلفة الكلية للوحدة الواحدة من الإنتاج.

مزايا تبني اساليب واجراءات خفض التكلفة:

- 1/ يوفر للمنشأة حماية لمنتجاتها ضد القوى المنافسة التي قد تتعرض لها سواء في الأسواق المحلية او العالمية.
- 2/ تدعيم الأنشطة البحثية كأداة اكثر فاعلية لتحقيق خفض التكلفة في اى منشأة خلال البحوث الابتكارية او بحوث تطوير خصائص المنتجات القائمة بما يحقق للمنشأة خاصية التميز الانتاجي.

(1) تامر البكري، استراتيجيات التسويق، عمان: دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع ، 2008 ،ص205.

3/ إن تبني مدخل تقنية ضبط الوقت كفلسفة متكاملة لعملية التشغيل هدفها الاساسى تخفيض وازالة جوانب الفاقد والضياع فى كافة المراحل والانشطة واستغلال الموارد المتاحة أفضل استقلال اقتصادى ممكن، لذلك فان تقنية ضبط الوقت تحقق العديد من الاثار الايجابية للمشروع اهمها تقليل حجم المخزون ومخاطره وأعباءه المالية بالاضافة الى ضبط وقت التسليم وتحسين علاقة المنشأة بالغير مما يترتب عليه تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة.

4/ قدرة المنشأة على تقديم المنتج باعلى درجات الجودة المطلوبة وباقل تكلفة تنافسية ومن ثم باقل سعر تنافسى.

5/ إن العمل على الاستمرار فى خفض التكلفة يعنى السعى المستمر نحو قيادة التكلفة او ادارة التكلفة وتوجيهها نحو التخفيض الايجابى المستمر وتحقيق التكاليف التنافسية.

6/ الاستجابة للتطورات التكنولوجية خاصة تكنولوجيا التصنيع المتقدمة وبالتالي العمل على تحديث المنتج.

يلاحظ الباحث ان مزايا تبني اساليب واجراءات خفض التكلفة على انه: يوفر للمنشأة حماية لمنتجاتها ضد القوى المنافسة التى قد تتعرض لها سواء فى الاسواق المحلية او العالمية.وتدعيم الانشطة البحثية كأداة اكثر فاعلية لتحقيق خفض التكلفة فى اى منشأة خلال البحوث الابتكارية او بحوث تطوير خصائص المنتجات القائمة بما يحقق للمنشأة خاصية التميز الانتاجى.وإن تبني مدخل تقنية ضبط الوقت كفلسفة متكاملة لعملية التشغيل هدفها الاساسى تخفيض وازالة جوانب الفاقد والضياع فى كافة المراحل والانشطة واستغلال الموارد المتاحة أفضل استقلال اقتصادى ممكن.كذلك قدرة المنشأة على تقديم المنتج باعلى درجات الجودة المطلوبة وباقل تكلفة تنافسية ومن ثم باقل سعر تنافسى.وإن العمل على الاستمرار فى خفض التكلفة يعنى السعى المستمر نحو قيادة التكلفة او ادارة التكلفة وتوجيهها نحو التخفيض الايجابى المستمر وتحقيق التكاليف التنافسية.والاستجابة للتطورات التكنولوجية خاصة تكنولوجيا التصنيع المتقدمة وبالتالي العمل على تحديث المنتج.

ابعاد ومدخل خفض التكلفة:

إن مدخل دراسة خفض التكلفة متباينة ومتعددة ويوجد العديد من الابعاد وكل بعد يتم ويكمل البعد الاخر ويتداخل معه وسنعرض الابعاد الثلاثة الاتية:

(أ) حياة المنظمة ودراسات خفض التكلفة

يمكن تقسيم حياة المنظمة لعدد من المراحل وان كان الفصل بين هذه المراحل حكمى ويمكن التمييز عموماً بين ثلاث مراحل اساسية فى حياة اى منظمة. (1)

المرحلة الاولى:مرحلة ما قبل التشغيل

تبدأ هذه المرحلة منذ نشأة فكرة انشاء المنظمة والتحضير لهذه الفكرة والترويج لها والقيام بكافة الدراسات وتنفيذها حتى تمام الاستعداد للتشغيل ودراسة خفض التكلفة هنا تعنى بمراحل ترشيد اتخاذ القرار.

المرحلة الثانية:مرحلة التشغيل والانتاج

تبدأ هذه المرحلة بعد الانتهاء من التجارب الاولى للتشغيل وهى مرحلة مستمرة وتنتهى بالحصول على المنتج المستهدف، ودراسة الخفض هنا تعنى فى هذه المرحلة بترشيد القرارات المتعلقة بجميع اجراءات التخطيط والتنفيذ للبرامج التشغيلية ومراكز التكلفة اثناء التشغيل واطهار الفروق ومراجعة المعايير والسياسات والخطط.

المرحلة الثالثة:مرحلة ما بعد التشغيل والانتاج

تبدأ هذه المرحلة باستلام المنتج من مراحل التشغيل وتنتهى بتسليم المنتج للمستخدم، وقد تمتد خدمات المنظمة الى ما بعد البيع ويمكن ان تضم ايضاً الفترة الاخيرة من حياة المشروع، ودراسات الخفض هنا تعنى بترشيد القرارات المتعلقة بالتخزين والتسويق والسياسات البيئية.

(ب)أنشطة المنظمة ودراسات خفض التكلفة

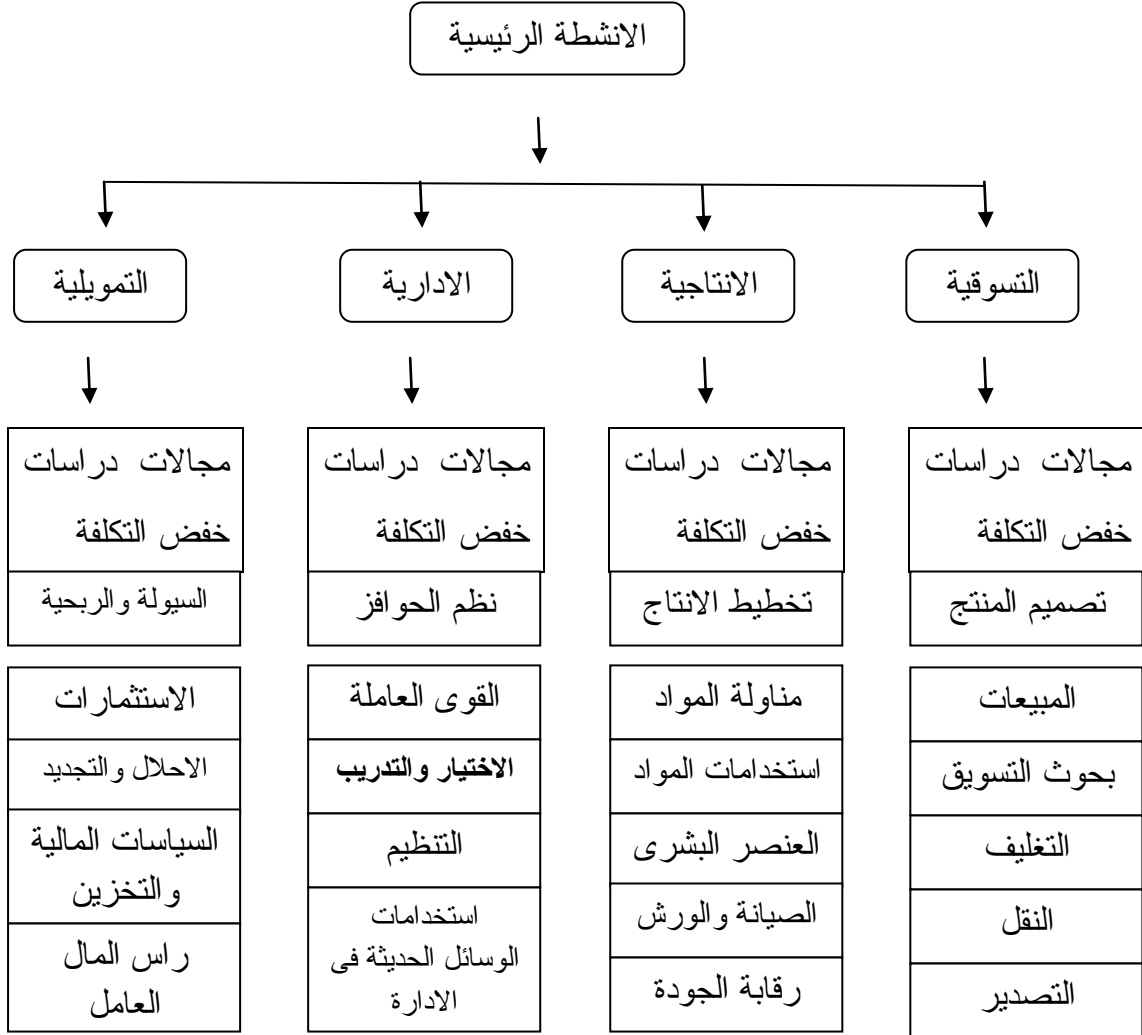
على الرغم من عدم الاتفاق على أنشطة المنظمة الا انه يمكن تقسيم أنشطة المنظمة الى التسويق،

الانتاج، الشؤون الادارية والتمويلية.

(1) د.مصطفى رضا عبدالرحمن، المحاسبة على اساس المسؤولية كمدخل رئيسى لخفض التكلفة فى المنظمات، مجلة البحوث الادارية، اكاديمية السادات للعلوم الادارية، العدد الخامس عشر، 1987، صص 86-87.

شكل رقم (1/3/1)

يوضح الانشطة الرئيسية للمنظمة وعلاقتها بدراسات خفض التكلفة



المصدر: مصطفى رضا عبدالرحمن، المحاسبة على اساس المسؤولية كمدخل رئيسى لخفض التكلفة فى المنظمات، مجلة البحوث الادارية، اكااديمية السادات للعلوم الادارية، العدد الخامس عشر، 1987، ص86.

يلاحظ الباحث من الشكل رقم (1/3/1) ان الانشطة الرئيسية للمنظمة تتمثل فى التسويق وتتمثل مجالات دراسات خفض التكلفة فى تصميم المنتج والمبيعات وبحوث التسويق والتغليف والنقل والتصدير. الانتاج وتتمثل مجالات دراسات خفض التكلفة فى تخطيط الانتاج ومناولة المواد واستخدامات المواد والعنصر البشرى والصيانة والورش ورقابة الجودة. الادارة وتتمثل

مجالات دراسات خفض التكلفة نظم الحوافز والقوى العاملة والاختيار والتدريب والتنظيم واستخدامات الوسائل الحديثة فى الادارة. التمويل وتتمثل مجالات دراسات خفض التكلفة فى السيولة والربحية والاستثمار والاحلال والتجديد والسياسات المالية والتخزين وراس المال العامل.

(ج) عناصر التكلفة ودراسات خفض التكلفة

يمكن دراسة عناصر تكلفة الوحدة المنتجة ولكن يجب الاخذ فى الاعتبار أن العناصر المتعلقة بالتكلفة يمكن تقسيمها الى:

(عناصر تكلفة مباشرة وغير مباشرة)، (عناصر تكلفة متغيرة وثابتة)، (عناصر تكلفة المواد والاجور والمصروفات)

سنعرض بالشرح التصنيف الاخير لان ذلك يتمشى فى المعالجة مع التقسيم الاول والثانى وذلك كما يلى:

- تكلفة المواد ودراسات خفض التكلفة:

تمثل تكلفة عنصر المواد نسبة كبيرة من اجمالى التكاليف لاي شركة وان كانت هذه النسبة تختلف من شركة لآخرى، وتعتبر دراسات خفض التكلفة فى مجال عنصر المواد هام ويتطلب ضرورة تتبع التكلفة لهذا العنصر منذ نشأة الطلب على المادة حتى تمام استخدامها او استهلاكها وحتى تقديمها للعميل. وتشمل دراسات الخفض، المشتريات، النقل، التخزين، المناولة، استخدام المواد.

- عنصر تكلفة الاجور ودراسات خفض التكلفة:

يعتبر عنصر تكلفة الاجور من العناصر التى تحتاج الى معالجة خاصة فى انفاقه ورقابته وهذا يلقى عبئا كبيرا عند القيام بدراسات خفض التكلفة نظرا لان تكلفة الاجور فى بعض الشركات يجب ان تشمل الدراسة السمات المميزة للعمل ورغبات العمال ودوافعهم وهذه تعتبر من اشق الامور. وتشمل دراسات الخفض، استخدام العمالة، الاختيار والتدريب، تخطيط القوى العاملة، نظام الحوافز والمكافآت.

- عنصر تكلفة المصروفات الاخرى ودراسات خفض التكلفة

بخلاف عنصر المواد والاجور تتحمل المنظمة عناصر تكلفة اخرى لازمة لاجرا

السلعة الى حيز الوجود وهذه العناصر مختلفة ومتباينة وهذا يتطلب عند دراسة خفض التكلفة تقسيم هذه العناصر وحصرها في مجموعات، والاهم من ذلك هو محاولة تخطيطها والرقابة عليها وتحميلها على وحدة المنتج بطرق موضوعية. وتشمل دراسات خفض التكلفة، تكلفة القوى المحركة، الوقود والمياه، تكلفة الصيانة، الاختبارات والمعامل.

يلاحظ الباحث انه يوجد العديد من الابعاد لخفض التكاليف وكل بعد يتم ويكمل البعد الاخر ويتداخل معه وهي:

- حياة المنظمة ودراسات خفض التكلفة، يمكن تقسيم حياة المنظمة لعديد من المراحل: **المرحلة الاولى:** مرحلة ما قبل التشغيل. **المرحلة الثانية:** مرحلة التشغيل والانتاج. **المرحلة الثالثة:** مرحلة ما بعد التشغيل والانتاج.

- أنشطة المنظمة ودراسات خفض التكلفة: على الرغم من عدم الاتفاق على أنشطة المنظمة الا انه يمكن تقسيم أنشطة المنظمة الى التسويق، الانتاج، الشؤون الادارية والتمويلية.

- عناصر التكلفة ودراسات خفض التكلفة: يمكن دراسة عناصر تكلفة الوحدة المنتجة ولكن يجب الاخذ في الاعتبار أن العناصر المتعلقة بالتكلفة يمكن تقسيمها الى: (عناصر تكلفة مباشرة وغير مباشرة)، (عناصر تكلفة متغيرة وثابتة)، (عناصر تكلفة المواد والاجور والمصروفات).

أنواع التكاليف

إن تكلفة أي منتج صناعي تتكون من ثلاثة عناصر رئيسية هي:

1- تكلفة المواد المباشرة.

2- تكلفة العمل المباشر (الأجور المباشرة).

3- تكاليف صناعية غير مباشرة.

تختلف درجة أهمية كل عنصر من هذه العناصر باختلاف المنتج نفسه.

إن تحديد أنواع التكاليف حسب أسس التبويب المختلفة يتمثل فيما يلي:

1 - تبويب عناصر التكاليف حسب علاقة العنصر بالسلعة المنتجة (وحدة الإنتاج):

التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة

أ- التكاليف المباشرة:

هي عناصر التكاليف التي يمكن ربطها أو تخصيصها ماديا أو ماليا بسهولة وبشكل مباشر لوحدة التكلفة. ومن أمثلتها القطن في صناعة الغزل، الأخشاب في صناعة الأثاث، الصلب في صناعة السفن ، أجور عمال الإنتاج . ويطلق على مجموع التكاليف المباشرة مصطلح التكاليف الأولية.

ب- التكاليف غير المباشرة:

هي عناصر التكاليف التي لا يمكن ربطها أو تخصيصها ماديا أو ماليا بسهولة وبشكل مباشر لوحدة التكلفة. هذه التكاليف تعتبر غير مباشرة إما لأنها تنفق من أجل المؤسسة ككل، أو لأن محاولة تخصيصها بشكل مباشر سوف تحمل المنشأة نفقات لا تبررها درجة الدقة في البيانات الناتجة عن عملية التخصيص ، نظرا لعدم أهميتها النسبية ومن أمثلة التكاليف غير المباشرة: مجموع المستلزمات السلعية الفرعية ، دور مشرفي العمال ، الإضاءة ، الإيجار، التأمين على الأصول، وقد تدخل بعض المواد بشكل مباشر في تركيب المنتج النهائي ، ولكن نظرا لانخفاض أهميتها النسبية تعتبر تكلفة غير مباشرة مثل المسامير في صناعة الآثاث. (1)

2- التوزيع على أساس وظيفة عنصر التكلفة في المؤسسة:

(أ) التكاليف الإنتاجية: هي مجموع النفقات من مواد وعمل وخدمات صناعية تنفق على السلعة أو الخدمة خلال مرحلة الإنتاج وتشمل :

1- تكاليف المواد المستخدمة في الإنتاج من مواد مباشرة خام أو نصف مصنعة أو مواد غير مباشرة.

2- تكاليف العمل أو الأجور المتعلقة بالعاملين في الإنتاج مباشرة مثل العمال الذين يعملون على آلات المصنع أو في مجالات الخدمات الإنتاجية مثل العاملين على صيانة آلات المصنع .

3- تكاليف التصنيع غير المباشرة : هي نفقات إنتاجية لا يمكن ربطها بسلعة معينة مثل إيجار المصنع والتأمين على المصنع.

(ب) التكاليف التسويقية : وهي مجموعة النفقات المتعلقة بعملية البيع والتوزيع وتشمل عمليات تخزين المواد تامة الصنع والإعلان والترويج والبيع والنقل و التوزيع التخفيف.

(1) أحمد، محمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، الرياض: معهد الإدارة العامة، 2000، ص105.

(ج) التكاليف الإدارية: هي مجموعة النفقات المتعلقة بإدارة المنشأة مثل: التأمين على مباني الإدارة، أتعاب مدققي الحسابات، رواتب الموظفين في الدائرة المالية .

3- تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية:

(أ) التكلفة الملائمة (المناسبة): هي التكاليف المرتبطة بقرار معين .

(ب) تكلفة الفرصة البديلة:

هي قيمة المزايا أو العوائد التي يضحى بها بسبب رفض أحد البدائل واختيار بديل آخر .

(ج) التكلفة التفاضلية:

هي الفرق بين مجموع التكاليف لبدلين عند اختيار احدهما.

4/ التكلفة المستغرقة: وهي التكاليف التي تستغرق في استثمار الأصول مثل الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة ولا يمكن استرداد هذه الأصول إلا باستعمال الأصل خلال عمره الإنتاجي حيث يتم احتساب استهلاك أو إطفاء هذه الأصول (1).

يلاحظ الباحث ان انواع التكاليف تتمثل فى إن تكلفة أي منتج صناعي تتكون من ثلاثة عناصر رئيسية هي: تكلفة المواد المباشرة، تكلفة العمل المباشر (الأجور المباشرة)، تكاليف صناعية غير مباشرة. وإن تحديد أنواع التكاليف حسب أسس التبويب المختلفة يتمثل فيما يلي:

- تبويب عناصر التكاليف حسب علاقة العنصر بالسلعة المنتجة (وحدة الإنتاج):

- التبويب على أساس وظيفة عنصر التكلفة في المؤسسة

- التكاليف الإدارية: هي مجموعة النفقات المتعلقة بإدارة المنشأة مثل: التأمين على مباني

الإدارة، أتعاب مدققي الحسابات، رواتب الموظفين في الدائرة المالية

- تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية:

4/ التكلفة المستغرقة: وهي التكاليف التي تستغرق في استثمار الأصول مثل الأصول الثابتة

الملموسة وغير الملموسة ولا يمكن استرداد هذه الأصول إلا باستعمال الأصل خلال عمره

الإنتاجي.

(1) رضوان، محمد العناتي، محاسبة التكاليف مفاهيم..مبادئ..تطبيقات، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2005، ص 36

الفرق بين تخفيض التكاليف والرقابة على التكاليف

إن الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف ليسا مترادفان. فتخفيض التكلفة يعني أداء نفس الشيء بتكلفة أقل من التكلفة الفعلية السابقة أو التكلفة المعيارية بينما تعني رقابة التكاليف الحفاظ على التكاليف في نطاق الحدود المحددة لها مقدما سواء كانت معيارية أو فعلية وقد يتم تحقيق التخفيض في التكلفة باستخدام الأرخص من عناصر المواد المباشرة والعمالة المستخدمة أو بتحسين تصميم المنتج أو طرق الإنتاج أو بكل هذه الإجراءات مع بعضها وحينما يتم تخفيض التكلفة فإنه يصبح معيارا جديدا حتى يتم تغييره.⁽¹⁾

مما سبق يتضح أن الهدف النهائي لكل من الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف هو تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة في المنشأة بالإضافة إلى أن تخفيض التكاليف يساهم بقدر كبير في الرقابة على التكاليف عن طريق البحث المستمر عن أفضل الطرق لاستغلال الموارد المتاحة.

يلاحظ الباحث ان الفرق بين تخفيض التكاليف والرقابة عليها. فتخفيض التكلفة يعني أداء نفس الشيء بتكلفة أقل من التكلفة الفعلية السابقة أو التكلفة المعيارية بينما تعني رقابة التكاليف الحفاظ على التكاليف في نطاق الحدود المحددة لها مقدما سواء كانت معيارية أو فعلية.

مما سبق يتضح أن الهدف النهائي لكل من الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف هو تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة في المنشأة بالإضافة إلى أن تخفيض التكاليف يساهم بقدر كبير في الرقابة على التكاليف عن طريق البحث المستمر عن أفضل الطرق لاستغلال الموارد المتاحة.

عناصر تخفيض التكاليف.

تتعدد العناصر التي يمكن إخضاعها لعملية التخفيض في التكاليف، وهي ليست محددة فأى عنصر أو جزء أو قسم من أقسام المشروع أو مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية قد تعتبر عنصراً من عناصر التخفيض إذا ما تعرضت إلى الارتفاع في التكاليف،

(1) عبد الحي مرعي ، التكاليف في مجال التخطيط والرقابة ، الاسكندرية: مكتبة ومطبعة الإشعاع الفني ، 1999، ص158.

يرى الباحث أن أهم هذه العناصر هي:

1/الأصول الرأسمالية كالأراضي والمباني والسيارات والآلات.

2/ العمالة المباشرة وغير المباشرة.

3/المواد الخام والمواد الأولية المصنعة.

4/ مصاريف البيع والتسويق وما تشمله من مصاريف النقل والتغليف والتكريب والتشغيل والصيانة.

5/ المصاريف الإدارية والعمومية وما تشمله من مصاريف البحث والتطوير والطاقة وصيانة الآلات والمعدات.

المبحث الرابع

الأساليب التقليدية لخفض التكاليف

درج الباحث في هذا المبحث عرض بعض اساليب التكاليف التقليدية لخفض التكاليف وذلك تمهيدا لعرض اساليب الخفض الحديثة في الفصل التالي وكذلك منح فرصة للباحثين للمقارنة بين الاساليب التقليدية والاساليب الحديثة.

فيما يلي عرض لاهم الاساليب التقليدية التي استخدمت لخفض التكلفة:

اولاً: خفض تكلفة الشراء

يرى احد د. محمد (1) ان استراتيجية المنشأة في خفض أسعار الشراء يجب ان تركز على الاهداف التالية:

1/ خفض اسعار الشراء عن طريق شراء كميات اكبر يجب ان لا يتضمن ارتفاع غير ضروري في حجم المخزون.

2/ خفض اسعار الشراء عن طريق تغيير الموردين يجب ان لا يكون على حساب المواد او شروط الدفع او التسليم.

3/ لا يجب ان يترتب على خفض أسعار الشراء زيادة في التكاليف الاخرى للمشتريات (النقل، واللف، والحزم).

4/ خفض اسعار الشراء عن طريق تغيير نوعية المواد الناتج عن تغيير مواصفات المنتج لا يجب ان يترتب عليه ارتفاع في تكاليف التشغيل أو أن يكون من شأنه انخفاض قدرة المنتج على المنافسة.

وسائل خفض تكلفة الشراء

فيما يلي بعض الاساليب المستخدمة التي قدمها احد الباحثين (2) لخفض تكلفة الشراء:

1/ دراسة وفحص الموردين

(1) د. محمد ابراهيم السباعي، تشخيص مجالات خفض التكلفة - طرق التشخيص ووسائل التطبيق، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، العدد الثاني مايو 1978، ص 54.

(2) د. حلمى عبدالفتاح مصطفى، طرق تشخيص مجالات خفض التكلفة ووسائل التطبيق، رسالة ماجستير محاسبة غير منشور، جامعة القاهرة - كلية التجارة، 1979.

- 2/ الاستفادة من المعلومات التي يمكن الحصول عليها من المعارض والاسواق العالمية فى تكوين بنك معلومات عن الموردين فى الاسواق الخارجية والتطورات الحديثة فى انواع المواد التي تستخدمها المنشأة.
- 3/ الزيارات المتبادلة بين المنشأة ومصانع الموردين أو مخازنهم للتعرف على قدراتهم وإمكانياتهم ومدى محافظتهم على جودة المواد الموردة.
- 4/ التعامل المتبادل مع الموردين إذا امكن ذلك، اى محاولة ان يكون المورد احد عملاء المنشأة فى نفس الوقت حتى تستطيع تبادل شروط افضل.
- 5/ مساعدة الموردين على حل مشاكلهم اذا كان فى استطاعة المنشأة ذلك، وبالتالي تستطيع المنشأة الحصول على شروط افضل للشراء.
- 6/ دعوة الموردين دوريا لمناقشة مشاكل واسعار التوريد لتكوين صلة مباشرة بين الموردين والمنشأة بحيث يمكن فى النهاية الحصول على شروط افضل للتعامل.
- 7/ من الممكن ان تطلب المنشأة من المورد استخدام ارضى طريقة للفر والحزم بحيث يتوافر القدر الكافى لحماية المواد المشتره اثناء النقل.
- 8/ استخدام عبوات المواد المشتره فى النقل الداخلى للمنشأة او استخدامها كمواد لف وحزم للمبيعات اذا امكن ذلك.
- 9/ دراسة الموقع الجغرافى للموردين لخفض تكلفة النقل.
- 10/ استخدام وسائل نقل المواد بطريقة اكثر فاعلية عن طريق التأكد من تحميلها حمولة كاملة بتجميع الارساليات من مجموعة الموردين المتقاربين.
- 11/ الاحتفاظ بسجل احصائى عن المواد التالفة اثناء النقل، والوحدات المعيبة المعادة للمورد ودراسة اسبابها ومناقشتها مع الموردين لمحاولة استبدالها.
- 12/ التأكد من الحصول على اسعار نهائية للتوريد قبل التوريد الفعلى.
- 13/ تحديد الحد الامثل لكمية المواد المشتره والحجوم المتلى للوحدات المخزونة ومراجعتها دوريا لخفض تكاليف النقل وتكاليف إعادة الحزم للتخزين.
- 14/ فى بعض الاحيان قد يكون من الافضل إجراء تعديلات فى طريقة التحاسب على المشتريات فبدلا من التحاسب على اساس الوزن قد يكون من المفضل من الناحية السعرية

التحاسب على اساس الحجم او على اساس الوحدة.

15/ إجراء دراسة سنوية عن إمكانية تصنيع بعض الاجزاء داخلياً بدلاً من الشراء من الخارج، او الشراء من الخارج بدلاً من التصنيع الداخلى لاقرار ما اذا كان ذلك سوف يترتب عليه وفورات من ناحية تكاليف الشراء.

يرى الباحث من خلال وسائل خفض تكاليف الشراء، ان اجراءات خفض التكلفة فى هذا الجانب تكون محدودة ويرجع ذلك الى الاتى:

1/ ان تكلفة المواد الخام تتوقف على العديد من العوامل نذكر منها:⁽¹⁾

(أ) نوع المواد: صلب انشائى، صلب كربونى، النحاس وسبائكة، البلاستيك بانواعه...الخ

(ب) شكل المواد: الواح قضبان قطاعات، اسلاك، موسير.

(ج) ابعاد المادة الخام: اقطار، اطوال، سمك.

تزداد تكلفة المواد بزيادة عمليات وخطوات التصنيع عليها. فمثلا سعر وحدة الاوزان من الاسلاك اعلى من سعر وحدة الاوزان من الاعمدة من نفس المادة وهذه العوامل قد تتحكم فى اختيار مورد معين للحصول على نوعية المواد التى ستحافظ على عدم تغيير مواصفات المنتج وجودة.

2/ ان الاسعار الاقتصادية لعوامل اقتصادية لها قوة التأثير المباشر فى تحديد سعر التداول، هذا الى جانب بعض العوامل الاخرى التى لا يمكن التحكم فيها مثل عامل الندرة او الظروف الطبيعية وبعض الجوانب السياسية واثرها على الاستيراد، وهذه العوامل يصعب التحكم او السيطرة عليها.

3/ ان انخفاض اسعار المواد الاولية وباقى مستلزمات الانتاج يترتب عليه انخفاض سعر البيع بالنسبة للوحدات المنتجة وهذا يؤدى الى حدوث التوازن حتى لو كان هذا التوازن نسبى وهو ما يترتب عليه ان الارتقاء بالمنتج الى مستوى جودة افضل، افضل من الاتجاه الى خفض جودة المواد الخام المستخدمة فى تصنيعة .

4/ اما عن تكاليف النقل واللف والحزم، فان مجالات خفض التكلفة فيها يتعدى مجرد استخدام

(1) د.محمد علاء الدين الحكيم، محاضرات عن منظومة الانتاج الصناعى، المعهد الفنى للصناعات المتطورة، قطاع التدريب، ابريل 2006، ص15.

طرق اخص للف والحزم او استخدام عبوات المواد الخام كعبوات للمبيعات من المنتج او دراسة الموقع الجغرافى للوارد بل يمتد الى الاتى:

- دراسة امكانية شراء المواد الاولية فى عبوات تتناسب سعتها مع طبيعة العملية الصناعية وما تستلزمه من كميات معينه من المواد.
- دراسة مدى امكانية الاستفادة من بواقي المواد الاولية الخام مع احكام الرقابة عليها وادخالها فى عمليات صناعية اخرى للحصول على منتجات ثانوية او عرضية.
- دراسة امكانية اعادة تدوير عبوات المواد المشتراه او حتى بيعها كخردة او مخلفات للانتاج.

نستخلص مما سبق ان تكاليف الشراء كاحد اساليب لخفض التكلفة يكون محدود او غير ذى جدوى اقتصادية فى مجال خفض التكلفة، الا ما فى يتعلق بدراسة امكانية تصنيع بعض الاجزاء داخليا بدل من الشراء من الخارج، او الشراء من الخارج بدلا من التصنيع الداخلى.

ثانياً: خفض تكاليف التخزين (1)

فى كثير من الاحيان نجد ان مستوى المخزون السلعى - حجمه ونوعيته، يمثل عبئاً يضاف الى أعباء المنشأة. كما ان تراكم المخزون يتسبب بجانب حجز جزء هام من راس المال العامل فى ارتفاع تكاليف التخزين عن طريق زيادة عمال المخازن ومساحات التخزين وما يترتب على ذلك من عناصر نفقات اضافية للمحافظة على المخزون فى حالة سلمية.

قدم العديد من الباحثين وسائل خفض تكاليف التخزين كما يلى:

1/ اعداد بيانات احصائية عن تطور المخزون خلال الفترات السابقة بالمقارنة مع حجم الانتاج وتفيد هذه الاحصائيات فى بيان مدى تحرك المخزون وارتباطه بالمتغيرات مع حجم الانتاج واطهار انواع المخزون الراكد بصورة واضحة.

2/ فى حالة توافر البيانات يمكن مقارنة البيانات بالجدول السابق بالبيانات المماثلة التى تعمل فى نفس الصناعة لبيان موقف المنشأة بنسبة اساس مناسبة.

3/ دراسة معدل دوران المخزون وكمية المخزون لكل صنف من اصناف المواد وكذلك كمية

(1) د. ابراهيم محمد السباعى، مرجع سابق، ص 58-60.

المخزون لاكتشاف مدى توافق معدل الدوران مع حجم المخزون وبيان الاصناف الراكدة او التى يتناسب كمية المخزون فيها مع حجم الاستهلاك.

4/ تخفيض حجم المخزون عن طريق:

(أ) ايقاف اوامر التوريد للمواد الراكدة واصدار الاوامر اللازمة لذلك.

(ب) خفض كميات المخزون من المواد الراكدة بعض فحصها للتأكد من صلاحيتها للاستعمال وذلك ببيعها بعد تحديد الاسعار المناسبة، او بتخريدها او محاولة ايجاد استعمالات بديلة لها.

(ج) فى حالة الاصناف بطيئة الحركة، يتم ايقاف المشتريات منها او تخفيض حجم اوامر التوريد حتى تصبح فى المستوى المناسب.

5/ دراسة الاجزاء التنظيمية للمخزون، وخاصة اذا كانت ترجع الى ضعف الوسائل التنظيمية لضبط حركة المخزون من حيث السجلات الاحصائية والمحاسبية وعدم توافر البيانات عن المخزون، فقد يودى ضعف وسائل الاتصال بالنسبة للمخزون وعدم توافر المعلومات لدى الادارات الفنية الى طلب كميات جديدة من مواد تتوافر بكميات كبيرة فعلا بالمخازن.

6/ توافر وسائل النقل المناسبة سواء للبضاعة او الافراد.

7/ حسن استخدام مساحة المخزون.

8/ حسن اختيار وسائل المناولة والنقل الداخلى.

9/ توفير الامكانيات اللازمة لحفظ الموجودات المخزنية واحتوائها وتحديد طريقة ترتيب الموجودات داخل المخزن.

10/ وقاية المواد المخزونة من التلف والمعيب ومخاطر الحريق.

11/ توفير العاملين ذوى الخبرة والكفائه فى اعمال المخازن.

12/ وضع نظام ملائم لتسهيل جرد البضائع المخزونة.

يرى الباحث من خلال اجراءات او وسائل خفض التخزين السابقة على انها اجراءات ما زالت تستخدم فى المنشآت التى تتبع الفكر التقليدى للتخزين والذى يفضل انتاج كميات اكبر من المطلوب وتخزينها، وشراء كميات اكبر من المواد الخام اللازمة للانتاج ويتم تخزينها تحسبا لظروف الاعطال وتجنب لتكلفة العجز فى المخزون. وهو ما لا يتماشى مع الفكر السائد عالميا من الاتجاه الى اسلوب الاداء الفورى.

ويمكن التعبير عن هذا النموذج كما يلي:⁽¹⁾

1/ تخفيض حجم المخزون او الوصول بالمخزون الي الصفر يحقق تخفيضا كبيرا في التكاليف غير المباشرة مثل تكاليف التخزين.

2/ استبعاد الانشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج(وقت التجهيز ، الاعداد ، الفحص ، المناولة) يؤدي الي تخفيض الدورة الزمنية للانتاج وبالتالي تخفيض التكلفة.

3/ التخلص من المصادر الاساسية المسببة لوجود انتاج معيب وفاقد كبير من المواد الخام ،وذلك بتطبيق برنامج الجودة الشاملة الذي يحقق جودة بمستوي(صفر عيوب).

4/ التقلب علي المشكلات المتعلقة بالمعاملات مع الموردين من خلال نظام الشراء الحيني.

ثالثا:خفض تكاليف المواد المستخدمة

ترجع اهمية تخفيض تكاليف المواد المستخدمة في ان تكلفة هذا العنصر في كثير من المنتجات تمثل نسبة هامة من اجمالي تكلفة الوحدة، ولهذا فان احداث اي تخفيض في تكلفة هذا العنصر تؤثر بشكل فعال على التكلفة الاجمالية للوحدة والمنشأة.

وسائل خفض تكاليف المواد المستخدمة

من اهم الوسائل التي يمكن الاستعانة بها في بحث امكانية خفض تكاليف المواد المستخدمة ما يلي:⁽²⁾

1/ استخدام تحليل القيمة بشكل منظم لتقييم وظائف المنتجات وايجاد طرق ووسائل بديلة لانتاجها باقل تكلفة بالنسبة لعنصر المواد او الاجزاء المكونة لها.

2/ تحليل منتجات المنافسين بهدف البحث عن مواد بديلة يمكن استخدامها في الانتاج بتكلفة اقل ويتطلب هذا التحليل:

(أ) تحليل وظائف منتجات المنافسين

(ب) تحليل الاجزاء المكونة لهذه المنتجات

(ج) تحليل طرق التصنيع

(1) احمد محمد نور وشحاته السيد شحاتة ،مدخل معاصر في مبادي محاسبة التكاليف ، لاغراض القياس والرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة ، الاسكندرية: الدار الجامعية ، 2005م،ص21.

(2) د.ابراهيم محمد السباعي، مرجع سابق، ص ص 60-63.

باستخدام تحليل مماثل لمنتجات المنشأة، يمكن الوصول الى مؤشرات لخفض تكلفة المادة المستخدمة كالآتي:

- تحليل المنتجات المتشابهة لتحديد الخلطة المناسبة للمواد المكونة لهذه المنتجات، للوصول الى الخلطة المثلى ذات التكلفة الاقل مع الاحتفاظ بجودة وكفاءة المنتج.
- اذا تعذر تحليل منتجات المنافسين او المنتجات المشابهة، اجراء دراسة للمواد البديلة لاختيار مواد ذات تكلفة اقل دون التأثير على كفاءة وجودة المنتج حتى لا تأثر على حجم المبيعات وبالتالي ارباحه.

3/ تحليل طرق الانتاج لاكتشاف امكانية احداث تعديل فى هذه الطرق بحيث ينتج عنها خفض نسبة التالف والعوادم وبالتالي خفض تكلفة الخامات المستخدمة.

4/ تحليل اجزاء المنتجات تحليلاً دقيقاً لاكتشاف امكانية الاستغناء عن بعض هذه الاجزاء دون التأثير على فاعلية المنتج او كفاءة استخدامه او مركزه التنافسى.

5/ دراسة مدى امكانية تطوير المواد الخام المستخدمة .

6/ بالاضافة للوسائل السابقة يتم دراسة:

(أ) كفاءة مناولة المواد لخفض تكلفة التالف والفاقد اثناء عمليات المناولة.

(ب) كفاءة استخدام المواد بواسطة العمال واجراء دراسات تدريبية وتوعية شاملة لرفع الكفاءة.

(ج) كفاءة خطوط سير العمليات الانتاجية وما يترتب على عوامل عدم الكفاية من تلف وضياح فى كمية المواد المستخدمة.

(د) كفاءة عمليات تخزين الخامات لتلافى عوامل التلف والفاقد اثناء التخزين.

يرى الباحث انه يعتبر خفض تكلفة المواد المستخدمة مجال جيد لخفض التكلفة المتغيرة للوحدات المنتجة، وفى هذا المجال فان الاساليب والاجراءات السابقة ما زالت صالحة للتطبيق فى ظل خصائص بيئة الصناعة الحديثة مع الاخذ فى الاعتبار امكانية تدعيم هذه الاجراءات بالاساليب الحديثة والتي نذكر منها:

1/ التصميم للتصنيع

2/ التصميم والتصنيع بسرعة الحاسب الالى

3/ أسلوب تخطيط الاحتياجات من المواد

4/ نظم المناولة الآلية

5/ الاتجاه الى مفهوم تكنولوجيا المجموعات مما يقلل تكلفة بدء التجهيز والمناولة والانتظار.

رابعاً: خفض تكاليف التشغيل

مع التطور الكبير فى المعدات الصناعية والتوسع فى تطبيق الآلية فى الانتاج اصبحت عناصر تكاليف التشغيل تمثل نسبة هامة من التكاليف الكلية للانتاج، وفى بعض الصناعات تمثل هذه التكلفة العنصر الرئيسى لتكاليف الانتاج، ويمكن القول بان الاهمية النسبية لعناصر تكاليف التشغيل سوف تزداد بالنسبة لاجمالي تكاليف الانتاج الصناعية.

على ذلك فان جهود خفض التكلفة فى هذا المجال لابد ان يكون لها تاثير واضح على تكلفة الوحدة المنتجة وبالتالي تحسين مركز المنشأة التنافسى ومعدلات ربحيتها.

اقترح عدد من الباحثين ان وسائل خفض تكلفة التشغيل: (1)

تتركز استراتيجية خفض التكلفة فى المناطق التى يمكن احداث تخفيضات فعالة فيها وبالتحديد فى الاتى:

- 1/ ترشيد استخدام العمالة - سواء العمالة الانتاجية او عمالة الخدمات.
- 2/ ترشيد التنظيم على ارض المصنع سواء التنظيم الادارى او التنظيم الفنى.
- 3/ ترشيد استخدام المعدات الآلية.
- 4/ زيادة سرعة العمليات الانتاجية لخفض راس المال المستثمر فى الدورات الانتاجية عن طريق تخفيض ساعات الانتظار ومعالجة نقط الاختناق.
- 5/ ترشيد استهلاك الوقود و مواد الطاقة.
- 6/ ترشيد استهلاك المواد المساعدة والمعدات الصغيرة.
- 7/ ترشيد استخدام المساحات المتوافرة على ارض المصنع واقسام الخدمات.
- 8/ ترشيد عمليات مراقبة الجودة لخفض تكاليف ادائها.
- 9/ معالجة اسباب حدوث التلف والوحدات المرفوضة وتخفيض نسبة الوحدات المعاد تشغيلها.

(1) المرجع السابق، ص 64-68.

10/ تبسيط العمل، حيث يعتبر الصميم السليم لطرق الانتاج من اهم العوامل التى تؤدى الى رفع وتحسين الكفاءة الانتاجية وخفض التكاليف .

يلاحظ الباحث ان خفض تكاليف نشاط الانتاج هو بمثابة المجال الخصب لتحقيق الثمار التى ينشدها برنامج خفض التكلفة.

لذلك يرى بانه مجموعة الاساليب التقليدية المستخدمة فى هذا المجال يمكن تفعيل دورها بالاساليب الحديثة بما يتناسب مع خصائص البيئة الحديثة للصناعة ،مع الاخذ فى الاعتبار ان هناك مجموعة من الاجراءات او الوسائل التى قد تبدو متقدمة للتطبيق فى ظل خصائص البيئة الحديثة للصناعة، نذكر منها:

1/ ترشيد استخدام العمالة، بالرغم من الاتجاه السائد ليس على المستوى المحلى وانما على المستوى العالمى الى استخدام النظم الالية للانتاج، الا ان الحل ليس بالترشيد وانما بتدريب هذه العمالة بما يمكن المنشأة من توظيف هذه الطاقات المتوافرة لديها للعمل باستخدام وسائل الانتاج الحديثة دون الحاجة الى الاستعانة بعمالة من الخارج او خبراء، وبالتالي خفض تكاليف اقتناء

الخبرات الاجنبية للتشغيل.

2/ ترشيد استخدام المعدات الالية، لاشك ان تطورات بيئة الاعمال المعاصرة قد زادت من اهمية الاتجاه الى الاوتوماتيكية فى التصنيع او الاتجاه الى النظم الالية للانتاج وهى تقنية تقوم على استبدال العنصر الانسانى جزئيا او كليا بانظمة الية ميكانيكية او الكترونية للتحكم فى عمليات التصنيع.

خامساً: خفض تكاليف الاصول الثابتة:

ترتفع نسبة تكاليف الاصول الثابتة الى التكاليف الكلية مع التطور الحديث فى الصناعة وارتفاع درجة الميكنة. لاشك ان استخدام المعدات الحديثة فى الانتاج يعود الى المنشأة بمزايا عديدة، الا انه فى نفس الوقت نجد ان استخدام المعدات الحديثة يترتب عليه ارتفاع فى التكاليف الثابتة ممثلة فى الاهلاك وارتفاع تكاليف الصيانة وتكاليف اقتناء الخبرات العالمية للتشغيل.

وسائل خفض تكاليف الاصول الثابتة:

تتركز وسائل خفض تكاليف الاصول الثابتة فى النقاط الاتية:

- 1/ الاعتماد فى اختيار الاصول الثابتة على اسس اقتصادية بجانب الناحية الفنية.
 - 2/ البحث عن ارخص الاسعار للاصول الثابتة المراد شرائها مع مراعاة مستوى الجودة والعمر الانتاجى.
 - 3/ استخدام الاصول الثابتة بكفاية وفى الاغراض المناسبة للحصول على معدلات الانتاج القصوى وتحمل الحد الادنى من اوقات العطل.
 - 4/ ان يكون شعار الادارة دائما الوقاية خير من العلاج بالنسبة للاصول الثابتة.
 - 5/ تخطيط احلال الاصول الثابتة فى الوقت المناسب بحيث تكون اعباء الاصول الجديدة اقل بكثير من اعباء ابقاء الاصول الحالية بالنظر الى ارتفاع تكاليف صيانتها.
- يلاحظ الباحث ان الجودة ومتطلباتها مع الخفض المستمر فى تكلفة المنتج يعتبران السلاح الوحيد والاساسى لمواجهة البيئة التنافسية وما املته من ضغوط على منظمات الاعمال الحديثة، كما ان الجودة وخفض التكلفة لن يتحقق الا من خلال تحديث تقنية الانتاج وتطبيق المداخل والاساليب الحديثة التى تستخدم التقنيات الانتاجية المتطورة.
- يمكن عرض اهم عوائد الاتجاه الى تكنولوجيا الانتاج الحديثة فيما يلى:
- 1/ ان اجراء الاحلال للاصول الثابتة القديمة قبل انتهاء عمرها الانتاجى يمكن من الاستفادة من التطور التكنولوجى السريع، بالاضافة الى ان الالات القديمة لن تباع كخردة وبالتالي امكانية استرداد جزء كبير من تكلفة اقتنائها.
 - 2/ ان استخدام نظم الانتاج الحديثة تؤدى الى رفع كفاية الالات والمعدات بحيث توفر الالات الجديدة اما فى زمن الانتاج او فى نوعية المواد المستخدمة.
 - 3/ تزايد اعباء الصيانة الخاصة بالاصول القديمة الى درجة كبيرة مع مرور الزمن وهو ما يؤثر فى النهاية على تكلفة الانتاج.
 - 4/ التوفير فى استخدام الطاقة- مثل الطاقة الكهربائية والغازات والمياه والهواء المضغوط والاكسجين والزيوت والفحم.
 - 5/ الالتزام بالمواصفات القياسية الدولية المتعلقة بالبيئة.

يتضح مما سبق ان القضية لم تعد رهينة الاعتماد فى اختيار الاصول الثابتة على اسس اقتصادية بجانب الناحية الفنية او البحث عن اخص الاسعار للاصول الثابتة المراد شرائها او حتى استخدام هذه الاصول فى الاغراض المناسبة للحصول على معدلات الانتاج القصى. انما تتمثل المشكلة فى الاختيار ما بين الاتجاه الى الاوتوماتيكية الثابتة او الوتوماتيكية المرنة، ويتوقف الاختيار فى ما بينهم على حجم الانتاج من حيث كونه انتاجا بكميات قليلة العدد او كبيرة العدد او انتاج كمي، ويمكن تعريف كل من هذين النوعين كما يلى:⁽¹⁾

الوتوماتيكية الثابتة:

تعرف ايضا باسم الاوتوماتيكية الجامدة وهذا النوع التقليدى من الاوتوماتيكية تكون برامجه مخزونة على وسائط جامدة والتي تحتاج الى جهد ووقت طويل للتجهيز واعد البرامج لجزء معين، لذلك يصعب تغيير او تعديل البرامج، ولايمكن التحول من منتج الى اخر الا بعد الانتهاء من انتاج الكميات النمطية وهو ما يناسب طبيعة الانتاج الكمي او الانتاج بدفعات كبيرة العدد من نفس المنتج والتي يلزم لها معدلات خاصة ولا تصلح للانتاج المتنوع باعداد قليلة.

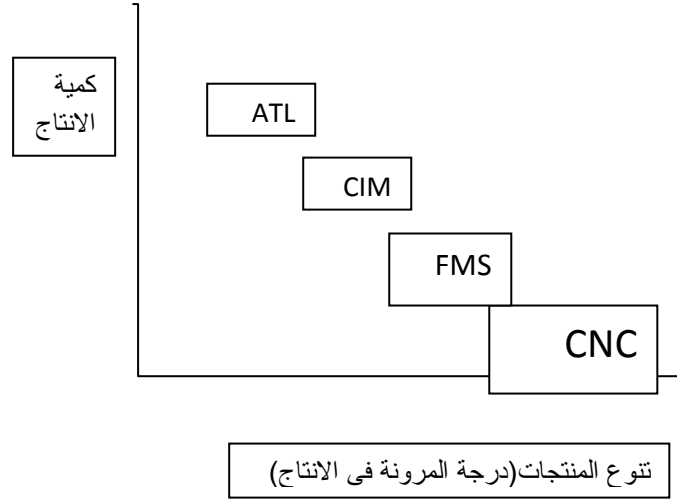
الوتوماتيكية المرنة:

تقوم على استخدام برامج حاسبات سهلة التغيير والتعديل بحيث يمكن تعديلها من منتج الى اخر بسرعة وسهولة باقل حاجة الى التجهيز، على ذلك هى تصلح للانتاج المتنوع بدفعات قليلة العدد، ويتم توضيحها حسب حجم دفعات الانتاج ودرجة المرونة (تنوع المنتجات) من خلال الشكل رقم (1/4/1) كالاتى:

⁽¹⁾ د. محمد علاء الدين الحكيم، مرجع سابق، ص ص 29-30.

شكل رقم (1/4/1)

يوضح نظم الانتاج المختلفة وعلاقتها بحجم الانتاج



المصدر: د.محمد علاء الدين الحكيم، محاضرات عن منظومة الانتاج الصناعى، المعهد الفنى للصناعات المتطورة، قطاع التدريب، وزارة الانتاج الحربى، ابريل 2006، ص30.

يلاحظ على الشكل (1/4/1) انه عندما تقل كمية الانتاج ويزاد التنوع فى المنتجات يتم استخدام ماكينات التشغيل ذات التحكم العددي وعندما تقل كمية الانتاج مره اخرى يتم استخدام

نظم التصنيع المرنة ومن بعد ذلك نظم التصنيع المتكاملة واخيرا خطوط الانتاج الالية.

كما يلاحظ الباحث ان الاختصارات الموجودة فى الشكل رقم (1/4/1) تعنى الاتى:

Computer Numerical Control	ماكينات التشغيل ذات التحكم العددي	CNC
Flexible Manufacturing System	نظم التصنيع المرنة	FMS
Computer Intergrating System	نظم التصنيع المتكاملة	CIM
Automatic Transfer Lines	خطوط الانتاج الالية	ATL

سادسا:خفض التكاليف الادارية:

تميل التكاليف الادارية بالرغم من اعتبارها احد عناصر التكاليف الثابتة الى الارتفاع من سنة الى اخرى بسبب زيادة المرتبات وعدد الموظفين واستخدام المعدات المكتبية الحديثة

حتى يمكن مواجهة التوسع فى التنظيم الادارى، ومن ناحية اخرى ونظرا لطبيعتها الثابتة، فانها لا تتاثر بالتغير فى حجم النشاط، لذلك فان التهاون فى مراقبة التكاليف الادارية خلال ارتفاع حجم النشاط مما يؤدى الى تضخمها سوف يشكل عبئا ضخما على المنشأة خلال فترات الكساد لعدم استجابة هذه التكاليف للتغيرات فى حجم النشاط.

وسائل خفض عناصر التكاليف الادارية:

من عناصر التكاليف الادارية كما قدمها احد الكتاب ما يلى: (1)

1/ استخدام اسلوب تقييم الوظائف لاكتشاف العمالة الادارية الزائدة وبالتالي محاولة خفض حجم العمالة.

2/ ترشيد استخدام المعدات المكتبية.

3/ مراقبة استخدام الادوات الكتابية والمواد المستخدمة فى الاعمال الادارية.

4/ ترشيد عمليات حفظ المستندات عن طريق:

(أ) احتفاظ كل ادارة بالمستندات الخاصة بالعمليات تحت التنفيذ فقط وحفظ مستندات العمليات

التامة فى قسم محفوظات رئيسى خلال المدة القانونية للحفظ.

(ب) الغاء نظام السجلات المتعددة للموضوع الواحد.

(ج) اعدام المستندات عديمة الاهمية او تلك التى اصبحت غير ذات موضوع لانقضاء

الغرض منها.

(د) استخدام الملفات القديمة التى ما زالت صالحة للاستعمال.

5/ خفض تكاليف المطبوعات والنشرات واشتراكات المجلات والكتب عن طريق تقييمها

دوريا وتحديد مدى اهميتها للاعمال الادارية.

6/ تنظيم العمل المكتبى لضمان سهولة الاعمال وخفض الوقت الضائع فى التنقلات بين

المكاتب والادارات المختلفة.

7/ خفض نفقات الضيافة بتحديد مسؤولية الانفاق ونواحى الانفاق واهمية هذه النفقات بالنسبة

لاعمال المنشأة.

(1) د. ابراهيم محمد السباعى، مرجع سابق، ص 71-73.

- 8/ تنظيم المهمات الرسمية وسفريات الموظفين عن طريق وضع خطه متكاملة وتحديد مسؤوليات الصرف عن مستويات ادارية عليا.
- 9/ مراقبة عمليات النظافة بحيث يمكن الاستفادة من عناصر النفقات الخاصة بها ودراسة نواحي الاسراف سواء من ناحية عمال النظافة او المواد المستخدمة.
- 10/ خفض تكاليف الاتصالات التليفونية عن طريق تخفيض عدد التليفونات المباشرة والاستفادة من نظام الاتصال المركزى.
- 11/ خفض النفقات البريدية باختيار ارحص المعدلات بالنسبة لنوعية البريد المرسل.
- 12/ خفض عدد صور المستندات الى الحد الأدنى اللازم لتبادل المعلومات مع الادارات المختصة والغاء الصور غير الضرورية.
- 13/ خفض عدد المذكرات الداخلية بحيث يقتصر على المعلومات الهامة فقط بعد تحديدها بواسطة كل ادارة فى علاقتها بالادارات الاخرى.
- 14/ استخدام النموذج القديمة التى اصبحت غير صالحة نظرا لتصميم نماذج جديدة كمسودات او لعمليات الاتصال الداخلى.
- 15/ ترشيد عمليات التامين على الممتلكات ومحاولة الحصول على افضل الشروط من حيث اقساط التامين ومبالغ التعويض.
- يرى الباحث انه يمكن استبدال وسائل الخفض السابقة بالاتجاه الى الاستفادة من تكنولوجيا الاتصالات وشبكات الحاسب والتى يترتب عليها تحقيق المميزات التالية:⁽¹⁾
- 1/ مشاركة الموارد: فمن خلال الشبكة يمكن للمستخدمين فى مواقع العمل المختلفة تبادل المعلومات باشكالها المختلفة.
- 2/ الامن: للشبكات سمات امنية متقدمة جداً يتيح للمستخدم القدرة على الرفض او السماح للمستخدمين الاخرين بالدخول الى البيانات.
- 3/ التنظيم والتمركز: تسمح الشبكات بتمركز قواعد البيانات وعليه يمكن للمستخدمين فى مواقع العمل المختلفة الدخول على نفس البيانات حيث ذلك يلغى ضرورة حفظ نسخ من

(1) د. ايمان محمد عبد المنعم، دينا محمد صابر، محاضرات فى نظم المعلومات والحاسب - المركز القىادى التخصصى، قطاع التدريب، ، ابريل، 2006، صص 5-6.

البيانات على كل جهاز ، والاتجاه الى المكتبات الالكترونية لحفظ هذه البيانات.
4/ القدرة على تيسير عملية الاتصال: البريد الالكتروني، عمل الرسائل، المشاركة المتواصلة.

سابعا: خفض التكاليف فى مجال التسويق

وسائل خفض التكاليف التسويقية: (1)

من الوسائل التى قدمها الكتاب فى هذا المجال:

- 1/ دراسة تشكيلة السلع لتحديد تلك التى تستهلك اكبر نسبة من تكاليف التوزيع وبيان اهمية هذه السلع بالنسبة لحجم المبيعات الكلى ويمكن بناءً على هذه الدراسة اعادة تخطيط سياسة المبيعات بحيث تتركز سياسة التوزيع فى السلع ذات الاهمية الاكبر بالنسبة لحجم مبيعات المنشأة وخفض تكاليف التوزيع للسلع ذات الاهمية المنخفضة.
- 2/ دراسة تشكيلة السلع بهدف خفض هذه التشكيلة والتركيز على السلع ذات الربحية الاكبر وبالتالي خفض تكاليف التوزيع للسلع ذات الربحية المنخفضة بسبب انخفاض اسعارها او ارتفاع تكاليف انتاجها.
- 3/ خفض تكاليف التوزيع عن طريق استخدام الوكلاء.
- 4/ خفض تكاليف عروض اسعار البيع باعداد نماذج نمطية للعروض والخطابات المرفقة وزوال الحاجة الى عدد كبير من كاتبي الالات الكاتبة ومعدات النسخ.
- 5/ فى حالة قيام المنشأة بصيانة معدات النقل الخاصة بها وتخصيص قسم خاص للصيانة بهذا الغرض، تجرى دراسة لامكانية الاستغناء عن هذا القسم واجراء عمليات الصيانة خارج المنشأة بعد مقارنة التكلفة فى الحالتين وعدم تاثير ذلك على كفاية وسائل النقل.
- 6/ دراسة حركة نقل المبيعات بهدف اعادة تخطيط عمليات المبيعات وتنظيم استخدام وسائل النقل لتفادى تسيير الوحدات باقل من الحمولة الكاملة.
- 7/ خفض تكاليف الدعاية والاعلان.

يرى الباحث انه يمكن معالجة بعض الوسائل السابقة لخفض تكاليف التسويق كالاتى:

- 1/ ان دراسة تشكيلة السلع بهدف التركيز على السلع ذات الربحية الاكبر او خفض تكلفة

(1) د. ابراهيم محمد السباعي، مرجع سابق، ص 73-79.

التوزيع للسلع ذات الاهمية المنخفضة اصبح مجال ضيق لخفض التكلفة فى ظل الاتجاه الى الانتاج الكمى او الانتاج حسب الطلب.

2/ ان دراسة حركة نقل المبيعات بهدف اعادة تخطيط عمليات المبيعات واستخدام وسائل النقل لتفادى تسيير الوحدات باقل من الحمولة الكاملة لم يعد ايضا اتجاه ملائم للتطبيق فى ظل الاتجاه الى خدمة التوصيل الى المنازل.

3/ يمكن استبدال اساليب الدعاية والاعلان التقليدية، بالاعلان عن طريق شبكة الانترنت .

ثامنا: الاسهامات المحاسبية لخفض التكلفة:

قدم الباحثين العديد من المداخل للمحاسبة عن انحراف التكلفة كاساليب تستخدم فى خفض التكلفة نستعرض بعض منها كما يلى: (1)

1/ نظام الرقابة المغلقة:

يتضمن هذا النظام تحديد الاهداف وقياس نتائج التنفيذ ثم مقارنة الاهداف المخططة مع نتائج التنفيذ الفعلى، للوصول الى افضل اساليب العلاج التى تعدل بها الاهداف لتصبح واقعية.

2/ نظام الرقابة المفتوح:

يحتاج هذا النظام الى نموذج مستقبلى، للتنبؤ بالانحراف قبل وقوعها، واختيار افضل اساليب العلاج الممكنة قبل حدوث الانحرافات وهذا يؤكد ان هذا النظام هو بمثابة نموذج للتغذية الامامية.

3/ مدخل تحليل نظم الاداء الاجتماعى:

يعتبر بمثابة مدخل منظم يستهدف تحديد اساليب الرقابة المناسب استخدامها وتحديد الشخص الذى سيقوم بالاشراف على تنفيذها.

يرى الباحث من خلال الاسهامات المحاسبية لخفض التكلفة انه يمكن استخدام تحليل سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة لتكون بديل عن ما ساهمت به المحاسبة لخفض التكلفة.

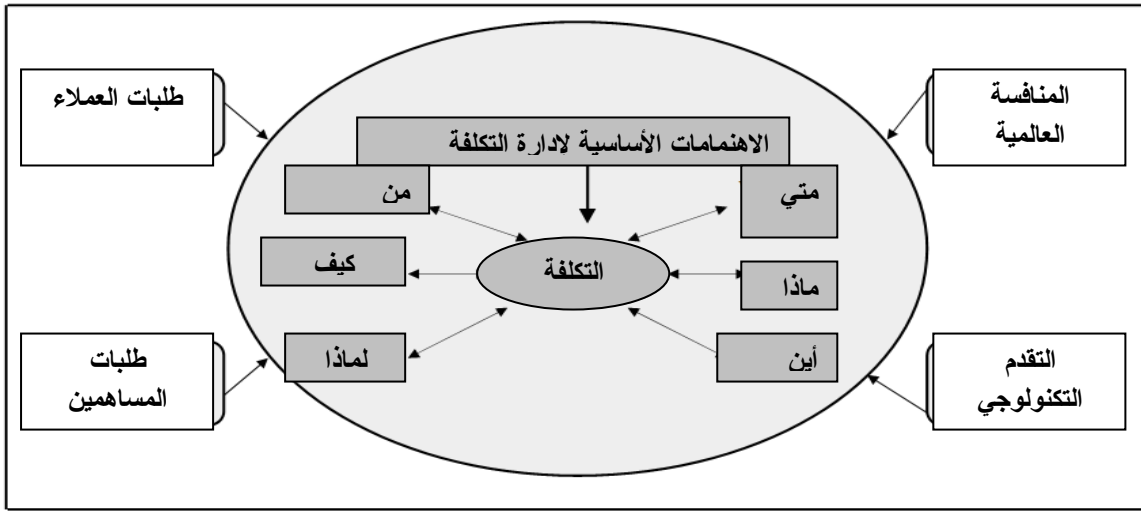
(1) د.محمد مصطفى احمد الجبالى، نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين مدخلى تحليل القيمة وهندسة القيمة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة - كلية التجارة بنى سويف، العدد الثالث، ملحق، 1998م، ص ص122-130.

اهتمامات إدارة التكلفة التقليدية

في الحقيقة أن هناك أكثر من نظام لإدارة التكلفة ، قدمت للمنشآت أكثر من حل ولكنها ركزت علي خفض التكلفة ، وكنتيجة أنه في نهاية القرن العشرين وجدت المنشآت أنها لا تستطيع تقرير مستقبلها في الأجل الطويل ، والشكل رقم (2/4/1) يوضح هذه النتيجة وذلك لتركيز نظم إدارة التكلفة علي خفض التكلفة ، وذلك على النحو التالي:

شكل رقم (2/4/1)

يوضح قوى التغيير واهتمامات إدارة التكلفة التقليدية



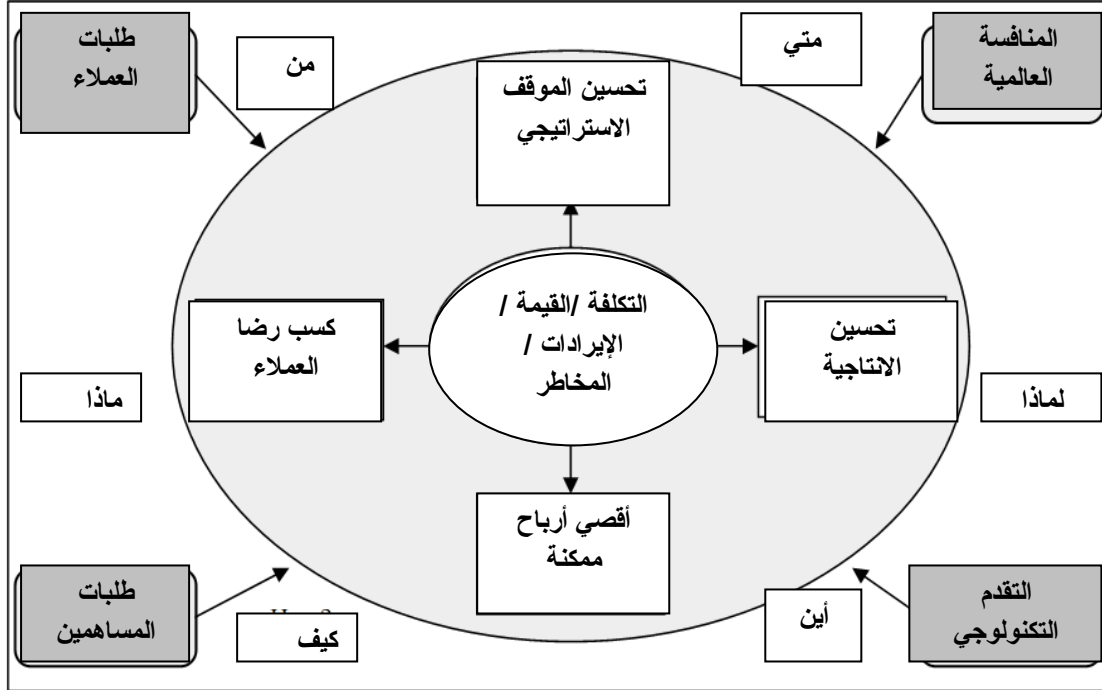
Source :McNair, C. Defining and Shaping the Future of Cost Management. Journal of Cost Management, September/October 2000, p.28.

يلاحظ الباحث من الشكل رقم (2/4/1) ظهور التكلفة في بؤرة الشكل السابق مما يدل علي تركيز الاهتمام علي خفض التكلفة في مواجهة التغييرات في بيئة الأعمال التي تظهر حولها من متطلبات العملاء ومتطلبات المساهمين وكذلك المنافسة العالمية بالإضافة إلي التغيير التكنولوجي المستمر .

إن إدارة التكلفة والإيرادات هي محل إدارة التكلفة الاستراتيجية مع بداية القرن الحادي والعشرين، حيث تركز إدارة التكلفة الاستراتيجية علي التكاليف والإيرادات معاً لتحسين الأولي وزيادة الثانية ، وفي نفس الوقت تحسين معدل الإنتاج ، ورضا المستهلك وتحسين الموقف التنافسي للمنشأة . ويوضح الشكل رقم (3/4/1) ذلك على النحو التالي:-

شكل رقم (3/4/1)

يوضح قوي التغيير واهتمامات إدارة التكلفة الاستراتيجية



Source :McNair, C. Defining and Shaping the Future of Cost Management. Journal of Cost Management, September/October 2000, p.28.

يلاحظ من الشكل رقم (3/4/1) ان التكلفة والقيمة والإيراد والمخاطر لها ارتباطات بتحسين الموقف الاستراتيجي والانتاجية وكسب رضا العملاء وأقصى أرباح ممكنة وحتى يتم ذلك لابد مراعاة المنافسة العالمية والتقدم التكنولوجي وطلبات المساهمين والعملاء.

كما يرى الباحث ان اهتمامات كل من إدارة التكلفة التقليدية وإدارة التكلفة الاستراتيجية تختلف كثيراً، يظهر ذلك من مقارنة كل من الشكل رقم (2/4/1) والشكل رقم (3/4/1) وهذا ما يميز إدارة التكلفة الاستراتيجية لمواجهة تغيرات بيئة الأعمال التي عجزت إدارة التكلفة التقليدية في معالجتها وبالتالي تعرضت لكثير من الانتقادات.

لقد وجهت لإدارة التكلفة في نهاية القرن العشرين كثيراً من الانتقادات ، وتولت إدارة التكلفة الاستراتيجية مواجهة هذه الانتقادات مع بداية القرن الحادي والعشرين .

فيما يلي مقارنة بين إدارة التكلفة التقليدية وإدارة التكلفة الاستراتيجية وذلك من عدة أوجه

يوضحها الشكل رقم (4/4/1) على النحو التالي .

شكل رقم (4/4/1)

يوضح مقارنة بين إدارة التكلفة التقليدية وإدارة التكلفة الاستراتيجية .

أوجه المقارنة	إدارة التكلفة التقليدية	إدارة التكلفة الاستراتيجية
بؤرة التركيز	داخلي	خارجي
المنظور	القيمة المضافة	سلسلة القيمة
طرق تحليل التكلفة	*تحليل تكلفة المنتج *تحليل تكلفة المستهلك * تحليل تكلفة الوظائف مع التركيز على العلاقات الداخلية للقيمة المضافة	*تحليل مراحل تكلفة المنتج مع التركيز علي العلاقات الخارجية في جميع مراحل التحليل مع اعتبارات القيمة لدي العميل
أهداف تحليل التكلفة	ثلاثة أهداف دون النظر لاستراتيجيتها وهي حفظ النتائج ،الاتجاه المباشر ، حل المشكلة	مع بقاء الثلاثة أهداف التقليدية ولكن مع اعتبارات تغيرات نظم إدارة التكلفة حيث تعتمد علي رؤية الموقف الاستراتيجي للمنشأة ،ريادة التكلفة ، التميز، التركيز
مفاهيم محركات التكلفة	محرك واحد للتكلفة وهو حجم الإنتاج أو العمليات	عدة محركات للتكلفة وهي : * محركات هيكلية (الحجم ، المجال ، الخبرة ، التكنولوجيا، التعقد . محركات تنفيذية وهي: إدارة المشاركة ، إدارة الجودة الشاملة ، ولكل نشاط قيمة غير محرك التكلفة
فلسفة محتوى	أسلوب تخفيض التكلفة مقابل	محتوى التكلفة وهي العملية لمحرك

أوجه المقارنة	إدارة التكلفة التقليدية	إدارة التكلفة الاستراتيجية
التكلفة	مسؤولية المركز أو قضايا تكلفة المنتج	التكلفة لكل نشاط تمارسه المنشأة
المفهوم الأولي	تأثير التكلفة	علاقة التكلفة بالقيمة والإيرادات
المجالات الرئيسية	المحاسبة والنواحي المالية	الأسواق والاقتصاد
القاعدة الأولية	التسجيل	التحليل والاستشارات
المسؤولية الإدارية	رجعية ، خطر تفاعلي	تقدمي ، الاحتراف للتقليل من خطر الغموض

Source :McNair, C. Defining and Shaping the Future of Cost Management. Journal of Cost Management, September/October 2000, p.30.

يلاحظ على الشكل رقم (2/4/1) الاتي: -

1/ التركيز :

تهتم إدارة التكلفة التقليدية بالقضايا الداخلية والتي تشمل ، التأكيد علي التكلفة الجارية للمنتج ،⁽¹⁾ تخصيص (تحميل) التكاليف غير المباشرة علي مختلف ، المنتجات ، تلخيص النتائج (التقرير) وهذه الأنشطة محددة بسلسلة القيمة للمنشأة ولا تتعداها⁽²⁾ ومع ظهور إدارة التكلفة الاستراتيجية في القرن الحادي والعشرين ، حيث عرفت بأنها تركز علي الأحداث الخارجية وتعريف العلاقات الخارجية وهيكل التكلفة والأرباح المحتملة للمنشأة مع زيادة وسرعة الأساليب والأدوات مثال التكلفة المستهدفة ، التكلفة علي أساس النشاط ، سلسلة القيمة ، دورة حياة المنتج . والتي أمكنها مواجهة كثير من التغيرات في بيئة الأعمال ، ويجب علي إدارة التكلفة الاستراتيجية قياس الأداء النسبي للمنشأة أي في ظل أداء المنافسين .

2/ المنظور :

اهتمت إدارة التكلفة التقليدية بالقيمة المضافة ممثل في زيادة سعر البيع عن تكلفة

⁽¹⁾ Cooper, R. and Slagmulder, R. Strategic Cost Management: Extra-Organizational Cost Analysis. Management Accounting. (1998c), Vol. 80 No. 1, pp.14-16

⁽²⁾ Ansari, S., et .al. Strategy and Management Accounting :Version 1.1, Richard D, Irwin, USA, 1997),p.17 .

المشتريات من المواد الخام ، وتحت خطأ هذا الاهتمام حيث أنه موجه إلي مجال واحد لتأثيرات تكلفة المنشأة ، فإن هذا الاهتمام أخفق في مواجهة التغيرات في بيئة الأعمال (1) ولشرح سوء الفهم الذي نتج عن فهم القيمة المضافة ، يجب التعرف علي ثلاث أسباب وهي : أ - التمييز بشكل غير كافي للفرق بين المادة الخام وبين المدخلات الأخرى المشتراه مثال شراء خدمات الصيانة أو خدمات الاستشارات المتخصصة والتي تعالج بشكل مختلف عن مشتريات المواد الخام .

ب - القيمة المضافة ليس لديها الإمكانية لتمييز العلاقة بين المنشأة والموردين أو المنشأة والعملاء من وجهة نظر خفض التكلفة أو تحقيق التميز .

ج - المزايا التنافسية لا يمكن فهمها بدون تفاعل العلاقات بين مشتريات المواد الخام وعناصر التكلفة الأخرى (الشراء بجودة عالمية أو الشراء بسعر أعلي للمواد الخام يمكن أن يخفض تكلفة النفاية أي يؤدي إلي تخفيض التكلفة الكلية للمنشأة .

لكن إدارة التكلفة الاستراتيجية تنظر إلي تحليل سلسلة القيمة من وجهة نظر العميل ، وهذا له معنى أفضل في إدارة التكلفة ، تحسين الأرباح ، وفهم المزايا التنافسية ، وعن طريق تحليل سلسلة القيمة فإن مجهودات إدارة التكلفة الاستراتيجية تركز علي تحسين استراتيجية المنشأة ، وهذا المنهج يختلف عن التحليل التقليدي للتكلفة ، حيث يعتمد علي التبويب الوظيفي للتكلفة مثال تكلفة التسويق ، تكلفة البحث والتطوير ، تكلف التصنيع ، التكلفة الإدارية ، كما يوضح تحليل سلسلة القيمة العلاقات الداخلية والخارجية مثال تحسين تصميم المنتج والذي قد يؤدي إلي خفض التكلفة ، ومعاملة الموردين كأطراف لها مصلحة قد يؤدي إلي خفض التكلفة القبلية أو تحسين جودة التوريد ، التكامل الرأسي يؤدي إلى قوة المنشأة وموقعها الاستراتيجي في الصناعة (2)

طرق تحليل التكلفة :

ما من شك أن إدارة التكلفة التقليدية تفيد في عدة مجالات مثال تذبذب المخزون ، والقرارات قصيرة الأجل . ولكن في بيئة الأعمال التنافسية فإن تحليل التكلفة يجب يعبر

(1) Shank, J. and Govindarajan, V. op.cit ,p.89 .

(2) Shank, J. and Govindarajan, V.OP.Cit, pp.179-181

بوضوح عن القضايا الاستراتيجية لتحقيق الفعالية ، وفي إدارة التكلفة التقليدية فإن تحليل التكلفة يوجه إلي تقييم البدائل من خلال التأثير المالي لكل بديل ولكن في إدارة التكلفة الاستراتيجية فإن تحليل التكلفة يتخطى الحدود حيثما وجدت بيانات التكلفة لتطويع الاستراتيجية الرئيسية لدعم تواجد تخفيض التكاليف بالتالي ميزة تنافسية مستمرة .

يلاحظ الباحث ان تحليل التكلفة في بيئة الاعمال التنافسية يجب ان يعبر بوضوح لانه لم يصبح تحليل التكلفة هو تحليل التكلفة التقليدي بل اصبح التحليل يوجد اينما وجدت بيانات التكلفة.

الفصل الثانى

اساليب التحليل الاستراتيجى للتكاليف

يتناول الباحث فى هذا الفصل مفهوم ونشأة واهداف سلسلة القيمة والانشطة الرئيسية والفرعية ومكونات سلسلة القيمة ومزايا تطبيق تحليل سلسلة القيمة، وكذلك مفهوم ونشأة وخصائص التحسين المستمر وطريقة وخطوات تطبيقه، ومن ثم مفهوم وخصائص واهداف التكاليف المستهدفة واسباب ظهور التكاليف المستهدفة ومبادئ التكاليف المستهدفة والمراحل الاساسية وتقسيمات التكاليف المستهدفة ، ومفهوم وتحديد وانواع تحليل مسببات التكلفة وذلك من خلال المباحث الآتية:-

المبحث الاول: مفهوم ونشأة واهداف تحليل سلسلة القيمة

المبحث الثانى: مفهوم ونشأة وخصائص التحسين المستمر

المبحث الثالث: مفهوم وخصائص واهداف التكاليف المستهدفة

المبحث الرابع: مفهوم وتحديد وانواع تحليل مسببات التكلفة

المبحث الأول

مفهوم ونشأة واهداف تحليل سلسلة القيمة

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

يبدأ نظام هندسة القيمة عمله منذ مرحلة التخطيط والتصميم⁽¹⁾ فهو على ذلك يتفق مع نظام التكاليف المستهدفة من حيث الأهداف التي تتعلق بتخفيض التكاليف والحفاظ على الجودة النوعية وإرضاء العملاء، وعليه يعتبر هذا النظام أحد النظم المعاونة لنظام التكاليف المستهدفة.

مفهوم تحليل سلسلة القيمة Value Chain Anlysis Concept

لقد أخذ مفهوم تحليل سلسلة القيمة معنى واسع النطاق، وذلك لمرونته وقابليته للتطبيق في العديد من المشروعات المختلفة، وفي العديد من المراحل للمشروع الواحد. ولقد عرّفه M. Gagne and R⁽²⁾ على أنه " المحاولة الجادة لربط التكلفة بالإنتاجية دون المساس بتخفيض الجودة النوعية"

يلاحظ الباحث من التعريف السابق بان الكاتب عرف النظام بانه عبارة عن محاولة لربط التكلفة بالانتاج دون ان يؤثر ذلك في الجودة.

(1) M. Gagne and R. Discenza, New Product Costing: Japanese Style, The CPA Journal, US-Japan, Vol.63, No.5, May (1993):p:68.

(2) P. Romani, The resurrection of Value Engineering, Manag, US, Vol.49No.1Aug 1997. p:27

كما عرفه G. Jergease⁽¹⁾ بأنه "الوسيلة لتحديد بعض الوظائف التي تحقق متطلبات العملاء المحددة مسبقاً بأقل التكاليف".

يلاحظ الباحث من التعريف السابق بان نظام تحليل سلسلة القيمة عبارة عن وسيلة تحدد بعض الوظائف والتي تحقق ما يطلبه العملاء بأقل تكلفة.

في تعريف للكاتب احمد⁽²⁾ يعرفها البعض بأنها " منهج لتصميم المنتج بما يعظم القيمة التي يحصل عليها العميل عن طريق إجراء فحص منظم للعوامل التي تؤثر على تكلفة المنتج ومحاولة التأثير فيها بالتخفيض دون المساس بالكفاءة الوظيفية للمنتج.

يلاحظ الباحث من التعريف السابق بان النظام عبارة عن منهج لتصميم المنتج بما يعظم القيمة وإجراء فحص منظم للعوامل التي تؤثر على تكلفة المنتج ومحاولة التأثير فيها بالتخفيض دون المساس بالكفاءة الوظيفية للمنتج

يمكن تعريف⁽³⁾ نظام تحليل سلاسل القيمة بأنها " عملية فحص لكل عنصر في المنتج لتحديد ما إذا كانت تكلفة المنتج يمكن تخفيضها مع الحفاظ على الحالة الوظيفية وجودة أداء المنتج.

يلاحظ الباحث من التعريف السابق بان النظام ما هو الا عملية فحص لكل عنصر في المنتج لتحديد ما إذا كانت تكلفة المنتج يمكن تخفيضها.

تُعرف سلسلة القيمة على انها أداة هندسية يشترك فيها كل جميع التخصصات بالمنشأة من أجل تصميم المنتج من زوايا مختلفة عن طريق البحث عن بدائل المواد الخام والأجزاء والعمليات والأنشطة الصناعية ، أو تخفيض عدد الأجزاء والمكونات بهدف تخفيض التكاليف مع الوفاء بالقيمة المقدمة للعملاء متمثلة في مجموعة المنافع التي يحققها المستهلك بإملاكه أو إستخدامه لهذا المنتج⁽⁴⁾.

(1) G. Jergease and V. Cook, Value Engineering the Project Execution Phase, Transaction of AACE International, 1997, p11.

(2) أحمد محمد زامل، " نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة "، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، العدد الأول ، 2007 ، ص ص 169 - 175 .

(3) صفاء عبد الدايم، "نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة"، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، 2001، ص470 .

(4) يسرى محمد خيرى ، إطار مقترح للإدارة الإستراتيجية للتكلفة في مرحلة تصميم المنتج ، رسالة دكتوراة الفلسفة فى المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، 2004م ، ص 91.

يلاحظ الباحث من التعريف السابق ان ما تتجه اليه سلسلة القيمة هو تخفيض عدد الأجزاء والمكونات بهدف تخفيض التكاليف.

عرف احد الكتاب هندسة القيمة بأنها نشاط تصميم المنتج من زوايا مختلفة بأدنى تكلفة ممكنة وذلك من خلال إعادة النظر في الوظائف أو المنافع التي يحتاجها الزبون⁽¹⁾.

يرى الباحث ان الكاتب السابق تناول هندسة القيمة فهي لا تختلف كثير من حيث هدفها من تحليل سلسلة القيمة فكل من هندسة القيمة وتحليل سلسلة القيمة تهدف الى تخفيض التكاليف. توصل الباحث الى ان تعريف تحليل سلسلة القيمة علي أنها هي أسلوب منهجي يهدف لتطوير الميزات التي تجعل المنتج علي قدر عالي من التنافسية وهي تشمل كل العمليات التي قد يمر بها المنتج بداية من التصميم وإنهاء بالتوزيع والمستهلك، تقوم في الاساس علي الدراسة الواقعية لمدخلات الشركة ومخرجاتها، وفحص لكل عنصر في المنتج لتحديد ما إذا كانت تكلفة المنتج يمكن تخفيضها مع الحفاظ على الحالة الوظيفية وجودة أداء المنتج.

يعتبر تطبيق مفهوم هندسة القيمة في المشروعات اليابانية أكثر شمولاً عنه في المشروعات الغربية، ففي المشروعات اليابانية يتم إنتاج المنتج في حدود تكلفة مستهدفة وبالتالي يكون التخفيض في التكاليف في حدود رقم أو مبلغ معين restricted reduction، بينما في المشروعات الغربية يكون التخفيض في التكاليف غير مقيد unrestricted أو ما يسمى بالتخفيض المطلق.

يرى الباحث أفضلية التطبيق لهندسة القيمة في المشروعات اليابانية عنها في المشروعات الغربية، وذلك لأنه لو تم التخفيض في التكاليف بدون حدود قد يتعرض المنتج إلى فقدان الجودة المطلوبة له أو بعض مزاياه أو وظائفه الأساسية، كما يمكن أن يتحمل المشروع تكاليف إضافية ناتجة عن الإهدار في الوقت والجهد، لأن هنا تكاليف حقيقية أو جوهرية لا يمكن تجاهلها حتى يخرج المنتج بالصورة المطلوبة له.

كما ذكر سابقاً فإن نظام هندسة القيمة هو أحد الأنظمة المرنة القابلة للتطبيق في مشروعات مختلفة أو مراحل مختلفة للعملية الإنتاجية، لذلك ظهرت عدة أنواع لهذا النظام كل

(1) د. مكرم عبد المسيح باسيلي، محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة- الجزء الأول، رؤية إستراتيجية، المنصورة: المكتبة العصرية للطباعة والنشر، 2001م، ص 105.

نوع يتناسب مع الوظيفة التي يؤديها.

وهذه الأنواع هي: (1)

- هندسة القيمة من الدرجة الصفرية: وهي تعني تطبيق مبادئ هذا النظام منذ مرحلة صياغة مفهوم المنتج وهي مرحلة مبكرة في عملية التصميم الهدف منها إدخال وظائف جديدة للمنتج لم تكن موجودة في التصميمات السابقة للمنتج.
- هندسة القيمة من الدرجة الأولى: وهي تعني التركيز على العناصر الأساسية في المنتج ومحاولة تطويرها، وهي بذلك تعتبر عملية تطوير لوظائف المنتج الموجودة سابقاً والهدف منها تعزيز الأداء الوظيفي للمنتج.
- هندسة القيمة من الدرجة الثانية: وهي تعني تطبيق أنشطة هندسة القيمة خلال النصف الأول من مرحلة التخطيط والتحضير لإنتاج المنتج وتطويره، والهدف منها تحسين قيمة مكونات المنتج وخصائصه الوظيفية وليس إيجاد مكونات أو خصائص جديدة، وبذلك تكون التغيرات المدخلة أقل بكثير من تلك المدخلة من خلال هندسة القيمة من الدرجة الصفرية أو الأولى.
- هندسة التفكيك Teardown: وهي هندسة القيمة التي تهتم بالتحليل والتفكيك للمنتجات المنافسة من ناحية المواد التي تحتوي عليها والأجزاء المستخدمة فيها، كما تهتم بكيفية عملها وبطريقة تصنيعها، والهدف من هذه المرحلة الاستفادة من خبرة وتقدم المنتجات المنافسة وتقديم الأفضل منها.

نشأة تحليل سلسلة القيمة:

لقد بدأ استخدام نظام تحليل القيمة منذ أكثر من نصف قرن في المشروعات الصناعية والمؤسسات الحكومية، حيث ظهر أنه يزيد من المقدرة الإبداعية لدى الأفراد، كما أنه يساعد على التقليل من التكاليف الإنتاجية حتى في ظل الظروف البيئية المتغيرة. (2)

لقد وجد أن لهذا النظام جذور عميقة في التطبيق، حيث اختبره لورانس ميلز

(1) R. Cooper and R. Slagmulder, Target Costing and Value Engineering, Portland/Or: Productivity Press and Montvale, New Jersey: Institute of Management Accountants, 1997, pp 13- 14.

(2) P. Romani, OP.cit, pp: 27-29.

Lawrance Miles عام 1947م في مشروع جنرال اليكتريك بنيويورك، ومن ثم قامت وزارة الدفاع الأمريكية باستخدامه عام 1950م ، وتوالت بعد ذلك استخداماته في العديد من المشروعات المختلفة، والتي منها مشروع DOD الذي كان يعطي حوافز مادية للمشروعات التابعة له إذا ما قامت باستخدامه، لما لمستته من نتائج إيجابية له تتضمن تقليل التكاليف وتحقيق الوفورات والادخارات.

لقد حقق مشروع Isuzu لصناعة السيارات اليابانية أفضل استخدام لنظام هندسة وتحليل القيمة من بين المشروعات الأخرى المشابهة له، حيث أنه قام باستخدامه في تطوير نظام تبديل السرعة اليدوي إلى نظام سرعة اتوماتيكي يتميز باقتصاده للوقود، كما أنه استطاع تطوير نظام تدفئة السيارة من خلال تصميم جهاز تسخين ثانوي يساند الجهاز الأساسي، حيث يقوم هذا الجهاز الثانوي بتوجيه الحرارة النابعة من المحرك نحو أقدام الركاب. وكذلك قام بتطوير نظام الجربكس بحيث يفتح وينغلق اتوماتيكياً بمجرد تحرك أو توقف السيارة.⁽¹⁾

يلاحظ الباحث ان نظام تحليل سلسلة القيمة ظهر منذ امد بعيد وضح ذلك عندما اختبره لورانس ميلز Lawrance Miles عام 1947م في مشروع جنرال اليكتريك بنيويورك ومن ثم وتوالت بعد ذلك استخداماته في العديد من المشروعات المختلفة، والتي منها مشروع DOD الذي كان يعطي حوافز مادية للمشروعات التابعة له إذا ما قامت باستخدامه.

يرى الباحث ان ظهور نظام تحليل سلسلة القيمة ظهر قبل فترة طويلة الا انه لم يطبق بدرجه كبيرة فى المشروعات الصناعية بطريقة واسعة وذلك نظرا لعدم اقتناع ادارات المشاريع بالانظمة الحديثة لما لها من مخاطر على حسب تقديرهم.

اهداف سلاسل القيمة

يمكن عرض اهداف سلاسل القيمة من خلال مستويين من الاهداف وذلك على النحو

التالي:

أ- هدف وسيط ، وهو قياس قدرة كل خلية من سلاسل القيمة على مدى اضافتها الى

(1) A. Andersen, Practices and Techniques: Tools and Techniques for Implementing Target Costing, Statement No.4GG, US: Montvale, NJ: The Institute of Management Accountants,1998,p 38.

قيمة السلعة وذلك من خلال تحديد القيمة السوقية ومقارنتها بتكلفة الانتاج اللازمة لكل منها فيتضح اي من الخلايا تضيف قيمة ايجابية والاخرى التي لا تضيف قيمة.

ب- هدف نهائي، ويتمثل في تعظيم الميزة التنافسية للمنتج اما بتخفيض التكلفة او بتحسين مستوى الاداء للعمليات والانشطة الانتاجية، ويتم استخدام مخرجات الهدف الوسيط لتحقيق الهدف النهائي من خلال اتخاذ القرارات الادارية الصحيحة للتعامل مع العمليات والانشطة الانتاجية.

يلاحظ الباحث ان اهداف سلاسل القيمة تمثلت في هدف وسيط وهو قياس قدرة كل خلية من سلاسل القيمة على اضافتها الى قيمة السلعة، وهدف نهائي ويتمثل في تعظيم الميزة التنافسية للمنتج اما بتخفيض التكلفة او بتحسين مستوى الاداء للعمليات والانشطة الانتاجية

يمكن تقسيم الاهداف في نقاط كما يلي.

- تحليل سلسلة القيمة يهدف لتخفيض تكلفة العمليات.
- يعطي المنظمة القدرة علي تنظيم أداءها ومتابعة اداء كل ادارة علي حدا.
- رؤية واضحة لأدارة المنشأة للفرص التي من الممكن إنتهازها.
- مساعدة المنشأة على إتخاذ القرارات بصورة أفضل.
- معاينة مؤشرات الاداء والوقوف علي مناطق الضعف بالمؤسسة.

يلاحظ الباحث ان الاهداف قسمت الى ان تحليل سلسلة القيمة يهدف لتخفيض تكلفة العمليات. كذلك من الاهداف يعطي المنظمة القدرة علي تنظيم أداءها ومتابعة اداء كل ادارة علي حدا. ورؤية واضحة لأدارة المنشأة للفرص التي من الممكن إنتهازها. مساعدة المنشأة على إتخاذ القرارات بصورة أفضل. ومعاينة مؤشرات الاداء والوقوف علي مناطق الضعف بالمؤسسة.

الأنشطة الرئيسية في سلسلة القيمة :

- المدخلات: تبدأ بالتصميم للمنتج ثم الأمور التي تتعلق بالمواد الخام وأماكن تخزينها وكيف يتم إستلامها وتخزينها، وكيف تنقل داخل المنشأة وكيف يتم فحصها.
- التشغيل "العمليات": وتشمل هذه المرحلة كل ما يتعلق بتشغيل وأدارة المادة الخام المدخلة

وإنهاء بالتغليف، حيث تشمل العديد من القطاعات ومنها التشغيل والقياس والتجميع والتغليف، والتسليم ومتابعة الانتاج وخدمة المستهلك.

- المخرجات: تشمل المنتج النهائي وعمليات توريد، وهي من أهم الأنشطة التي يجب على الشركة الاهتمام بها، حيث يتم وضع خطة للتوزيع من قبل متخصصين.

- التسويق للمنتج: العنصر الاساسي في العملية برمتها، التعريف بالمنتج وتلبية إحتياجات العميل هو الهدف الاوحد للمنظمة، يجب التواصل مع العميل للوقوف على إحتياجاته ورفع الميزات التنافسية للمؤسسة.

- خدمة المنتج: وهي ما تعرف من قبل الكثيرين بخدمة ما بعد البيع، وتعد من احدي أكبر الميزات التنافسية التي ترفع من أسهم الشركات الكبرى.

يلاحظ الباحث ان الانشطة الرئيسية لسلسة القيمة تتمثل في المدخلات: تبدأ بالتصميم للمنتج ثم الأمور التي تتعلق بالمواد الخام وأماكن تخزينها وكيف يتم إستلامها وتخزينها، وكيف تنقل داخل المنشأة وكيف يتم فحصها. التشغيل "العمليات": وتشمل هذه المرحلة كل ما يتعلق بتشغيل وأدارة المادة الخام المدخلة وإنهاء بالتغليف، المخرجات: تشمل المنتج النهائي وعمليات توريد. التسويق للمنتج: العنصر الاساسي في العملية برمتها. خدمة المنتج: وهي ما تعرف من قبل الكثيرين بخدمة ما بعد البيع، وتعد من احدي أكبر الميزات التنافسية التي ترفع من أسهم الشركات الكبرى.

الانشطة الفرعية :

- إدارة المشتريات: مهام الادارة متنوعة وتقوم عليها معظم العمليات في الشركة او المصنع، فهي التي تقوم بشراء المواد الاولية وتوفير الادوات والآلات المستخدمة في العملية الصناعية، في حالة كانت الادارة علي درجة عالية من الكفاءة كانت قادرة علي توفير أجود الخامات والآلات بأقل الاسعار مما يساعد في خفض التكلفة وتوكيد جودة المنتجات.

- التكنولوجيا والجودة: وهما عنصران لا غني عنهم في العملية الصناعية، الارتفاع بكفاءة المنتجات وتقديم المبتكرات الجديدة التي تحقق متطلبات العميل هي قمة التميز، وهنا يجب الاشارة الي أن شهادات دولية مثل الايزو والالتزام بمعايير الجودة الشاملة ميزة جيدة من الميزات التنافسية التي تضعها معظم الشركات في الاعتبار.

- إدارة الموارد البشرية: أهم وأدق عنصر من عناصر العملية الصناعية هو العنصر البشري، كلما زادت كفاءة العامل والمهندس والاداري زادت كفاءة المؤسسة ككل، وتعد الموارد البشرية عنصر ربط في سلسلة القيمة.

- التنظيم القاعدي للمؤسسة : يجب على القائد لمؤسسة ما تقدم منتج سواء مادي أو عيني الوقوف علي مواطن الضعف في هذه المؤسسة والقدرة علي التغيير والتدريب السريع للعناصر المسببة لهذا الضعف، كما أن قيادة المؤسسة تكون قادرة على فهم الطبيعة البيئية التي تعمل فيها المؤسسة، وقادرة على الاعتراف بوجود أخطاء وحلها، وخلق روح تنافسية شريفة بين موظفيها عن طريق تقديم المكافآت والمنح.

يلحظ الباحث ان الأنشطة الفرعية لسلسلة القيمة تتمثل في إدارة المشتريات: مهام الادارة متنوعة وتقوم عليها معظم العمليات في الشركة او المصنع، فهي التي تقوم بشراء المواد الاولية وتوفير الادوات والآلات المستخدمة في العملية الصناعية، التكنولوجيا والجودة: وهما عنصران لا غني عنهم في العملية الصناعية، الارتفاع بكفاءة المنتجات وتقديم المبتكرات الجديدة التي تحقق متطلبات العميل هي قمة التميز، إدارة الموارد البشرية: أهم وأدق عنصر من عناصر العملية الصناعية هو العنصر البشري، كلما زادت كفاءة العامل والمهندس والاداري زادت كفاءة المؤسسة ككل، التنظيم القاعدي للمؤسسة : يجب على القائد لمؤسسة ما تقدم منتج سواء مادي أو عيني الوقوف علي مواطن الضعف.

كذلك تمثلت الأنشطة الرئيسية لدى كاتب اخر كالاتي:⁽¹⁾

1/ البحوث والتطوير :تولد منتجات وخدمات وعمليات جديدة عن طريق الأفكار والتجارب والأبحاث.

2/ تصميم المنتجات والخدمات والعمليات :تشمل التخطيط المفصل والهندسة للمنتجات والخدمات والعمليات.

3/الإنتاج :تشمل الحصول على الموارد وتجميعها والتنسيق فيما بينها لإنتاج السلعة أو تقديم الخدمة.

⁽¹⁾T.Charles , Horngren, Srikant M. Datar, George Foster, Cost Accounting : A Managerial Emphasis, 11 Edition , Prentice Hall, 2003,p9.

4/ التسويق: ويشمل ترويج وبيع المنتجات أو الخدمات للعملاء الحاليين أو المتوقعين.

5/ التوزيع: توصيل المنتجات أو الخدمات للعملاء.

6/ خدمات ما بعد البيع: توفير خدمات الدعم والمساعدة للعملاء بعد إتمام عمليات البيع.

يلاحظ الباحث ان الأنشطة الرئيسية تتمثل فى البحوث والتطوير وتصميم المنتجات والخدمات والعمليات والإنتاج والتسويق، التوزيع وخدمات ما بعد البيع. يمكن تلخيص الأنشطة السابقة وإبراز دور المحاسبة الإدارية فى توفير المعلومات التي يحتاجها المدراء لاتخاذ القرارات فى كل نشاط فى الاتى:

1/ الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل: هي الأعمال الضرورية لإدارة تنظيم المنشأة.

2/ أنشطة لا تضيف قيمة: هي الأعمال التي لن يدفع العميل مقابلها، لأنه لا يترتب عليها عائد ولا تضيف منفعة للمنتج أو الخدمة المقدمة كما أنها لا تضيف قيمة للمنشأة، وتقدر القيمة من وجهة نظر العميل وفق التقدير الشخصي، وتتحقق بشراء السلعة.⁽¹⁾

يلاحظ الباحث ان المعلومات التي يحتاجها المدراء لاتخاذ القرارات تتمثل فى

الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل: هي الأعمال الضرورية لإدارة تنظيم المنشأة.

والأنشطة التي تضيف قيمة: هي الأعمال التي لن يدفع العميل مقابلها.

كما أوضح كاتب اخر⁽²⁾ الأنشطة التي لا تضيف ويجب التخلص منها فى أي منظمة هي:

1/ الإنتاج الزائد عن المطلوب: والتي يؤدي إلى زيادة المعلومات عن ما هو مطلوب.

2/ الانتظار: والذي يؤدي إلى تعطيل العاملين، ضياع المواد، خسارة المنظمة لزبائنها.

3/ المخزون: عبر الاحتفاظ بمواد ومعلومات أكثر عن ما هو مطلوب حالياً.

4/ النقل والمناولة: عبر الحركات غير الضرورية للمعدات والمعلومات.

5/ المعالجة: أي عمل يتضمن خطوات زائدة عن الحاجة.

6/ العيوب: والتي تتطلب إعادة العمل لتصحيح الأخطاء.

يلاحظ الباحث ان الكاتب السابق حدد الأنشطة التي لا تضيف ويجب التخلص منها تتمثل فى

(¹) Fredendal. D, & Hill., Hill Ed, Basics of Supply Chain Management, St. Lucie Press/ Apices Series on Resource Management, Lewis Publishers,E,2001,p

(²) Frater.M, No Time No Money? Get Learn, Journal of Housing & Community Development , Vol., (62), Issue (6)M,2005, P. 7.

الانتاج الزائد عن المطلوب والانتظار والاحتفاظ مخزون اكثر من المطلوب والنقل والمناولة وذلك عبر الحركات غير الضرورية و أي عمل يتضمن خطوات زائدة عن الحاجة.

عادة ما يتضمن أسلوب هندسة القيمة القيام بثلاث أنشطة وهي⁽¹⁾ :

أ- التحليل الوظيفي للمنتج :

فكل منتج له وظائف رئيسية تتجمع معاً لتحقيق الغرض الرئيسي من المنتج ، وفي خلال هذه العملية يتم تحليل المنتج إلى مجموعة من الوظائف الرئيسية والثانوية ، ومقارنة تكلفة كل وظيفة مع ما يرغب العميل في دفعه مقابل الإنتفاع بتلك الوظيفة ، فقد يتطلب الأمر حذف بعض الوظائف التي تشير التغذية العكسية على عدم أهميتها من وجهة نظر العميل ، فالعميل لن يدفع مقابل لوظائف ليست لها قيمة لديه . وبعد عمل التحليل السابق يتم تخصيص التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف وذلك بناءً على الأهمية النسبية لكل وظيفة

ب- تحليل مكونات المنتج :

بمجرد تخصيص التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف يتم تحديد المكونات الرئيسية اللازمة لأداء كل وظيفة من وظائف المنتج وفي سبيل ذلك يتم الإستعانة بالفنيين القائمين بتخطيط وتصميم وتصنيع المنتج ، ثم يتم إعداد الترتيب النسبي للمكونات في ضوء الإعتبارات الفنية ومدى مساهمة كل مكون في تحقيق وظائف المنتج ، ويتم توزيع التكاليف المستهدفة على مستوى الوظائف إلى تكاليف مستهدفة على مستوى المكونات بحيث يكون مجموع التكاليف المستهدفة على مستوى المكونات يتساوى مع التكلفة المستهدفة على مستوى الوظائف ، ثم يتم تحديد المكونات التي يمكن ترشيحها لعمليات خفض التكلفة عن طريق الحذف أو الدمج أو الإحلال وذلك بالمقارنة بالأهمية النسبية لكل مكون .

ج- إدارة العلاقة مع الموردين :

حيث أن التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات تحدد أسعار البيع المسموح بها بالنسبة لموردي تلك المكونات ، ويتم مقارنة تلك التكاليف بالأسعار المعروضة من قبل الموردين . فإذا كانت تلك الأسعار مرضية يتم قبولها من جانب المنشأة، أما إذا كانت تلك الأسعار

⁽¹⁾ صفاء عبد الدايم ، مرجع سابق ، ص ص 476 : 483

مرتفعة فتقوم المنشأة بمفاوضات إضافية مع الموردين ، كما قد ترسل المنشأة مهندسيها إلى الموردين لمساعدتهم في تخفيض تكاليفهم بما يؤدي إلى تخفيض في أسعار المكونات ، كما يمكن للمنظمة إتباع نظام السحب من الموردين ووفقاً لهذا النظام تطلب المستلزمات من الموردين وقت الحاجة إليها بحيث تتدفق المكونات من الموردين إلى مواقع الإنتاج مباشرة بما يؤدي إلى تخفيض تكاليف التخزين ، وقد يتم إشراك الموردين في عملية تصميم المنتج فهذه الخطوة تمثل نقل العلاقة مع الموردين من ربح طرف على حساب الآخر إلى علاقة تكامل بين المنظمة والموردين .

فقا لهذا الأسلوب فان سلسلة القيمة تشمل كل الأنشطة التي تخلق قيمة داخل العملية التصنيعية , ابتداء من أول خطوة فيها وهي عملية البحث والتطوير وانتهاء بتقديم الخدمة للعميل . يلاحظ الباحث ان أنشطة هندسة القيمة تتمثل في التحليل الوظيفي للمنتج وتحليل مكونات المنتج وإدارة العلاقة مع الموردين .

مكونات سلسلة القيمة :

حسب نموذج سلسلة القيمة، هناك مجموعتان رئيستان من الأنشطة تسمى احدهم مجموعة الأنشطة الأساسية (Primary Activities) والأخرى مجموعة الأنشطة الداعمة (Support Activities)، تتولى الأنشطة الأساسية مهمة التكوين المادي للمنتج أو الخدمة التي تقدمها الشركة وتسليمها وتسويقها للمشتري وكذلك خدمة ما بعد البيع .وتتكون من خمسة أنشطة هي الإمدادات الداخلية، عمليات التشغيل، المخرجات من المنتجات والتسويق وأخيراً الخدمة .أما الأنشطة الداعمة فهي تقدم المدخلات الخاصة بالبنية الأساسية (Infrastructure) (والتي تسمح للأنشطة الأساسية بأداء دورها و تتكون من أربعة أنشطة هي :البنية الأساسية للشركة، إدارة الموارد البشرية، البحوث والتطوير والشراء .

يلاحظ الباحث ان هناك مجموعتان رئيستان من الأنشطة تسمى احدهم مجموعة الأنشطة الأساسية والأخرى مجموعة الأنشطة الداعمة .

الأنشطة الأساسية والفرعية في سلسلة القيمة

1/الأنشطة الرئيسية وهي:

- الإمدادات الداخلية :

تعني كل الأنشطة ذات العلاقة بنقل و استلام و تحريك و تخزين و مناولة المواد و عناصر المدخلات الأخرى اللازمة للنظام الإنتاجي.

- العمليات Operations

كل الأنشطة الصناعية و غيرها الخاصة بتحويل المدخلات الى مخرجات(منتجات و خدمات).

- التسويق و المبيعات Marketing and Sales

يرتبط هذا النشاط بحقل ادارة التسويق و ما يتضمن ذلك من تخطيط استراتيجي للمزيج التسويقي و تنفيذ الوظائف التسويقية الأخرى.

2/ الأنشطة الفرعية المساندة / الداعمة وهي :

تتمثل هذه الخدمات بجميع الأنشطة الإدارية الداعمة لعمل نظام الأعمال في المنظمة بما في ذلك وظائف التوجيه و التنسيق لأنشطة المحاسبة و المالية في المنظمة.

- تطوير التكنولوجيا Technology Development

هي أنشطة تحسين المنتج، تصميم المنتج، المعرفة بالتقانة والمعرفة بإجراءات العمل و المدخلات التكنولوجية الضرورية لكل نشاط في سلسلة القيمة.

- شراء الموارد Procurement Of Resources

شراء الموارد يعني أنشطة توفير موارد عمل النظام من مدخلات (مادة خام ، أجزاء، مكونات، طاقة) مع ضمان توفير موارد المعرفة الضرورية بوسائل مختلفة⁽¹⁾

يلاحظ الباحث ان الأنشطة الأساسية والفرعية في سلسلة القيمة تتكون من: الأنشطة الرئيسية وهي: (الإمدادات الداخلية، العمليات، التسويق و المبيعات) والأنشطة الفرعية تتمثل: (تطوير التكنولوجيا، شراء الموارد، سوف يتم توضيح ذلك من خلال الشكل رقم (1/1/2)

كالاتى:-

⁽¹⁾ Porter, Strategy and the Internet , Harvard Business Review, Vol. (79), Issue

⁽³⁾M,2002, P. 77.

شكل رقم (1/1/2)

يوضح نموذج سلسلة القيمة الذي قدمه بورتر

FIRM INFRASTRUCTURE البنية الأساسية للشركة HUMANRESOURCE MANAGEMEN إدارة الموارد البشرية TECHNOLOGY DEVELOPMENT التطور التكنولوجي PROCUREMENT المشتريات					SUPPORT ACT
SERVICE PROFIT MARGIN	MARKTING & SALES	OUT BOUND	OPERATION	INBOUND	PRIMARY ACTIVITIES

Source : Michael Porter ,L avantage Concurrentielle ,Dunoo ,Belgique ,OCT ,2003 .P71.

يلاحظ الباحث من الشكل رقم (1/1/2) ان النموذج الذي قدمه بورتر يتكون من جزئين، جزء يمثل الأنشطة الداعمة والتي تشمل الأنشطة الأساسية للمنظمة وإدارة الموارد البشرية والتطور التكنولوجي والمشتريات. اما الجزء الثاني يتمثل في الأنشطة الرئيسية (الأولية) وتشمل الإمدادات الداخلية والعمليات و الإمدادات الخارجية والتسويق والمبيعات والخدمات.

استخدام سلسلة القيمة في التحليل الداخلي للشركة :

الفكرة البديعة لنموذج سلسلة القيمة أنه يتخيل تجزئة الشركة إلى مجموعات من الأنشطة من أجل تحليل سلوك التكلفة لهذه الأنشطة أو قدرتها على خلق الجودة.ومن الممكن و بتحليل متعمق لسلسلة القيمة فهم مصادر التكلفة الحالية أو المستقبلية أو عناصر بناء الجودة للمنتجات أو الخدمات كأساس لفهم سبل تحقيق الميزة التنافسية (التكلفة الأقل أو التمييز في الجودة) .

كما أن تحليل سلسلة القيمة يساهم في القيام بتحليل جوانب القوة والضعف الحالية والمستقبلية للشركة و ذلك بتحديد العوامل الداخلية الرئيسية وإخضاعها للمزيد من البحث والدراسة لكشف مجالات القصور أو التفوق داخل الشركة.و يستطيع المطلل الاستراتيجي توظيف مستويات معيارية معينة (Standards) و المقارنة مع شركات أخرى في الصناعة للوصول إلي تصور أعمق بخصوص نقاط القوة و الضعف الحالية و المستقبلية التي لا بد من أخذها بعين الاعتبار عند صياغة الاستراتيجيات أو اتخاذ القرارات الإستراتيجية المهمة.

- مقارنة الوضع الحالي مع الوضع السابق.
- مقارنة وضع الشركة مع المنافسين.
- مقارنة وضع الشركة مع عوامل النجاح و المعايير الرئيسية في الصناعة التي تعمل بها المنشأة.

يكون لمفهوم سلسلة القيمة تداخل معتبر مع الإستراتيجية التنافسية .فالشركة تحقق أرباحا طالما أن القيمة الكلية تزيد عن التكاليف المدفوعة نظير كل أنشطة القيمة بالشركة) الهدف من إستراتيجية التنافس .(ولا تتوقف الميزة التنافسية للشركة على حلقة القيمة لديها فقط، بل أيضاً على الحلقات الخاصة بكل من الموردين والمشتريين وغيرهم).

يلاحظ الباحث أن تحليل سلسلة القيمة يساهم في القيام بتحليل جوانب القوة والضعف الحالية والمستقبلية للشركة و ذلك بتحديد العوامل الداخلية الرئيسية وإخضاعها للمزيد من البحث والدراسة لكشف مجالات القصور أو التفوق داخل الشركة.

مزايا ومنافع تطبيق نظام تحليل سلسلة القيمة:

هناك بعض المزايا التي يمكن استخلاصها من جراء تطبيق تحليل سلسلة القيمة ،والتي

من أبرزها:(1)

1/ تحسين الموقف التكاليفي للمنشأة، وبالتالي تدعيم قدرتها التنافسية في السوق المحلية والعالمية.

2/ إتاحة الفرصة للإدارة تحليل مجتمعات التكلفة (Cost Pools) ومسبباتها مما يمكنها من

(1) د.عصاف سيد أحمد عاشور ،معايير التكلفة في بيئة التصنيع الحديث: إطار مقترح لتطوير معايير التكلفة، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، العدد الأول،1998.ص

تخفيض آثارها على الشركة، ومن ثم تخفيض التكلفة الإجمالية والوصول إلى التكلفة المستهدفة، وعليه فهي تخدم تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.(ABC)

3/ تحديد مجموعات جديدة من محركات التكلفة - نتيجة للتقسيم الجديد لأنشطة الشركة - مما يسهم ذلك أيضا في إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بفاعلية.

4/ يؤدي تحليل أنشطة القيمة إلى الكشف عن الأنشطة التي لا تضيف جزئيا أو كليا إلى القيمة، وتسبب بالتبعية في أن تفقد التكاليف قدرتها الإستراتيجية.

5/ يساعد على تحديد الروابط بين أنشطة القيمة في المنظمة.

6/ التركيز على تخفيض التكلفة وإيجاد طرق لتحسين العوائد من سلسلة القيمة.

7/ فهم مشاكل إدارة التكلفة وتحسين اتخاذ القرارات.

8 / يساعد في رفع الأداء والتعرف على الفرص التي تساهم في تطوير العمل.

9/ يساعد المنشأة في إبراز وتوضيح مؤشرات الأداء لنظام المعلومات الإدارية لديها.

يلاحظ الباحث ان مزايا تطبيق نظام سلسلة القيمة تتلخص في: تحسين الموقف التكاليفي للمنشأة، إتاحة الفرصة للإدارة تحليل مجتمعات التكلفة ومسبباتها ،تحديد مجموعات جديدة من محركات التكلفة، يؤدي تحليل أنشطة القيمة إلى الكشف عن الأنشطة التي لا تضيف جزئيا أو كليا إلى القيمة، يساعد على تحديد الروابط بين أنشطة القيمة في المنظمة، التركيز على تخفيض التكلفة وإيجاد طرق لتحسين العوائد من سلسلة القيمة وفهم مشاكل إدارة التكلفة وتحسين اتخاذ القرارات، يساعد في رفع الأداء والتعرف على الفرص التي تساهم في تطوير العمل.ويساعد المنشأة في إبراز وتوضيح مؤشرات الأداء لنظام المعلومات الإدارية لديها.

التكامل بين أسلوب دورة حياة المنتج وبين كلاً من أساليب تحليل القيمة ، هندسة القيمة، سلسلة القيمة

(أ) تكامل بين أسلوب دورة حياة المنتج وتحليل القيمة:

يهدف تحليل القيمة أو كما يطلق عليه " تحليل الأنشطة " إلي التركيز والإبقاء علي الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج خلال دورة حياته ، وفي نفس الوقت تؤدي إلي التخلص من تلك الأنشطة التي لا تحقق أية قيمة مضافة ، مما يؤدي بدوره إلي مزيد من تخفيض التكاليف مع الحفاظ علي الخصائص الوظيفية للجودة وكفاءة الأداء لهذا المنتج .ولذلك فإن هذا التحليل

يركز على الأنشطة، يحدد الموارد التي تستنفذها، ومسببات استخدام الموارد، وهذه معلومات يوفرها نظام المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط، ويستلزم تحليل القيمة تحديد مسببات التكلفة لأغراض تخفيض المسببات ذات التأثير السلبي حيث يعد هذا هو السبيل نحو استبعاد الأنشطة غير الضرورية⁽¹⁾

يركز تحليل القيمة بصفة أساسية على الأنشطة المختلفة المحققة للقيمة بدلاً من التركيز على تكلفة الإنتاج الأمر الذي يقتضي فحص وتحليل سلسلة القيمة، وتحليل نتائجها وفي أغلب الأحيان يتطلب ذلك العوده إلى مرحلة المعلومات للتأكد من أن وظيفة المنتج الأساسية لم تتغير .

كذلك تشير مراحل وأهداف تحليل القيمة خلال دورة حياة المنتج إلى العمل على الوصول إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية، والتي ينعكس أثرها في نهاية الأمر على تخفيض التكلفة.

- إعطاء الاهتمام الأولي إلى تحديد احتياجات المستهلك والوفاء بها .
- توفير الأفكار الابتكارية لمراحل التصميم الأولي للمنتج .
- التخلص من الأنشطة التي لا تحقق قيمة .
- تخفيض عدد الأجزاء التي يتكون منها المنتج وكذلك التخلص من الأجزاء غير الضرورية.
- تقييم البدائل المختلفة للخامات الممكن استخدامها في إنتاج المنتج.
- الاقتناع بنمطية التصميم والإنتاج بما يعمل على الوصول إلى تحقيق مستوى جودة مرتفع

وتخفيض تكلفة ما قبل الإنتاج. Pre-production cost.

- العمل على استمرارية المنتج واستقراره وثبات الهيكل التصميمي له .
- تطوير العائد من المنتج ، بما يحقق زيادة مستوي فاعليته ومساهمته في عائد المشروع .
- تخفيض إجراءات التسجيل المحاسبي المصاحبة للمنتج وتخفيض الإجراءات التنظيمية والإدارية المصاحبة لتصميمه

(1) تهاني محمود عبده النشار، استخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف - إطار مقترح - مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 42، العدد الأول، 2005، ص373.

- العمل على تطوير جهود تخفيض التكلفة وتحسين الجودة حتي يتحقق التطور المستمر.

(ب) تكامل بين أسلوب دورة حياة المنتج وهندسة القيمة:

بالنسبة لأسلوب هندسة القيمة Value Engineering ، فإنه يماثل أسلوب تحليل القيمة إلا أنه يستخدم في مرحلة التصميم لدراسة وفحص التكاليف والمنافع التي قد تنتج من التطوير المستهدف بينما يرتبط تحليل القيمة أكثر بمرحلة الإنتاج .

لقد اعتبرت هندسة القيمة بمثابة تنظيم جماعي تعمل من خلاله مجموعه من الوسائل والأساليب الإدارية (تخطيط ورقابة) بهدف ضمان الوصول إلي أقل تكلفة للسلعة أو الخدمة المقدمة، أو بمعنى أدق ضمان الوصول إلي أكثر المنتجات فاعلية وأقلها تكلفة.⁽¹⁾

إن مفهوم هندسة القيمة يتفق مع المفهوم الحديث لتخفيض التكلفة والذي لا يعني مجرد التخلص من الإنفاق ولكنه أيضا يركز على التخفيض في مجالات الإسراف والتخلص من الأنشطة الإنتاجية التي لا تضيف قيمة أو العمل على الوصول بالتصميم ليكون في حدود التكلفة المستهدفة بمعنى العمل على إحداث تخفيض وليس تقليص أو تجنب لبعض نواحي الإنفاق التي يترتب عليها تخفيض ظاهري في رقم التكلفة دون حدوث تخفيض حقيقي، حيث أنها تركز على تخفيض عدد الأجزاء، تخفيض درجة تعقد المنتج، وتتميط الأجزاء بما يؤدي إلي زيادة الجودة وتحقيق أكبر وفورات في التكاليف في مراحل الاقتناء، الإنتاج، وصيانة ما بعد البيع، وتعتبر هندسة القيمة بمثابة الجهد المنظم الموجه للوصول إلي الآتي):

- تحديد خصائص النظام، السلعة، الخدمة، والأجزاء.

- تحديد قيمة لكل صفة أو خاصية من الخصائص المحددة سابقاً .

- تنفيذ الخصائص والمواصفات بأقل تكلفة .

يتمثل عمل نظام هندسة القيمة أساساً في قيامه بتحليل وظائف المنتج وتحديد العناصر المكونة له، ومن ثم إعادة تشكيل تلك الوظائف التي قد تتسبب في زيادة التكاليف دون أن

(1) محمد مصطفى الجبالي ، دراسة استخدام منهج تخصيص التكلفة حسب الأنشطة لمواجهة تطبيق نظم التطوير المستمر في المشروعات المتقدمة تكنولوجيا، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببها، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، 1993، ص

تكون ساهمت بالشكل المطلوب منها في إخراج المنتج⁽¹⁾، ويتم ذلك بإتباع الخطوات التالية:⁽²⁾

1. تحديد وتعريف مكونات المنتج التي يجب أن تشملها عملية التخفيض وتلك التي تحتاج إلى المزيد من الدعم والاهتمام.

في هذه المرحلة يتم حساب مؤشر القيمة لكل عنصر من العناصر المكونة للمنتج، بحيث أن الوظائف والمكونات التي لها مؤشر قيمة دون الواحد فهي تمثل وظائف غير محفزة وينتج عنها زيادة في التكاليف، أما المكونات التي لها مؤشر قيمة مرتفع (أي أكثر من الواحد والرابع) فهي تمثل وظائف جيدة وتحتاج إلى مزيد من الدعم والاهتمام.

2. تحفيز التفكير الإبداعي والبناء.

إن الهدف من هذه المرحلة هو تركيز الجهود الفكرية لوضع أفضل الأفكار الممكنة لتخفيض تكلفة وظائف أو مكونات المنتج التي لها مؤشر قيمة منخفض، ويتم تقييم هذه الوظائف تقييماً دقيقاً لتحديد إمكانية الحذف أو التبسيط أو التقليل لتوفير الخصائص المطلوبة بتكلفة أقل، ويتعين هنا أهمية توخي الحذر، لأن إلغاء بعض الخصائص التي لها مؤشر قيمة منخفض قد يؤثر سلباً على كفاءة وفعالية السلعة والطلب عليها.

في هذه المرحلة قد تثير هندسة القيمة العديد من الأسئلة على النحو التالي:

- * ما هي الوظائف التي يحققها كل عنصر من عناصر المنتج؟
- * ما هي أجزاءه؟
- * هل يمكن تخفيض عدد الأجزاء المستخدمة في إنتاج المنتج؟
- * هل كل الخصائص الضرورية متوفرة في المنتج أم لا؟
- * هل يمكن اختيار موردين آخرين للحصول منهم على الخامات بسعر أقل، دون التأثير على استقرار سياسات التوريد المتبعة في المشروع؟

(1) J. Al-Duaij, A Value Engineering Approach to Determine Quality Lightweight Concrete Aggregates, Cost Engineering, Vol.39, No.5, May,1997,p:21.

(2). Ansari, S., bell, J. and CAM-I target Cost Core Group ,Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management, US, Consortium for Advanced Manufacturing International. Group,1997,pp 154-156.

يضيف الباحث:

* هل يمكن شراء بعض أجزاء المنتج بالجودة المطلوبة بدلاً من تصنيعها مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة؟

* هل توجد خامات بديلة يمكن استخدامها في تصنيع الأجزاء بأقل تكلفة وأفضل جودة؟

* هل يمكن إيجاد قيمة يبعه او إعادة تدوير بعض المخلفات، أو التقليل منها ؟

3. التحليل.

تركز هذه المرحلة على فحص كافة البدائل والحلول المتاحة لتخفيض التكلفة، ومن ثم يتم ترتيب هذه البدائل بحيث يمكن اختيار أفضلها في إحداث عملية التخفيض، ويجب أن تكون الأفكار والاقتراحات ممكنة التطبيق من الناحية الفنية ومقبولة من قبل العميل.

4. صياغة وتطبيق الأفكار.

5. بعد الانتهاء من استعراض بدائل التخفيض يتعين اختيار أفضل هذه البدائل ووضعها في صورة خطة أو منهج محدد قابل للتطبيق مقرونًا بالبرنامج الزمني لجدولة التخفيض.

(ج) تكامل بين أسلوب دورة حياة المنتج وسلسلة القيمة:

أسلوب سلسلة القيمة يتطلب توسيع نطاق التركيز إلي مدي أوسع خارج نطاق المنشأة ، حيث أن تحقيق ميزة تنافسية نتيجة خفض تكاليف المنتج يستلزم فهم سلسلة القيمة الكلية للمنشأة ، حيث أن سلسلة القيمة (Value Chain) هي سلسلة النشاطات التي تساهم في قيمة المنتج أكثر من تكلفتها، عادة كل المنتجات تمر من خلال سلسلة القيمة التي تبدأ بالبحث ، التطوير، والهندسة Research , Development & Engineering Cycle وتنتقل إلي التصنيع Manufacturing ثم تنتقل إلي الزبون إلي حين التخلص منها Post-sale services and Disposal cycle، ومنظور سلسلة القيمة يختلف عن المنظور التقليدي الذي يتبني مفهوم القيمة المضافة الذي يركز على داخل المنشأة مما يتسبب في فقد القدرة على الاستفادة من العلاقات الخارجية مع الموردين والعملاء، هذا وبمرور المنتجات في هذه السلسلة ينشأ ما يسمى ب Total-life cycle costing وهي عملية إدارة جميع التكاليف المتعلقة بسلسلة القيمة، هذا وقد ترغب بعض الشركات بالإففاق على مرحلة التصميم أكثر وذلك لتخفيض التكاليف في المراحل التالية (الإنتاج ، مرحلة ما بعد البيع) ، ثم تقرر فيما بعد كيفية تخفيض

تكاليف التصميم هذه .

في إطار التكامل بين أسلوب دورة حياة المنتج وبين تلك الأساليب فيمكن تحقيق المنافع التالية التي تمثل جوانب مختلفة لتحسين التكاليف .⁽¹⁾

إن الاستفادة من العلاقة مع عملاء المنشأة تمثل الفكرة الأساسية التي يقدمها أسلوب دورة حياة المنتج حيث أنه يعالج بوضوح العلاقة بين ما يدفعه العميل مقابل الحصول على المنتج وبين إجمالي التكاليف التي يتحملها المستهلك خلال دورة حياة المنتج لدى المستهلك ، كما أنه في مرحلة التصميم يمكن تطوير تصميم المنتج بما يؤدي إلى تخفيض تكاليف استخدام المنتج لدى المستهلك.

على أساس أن الأجزاء والمواد المشتراه تمثل غالباً أكثر من 50% من تكلفة الإنتاج فإن جهود تخفيض التكاليف تحتاج إلى التركيز ليس فقط على كفاءة الأداء في المنشأة ولكن أيضاً على كفاءة الأداء لدى الموردين ، وهذا يعني ضرورة أن تمتد جهود تخفيض التكاليف إلى كل المنشآت التي تمتد المنشأة بالمواد وبالأجزاء المصنعة Supply Chain ويقترح بعض الخبراء برنامجاً شاملاً لإدارة التكاليف التي تحدث نتيجة العلاقات التشابكية مع المنشآت الأخرى- Organizational Cost Management Inter- فهو يجعل مهندسي التصميم ومحاسبي التكاليف في كل هذه المنشآت التي تقع على سلسلة القيمة يعملون معاً نحو تخفيض تكلفة الأجزاء المتبادلة فيما بينهم مع الإحتفاظ بمستويات الجودة.

يرى الباحث ان استخدام سلسلة القيمة مع هندسة وتحليل القيمة عند تطبيق أسلوب تكلفة دورة الحياة الكاملة للمنتج تعمل على تخفيض التكاليف خلال مراحل دورة حياة المنتج من خلال إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي إلى قصر دورة حياة المنتج وبالتالي تكلفة المنتج

(1) تهاى محمود عبده، مرجع سابق ،ص374.

المبحث الثاني

مفهوم ونشأة وخصائص التحسين المستمر

مفهوم التطوير المستمر

لقد تم تعريف نظام التطوير المستمر من قبل مشروع ديهاتسو لصناعة السيارات اليابانية على أنه "الإجراءات التي يتم القيام بها بهدف الحفاظ على مستوى التكاليف الإنتاجية للسيارات دون ارتفاع، أو القيام بتخفيض تلك التكاليف إلى المستوى الأقل والمتوقع بناءً على التخطيط الإستراتيجي للمشروع".⁽¹⁾

يلاحظ الباحث من التعريف السابق ان نظام التطوير المستمر هو عبارة عن اجراءات يتم القيام بها بهدف الحفاظ على مستوى التكاليف الإنتاجية للسيارات دون ارتفاع. كما تم تعريفه من قبل مشروع Imai على أنه "العامل المشترك بين الفلسفة والنظم وآليات حل المشاكل، وهو نظام ياباني الأصل والمنشأ، لأنه ظهر في اليابان قبل الثلاثين عاماً الماضية".⁽²⁾

يلاحظ الباحث من التعريف السابق ان التطوير المستمر على انه العامل المشترك بين الفلسفة والنظم وآليات حل المشاكل. كما أن هذا النظام كان ولا يزال يرى من قبل المدراء اليابانيين على أنه "التطبيق العملي لفلسفة ديمينج Deming الصناعية والتي هي(خطط-صمم-راقب وتأكد-اعمل-ضع المقاييس لأفضل أداء) ، وهو بالإضافة إلى ذلك يرى من قبل هؤلاء المدراء على أنه القوة التي تحرك الطاقة الكامنة لدى العمال لتحسين أداءهم".

يعرّفه أحد الكتاب⁽³⁾ على أنه "الفحص الانتقادي لوظائف المنتج بهدف تنفيذ هذه

(1) Monden .Y, and J. Lee, How A Japanese Auto Maker Reduces Costs-Kizen Costing Drive Continuous Improvement at Daihatsu, Management Accounting, Aug ,1993, p:22.

(2) Choi .T, The Successes and Failures of Implementing Continuous Improvement Program: Case of Seven Automotive Parts Suppliers, Becoming Lean, J. Liker, Productivity Inc, ,1998 ,p:410.

(3)عبد الله السنفي، بعض الأساليب الفنية الحديثة لتحسين الكفاءة الإنتاجية في المشروعات الصناعية، مجلة الإداري، سلطنة عمان - معهد الإدارة العامة ، ع64، مارس، 1996، ص:150.

الوظائف بدرجة عالية من الثقة والاعتمادية وبأقل التكاليف الممكنة".

يلاحظ الباحث من خلال التعريف السابق على ان التحسين المستمر هو عبارة عن فحص انتقادي لوظائف المنتج بهدف تنفيذ هذه الوظائف بدرجة عالية من الثقة والاعتمادية وبأقل التكاليف الممكنة.

يعرف التحسين المستمر بأنه: (السعي المستمر لتقديم قيمة أعلى للعملاء وتشمل فكرة التحسين كل الوظائف الرئيسية بحيث يجب أن تضيف قيمة أكبر نتيجة الاهتمام وبذل الجهد).⁽¹⁾

يلاحظ الباحث من التعريف السابق ان التحسين المستمر هو السعي لتقديم قيمة أعلى للعملاء.

التكلفة المطورة (Kaizen Cost) :-

التكلفة المطورة هي كلمة يابانية تعنى التحسين المستمر، وتعرف التكلفة المطورة بانها طريقة لتخفيض التكلفة وإدخال تحسينات تدريجية على الإنتاج خلال دورة حياة المنتج⁽²⁾. يلاحظ الباحث من التعريف السابق انه تم استخدام التكلفة المطورة بمعنى التحسين المستمر وتعرف بانها طريقة لتخفيض التكلفة وادخال تحسينات تدريجية على الانتاج. ذكر احد الباحثين⁽³⁾ ان التكلفة المطورة تعمل على خفض تكاليف الانتاج من خلال إجراء التحسينات المستمرة على المنتج.

عرف Steven⁽⁴⁾ التكلفة المطورة بانها المدخل الذي يسعى لتخفيض التكاليف عبر مراحل الإنتاج والتصنيع عن طريق التطوير والتحسين المستمر لأساليب الإنتاج ورفع جودة تصنيعه من خلال تقليل المنتجات المعيبة والتالفة ومن ثم تخفيض تكلفة إعادة التشغيل. يلاحظ الباحث من التعريف السابق ان التكلفة المطورة بانها المدخل الذي يسعى

(1) نواف فخر، حسن زكي ، محاسبة التكاليف ،دمشق: منشورات جامعة دمشق ، 2005 ، ص418 .

(2) Nachiket M.Vechalekar, Cost and Strategic Management for Growth of SME Sector, The Management Accountant, Volume 45 No. 5, May, 2010, P 364.

(3) Henrik Agndal,, Supply chain decision-making supported by an open books policy, International Journal of Production Economics, Vol 116, 2008, P 156.

(4) Steven M. Bragg, Cost Reduction Analysis Tools and Strategies, New Jersey, John Wiley & Sons, Inc, 2010, P 68.

لتخفيض التكاليف عبر مراحل الإنتاج والتصنيع عن طريق التطوير والتحسين المستمر لأساليب الإنتاج.

عرف احد الباحثين⁽¹⁾ التكلفة المطورة بأنها سلسلة من التغييرات المتتالية والمستمرة بلا نهاية والتي لا تتطلب بالضرورة إنفاق رأسمالي ضخم وإنما تحتاج إلى التأكيد على والتزام كل فرد في إحداث هذه التغييرات ، فحتى تستطيع الشركة أن تقدم منتجات ذات جودة عالية مع إمكانية التنويع في خصائصها دون ان يصاحب ذلك إرتفاع اسعارها ، ويقدم منهج التطوير والتحسين المستمر (التكلفة المطورة) أحد الحلول لتلك المشكلة والمتمثل في الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات.

يلاحظ الباحث من التعريف السابق ان التكلفة المطورة بأنها سلسلة من التغييرات المتتالية والمستمرة بلا نهاية والتي لا تتطلب بالضرورة إنفاق رأسمالي ضخم وإنما تحتاج إلى التأكيد على والتزام كل فرد في إحداث هذه التغييرات.

توصل الباحث على ان التحسين المستمر هو "عملية مستمرة من التغييرات الفعالة والجزرية التي مهمتها الحفاظ على مستوى التكاليف ومحاولة تخفيضها الى ادنى مستوى ممكن مع إزالة الفاقد ورفع الأداء بالاعتماد على الفحص والتقييم من الإدارة الواعية ومن العاملين المدربين".

يعرف هذا النظام باسم كايزن Kizen من قبل المشروعات اليابانية، وباسم التطوير المستمر Continuous Improvement أو باسم تقنية تحليل القيمة Value Analysis من قبل المشروعات الأمريكية⁽²⁾، وهو أحد نظم الإدارة اليابانية المتميزة⁽³⁾، حيث أنه يهتم بالروح المعنوية للأفراد وبتنمية المقدرة الفكرية لديهم نحو الإبداع والابتكار والوقوف على المشاكل وإيجاد الحلول الجذرية لها، كما أنه يهتم بتنمية روح الفريق لديهم والقدرة على العمل

(1) إيمان مصطفى محمد محمود ، إطار مقترح لتقييم الأداء في ظل نظم التصنيع الحديثة بغرض تحقيق الجودة الشاملة مع دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة ، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة ، 2002م ،ص 19.

(2) Ansari, S., bell, J. The Next Frontier in Strategic Cost Management, US, Consortium for Advanced Manufacturing International,1997, p28.

(3) Robinson A., Continuous Improvement in Operation a systematic Approach to Waste Reduction, Productivity Press ,1991,pp: xi-xxiii.

الجماعي ، بحيث يكون هدف الفرد هو نفسه هدف المجموعة ككل ، وشعور ذلك الفرد بالفخر حتى لو استطاع إنجاز أبسط التغييرات.(1)

هو على ذلك يهدف إلى إزالة جميع نواحي الإسراف والتبذير وتقليل الفاقد من العملية الإنتاجية أو الأنشطة الإدارية، وبالتالي الحصول على منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف.(2) مما سبق نجد أن نظام التطوير المستمر يتفق مع نظام التكاليف المستهدفة من حيث الأهداف المتمثلة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، وهو يقوم بتحقيق ذلك عن طريق ممارسة الرقابة المستمرة على العملية الإنتاجية وعلى جميع أقسام ومراحل المشروع للتأكد من سيرهم بالصورة المطلوبة و فهو يعمل على اكتشاف مواطن الخلل ويقوم بعلاجها بصورة جذرية.

طبقت العديد من الشركات الأمريكية نظام التحسين المستمر الياباني الأصل وحققت من وراء ذلك نتائج جوهرية دعمت ميزتها التنافسية ، كما طبقت شركات بريطانية أخرى هذا النظام وحققت نتائج ملموسة (3).

نشأة التحسين المستمر

لقد تم ابتكار نظام التطوير المستمر على يد الأستاذ تاييتشي أوهونو Taiichi Ohno في مشروع تويوتا لصناعة السيارات(4)، وقد كان ذلك بعد أزمة البترول في اليابان عام 1973م، حيث تسببت تلك الأزمة في إحداث ارتفاع حاد في التكاليف نتج عنه انخفاض حاد في مستوى بيع السيارات، مما تطلب ابتكار نظام التطوير المستمر الذي استطاع تخفيض التكاليف بمقدار

(1) Orf .J. Japanese Education and its Role in Kizen, Becoming Lean, J. Liker, Productivity Inc ,1998,p:72.

(2)Howell .R. Management Accounting Guideline: Implementing Target Costing, Vol.3, No.2, sum,1989,pp:26-28.

(3) د.عطا الله و ارد خليل ،إستخدام نظام التحسين المستمر لدعم دور إدارة التكلفة فى ترسيده القرارات الإدارية بمؤسسة الطيران العربية السورية، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، العدد الثالث ، المجلد الأول، ص 233.

(4) Robinson, A Continuous Improvement in Operation: A Systematic Approach to Waste Reduction, Portland/OR, Productivity Press..1991,p, xxi

10000ين أي ما يعادل 75 دولار لكل سيارة، وكان ذلك في مدة لا تزيد عن ستة أشهر.⁽¹⁾
لقد استطاع مشروع ديهاتسو لصناعة السيارات اليابانية تحقيق نتائج باهرة بفضل استخدام هذا النظام، حيث أنه تمكن من الحصول على المركز السابع بالنسبة لحجم المبيعات من بين المشروعات اليابانية الأخرى المشابهة له في الصناعة، أما خارج اليابان فلقد كانت مبيعاته تفوق مبيعات الأيسوزو والمازدا والسوبارو، كما أنه استطاع بفضل ذلك النظام تأسيس أسواق لمنتجاته تفوق الـ 120 قطراً في جميع أنحاء العالم.⁽²⁾

هذا بالإضافة إلى وجود جمعية خاصة لمستخدمي نظام التطوير المستمر قد تأسست عام 1990م تحت إشراف كلاً من معهد التكنولوجيا الصناعية Industrial Technology Institute (ITI) الموجود في مدينة Ann Arbor بولاية ميتشغان Michigan والمعهد الاستشاري للتطوير المستمر Continuous Improvement الموجود في مدينة Northville أيضاً بولاية ميتشغان، وأن الهدف الأساسي من هذه الجمعية هو مساعدة المشروعات على توسيع استثماراتها من خلال عرض الحقائق والعوائق ومناقشتها وتطبيق الحلول المقترحة والخبرات الجيدة عليها. وتقوم جمعية التطوير المستمر بتدريب أعضائها على مجالات متعددة مثل: الصيانة الإنتاجية الشاملة، وتقنيات إيجاد الحلول والحفاظ على البنية الإدارية وتنظيمها، وكذلك تقنيات تطوير الإنتاج. وتعد الجمعية اجتماعاً دورياً كل ستة أسابيع في مقر أحد المشروعات التي لها عضوية معها، ويرأس هذا الاجتماع مستشارين من معهد التكنولوجيا الصناعي ومن المعهد الاستشاري للتطوير المستمر، ويطلب من الأعضاء المشاركين (المشروعات المشاركة) إرسال مندوبين عنهم من الإدارة العليا ومن مختلف المستويات الإدارية الأخرى، ويقوم هؤلاء الأعضاء في تلك الاجتماعات بما يلي:

- تلقي تدريباً على أحد تقنيات التطوير المستمر.
- مراجعة ومناقشة طريقة العمل المتبعة في المشروعات المشاركة.

(1) Monden .Y, and Hamad .K, Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies, Journal of Management Accounting Research, Fall,1991,p:25.

(2) Monden, Y. and Lee, J. How A Japanese Auto Maker Reduces Costs- Kaizen Costing Drive Continuous Improvement at Daihatsu, Management_Accounting, ,1993, Aug ,pp:22-26.

■ إبراز أهم الإنجازات التي أحرزتها المشروعات المشاركة من بعد الاجتماع السابق.

لاكتفي الجمعية بتدريب أعضاء هذه المشروعات فقط، ولكنها تقوم بعد عملية التدريب بتقسيم الأعضاء المشاركين إلى ثلاث أو أربع مجموعات صغيرة كل مجموعة من هذه المجموعات تقوم بزيارة تفقدية لمواقع العمل في المشروعات المشاركة بحثاً عن إمكانية إدخال بعض التحسينات عليها، وبعد الجولة يتم مناقشة الملاحظات المتبادلة بينهم ومن ثم اعتماد الفعال منها.

يلاحظ الباحث ان نشأة التطوير المستمر بدء على يد الأستاذ تاييتشي أوهونو Taiichi Ohno في مشروع تويوتا لصناعة السيارات، مما قام بابتكار نظام التطوير المستمر الذي من خلاله استطاع تخفيض التكاليف من ثم تم استخدامه بمشروع ديهاتسو لصناعة السيارات اليابانية والتي حققت نتائج باهرة بفضل استخدام هذا النظام، هذا بالإضافة إلى وجود جمعية خاصة لمستخدمي نظام التطوير المستمر قد تأسست عام 1990م وأن الهدف الأساسي من هذه الجمعية هو مساعدة المشروعات على توسيع استثماراتها من خلال عرض الحقائق والعوائق ومناقشتها وتطبيق الحلول المقترحة والخبرات الجيدة عليها. وتقوم جمعية التطوير المستمر بتدريب أعضائها على مجالات متعددة مثل: الصيانة الإنتاجية الشاملة، وتقنيات إيجاد الحلول والحفاظ على البنية الإدارية وتنظيمها، وكذلك تقنيات تطوير الإنتاج.

خصائص ومبادئ التطوير المستمر.

يتضمن هذا النظام الخصائص والمبادئ التالية:⁽¹⁾

*التقييم المتواصل.

*استخدام مبدأ Deming الصناعي السابق تعريفه.

*التركيز على استخدام الوثائق والمستندات.

*وضع المقاييس لأفضل أداء ولأفضل الحلول المبتكرة، ومن ثم مقارنة تلك المقاييس

بالتحسينات الناتجة على المنتج وعلى أقسام ومراحل العملية الإنتاجية للتعرف على مدى جدوى تلك التحسينات.

(1) Orf .J. Japanese Education and its Role in Kizen op.cit.,p.73.

*استخدام مبدأ الإدارة المرئية أو المرنة Visual Management، وهي التي تعني مشاركة جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية على امتداد السلم الوظيفي.

*استخدام مبدأ إدارة الوقت، وهو يعني إنجاز المهام في أقل وقت ممكن والقيام بتشغيل العديد من مراحل المنتج في نفس الوقت وليس تتابعياً.

يلاحظ الباحث ان خصائص ومبادئ التطوير المستمر تتمثل في التقييم المتواصل، واستخدام مبدأ Deming الصناعي، والتركيز على استخدام الوثائق والمستندات، وضع المقاييس لأفضل أداء ولأفضل الحلول المبتكرة، استخدام مبدأ الإدارة المرئية أو المرنة واستخدام مبدأ إدارة الوقت.

- الصفات المطلوبة في الأشخاص القائمين بعملية التطوير المستمر.

يتطلب نظام التطوير المستمر في الأشخاص القائمين به بعض الصفات كما يلي:

- أن يكون الفرد عضواً فعالاً في المجموعة التابع لها.
- أن يقوم بعملية اقتراح التحسينات.
- أن يكون مدرباً على العمل الجماعي.
- أن يكون لديه الاستعداد الكافي للقيام بالتحسينات.
- أن يكون لديه الاستعداد لبذل الجهود بصفة مستمرة.

طريقة تطبيق النظام.

تتمثل طريقة التطوير المستمر في تلك الأنشطة التي يقوم بها النظام بهدف التخلص من الفاقد والأعطال والإنتاج المعيب، بالإضافة إلى تلك الأنشطة التي تهدف إلى تنمية عوائد الإنتاج عن طريق تنمية القدرات والكفاءات للعاملين.

لكن أحياناً قد توجد بعض العوائق التي تحول دون القيام بعملية التطوير المستمر، وهذه العوائق تعرف باسم مجموعة "السلوات المترامنة" Siol Syndrom وهي تعني وجود مجموعات من العمال لهم أولويات وأهداف متمركزة ومختلفة عن أهداف المشروع، وهي تتسبب في حصول فاقد كبير في الموارد وفي العملية الإنتاجية، كفاقد في الوقت بسبب زمن انتظار أو اتصالات سيئة أو نقل بطيء للمنتجات أو الحصول على معلومات غير مفيدة، أو

الفاقد بسبب منتجات معيبة، أو الفاقد بسبب تدني المقدرة الإبداعية للعاملين.⁽¹⁾

إن السبب الرئيسي في حدوث هذه السلوات هو تدفق العملية الإدارية بصورة رأسية (أي من الأعلى إلى الأسفل، وعدم مشاركة جميع المستويات الإدارية أو العاملين في الخطة التصنيعية أو صنع القرارات)، في حين أن العملية الإنتاجية تتدفق بصورة أفقية (أي نحو إرضاء العميل، ويشارك فيها جميع الموظفين على مختلف مستوياتهم)، فإن الناتج سيكون وجود عدة تقاطعات وتباينات كل تقاطع يسمى "سلوة" أي مجموعة من العاملين الذين يتسببون في حدوث فاقد كبير في العملية الإنتاجية، وحتى يمكن تفادي وجود مثل هذه السلوات يجب إتباع الخطوات التالية:

1. إدارة العملية الإدارية 90 درجة نحو الوضع الأفقي (وهذا يعني مشاركة جميع موظفي الإدارة على امتداد السلم الوظيفي بالإضافة للعاملين في وضع الخطة التصنيعية وأخذ آراءهم بما يفيد العملية الإنتاجية، بما ينتج عن ذلك وجود اتفاق جماعي في صنع القرارات، وكذلك شعور كل فرد في المشروع بأنه يشارك بصورة أساسية في إخراج المنتج بالصورة المطلوبة)، وبذلك سوف تتركز جميع الجهود نحو إرضاء العميل. وهذا الأمر يتطلب تشكيل فريق عمل من جميع التخصصات والإدارات والأقسام، كل فرد فيه يكون مسئولاً عن القسم الذي يعمل فيه، فهو يقوم بعملية توصيل الأفكار والاقتراحات، كما يقوم بعملية التنسيق والمناقشة مع بقية عناصر الفريق.

2. منح كل مجموعة من هذه المجموعات السلطة المناسبة بحيث تستطيع إدارة نفسها بنفسها، وبحيث يصبح كل فرد فيها مشاركاً في عملية اتخاذ القرار وفي عملية التطوير المستمر.

3. محاولة الدمج بين آراء وقرارات جميع المجموعات، بحيث يتفوقوا جميعهم على أسلوب تصنيع المنتج، وبحيث لا يكون هناك أهداف أو أولويات متناقضة، ويتم بالتالي إنتاج منتجات ذات جودة أفضل وتكلفة أقل وفي أقصر وقت ممكن.

يرى الباحث أن نظام التطوير المستمر يتطلب الأخذ في الاعتبار مشاركة جميع المدراء والعاملين وعدم تجاهلهم في كل خطوات التفكير والتطبيق والمتابعة لنظام التطوير

(1) Robinson, A, Continuous Improvement in Operation, op.cit., pp.xi-xxiii.

المستمر، كما يتطلب تدريب القيادات حتى يكون لديهم الخبرة والدراية والثقافة العالية، بالتالي يكون لديهم المرونة وتقبل الانتقادات.

البداية بالتحسينات.

إن عملية إجراء التحسينات والوصول إليها إنما تبدأ من نقطة الإحساس بالمشكلة وتحديدها والتفكير في أسباب حدوثها، ومن ثم تقديم الاقتراحات والحلول تجاهها، ولكن قد يوجد هنالك بعض الأشخاص الذين ليس لديهم الاستعداد الكافي للإدلاء بآرائهم واقتراحاتهم. وعلى هؤلاء الأفراد عدم الخلط بين الاقتراحات وبين الحلول العبقريّة، لأن عملية الوصول إلى القمة فجأة قد تكون مستحيلة، فعليهم التدرج في تقديم الاقتراحات وتدرجياً قد يتمكنوا من تقديم الحلول العبقريّة.

ففي المشروعات قد يكون العاملين والمواد الخام والأموال محتشدين دون تنظيم، بحيث أن المشاكل الصغيرة مثل فقدان ورقة صغيرة أو مسمار أو خمس دقائق هنا وهناك قد تؤدي إلى حدوث فاقد كبير إذا ما تراكمت. فالحل الوحيد في هذه الحالة هو أن ننظر من حولنا ونحدد الأشياء القريبة والمحيطية بنا ونحاول إيجاد الحلول لها الواحدة تلو الأخرى، فإننا حتماً سوف نحقق نتائج رائعة.

إن الموازنة بين المنهج المقترح والأهداف المحققة تعتبر من أهم الوسائل التي تؤدي إلى تحقيق الفعالية عند القيام بالتحسينات، فعلى سبيل المثال: عند استخدام آلة رافعة مخصصة لحمل طن واحد في رفع طن ونصف، فإن المنهج سوف يكون غير ملائم على الإطلاق، أما عندما تستخدم آلة رافعة مخصصة لحمل طنين في رفع طن ونصف فإن المنهج سوف يكون مسبباً للفاقد، ولكي نحقق التوازن علينا استخدام آلة رافعة مخصصة لحمل طن ونصف.

على ذلك فإن المهام والأعمال المبذولة يومياً هي وسيلة لتحقيق بعض الأهداف المحددة مسبقاً، فيجب تقييم الأهداف ووضع المنهج المناسب لها، لنتمكن من تفادي الفاقد وعدم التناسق وحتى تصبح المهام أسهل وتحقيقها أسرع وأكثر أماناً وأقل تكلفة.⁽¹⁾

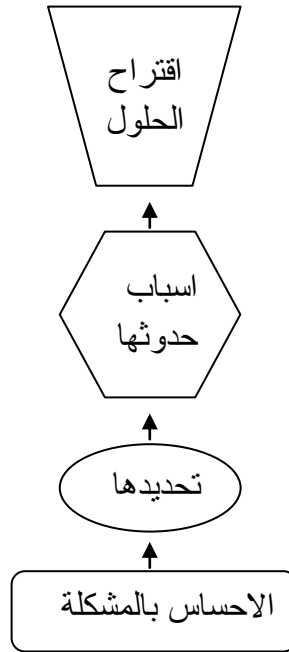
يلاحظ الباحث ان عملية إجراء التحسينات تبدأ من نقطة الإحساس بالمشكلة وتحديدها

(1) Robinson, A, op.cit., pp:226,227.

والتفكير في أسباب حدوثها، ومن ثم تقديم الاقتراحات والحلول تجاهها، ففي المشروعات قد يكون العاملين والمواد الخام والأموال محتشدين دون تنظيم، بحيث أن المشاكل الصغيرة مثل فقدان ورقة صغيرة أو مسمار أو خمس دقائق هنا وهناك قد تؤدي إلى حدوث فاقد كبير إذا ما تراكمت. فالحل الوحيد في هذه الحالة هو أن ننظر من حولنا ونحدد الأشياء القريبة والمحيطه بنا ومحاولة إيجاد الحلول لها الواحدة تلو الأخرى، بذلك حتماً سوف يتم تحقيق نتائج رائعة، ويمكن توضيح عملية البدء في التحسينات من خلال الشكل رقم (1/2/2) كالاتي:

شكل رقم (1/2/2)

يوضح عملية اجراء التحسينات



المصدر: اعداد الباحث، 2014م

يلاحظ ان الشكل السابق حدد عملية اجراء التحسينات والتي تبدء من الاحساس بالمشكلة وتحديدها واسباب حدوثها واخيرا اقتراح الحلول لها.

خطوات التحسين.

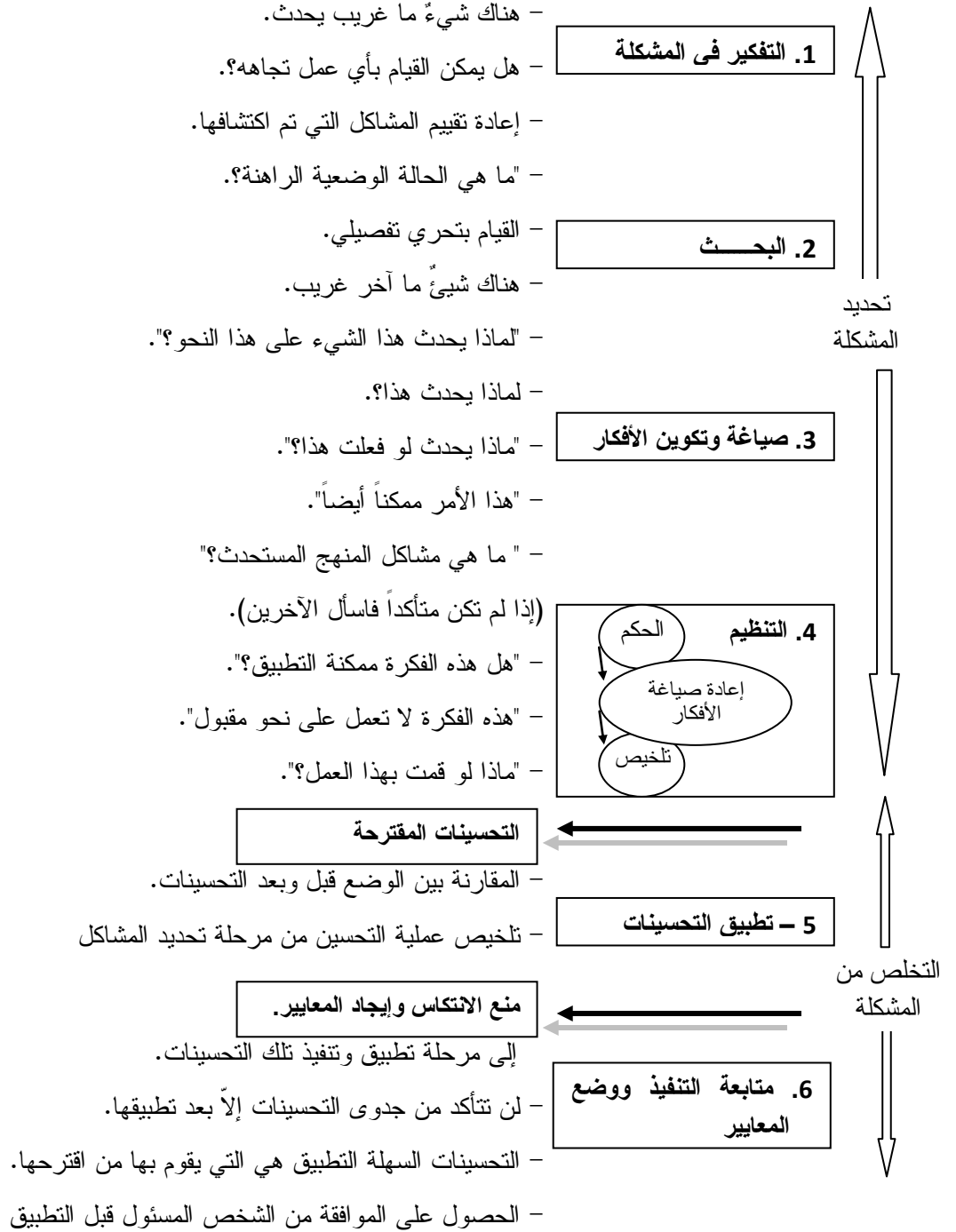
إن التوجه نحو التحسين والذي يبدأ بالوقوف على المشاكل وتحديدها ومن ثم وضع الحلول المناسبة لها ومتابعة تنفيذها ليس أمراً سهلاً أو خالياً من العوائق، فالعوائق موجودة في هذا المجال وقد تتطلب بعض التجارب التي تحتل الصواب أو الخطأ.

يمكن تقسيم عملية التحسين إلى مرحلتين أساسيتين يتفرع عنهما بعض الخطوات التي

يوضحها الشكل رقم (2/2/2) كالاتي:

شكل رقم (2/2/2)

يوضح خطوات التطوير المستمر



- التأكد من فوائد التحسينات.

- متابعة التحسينات لحين استقرار الفوائد.

- توحيد وتأسيس المعايير لمنع الانتكاسة.

Source: A. Robinson, Continuous Improvement in Operation a systematic Approach to Waste Reduction, Productivity Press (1991): pp.228-229.

يلاحظ الباحث من الشكل رقم (2/2/2) ان خطوات التطوير المستمر تبدأ في التفكير في المشكلة والتي يثار فيها التساؤلات الاتية: هل يمكن القيام بأي عمل تجاهه؟، إعادة تقييم المشاكل التي تم اكتشافها. هناك شيء ما غريب يحدث. وبعد هذه الخطوة البحث وثار التساؤلات الاتية: "ما هي الحالة الوضعية الراهنة؟، القيام بتحري تفصيلي. هناك شيء ما آخر غريب، "لماذا يحدث هذا الشيء على هذا النحو؟". ثم تأتي خطوة صياغة وتكوين الافكار والتي يثار فيها التساؤلات الاتية: - لماذا يحدث هذا؟، "ماذا يحدث لو فعلت هذا؟".

"هذا الأمر ممكناً أيضاً"، " ما هي مشاكل المنهج المستحدث؟" (إذا لم تكن متأكداً فاسأل الآخرين). ثم تأتي خطوة التنظيم ويثار التساؤلات الاتية: - "هل هذه الفكرة ممكنة التطبيق؟"، "هذه الفكرة لا تعمل على نحو مقبول". "ماذا لو قمت بهذا العمل؟"، المقارنة بين الوضع قبل وبعد التحسينات، تلخيص عملية التحسين من مرحلة تحديد المشاكل إلى مرحلة تطبيق وتنفيذ تلك التحسينات. ثم خطوة تطبيق التحسينات وهنا يجب مراعاة انه لن تتأكد من جدوى التحسينات إلا بعد تطبيقها. والتحسينات السهلة التطبيق هي التي يقوم بها من اقترحها. الحصول على الموافقة من الشخص المسئول قبل التطبيق. واخيراً متابعة التنفيذ ووضع التحسينات وهنا يجب التأكد من فوائد التحسينات، ومتابعة التحسينات لحين استقرار الفوائد. توحيد وتأسيس المعايير لمنع الانتكاسة.

مما سبق فإنه يمكن القول أن فريق التكاليف المستهدفة عندما يكون بصدد إنتاج منتج جديد أو تطوير منتج سابق فإنه يبدأ بتحديد تكلفة ذلك المنتج على أساس ظروف السوق وعلى أساس إمكانيات المشروع المتاحة، ومن ثم يقوم بمقارنة التكاليفتين ليستطيع تحديد مواطن التأخر والارتفاع في التكاليف ويبدأ بالتالي مرحلة جديدة وهي تخفيض تلك التكاليف المرتفعة والوصول إلى التكاليف المستهدفة أو الاقتراب منها قدر الإمكان. وهو يستعين في سبيل تحقيق ذلك بالنظم المعاونة كنظام اختبار وتصميم دالة الجودة الذي يقوم بدراسة مواصفات

المنتج المطلوبة وتحديد أهمها من قبل العملاء، كما يقوم بدراسة وتحديد أهم الأجزاء التي يجب أن يشتمل عليها المنتج لتحقيق تلك المواصفات.

من ثم يقوم فريق التكاليف المستهدفة باستخدام نظام هندسة القيمة الذي يقوم بمهمة الفحص والتأكد من أن الأجزاء المحددة للمنتج مناسبة له وتجعله يبدو فعلاً بالصورة المطلوبة منه وبالسعر المناسب، وإلا فإن هذا النظام يقوم بمهمة التخلص من تلك الأجزاء والأنشطة التي لا تضيف قيمة ويستبدالها بالأفضل منها. أما إذا لم يتم تحقيق التكلفة المستهدفة في المنتج من خلال النظامين السابقين فإن فريق العمل يقوم بمزاولة أنشطة التطوير المستمر التي تعمل بمهمة التغيير الجذري على العملية الإنتاجية وعلى أقسام ومراحل المشروع ككل حتى يصل إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات حسب التكلفة المستهدفة.

المبحث الثالث

مفهوم ونشأة واهداف التكلفة المستهدفة

لقد ظهر نظام التكاليف المستهدفة في الآونة الأخيرة متميزاً عن غيره من الأنظمة التكاليفية السابقة، لأن نشاطه لا يقتصر على إدارة التكاليف فحسب، إنما يتعداها ليهتم بعملية التنسيق والتنظيم لجميع إدارات وأقسام المشروع، حيث يتناول العملية الإنتاجية منذ بداية التخطيط لها وحتى يصل المنتج إلى يد المستهلك النهائي، بل قد يتجاوز هذه المرحلة ليهتم أيضاً بمرحلة الصيانة والمتابعة والتشغيل لبعض المنتجات التي تحتاج لذلك⁽¹⁾. ويتميز كذلك هذا النظام بأنه لا يصمم المنتجات على ضوء الإمكانيات والتقنيات الصناعية المتاحة لدى المشروع، وإنما يصمم المنتجات التي تلبي رغبات العملاء وتشبع احتياجاتهم بجودة وسعر مناسبين⁽²⁾.

قد تم تقسيم هذا المبحث إلى قسمين، يتناول الأول منهما أسباب ظهور التكاليف المستهدفة ومفهومها وخصائصها، ويتناول الثاني أهدافها ومبادئها وتقسيماتها.

مفهوم التكاليف المستهدفة.

لقد ظهرت العديد من الدراسات التي تشرح وتوضح مفهوم نظام التكاليف المستهدفة وأهدافه ووظائفه.

حيث عرفها⁽³⁾ Sakurai على أنها "أحد أدوات إدارة التكاليف التي تخفض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين بهندسة الإنتاج والتصميم وبحوث التسويق والمحاسبة".

يلاحظ الباحث من التعريف السابق ان مفهوم التكاليف المستهدفة على انها أحد أدوات إدارة التكاليف التي تخفض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج.

(1) Fellman .M, Selling IT goods to disable end-user, Marketing News,Chicago, Vol.33, No.6, Mar,1999,p.1.

(2) Morgan .M, P. Weerakoon, op.cit,p. 42.

(3)M. Sakurai, Target Costing and How to Use It, Journal of Cost Management, Vol.3, No.2, Sum,1989,p.39 .

كما عرفها⁽¹⁾ Horvarth على أنها "التكلفة الإدارية المخططة والمستخدمة في المراحل الأولية من تصميم المنتج، بحيث تؤثر على عملية إنتاج المنتج حسب متطلبات السوق. يلاحظ الباحث من التعريف السابق ان التكلفة المستهدفة عبارة عن التكلفة الادارية المخططة والمستخدمة في المراحل الاولية من المنتج.

أما Yoshikawa⁽²⁾ فعرفها على أنها "مجموعة الأنشطة التي يتم صياغتها وتحديد لها لبلوغ مستويات التكاليف المطلوبة، وهي عادةً ما تكون مقسمة إلى مراحل، وذلك تسهيلاً لتحقيق الأهداف المالية المخططة من قبل الإدارة".

يلاحظ الباحث من التعريف السابق ان الكاتب عرف التكاليف المستهدفة على انها مجموعة الأنشطة التي يتم صياغتها وتحديد لها لبلوغ مستويات التكاليف المطلوبة.

يرى Kato⁽³⁾ أنها "مجموعة الأنشطة التي تهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج ذي الجودة العالية، والذي يلبي احتياجات العملاء عن طريق فحص جميع الأفكار التي يمكن من خلالها تخفيض تلك التكاليف في مرحلتي التخطيط والتطوير".

يلاحظ الباحث من التعريف السابق ان الكاتب حدد تعريف التكاليف المستهدفة على انها عبارة عن أنشطة تهدف الى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج ذي الجودة العالية.

يعرفها Brausch⁽⁴⁾ على أنها "أحد الأدوات الإستراتيجية التي تعمل على خفض تكاليف المنتجات خلال دورة حياتها".

يلاحظ الباحث من التعريف السابق ان التكاليف المستهدفة ما هي الا انها احد الادوات الاستراتيجية التي تهدف الى خفض تكاليف المنتجات.

(1) Horvarth .P, Target Costing: State of the Art Report, Arlington-Texas: Computer Aided Manufacturing-International (CAM-I), 1993,:p. 33.

(2) Yoshikawa .T, J. Innes, F. Mitchell, and T. Masayasu, Target Cost, Chapter Four, Contemporary Cost Management, first edition, Chapman and Hall, 1993,:p.33.

(3) Kato .Y, Target Costing Support System: Lesson from Leading Japanese Companies, Management Accounting Research, Japan,Vol.4, No.1,Mar ،1993،:P.33.

(4) Brausch.J, Target Costing for Profit Enhancement, Management Accounting ,Vol.76, No.5, Nov,1994,:P.45

يعرفها (1) Bhimani على أنها "نظام متكامل تابع لإدارة التكاليف يستخدم عند تصميم منتج جديد أو عند تطوير منتج سابق".

يلاحظ الباحث من التعريف السابق ان التكاليف المستهدفة نظام متكامل تابع لإدارة التكاليف يستخدم عند تصميم منتج جديد.

كما عرفت التكلفة المستهدفة على انها أداة لتخفيض التكلفة الإجمالية خلال دورة حياة المنتج بمساعدة كل من إدارة (الإنتاج، الهندسة، البحث والتطوير، التسويق، والمحاسبة)(2).

يرى الباحث من خلال التعريف السابق أن التكلفة المستهدفة أداة أو تقنية تشترك في تنفيذها كافة اقسام الشركة والتي بدأ إستخدامها في بداية العام 1970م من قبل الشركات اليابانية لخفض التكلفة خلال دورة حياة المنتج.

كما حسن(3) بأنها طريقة لتخطيط التكلفة تركز على المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميزة أو الخاصة والدورة الحياتية القصيرة نسبياً وأنها طريقة التكلفة التي تستخدم في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج أي مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج.

عرف احد الكتاب التكلفة المستهدفة على انها أداة من أدوات إدارة التكلفة التي تبحث حول إمكانية خفض التكلفة في مرحلة تصميم المنتج والتأكيد على جودته في ضوء المنافسة الكاملة لتوليد ربحية في ضوء السعر التنافسي(4).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق إن التكلفة المستهدفة هي أحد الأدوات التي تعتمد عليها إدارة التكلفة لخفض تكلفة المنتجات في مرحلة التصميم لتحقيق مستوى من الربح والتركيز على جودة المنتج لتحقيق المزايا التنافسية.

(1) Bhimani. A, and H. Okano, Targeting Excellence: Target Cost Management at Toyota in the UK, Management Accounting, London, Vol.73, No.6, Jun,1995,:P.42.

(2) Chartered Institute of Management Accountants, Target Costing in the NHS Reforming the NHS From Within, CIMA NHS Working Group, CIMA Discussion Paper, 2005, p 4.

(3) حسن حياي، نظرية التكاليف، طب: جامعة طيب، 2005/2004، ص

(4) محمد شحاته خطاب، التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، بحث مقدم في الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، تحت شعار مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادى والعشرين، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، 18 - 19 مايو 2010م. ص 13.

التكلفة المستهدفة هي أداة تستخدمها الإدارة للحد من التكاليف خلال دورة حياة المنتج من مرحلة التصميم حتى مرحلة التوزيع وتعمل على تحقيق رغبات العملاء في العمل على تطوير وتحسين المنتج باستمرار ، والتكلفة المستهدفة هي وسيلة لتحقيق أهداف المنشأة في ظل ظروف المنافسة⁽¹⁾.

من خلال التعريف أعلاه يرى الباحث ان التكلفة المستهدفة هي وسيلة لتحقيق المزايا التنافسية للمنشأة من خلال العمل على تخفيض التكلفة الإجمالية للمنتج في كافة مراحل دورة حياة المنتج إبتداء من مرحلة التصميم وحتى توزيع المنتج النهائي للعملاء.

التكلفة المستهدفة هي احد ادوات إدارة التكلفة والتي تهدف إلى خفض التكلفة الكلية للمنتج عبر مراحل دورة حياة المنتج وذلك بمساعدة كل من اقسام البحث والتطوير والهندسة والإنتاج والتسويق والصيانة وصولاً إلى السعر المنشود بعد إضافة الربح المستهدف الذي يكون المستهلك على إستعداد لدفعه⁽²⁾.

يرى الباحث من خلال التعريف السابق ان التكلفة المستهدفة تهدف إلى تلبية رغبات العملاء من خلال تخفيض تكلفة المنتج خلال دورة حياته مع المحافظة على الجودة.

عرف كاتب آخر أسلوب التكلفة المستهدفة بأنها أداة لتخطيط وإدارة التكلفة بهدف تخفيض إجمالي تكاليف المنتج وذلك في إطار تخطيط شامل للربحية وأسعار البيع في ظل مستوى المنتج وبجودة تفي برغبات العملاء ومتطلباتهم عن طريق الاستخدام الأمثل والكفاء للموارد البشرية والفنية وتطبق على نطاق واسع على المنتجات التي تتصف نسبياً بقصر دورة الحياة⁽³⁾.

(1) Sundararaj. R, Total Cost Management—Strategic Management Tool, The Management Accountant, Volume 46 No. 7, July 2011, p 568.

(2) احمد محمود خليل الأسطل ، دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة - دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة ، ، الجامعة الإسلامية -كلية التجارة غزة ، 2010م ، ص 54.

(3) د. توفيق عبد المحسن عبد الله الخيال، "مدى فعالية تطبيق مدخل التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج في تخفيض إجمالي التكاليف ، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة- كلية التجارة، المجلد (28)، العدد (2)، سنة 2004م، ص 307.

يلاحظ الباحث من التعريف السابق بان التكلفة المستهدفة بأنها أداة لتخطيط وإدارة التكلفة بهدف تخفيض إجمالي تكاليف المنتج.

ذكر احد الكتاب إن نمو واشتداد المنافسة العالمية للعديد من الصناعات من المبررات الاساسية لظهور استخدام التكلفة المستهدفة ، إذ تتمثل هذه التقنية بمجموعة من الأساليب والأدوات المستخدمة لتوجيه أهداف إدارة التكلفة والأنشطة في التصميم والتخطيط للإنتاج لتقديم أساس للرقابة الفعالة بما يضمن تحقيق الربح المستهدف (1).

يمكن من خلال المفاهيم السابقة تحديد مفهوم نظام التكاليف المستهدفة بعد الأخذ في الاعتبار ما يلي:

- إن التكاليف المستهدفة هي أحد أهم نظم إدارة التكاليف التي تنظم جميع وظائف المشروع من تخطيط وتصميم وإنتاج ورقابة لتكسيه المنافسة القوية والمكانة السوقية المهمة.
- تهدف التكاليف المستهدفة إلى تخفيض التكاليف وتقديم المنتجات ذات الجودة والسعر المناسبين والتي تشبع احتياجات العملاء وتحقق الأرباح المطلوبة.
- تحقق التكاليف المستهدفة أهدافها الإدارية والمالية المخططة بفعالية أكبر عند إنتاج العديد من المنتجات داخل المشروع الواحد.

توصل الباحث الى ان التكاليف المستهدفة أنها "أحد أنظمة التكاليف التي تهتم بالتنسيق والتنظيم لجميع مراحل وأقسام المشروع من تخطيط وتصميم وإنتاج ورقابة، بهدف تقديم منتجات متنوعة وذات جودة مناسبة وتكاليف منخفضة، ولها وظائف متطورة تشبع احتياجات العملاء، وكذلك تعتبر التكلفة المستهدفة أداة لتخطيط الربحية والأسعار ووسيلة لتحقيق المزايا التنافسية".

كما أن هناك مفهومان مرتبطان بمفهوم التكاليف المستهدفة بصورة أساسية وهما:

(1) معاد خلف إبراهيم الجنابي ، تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال ، المؤتمر العلمي الثالث ، تحت شعار إدارة مؤسسات الأعمال والتحديات العالمية المعاصرة ، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة ، كلية الإقتصاد والعلوم الادارية ، الاردن ، ص 11.

1/ مفهوم السعر المستهدف Target Price.

يعرفه (1) Kato على أنه "ذلك السعر المقدر للمنتج، والذي يكون المستهلك مستعداً لدفعه مقابل الحصول على المنتج، ويعتبر نقطة البداية لأنشطة التكاليف المستهدفة، ويتم تحديده على أساس دراسة السوق لعدة عوامل تشمل نوعية المنتج وخصائصه والسعر المرغوب في دفعه من قبل المستهلك، بالإضافة إلى معرفة رد فعل المنافسين تجاه ذلك السعر المحدد"

تستخدم المشروعات اليابانية في الصناعات الثقيلة كثيراً طريقة التسعير بالوظائف، وهي تلك الطريقة التي تقوم على أساس أن المنتج مكوّن من عدة وظائف وأن كل وظيفة من تلك الوظائف لها سعر محدد من قبل المستهلكين، وأن سعر المنتج هو تجميع لأسعار تلك الوظائف. فعلى سبيل المثال عند تحديد سعر لسيارة ما نجد أن توفير الراحة - الجاذبية - التشغيل - والجودة. تعكس قيمة إجمالية لجميع تلك الوظائف الموجودة في المنتج وتكون القيمة هي سعر البيع لتلك السيارة.

لقد ظهر من الدراسة (2) التي تمت على مشروع Topcon لصناعة الأجهزة والمعدات البصرية المتطورة، أن هذا المشروع يقوم بوضع أسعار منتجاته بحيث تكون قريبة من أسعار منتجات المشروعات المنافسة له، وتدرجياً قد يرفع سعره أو يخفضه حسب تقييم العملاء للوظائف التي يعرضها مقارنةً مع غيرها من وظائف المنتجات المنافسة.

كذلك ظهر من الدراسة التي تمت على مشروع Nissan لصناعة السيارات أن هذا المشروع يقوم بتحديد سعر البيع المستهدف لموديل السيارة الجديد عن طريق أخذ العوامل الداخلية والخارجية في الاعتبار وهي:

العوامل الداخلية:

- أهمية موديل السيارة الذي سوف يتم تصنيعه بالنسبة للموديلات الأخرى في المشروع.
- الأهداف الإستراتيجية والأرباح المستهدفة التي تضعها الإدارة العليا لهذا الموديل.

(1) Kato.Y op.cit,p. 33.

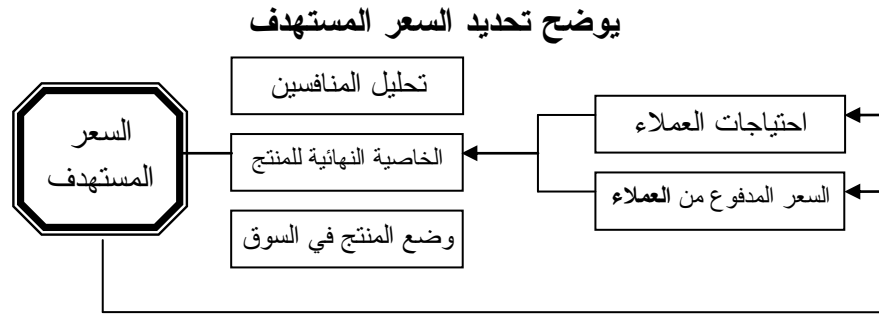
(2) Cooper.R and R, Slagmulder, Develop Profitable New Product with Target Costing, Sloan Management Review, Cambridge, Vol.40, No.4, Sum:1999:p.23

العوامل الخارجية:

- مكانة المشروع في السوق.
- مستوى تقبل العميل للموديل الذي سوف يتم طرحه في السوق.
- مستوى جودة الموديل ومستوى الوظائف التي يؤديها مقارنةً بالموديلات المنافسة المعروضة من قبل المشروعات الأخرى.
- المبيعات المتوقعة للموديلات المنافسة.
- الأسعار المتوقعة للموديلات المنافسة.
- احتياجات ورغبات العملاء المرتبطة بالخصائص المادية والجمالية للمنتج.
- السعر الذي يكون العملاء مستعدين لدفعه مقابل الوظائف والخصائص التي تميز المنتج.
- تحليل خصائص وأسعار المنتجات المنافسة.
- وضع المنتج في السوق ومكانته بين منافسيه.
- تحليل المنافسين.

مما سبق يتضح أن سعر المنتج هو تلخيص لحكم السوق على نوع معين من الجودة والخدمات والوظائف في زمن محدد، وهو يتحدد على أساس بعض العوامل التي يوضحها الشكل رقم (1/3/2) كالاتي:

شكل رقم (1/3/2)



Source .Ansari, Bell, J and CAM-I, Target Cost Core Group, Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management, Consortium for Advanced Manufacturing International, (1997):p.33.

يلاحظ الباحث من خلال الشكل رقم (1/3/2) ان تحديد السعر المستهدف يبدأ من احتياجات العميل والسعر المدفوع من العملاء ومن ثم تحليل المنافسين والخاصية النهائية للمنتج ووضع المنتج في السوق.

2/ مفهوم الربح المستهدف. Target Profit

يعرف (1) Kato الربح المستهدف على أنه "مقدار ذلك الربح الذي ترغب الإدارة في تحقيقه من المنتج المعين، والذي يتم تحديده على أساس خطة الربح الطويلة أو المتوسطة الأجل والتي تعكس التخطيط الإستراتيجي للمشروع". ولقد ظهر من الدراسة (2) التي تمت على مشروع Sony لصناعة الإلكترونيات أن هذا المشروع يقوم بتحديد هامش ربح كلي لجميع المنتجات في الخط الإنتاجي، ومن ثم يقوم بتقسيم هامش الربح الكلي المحدد على جميع المنتجات، ليصل للربح المستهدف لكل منتج على حدة. وقد يقوم المشروع بخفض هامش الربح لأحد المنتجات ولكن عندما يتأكد أنه يستطيع رفعه في منتج آخر لتعويض الخسارة. مما سبق يرى الباحث أنه هناك العديد من العوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر في عملية تحديد هامش الربح المستهدف والتي لا بد من أخذها في الاعتبار .

- العوامل الداخلية :

- **التخطيط الإستراتيجي (الطويل-المتوسط أو القصير الأجل):** تؤثر السياسة أو الخطة الإستراتيجية الموضوعة من قبل الإدارة في تحديد هامش الربح المستهدف، بحيث أنه إذا كانت الخطة طويلة الأجل فهذا يعني أنه سوف يتم تحديد ربح بسيط أو معقول أملاً في تحقيق الربح المطلوب للمنتج مستقبلاً بعد تحقيق الاسم والشهرة والمزيد من العملاء. أما في حالة وضع خطة قصيرة الأجل، فهذا يعني تحديد ربح مستهدف كافي أو كبير حتى يستطيع تحقيق الأرباح المطلوبة في المدة القصيرة المحددة، وإن قرار الإدارة في وضع خطة قصيرة أو طويلة الأجل يُبنى على أساس العديد من العوامل والظروف البيئية المحيطة أهمها المنافسة ونوع الصناعة.

(1) kato.Y op.cit,p. 33.

(2) Cooper.R and R. Slagmulder, op.cit,p. 23 .

• **المرونة في وضع هامش الربح المستهدف:** تعتبر المرونة من العوامل المهمة في تحديد هامش الربح المستهدف، بحيث أنه قد يتم وضع هامش ربح مستهدف لمنتج معين وبعد نزول هذا المنتج إلى السوق يظهر أن هذا الربح أكثر أو أقل مما كان يجب أن يكون عليه، فبالتالي لابد أن يكون هنالك خطة تقتضي التغيير بالزيادة أو النقص على هذا الربح لما تقتضيه المصلحة.

• **الربح الكلي:** يتأثر الربح المستهدف الموضوع لمنتج معين بالأرباح المستهدفة لجميع المنتجات الأخرى الموجودة في الخط الإنتاجي، بحيث أنه قد يكون الربح المستهدف الموضوع للمنتج محل الدراسة أقل بكثير أو نسبياً بالنسبة لبقية المنتجات في المشروع، وإن السبب في ذلك هو عدم إمكانية وضع ربح أعلى لهذا المنتج في ذلك الوقت وأن إنتاج هذا المنتج ذو أهمية كبيرة في ترويج بقية المنتجات الأخرى الموجودة في الخط الإنتاجي والتي ربحيتها عالية.

- العوامل الخارجية.

• **تحليل المنافسين:** مما لا شك فيه أن تعتبر عملية تحليل المنافسين من أهم العوامل في تحديد هامش الربح المستهدف للمنتج، بحيث يتم دراسة المنتجات المنافسة بشكل كافي يمكنهم من التعرف على وضع أو مكانة منتجهم بالنسبة للمنتجات الأخرى المنافسة، وذلك لمحاولة تقديم المثل أو الأفضل حسب الإمكانيات المتاحة للمشروع والخطة الموضوعية.

• **كمية المبيعات:** تحدد كمية المبيعات التاريخية أو المتوقعة للمنتج في عملية تحديد الربح المستهدف، فإذا كانت كمية المبيعات التاريخية أو المتوقعة كبيرة فإنه يتم وضع هامش ربح مستهدف قليل أو معقول لأن زيادة المبيعات سوف تحقق الربح المطلوب، أما إذا كانت كمية المبيعات التاريخية أو المتوقعة كبيرة فإنه يتم وضع هامش ربح أعلى حتى يمكن تحقيق الربح المطلوب.

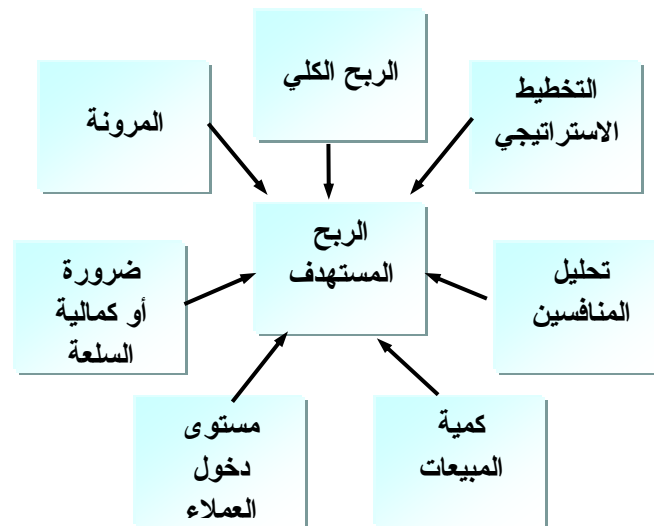
1- **ضرورة أو كمالية السلعة:** تتأثر عملية تحديد الربح المستهدف لأحد المنتجات بمدى كون ذلك المنتج من المنتجات الضرورية أو المنتجات الكمالية، بحيث أنه كلما كان المنتج من السلع الضرورية فهذا يمكن الإدارة من وضع سعر أعلى مما لو كان المنتج من السلع الكمالية، ولكن إن عملية اعتبار المنتج من المنتجات الضرورية أو

الكالمية يخنلف باخنلاف المسنهلكن والبهئة والحضارات ولس له مقلاس مكدد، كما أن بعض من السلع الضرورية تنلقى الدعم من قبل الحكومات و يتم التحكم في وضع أسعارها وأرباحها المسنهدفة.

2- مستوى دخول العملاء: يخنلف الربح المسنهدف الموضوع من قبل الإدارة لأحد المنتجات باخنلاف السوق التي سوف يتم بيع المنتج فيها ومستوى دخول العملاء في هذه السوق، بحيث أنه لو كان لهذا المنتج أسواق وأقطار عديدة لبيعه فهذا يعني وجود تفاوت في الربح المسنهدف الموضوع له حسب السوق التي يباع فيها وحسب دخول العملاء في تلك السوق، فكلما ارتفع دخل العملاء كلما كان بالإمكان وضع سعر مسنهدف أعلى وكلما قل الدخل كلما وجب تخفيض هذا الربح. يمكن توضيح تحديد الربح المسنهدف من خلال الشكل رقم (2/3/2) كالاتي:

شكل رقم (2/3/2)

يوضح تحديد الربح المسنهدف



Source .Ansari, Bell, J and CAM-I, Target Cost Core Group, Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management, Consortium for Advanced Manufacturing International, (1997):p.35.

يلاحظ الباحث من خلال الشكل رقم (2/3/2) أن هناك العديد من العوامل الداخلية والخارجية لتحديد الربح والتي تتمثل في التخطيط الاستراتيجي والربح الكلي والمرونة وضرورة أو كمالية السلعة ومستوى دخول العملاء وكمية المبيعات وتحليل المنافسين.

أهداف التكلفة المستهدفة:-

تتمثل أهداف التكلفة المستهدفة في الآتي⁽¹⁾:-

- 3- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمنشأة الحصة السوقية.
 - 4- تحديد هامش الربح الذي تسعى المنشأة له قبل طرح المنتج في السوق.
 - 5- إنتاج المنتجات بالجودة المناسبة والتي تفي بإحتياجات العميل.
 - 6- تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل.
 - 7- مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.
- يرى احد الكتاب ان التكلفة المستهدفة تهدف بصورة أساسية إلى التخفيض في التكاليف وتطوير المنتجات⁽²⁾.

يرى الباحث أن التكلفة المستهدفة تهدف إلى التخطيط للإنتاج والربحية والأسعار، وتخفيض التكلفة الإجمالية مع المحافظة على مستوى جودة المنتج لتحقيق المزايا التنافسية. جاءت اهداف التكلفة المستهدفة لدى كاتب اخر:⁽³⁾

- 1- تخفيض تكاليف المنتج اثناء مرحلة التصميم (هدف رئيسي)
- 2- تأكيد جودة المنتج مع خفض تكاليفه .
- 3- تطوير المنتج دائما لجذب المستهلكين .
- 4- تخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلية .
- 5- يساعد مدخل التكلفة المستهدفة في تحديد تكاليف المنتج المستهدفة أي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج .

(1) غسان فلاح المطارنة ، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 24 ، العدد ، الثاني ، 2008م ، ص 286.

(2) ميساء محمود محمد ،مرجع سابق ،ص 22.

(3) Henri dekker, peter smeth ,the adoption and use of target costing in dutch listed firms , 1994,p57.

يلاحظ الباحث ان اهداف التكلفة من خلال الاهداف السابقة تتمثل فى تخفيض تكاليف المنتج اثناء مرحلة التصميم (هدف رئيسي) وتأكيد جودة المنتج مع خفض تكاليفه وتطوير المنتج دائما لجذب المستهلكين وتخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلية ويساعد مدخل التكلفة المستهدفة في تحديد تكاليف المنتج المستهدفة.

خصائص التكاليف المستهدفة.

يتميز نظام التكاليف المستهدفة بالعديد من الخصائص وأهمها:

- 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⁽¹⁾.
- أنه نظام يشجع على تشغيل المراحل الإنتاجية بصورة متوازية، 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.
- يشرح ويصف هيكل أو خطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعدد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين⁽²⁾.
- يقوم بتحليل عناصر التكاليف ويدرس تأثير كل عنصر على ربحية المنتج⁽³⁾.
- ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين في المشروع لتحقيق هدف موحد وهو العمل على إخراج المنتج بالصورة المطلوبة.
- يستخدم في المشروعات الصناعية والمشروعات الخدمية على حدٍ سواء مع وجود بعض الاختلاف في الطريقة⁽⁴⁾ المتبعة لتحديد تكلفة المنتج في كلا المشروعين عن بعضهما البعض، بحيث يتم تحديد تكلفة المنتج في المشروعات الصناعية على أساس أن المنتج لا يزال تحت الدراسة أو مواد خام أو أجزاء تجميعية، أما في المشروعات الخدمية فيعتبر المنتج جاهزاً صناعياً فقط يتم الاستعداد لشراؤه وترويجه وبيعه.

(1) Ansari. S, Bell. J, and CAM-I Target cost Cor Group, po.cit.,1997,:p.16.

(2) Cooper. R, and Chew. B, Control Tomorrow's Costs Through Today's Designs, Harvard Business Review , US , Vol.74, No.1, Jan/Feb ,1996,:p.93.

(3) Yoshikawa .T, Innes. J, Mitchell. F, and Masayasu. T, op.cit., 1996,:p.36

(4) Corrigan. J, Target Costing-A New Approach, Australia-Japan, Vol.74,No.3, 1996,:pp.53-54.

- هو نظام يتنبأ بالتكاليف المطلوبة للمنتج ويجهز للإنتاج في حدودها⁽¹⁾.
 - يعمل على التخطيط في الأجل الطويل خلافاً للتكاليف المعيارية Standard Cost التي تخطط لفترة محاسبية واحدة⁽²⁾ حيث أنه يحدد التكلفة والربح المناسبين 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 فعلاً لفترة محاسبية واحدة.
 - 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.
 - يعتبر نظام التكاليف المستهدف بمثابة الوسيلة للتعرف على أي المنتجات تحقق الأرباح الكافية والمطلوب. وترى الباحثة أن ذلك يساعد على صنع القرارات الاستثمارية حول الاستمرار في صنع أحد المنتجات أو التوقف عنه.
- يلاحظ الباحث ان اهم خصائص التكاليف المستهدفة هي عبارته عن نظام مفتوح لأنه يهتم بالتفاعل القائم بين المشروع وبيئته الخارجية، أنه نظام يشجع على تشغيل المراحل الإنتاجية بصورة متوازية، يشرح ويصف هيكل أو خطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعقد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين. يقوم بتحليل عناصر التكاليف ويدرس تأثير كل عنصر على ربحية المنتج. ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين في المشروع لتحقيق هدف موحد وهو العمل على إخراج المنتج بالصورة المطلوبة. ويستخدم في المشروعات الصناعية والمشروعات الخدمية على حد سواء مع وجود بعض الاختلاف في الطريقة المتبعة لتحديد تكلفة المنتج في كلا المشروعين عن بعضهما البعض وهو نظام يتنبأ بالتكاليف المطلوبة للمنتج ويجهز للإنتاج في حدودها. يعمل

(1) Worthy. F, Japan's Smart Secret Weapon, Fortune, Japan, Vol.124, No.4, (Aug12), 1991, pp.72-75.

(2) Koons. F, Applying ABC to Target Cost, American Association of Cost Engineers, US, 1994, pp11-12.

على التخطيط في الأجل الطويل خلافاً للتكاليف المعيارية Standard Cost التي تخطط لفترة محاسبية واحد ويستخدم كأداة جيدة للرقابة،

كما أن هذا النظام عند قيامه بتحديد التكلفة المستهدفة للمنتج وتخطيطه لحصر هذه التكاليف في حدود معينة، فهو يعمل على تنظيم وترتيب جميع أقسام المشروع حسب التسلسل المطلوب لمراحل المنتج الإنتاجية، وبالتالي يضمن توفير الوقت والجهد والتكاليف وتحديد المسؤوليات. أسباب ظهور التكاليف المستهدفة.

لقد تم ابتكار نظام التكاليف المستهدفة واستخدامه من قبل المشروعات المتطورة للعديد من الأسباب التي أهمها ما يلي:

- ازدياد المنافسة بين المشروعات دفع أصحابها ومدراءها إلى البحث عن أسلوب جديد يمكنها من البقاء والاستمرار أطول فترة ممكنة في الأسواق، عن طريق تقديم منتجات أقل تكلفة وأفضل جودة وتكنولوجيا⁽¹⁾.

- أصبحت المشروعات الصناعية لا تصمم المنتجات بغرض تحقيق أعلى تكنولوجيا، إنما اتجهت إلى تصميم المنتجات التي تحقق التكنولوجيا المطلوبة⁽²⁾.

- صعوبة اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات الجديدة نتيجةً لظروف عدم التأكد والغموض المحيطة ببيئة القرار، دفعت المشروعات إلى البحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية والخارجية للمنتج بصورة جيدة ويكرر ذلك باستمرار⁽³⁾.

- في الوقت الذي تزداد فيه الأسعار اليوم بسبب ظروف العرض والطلب، ظهر نظام التكاليف المستهدفة ليحد من هذه الزيادة عن طريق حصر تكاليف الإنتاج في حدود معينة وتجنب جميع نواحي الإسراف والأنشطة التي لا تضيف قيمة⁽⁴⁾.

(1) Bear .R, Mills and Schmid. F, Product Costing In Advanced Technology Environments, Management Accounting, Dec ,1994,pp:20-22.

(2) Morgan. M, and Weerakoon. P, op.cit.,pp: 40-43

(3) زينات محمد محرم، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة، كلية التجارة- جامعة عين شمس، ع1، 1995، ص:639.

(4) Wood. J, First Annual International Congress on Target Costing, Management Accounting, Vol.79, No.7, Jan ,1998,p:63.

- هناك العديد من الانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية من الأكاديميين والقائمين على المشروعات، لذلك تم ابتكار هذا النظام ليقاوم النقص السابق.⁽¹⁾

- عجز الأساليب الرقابية التقليدية على مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بشكل دقيق، جعل الإدارة تبتكر أسلوب التكاليف المستهدفة الذي يتبع منهج الوقاية خير من العلاج⁽²⁾.

يلاحظ الباحث ان اهم اسباب ظهور التكاليف المستهدفة تتمثل في ازدياد المنافسة بين المشروعات دفع أصحابها ومدرائها إلى البحث عن أسلوب جديد يمكنها من البقاء والاستمرار أطول فترة ممكنة في الأسواق، أصبحت المشروعات الصناعية لا تصمم المنتجات بغرض تحقيق أعلى تكنولوجيا، وصعوبة اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات الجديدة نتيجةً لظروف عدم التأكد والغموض المحيطة ببيئة القرار في الوقت الذي تزداد فيه الأسعار اليوم بسبب ظروف العرض والطلب.

هناك العديد من الانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية من الأكاديميين والقائمين على المشروعات وعجز الأساليب الرقابية التقليدية على مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بشكل دقيق.

المراحل الأساسية للتكلفة المستهدفة:-

وضح أحد الكتاب ان التكلفة المستهدفة تمر بعدة مراحل هي⁽³⁾:-

- تحديد التكلفة المسموح بها : حيث يتم تحديد أهداف المبيعات والربح في الأجل الطويل ، وتحديد سعر البيع المستهدف وهامش الربح وحساب التكلفة المسموح بها.

- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج: حيث يتم تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة على مستوى المنتج والعمل على عدم تجاوز التكلفة المستهدفة في جميع مراحل عملية التصميم حتى يتم الوصول إلى التكلفة المستهدفة.

- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات وحدة المنتج ، والتكلفة المستهدفة تساوى سعر البيع المستهدف مطروحاً منه الربح المستهدف.

(1) Boer. G, and Ettlle. J, Target Costing Can Boost Your Bottom-Line, Management Accounting, US, Vol.81, No.1, 1999, pp:49-52.

(2) Koons. F, op.cit. ,p. 39

(3) Sujit Kumar Roy, Total Cost Management : A Never-Ending Need for Redefinition, The Management Accountant, Volume 46, No. 7, 2011, PP 588 – 589.

- استخدام هندسة القيمة لخفض التكلفة.

يرى أمجاد⁽¹⁾ أن تنفيذ التكلفة المستهدفة يتم عبر مراحل محددة تتمثل في الآتي:

1- المرحلة الأولى: تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة :-

تبدأ هذه المرحلة مع دراسة الإحتياجات السوقية والتعرف على مستوى جودة الإنتاج الذى يحقق الجذب للعميل فى ظل إستراتيجيات ومنتجات المنافسين. وتتضمن هذه المرحلة الخطوات التفصيلية التالية:

(أ) وضع سعر البيع المستهدف: يعتبر تحديد سعر البيع نقطة البداية للوصول إلى التكلفة المستهدفة فى ظل مفهوم المنتج وخصائصه وتلبية لتفضيلات ورغبات العملاء مع الأخذ فى الحسبان لأسعار المنتجات المنافسة فى السوق.

(ب) تحديد هامش الربح المستهدف: يتمثل هامش الربح المستهدف فى رقم الربح الذى يجب أن تحققه المنشأة تنفيذاً للخطة الإستراتيجية الخاصة بالأرباح طويلة الأجل.

(ج) تحديد التكلفة المستهدفة: وهى تساوى الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف⁽²⁾.

(د) تحديد الفجوة التكلفة: تظهر هذه الفجوة من زاويتين الأولى عند مقارنة التكلفة المقدرة للمنتج والتكلفة المستهدفة وتعبّر هذه الفجوة على الهدف الممكن لخفض التكلفة، والثانية تظهر بمقارنة التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة وتعبّر هذه الفجوة عن الهدف الإستراتيجى لخفض التكلفة.

2- المرحلة الثانية: تحقيق رقم التكلفة المستهدفة:

تهتم هذه المرحلة بالقضاء على فجوتى التكاليف الأولى والثانية عن طريق إستخدام الأساليب

(1) أمجاد محمد الكومى، تصميم إطار فكرى متكامل لتفعيل أسلوب التكاليف المستهدفة فى تحقيق إستراتيجية التميز التنافسى - دراسة حالة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، المجلد الأول ، 2011م ، ص ص 92 - 96.

(2) Tiago Pascoal Filomena , Francisco Jose Kliemann Neto , Michael Robert Duffey, Target Costing Operationalization During Product Development: Model and Application, International Journal of Production Economics, Volume 118, 2009, P 398.

والأدوات لتحقيق هذا الهدف ، ويعتبر إستخدام هندسة القيمة عاملاً مساعداً لتحقيق رقم التكلفة المستهدفة كنتيجة منطقية للتركيز الأساسى على احتياجات العملاء عن طريق تجزئة وتقسيم التكاليف المستهدفة.

يرى Robert Kee⁽¹⁾ ان هندسة القيمة احد التقنيات التى المستخدمة فى تحقيق التكلفة المستهدفة.

3- المرحلة الثالثة:التطوير المستمر لعملية التكاليف المستهدفة⁽²⁾:-

تعد هذه المرحلة بمثابة بوابة النجاح فى تنفيذ التكاليف المستهدفة ، وتجدر الإشارة إلى ان مدخل التكلفة المطورة يوفر برنامج احداث تلك التخفيضات المطلوبة بصورة محددة ومستمرة فى ذات الوقت والتي من شأنها تقديم نتائج ايجابية فى خفض مستوى تكلفة المنتج. يلاحظ الباحث من خلال المراحل الأساسية لتنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة ، ان هنالك اساليب وأدوات مساعدة لتنفيذ هذا الأسلوب والتي تتمثل فى هندسة القيمة والتكلفة المطورة أو التطوير والتحسين المستمر.

: مراحل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة :

هناك ثلاثة مراحل يمر بها تحقيق التكلفة المستهدفة وهما كالتالى :

✓ المرحلة الأولى : تخطيط التكلفة المستهدفة .

✓ المرحلة الثانية : تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة .

✓ المرحلة الثالثة : تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التكلفة المطور

المرحلة الأولى : تخطيط التكلفة المستهدفة :

تبدأ عملية التخطيط للتكلفة المستهدفة من خلال البحث السوقى لمستوى جودة المنتج التى يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين ، والسعر المتوقع الذى يمكن للمنتج فى ظله أن يكون أكثر جاذبية للعملاء ، وهذا السعر عادة ما يعكس ظروف السوق ليست الحالية وإنما المستقبلية ،

(1) Robert Kee, The Sufficiency of Target Costing for Evaluating Production-Related Decisions , International Journal of Production Economics,Volume 126, 2010, P 205.

(2) Christian Ax , Jan Greve , Ulf Nilsson,The Impact of Competition and Uncertainty on the Adoption of Target Costing, International Journal of Production Economics,Volume 115, 2008, P 94.

ويمكن التعرف على هذه المرحلة من خلال الخطوات التالية .

1. تحديد سعر البيع المستهدف :

هو سعر بيع الوحدة من المنتج الجديد الذى يتحدد على أساس تحليل السوق ، ويستخدم كأساس فى تحديد التكلفة المستهدفة .⁽¹⁾

ينبغى أن يكون هذا السعر يمكن المنافسة به فى السوق ، وهناك العديد من العوامل التى تؤثر على سعر البيع المستهدف مثل خصائص المنتج ، خصائص العملاء المتوقعين وتفضيلاتهم ، السوق المستهدف ، دورة حياة المنتج ، وأسعار السلع المنافسة واستراتيجيات المنافسين ، والأهداف الإستراتيجية للمنشأة بالنسبة للمنتج .⁽²⁾

المبدأ الأساسى الذى يسترشد به عند تحديد سعر البيع المستهدف (بالنسبة للمنتجات القائمة) هو أن يظل السعر كما هو ما لم يكن هناك تغيير ما فى الكفاءة الوظيفية بالمقارنة بالنموذج السابق قبل التطوير، وإذا كان هناك تغير فإن هذا التغيير سوف يغير من قيمة المنتج فى عيون العميل ، وعليه فإنه يمكن زيادة قيمة المنتج لدى العميل إما عن طريق زيادة الكفاءة الوظيفية للمنتج مع ثبات سعره أو تخفيض سعر المنتج مع ثبات كفاءته الوظيفية أو زيادة الكفاءة الوظيفية بمعدل أعلى من معدل زيادة السعر.

يلاحظ الباحث ان الثلاثة مراحل التى يمر بها مدخل التكلفة المستهدفة هى المرحلة الأولى : تخطيط التكلفة المستهدفة .المرحلة الثانية : تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة .المرحلة الثالثة : تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التكلفة المطور.

أما بالنسبة للمنتجات الجديدة فإنه لتحديد سعر البيع المستهدف يمكن الإختيار بين أحد الإستراتيجيتان التاليتين :

إستراتيجية الإختراق :

بناءً على هذه الإستراتيجية يتم الدفع بأسعار منخفضة مبدئياً للحصول على حصة سريعة من السوق نتيجة لإقبال العملاء على الأسعار المنخفضة خاصة فى حالة وجود

(1) أحمد زامل ،" مرجع سابق، ص ص 169 - 175 .

(2) صفاء عبد الدايم ، مرجع سابق ، ص 474 .

سلع منافسة تتمتع بنفس الجودة ، وتتطلب هذه الإستراتيجية التضحية بالأرباح فى الأجل القصير من أجل الحصول على حصة من السوق فى الأجل الطويل .

إستراتيجية تصفح السوق :

تكون هذه الإستراتيجية مناسبة فى حالة كون المنتج يتمتع بخصائص مميزة عن السلع المنافسة ، وتقضى هذه الإستراتيجية بتحديد أسعار مرتفعة مبدئياً لتعظيم الأرباح فى الأجل القصير ثم تخفيض هذه الأسعار فيما بعد للتجاوب مع السوق والمنافسة .

وتقوم المنظمة بإختيار واحدة من الإستراتيجيتين السابقتين وفقاً لأهدافها ، وينبغى التنبيه على أن مدخل التكلفة المستهدفة يركز على العميل فى التسعير إذ ينبغى على الإدارة معرفة تفصيلات العملاء وردود افعالهم تجاه السعر المتوقع أو المستهدف .⁽¹⁾

2. وضع هامش الربح المستهدف :

هو الهامش الذى يجب أن تحققه المنظمة من المنتج لتحقيق أهداف الربح طويلة الأجل، وهذا الهامش يتم تحديده بناء على عوامل كثيرة مثل الربح المتوقع ، والنتائج التاريخية ، وتحليل المنافسة . وينبغى أن يكون هامش الربح واقعى وكافى لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج .⁽²⁾

فى كثير من الأحيان يتحدد هامش الربح المستهدف على أساس معدل العائد المستهدف على الأصول أو معدل العائد المستهدف على المبيعات ، وينبغى الإشارة هنا إلى أنه مهما كان الأمر فإنه ينبغى مراعاة واقعية وكفاية هامش الربح المستهدف ، ويمكن للمنشأة أن تحدد هامش ربح واقعى عن طريق إحدى طريقتين كما يلى :

الطريقة الأولى : تبدأ المنشأة بهامش الربح الفعلى للمنتج السابق ثم يعدل هذا الهامش طبقاً للتغيرات المتوقعة فى ظروف السوق ، وبناءً على هذه العلاقة التاريخية تحدد المنشأة هامش الربح المستهدف .

(1) نضال محمد ، إنعام محسن ، " التسعير بإستخدام منهج التكلفة المستهدفة : دراسة ميدانية فى قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردنى" ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الإقتصاد والإدارة ، مجلد 21 ، العدد الأول ، ص 169 :

(2) صفاء عبد الدايم ، مرجع سابق ، ص 474

الطريقة الثانية : تبدأ المنشأة بهامش الربح المستهدف لمجموعة من المنتجات مع إجراء زيادة وتخفيض لهوامش الربح داخل مجموعة المنتجات وذلك في ظل ظروف السوق المتوقعة مع المحافظة على هامش الربح المستهدف لمجموعة المنتجات معاً .

3. تحديد التكلفة المسموح بها :

يقصد بالتكلفة المسموح بها " أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج المنتج ، والتي تحدد بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف ، وفي بعض الأحيان تعد على أنها هي التكلفة المستهدفة وقد يحدث بعض التعديلات على التكلفة المسموح بها حتى نصل إلى رقم التكلفة المستهدفة " . ويمكن التعبير عن التكلفة المسموح بها بالمعادلة التالية :

$$\text{التكلفة المسموح بها} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

يلاحظ الباحث أنه طبقاً لمدخل التكلفة المستهدفة فإننا نبدأ بسعر البيع للوصول إلى التكلفة ، على عكس النظم التقليدية حيث نبدأ بالتكلفة للوصول إلى سعر البيع .

4. تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة :

هدف خفض التكلفة هو الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية أي " تكلفة المنتج المقترح بإفترض تصنيعه في الوقت الحاضر من المكونات الحالية وباستخدام عمليات التصنيع الحالية دون إجراء أى محاولة لخفض التكلفة" ، ويتكون هدف التخفيض من شقين هما :

❖ هدف خفض التكلفة الممكن الوصول إليه :

هو الجزء القابل للتحقيق عن طريق تطوير تصميم المنتج ، وتطوير الطاقات المتاحة لدى المنشأة ولدى الموردين ، وهو الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة المستهدفة للمنتج .

❖ التحدى الإستراتيجى لخفض التكلفة :

وهذا الجزء يصعب تحقيقه في ظل سيادة نفس الظروف الحالية من تكنولوجيا مستخدمة ، وهو عبارة عن الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة للمنتج .

ويمكن التعبير عما سبق بمجموعة المعادلات التالية :

- 1.....1. التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف
- 2.....2. هدف خفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة الجارية
- 3.....3. هدف خفض التكلفة الممكن = التكلفة الجارية - التكلفة المستهدفة
- 4.....4. التحدى الإستراتيجى لخفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة المستهدفة

وبإستخدام المعادلة رقم 4 يتم الحصول على التكلفة المستهدفة

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التحدى الإستراتيجى لخفض التكلفة}$$

هذا يعنى أنه قد تتساوى التكلفة المستهدفة مع التكلفة المسموح بها (فى حالة كان التحدى الإستراتيجى لخفض التكلفة يساوى صفر) وقد تزيد على التكلفة المسموح بها بمقدار قيمة التحدى الإستراتيجى لخفض التكلفة . وبعد تقدير قيمة التكلفة المستهدفة يتم إمداد مهندسى ومصممي المنتج بها ليتم استخدامها كأعلى تقدير يمكن حدوثه للتكلفة بحيث تصبح مسئوليتهم تصميم وإنتاج منتج بهذه التكلفة أو اقل .

المرحلة الثانية : تحقيق التكلفة المستهدفة بإستخدام أدوات تحجيم التكلفة : (1)

بعد نهاية المرحلة الأولى من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة نكون قد وصلنا إلى معرفة رقم التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة ، وكذلك نكون قد حددنا الفجوة التكاليفية بين تكلفة التصميم المبدئى (التكلفة الجارية) والتكلفة المسموح بها ، وكذلك نكون قد تعرفنا على مقدار الخفض الممكن فى التكاليف والتحدى الإستراتيجى لخفض التكلفة . وعند هذه النقطة يأتى دور أدوات تحجيم التكلفة وهى " مجموعة من الأساليب أو الإجراءات يتم استخدامها للقضاء على الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المبدئية لتصميم المنتج (التكلفة الجارية) ومن ثم تحقيق غرض خفض التكلفة الممكن ، وهناك العديد من الأدوات

(1) شوقى فودة، مرجع سابق ، ص ص 213 : 216 .

التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف ومن أشهر هذه الأدوات ما يلي :

- ✓ هندسة القيمة Value Engineering .
- ✓ تحليل التكلفة الوظيفي Functional cost analysis .
- ✓ جداول التكلفة Cost Tables .
- ✓ الهندسة المتزامنة Simultaneous Engineering .
- ✓ الهندسة العكسية Reverse Engineering .

سوف يتناول الباحث بشئ من التفصيل واحدة من أشهر الأدوات السابقة وهي أسلوب "هندسة القيمة" كواحدة من أدوات تحجيم التكلفة التي يمكن استخدامها لتحقيق التكلفة المستهدفة .

استخدام أسلوب هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة :

كان أول ظهور لأسلوب هندسة القيمة في أثناء الحرب العالمية الثانية حيث كان هناك نقص في وجود بعض المواد الخام فحاول مهندسي التصميم إنتاج المنتجات بالإعتماد على مصادر بديلة للمواد والأجزاء الغير متاحة ، ثم تم تطوير هذه الفكرة من جانب اليابانيون لإستخدامها في محاولة تخفيض تكاليف الإنتاج عن طريق إجراء بعض التغيرات الهندسية على المنتج دون الإضرار بوظائف أو خصائص المنتج .

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

عليه فإنه يمكن القول بأن هندسة القيمة معنية بالحصول على نفس الوظائف ونفس درجات الأمان والإعتمادية ونفس الإستخدام للمنتج القائم ، ولكن بتكلفة منخفضة.

(1) صفاء عبد الدايم، مرجع سابق ، ص 475 .

(2) أحمد محمد زامل، مرجع سابق ، ص 337 .

تعمل هندسة القيمة على تحديد التحسينات التي يمكن إدخالها على تصميم المنتج والتي يمكن عن طريقها تخفيض تكلفة المنتج مع استبعاد الوظائف الغير الضرورية التي تزيد من تكلفة ودرجة تعقيد المنتج . فعلى سبيل المثال ، إن تبسيط تصميم المنتج يقلل من الوقت اللازم للإختبار والفحص ويسهل عملية تجميع المنتج بما يخفض من تكلفة العمالة المباشرة ، وكذلك التصميم ذو المكونات الأقل يقلل من تكاليف طلب ومناولة المواد الخام ، وعادة ما يتضمن أسلوب هندسة

القيمة القيام بثلاث أنشطة وهي :

ت- التحليل الوظيفي للمنتج :

فكل منتج له وظائف رئيسية تتجمع معاً لتحقيق الغرض الرئيسي من المنتج ، وفي خلال هذه العملية يتم تحليل المنتج إلى مجموعة من الوظائف الرئيسية والثانوية ، ومقارنة تكلفة كل وظيفة مع ما يرغب العميل في دفعه مقابل الإنتفاع بتلك الوظيفة ، فقد يتطلب الأمر حذف بعض الوظائف التي تشير التغذية العكسية على عدم أهميتها من وجهة نظر العميل ، فالعميل لن يدفع مقابل لوظائف ليست لها قيمة لديه . وبعد عمل التحليل السابق يتم تخصيص التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف وذلك بناءً على الأهمية النسبية لكل وظيفة

ث- تحليل مكونات المنتج :

بمجرد تخصيص التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف يتم تحديد المكونات الرئيسية اللازمة لأداء كل وظيفة من وظائف المنتج وفي سبيل ذلك يتم الإستعانة بالفنيين القائمين بتخطيط وتصميم وتصنيع المنتج ، ثم يتم إعداد الترتيب النسبي للمكونات في ضوء الإعتبارات الفنية ومدى مساهمة كل مكون في تحقيق وظائف المنتج ، ويتم توزيع التكاليف المستهدفة على مستوى الوظائف إلى تكاليف مستهدفة على مستوى المكونات بحيث يكون مجموع التكاليف المستهدفة على مستوى المكونات يتساوى مع التكلفة المستهدفة على مستوى الوظائف ، ثم يتم تحديد المكونات التي يمكن ترشيحها لعمليات خفض التكلفة عن طريق الحذف أو الدمج أو الإحلال وذلك بالمقارنة بالأهمية النسبية لكل مكون .

ح- إدارة العلاقة مع الموردين :

حيث أن التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات تحدد أسعار البيع المسموح بها بالنسبة لموردى تلك المكونات ، ويتم مقارنة تلك التكاليف بالأسعار المعروضة من قبل الموردين فإذا كانت تلك الأسعار مرضية يتم قبولها من جانب المنشأة، أما إذا كانت تلك الأسعار مرتفعة فتقوم المنشأة بمفاوضات إضافية مع الموردين ، كما قد ترسل المنشأة مهندسيها إلى الموردين لمساعدتهم فى تخفيض تكاليفهم بما يؤدي إلى تخفيض فى أسعار المكونات ، كما يمكن للمنظمة إتباع نظام السحب من الموردين ووفقاً لهذا النظام تطلب المستلزمات من الموردين وقت الحاجة إليها بحيث تتدفق المكونات من الموردين إلى مواقع الإنتاج مباشرة بما يؤدي إلى تخفيض تكاليف التخزين ، وقد يتم إشراك الموردين فى عملية تصميم المنتج فهذه الخطوة تمثل نقل العلاقة مع الموردين من ربح طرف على حساب الآخر إلى علاقة تكامل بين المنظمة والموردين.

المرحلة الثالثة: تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التكلفة المطور **kizen Cost**

لا يعنى الوصول إلى التكلفة المستهدفة نهاية الأمر وإنما يعنى بداية مرحلة جديدة فى مراحل البحث المستمر عن مواطن لإختراق وتخفيض التكلفة كلما أمكن.⁽¹⁾

وكلمة (Kizen) هى مصطلح يابانى يعنى إجراء تحسينات للعملية الإنتاجية من خلال كميات صغيرة متزايدة بدلاً من إجراءات كبيرة بما يعنى الإستمرار فى إجراء التحسينات على المنتج ومراحل إنتاجه مما يؤدي إلى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج .

أهم ما يميز التكلفة المطورة خاصية الأستمرارية فى التحسين ومهما كانت التخفيضات محدودة، فإنها تعطى بمرور الوقت نتائج هامة وإيجابية .

وتجدر الإشارة إلى أنه إذا كان مدخل التكلفة المستهدفة يعمل على إدارة التكلفة فى مرحلة

تصميم وتطوير المنتج فإن مدخل التكلفة المطورة يدعم أنشطة التحسين فى مرحلة الإنتاج حيث أنه ليس للمدراء وخبراء التصميم من يحدد أفضل طريقة لعمل العمال وسير العمليات ،

(1) عاطف عبد الرحمن، "إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور استراتيجى بهدف تعظيم قيمة المنشأة " ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة بسوهاج ، جامعة جنوب الوادى ، المجلد 17 ، العدد 2 ديسمبر 2003 ، ص

بل إن العمال لإرتباطهم بعملية الإنتاج هم أقدر على تحقيق ذلك ويجب أن يتم منحهم الصلاحيات للمساهمة فى تخفيض التكلفة وهذا ما تم إنتقاده حيث أنه يزيد من أعباء العاملين كذلك على عكس التكلفة المستهدفة فإن مدخل التكلفة المطورة لا يركز على منتجات فردية ، ولكن يركز على جعل عمليات الإنتاج أكثر فعالية بصفة عامة.

تطبيق مدخل التكلفة المطورة (Kizen Cost) يعتبر أمر فى غاية الأهمية للمحافظة على ربحية المنتجات خاصة عندما تواجه المنظمة ضغوط تنافسية متزايدة أو كانت تخطط لإحداث تخفيضات مستقبلية على سعر المنتج.⁽¹⁾

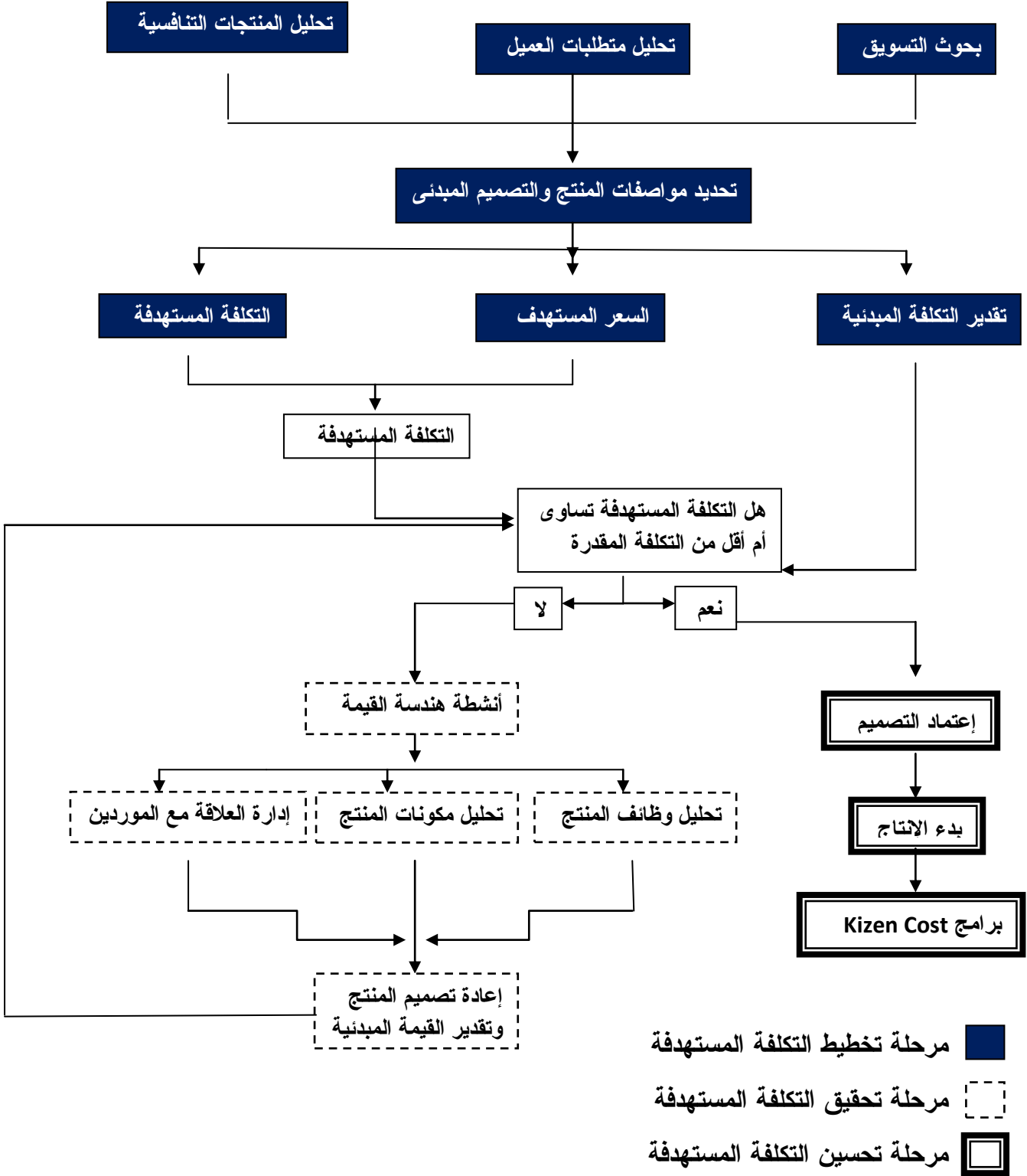
يلاحظ الباحث ان التكلفة المستهدفة فى المرحلة الأولى: تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة :- تبدأ هذه المرحلة مع دراسة الإحتياجات السوقية والتعرف على مستوى جودة الإنتاج الذى يحقق الجذب للعميل فى ظل إستراتيجيات ومنتجات المنافسين

المرحلة الثانية : تحقيق التكلفة المستهدفة بإستخدام أدوات تحجيم التكلفة :بعد نهاية المرحلة الأولى من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة نكون قد وصلنا إلى معرفة رقم التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة ، وكذلك نكون قد حددنا الفجوة التكاليفية بين تكلفة التصميم المبدئى (التكلفة الجارية) والتكلفة المسموح بها ، ، وكذلك نكون قد تعرفنا على مقدار الخفض الممكن فى التكاليف والتحدى الإستراتيجى لخفض التكلفة . المرحلة الثالثة: تحسين مدخل التكلفة المستهدفة بإستخدام مدخل التكلفة المطور kizen Costلا يعنى الوصول إلى التكلفة المستهدفة نهاية الأمر وإنما يعنى بداية مرحلة جديدة فى مراحل البحث المستمر عن مواطن لإختراق وتخفيض التكلفة كلما أمكن.وكلمة (Kizen) هى مصطلح يابانى يعنى إجراء تحسينات للعملية الإنتاجية من خلال كميات صغيرة متزايدة بدلاً من إجرائها من خلال إبتكارات كبيرة بما يعنى الإستمرار فى إجراء التحسينات على المنتج ومراحل إنتاجه مما يؤدى إلى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج .بعد العرض السابق لمراحل تطبيق التكلفة المستهدفة فإنه يمكن التعبير عن تلك المراحل من خلال الشكل رقم (3/3/2) :

(¹) Keun-Hyo Yook, " Target costing the construction industry evidence from Japan", construction accounting and taxation,2005.p71.

شكل رقم (3/3/2)

يوضح مراحل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة



المصدر: أحمد زامل، "نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، 2007، ص 176.

يلاحظ الباحث من الشكل رقم (3/3/2) ان مرحلة تخطيط التكلفة المستهدفة تبدأ ببحوث التسويق وتحليل المتطلبات وتحليل المنتجات التنافسية وهذا يؤدي الى تحديد مواصفات المنتج والتصميم المبدئي ومن ثم تقدير التكلفة المبدئية والسعر المستهدف والتكلفة المستهدفة فاذا كانت لاتساوى التكلفة المقدره يجب الانتقال الى مرحلة تحقيق التكلفة المستهدفة والتي تبدأ بأنشطة هندسة القيمة وهذا يؤدي الى تحليل وظائف المنتج وتحليل مكونات المنتج وإدارة العلاقة مع الموردين ومن ثم إعادة تصميم المنتج وتقدير القيمة المبدئية. اما اذا كانت التكلفة المستهدفة تساوى التكلفة المقدره يجب ان ننتقل الى مرحلة تحسين التكلفة تبدأ من اعتماد التصميم وبداء الانتاج حتى البرامج.

- مبادئ التكاليف المستهدفة.

يرتكز نظام التكاليف المستهدفة في تحقيق أهدافه على مجموعة من المبادئ تتمثل في الآتي:
- يقوم نظام التكاليف المستهدفة على أساس التخطيط المتوسط والطويل الأجل للتكاليف والأرباح.

يقوم بتحديد تكلفة المنتج وفقاً للمعادلة التالية: السعر المستهدف - الربح المستهدف = التكلفة المستهدفة.

- يؤكد على أهمية تشغيل فريق عمل ذي مهارة ملائمة للمهام المنسوبة إليه، سواءً من داخل المشروع أو من خارجه كالموردين والوسطاء والموزعين.

- يهتم بتوثيق العلاقة مع الموردين ويجعل أساس التعامل معهم الثقة لسنوات طويلة، أو يجعل منهم شركاء للمشروع أو طرفاً أساسياً في عملية التخطيط والتصميم للمنتجات.

- ينادي بأهمية إنتاج العديد من المنتجات في المشروع الواحد، حتى تسهل عملية تحقيق الأرباح المستهدفة للمجموعة ككل.

- يقوم بإشراك جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية، مما يحفزهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية.

- يعتمد على أساس دقيق وصحيح من المعلومات الجديدة من داخل وخارج المشروع.

جاءت المبادئ لدى كتاب آخرين:

يتضمن منهج التكلفة المستهدفة سبعة مبادئ أساسية كما يلي¹:

1- قيادة سعر البيع المستهدف للتكلفة (Price Led Costing) :

فإنه لتحديد التكلفة المستهدفة يجب القيام أولاً بتحديد السعر الذى يمكن أن يباع به المنتج ، وبطرح الربح المستهدف من هذا لاسعر نحصل على التكلفة المستهدفة التى يجب تصنيع المنتج فى حدودها .

2- التركيز على العملاء (Focus on The Customer):

حيث أنه لابد من الإهتمام بمتطلبات العملاء من ناحية الجودة ، والسعر، والوقت المناسب للحصول على المنتج

3- التركيز على عملية التصميم (Focus on Process Design) :

هذا يعنى فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة ، كما يجب تصميم جميع الأوجه وفقاً للتكلفة المستهدفة للمنتج .

4- التركيز على تصميم المنتج (Focus on Product Design) :

تعد هندسة التصميم هى العنصر الرئيسى فى التكلفة المستهدفة ، إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذى يمكن إنتاجه فى حدود التكلفة المستهدفة .

5- فرق عمل متداخلة المهام (Cross-Functional Teams) :

يتطلب تصنيع المنتج فى حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الإختصاصات ، ومن مختلف إدارات المنشأة كالمختصين فى بحوث التسويق ، والبيع ، وهندسة التصميم ، وهندسة الإنتاج ، وجدولة الإنتاج ، والتجهيز ، وإدارة التكلفة .

6- دورة حياة التكاليف (Live-Cycle Costs) :

ينبغى أن ينتبه المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج فى الإعتبار، والعمل على تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج سواء تكاليف التوزيع أو الشراء أو التشغيل أو الصيانة وصولاً إلى تكلفة التخلص منه بعد إنتهاء

(1) نضال محمد ، إنعام محسن ،" مرجع سابق ،ص ص 175 - 176

الغرض من إستخدامه .

7- توجيه سلسلة القيمة (Value-chain Orientation) :

في بعض الأحيان ، قد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة ، وهنا يتم بذل جهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة . وفي بعض الحالات ، يمكن أن تساعد النظرة الفاحصة لسلسلة القيمة لكامل أنشطة المنشأة المديرين على تحديد فرص تقليل التكلفة .

يلاحظ الباحث على نظام التكاليف المستهدفة حتى يحقق أهدافه يركز على مجموعة من المبادئ تتمثل في الآتي: يقوم نظام التكاليف المستهدفة على أساس التخطيط المتوسط والطويل الأجل للتكاليف والأرباح. ويؤكد على أهمية تشغيل فريق عمل ذي مهارة ملائمة للمهام المنسوبة إليه ويهتم بتوثيق العلاقة مع الموردين ويجعل أساس التعامل معهم الثقة لسنوات طويلة، وينادي بأهمية إنتاج العديد من المنتجات في المشروع الواحد، حتى تسهل عملية تحقيق الأرباح المستهدفة للمجموعة ككل. ويقوم بإشراك جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية، مما يحفزهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية. ويعتمد على أساس دقيق وصحيح من المعلومات الجديدة من داخل وخارج المشروع.

- تقسيمات التكاليف المستهدفة.

تقسّم التكلفة المستهدفة إلى عدة أقسام حسب المراحل التي يمر بها المنتج خلال دورة حياته، ويختلف ذلك التقسيم من مشروع لآخر وأيضاً من منتج لآخر وذلك حسب الحاجة والأهمية لذلك التقسيم، والذي يهدف إلى تركيز جهودات فريق التكلفة المستهدفة في تحديد التكلفة اللازمة لكل مرحلة من المراحل الإنتاجية للمنتج، وأيضاً في تحديد مواطن حدوث الارتفاع في التكلفة لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتخفيضها وبالتالي الوصول للأرباح المستهدفة. ولقد قسمت إحدى الدراسات التكاليف المستهدفة كما يلي:⁽¹⁾

أولاً: تكاليف مستهدفة للتصنيع مثل:

تكلفة مستهدفة للتصميم.

(1) Yoshikawa. T, J.Innes, Mitchell. F, and Masayasu. T, op.cit,p.39.

تكلفة مستهدفة للإنتاج.

تكلفة مستهدفة لنفقات البيع.

ثانياً: تكاليف مستهدفة للعملاء مثل:

تكلفة مستهدفة لتشغيل المنتج.

تكلفة مستهدفة لصيانة المنتج.

تكلفة مستهدفة لمرتجات بيع المنتج.

يرى الباحث أنه يمكن تقسيم التكلفة المستهدفة على مدار دورة حياة المنتج كما يلي:

أولاً: تكاليف مستهدفة لما قبل مرحلة الإنتاج مثل:

تكاليف مستهدفة للبحوث والتطوير.

تكاليف مستهدفة للتخطيط والتصميم.

ثانياً: تكاليف مستهدفة لمرحلة الإنتاج مثل:

تكاليف مستهدفة للشراء .

تكاليف مستهدفة للتصنيع.

ثالثاً: تكاليف مستهدفة لما بعد مرحلة الإنتاج مثل:

تكاليف مستهدفة للتخزين.

تكاليف مستهدفة للبيع والتوزيع.

رابعاً: تكاليف مستهدفة لما بعد مرحلة البيع.

تكاليف مستهدفة للتشغيل والتركيب والتوصيل.

تكاليف مستهدفة للصيانة.

تكاليف مستهدفة لإعادة التدوير.

تخفيض التكاليف باستخدام التكاليف المستهدفة.

تهتم التكاليف المستهدفة بتخفيض التكاليف منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم متبعة في ذلك مبدأ الوقاية خير من العلاج، وهي بذلك تتفادى حدوث الارتفاع في التكاليف من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمشروع من مواد خام وعماله وأجور ومساحة وغير ذلك، ومن خلال إتباع جميع الوسائل الممكنة لخفض التكاليف بعد تحديد التكلفة المستهدفة،

كما أن التكاليف المستهدفة تضع أسلوب الرقابة المناسب الذي يمكنها دائماً من التأكد من صحة سير وتنفيذ ما خطط له، هذا بالإضافة إلى أنها تعتمد بشكل كبير على العلاقة الوثيقة والتعاون مع الموردين من أجل تخفيض التكاليف.

تعتبر المشروعات اليابانية الرائدة في تطوير واستخدام نظام التكاليف المستهدفة هي أيضاً الرائدة في إيجاد وتطوير العلاقة مع الموردين، حيث أنها تجعل من الموردين جزءاً لا يتجزأ منها وتحملهم مسئولية تحقيق الجودة والإمداد في الوقت المناسب وتشركهم كذلك في عمليات الاختراع وتقليل العيوب والتحسين في الخطط الإنتاجية، وإن هذا التعاون الكبير بين المشروع ومورديه أساسه الثقة لسنوات طويلة⁽¹⁾.

لقد حاولت بعض المشروعات الأمريكية تبني هذا الأسلوب في التعامل مع الموردين كشركة كريسلر Chrysler لصناعة السيارات التي قامت بتطوير مدة العقد مع الموردين من سنتين إلى فترة غير محددة تمتد على امتداد بقاء المنتج أو الموديل في الأسواق، كما قامت بإشراك الموردين معه في صياغة الأفكار مما ساعد على وجود هدفاً مشتركاً بينهم أساسه التخفيض في التكاليف.

استطاعت شركة كريسلر بفضل هذا التعاون من تقليل الوقت اللازم لإنتاج الموديل الجديد للسيارة من 160-234 أسبوع تبعه انخفاض في التكاليف يقدر بأقل من بليون دولار تقريباً، وقد كان ذلك في الفترة ما بين 1980م- 1994م، كما استطاعت شركة كريسلر في تلك الفترة إنتاج العديد من الموديلات مثل Dodge و Cirrus ، بالإضافة إلى حصولها على الشهرة العالمية.

وبجانب قيام التكاليف المستهدفة بالعمل على تخفيض التكاليف بالتعاون مع الموردين، فهي أيضاً تقوم بفحص كافة مراحل المشروع لتكشف مناطق حدوث الارتفاع في التكاليف ومقدار ذلك الارتفاع لتخفيضه بالقدر اللازم له من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لدى المشروع ومن خلال التعرف على الأنشطة التي لا تضيف قيمة والاستغناء عنها، ويمكن

(1) Dyre, J. How Chrysler Created an American Keiretsu, Harvard Business Review, US, Vol.74, No.4, Jul/Aug, 1996:pp 42-56

توضيح ذلك من خلال استعراض الدراسة الميدانية (1) التي تمت على مشروع تنتالوس Tantalus في المملكة المتحدة (بريطانيا)، حيث أن هذا المشروع يعتبر أحد المشروعات المتخصصة في صناعة الأجزاء والمكونات الأولية للسيارات عالية الجودة، وهو يحدد أرباحه المستهدفة بناءً على العائد المتوقع من المبيعات ROS وعلى الخطة الاستراتيجية الموضوعية من قبل الإدارة العليا. (2)

وفيما يلي سوف يتم توضيح إجراءات تخفيض التكلفة وتقليل الفجوة:

تم استخدام التقنيات السابقة التي قامت بإعادة تصميم المنتج.

تم استبدال أرقام التكلفة المنجرفة (الحالية) بأرقام جديدة أقل من السابقة.

تم إعطاء حوافز لرئيس العمال لبحث وابتكار كيفية التخلص من الارتفاع في التكاليف.

وقد كان نتيجة الإجراءات السابقة الوقوف على عدة مشاكل ومحاولة التخلص منها

والوصول إلى:

خفض عدد الوحدات المعيبة حتى أصبحت بما يعادل 2,64%.

إعادة تصميم عملية التجميع للأجزاء المصنعة لتخفيض تكلفة اليد العاملة وما يرتبط بها من تكاليف ونفقات عامة.

لقد قام المشروع بإجراء نشاطات هندسة القيمة VE لتقليل الفجوة وتخفيض التكاليف،

حيث تم التركيز على تخفيض تكلفة المواد الخام، كما وضع معدل أعلى للعائد على المبيعات.

نتيجةً لذلك فقد تم تخفيض التكلفة فعلاً إلى \$2 للوحدة الواحدة، واستمر التحسين في

تصنيع المواد الخام وحركة دورانها والتقريب بين مناطق الاستلام والتسليم، مما جعل

المشروع يتمكن من تحقيق تخفيض التكلفة إلى \$3 للوحدة الواحدة بإجمالي \$30000،

وبالتالي تخفيض الفجوة من \$400000 إلى \$370000 وبدراسة باقي العوامل الأخرى

المؤثرة ومعالجتها قد يستطيع المشروع الوصول للتكاليف المستهدفة وهي \$360000.

(1) Morgan. M, A Case Study in Target Costing: Accounting for Strategy, Management Accounting, Vol.71, No.5, UK- Japan, 1993,pp:20-24.

(2) Ansari, S., bell, J. and CAM-I target Cost Core Group Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management, US, Consortium for Advanced Manufacturing InternationalK,1997,Kp,44.

عليه يمكن القول أن تخفيض التكاليف الحقيقي والسليم لا يأتي عن طريق اتخاذ القرارات العشوائية بخفض مستوى الإنفاق أثناء العملية الإنتاجية، أو دون سابق تخطيط ودراسة لإمكانية تحقيق ذلك التخفيض ومدى تأثيره على كفاءة وفعالية العناصر التي يتم تخفيض تكاليفها. إنما يأتي عن طريق عمل دراسة تفصيلية تعتمد على الأساليب العلمية كأسلوب التكاليف المستهدفة والأساليب المعاونة له ليتم التخفيض منذ مرحلة التخطيط للعملية الإنتاجية وللمشروع ككل، وعليه تتم معرفة احتياجات كل قسم من أقسام المشروع وكل مرحلة من مراحلها، بل أيضاً كل عنصر من عناصر الموارد البشرية والمادية فيه مهما كان صغيراً، وبالتالي توضع خطة إنتاجية مدروسة وقابلة للتنفيذ. وقبل مرحلة التنفيذ وأثناءه يتم وضع خطة رقابية تضمن سير العملية الإنتاجية كما خطط لها وتتفادى الأخطاء قبل حدوثها، وتكشف عن مواطن الإسراف والتبذير والأنشطة التي لا تضيف قيمة للتخلص منها واستبدالها بالأفضل منها.

إن أثر التغيرات في بيئة الأعمال لا يمكن تجنبها في القرن الحادي والعشرون ، وعلي إدارة التكلفة الاستراتيجية أن تواجه هذا التحدي وذلك بإعادة تشكيل تصميمها وأهدافها وذلك لخدمة استراتيجية المنشأة .

والاتجاهات والتغيرات في بيئة الأعمال في القرن الحادي والعشرون شملت كثيراً من المجالات علي سبيل المثال تزايد المنافسة العالمية ، زيادة متطلبات العملاء وحملة الأسهم ، التقدم غير المسبوق في تكنولوجيا المعلومات وتكنولوجيا التصنيع التي لم تستطيع إدارة التكلفة التقليدية التكيف معها. (1)

يلاحظ الباحث ان استخدام التكاليف المستهدفة لخفض التكاليف تهتم بتخفيض التكاليف منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم متبعة في ذلك مبدأ الوقاية خير من العلاج، وهي بذلك تتفادى حدوث الارتفاع في التكاليف من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمشروع من مواد خام وعمالة وأجور ومساحة وغير ذلك.تعتبر المشروعات اليابانية الرائدة في تطوير واستخدام نظام التكاليف المستهدفة هي أيضاً الرائدة في إيجاد وتطوير العلاقة مع الموردين ،

(1) McNair, C. Defining and Shaping the Future of Cost Management. Journal of Cost Management, September/October, 2000, p.28.

لقد حاولت بعض المشروعات الأمريكية تبني هذا الأسلوب في التعامل مع الموردين كشركة كريسلر Chrysler لصناعة السيارات التي قامت بتطوير مدة العقد مع الموردين من سنتين إلى فترة غير محددة تمتد على امتداد بقاء المنتج أو الموديل في الأسواق. استطاعت شركة كريسلر بفضل هذا التعاون من تقليل الوقت اللازم لإنتاج الموديل الجديد للسيارة من 160-234 أسبوع تبعه انخفاض في التكاليف يقدر بأقل من بليون دولار تقريباً

المبحث الرابع

مفهوم وتحديد وانواع تحليل محركات التكلفة

أصبح التحليل التقليدي لسلوك عناصر التكاليف تجاه التغيير في حجم الإنتاج لا يفي بمتطلبات الإدارة الإستراتيجية الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ، حيث أنه يركز فقط على دراسة سلوك عناصر التكاليف تجاه التغيير في حجم الإنتاج متجاهلاً محركات التكلفة الأخرى .

مفهوم محركات التكلفة

يمكن تعريف محركات التكلفة بأنها " تلك العوامل التي ترتبط بشكل متناسب مع إستهلاك النشاط لمورده ، وبالتالي تمثل الأساس لتفسير سلوك تكلفة النشاط مما يساعد على تحقيق دقة وموضوعية قياس التكلفة من ناحية ، ومن ناحية أخرى يساهم في تنفيذ إستراتيجية زيادة التكلفة الداعمة للقدرة التنافسية للمنشأة" (1) .

يلاحظ الباحث من التعريف السابق ان مسببات التكلفة هي تلك العوامل التي ترتبط بشكل متناسب مع إستهلاك النشاط لمورده.

يرى عاشور⁽²⁾ ان محرك التكلفة هو مقياس كمي للعلاقة بين متغيرين مستقل والآخر متغير تابع، وتمثل العلاقة المادية بين هاذين المتغيرين في الطلب الذي ينشاء من جانب المتغير المشتق على المتغير التابع، فاذا تغير وضع النشاط من حالة السكون الى حالة الحركة، فانه يصاحب ذلك نشأة طلب يتناسب مع مستوى حركة النشاط على الموارد (علاقة ربط الاثر بالسبب) وينطبق ذلك على الطلب من جانب نشاط معين على خدمات (خرجات) غيره من الانشطة وايضا الطلب من جانب المنتجات على خدمات الانشطة، كما ان فاعلية محركات التكلفة وقدرتها على تدعيم دقة القياس تتوقف على قدرتها على تجسيد علاقة ربط الاثر بالسببين المتغير المستغل والمتغير التابع.

(1) عاطف عبد المجيد عبد الرحمن ، مرجع سابق ، ص144 .

(2) عصافيت سيد احمد، المركز الاستراتيجي للتكاليف والاطار الفكرى لسلاسل القيمة ،مجلة الفكر المحاسبي كلية التجارة ،جامعة عين شمس، السنة الثانية العدد الاول، 2000م،ص61.

يلاحظ الباحث من خلال التعريف السابق ان محرك التكلفة هو مقياس كمى للعلاقة بين متغيرين مستقل والآخر متغير تابع، وتتمثل العلاقة المادية بين هاذين المتغيرين فى الطلب الذى ينشأ من جانب المتغير المشتق على المتغير التابع.

توصل الباحث لتعريف محركات التكلفة على انها العامل المسبب للتكلفة أو المسبب فى التغيير فى التكلفة والذي يخضع لرقابة المنشأة . أو " هي تلك العوامل التي تسبب حدوث تكلفة النشاط وتفسر العلاقة السببية بين مخرجات النشاط ومقدار ما يستهلكه من موارد .

تحديد محركات التكلفة:

يتطلب تتبع المورد على الأنشطة ضرورة تحديد محركات التكلفة بكل نشاط وهناك مراحل أساسية ذات صلة مباشرة بتحديد محركات التكلفة . وقد أوضحت دراسة (Cooper, Robin, 1990) أن تحديد محرك التكلفة لنشاط معين يتطلب معرفة توصيف طبيعة العملية الإنتاجية أو الخدمة التي يقدمها هذا النشاط .

يتم تحديد محركات التكلفة في ضوء قرارين منفصلين إلا أنهما متدخلين ، ويتناول القرار الأول تحديد عدد محركات التكلفة التي يحتاج إليها النظام ككل ، أما القرار الثاني فيختص بتحديد عدد محركات التكلفة التي يحتاج إليها النظام ككل ، أما القرار الثاني فيختص بتحديد أي نوع من هذه المحركات يجب إستخدامه لما يحقق إنخفاض فى تكلفة تطبيق النظام دون المساس بمستوى الدقة المطلوبة لمخرجاته .

يلاحظ أن العلاقة بين عدد محركات التكلفة وبين تكلفة تطبيق نموذج تكاليف الأنشطة بالشركة هي علاقة طردية ، كلما زاد عدد محركات التكلفة يتوقع مستوى دقة مرتفع لبيانات التكاليف ، وأيضاً يتوقع إرتفاع تكلفة تطبيق النظام نفسه مع إرتفاع درجة تعقد العمليات الحسابية به.(1)

يعتمد عدد محركات التكلفة التي يجب إستخدامها على درجة الدقة المطلوب توفرها في قياس التكاليف ، وكذلك درجة تعقد الصناعة فالعلاقة بين عدد محركات التكلفة ومستوى دقة

(1) السعيد يوسف الغنيمي، الاتجاهات المعاصرة فى محاسبة التكاليف ،القاهرة: جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعى جامعة حلوان، 2005م.ص20.

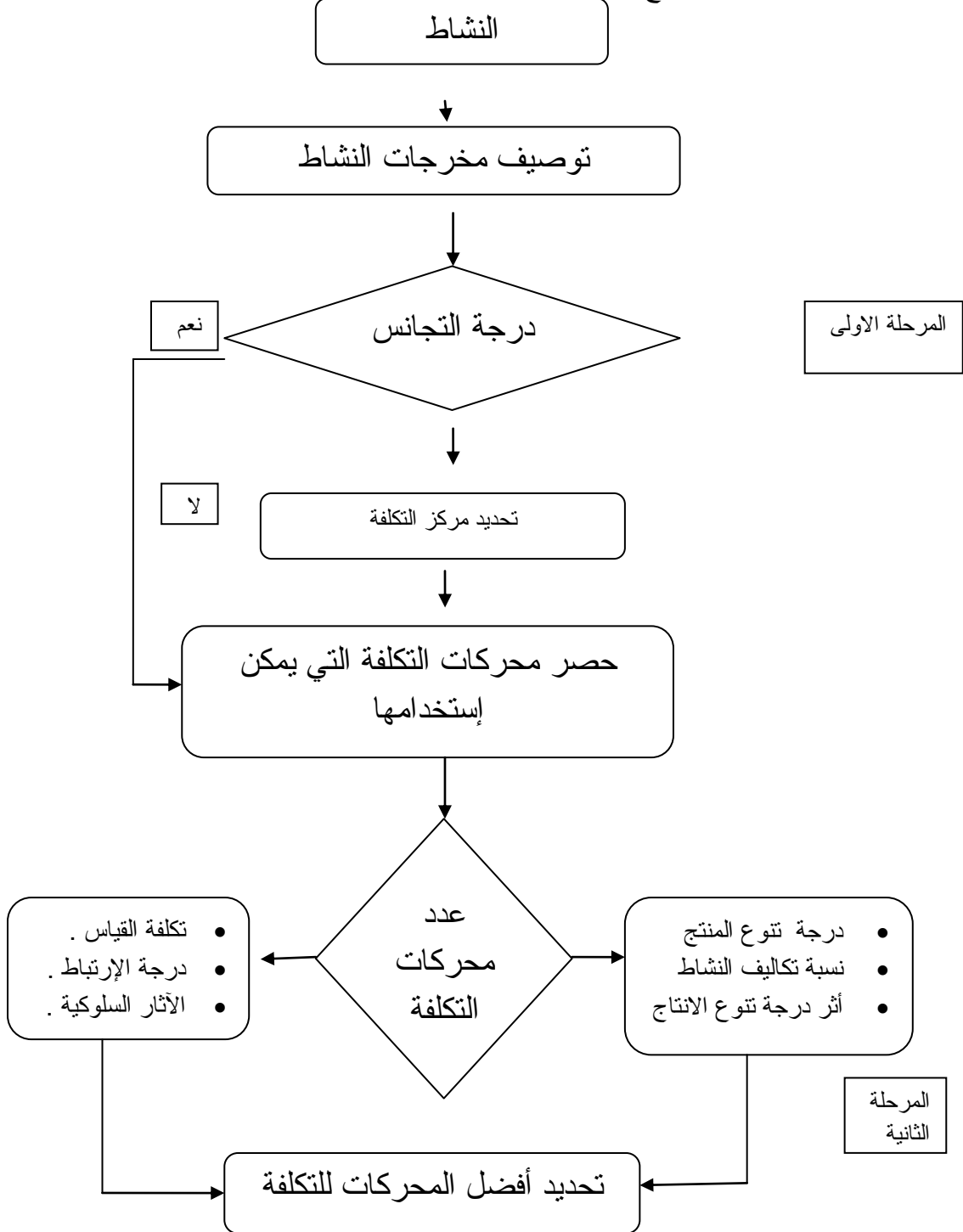
مخرجات النظام هي علاقة طردية . وهناك جوانب رئيسية عند تحديد درجة تعقد الصناعة هي:

- النصيب النسبي لتكلفة النشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة ككل فإذا كان هذا النصيب مرتفعاً فإن استخدام عامل واحد (محرك للتكلفة) غير ذي علاقة جدية بالنشاط يحدث إنخفاض كبير في مستوى الدقة المرغوب في تحقيقها .
 - أثر درجة التغيير في أحجام الإنتاج على تكلفة الوحدة . فقد يحدث وفر كبير في التكاليف عند إنتاج دفعات كبيرة من نفس المنتج ، وقد لا يعبر عن هذا التغيير ، وفي هذه الحالة يجب استخدام عوامل أخرى تتناول منحنى التعلم وأثره على التكاليف .
- أن تحديد نوع محركات التكلفة يجب أن يخضع لما يلي :

- تكلفة القياس بواسطة محرك التكلفة : حيث يفضل إختيار محركات التكلفة التي تستخدم بيانات ومعلومات متاحة ، ويمكن الحصول عليها بسهولة نسبية لتخفيض تكلفة القياس .
- درجة إرتباط محرك التكلفة بالإستخدام الفعلي لموارد النشاط : فإستخدام محرك التكلفة لا يرتبط مباشرة بإستخدام الموارد يؤدي إلى إنحراف تكلفة المنتج عن التكلفة الحقيقية لها .
- الآثار السلوكية لمحرك التكلفة : يجب ألا يستهان بالآثار السلوكية لمحرك التكلفة ، فقد يؤثر استخدام محرك تكلفة معين على سلوك الأفراد إذا شعروا ، أن أدائهم يقيم على أساس هذا المحرك ، ففي بعض الحالات قد يتغير تطبيق النظام فقط بسبب الآثار السلوكية . وكما أن هناك آثار سلوكية ضارة لمحرك التكلفة فإن هناك آثار سلوكية قد تكون مفيدة ، ويكون محرك التكلفة حافزاً لتحقيق مستوى أفضل من الأداء . يمكن توضيح مراحل محركات التكلفة بالشكل رقم (1/4/2) كالاتي:

شكل رقم (1/4/2)

يوضح مراحل تحديد محركات التكلفة وفقاً لقياس الأنشطة



المصدر: السعيد يوسف الغنيمي، الاتجاهات المعاصرة في محاسبة التكاليف، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي جامعة حلوان، (د،ن)، 2005م، ص22.

يلاحظ الباحث من الشكل رقم (1/4/2) ان مراحل تحديد محركات التكلفة وفقاً لقياس الأنشطة تبدأ النشاط و توصيف مخرجات النشاط ودرجة التجانس تحديد مركز التكلفة وحصر محركات التكلفة التي يمكن إستخدامها ومن ثم عدد محركات التكلفة والتي تؤثر فيها درجة تنوع المنتج ونسبة تكاليف النشاط واثر درجة تنوع الانتاج ومن ناحية اخرى تكلفة القياس ودرجة الارتباط والاثار السلوكية والتي تؤدي في النهاية الى تحديد افضل لمحركات التكلفة.

أن نموذج قياس تكاليف الأنشطة يستخدم نوعية من المحركات ، لتخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة وتخصيص تكاليف الأنشطة على وحدات ويمكن تحديدها في مرحلتين هما :
 المرحلة الأولى : تتمثل في تخصيص الموارد على الأنشطة التي يتم أدائها بهذه المواد ، على أساس محركات الموارد التي تربط الموارد بالأنشطة . ومن أمثلة محركات تكاليف الموارد :
 نسبة الجهد المبذول والتي تستخدم لتخصيص تكلفة العمالة على الأنشطة التي تقوم العمالة بإنجازها ، وهذه المرحلة لا تختلف كثيراً عن نظم التكاليف التقليدية ، وإن كان الفارق الجوهري في هذه المرحلة أن نموذج قياس تكاليف الأنشطة يستخدم من أنشطة التكاليف .
 من خلال فحص العلاقة السببية بين إستخدام الموارد ومخرجات كل نشاط يتم تتبع التكاليف الخاصة بإستخدام الموارد على الأنشطة . بمعنى إذا إرتفع حجم النشاط فما هي التكاليف التي تتأثر بذلك ؟ والمحور الرئيسي لتحديد إستخدامه من الموارد ، ولكل وحدة مخرجات من النشاط ومثال ذلك :

الموارد	محرك التكلفة
الورش	عدد ساعات العمل
المخازن	عدد أذون الصرف
محطات تحليلية	عدد العاملين

قد تنتوع طرق تتبع كل مورد على الأنشطة ، فمورد العمالة قد يتم تتبعه على الأنشطة المختلفة بعدة طرق : منها أن يتم توزيع تكلفة العمالة على الأنشطة بإستخدام نسبة الوقت الذي استفاد به كل نشاط مضرورياً في إجمالي تكلفة العمالة . وقد يتم ضرب تكلفة

العمالة في الوقت الذي استفاد به كل نشاط من كل مستوى وظيفي محدد (إدارة عليا ، وسطى ، تنفيذية) . كما قد يتم عقد لقاءات وإجراء دراسة عملية (لتحديد الوقت الذي بذل في كل نشاط بشكل عملي .

في ضوء هذه التحليلات يتم إعداد ما يعرف بمصفوفة النشاط Activity matrix والتي توضح عملية توزيع الموارد وتتبعها على الأنشطة المختلفة .

يمثل تتبع الموارد لتحديد تكلفة كل نشاط على هذا النحو مدخلاً شاملاً نحو رقابة التكلفة بكل نشاط .

المرحلة الثانية : تتمثل في تخصيص تكاليف الأنشطة على وحدات التكلفة (المنتجات والخدمات النهائية) على أساس محركات الأنشطة ، مثل (عدد أوامر الشراء كمحرك للنشاط ، وذلك لتخصيص تكلفة نشاط التجميع الآلي على سبيل المثال يعبر عنها بإستخدام مقياس هذا النشاط ، والذي يكون ساعة دوران آلة التجميع .

ويتضح مما سبق أن التعبير عن تكلفة النشاط في ضوء وحدة الإنتاج من هذا النشاط يمثل وسيلة أكثر وضوحاً لتتبع هذه التكاليف على وحدات الإنتاج بكل نشاط .

إن نجاح نموذج قياس تكاليف الأنشطة يتحقق من خلال تحديد محركات التكلفة لكل نشاط بشكل دقيق ، وتتم عملية تتبع تكلفة إستخدام الموارد على الأنشطة المتاحة من خلال إستخدام هذه المحركات ، وتستخدم أيضاً في تتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج . ومن ثم فإن محرك التكلفة يكون مرتبطاً بالنشاط وينتج عنه إستخدام النشاط لبعض المواد المتاحة . يري الباحث أنه يجب أن يتوافر في محركات التكلفة الملائمة مجموعة المعايير التالية :

أ. وجود علاقة قوية ومباشرة بين المحرك والتكلفة : أي وجود علاقة قوية ومباشرة بين محرك التكلفة المختار وتكلفة النشاط ، وبمعنى آخر إرتباط محرك التكلفة بالإستهلاك الفعلي للأنشطة بواسطة المنتجات أو الخدمات .

ب. سهولة قياس محرك التكلفة بطرق كمية : أي يمكن تحديده وقياسه في صورة كمية بسهولة ، فضلاً عن قابليته للرقابة من جانب المنشأة .

ج. مراعاة مبدأ التكلفة والمنفعة : عند إختيار محركات التكاليف ينبغي إحداث توازن بين المنفعة المستمدة من دقة التكلفة وبين تكلفة تشغيل النظام في مراحل تجميع وتخزين

وتشغيل البيانات ، ويمكن تحقيق هذا التوازن عن طريق تحديد العدد الأمثل من محركات التكلفة .

د. أن يكون عددها مناسب وسهلة الفهم : فكلما زاد عدد محركات التكلفة كلما زادت الدقة في تكلفة المنتجات ، ولكن يجب الأخذ في الاعتبار مبدأ التكلفة والمنفعة حالة تعقد وتنوع المنتجات (مدى الدقة المطلوبة في قياس التكاليف وتكلفة تجميع بيانات عن محركات التكاليف) .

انواع محركات التكلفة

تنقسم محركات التكلفة إلى نوعين رئيسيين هما :⁽¹⁾

• محركات التكلفة الهيكلية Structural Cost drivers

وهي تتعلق بالقرارات الإستراتيجية التي تتخذها المنشأة ويمكن تقسيمها إلى :

- النطاق (Scale) : ويشير إلى حجم الإستثمار اللازم لعملية التصنيع والأنشطة البحوث والتطوير وللأنشطة التسويقية وما هو درجة التكامل الأفقي لأنشطة المنشأة . فهو مرتبط بالنطاق .

- المدى (Scope) : ويشير إلى درجة التكامل الرأسي أما التكامل الأفقي فهو مرتبط بالنطاق .

- الخبرة (Experience) : تشير إلى عدد مرات تأدية الأنشطة الإنتاجية والتسويقية والإدارية التي تقوم بها المنشأة حالياً وتكرارها مستقبلاً .

- التكنولوجيا (Technology) وتشير إلى الأساليب التكنولوجية المستخدمة في كل حلقة من سلسلة قيمة المنشأة .

- درجة التعقيد تشير إلى حجم وإتساع وتنوع المنتجات والخدمات المقدمة للعملاء .

• محركات التكلفة التنفيذية (Executive Cost Drivers)

وهي ترتبط بقدرة المنشأة على التنفيذ الناتج لمتطلبات وتطلعات العملاء وتنقسم إلى :

(¹) shank and Govindarajan, op.cit, 1993, p. 20 .

- مشاركة العنصر البشري (Work Force Involvement Participation) : تشير إلى مدى إلتزام العنصر البشري بالمنشأة بمفهوم التطوير والتحسين المستمر .
 - إدارة الجودة الشاملة (Total Quality Management) : تشير إلى جودة المنتج والعمليات وكيفية تحقيق ذلك .
 - إستغلال الطاقة (Capacity Layout Efficiency) : تشير إلى مدى إستغلال طاقة المصنع مع معرفة الخيارات الخاصة بنطاق المصنع وتصميمه .
 - كفاءة تصميم المصنع (Product Configuration) : تشير إلى مدى فعالية تصميم المنتج (مكونات المنتج) .
 - إستغلال العلاقات المتداخلة مع الموردين (Exploiting linkages With Suoolies and/or Customer) : يشير إلى مدى قدرة المنشأة على إستغلال العلاقات مع الموردين والعملاء في إطار سلسلة قيمة المنشأة .
- وقد قام (Porter)⁽¹⁾ بالإشارة إلى طرق تحديد محركات التكلفة وهي :
- فحص أنشطة المنشأة الرئيسية .
 - الخبرة الداخلية للمنشأة .
 - المقابلات مع الخبراء .
 - تحليل تكاليف المنافسين .
- يمكن تبويب مسببات التكلفة حسب مستويات أنشطة المنشأة إلى :
- مسببات تكلفة تشغيلية : وترتبط بالأنشطة التي تؤدي على مستوى وحدة المنتج ، ومن ثم فهي تعكس عدد الوحدات المنتجة في علاقتها بتكلفة إستهلاك النشاط من الموارد مثل ساعات العمل المباشر .
 - مسببات تكلفة إجرائية : ويرتبط هذا النوع من مسببات التكلفة بالأنشطة التي يتم تأديتها على مستوى الدفعة الإنتاجية عدد أوامر التشغيل كمسبب عن نشاط جدول الإنتاج .

(¹) Porter , op.cit, 1988, p.87

- مسيبيات تكلفة هيكلية : وترتبط هذه المسبيات بنوعية الوحدات التي يتم إنتاجها وفقاً لخصائص المنتج نفسه وصفاته مثل إقتصاديات النطاق الخبرة التكنولوجية ، درجة التعقيد .

- مسيبيات تكلفة عامة : وترتبط هذه المسبيات بالأنشطة التي تؤديها للمحافظة على الطاقة الإنتاجية العامة للمنشأة ككل مثل عدد العاملين كمسبب عن نشاط الشؤون الإدارية ، عدد الواردات كمسبب عن نشاط الأمن الصناعي .⁽¹⁾

" إن دراسة وتحليل مسبيات التكلفة تقدم بيانات ومعلومات مالية وغير مالية فالمعلومات المالية تعكس العلاقة بين تكلفة النشاط مع مخرجاته مثل تكلفة الإنتاج المعيب وتكلفة مستوى الجودة ، تكلفة الصيانة أما المعلومات الغير مالية فهي تعكس مدي كفاءة أداء النشاط وجودة منتجاته مثل نسبة الإنتاج المعيب لكل عامل ، عدد حدوث الأخطاء لكل نشاط ، مقياس رضاء العملاء ومعدل

دوران العميل "⁽²⁾ .

يتطلب تطبيق نموذج تحليل مسبيات التكلفة في خدمات التحليل الإستراتيجي للتكاليف القيام بالإجراءات التالية :

- " وضع قائمة تفصيلية بأنشطة المنشأة حيث يفيد إعداد هذه القائمة في بيان تتابع الأنشطة وعلاقتها المتشابكة في ضوء الأهداف الكلية للمنشأة .
- الحصر الفعلي لتكاليف كل نشاط من الأنشطة الأساسية عن فترة زمنية معينة والتي يمكن تتبعها مباشرة عن طريق مسبيات التكلفة بما يعكس إستهلاك الأنشطة من عوامل الإنتاج .
- إعداد مصفوفة الارتباط بهدف فحص العلاقة السببية بين إستخدام الموارد ومخرجات النشاط عن طريق إقتراح عدد متنوع من مسبيات التكلفة التي ترتبط بحدوث تكلفة النشاط ويمكن الإستعانة في هذه المرحلة بمشرفي الأنشطة والفنيين للتعرف على أهم العوامل والمسبيات التي تؤثر في سلوك التكلفة داخل المنشأة .

(1) عصام علي فرج ، مرجع سابق ص29 .

(2) المرجع السابق ص31

- إحتساب معدل تكلفة وحدة مسبب التكلفة أو معدل التكلفة لوحدة النشاط وفقاً للمعادلة التالية معدل تكلفة وحدة النشاط = إجمالي تكاليف النشاط المساعد ÷ كمية الموارد اللازمة للنشاط
- يكون نصيب النشاط الأساسي من تتبع تكلفة خدمات الأنشطة المساعدة = مجموع كمية موارد النشاط × معدل التكلفة .
- تحديد تكلفة النشاط : في هذه الخطوة يتم حساب التكلفة الإجمالية لكل نشاط عن طريق تجميع تكاليف تشغيل النشاط بصورة قابلة للتتبع المباشر وأيضاً تكاليف الأنشطة المساعدة الأخرى والتي استفاد منها النشاط والتي يمكن تتبعها باستخدام تكلفة الأنشطة المساعدة .

وفقاً للعرض السابق فإنه يمكن استخدام بيانات النظام المحاسبي القائم في تحليل التكاليف الإستراتيجية للأنشطة بغرض الوفاء بمتطلبات دقة قياس التكلفة من ناحية ومن ناحية أخرى بغرض توجيه موارد المنشأة نحو الإستخدامات الإقتصادية بما يضمن زيادة التكلفة التنافسية (1)» .

تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط قيمة :

بعد أن يتم تحديد سلسلة القيمة للمنشأة ، وتحديد تكاليف التشغيل والأصول لكل نشاط من أنشطة القيمة ، يتجه الإهتمام إلى تحديد وتشخيص مسببات التكلفة ، وذلك لتحديد سلوك التكاليف ، حيث تعتبر مسببات التكلفة بمثابة مجموعة من العوامل الهيكلية التي تؤثر في التكاليف ، ومن ثم فهي - مسببات - تشترك في تحديد تكلفة أنشطة القيمة يعتبر تحديد مسببات التكلفة أمر غاية في الأهمية ، حيث يتوقف على المسببات التكلفة، حيث يتوقف على تخفيض التكلفة - وفي ذلك فإنه في حالة عدم تحديد المسببات الحقيقية للتكلفة ، فسوف تكون مصادر تحقيق الميزة التنافسية غير سليمة ، الأمر الذي يؤثر على القدرة التنافسية للمنشأة .

تجدر الإشارة إلى أن تحديد مسببات التكلفة كخطوة من خطوات التحليل الإستراتيجي

(1) عاطف عبد المجيد عبد الرحمن ، مرجع سابق ، ص ص 146- 147 .

للتكلفة يكون بهدف التعرف على العوامل التي تظهر وتوضح إختلاف تكلفة كل نشاط من الأنشطة القيمة - حتى يكن رقابة هذه المسببات - وليست على أنها تستنفد التكلفة⁽¹⁾ .
على الرغم من إختلاف مسببات التكلفة من منشأة لأخرى إلا أنه وبصفه عامة يمكن تحديد عشر مسببات للتكلفة وهي :⁽²⁾

1. إقتصاديات النطاق :

تهتم إقتصاديات النطاق بدراسة أثر تغيير حجم كافة عناصر المستلزمات على إنتاجيتها ، وتنشأ إقتصاديات النطاق في حالة القدرة على أداء الأنشطة بكفاية عند حجم إنتاج كبير ، وأيضاً في حالة الكفاية في التشغيل الفعلي عند نطاق أكبر حيث تكون التكاليف الفعلية في حالة زيادة لنطاق أقل تكلفة من تكاليف البنية الأساسية اللازمة لنمو النشاط .

تختلف أنشطة القيمة فيما بينها من ناحية مدى حساسيتها للنطاق حيث تكون بعض أنشطة القيمة أكثر حساسية بالنسبة لنطاق معين من غيرها ولهذا فإن المقياس الملائم للنطاق يختلف من نشاط قيمة لآخر ومن صناعة لأخرى ، وبعد هذا الأمور الهامة التي يجب أن تراعيها المنشأة حتى لا يضعف مركزها التنافسي .

فقد يكون النطاق العالمي هو مسبب التكلفة لبعض أنشطة القيمة وقد يكون النطاق الإقليمي أو المحلي هو مسبب التكلفة لأنشطة أخرى .

نظراً لأهمية ودور إقتصاديات النطاق كمسبب للتكلفة يحدد سلوك لتكاليف فإن على المنشأة ضرورة القيام بتحديد مدى إقتصاديات النطاق . وأيضاً تحديد نوع النطاق الذي يحدد تكاليف النشاط ، وبعد ذلك يتم توجيه وإدارة أنشطتها لزيادة حساسية تلك الأنشطة لنوع النطاق الذي يجعل المنشأة تتمتع بميزة تنافسية أكثر من منافسيها .

2. منحى التعلم :

يعتبر التعليم من الأمور الهامة التي قد تؤدي إلى تخفيض تكلفة نشاط القيمة ، حيث ترتب على التعليم إرتفاع كفاية نشاط القيمة .

(1) Shank J.K & Govindarajan, V." Op Cit., p,41

(2) John D. Staffels, Strategic Issues Management a(1) Comprehensive Guid to Environment scanning The planning Forum U.S.A, 1994, PP.34-55.

يؤثر التعلم في سلوك تكاليف نشاط القيمة من خلال تحسين كفاية العاملين في كل نشاط وتمتد آثار التعلم من ناحية تخفيض التكاليف لتشمل عدة نواحي مثل إجراء تعديلات في تخطيط المصنع ، تحسين كفاية العمل ، إجراء تعديلات في المنتج ، كذلك قد يؤدي التعلم إلى تخفيض التكاليف اللازمة لإنشاء المصنع .

هذا ويلاحظ أن إمكانيات التعليم في أي نشاط قيمة تكون أكثر إتساعاً منها في حالة التعلم بواسطة أشخاص بهدف أداء وظائفهم بكفاية وعلى ذلك يختلف التعلم من نشاط قيمة لآخر نتيجة لأختلاف إمكانيات كل نشاط .

تجد الإشارة إلى أن معدل التعلم قد يزداد في فترات ركود النشاط ، يحث يركز الإهتمام في هذه الفترات على تخفيض التكاليف وليس لموجهة الطلي .

ويلعب معدل التعلم دوراً أساسياً في تشخيص وتحديد اختلافات التكلفة بين المنافسين . هذا ويختلف المقياس الملائم لمعدل التعلم تبعاً لإختلاف أنشطة القيمة حيث يعكس ويوضح هذا المقياس وسائل وأساليب محددة للتعلم تسبب في تخفيض التكلفة .

في ضوء ما سبق يتضح دور التعلم كسبب للتكلفة ولهذا يجب على المنشأة تحديد ودراسة أساليب التعلم في كل نشاط قيمة وتحديد أفضل مقياس لمعدل التعلم وذلك لتحسين وضعها التنافسي . وهناك بعض مقاييس لمعدل التعلم مثل¹ :

- حجم الإنتاج المتراكم في النشاط يحدد سرعة الآلات أو معدلات الإنتاج المعيب .
- وقت التشغيل : يساهم في تخطيط تدفق العمل .
- الإستثمار المتراكم : يحدد كفاية المصنع .
- 3. مدى إستغلال الطاقة :

تتأثر تكلفة نشاط القيمة بمدى إستغلال الطاقة وذلك بسبب وجود تكاليف ترتبط بكل نشاط قيمة .

على ذلك تؤثر التغيرات التي تحدث في مستوى إستغلال الطاقة حدوث تكاليف القيمة في التكاليف . حيث يترتب على إستغلال الطاقة حدوث تكاليف قد تكون بسبب زيادة نطاق

(1) Op Cit,p36

النشاط أو نتيجة لإبرام تعاقدات تؤدي إلى الإلتزام ببعض البنود الثابتة .
لهذا فإن المنشأة التي تقوم بزيادة مستوى إستغلال الطاقة تتحمل تكاليف أكثر من المنشأة التي تحتفظ بمستوى ثابت لإستغلال الطاقة المتاحة لديها .

ينأثر مدى إستغلال الطاقة بعدة أمور مثل الشروط والظروف البيئية ، سلوك المنافسين ، الحصة السوقية للمنشأة .

4. علاقات الإرتباط :

تعتبر علاقات الإرتباط سواء كانت سلسلة القيمة أو خارجها من الأمور الهامة التي تؤثر في تكاليف نشاط القيمة ، ولهذا يجب عند دراسة الأمور الهامة التي تؤثر في تكاليف نشاطك القيمة ، ولهذا يجب عند دراسة وتحديد سلوك التكاليف عدم تجاهل هذه العلاقة ، وآثارها على تكاليف أنشطة القيمة ، حيث يترتب على هذه العلاقات خلق فرص لتخفيض تكاليف ، كما أنها تعتبر أحد مصادر تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة .

بصفة عامة فإنه يمكن تقسيم الإرتباط إلى نوعين هما :

أ. العلاقات داخل سلسلة القيمة :

يقصد بالعلاقات داخل سلسلة القيمة تلك التي قد توجد بين أنشطة سلسلة القيمة للمنشأة وبعضها البعض .

هذا ويمكن النظر إلى سلسلة القيمة على أنها نظام يتكون من عدة أنشطة توجد علاقات بينها علاقات إرتباط ، ويتحدد هذا النوع من علاقات الإرتباط في ضوء مدى تأثير الطريقة أو الإسلوب الذي تؤدي به نشاط قيمة معين ، في تكلفة أو أداء نشاط قيمة آخر . فعلى سبيل المثال تؤثر عملية شراء المدخلات اللازمة للمنشأة في وجود الإنتاج ومقدار التالف ، حيث يترتب على شراء مدخلات ذات جودة عالية ، زيادة جودة الإنتاج وتخفيض المواد التالفة الأمر الذي من شأنه تحقيق تنافسية للمنشأة .

ويمكن إستغلال علاقات الإرتباط بين الأنشطة القيمة في تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة

من خلال أمرين :⁽¹⁾

(1) Op Cit,p.37

- (1) تنمية علاقات الإرتباط التي تساهم في تحقيق مزايا تنافسية ، فمن خلال علاقات الإرتباط يمكن تحديد ما قد يوجد من تناوب بين أنشطة القيمة لتحقيق نفس الغرض . ففي حالة القيام بتصميم منتجات عالية الجودة وشراء مواد خام تتفق وجودة المنتجات وإجراء الفحص أثناء عملية الإنتاج فإن ، هذا الأمر يترتب علي تخفيض تكلفة الإنتاج
- (2) التنسيق بين أنشطة القيمة ، فقد يتضح من دراسة العلاقات بين بعض أنشطة القيمة ضرورة إجراء تنسيق بين هذه الأنشطة حيث يساهم ذلك في تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة . فعند إجراء تنسيق بين كل من أنشطة التشغيل ، أنشطة توزيع المنتجات أو أداء الخدمات فيمكن القيام بتسليم المنتجات في الوقت المناسب . الأمر الذي يترتب عليه تخفيض المخزون وبالتالي تخفيض التكاليف .
- كذلك فإن التنسيق بين أنشطة التشغيل وأنشطة صيانة الآلات يساهم في تقليل أعطال الآلات ، كما أن التنسيق بين أنشطة فحص المنتجات يؤدي إلى تقليل العيوب وتوفير الوقت وهذا من شأن تدعيم المنتج في السوق .
- هذا وتنشأ علاقات الإرتباط بين أنشطة القيمة نتيجة لعدة أسباب منها :
- (1) إمكانية أداء نفس الوظيفة بعدة طرق وعدة أساليب .
- فقد يمكن أداء وظيفة مطابقة للمواصفات من خلال شراء مدخلات ذات جودة عالية ، فحص المنتجات التامة بنسبة 100% .
- (2) بذل الجهد في أداء الأنشطة غير المباشرة يؤدي إلى تحسين أداء وتكلفة الأنشطة المباشرة ، حيث يترتب على جدولة عمليات تسليم المنتجات وتخفيض وقت سفر رجال البيع ، إجراء التسليم في الوقت المناسب ، أيضاً يترتب على إجراء صيانة جيدة للآلات ، زيادة قوة تحملها وإمكانية تشغيلها بكفاءة .
- (3) القيام بأداء بعض الأنشطة داخل المنشأة يقلل من الحاجة إلى شرح أو خدمة المنتج بعد البيع ، حيث يترتب على إجراء فحص بنسبة 100% لتخفيض تكلفة أداء الخدمات التي تؤدي بعد البيع المنتج في السوق .
- بصفة عامة يمكن القول بأنه عند تحديد علاقات الإرتباط بين أنشطة القيمة يتم البحث عن الحالات التي توضح تأثير كل نشاط قيمة في الأنشطة الأخرى أو تأثره بها .

ب. الإرتباط الرأسي :

يقصد به الإرتباط بين سلسلة القيمة للمنشأة وبين سلاسل قيمة كل من الموردين ، قنوات توزيع منتجات المنشأة ، ويتحدد هذا النوع من علاقات الإرتباط في ضوء معرفة مدى تأثير سلوك كل من الموردين وقنوات التوزيع على تكاليف كل نشاط قيمة من أنشطة المنشأة وأيضاً في ضوء معرفة مدى تأثير أنشطة القيمة للمنشأة على سلوك كل من الموردين وقنوات التوزيع ، حيث تؤثر طريقة أداء أنشطة الموردين وقنوات التوزيع في تكاليف وأداء أنشطة المنشأة . ومن ناحية أخرى تؤثر طريقة أداء أنشطة المنشأة في تكاليف وأداء أنشطة الموردين وقنوات التوزيع .

فمن المعلوم أن المورد يقوم بتقديم إنتاجه وخدماته إلى المنشأة التي تستخدمها في سلسلة القيمة الخاصة بها . وفي هذه الحالة فإن أداء بعض أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بها . وفي هذه الحالة فإن أداء بعض أنشطة سلسلة قيمة المورد ، قد تؤثر على أداء أو تكلفة بعض أنشطة سلسلة قيمة المنشأة ، حيث يترتب على قيام المورد بشحن منتجاته بصورة منتظمة ومستمرة تخفض تكلفة المخزون لدى المنشأة ، أيضاً مدى إستمرارية وجدية فحص المورد لمنتجاته يدعم ثقة المنشأة فيه وبالتالي يقلل من إجراءات فحص المنشأة للمدخلات التي ترد من هذا المورد .

يترتب على وجود مثل هذه العلاقات بين سلسلة قيمة المورد وسلسلة قيمة المنشأة إمكانية تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة .

من ناحية أخرى فإن سلسلة القيمة لقنوات التوزيع تؤثر على أنشطة القيمة في المنشأة ، حيث يتم من خلال دراسة سلسلة القيمة لقنوات التوزيع معرفة الأنشطة التي تؤثر على تكلفة وأداء أنشطة القيمة في المنشأة ، فمثلاً نشاط الترويج في سلسلة المبيعات في المنشأة .

في ضوء ما سبق يتضح أن علاقات الإرتباط سواء كانت داخل سلسلة القيمة للموردين أو قنوات التوزيع تعتبر كأحد مسببات التكلفة التي توضح مدى تأثير تكاليف (بالزيادة أو النقص) أنشطة القيمة الأخرى .

5. العلاقات المتبادلة مع وحدات النشاط الأخرى :

تأخذ العلاقات المتبادلة بين وحدات النشاط عند عدة صور ومنها :

أ. علاقات حقيقية أو ملموسة :

حبت تظهر هذه الصور في حالة إشتراك وحدتين أو أكثر من وحدات النشاط داخل المنشأة في أداء أحد أو بعض أنشطة القيمة . فقد تشترك وحدة نشاط مع وحدة أخرى في أداء أحد أو بعض أنشطة القيمة وليست جميع الأنشطة ، وقد تشترك وحدة نشاط مع وحدات نشاط أخرى في أداء أحد أو بعض أنشطة القيمة .
ان هذه الصورة من العلاقات المتبادلة تساهم في تحقيق ميزة تنافسية وذلك إذا ترتب على عملية المشاركة تخفيض التكاليف أو تمييز منتجات المنشأة .
وتحقق المشاركة ميزة تنافسية من خلال تأثيرها على مسببات التكلفة .
وتجدر الإشارة إلى أن تخفيض التكلفة يظهر واضحاً إذا كانت تكاليف النشاط المشترك تمثل نسبة كبيرة ن تكاليف التشغيل أو الأصول .

ب. علاقات غير ملموسة :

في هذه الصورة من صور العلاقات المتبادلة يتم تحويل أو نقل حق المعرفة بين سلاسل قيمة منفصلة ، أي أنشطة القيمة لا تكون مرتبطة بل تكون منفصلة ، ولكن هناك تشابه في بعض الأمور مثل العلاء . العمليات الصناعية .
تساهم هذه الصورة في تحقيق العلاقات المتبادلة يتم تحويل أو نقل حق المعرفة بين سلاسل قيمة منفصلة ، أي أن أنشطة القيمة لا تكون مرتبطة بل منفصلة ، ولكن هناك تشابه في بعض الأمور مثال العملاء . العمليات الصناعية .

كما تساهم هذه الصورة في تحقيق ميزة تنافسية من خلال تحويل أو نقل حق المعرفة أو مهارات العاملين أو أسلوب معين من وحدة نشاط لأخرى . فقد يتم الاستفادة من إجراءات التكلفة في تخفيض تكاليف أقسام أخرى .(1)

ج. العلاقات مع المنافسين :

تنشأ هذه الصورة من العلاقات المتبادلة في حالة وجود منافسين - حاليين أو متوقعين - للمنشأة وفي أكثر من صناعة ويساهم هذا النوع من العلاقات في ربط الصناعات بعضها

(1) Op Cit,p.37

حيث تؤثر التصرفات تجاه المنافسين في صناعة ما على الصناعات الأخرى .

6. التكامل الرأسي :

يعتبر التكامل الرأسي من الأمور التي تؤثر في تكلفة نشاط القيمة ، حيث يتحقق التكامل الرأسي عن طريق وجود وحدة أو قسم داخل المنشأة وذلك بغرض توفير بعض المدخلات التي تحتاجها المنشأة . فقد يتم إنشاء وحدة حاسب آلي داخل المنشأة ، وهذا الأمر سوف يتم خفض قيمة تكلفة الأعمال أو الخدمات التي يتم تنفيذها من خلال هذه الوحدات وذلك مقارنة بالتكلفة في حالة التعاقد مع مكتب خارجي لأداء تلك الخدمات .

كذلك في حالة ما إذا كان لدى المنشأة سيارات لنقل المنتجات ، وتوصيلها للعملاء فإن هذا من شأنه تخفيض تكلفة الحصول على تلك الخدمة من أطراف من خارج المنشأة .
ويحقق التكامل الرأسي تخفيض التكلفة من خلال :

- أ. تجنب التكاليف اللازمة للحصول على بعض المدخلات التي يوفرها التكامل الرأسي .
- ب. تجنب التعامل مع الموردين أو العملاء أصحاب النفوذ في عمليات الشراء والبيع و الإقتصاد والتشغيل .

هذا ومن ناحية أخرى فقد يترتب على التكامل الرأسي زيادة التكاليف حيث أنه يؤدي إلى عدم المرونة ، كما أنه قد ينتج إلى أنشطة وفي نفس الوقت يقوم الموردون بأدائها بتكلفة منخفضة جداً ، ضعف الحوافز للعمل بكفاية ، نظراً لأن العلاقة مع الموردين تصبح قصيرة .
بصفة عامة يجب على المنشأة تقييم العوائد المحتملة للتكامل بالنسبة لكل مدخل من المدخلات اللازمة لسلسلة القيمة ، من ناحية أخرى يجب عليها فحص الوظائف التي تؤدي داخلياً و باستمرار لتحديد ما إذا كان عدم التكامل سوف يخفض تكلفة النشاط دون أضعاف لإستراتيجية المنشأة .

يلاحظ أن المنشآت تتجاهل مسألة عدن التكامل عند تحليل التكلفة على الرغم من أهميتها وتأثيرها عليها . هذا ويجب أن تمتد دراسة التكامل لمعظم المدخلات لتشمل الخدمات الإضافية والوظائف الأخرى المساعدة ، فقد يتم شراء المنتج بدون خدمات .
وتستطيع المنشأة تخفيض التكلفة من خلال تكامل خدمتين بينما تستمر في شراء المنتج الأصلي.

7. عنصر الزمن :

يعتبر الزمن من مسببات التكلفة ، وقد تستغل المنشأة هذا المسبب لتتفوق على منافسيها ، حيث تكون أول منتج أو أول منشأة تتجه إلى سوق ما ، وبذلك تكون هي المتحرك الأول للسوق وبالتالي التي يستلزمها بناء وتكوين إسم أو علامة تجارية والمحافظة عليها . حيث تكون تلك التكاليف بالنسبة للمتحرك الأول للسوق أقل ما يمكن لعدم وجود منافسين بأقل تكلفة ممكنة ، إختيار أفضل قنوات التوزيع .

هذا ومن ناحية أخرى وقد تستغل المنشأة عنصر الزمن لتكون المتحرك الأخير وذلك لتحقيق بعض المزايا ومنها تجنب التكاليف المرتفعة للمنتجات أو تكاليف تطوير السوق والتي تتواجد مع المتحرك الأول ، أيضا من المزايا التي يحققها الأخير ، القدرة على معرفة عناصر التكاليف الهامة والمسيطرة على السوق وبالتالي إمكانية تكييف وتعديل الهامة والمسيطرة على السوق وبالتالي إمكانية تكييف وتعديل سلسلة القيمة وفقاً لذلك .

8. السياسات الأخرى الهامة والمسيطرة

قد تقوم المنشأة أثناء مزاولة نشاطها بإتباع سياسات إستراتيجيات معينة ، وقد يكون لبعض هذه السياسات تأثير على تكلفة أنشطتها القيمة .

من أمثلة السياسات التي تؤثر على تكلفة نشاط القيمة ما يلي :

- السياسات المتعلقة بشكل المنتج وطريقة تشغيله ومواصفاته .
- معدل مزيج المنتجات التي تقدمها المنشأة .
- معدل الإنفاق على أنشطة التسويق والتطوير التكنولوجي .
- مدة التسليم
- الخدمات المقدمة للمشتريين .
- قنوات التوزيع المستخدمة .
- تكنولوجيات التصنيع ، النطاق ، أي مسببات تكلفة أخرى .
- مواصفات المواد الخام أو المدخلات المستخدمة .
- معدلات الجور المدفوعة نسبة للنمط السائد .
- السياسات المتعلقة بالموارد البشرية شاملة تدريب وتشغيل الموظفين .

- الإجراءات المتعلقة بجدولة الإنتاج ، الصيانة ، المبيعات والأنشطة الأخرى .
تؤثر السياسات السابقة في تحديد تكلفة أنشطة القيمة حيث أنها قد تحقق وفورات في
التكلفة ، كما أنها تؤثر في أو تتأثر بمسببات التكلفة الأخرى .

9. الموقع :

تتأثر تكلفة القيمة بالموقع الجغرافي للنشاط ، حيث يؤثر إختلاف موقع نشاط القيمة
على بنود التكاليف مثل :

- تكلفة العمل .
- تكلفة المواد الخام .
- تكلفة الحصول على الطاقة اللازمة .
- تكاليف الشحن .

على ذلك فإن على إدارة المنشأة ضرورة إدراك الأثر الذي يحدثه إختلاف موقع نشاط
القيمة على التكاليف ، وذلك حتى يمكنها تحقيق ميزة تنافسية في خفض التكاليف .
أولاً : رقابة مسببات التكلفة :

تعتبر رقابة مسببات التكلفة أحد الأساليب التي تتبعها المنشأة لتحقيق ميزة خفض
التكلفة حيث ميزة خفض التكلفة حيث أن تلك المسببات هي بمثابة العوامل التي تحدث تغيير
في تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المنشأة .

وتستطع المنشأة رقابة كل مسببات التكلفة كما يلي :

1. رقابة النطاق :

ان ذلك يحقق يتحقق من خلال الأمور التالية :

أ. تحديد نوع النطاق الملائم :

على الرغم من أن زيادة النطاق يمكن أن يساهم في تخفيض التكاليف ، إلا أن نوع
النطاق الذي يسبب التكلفة في كل نشاط قيمة يختلف تبعاً لكل نشاط ومن ثم يجب تحديد نوع
النطاق الملائم لكل نشاط على حدة وذلك حتى يمكن تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة .

ولهذا يجب دراسة كافة أنشطة سلسلة القيمة بدقة حتى يمكن تحديد نوع النطاق الذي

يسبب التكلفة في كل نشاط ، ومن ناحية أخرى يجب إجراء المتابعة والتنسيق بين أنواع

النطاق أحد الأنشطة عدم إقتصاديات النطاق في نشاط آخر .

ب. وضع السياسات التي من شأنها تقوية وتدعيم إقتصاديات النطاق في الأنشطة الأكثر حساسية للنطاق .

إنصح من دراسة مسببات التكلفة أن إقتصاديات النطاق أحد مسببات التكلفة التي يمكن إستغلالها لتخفيض التكلفة كما أن أنشطة القيمة تختلف فيما بينها من ناحية مدى حساسيتها لاقتصاديات النطاق ، ولهذا يجب على المنشأة مراعاة ذلك ، حيث يتم وضع السياسات التي تؤدي إلى تدعيم وتقوية إقتصاديات النطاق في الأنشطة الأكثر حساسية لاقتصاديات النطاق ومن ثم يتحقق تخفيض التكاليف .

10/ عوامل اخرى:

بالإضافة لمسببات التكلفة السابق تناولها فان هناك عدة عوامل تؤثر على تكلفة أنشطة القيمة، ويتم تجميع هذه العوامل واعتبارها كسب وارد ،لأنها تنشأ من التعامل والتفاعل بين المنشأة وبعض المؤسسات الاخرى ومن امثلة هذه العوامل ما يلي:النظام الحكومي، المسموحات الضريبية، النقابات وغيرها.

يلاحظ الباحث ان مسببات التكلفة العشرة التي حددها الكاتب تتمثل في:

إقتصاديات النطاق :

تهتم إقتصاديات النطاق بدراسة أثر تغيير حجم كافة عناصر المستلزمات على إنتاجيتها ، وتنشأ إقتصاديات النطاق في حالة القدرة على أداء الأنشطة بكفاية عند حجم إنتاج كبير ، وأيضاً في حالة الكفاية في التشغيل الفعلي عند نطاق أكبر حيث تكون التكاليف الفعلية في حالة زيادة لنطاق أقل تكلفة من تكاليف البنية الأساسية اللازمة لنمو النشاط .

منحى التعلم :

يعتبر التعليم من الأمور المهمة التي قد تؤدي إلى تخفيض تكلفة نشاط القيمة ، حيث ترتب على التعليم إرتفاع كفاية نشاط القيمة .

هذا ويلاحظ أن إمكانيات التعليم في أي نشاط قيمة تكون أكثر إتساعاً منها في حالة التعلم بواسطة أشخاص بهدف أداء وظائفهم بكفاية وعلى ذلك يختلف التعلم من نشاط قيمة لآخر نتيجة لأختلاف إمكانيات كل نشاط .

- مدى إستغلال الطاقة :

تتأثر تكلفة نشاط القيمة بمدى إستغلال الطاقة وذلك بسبب وجود تكاليف ترتبط بكل نشاط قيمة

- علاقات الإرتباط :

-العلاقات المتبادلة مع وحدات النشاط الأخرى :

تأخذ العلاقات المتبادلة بين وحدات النشاط عند عدة صور ومنها :

- التكامل الرأسي :

يعتبر التكامل الرأسي من الأمور التي تؤثر في تكلفة نشاط القيمة ، حيث يتحقق التكامل الرأسي عن طريق وجود وحدة أو قسم داخل المنشأة وذلك بغرض توفير بعض المدخلات التي تحتاجها المنشأة .

-عنصر الزمن :

يعتبر الزمن من مسببات التكلفة ، وقد تستغل المنشأة هذا المسبب لتتفوق على

منافسيها ، حيث تكون أول منتج أو أول منشأة تتجه إلى سوق ما

السياسات الأخرى الهامة والمسيطرة

قد تقوم المنشأة أثناء مزاوله نشاطها بإتباع سياسات إستراتيجيات معينة ، وقد يكون

لبعض هذه السياسات تأثير على تكلفة أنشطتها القيمة .

- الموقع :

تتأثر تكلفة القيمة بالموقع الجغرافي للنشاط ، حيث يؤثر إختلاف موقع نشاط القيمة على بنود التكاليف.

- عوامل أخرى:(1)

بالإضافة لمسببات التكلفة السابق تناولها فان هناك عدة عوامل تؤثر على تكلفة أنشطة القيمة،

ويتم تجميع هذه العوامل واعتبارها كسب وارء ،لأنها تنشأ من التعامل والتفاعل بين المنشأة

وبعض المؤسسات الأخرى ومن امثلة هذه العوامل ما يلي:النظام الحكومى، المسموحات

الضريبية،النقابات وغيرها.

(1) Op Cit,p.55

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

في هذا الفصل سيتناول الباحث نبذة تعريفية عن الصناعة والشركات الصناعية بولاية الخرطوم وعرض وتحليل ومناقشة بيانات الدراسة مع ايضاح المنهج لوصف العينة واداة جمع البيانات المستخدمة والمتمثلة في الاستبانة وبيان الأساليب الأحصائية المستخدمة لإثبات صحة الفرضيات وذلك من خلال المباحث الآتية:

المبحث الاول: نبذة تعريفية عن الصناعة والشركات الصناعية بولاية الخرطوم.

المبحث الثاني: تحليل البيانات وأختبار الفرضيات.

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن الصناعة والشركات الصناعية بولاية الخرطوم

مفهوم الصناعة:

الصناعة هي جميع العمليات والانشطة الضرورية اللازمة لإنتاج السلع للاستهلاك النهائي أو الوسيط باستخدام الوسائل والاليات الملائمة لطبيعة النشاط الانتاجي ونوعية المخرجات عن طرق تفاعل عوامل الانتاج وباستخدام افضل الطرق الفنية والهندسية وفقاً لمفهوم الرشد الاقتصادي مع عدم التضحية بجودة المنتج ويرى ان الصناعة تتميز بالسمات الاتية⁽¹⁾:

- 1- الاعتماد على مجموعة من مستلزمات الانتاج الصناعى وتختلف مكونات هذه المستلزمات حسب طبيعة الإشتراطات الفنية للوحدات المنتجة.
- 2- تعتمد فى عمليات التشغيل على مجموعة من الوسائط والاليات التى تتناسب مع طبيعة النشاط والهدف من المخرجات.
- 3- تستخدم أفضل الطرق الفنية والهندسية فى عمليات الانتاج.
- 4- تعتمد على مفهوم الرشد الاقتصادي فى توفير عوامل الانتاج وفى عمليات الانتاج.
- 5- تتمثل مخرجاتها فى إنتاج سلع للاستهلاك النهائى أو الوسيط .
- 6- يشترط عدم التضحية بجودة المنتجات .

من المفهوم السابق يلاحظ الباحث أن الصناعة هي عملية تحويل المادة الخام الاولية إلى منتج وسيط أو منتج نهائى بإستخدام أفضل الوسائل الفنية والهندسية فى عمليات الانتاج ، مع التركيز على جودة المنتجات.

⁽¹⁾ مصطفى محمد صالح ، دور محاسبة التكاليف فى زيادة فاعلية وكفاءة القطاع الصناعى فى السودان ، رسالة دكتوراة الفلسفة فى المحاسبة غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة امدرمان الاسلامية ، 2008م، ص 363.

مشاكل ومعوقات القطاع الصناعي:

واجهت مسيرة التنمية الصناعية فى البلاد خلال الاعوام الماضية العديد من المشاكل والمعوقات ويمكن تلخيصها فى الآتي:-

1- التمويل

ظل شح التمويل الوطنى يمثل اهم معوقات النمو الصناعي بالبلاد، بالرغم من التحسن النسبى الذى حققه اداء كثير من الصناعات التحويلية خلال الفترة 1992-2000م، واصبح من الضرورى اتباع سياسات جديدة تمكن من حل مشكلة التمويل للقطاع الصناعي. كما يجب دعم توجيه مؤسسات التمويل لتوفير الخدمات المالية والمصرفية الكاملة لمنشآت ومشروعات القطاع الصناعي وقيام محافظ التمويل المتخصصة وذلك لتوفير مدخلات الانتاج الصناعي من المنتجات الزراعية والمحلية الاخرى واتخاذ الاجراءات والتدابير فى المجالات الانتاجية والتمويلية والتسويقية والتأمين على حرية التعامل بالنقد الاجنبي عبر القنوات المصرفية لضمان دخول مدخلات الانتاج المستوردة للمنشآت الصناعية، وضرورة أن يلعب بنك السودان دوره فى ازالة كل المعوقات الاخرى التى تعتبر ذات ارتباط وثيق بعمليات تمويل القطاع الصناعي.

2- الضرائب

فى ظل العولمة والسوق المفتوح للتجارة العالمية وتوقع دخول السودان فى اتفاقيات منظمة التجارة الدولية (WTO) وتوقيع لاتفاقية السوق المشتركة لدول شرق ووسط افريقيا (الكوميسا) وموافته على الانضمام لاتفاقية السوق العربية الكبرى التى تتطلب حرية انسياب التجارة بين الدول الاعضاء دون فرض رسوم على التجارة فيما بينها وصولاً لتعريفه موحدة مشتركة، كان لابد من تهيئة المناخ للصناعات المحلية لتقوية قدرتها التنافسية من خلال ازالة كل القيود المتعلقة بالضرائب التى بدأت بمرحلة الاصلاح الضريبي فى عام 1996م للضرائب غير المباشرة ومن امثلة ذلك:-

(أ) تخفيض فئة رسوم الوارد من 7 فئات الى 5 فئات، كحد ادنى 6% وحد اعلى 40%.

وتجدر الإشارة الى ان نسبة مقدرة من الواردات ظلت خاضعة للاعفاء من رسوم الواردات وتتمثل فى واردات المشروعات الاستثمارية ومدخلات الانتاج والواردات بموجب الاتفاقيات وأخيراً فرضت ضريبة القيمة المضافة على تلك الواردات.

(ب) شمل الاصلاح تقليص الفارق بين سعر الدولار الجمركى وسعر الصرف للعملة الوطنية مقابل الدولار.

(ج) كذلك شمل الاصلاح الغاء اى ضرائب او رسوم خارج التعريفه الجمركية (مثل ضريبة الدفاع - ضريبة الخدمات).

(د) ازالة فروقات الاسعار على البترول والاسمنت وادراجها كرسوم انتاج بفئات تراعي حجم العائد المطلوب لكل سلعة والاسعار النهائية للمستهلك بهدف زيادة فئة الضريبة كما يتضمن ذلك الغاء رسوم الانتاج على سبعة سلع من ذات الفئات العالية للتعريفه (أعلى من 10%) وهى السجائر، الاسمنت، المياه الغازية، البوهيات، البترول و السكر.

كما تم فرض نفس الضريبة على نظيرها من السلع المستوردة ضماناً للحماية لها. اختتم الاصلاح الضريبي فى الضرائب غير المباشرة بإدخال ضريبة القيمة المضافة لمعالجة الآثار السالبة لتعدد ازدواجية الضرائب. وعلى الرغم من كل هذه الاصلاحات التى هدفت للارتقاء بالصناعة المحلية وزيادة الانتاج والانتاجية إلا أن هنالك بعض المشاكل المتعلقة بالضرائب المباشرة والتى يمكن تلخيصها فيما يلى:-

1/ اللجوء الى التقدير الجزافى للضرائب المباشرة وعدم التقيد بالميزانيات والحسابات الختامية المراجعة بواسطة المراجعين القانونيين.

2/ تطبيق الفئات الضريبية على القطاع الصناعي مثل القطاع التجارى رغم الفارق الزمنى والمخاطر الموجودة فى القطاع الصناعي.

3/ ارتفاع النسبة المحدودة لضريبة ارباح الاعمال والتى كانت تصل احياناً الى 35% مما انعكس على تحجيم النشاط الصناعي او توقفه.

4/ تحصيل ضريبة القيمة المضافة مقدماً عند وصول المدخلات الصناعية وهذا بشكل عبئاً اضافياً على المنتجات الصناعية وقد تضطر المصانع الى الاستدانة.

5/ فرض ضريبة القيمة المضافة على قطاعات كانت معفية من اى رسوم او ضرائب كقطاع المنسوجات.

6/ سياسات الاصلاح الضريبي كانت تهدف الى استبدال كافة الضرائب بضريبة القيمة المضافة ووعدت وزارة المالية بالالغاء التدريجي لرسوم الانتاج على خمسة سلع صناعية(السجائر، الاسمنت، المياه الغازية، البوهيات والسكر)، إلا أن الواقع جاء خلاف ذلك ففي ميزانية 2001م زادت فئة رسوم الانتاج على المياه الغازية من 7% الى 10%، وفي ميزانية عام 2002م زادت على السكر من 10% الى 14%.

3- الجمارك

أهم المشاكل المتعلقة بالجمارك تتمثل في:-

أ) عدم الاعتراف بالاسعار المقدمة فى الفواتير بالنسبة للواردات الصناعية واللجوء للتقييم الجزافي.

ب) تدخل الجمارك فى الامور الفنية المتعلقة بالمواد الخام المستوردة والمعفية من الجمارك واعتبارها سلع تجارية وفرض رسوم جمركية عليها.

ج) اعتراض ادارة الجمارك على تطبيق الامتيازات على بعض المواد والتي منحت بنص قانون الاستثمار.

د) دخول السلع المهربة والمنافسة للانتاج الصناعي والوطني.

4- الجبايات المصلحية والولائية

تعانى الصناعة الوطنية من فرض جبايات أخرى عدة من المصالح والولايات المختلفة مثل صندوق دعم الطلاب، دمغة الجريح، دعم الشرطة، العوائد، رسوم الموانئ، الطرق، رسوم المجارى والمياه العالية وغيرها، ودعم كثير من الجهات الاخرى، وذلك بفرض رسوم على المنتجات الصناعية، هذه الرسوم والضرائب والجبايات تؤدى لرفع تكلفة الانتاج الصناعي واضعاف قدرته التنافسية مع المستورد.

5- المشتريات الحكومية وشبه الحكومية

درجت جهات حكومية وشبه حكومية عديدة على استيراد مشترياتها من الخارج على اعتباراً عدم كفاءة وكفاية الانتاج المحلى. الا انه وبقليل من الجهد والتنسيق يمكن الاستغناء

عن عمليات استيراد السلع والمنتجات الصناعية من الخارج لتصبح كل المشتريات الحكومية وشبه الحكومية من الانتاج الوطني.ويمكن تلخيص ذلك فى النقاط التالية:-

1/ المشتريات الحكومية المختلفة من الاقمشة والتريكو والاحذية والخيام والجوارب والشاش الطبي والمطبوعات والكرتون والكراسات وغيرها. يمكن للمصانع المحلية الايفاء بها وفى الوقت المناسب وبالمواصفات والجودة المطلوبة، وذلك بإتخاذ بعض الاجراءات والضوابط حيث يمكن تخصيص جزء من تلك المشتريات للمصانع الوطنية بدلاً من شرائها من الخارج. تجدر الاشارة الى أن مشتريات القوات المسلحة والقوات النظامية الاخرى تقدر بحوالى 8 مليار دينار سنوياً. ولاشك ان توجيه جزء من هذا المبلغ للشراء من الصناعة الوطنية ينعش هذه الصناعات ويصب فى دورة الانتاج فتتعش كثير من الصناعات الوطنية مثل الغزل والنسيج والجلود والمنتجات الجلدية وغيرها.

2/ هناك الشركات والمؤسسات والبنوك التى تتبع نظام الزى الموحد للعاملين بها ويمكن ان تصبح مستهلكاً للانتاج المحلي ويمكن ان تستهلك حوالى 15% من الانتاج المحلي من المنسوجات المحلية.

3/ الزى المدرسي والكراس المدرسي لطلاب المراحل المختلفة.

4/ بعض اعمال البناء والتشييد وتركيب المباني لا تتاح للانتاج المحلي للمنافسة فيها ويعتمد على المستورد فقط.

6- إغراق الاسواق

أصبحت المنتجات الصناعية الواردة من خارج البلاد تشكل مهدداً حقيقياً للمنتجات الوطنية خاصة المنسوجات والملبوسات التريكو والجوارب والشاش الطبي والمنتجات الجلدية والحلويات والمطبوعات الكرتون والكراسات وغيرها ولا شك أن ذلك قد يؤدى الى إغراق الاسواق الوطنية بفوائض المنتجات الصناعية من الاسواق الاجنبية مما يكون له أثر سالب على الصناعة الوطنية وهذا ما يستوجب سياسات دقيقة ومدروسة للاستيراد ووضع التشريعات التى تنظمه وتضبطه.

7- الطاقة

تمثل الطاقة احد المعوقات الرئيسية التي يعانى منها القطاع الصناعي ويشمل ذلك عدم توفر الطاقة او تذبذبها وارتفاع اسعارها مقارنة مع الدول المجاورة والمنافسة خاصة الكهرباء والفيونس وهذا يتطلب ضرورة بذل اقصى جهد ممكن لتوفير الطاقة للقطاع الصناعي وباسعار مشجعة.

8- الانتاج الزراعي

للانتاج الزراعي اثر كبير على الصناعة من ناحية حجم الانتاج ونوعيته وسعره، ففي كثير من الاحيان يكون الانتاج الزراعي اقل من طاقة المصانع التصنيعية كما هو الحال بالنسبة للحبوب الزيتية والقمح، وفي احيان اخرى يكون للانتاج الزراعي مشاكل متعلقة بالامراض الزراعية مثل القطن، وفي احيان ثالثة تكون اسعار المنتجات الزراعية عالية او غير مناسبة كما هو الحال بالنسبة للقطن حيث تصر شركة الاقطان على بيعه بالاسعار العالمية واهياناً بعد نقله لبورتسودان وتحمل المصانع تكلفة نقله ذهاباً واياباً.

9- سياسات التصدير

كثير من المنتجات الوطنية التي تصدر فى شكل خام الى خارج البلاد تحتاج لسياسات تحد من تصديرها اذا امكن تصنيعها محلياً حتى لا تفقد البلاد القيمة المضافة التي يمكن ان يتم الحصول عليها بعد تصنيعها. ومن امثلة تلك المنتجات الجلود، الصمغ، والحديد الخردة وغيرها. وعليه فإن الامر يتطلب وضع سياسات واجراءات تنظم تصدير تلك المنتجات او تحد من تصديرها بما يتناسب وقدرات البلاد التصنيعية.

10- التقنيات الصناعية

تعتبر معظم الماكينات والآليات والمعدات المستخدمة فى الصناعة فى السودان غير مواكبة للتقنيات العالمية الحديثة، اذ أن اكثر التقنيات استجلبت منذ السبعينات ولم يتم احداث اى تطوير او تجديد لها. ضعف القدرات الادارية فى مجالات الادارة العامة وإدارة الانتاج والادارة المالية، وتعتمد جل تلك المصانع على الادارات الاسرية مما اثر سلباً على قدرات تلك المصانع.

يرى الباحث إن هناك تنوع في المشاكل التي تعاني منها الصناعة في السودان ولكن غالبيتها تتمثل في السياسات الحكومية المتعلقة بالصناعة والتي لا يمكن التحكم فيها ، ندرة وإرتفاع تكاليف مدخلات الإنتاج ، وكل هذه المشاكل تؤثر سلباً على الميزة التنافسية للشركات الصناعية ، لذا جاءت دراسة الباحث بعنوان أساليب التكلفة الإستراتيجية ودورها في دعم الميزة التنافسية للقطاع الصناعي السوداني، للمساهمة في دعم الميزة التنافسية للمنتجات الصناعية السودانية.

الشركات الصناعية بولاية الخرطوم:

تعددت الشركات الصناعية بولاية الخرطوم وتتنوع حسب نوع الملكية وحسب القطاعات الرئيسية للصناعة ، الشركات الصناعية حسب نوع الملكية إلى (قطاع عام ، قطاع خاص ، قطاع خاص اجنبي، قطاع مختلط بين العام والخاص ، قطاع مختلط بين العام والأجنبي، قطاع مختلط بين الخاص والأجنبي) ، والجدول رقم (1/1/4) ورقم (2/1/4) يوضحان عدد الشركات الصناعية الكبيرة بولاية الخرطوم حسب نوع الملكية وحسب القطاعات الرئيسية للصناعة مرتبة ترتيباً تنازلياً.

جدول رقم (1 / 1 / 4)

عدد المنشآت الصناعية الكبيرة بولاية الخرطوم حسب نوع الملكية.

نوع الملكية	عدد الشركات	النسبة المئوية
قطاع خاص سودانى	1477	%89.30
قطاع عام	89	%5.38
قطاع خاص سودانى + قطاع خاص اجنبي	39	%2.35

قطاع خاص اجنبي	25	2.30%
قطاع عام + قطاع خاص سودانى	17	1.03%
قطاع عام سودانى + قطاع خاص اجنبي	7	0.42%
الجملة	1654	100%

المصدر:- جمهورية السودان ، ولاية الخرطوم ، وزارة الصناعة الولائية ، المسح الصناعى

الشامل ، مجلد رقم 3، 2005م ،ص 24.

يلاحظ الباحث من الجدول رقم (1/1/4) الخاص بعدد المنشآت الصناعية الكبيرة حسب نوع الملكية أن أغلبية المنشآت الصناعية الكبيرة يملكها القطاع الخاص حيث تمثل 1477 منشأة صناعية بنسبة 89.30% ، تليها المشآت المملوكة للقطاع العام وعددها 89 منشأة صناعية بنسبة 5.38% ، ثم المنشآت الصناعية ذات الملكية المشتركة بين القطاع الخاص السودانى والقطاع الخاص الأجنبى وعددها 39 منشأة صناعية بنسبة 2.35% ، اما المنشآت الصناعية المملوكة للقطاع الخاص الأجنبى عددها 25 منشأة صناعية بنسبة 2.30% ، اما المنشآت الصناعية ذات الملكية المشتركة بين القطاع العام السودانى والقطاع الخاص السودانى وعددها 17 منشأة صناعية بنسبة 1.03% ، وأخيراً المنشآت الصناعية ذات الملكية المشتركة بين القطاع العام السودانى والقطاع الخاص الأجنبى وعددها 7 منشآت صناعية بنسبة 0.42%.

جدول رقم (2/1/4)

عدد المنشآت الصناعية الكبيرة بولاية الخرطوم حسب القطاعات الصناعية الرئيسية

القطاع	عدد الشركات	النسبة المئوية
التعدينية غير المعدنية	509	47.93%
الغذائيات	195	18.36%
الكيمواويات والبتروكماويات	120	11.30%
الغزل والنسيج ومنتجات الجلود	69	6.50%
الورق ومنتجات الورق والطباعة	60	5.56%
المعدنية والماكينات والمعدات	47	4.43%
المعدنية الاساسية	34	3.20%
الاشخاب ومنتجاتها	28	2.64%
الجملة	1062	100%

المصدر : جمهورية السودان ، ولاية الخرطوم ، وزارة الصناعة الولائية ، المسح الصناعي الشامل ، مجلد رقم 3، 2005م ، ص 24.

يتضح من الجدول رقم (2/1/4) والخاص بعدد المنشآت الصناعية الكبيرة بولاية الخرطوم حسب القطاعات الصناعية الرئيسية إن الشركات الصناعية الكبيرة بولاية الخرطوم يبلغ عددها 1062 شركة مقسمة إلى ثمانية قطاعات ، حيث يبلغ عدد الشركات في قطاع المنشآت في قطاع المنشآت التعدينية غير المعدنية 509 منشأة بنسبة 47.93% ، يليه المنشآت في قطاع الغذائيات ويبلغ عددها 195 منشأة بنسبة 18.36% ، يليه المنشآت في قطاع الكيمواويات والبتروكيمواويات والتي يبلغ عددها 120 منشأة بنسبة 11.30% ، اما المنشآت في

قطاع الغزل والنسيج ومنتجات الجلود يبلغ عددها 69 منشأة بنسبة 6.50%، يأتي بعدها قطاع المنشآت العاملة في مجال صناعة الورق ومنتجات الورق والطباعة ويبلغ عددها 60 منشأة بنسبة 5.56% ، ويبلغ عدد المنشآت التابعة لقطاع المعدنية والماكينات والمعدات 47 منشأة بنسبة 4.43% ، اما قطاع المنشآت المعدنية الأساسية توجد به 34 شركة بنسبة 3.20% ، واخيراً قطاع المنشآت العاملة في مجال الأخشاب ومنتجاتها وعددها 28 منشأة بنسبة 2.64%.

اما إتحاد الغرف الصناعية فقد قسم الشركات الصناعية إلى غرف حسب التقرير المنشور على موقع إتحاد الغرف الصناعية بتاريخ 2013/1/31م كما في الجدول (3/1/4) كالاتي⁽¹⁾:-

جدول رقم (3/1/4)

الشركات الصناعية بولاية الخرطوم حسب تقسيم إتحاد الغرف الصناعية

النسبة المئوية	العدد	الصناعات الموجودة داخل الغرفة	الغرفة
28.20%	253	صناعة الاسمنت ، صناعة مواد البناء، صناعة الزجاج ، الالمونيوم والنحاس ،المسابك والتعدين والفولاذ،المكيفات والثلاجات،الصناعات الكهربائية ،صناعة الخشب والاثاث،صناعة المنتجات الحديدية.	الصناعات الهندسية
25.90%	232	المياه الغازية والصحية ، البسكويت ، الحلويات ، تعبئة المواد الغذائية ، المرببات	الصناعات الغذائية

⁽¹⁾ http://sudanindustry.org/dir_ar/citysoft/ 30/1/2013.

		والعصائر .	
20.50%	184	صناعة البلاستيك ،الطاقة والتعدين ، كيمائيات متنوعة.	البتروكيمائيات والطاقة والتعدين
6.58%	59	الأدوية،العطور ومستحضرات التجميل ، البوهيات.	الصناعات الدوائية والروائح
5.69%	51	الأدوات المكتبية ، الطباعة ، التغليف.	الطباعة والنشر
4.02%	36	المطاحن ، المخابز ،النشويات ، منتجات الحيوان.	الدقيق ومشتقاته ومنتجات الحيوان
3.91%	35	مصانع الزيوت ، مصانع الصابون.	الزيوت والصابون
2.68%	24	الملابس الجاهزة ، الغزل ، النسيج .	الغزل والنسيج
2.46%	22	مدابغ الجلود ، الأحذية الجلدية ، المنتجات الجلدية.	الجلود والاحذية والمنتجات الجلدية
100%	896		الجملة

المصدر : تقرير إتحاد الغرف الصناعية (www.sudanindustry.org/dir_ar/citysoft)

(30/1/2013)

يتضح من الجدول رقم (3/1/4) الخاص بالشركات الصناعية بولاية الخرطوم حسب تقسيم إتحاد الغرف الصناعية أن عدد الشركات الصناعية بولاية الخرطوم 892 شركة مقسمة إلى 9 غرفة صناعية ، تمثل الشركات العاملة في مجال الصناعات الهندسة اكبر عدداً ويبلغ عددها 253 شركة بنسبة 28.20% ، تاتي بعدها الشركات العاملة في مجال الصناعات الغذائية حيث يبلغ عددها 232 شركة بنسبة 25.90% ، تليها الشركات العاملة في مجال البتروكيمائيات والطاقة والتعدين حيث يبلغ عددها 184 شركة بنسبة 20.50% ، اما الشركات العاملة في

مجال الصناعات الدوائية والروائح بلغ عددها 59 شركة بنسبة 6.58% ، تليها الشركات العاملة في مجال الطباعة والنشر والتغليف حيث بلغ عددها 51 شركة بنسبة 5.69% ، اما الشركات العاملة في مجال صناعة الدقيق ومشتقاته ومنتجات الحيوان بلغ عددها 36 شركة بنسبة 4.02% ، تليها الشركات العاملة في مجال صناعة الصابون والزيوت حيث بلغ عددها 35 شركة بنسبة 3.91% ، اما الشركات العاملة في مجال صناعة الغزل والنسيج بلغ عددها 24 شركة بنسبة 2.68% ، واخيراً الشركات العاملة في مجال الجلود والاحذية والمنتجات الجلدية حيث بلغ عددها 22 شركة بنسبة 2.46%.

نظام التكاليف المطبق في أغلبية الشركات الصناعية بولاية الخرطوم:

يعتبر تطبيق محاسبة التكاليف في السودان ودول العالم الثالث من الممارسات الحديثة على الشركات الصناعية عامة والشركات الصناعية بولاية الخرطوم على وجه الخصوص، وفي أغلبية الشركات الصناعية بولاية الخرطوم لا يوجد نظام تكاليفي واضح لتحديد وإحتساب تكلفة الوحدة الواحدة وتعتمد أغلبية الشركات الصناعية بولاية الخرطوم على طرق حساب التكلفة المتمثلة في تكاليف المراحل الإنتاجية والأوامر الإنتاجية والمقاولات، وهذا لاينفي وجود شركات صناعية تطبق نظام التكاليف بصورة كاملة ، حيث توجد شركات صناعية تعتمد على العمالة الأجنبية والتي بدورها نقلت الممارسات المحاسبية من شركاتها الصناعية إلى الشركات الصناعية بولاية الخرطوم ، وهذه الشركات تعمل على مواكبة التطورات والمستجدات في البيئة الصناعية وكذلك التطورات التكنولوجية ، والتطورات في نظام التكاليف ، لتتمكن من إنتاج منتجات بأسعار بيع منخفضة تساعدها في البقاء في السوق الذي يتميز بالمنافسة التامة⁽¹⁾.

خاتمة:

مما تقدم يمكن القول بأن الصناعة هي العمود الفقري للتنمية الاقتصادية والاجتماعية لم

(1) مقابلة مع د. مصطفى محمد صالح ، وزارة المالية الولائية، إدارة الصناعية ، ولاية الخرطوم ،

لما تحقّقه من قيمة مضافة ولما توفره من فرص العمل المستدامة ولما تساهم به في ميادين التنمية الاجتماعية اينما توطنت.

تتنوع الشركات الصناعية بولاية الخرطوم والتي تتوزع على ثلاثة مناطق صناعية (بحرى ، الخرطوم ، امدمان) وهذه الشركات تعاني من العديد من المشاكل اهمها شح التمويل وارتفاع تكلفته بالاضافة إلى عدم إستقرار السياسات الإقتصادية بالسودان ، ولا يوجد للشركات الصناعية بولاية الخرطوم نظام تكاليف واضح يمكن إستخدامه في حساب تكلفة الوحدة الواحدة ، بالتالى تحتاج هذه الشركات إلى تطبيق نظام التكاليف بصورة واضحة وإستخدام أساليب التكاليف الإستراتيجية لخفض تكاليف الانتاج.

ان القطاع الصناعي الوطني سيجابه بمنافسة شرسة بعد انضمام السودان لمنظمة التجارة العالمية ولا بد من تطبيق السياسات الصناعية والتكليفية التي تمكن القطاع الصناعي من فتح آفاق جديدة وتقوية قدراته وكفاءته ورفع قيم الاتقان والارتقاء بالصناعة.

كذلك تطبيق متطلبات الجودة الشاملة للارتقاء بجودة الانتاج الصناعي ووضع وتطبيق مواصفات قياسية لكل المنتجات الصناعية السودانية، كذلك وضع القوانين واللوائح المنظمة لعلاقة الصناعة بالقطاعات الاقتصادية المختلفة وذلك لخلق قاعدة عريضة من الصناعات الثقيلة والمتوسطة والمتوسطة الخفيفة.

أن إجازة قانون تنمية وتنظيم الصناعة والقوانين الاخرى مثل قانون الوقاية، مكافحة الاغراق، الدعم والمساندة للقطاع الصناعي وقانون تنظيم التجارة يمكن القطاع الصناعي من اداء دوره بكفاءة عالية ا بكفاية أكبر في ظل التحولات العالمية والاقتصادية الراهنة وستدفع الصناعة التحويلية الوطنية للدخول الى الاسواق العالمية وتطوير قدراتها التنافسية لمواجهة التحديات في السوقين الداخلى والعالمى.

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

مقدمة:

يتناول الباحث في هذا الفصل وصفاً للطريقة والاجراءات التي اتبعها في تنفيذ هذه الدراسة ، يشتمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته ، وطريقة اعداد اداتها ، والاجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها ، والطريقة التي اتبعت لتطبيقها ، والمعالجات الاحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج.

اولاً:مجتمع الدراسة.

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث ان يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة.يتكون مجتمع الدراسة الاصلي من جميع الصناعات بالسودان. سواء كانت تابعة لقطاع الأعمال العام أو القطاع الخاص أو القطاع المشترك، وبلغ عدد هذه الشركات 1062 شركة.

ثانياً: عينة الدراسة:

إعتمد الباحث في إجراء الدراسة الميدانية على عينة قوامها 200 شركة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم بنسبة 18 % تقريباً من مجتمع الدراسة ، تم إختيارها بطريقة عشوائية إعتماًداً على إحدى طرق تحديد العينة والمتمثلة في تحديد نسبة من المجتمع، حيث يتوقف تحديد هذه النسبة على موازنة الباحث بين درجة الدقة المطلوبة والتكلفة التي يتحملها، حيث قام الباحث بتوزيع عدد 350 إستبانة على الموظفين المستهدفين وتم إسترداد عدد 326 أستبانة من عينة الدراسة بنسبة إسترداد 93% ، والجدول رقم (1/2/4) أدناه يبين عدد الإستبانات التي تم توزيعها على أفراد عينة الدراسة والمسترد منها.

جدول رقم (4 / 2 / 1)

عينة الدراسة

الشركة حسب مجال الصناعة	العدد الموزع	العدد المسترد	نسبة الإسترداد
الصناعات الهندسية	87	82	%94
الصناعات الغذائية	75	70	%93
البتروكيماويات والطاقة والتعدين	52	42	%81
الصناعات الدوائية والروائح	32	32	%100
الدقيق ومشتقاته ومنتجات الحيوان	34	30	%88
الزيوت والصابون	35	35	%100
الغزل والنسيج	15	15	%100
الجلود والاحذية والمنتجات الجلدية	20	20	%100
المجموع	350	326	%93

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م.

للخروج بنتائج دقيقة قدر الامكان حرص الباحث علي تنوع عينة الدراسة من حيث

شمولها علي الاتي:

1/الافراد من مختلف اعمارهم.

2/الافراد من مختلف المؤهلات العلمية (عدا الثانوي والدبلوم الوسيط).

3/الافراد من مختلف التأهيل المهني.

4 / الافراد من مختلف المراكز الوظيفية التي لها علاقة بموضوع البحث.

5 / الافراد من مختلف سنوات الخبرة.

ثالثاً: وحدات المعاينة:

وحدة المعاينة هي المصدر الرئيسي لجمع البيانات داخل الشركة (مفردة العينة) وطبقاً لذلك وفي ضوء موضوع البحث تم تحديد وحدات المعاينة على أنها (المدراء، المدراء الماليين، محاسبي التكاليف، المحاسبين الماليين، مراجعي الحسابات، الإقتصاديين، مديري الإنتاج، مهندسي الإنتاج) العاملين في الشركات الصناعية بولاية الخرطوم.

رابعاً: اداة الدراسة.

اداة الدراسة عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة ويوجد العديد من الادوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول علي المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة . وقد اعتمد الباحث علي الاستبيان كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة.

خامساً: تطبيق اداة الدراسة.

لجأ الباحث بعد التأكد من ثبات وصدق الاستبيان الي توزيعها على عينة الدراسة المقررة (200) مصنفاً ، وقد تم تفريق البيانات والمعلومات في الجداول التي اعددها الباحث لهذا الغرض ، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (موافق بشدة ، موافق ، محايد ، لا اوافق ، لا اوافق بشدة) ، علي متغيرات كمية (1،2،3،4،5) علي الترتيب وتم تفريق البيانات في الجداول الآتية ، واعداد الاشكال البيانية اللازمة.

$$\text{الوسط الفرضي} = \frac{\text{مجموع الاوزان}}{\text{عددها}} = \frac{5+4+3+2+1}{5} = 3$$

الغرض من حساب الوسط الفرضي هو مقارنته بالوسيط الحسابي الفعلي للعبارة حيث اذا زاد الوسط الفعلي للعبارة عن الوسط الفرضي دل علي موافقة المبحوثين علي العبارة اما اذا حدث العكس دل ذلك علي عدم موافقة المبحوثين علي العبارة ، اضافة الي استخدام الوسط الفرضي في عملية اختبار الفرضيات.

سادساً: وصف الاستبيان

ارفق مع الاستبيان خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفها وغرض الاستبيان، واحتوي الاستبيان علي قسمين رئيسيين (راجع الملحق(1)).

القسم الاول:

تضمن هذا القسم البيانات الشخصية لافراد عينة الدراسة.

القسم الثاني:

يحتوي هذا القسم علي (54)عبارة طلب من افراد عينة الدراسة ان يحددوا استجابتهم علي حسب ما يحدده كل سؤال.

جدول رقم (2 / 2 / 4)

توزيع عبارات فرضيات الدراسة

عدد العبارات	الفرضية
14	الأولى
13	الثانية
14	الثالثة
13	الرابعة
54	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة ، 2015م.

سابعاً: ثبات وصدق اداة الدراسة.

- الثبات والصدق الظاهري

للتأكد من الصدق الظاهري للاستبيان وصلاحيه عبارات الاستبيان من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرض الاستبيان علي عدد من المحكمين(لاحظ الملاحق ملحق 2) الاكاديميين والمتخصصين في مجال الدراسة ، وبعد استعادة استمارات الاستبيان من المحكمين تم اجراء التعديلات التي اقترحت عليها.

- الثبات والصدق الإحصائي:

يقصد بثبات الإختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق إختبار ما على مجموعة من الأفراد

ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الإختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الإختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الإختبار.

من أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

1. طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان-براون.

2. معادلة ألفا-كرونباخ.

3. طريقة إعادة تطبيق الإختبار.

4. معادلة جوتمان.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح. والصدق الذاتي للاستبانة هو مقياس الأداة لما وضعت له، وقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له.

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

قام الباحث بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الإستبانة بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل إرتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان-براون بالصيغة الآتية:

$$r \times 2$$

$$\text{معامل الثبات} = \frac{\quad}{\quad}$$

$$r + 1$$

حيث: (ر) يمثل معامل إرتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والإجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ولحساب صدق وثبات الإستبانة كما موضح أعلاه قام الباحث بأخذ عينة إستطلاعية بحجم (40) فرداً من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الإستبانة من العينة الإستطلاعية باستخدام معادلة الفا كرونباخ حيث بلغ معامل الثبات 94%،

وبإستخدام طريقة التجزئة النصفية كانت النتائج كما في الجدول رقم (3/2/4) الآتي:-

جدول رقم (3 / 2 / 4)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الإستطلاعية على الإستبانة

معامل الصدق الذاتي	معامل الثبات	الفرضيات
%92	%80	الاولي
%88	%78	الثانية
%90	%85	الثالثة
%92	%84	الرابعة
%93	%84	الإستبانة كاملة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

يتضح من معامل الفاكرونباخ الذي بلغ %94 وهو اكبر من %60 أن للإستبانة معامل ثبات مقبول، كما يتضح من الجدول (3/2/4) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الإستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة الأربعة، وعلى الاستبانة كاملة كانت أكبر من (%60) مما يدل على أن استبانة الدراسة تتصف بقدر مناسب من الثبات والصدق بما يجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

ثامناً: الأساليب الإحصائية المستخدمة.

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها فقد تم إستخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة بإستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية Statistical Package for Social Science (spss) ، وفيما يلي الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الإستبانة:-

- التكرارات والنسب المئوية والأشكال البيانية: للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات

- عينة الدراسة وتحديد إجابات أفرادها تجاه عبارات فرضيات الدراسة.
- الوسيط: للتعرف على القيمة التي تتوسط إجابات أفراد العينة على عبارات فرضيات الدراسة.
 - إختبار الفا كرونباخ: لقياس ثبات عبارات الإستبانة.
 - معادلة سيبرمان بروان: لقياس ثبات الإستبانة.
 - معامل ارتباط بيرسون: لقياس صدق عبارات الإستبانة.
 - إختبار مربع كاي: لإختبار فرضيات الدراسة.

تاسعاً: تطبيق أداة الدراسة:

تم توزيع الإستبانة على 350 فرداً وتم إسترداد 326 نسخة من الإستبانة ، وبعد تفحص الإستبانة المستردة من أفراد العينة لم يستبعد اى منها نظراً لتحقق الشروط المطلوبة للإجابة ، وكانت بيانات الإستبانة مقسمة إلى قسمين ، القسم الأول يحتوى على الصفات الشخصية لأفراد عينة الدراسة ، اما القسم الثانى يحتوى على عبارات فرضيات الدراسة.

البيانات الشخصية:-

تتضمن الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على بيانات حول:

1/ العمر لأفراد عينة الدراسة:-

يوضح الجدول رقم (4/2/4) والشكل رقم (1/2/4) التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير العمر.

جدول رقم (4/2/4)

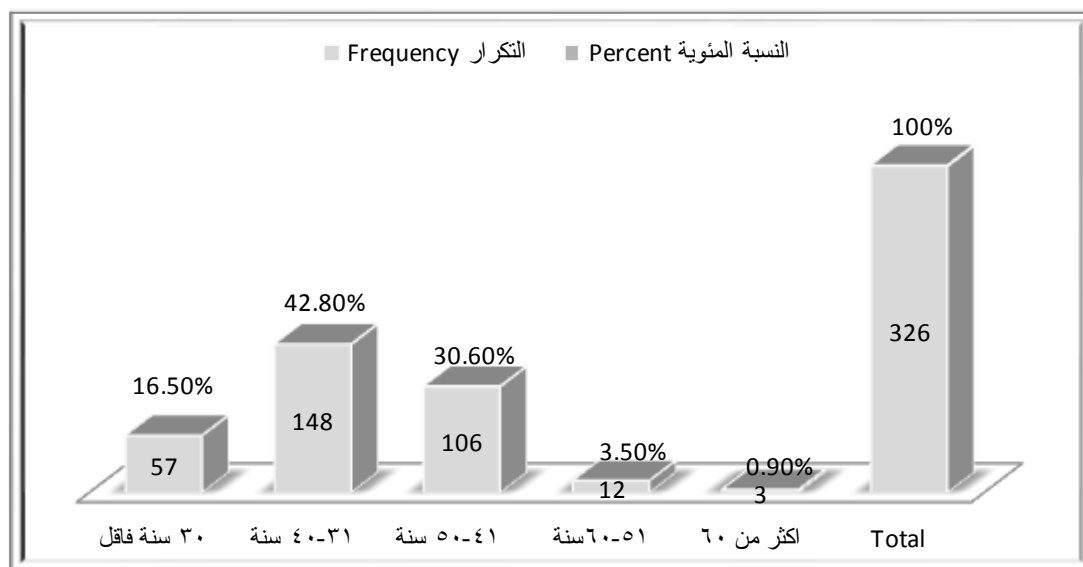
التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة حسب العمر

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	فئة العمر
16.5%	57	30 سنة فاقل
42.8%	148	31-40 سنة
30.6%	106	41-50 سنة
3.5%	12	51-60 سنة
0.9%	3	اكثر من 60
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (1/2/4)

التوزيع البياني لافراد عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم (4/2/4) والشكل رقم (1/2/4) يتضح ان نسبة 16.5% من جملة افراد العينة اعمارهم اقل من 30 سنة ، بينما 42.8% منهم تقع اعمارهم ضمن الفئة العمرية من 31-40 سنة ، كما ان 30.6% تقع اعمارهم ضمن الفئة العمريه من 41-50 سنة، كما ان

0.9% اعمارهم اكثر من 60 سنة. يتبين من هذا ان اعمار اكثر افراد هذه العينة ما بين 31-40 سنه فاقل وبذلك يكونوا ادري بالنظم والاساليب الحديثة .
2/المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة:-

يوضح الجدول رقم (5/2/4) والشكل رقم (2/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي.

جدول رقم(5/2/4)

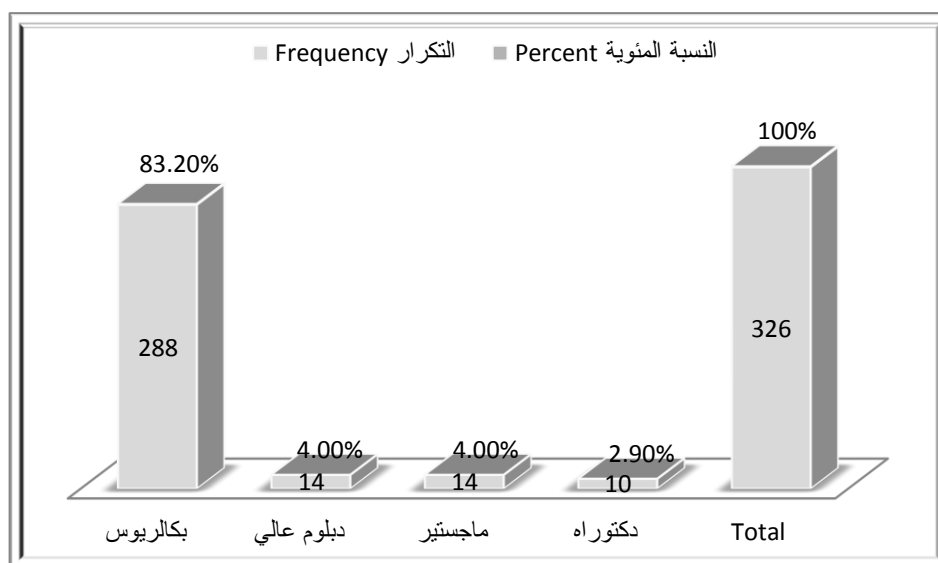
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	المؤهل العلمي
%83.2	288	بكالوريوس
%4.0	14	دبلوم عالي
%4.0	14	ماجستير
%2.9	10	دكتوراه
%100	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (2/2/4)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم (5/2/4) والشكل رقم (2/2/4) يتضح ان نسبة 83.2% من جملة افراد العينة مؤهلهم العلمي بكالوريوس كما ان 4.0% منهم مؤهلهم العلمي دبلوم عالي ، كما ان 4.0% منهم مؤهلهم العلمي ماجستير ، كما ان 2.9% منهم مؤهلهم العلمي دكتوراه. من الملاحظ ان جميع افراد العينة مؤهلاتهم جامعية وفوق الجامعية وهو ما يؤدي الي ادراكهم باهمية الدراسة.

3/التخصص العلمي لافراد عينة الدراسة.

يوضح الجدول رقم (6/2/4) والشكل رقم (3/2/4) التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير التخصص العلمي.

شكل رقم (6/2/4)

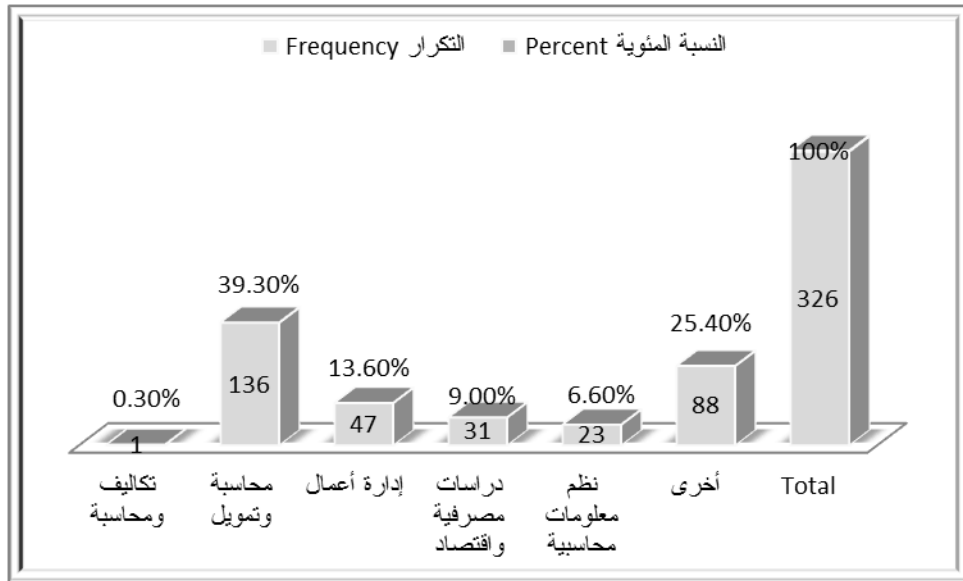
التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمى

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	المؤهل المهني
%.3	1	تكاليف ومحاسبة
%39.3	136	محاسبة وتمويل
%13.6	47	إدارة أعمال
%9.0	31	دراسات مصرفية واقتصاد
%6.6	23	نظم معلومات محاسبية
%25.4	88	أخرى
%100	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (3/2/4)

التوزيع البياني لافراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم (6/2/4) والشكل رقم (3/2/4) يتضح ان نسبة 0.3% من جملة افراد العينة تخصصهم تكاليف ومحاسبة ، كما ان 39.3% منهم تخصصهم محاسبة وتمويل ، كما ان 13.6% منهم تخصصهم ادارة اعمال ، كما ان 9.0% منهم تخصصهم دراسات مصرفية واقتصاد ، كما ان 6.6% منهم تخصصهم نظم معلومات محاسبية، كما ان 25.4% منهم تخصصهم اخرى ، يلاحظ ان معظم افراد العينة تخصصاتهم متنوعة ولها علاقه بموضوع الدراسة هذا يؤكد ان البيانات التي تحصل عليها الباحث من الدراسة الميدانية تم الحصول عليها من افراد متخصصين ولهم دراية بالعمل المحاسبى.

4/المؤهل المهني لأفراد عينة الدراسة.

يوضح الجدول رقم (7/2/4) والشكل رقم (4/2/4) التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير التخصص المهني.

شكل رقم (7/2/4)

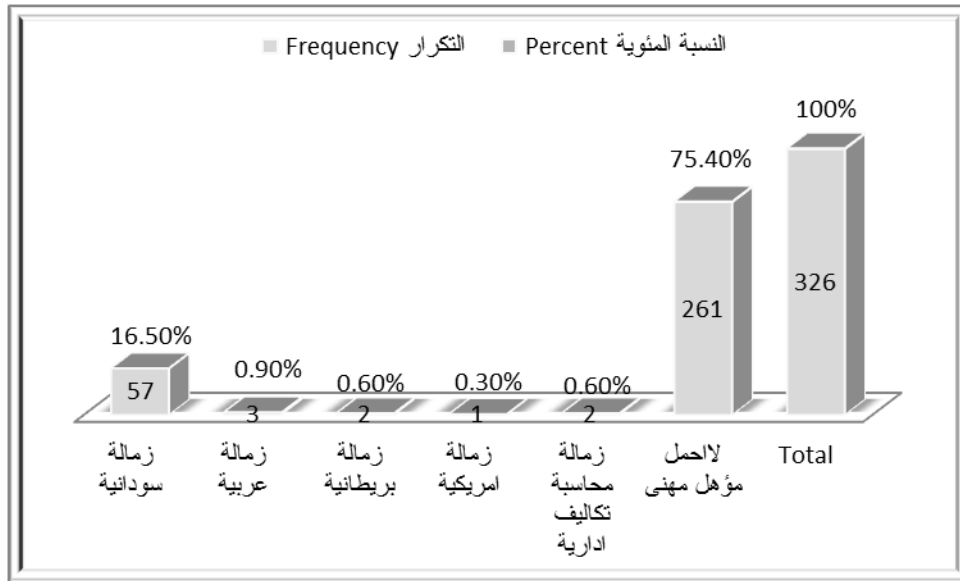
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهني

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	المؤهل المهني
16.5%	57	زمالة سودانية
0.9%	3	زمالة عربية
0.6%	2	زمالة بريطانية
0.3%	1	زمالة امريكية
0.6%	2	زمالة محاسبة تكاليف ادارية
75.4%	261	لااحمل مؤهل مهني
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (4/2/4)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم (7/2/4) والشكل رقم (4/2/4) يتضح ان نسبة 16.5% من جملة افراد العينة حاصلون علي الزمالة السودانية ، كما ان 0.9 % منهم حاصلون علي زمالة عربية ،بينما 0.6% منهم حاصلون علي زمالة امريكية ، كما ان 75.4 % منهم لا يحملون مؤها مهني، يلاحظ ان معظم افراد العينة لم لا يحملون مؤهلات مهنية.

5/المركز الوظيفي لأفراد عينة الدراسة.

يوضح الجدول رقم (8/2/4) والشكل رقم (5/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة

الدراسة وفقاً لمتغير المركز الوظيفي.

جدول رقم (8/2/4)

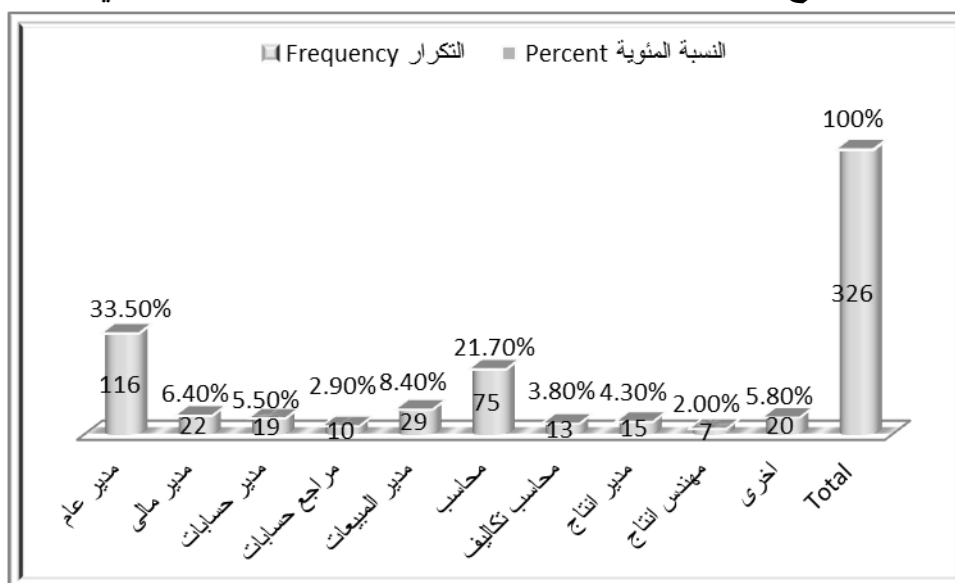
التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	المركز الوظيفي
33.5%	116	مدير عام
6.4%	22	مدير مالي
5.5%	19	مدير حسابات
2.9%	10	مراجع حسابات
8.4%	29	مدير المبيعات
21.7%	75	محاسب
3.8%	13	محاسب تكاليف
4.3%	15	مدير انتاج
2.0%	7	مهندس انتاج
5.8%	20	اخرى
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (5/2/4)

التوزيع البياني لافراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم (8/2/4) والشكل رقم (5/2/4) يتضح ان نسبة 33.5% من جملة افراد العينة مدراء عاميين ، كما ان 6.4% منهم مدراء ماليين، كما ان 5.5% منهم مدراء حسابات ،

بينما 2.9% منهم مراجعين حسابات ، بينما 8.4% منهم مدراء مبيعات ، بينما 21.7% منهم محاسبين، بينما 3.8% منهم محاسبى تكاليف ، بينما 4.3% منهم مدراء انتاج، بينما 2.0% منهم مهندسى انتاج ، بينما 5.8% منهم اخرى يتبين ان جميع افراد العينة لهم صلة بموضوع البحث مما يجعلهم يدركون معرفة واهمية هذه الدراسة.
6/سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة.

يوضح الجدول رقم (9/2/4) والشكل رقم (6/2/4) التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير سنوات الخبرة.

جدول رقم(9/2/4)

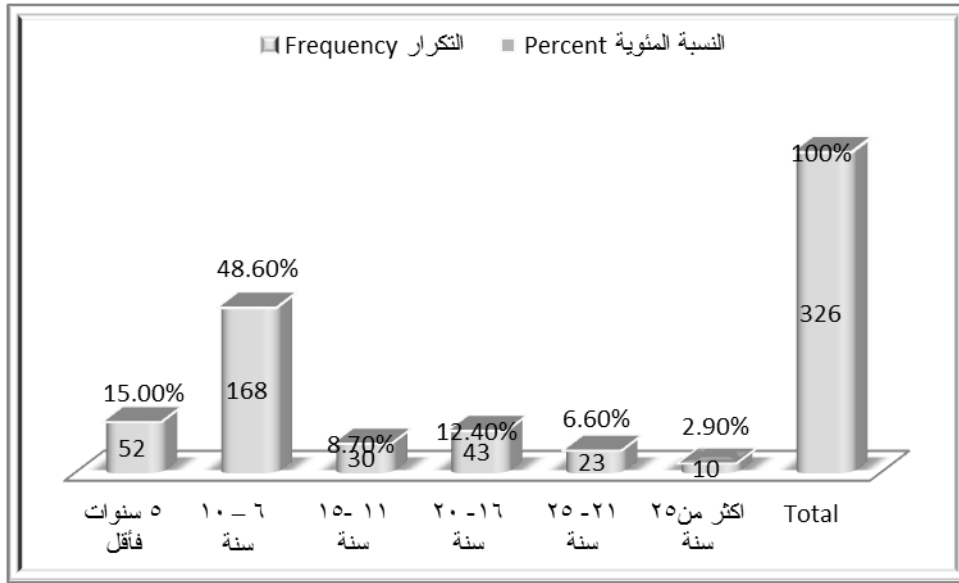
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	سنوات الخبرة
15.0%	52	5 سنوات فأقل
48.6%	168	6 – 10 سنة
8.7%	30	11- 15 سنة
12.4%	43	16- 20 سنة
6.6%	23	21- 25 سنة
2.9%	10	اكتر من 25 سنة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (6/2/4)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم (9/2/4) والشكل رقم (6/2/4) يتضح ان نسبة 15.0% من جملة افراد العينة خبرتهم العملية اقل من سنة في مجال الصناعة، كما ان 48.6% منهم خبرتهم العملية من 6-10 سنة، كما ان 8.7% منهم خبرتهم العملية من 11-15 سنة، بينما 12.4% خبرتهم العملية 16-20 سنة، 6.6% منهم خبرتهم العملية من 21-25 سنة، بينما 2.9% خبرتهم العملية اكثر من 25 سنة. يتبين ان اكثر من 77% من جملة افراد العينة لديهم خبرة لاكثر من 10 سنوات في المجال الصناعة، وهذه الخبرة تجعلهم مدركين وعلي درايه بنظم واساليب التكاليف الحديثة وهذا ما يحقق اغراض هذه الدراسة والتي تسعى الي معرفة مدي تطبيقها بالسودان.

ثانياً/اسئلة الاستبيان

الفرضية الاولى:توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية.

جدول رقم(10/2/4)

التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الاولى

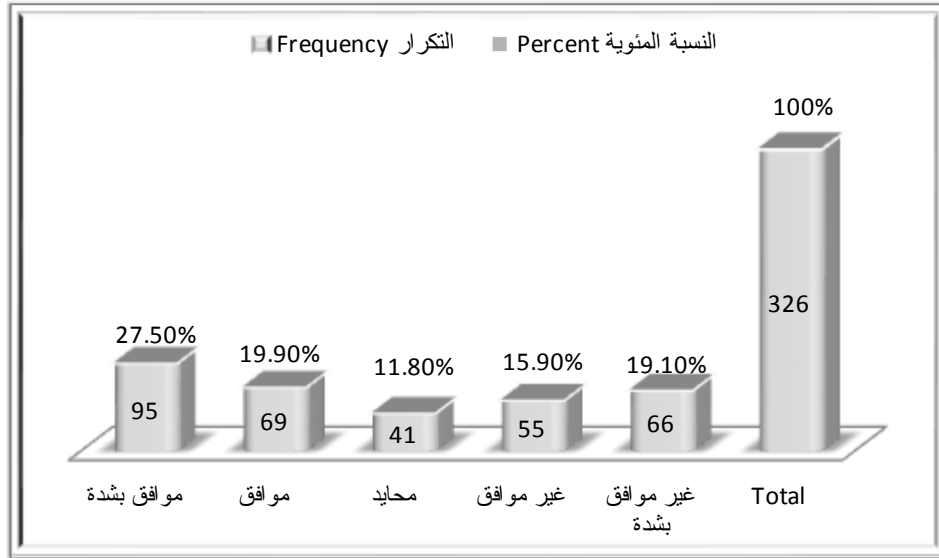
1/ تطبيق اسلوب تحليل سلسلة القيمة يُمكن الادارة من الاهتمام بالانشطة التي تضيف قيمة للمنتج واستبعاد تلك التي لاتضيف قيمة للمنتج للوصول الى اقل تكلفة ممكنة.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
%27.5	95	موافق بشدة
%19.9	69	موافق
%11.8	41	محايد
%15.9	55	غير موافق
%19.1	66	غير موافق بشدة
%100	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (7/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الاولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م .

من الجدول رقم (10/2/4) والشكل رقم (7/2/4) يتضح ان نسبة 47.4% من جملة افراد العينة يوافقون على ان تطبيق اسلوب تحليل سلسلة القيمة يُمكن الادارة من الاهتمام بالانشطة التي تضيف قيمة للمنتج واستبعاد تلك التي لاتضيف قيمة للمنتج للوصول الى اقل تكلفة ممكنة ، بينما 35% منهم لا يوافقون ، كما ان 11.8% منهم محايدين. بناءاً عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم (11/2/4)

التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية:

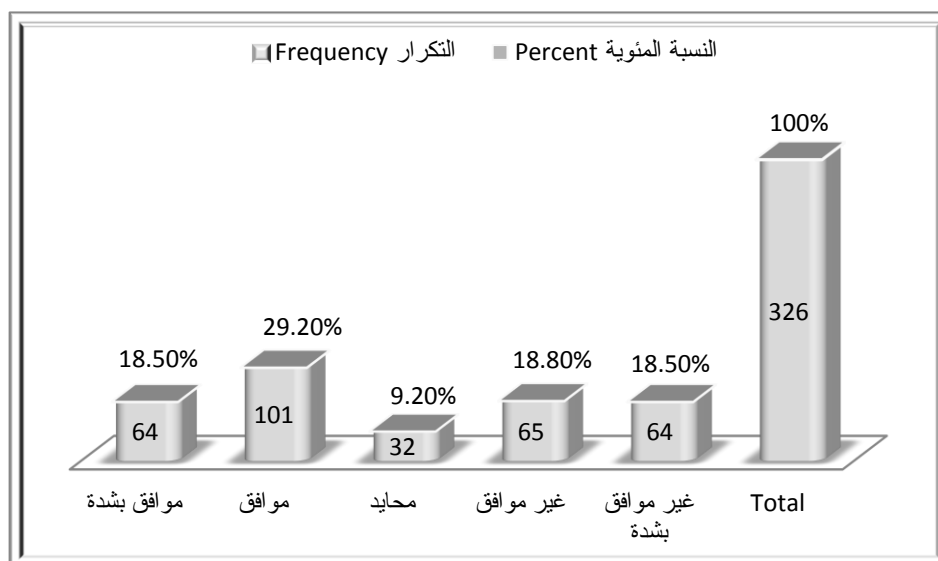
2/ يعمل اسلوب تحليل سلسلة القيمة على معالجة عيوب الطرق التقليدية لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
18.5%	64	موافق بشدة
29.2%	101	موافق
9.2%	32	محايد
18.8%	65	غير موافق
18.5%	64	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (8/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم (11/2/4) والشكل رقم (8/2/4) يتضح ان نسبة 47.7% من جملة افراد العينة يوافقون على ان اسلوب تحليل سلسلة القيمة يعمل على معالجة عيوب الطرق التقليدية لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة ، بينما 37.3% منهم لا يوافقون ، كما ان 9.2% منهم محايدين. بناءً عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم (12/2/4)

التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثالثة

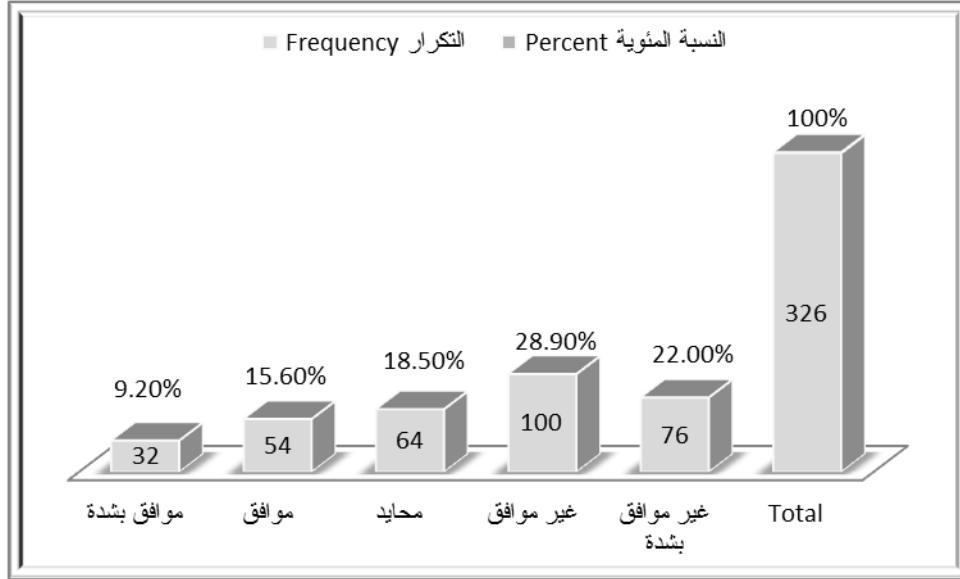
3/ يساهم اسلوب تحليل سلسلة القيمة في تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال البحث

عن بدائل التصميم والانتاج باقل تكلفة.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
9.2%	32	موافق بشدة
15.6%	54	موافق
18.5%	64	محايد
28.9%	100	غير موافق
22.0%	76	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
شكل رقم (9/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم (12/2/4) والشكل رقم (9/2/4) يتضح ان نسبة 24.8% من جملة افراد العينة يوافقون على ان اسلوب تحليل سلسلة القيمة يساهم في تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال البحث عن بدائل التصميم والانتاج باقل تكلفة ، بينما 50.9% منهم لا يوافقون ، كما ان 18.5% منهم محايدين. بناءً عليه عدم تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم(4/13)

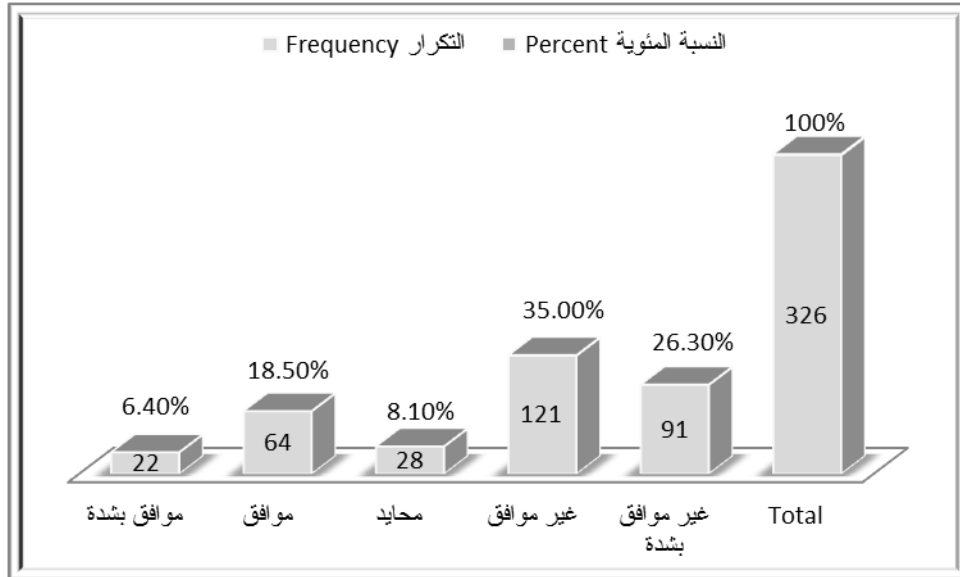
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الرابعه
4/ يتكامل اسلوب تحليل سلسلة القيمة واسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض
تكلفة المنتجات فى مرحلة تصميم المنتج.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
%6.4	22	موافق بشدة
%18.5	64	موافق
%8.1	28	محايد
%35.0	121	غير موافق
%26.3	91	غير موافق بشدة
%100	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (4/10)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الرابعه



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م .

من الجدول رقم(13/2/4) والشكل رقم (10/2/4) يتضح ان نسبة 24.9% من جملة افراد العينة يوافقون على تكامل اسلوب تحليل سلسلة القيمة واسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض تكلفة المنتجات فى مرحلة تصميم المنتج ، بينما 61.3% منهم لا يوافقون ، كما ان 8.1% منهم محايدين. بناءً عليه عدم تحقق صحة هذه العبارة.
جدول رقم(14/2/4)

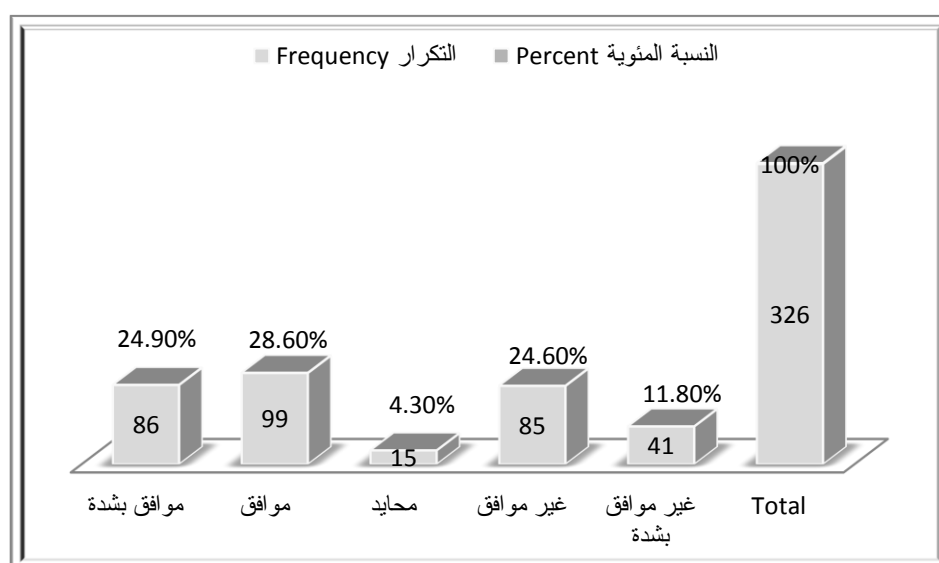
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الخامسة
5/ يساعد استخدام اسلوب تحليل سلسلة القيمة على تفعيل الميزة التنافسية من خلال تخفيض تكاليف المنتج.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
%24.9	86	موافق بشدة
%28.6	99	موافق
%4.3	15	محايد
%24.6	85	غير موافق
%11.8	41	غير موافق بشدة
%100	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م .

شكل رقم (11/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الخامسة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م .
 من الجدول رقم(14/2/4) والشكل رقم (11/2/4) يتضح ان نسبة 53.5% من جملة افراد العينة يوافقون على ان استخدام اسلوب تحليل سلسلة القيمة يساعد على تفعيل الميزة التنافسية من خلال تخفيض تكاليف المنتج ، بينما 36.4% منهم لا يوافقون ، كما ان 4.3% منهم محايدون. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم(15/2/4)

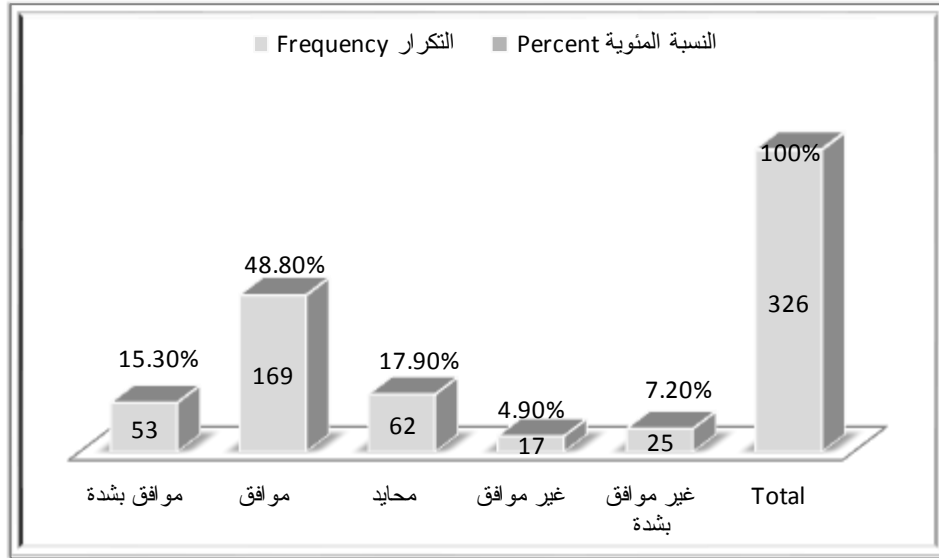
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة السادسة
 6/ استخدام اسلوب تحليل سلسلة القيمة يوفر معلومات عن الانشطة
 المختلفة بالمنشأة مما يساعد الادارة فى تخفيض تكاليف المنتجات.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
15.3%	53	موافق بشدة
48.8%	169	موافق
17.9%	62	محايد
4.9%	17	غير موافق
7.2%	25	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م .

شكل رقم (12/2/4)

التوزيع البياني لآراء عينة الدراسة على العبارة السادسة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم (15/2/4) والشكل رقم (12/2/4) يتضح ان نسبة 64.1% من جملة افراد العينة يوافقون على ان استخدام اسلوب تحليل سلسلة القيمة يوفر معلومات عن الانشطة المختلفة بالمنشأة مما يساعد الادارة فى تخفيض تكاليف المنتجات ، بينما 12.1% منهم لا يوافقون ، كما ان 17.9% منهم محايدين. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم (16/2/4)

التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة السابعة

7/ وجود نظام موحد للتكاليف في الشركات الصناعية يؤدي الي سهولة

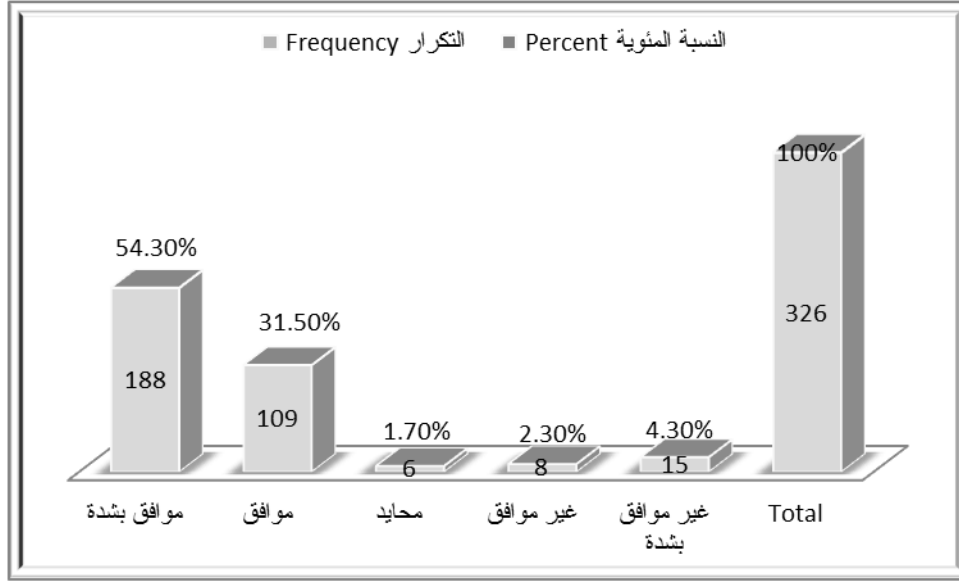
تطبيق اسلوب تحليل سلسلة القيمة.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
54.3%	188	موافق بشدة
31.5%	109	موافق
1.7%	6	محايد
2.3%	8	غير موافق
4.3%	15	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015 م .

شكل رقم (13/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة السابعة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم (16/2/4) والشكل رقم (13/2/4) يتضح ان نسبة 85.8% من جملة افراد العينة يوافقون على وجود نظام موحد للتكاليف في الشركات الصناعية يؤدي الي سهولة تطبيق اسلوب تحليل سلسلة القيمة ، بينما 6.6% منهم لا يوافقون ، كما ان 1.7% منهم محايدين. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم (17/2/4)

التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثامنة

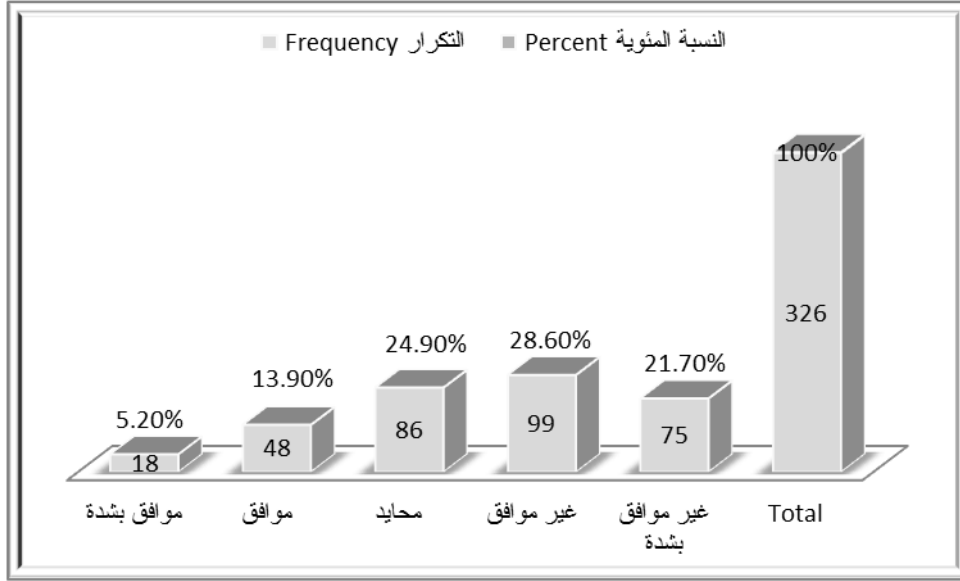
8/ اسلوب تحليل سلسلة القيمة عبارة عن وسيلة تحدد بعض الوظائف

والتي تحقق ما يطلبه العملاء باقل تكلفة.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
5.2%	18	موافق بشدة
13.9%	48	موافق
24.9%	86	محايد
28.6%	99	غير موافق
21.7%	75	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
شكل رقم (14/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثامنة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م .

من الجدول رقم (17/2/4) والشكل رقم (14/2/4) يتضح ان نسبة 19.1% من جملة افراد العينة يوافقون على ان اسلوب تحليل سلسلة القيمة عبارة عن وسيلة تحدد بعض الوظائف والتي تحقق ما يطلبه العملاء باقل تكلفة ، بينما 50.3% منهم لا يوافقون ، كما ان 24.9% منهم محايدين. بناءا عليه عدم تحقق صحة هذه العبارة.
جدول رقم (18/2/4)

التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة التاسعة

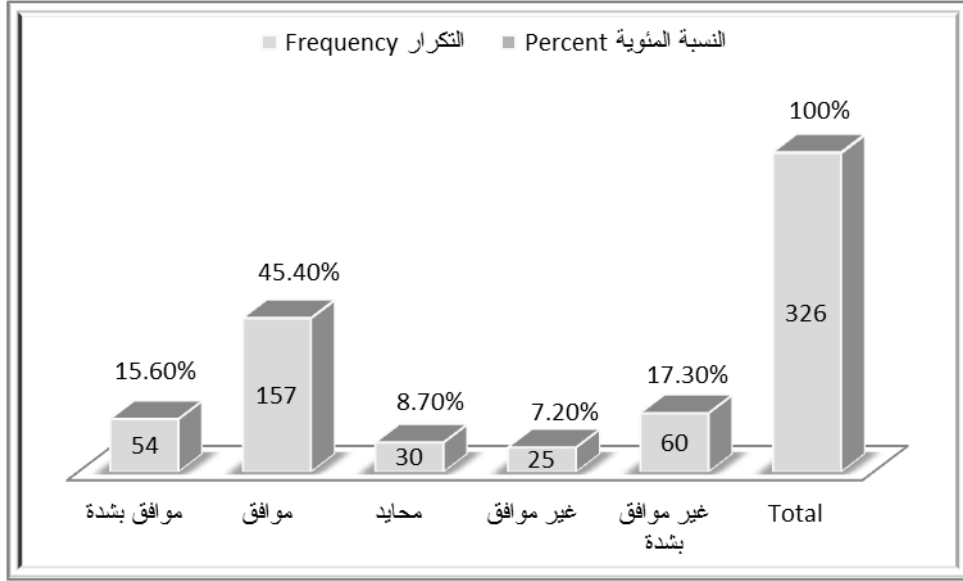
9/ يعمل اسلوب تحليل سلسلة القيمة على المحاولة الجادة لربط التكلفة

بالإنتاجية دون المساس بتخفيض الجودة والنوعية.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
15.6%	54	موافق بشدة
45.4%	157	موافق
8.7%	30	محايد
7.2%	25	غير موافق
17.3%	60	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015 م .
شكل رقم (15/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة التاسعة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015 م .

من الجدول رقم (18/2/4) والشكل رقم (15/2/4) يتضح ان نسبة 61% من جملة افراد العينة يوافقون على ان اسلوب تحليل سلسلة القيمة يعمل على المحاولة الجادة لربط التكلفة بالإنتاجية دون المساس بتخفيض الجودة والنوعية ، بينما 24.5% منهم لا يوافقون ، كما ان 8.7% منهم محايدين . بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة .
جدول رقم (19/2/4)

التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة العاشرة

10/ يقوم اسلوب تحليل سلسلة القيمة بفحص منظم للعوامل التي تؤثر على

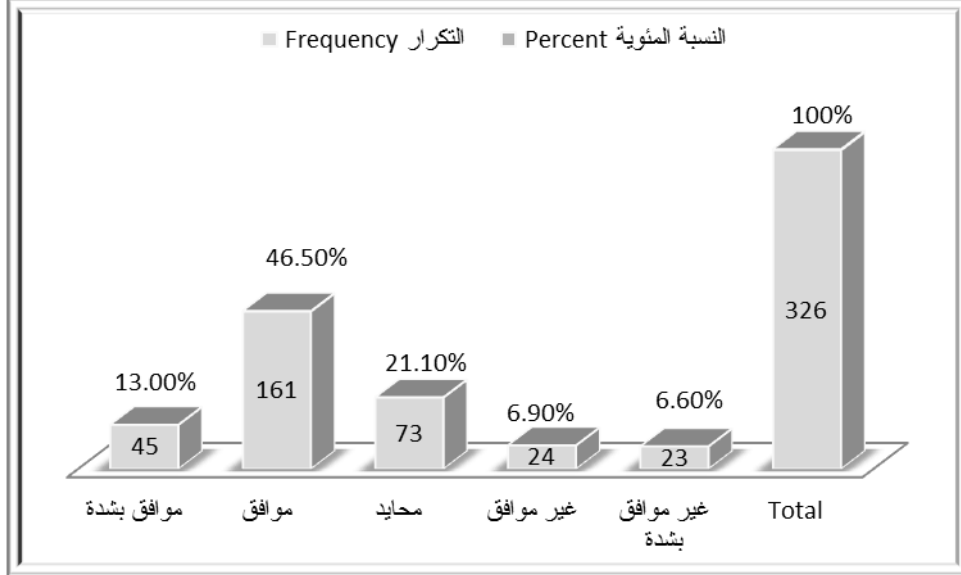
تكلفة المنتج ومحاولة التأثير فيها بالتخفيض.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
13.0%	45	موافق بشدة
46.5%	161	موافق
21.1%	73	محايد
6.9%	24	غير موافق
6.6%	23	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م.

شكل رقم (16/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة العاشرة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م .

من الجدول رقم(19/2/4) والشكل رقم (16/2/4) يتضح ان نسبة 59.5% من جملة افراد العينة يوافقون على ان اسلوب تحليل سلسلة القيمة يقوم بفحص منظم للعوامل التي تؤثر على تكلفة المنتج ومحاولة التأثير فيها بالتخفيض ، بينما 13.5% منهم لا يوافقون ، كما ان 21.1% منهم محايدين. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم(20/2/4)

التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الحادية عشر

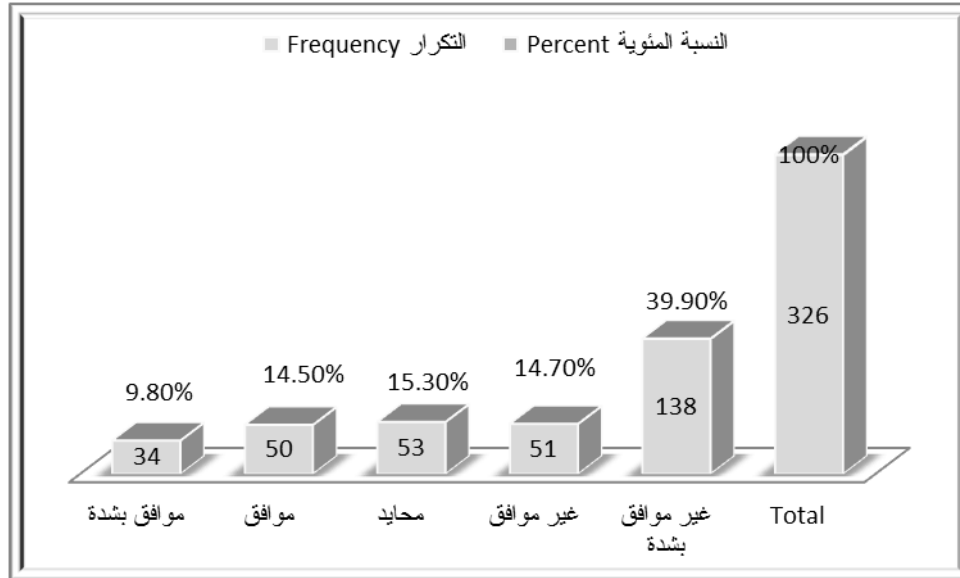
11/ ان اسلوب تحليل سلسلة القيمة اسلوب يشترك فيه جميع التخصصات

بالمنشأة من أجل تصميم المنتج من زوايا مختلفة عن طريق البحث عن بدائل المواد الخام والأجزاء والعمليات والأنشطة الصناعية ، أو تخفيض عدد الأجزاء والمكونات بهدف تخفيض التكاليف.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
%9.8	34	موافق بشدة
%14.5	50	موافق
%15.3	53	محايد
%14.7	51	غير موافق
%39.9	138	غير موافق بشدة
%100	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
شكل رقم (17/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الحادية عشر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م .

من الجدول رقم (20/2/4) والشكل رقم (17/2/4) يتضح ان نسبة 24.3% من جملة افراد العينة يوافقون على ان اسلوب تحليل سلسلة القيمة اسلوب يشترك فيه جميع التخصصات بالمنشأة من أجل تصميم المنتج من زوايا مختلفة عن طريق البحث عن بدائل المواد الخام والأجزاء والعمليات والأنشطة الصناعية ، أو تخفيض عدد الأجزاء والمكونات بهدف تخفيض التكاليف ، بينما 54.6% منهم لا يوافقون ، كما ان 15.7% منهم محايدين. بناءا عليه عدم تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم(21/2/4)

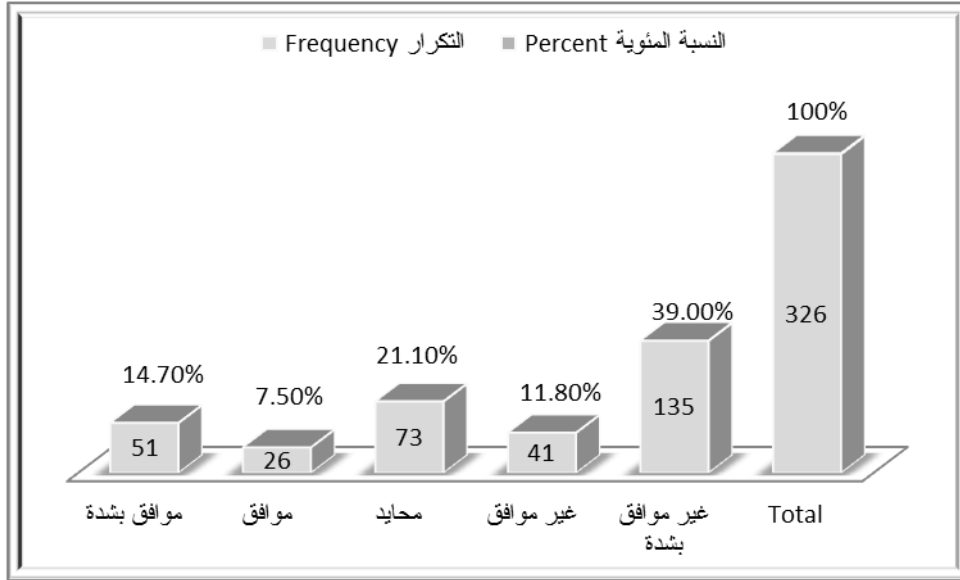
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر
12/ ان اسلوب تحليل سلسلة القيمة يقوم بالتحديد الدقيق لمجموعات
محركات التكلفة.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
%14.7	51	موافق بشدة
%7.5	26	موافق
%21.1	73	محايد
%11.8	41	غير موافق
%39.0	135	غير موافق بشدة
%100	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (18/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم(21/2/4) والشكل رقم (18/2/4) يتضح ان نسبة 22.2% من جملة
افراد العينة يوافقون على ان اسلوب تحليل سلسلة القيمة يقوم بالتحديد الدقيق لمجموعات

محركات التكلفة ، بينما 50.8% منهم لايوافقون ، كما ان 21.1% منهم محايدين . بناءا عليه عدم تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم(22/2/4)

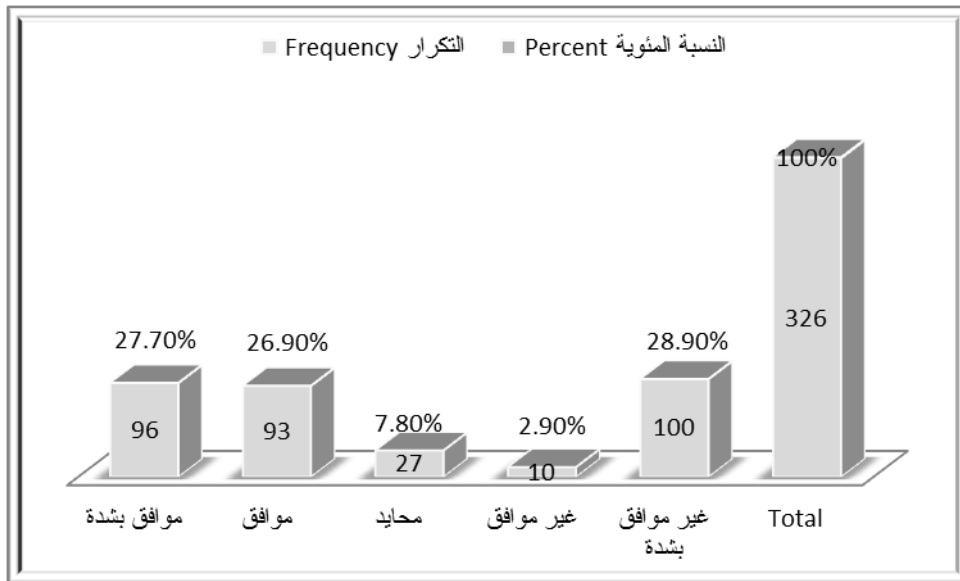
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثالثة عشر
13/يكشف اسلوب تحليل سلسلة القيمة عن خامات بديلة يمكن استخدامها
في تصنيع الأجزاء بأقل تكلفة.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
%27.7	96	موافق بشدة
%26.9	93	موافق
%7.8	27	محايد
%2.9	10	غير موافق
%28.9	100	غير موافق بشدة
%100	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (19/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثالثة عشر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم(22/2/4) والشكل رقم (19/2/4) يتضح ان نسبة 54.6% من جملة افراد العينة يوافقون على ان اسلوب تحليل سلسلة القيمة يكشف عن خامات بديلة يمكن استخدامها في تصنيع الأجزاء بأقل تكلفة ، بينما 31.8% منهم لا يوافقون ، كما ان 7.8 منهم محايدون. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم(23/2/4)

التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الرابعه عشر

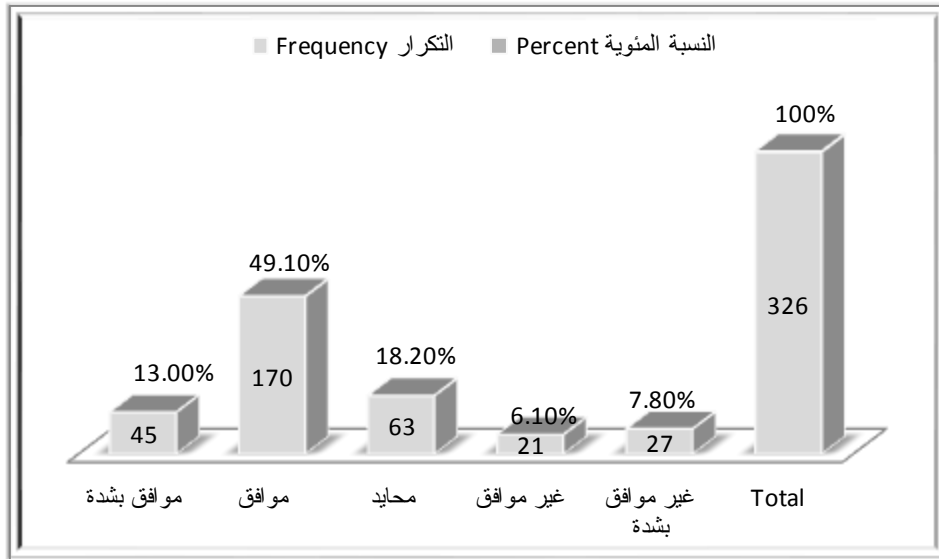
14/ ان اسلوب تحليل سلسلة القيمة يعظم الميزة التنافسية للمنتج اما بتخفيض التكلفة او بتحسين مستوى الاداء للعمليات والانشطة الانتاجية.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
13.0%	45	موافق بشدة
49.1%	170	موافق
18.2%	63	محايد
6.1%	21	غير موافق
7.8%	27	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (20/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الرابعه عشر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم(23/2/4) والشكل رقم (20/2/4) يتضح ان نسبة 62.1% من جملة افراد العينة يوافقون على ان اسلوب تحليل سلسلة القيمة يعظم الميزة التنافسية للمنتج اما بتخفيض التكلفة او بتحسين مستوى الاداء للعمليات والانشطة الانتاجية ، بينما 13.9% منهم لا يوافقون ، كما ان 18.2% منهم محايدون. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.
جدول رقم(24/2/4)

التوزيع التكراري لمخلص اجابات عينة الدراسة على الفرضية الاولى

النسبة المئوية	التكرار Frequency	العبارة
19.3%	883	موافق بشدة
30%	1370	موافق
14.3%	653	محايد
15.8%	722	غير موافق
20.5%	936	غير موافق بشدة
100% تقريباً	4564	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم(24/1/5) يتضح ان نسبة 49.3% من جملة افراد العينة يوافقون على انه توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية ، بينما 36.3% منهم لا يوافقون. مما يعني قبول هذه الفرضية وتأكيد صحتها.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب التحسين المستمر وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية.

جدول رقم(25/2/4)

التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الخامسة عشر

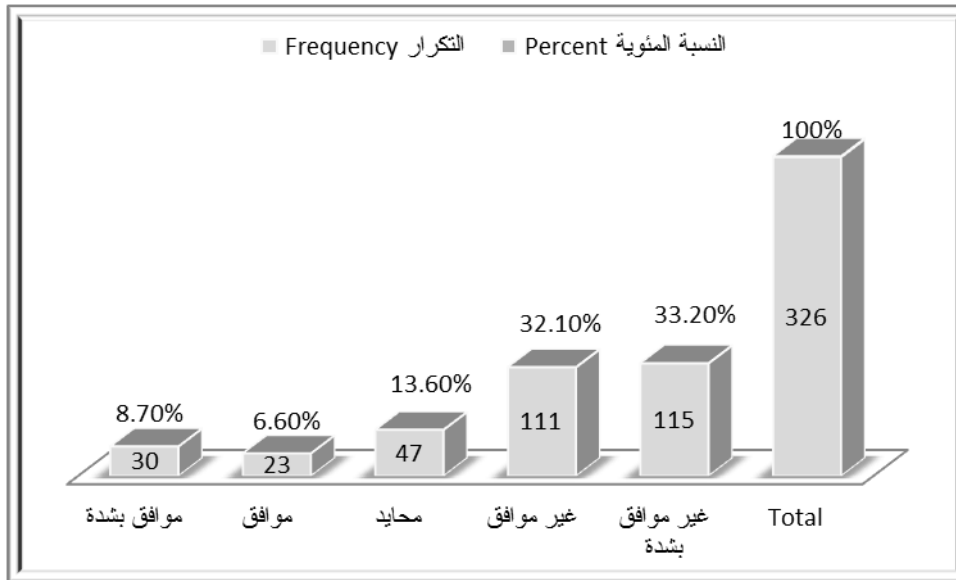
1/ تعتمد الشركة على التحسين المستمر لتخفيض التكاليف اثناء عملية الانتاج من خلال التخلص من الاعطال الانتاجية.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
8.7%	30	موافق بشدة
6.6%	23	موافق
13.6%	47	محايد
32.1%	111	غير موافق
33.2%	115	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (21/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة والخامسة عشر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم (25/2/4) والشكل رقم (21/2/4) يتضح ان نسبة 15.3% من جملة افراد العينة يوافقون على ان الشركة تعتمد على التحسين المستمر لتخفيض التكاليف اثناء عملية الانتاج من خلال التخلص من الاعطال الانتاجية ، بينما 65.8% منهم لا يوافقون ، كما ان 13.6% منهم محايدون. بناءا عليه عدم تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم(26/2/4)

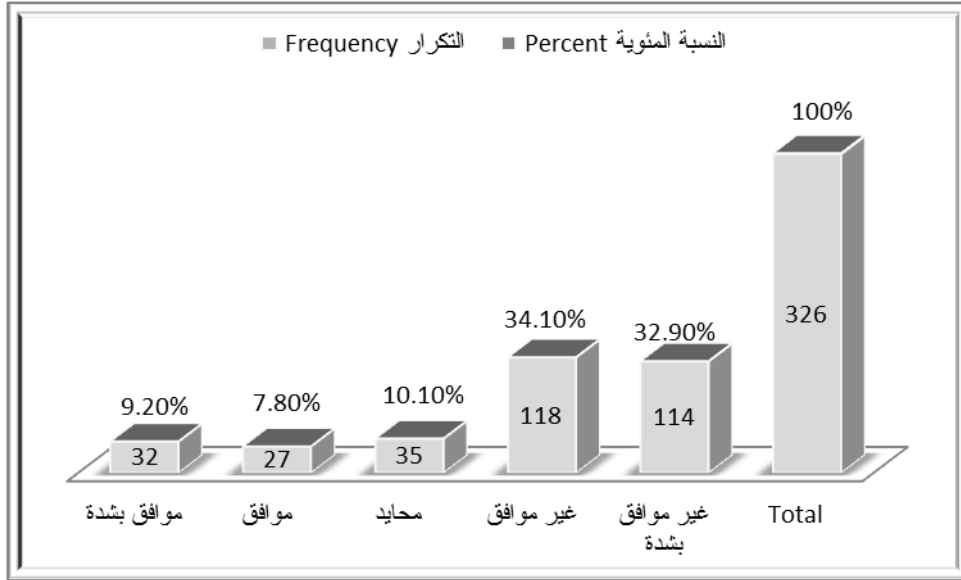
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة السادسة عشر
2/ تطبق الشركة اسلوب التحسين المستمر لتخفيض التكاليف بغرض رضا العملاء.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
%9.2	32	موافق بشدة
%7.8	27	موافق
%10.1	35	محايد
%34.1	118	غير موافق
%32.9	114	غير موافق بشدة
%100	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (22/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة السادسة عشر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم(26/2/4) والشكل رقم (22/2/4) يتضح ان نسبة 17% من جملة افراد العينة يوافقون على ان الشركة تطبق اسلوب التحسين المستمر لتخفيض التكاليف بغرض

رضاء العملاء ، بينما 67% منهم لايوافقون ، كما ان 10.1% منهم محايدين. بناءا عليه عدم تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم(27/2/4)

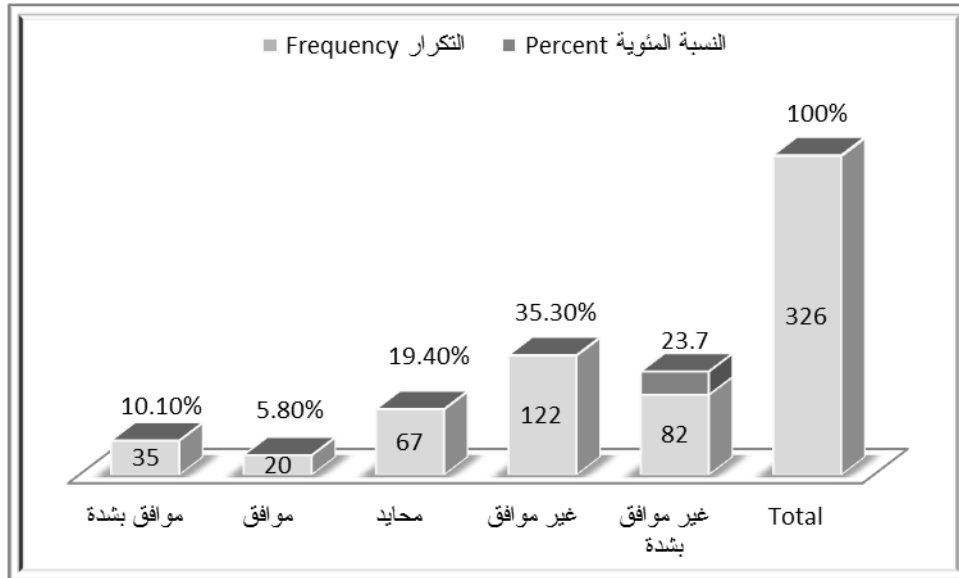
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة السابعة عشر
3/ اهتمام الإدارة بتطبيق اسلوب التحسين المستمر ومتابعة الأساليب والنظم الحديثة.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
10.1%	35	موافق بشدة
5.8%	20	موافق
19.4%	67	محايد
35.3%	122	غير موافق
23.7	82	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (23/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة السابعة عشر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم(27/2/4) والشكل رقم (23/2/4) يتضح ان نسبة 15.9% من جملة افراد العينة يوافقون على ان الإدارة تهتم بتطبيق اسلوب التحسين المستمر ومتابعة الأساليب والنظم الحديثة ، بينما 59% منهم لا يوافقون ، كما ان 32% منهم محايدين. بناءا عليه عدم تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم(28/2/4)

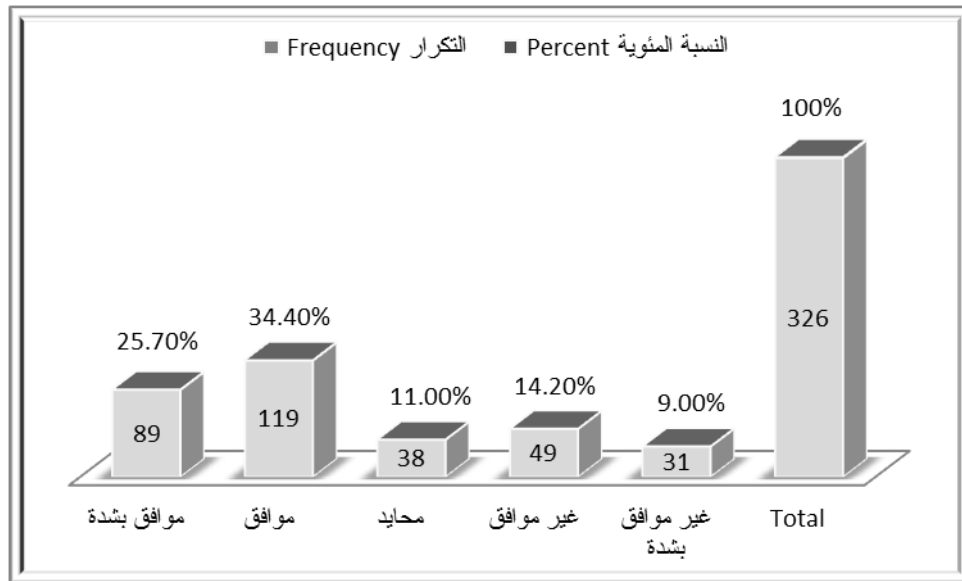
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثامنة عشر
4/ يعتبر اسلوب التحسين المستمر اسلوب لادارة التكلفة من منظور استراتيجي.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
25.7%	89	موافق بشدة
34.4%	119	موافق
11.0%	38	محايد
14.2%	49	غير موافق
9.0%	31	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (24/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثامنة عشر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
 من الجدول رقم(28/2/4) والشكل رقم (24/2/4) يتضح ان نسبة 60.1% من جملة افراد العينة يوافقون على ان اسلوب التحسين المستمر يعتبر اسلوب لادارة التكلفة من منظور استراتيجي ، بينما 23.2% منهم لا يوافقون ، كما ان 11% منهم محايدين. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم(29/2/4)

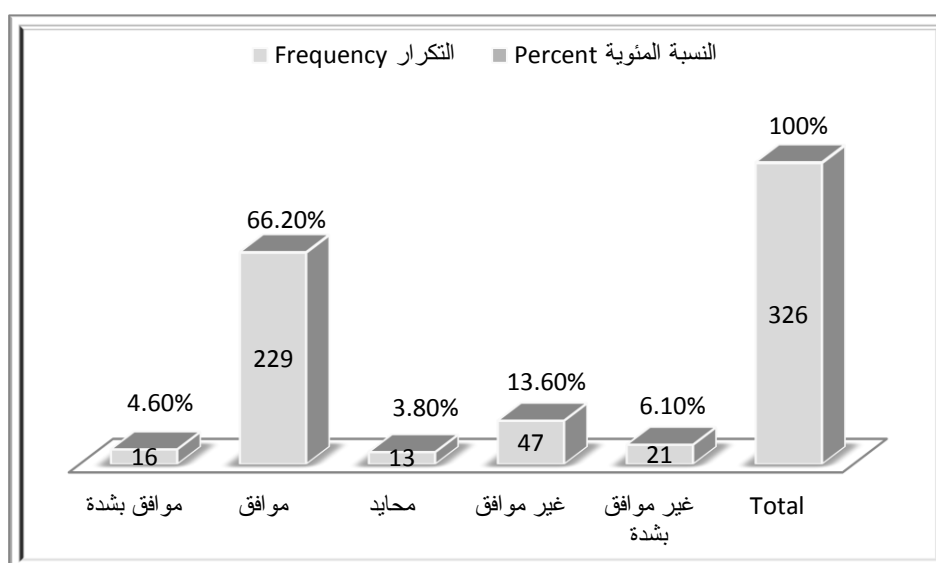
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة التاسعة عشر
 5/ تبني معايير وقواعد محاسبية تخص البيئة السودانية يؤدي الي سهولة تطبيق اسلوب التحسين المستمر .

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
4.6%	16	موافق بشدة
66.2%	229	موافق
3.8%	13	محايد
13.6%	47	غير موافق
6.1%	21	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (25/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة التاسعة عشر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
 من الجدول رقم (29/2/4) والشكل رقم (25/2/4) يتضح ان نسبة 70.8% من جملة افراد
 العينة يوافقون على ان تبني معايير وقواعد محاسبية تخص البيئة السودانية يؤدي الي سهولة
 تطبيق اسلوب التحسين المستمر ، بينما 19.7% منهم لا يوافقون ، كما ان 3.8% منهم
 محايدون. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم (30/2/4)

التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة العشرون

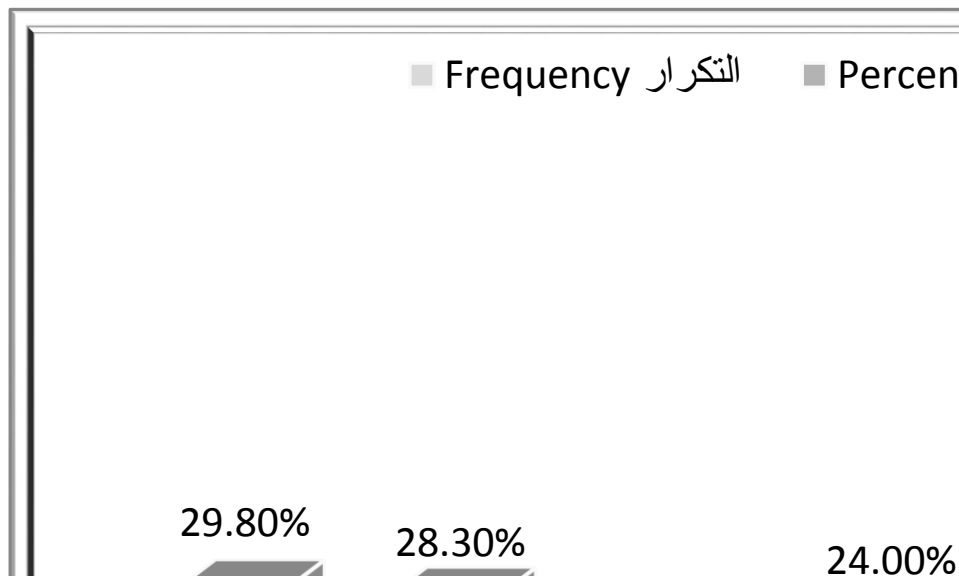
6/ تطبيق اسلوب التحسين المستمر يقود الى تحديد وقياس تكلفة المنتجات بصورة
 دقيقة.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
%29.8	103	موافق بشدة
%28.3	98	موافق
%6.4	22	محايد
%24.0	83	غير موافق
%5.8	20	غير موافق بشدة
%100	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (26/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة العشرون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م.
 من الجدول رقم(30/2/4) والشكل رقم (26/2/4) يتضح ان نسبة 58.1% من جملة افراد العينة يوافقون على ان تطبيق اسلوب التحسين المستمر يقود الى تحديد وقياس تكلفة المنتجات بصورة دقيقة ، بينما 29.8% منهم لا يوافقون ، كما ان 20% منهم محايدون. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم(31/2/4)

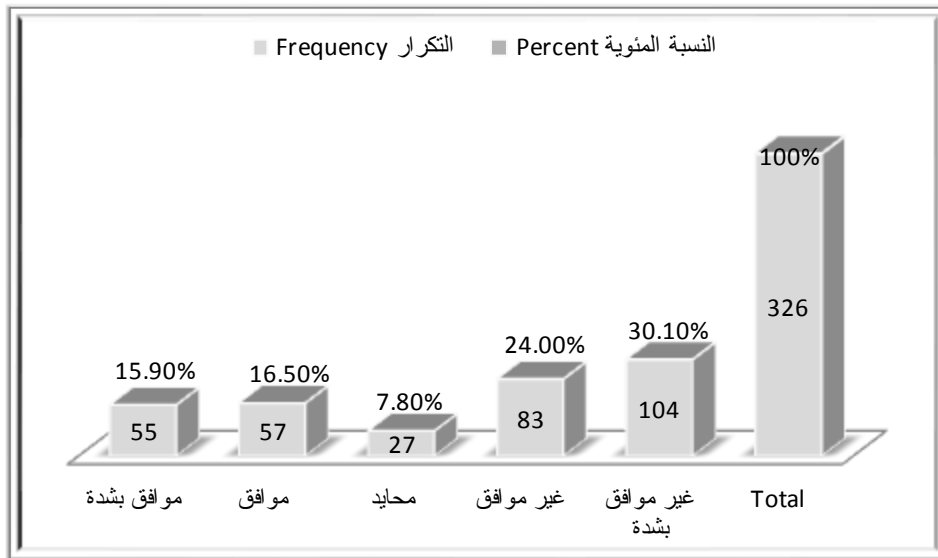
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الواحد والعشرون /7 يوفر اسلوب التحسين المستمر بيانات غير مالية تفيد في تحديد مسببات التكلفة داخل الانشطة.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
15.9%	55	موافق بشدة
16.5%	57	موافق
7.8%	27	محايد
24.0%	83	غير موافق
30.1%	104	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (27/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الواحد والعشرون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
من الجدول رقم (31/2/4) والشكل رقم (27/2/4) يتضح ان نسبة 32.4% من جملة افراد العينة يوافقون على ان اسلوب التحسين المستمر يوفر بيانات غير مالية تفيد في تحديد مسببات التكلفة داخل الانشطة ، بينما 54.1% منهم لا يوافقون ، كما ان 2.5% منهم محايدين. بناءً عليه عدم تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم (32/2/4)

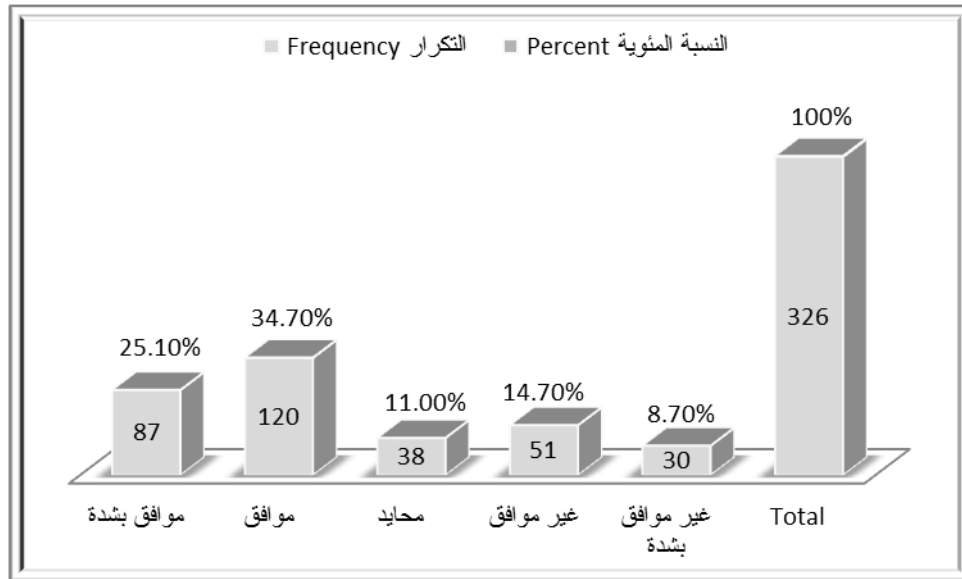
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية والعشرون
8/ ان ازدياد حدة المنافسة يتطلب تطبيق اسلوب التحسين المستمر لتخفيض تكلفة المنتجات من حين الى اخر.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
25.1%	87	موافق بشدة
34.7%	120	موافق
11.0%	38	محايد
14.7%	51	غير موافق
8.7%	30	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م.

شكل رقم (28/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية والعشرون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
من الجدول رقم(32/2/4) والشكل رقم (28/2/4) يتضح ان نسبة 59.1% من جملة افراد العينة يوافقون على ان ازدياد حدة المنافسة يتطلب تطبيق اسلوب التحسين المستمر لتخفيض تكلفة المنتجات من حين الى اخر ، بينما 23.4% منهم لا يوافقون ، كما ان 11% منهم محايدين. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم(33/2/4)

التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثالثة والعشرون

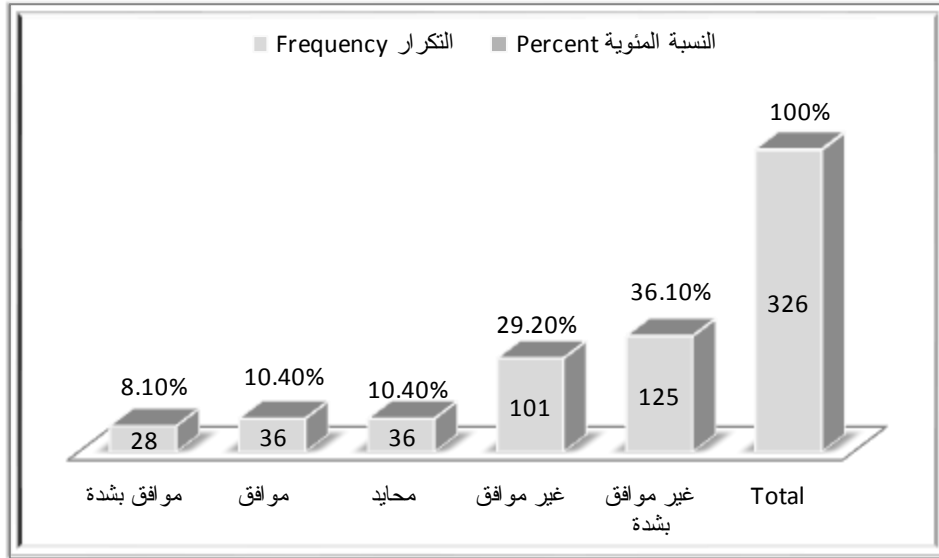
9 / يقوم اسلوب التحسين المستمر بإزالة جميع نواحي الإسراف والتبذير وتقليل الفاقد من العملية الإنتاجية أو الأنشطة الإدارية، وبالتالي الحصول على منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
8.1%	28	موافق بشدة
10.4%	36	موافق
10.4%	36	محايد
29.2%	101	غير موافق
36.1%	125	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (29/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثالثة والعشرون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م .

من الجدول رقم (33/2/4) والشكل رقم (29/2/4) يتضح ان نسبة 18.5% من جملة افراد العينة يوافقون على ان اسلوب التحسين المستمر يقوم بإزالة جميع نواحي الإسراف والتبذير وتقليل الفاقد من العملية الإنتاجية أو الأنشطة الإدارية، وبالتالي الحصول على منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف ، بينما 65.3% منهم لا يوافقون ، كما ان 10.4% منهم محايدين. بناءا عليه عدم تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم (34/2/4)

التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الرابعة والعشرون

10/ يقوم اسلوب التحسين المستمر بتخفيض التكلفة وذلك من خلال إدخال

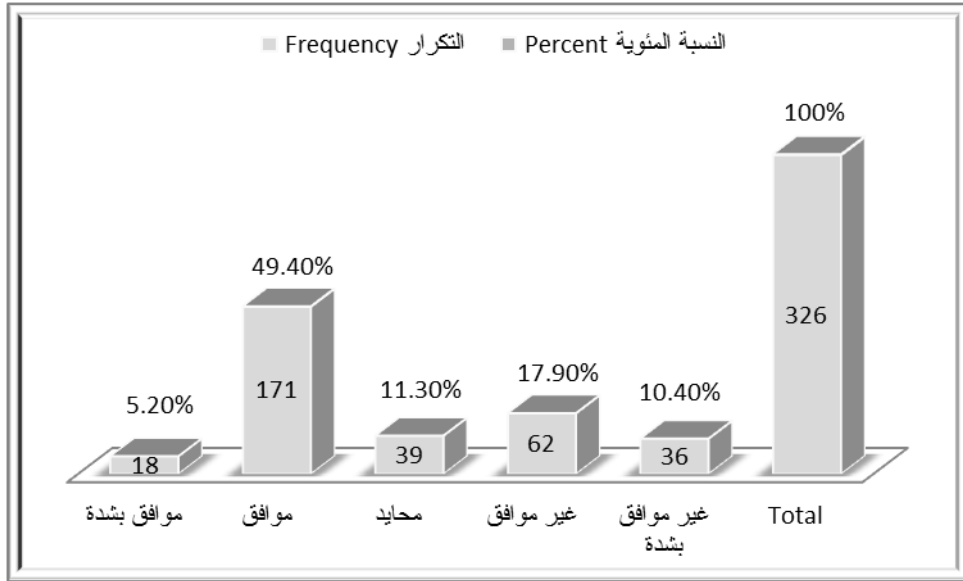
تحسينات تدريجية على الإنتاج خلال دورة حياة المنتج.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
5.2%	18	موافق بشدة
49.4%	171	موافق
11.3%	39	محايد
17.9%	62	غير موافق
10.4%	36	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2015م .

شكل رقم (30/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الرابعة والعشرون



المصدر: اعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم(34/2/4) والشكل رقم (30/2/4) يتضح ان نسبة 54.6% من جملة افراد العينة يوافقون على ان اسلوب التحسين المستمر يقوم بتخفيض التكلفة وذلك من خلال إدخال تحسينات تدريجية على الإنتاج خلال دورة حياة المنتج ، بينما 28.3% منهم لا يوافقون ، كما ان 11.3% منهم محايدين. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم(35/2/4)

التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الخامسة والعشرون

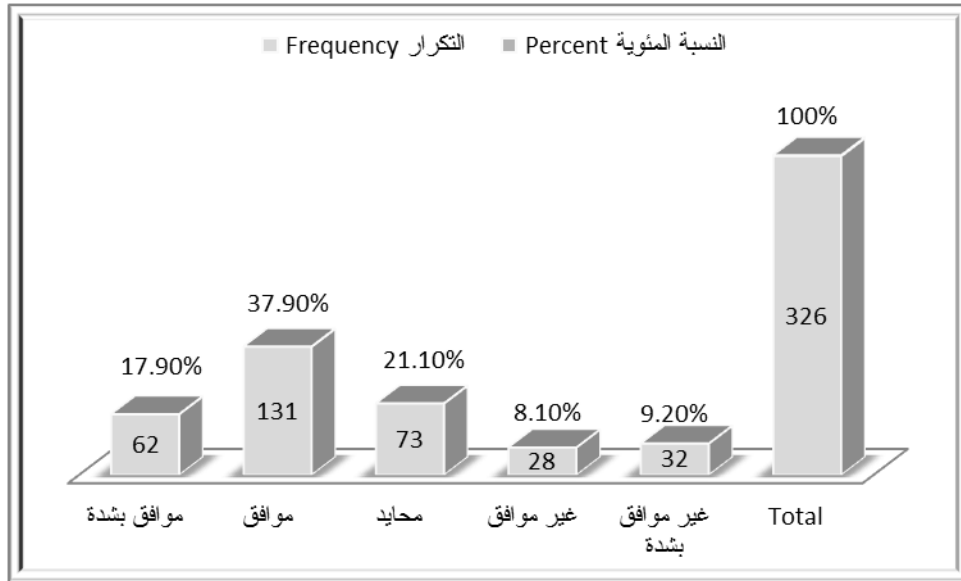
11/ اسلوب التحسين المستمر يسعى لتخفيض التكاليف عبر مراحل الإنتاج والتصنيع عن طريق التطوير والتحسين المستمر لأساليب الإنتاج ورفع جودة تصنيعه من خلال تقليل المنتجات المعيبة والتالفة ومن ثم تخفيض تكلفة إعادة التشغيل.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
%17.9	62	موافق بشدة
%37.9	131	موافق
%21.1	73	محايد
%8.1	28	غير موافق
%9.2	32	غير موافق بشدة
%100	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

جدول رقم (31/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الخامسة والعشرون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م .

من الجدول رقم (35/2/4) والشكل رقم (31/2/4) يتضح ان نسبة 55.8% من جملة افراد العينة يوافقون على ان اسلوب التحسين المستمر يسعى لتخفيض التكاليف عبر مراحل الإنتاج والتصنيع عن طريق التطوير والتحسين المستمر لأساليب الإنتاج ورفع جودة تصنيعه من خلال تقليل المنتجات المعيبة والنالفة ومن ثم تخفيض تكلفة إعادة التشغيل، بينما 17.3% منهم لا يوافقون ، كما ان 21.1% منهم محايدين. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم(36/2/4)

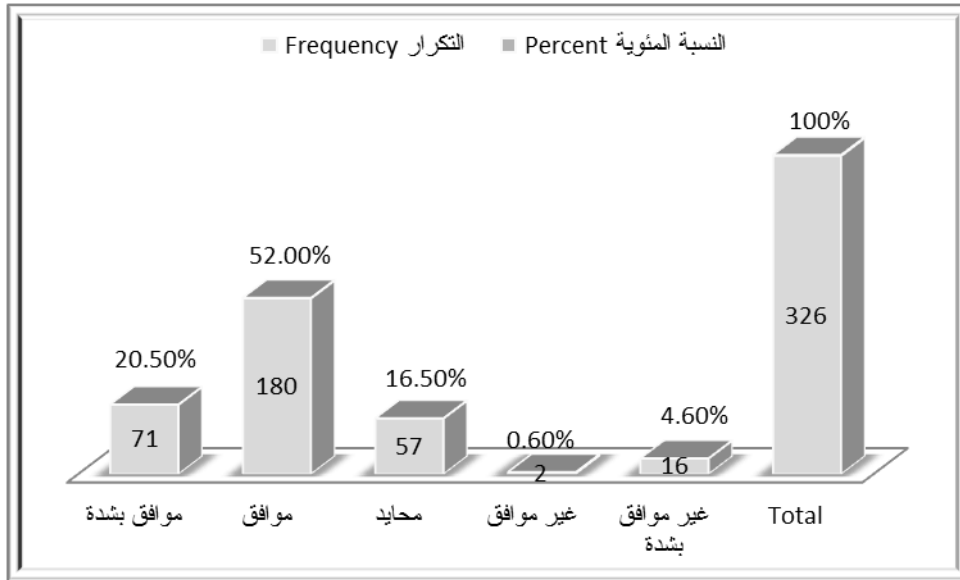
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة السادسة والعشرون
12/ يقدم اسلوب التحسين المستمر (التكلفة المطورة) أحد الحلول والمتمثلة في
الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
%20.5	71	موافق بشدة
%52.0	180	موافق
%16.5	57	محايد
%.6	2	غير موافق
%4.6	16	غير موافق بشدة
%100	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (32/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة السادسة والعشرون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم(36/2/4) والشكل رقم (32/2/4) يتضح ان نسبة 72.5% من جملة افراد
العينة يوافقون على ان اسلوب التحسين المستمر (التكلفة المطورة) يقدم أحد الحلول والمتمثلة

فى الحد من الأنشطة التى لا تضيف قيمة للمنتجات ، بينما 5.2% منهم لايوافقون ، كما ان 16.5% منهم محايدين. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم(37/2/4)

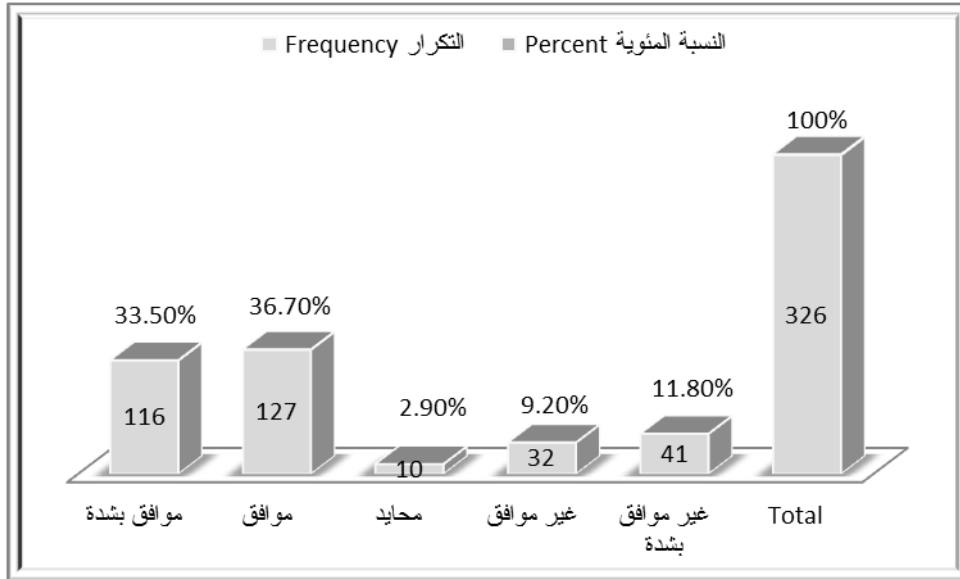
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة السابعة والعشرون
13/ يعمل اسلوب التحسين المستمر على القيام بتخفيض التكاليف إلى المستوى الأقل والمتوقع بناءً على التخطيط الإستراتيجي للمشروع.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
33.5%	116	موافق بشدة
36.7%	127	موافق
2.9%	10	محايد
9.2%	32	غير موافق
11.8%	41	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (33/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة السابعة والعشرون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم(37/2/4) والشكل رقم (33/2/4) يتضح ان نسبة 70.2% من جملة افراد العينة يوافقون على ان اسلوب التحسين المستمر يعمل على القيام بتخفيض التكاليف إلى المستوى الأقل والمتوقع بناءً على التخطيط الإستراتيجي للمشروع ، بينما 21% منهم لاوافقون ، كما ان 2.9% منهم محايدين. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم(38/2/4)
التوزيع التكراري لمخلص اجابات عينة الدراسة على الفرضية الثانية

النسبة المئوية	التكرار Frequency	العبارة
17.5%	742	موافق بشدة
31.6%	1338	موافق
11.8%	502	محايد
21%	889	غير موافق
18%	767	غير موافق بشدة
100% تقريباً	4238	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم(38/2/4) يتضح ان نسبة 49.1% من جملة افراد العينة يوافقون على انه توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب التحسين المستمر وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية ، بينما 39% منهم لاوافقون. مما يعني قبول هذه الفرضية وتأكيد صحتها.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية.

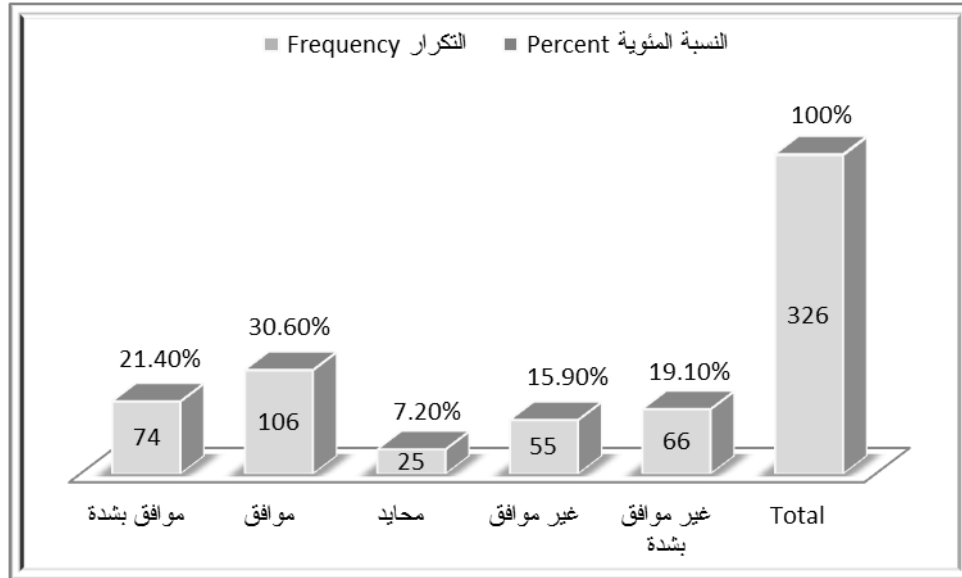
جدول رقم(39/2/4)

التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثامنة والعشرون
1/ يتوفر لدى الشركة الصناعية نظام محاسبي وكوادر بشرية مؤهلة لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
%21.4	74	موافق بشدة
%30.6	106	موافق
%7.2	25	محايد
%15.9	55	غير موافق
%19.1	66	غير موافق بشدة
%100	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
شكل رقم (34/2/4)

التوزيع البياني لإجابات عينة الدراسة على العبارة الثامنة والعشرون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم (39/2/4) والشكل رقم (34/2/4) يتضح ان نسبة 52% من جملة افراد العينة يوافقون على انه يتوفر لدى الشركة الصناعية نظام محاسبي وكوادر بشرية مؤهلة لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة ، بينما 35% منهم لا يوافقون ، كما ان 7.2% منهم محايدين. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم (40/2/4)

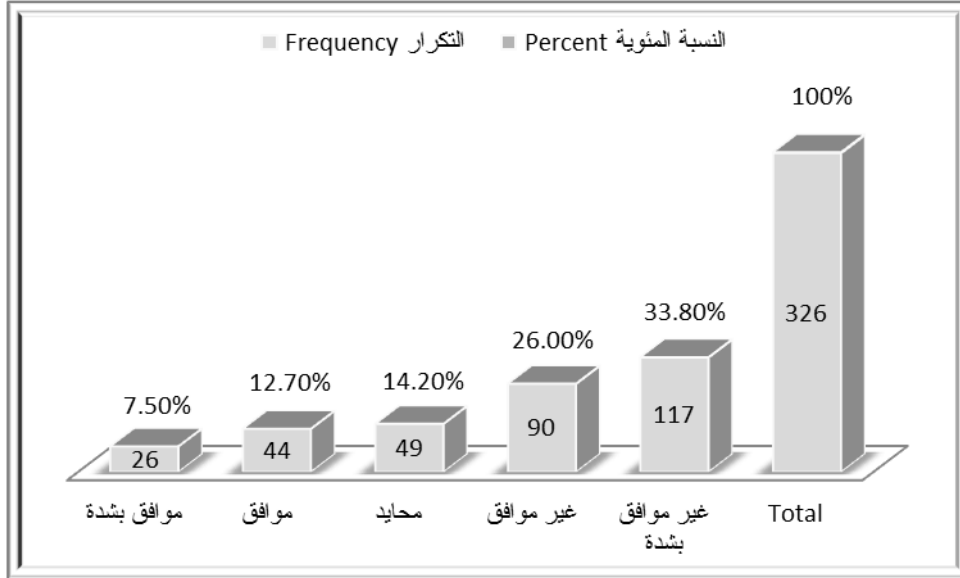
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة التاسعة والعشرون
2/ يتطلب ظهور التكنولوجيا الحديثة فى انتاج المنتجات تطبيق اسلوب
التكلفة المستهدفة.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
%7.5	26	موافق بشدة
%12.7	44	موافق
%14.2	49	محايد
%26.0	90	غير موافق
%33.8	117	غير موافق بشدة
%100	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (35/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة التاسعة والعشرون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم (40/2/4) والشكل رقم (35/2/4) يتضح ان نسبة 20.2% من جملة افراد
العينة يوافقون على انه يتطلب ظهور التكنولوجيا الحديثة فى انتاج المنتجات تطبيق اسلوب

التكلفة المستهدفة ، بينما 59.8% منهم لايوافقون ، كما ان 14.2% منهم محايدين . بناءا عليه عدم تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم(41/2/4)

التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثلاثون

3/ لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يجب تكوين فريق عمل يضم كافة

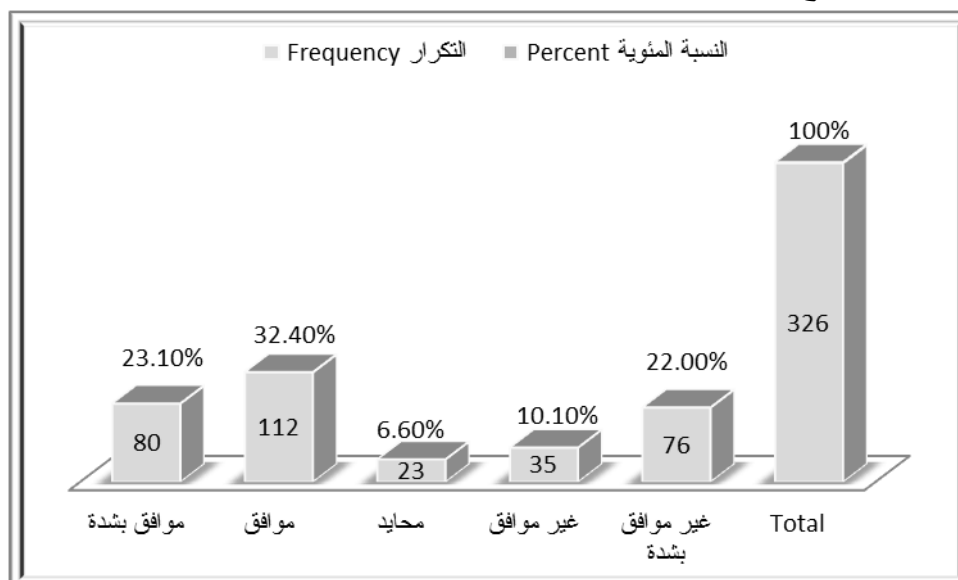
التخصصات فى المنشأة.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
23.1%	80	موافق بشدة
32.4%	112	موافق
6.6%	23	محايد
10.1%	35	غير موافق
22.0%	76	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (36/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة والثلاثون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم(41/2/4) والشكل رقم (36/2/4) يتضح ان نسبة 55.5% من جملة افراد العينة يوافقون على انه لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يجب تكوين فريق عمل يضم كافة التخصصات فى المنشأة ، بينما 32.1% منهم لا يوافقون ، كما ان 6.6% منهم محايدين. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم(42/2/4)

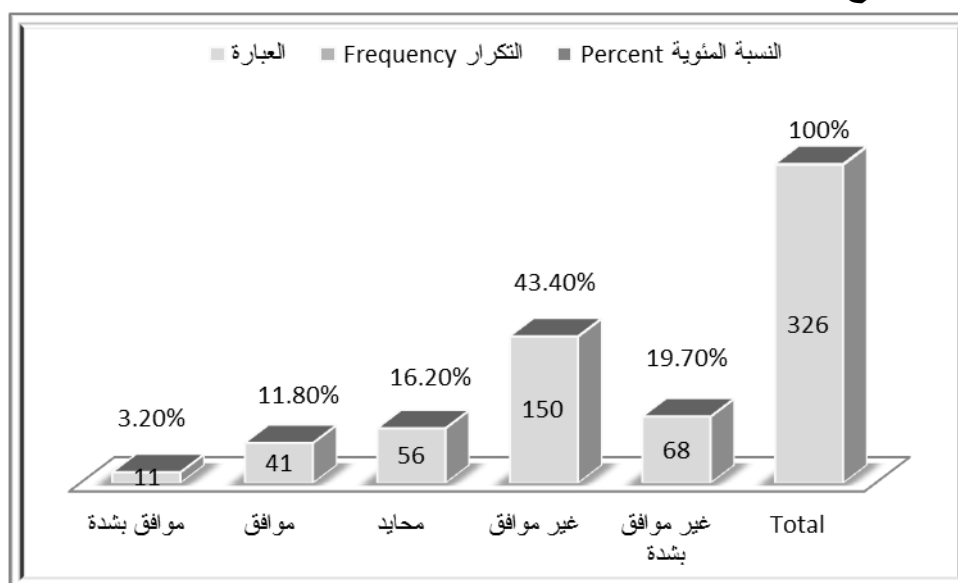
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الواحد والثلاثون /4/ يعتمد اسلوب التكلفة المستهدفة على البعد الاستراتيجى من حيث ادارة التكلفة من منظور استراتيجى.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
3.2%	11	موافق بشدة
11.8%	41	موافق
16.2%	56	محايد
43.4%	150	غير موافق
19.7%	68	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (37/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الواحد والثلاثون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم (42/2/4) والشكل رقم (37/2/4) يتضح ان نسبة 15% من جملة افراد العينة يوافقون على اعتماد اسلوب التكلفة المستهدفة على البعد الاستراتيجي من حيث ادارة التكلفة من منظور استراتيجي ، بينما 63.1% منهم لا يوافقون ، كما ان 16.2% منهم محايدين. بناءا عليه عدم تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم (43/2/4)

التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية والثلاثون

5/ يعمل اسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض تكاليف دورة حياة

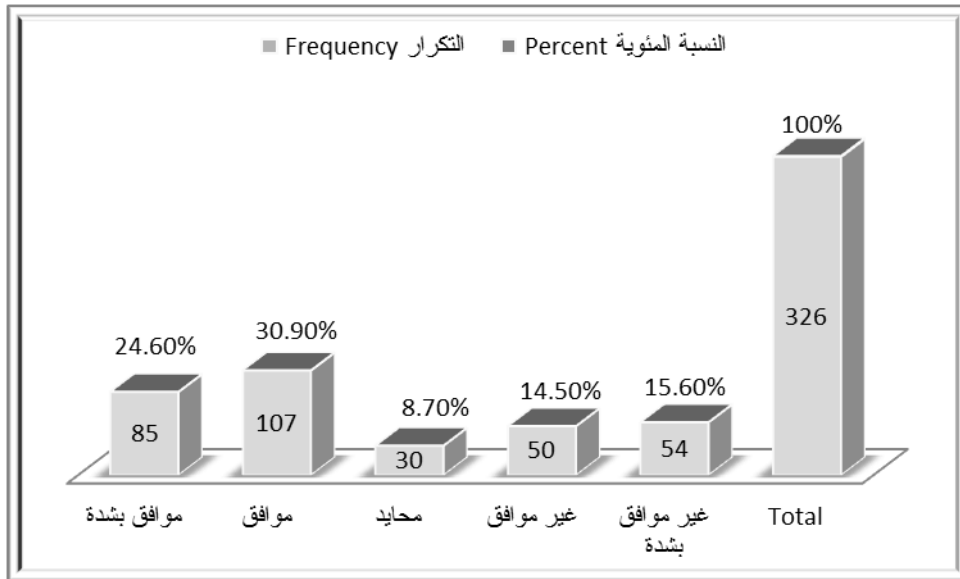
المنتجات.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
%24.6	85	موافق بشدة
%30.9	107	موافق
%8.7	30	محايد
%14.5	50	غير موافق
%15.6	54	غير موافق بشدة
%100	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (38/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية والثلاثون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
من الجدول رقم(43/2/4) والشكل رقم (38/2/4) يتضح ان نسبة 55.5% من جملة افراد العينة يوافقون على ان اسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات ، بينما 30.1% منهم لا يوافقون ، كما ان 8.7% منهم محايدين. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

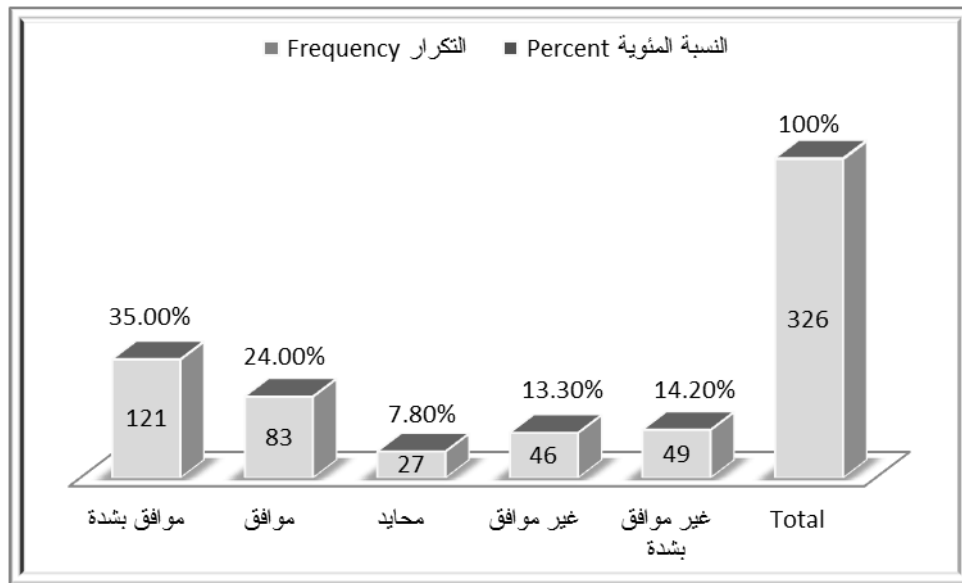
جدول رقم(44/2/4)

التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثالثة والثلاثون
6/ تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في تحقيق هدف تخفيض التكاليف في مرحلة تصميم المنتج.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
35.0%	121	موافق بشدة
24.0%	83	موافق
7.8%	27	محايد
13.3%	46	غير موافق
14.2%	49	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
شكل رقم (39/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثالثة والثلاثون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م.

من الجدول رقم(44/2/4) والشكل رقم (39/2/4) يتضح ان نسبة 59% من جملة افراد العينة يوافقون على ان تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يساعد فى تحقيق هدف تخفيض التكاليف فى مرحلة تصميم المنتج ، بينما 27.5% منهم لا يوافقون ، كما ان 7.8% منهم محايدين. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم(45/2/4)

التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الرابعة والثلاثون

7/ تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يساعد فى تحقيق هدف التحسين

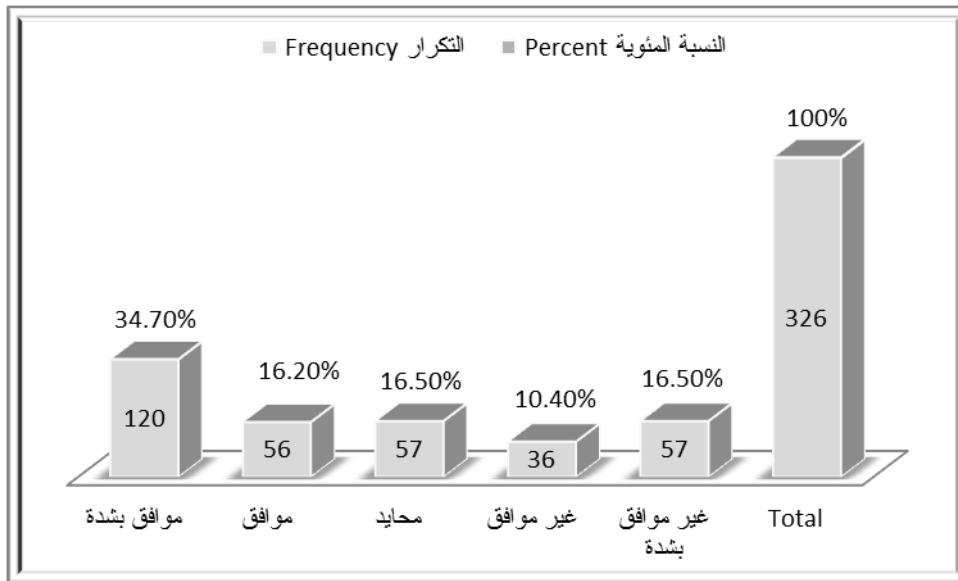
المستمر لمنتجات الشركة.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
34.7%	120	موافق بشدة
16.2%	56	موافق
16.5%	57	محايد
10.4%	36	غير موافق
16.5%	57	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (40/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الرابعة والثلاثون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
 من الجدول رقم (45/2/4) والشكل رقم (40/2/4) يتضح ان نسبة 50.9% من جملة افراد العينة يوافقون على ان تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يساعد فى تحقيق هدف التحسين المستمر لمنتجات الشركة ، بينما 26.9% منهم لا يوافقون ، كما ان 16.5% منهم محايدين. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم (46/2/4)

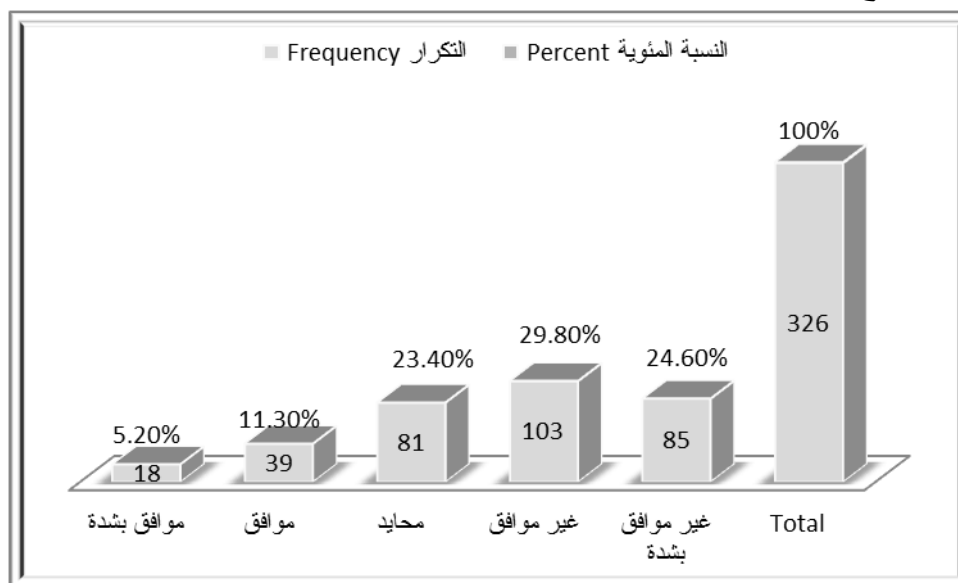
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الخامسة والثلاثون
 8/ تساهم التكلفة المستهدفة فى الخفض الشامل لتكلفة الانتاج قبل حدوثه.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
5.2%	18	موافق بشدة
11.3%	39	موافق
23.4%	81	محايد
29.8%	103	غير موافق
24.6%	85	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (41/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الخامسة والثلاثون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
من الجدول رقم (46/2/4) والشكل رقم (41/2/4) يتضح ان نسبة 16.5% من جملة افراد العينة يوافقون على ان التكلفة المستهدفة تساهم فى خفض الشامل لتكلفة الانتاج قبل حدوثه ، بينما 54.4% منهم لا يوافقون ، كما ان 23.4% منهم محايدين. بناءا عليه عدم تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم (47/2/4)

التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة السادسة والثلاثون

9/ استراتيجية خفض التكلفة بسبب استخدام التكلفة المستهدفة يؤدي الى

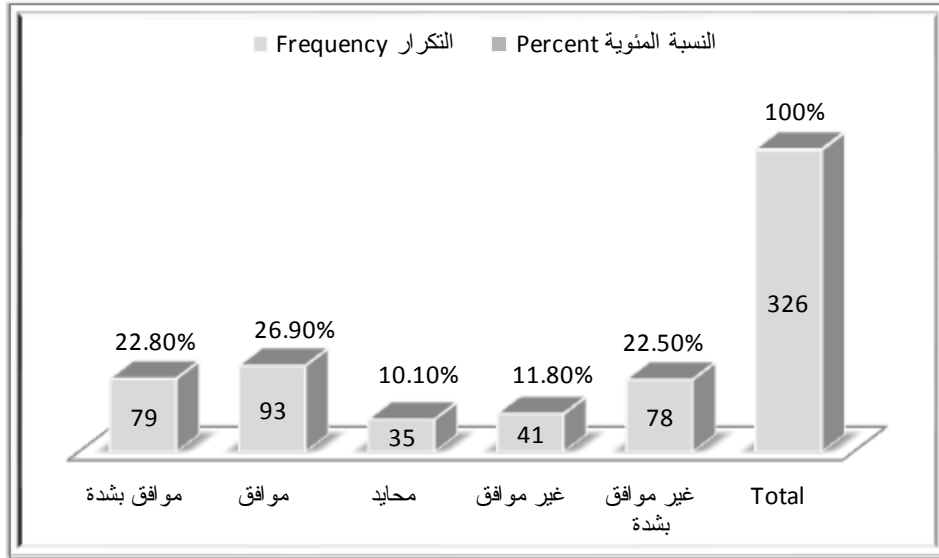
الرغبة فى تطبيقها

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
22.8%	79	موافق بشدة
26.9%	93	موافق
10.1%	35	محايد
11.8%	41	غير موافق
22.5%	78	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (42/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة السادسة والثلاثون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
من الجدول رقم (47/2/4) والشكل رقم (42/2/4) يتضح ان نسبة 49.7% من جملة افراد العينة يوافقون على ان استراتيجية خفض التكلفة بسبب استخدام التكلفة المستهدفة يؤدي الى الرغبة في تطبيقها ، بينما 34.3% منهم لا يوافقون ، كما ان 10.1% منهم محايدين. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم (48/2/4)

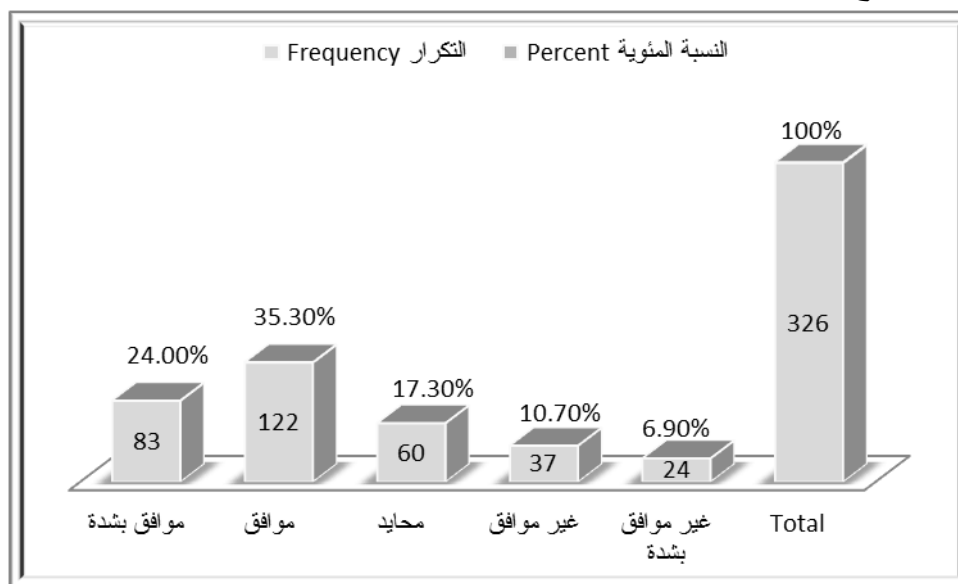
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة السابعة والثلاثون
10/ استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة يوفر معلومات اكثر دقه يمكن الاستفادة منها في تخفيض تكاليف المنتجات.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
24.0%	83	موافق بشدة
35.3%	122	موافق
17.3%	60	محايد
10.7%	37	غير موافق
6.9%	24	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (43/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة السابعة والثلاثون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم(48/2/4) والشكل رقم (43/2/4) يتضح ان نسبة 59.3% من جملة افراد العينة يوافقون على ان استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة يوفر معلومات اكثر دقه يمكن الاستفادة منها في تخفيض تكاليف المنتجات ، بينما 17.6% منهم لا يوافقون ، كما ان 17.3% منهم محايدين. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم(49/2/4)

التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثامنة والثلاثون

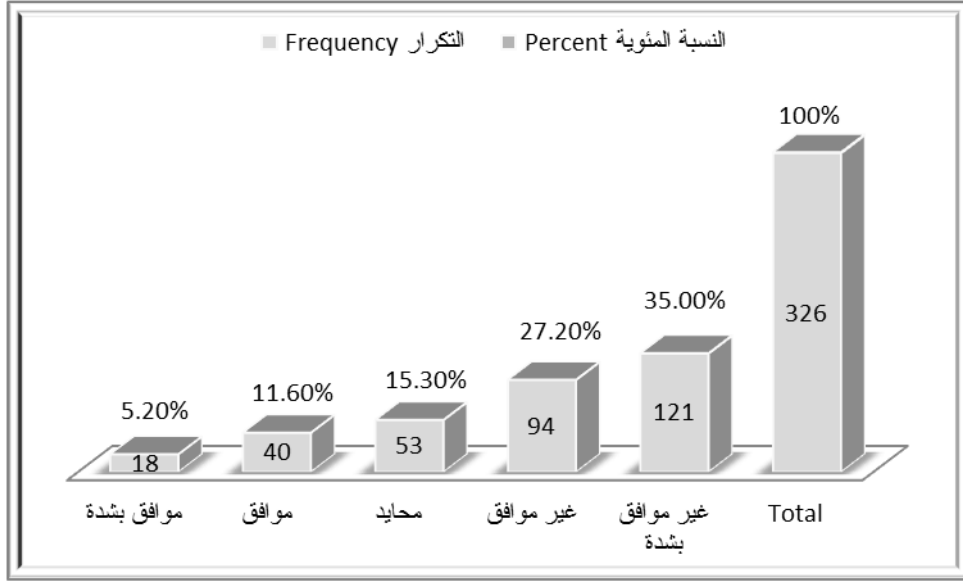
11 / يعتمد اسلوب التكلفة المستهدفة على دراسة السوق وذلك لتحديد

التكلفة المستهدفة والربح المستهدف والسعر المستهدف.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
5.2%	18	موافق بشدة
11.6%	40	موافق
15.3%	53	محايد
27.2%	94	غير موافق
35.0%	121	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
شكل رقم (44/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثامنة والثلاثون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم (49/2/4) والشكل رقم (44/2/4) يتضح ان نسبة 20.5% من جملة افراد العينة يوافقون على ان اسلوب التكلفة المستهدفة يعتمد على دراسة السوق وذلك لتحديد التكلفة المستهدفة والربح المستهدف والسعر المستهدف ، بينما 62.2.5% منهم لا يوافقون ، كما ان 15.3% منهم محايدين. بناءا عليه عدم تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم (50/2/4)

التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة التاسعة والثلاثون

12/ يقوم اسلوب التكلفة المستهدفة بتخفيض التكاليف الكلية للإنتاج على

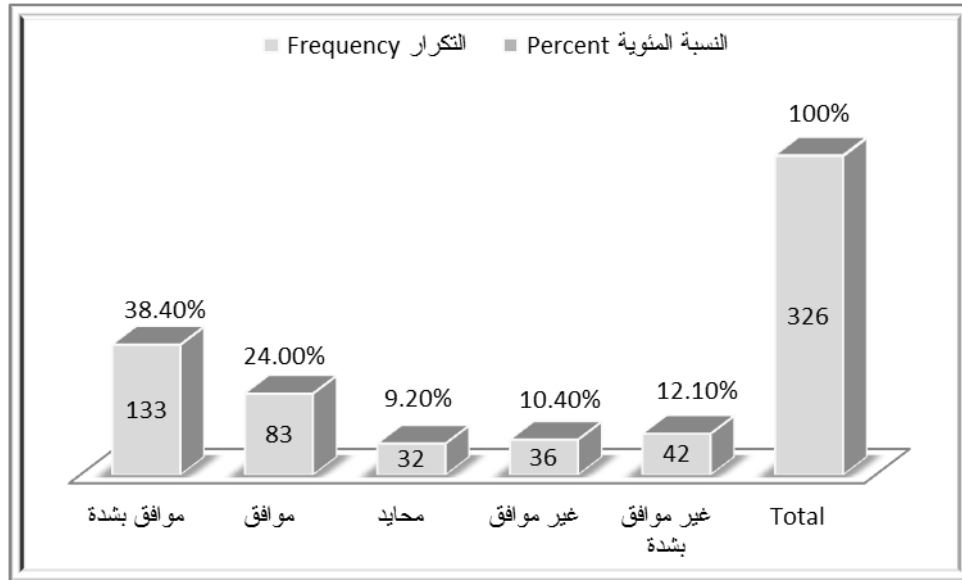
مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين بهندسة الإنتاج والتصميم.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
%38.4	133	موافق بشدة
%24.0	83	موافق
%9.2	32	محايد
%10.4	36	غير موافق
%12.1	42	غير موافق بشدة
%100	326	Total

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2015م .

شكل رقم (45/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة التاسعة والثلاثون



المصدر: اعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم(50/2/4) والشكل رقم (45/2/4) يتضح ان نسبة 62.4% من جملة افراد العينة يوافقون على ان اسلوب التكلفة المستهدفة يقوم بتخفيض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين بهندسة الإنتاج والتصميم ، بينما 22.5% منهم لا يوافقون ، كما ان 9.2% منهم محايدين. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم(51/2/4)

التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الاربعون

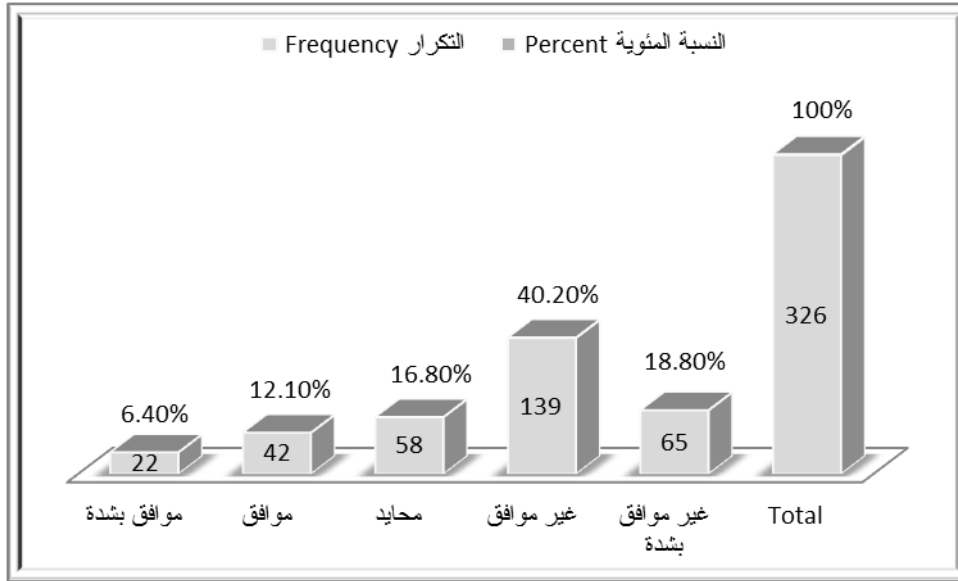
13/ ان اسلوب التكلفة المستهدفة يحدد الأنشطة التي يتم صياغتها وتحديدها لبلوغ مستويات التكاليف المطلوبة.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبرة
%6.4	22	موافق بشدة
%12.1	42	موافق
%16.8	58	محايد
%40.2	139	غير موافق
%18.8	65	غير موافق بشدة
%100	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (46/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الاربعون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم (51/2/4) والشكل رقم (46/2/4) يتضح ان نسبة 18.5% من جملة افراد العينة يوافقون على ان اسلوب التكلفة المستهدفة يحدد الأنشطة التي يتم صياغتها وتحديدها لبلوغ مستويات التكاليف المطلوبة ، بينما 59% منهم لا يوافقون ، كما ان 16.8% منهم محايدون. بناءا عليه عدم تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم(52/2/4)

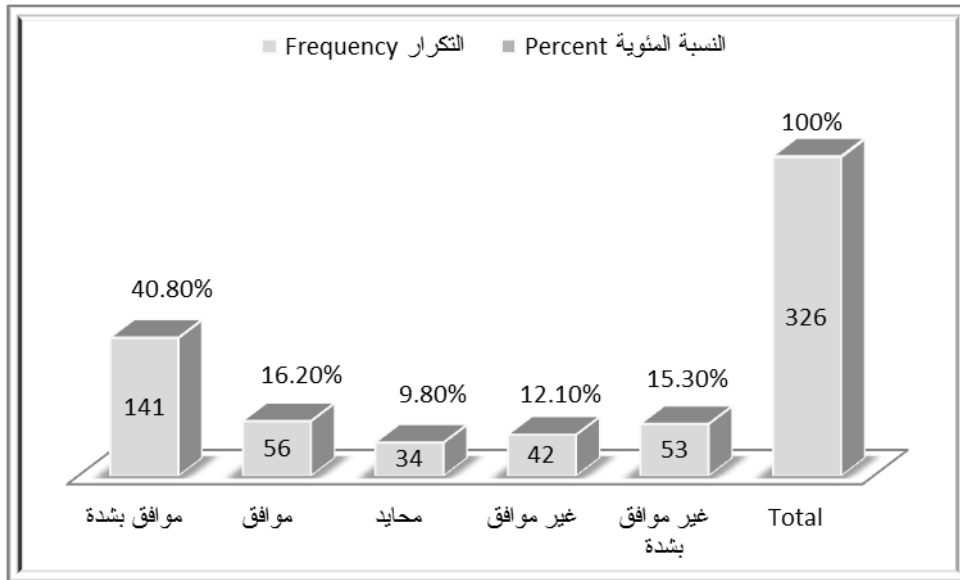
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الحادية والاربعون
14/ اسلوب التكلفة المستهدفة هو أداة من أدوات إدارة التكلفة التي تبحث حول
إمكانية خفض التكلفة

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
%40.8	141	موافق بشدة
%16.2	56	موافق
%9.8	34	محايد
%12.1	42	غير موافق
%15.3	53	غير موافق بشدة
%100	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (47/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الحادية والاربعون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم(52/2/4) والشكل رقم (47/2/4) يتضح ان نسبة 26% من جملة افراد
العينة يوافقون على ان اسلوب التكلفة المستهدفة هو أداة من أدوات إدارة التكلفة التي تبحث

حول إمكانية خفض التكلفة ، بينما 27.4% منهم لايوافقون ، كما ان 9.8% منهم محايدين. بناءا عليه عدم تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم(53/2/4)

التوزيع التكراري لمخلص اجابات عينة الدراسة على الفرضية الثالثة

النسبة المئوية	التكرار Frequency	العبارة
22.2%	1011	موافق بشدة
22.4%	1024	موافق
13.6%	620	محايد
20.9%	954	غير موافق
20.9%	955	غير موافق بشدة
100% تقريباً	4564	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم(53/2/4) يتضح ان نسبة 44.6% من جملة افراد العينة يوافقون على انه توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية ، بينما 41.8% منهم لايوافقون. مما يعني قبول هذه الفرضية وتأكيد صحتها.

الفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة (محركات التكلفة) وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية.

جدول رقم(54/2/4)

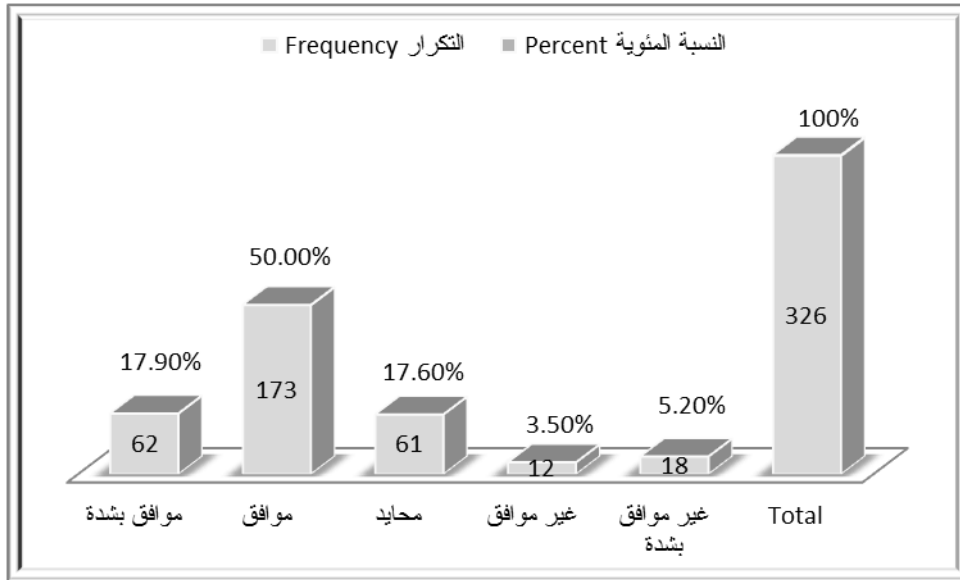
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية والاربعون
1/يتوفر لدى المنشآت الصناعية نظام محاسبي سليم لتطبيق اسلوب مسببات
التكلفة.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
%17.9	62	موافق بشدة
%50.0	173	موافق
%17.6	61	محايد
%3.5	12	غير موافق
%5.2	18	غير موافق بشدة
%100	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (48/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية والاربعون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم(54/2/4) والشكل رقم (48/2/4) يتضح ان نسبة 67.9% من جملة افراد
العينة يوافقون على انه يتوفر لدى المنشآت الصناعية نظام محاسبي سليم لتطبيق اسلوب

مسببات التكلفة ، بينما 8.7% منهم لا يوافقون ، كما ان 17.6% منهم محايدين. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم (55/2/4)

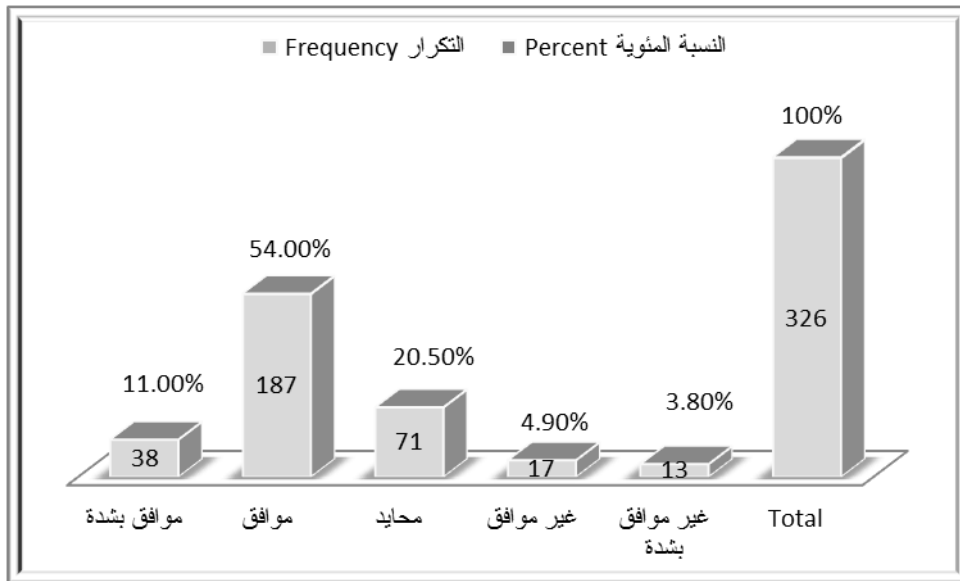
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثالثة والاربعون
2/ تطبيق اسلوب مسببات التكلفة يساعد في تحقيق هدف تخفيض التكاليف
الكلية للمنتج.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
11.0%	38	موافق بشدة
54.0%	187	موافق
20.5%	71	محايد
4.9%	17	غير موافق
3.8%	13	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (49/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثالثة والاربعون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
من الجدول رقم(55/2/4) والشكل رقم (49/2/4) يتضح ان نسبة 65% من جملة افراد العينة يوافقون على ان تطبيق اسلوب مسببات التكلفة يساعد فى تحقيق هدف تخفيض التكاليف الكلية للمنتج ، بينما 8.7% منهم لا يوافقون ، كما ان 20.5% منهم محايدين. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم(56/2/4)

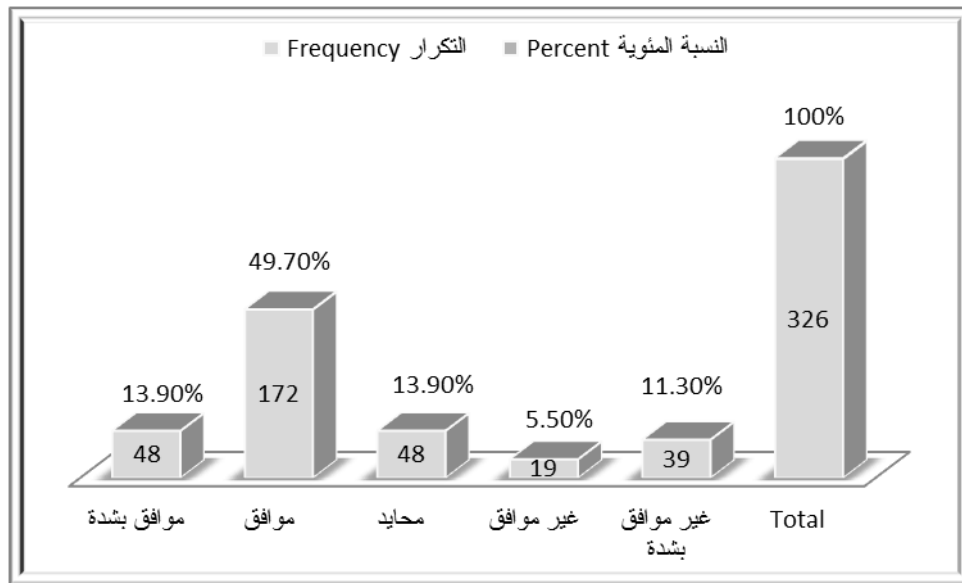
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الرابعة والاربعون
3/ استخدام اسلوب مسببات التكلفة يوفر معلومات عن الانشطة المختلفة بالمنشأة مما يساعد الادارة فى تخفيض تكاليف المنتجات.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
13.9%	48	موافق بشدة
49.7%	172	موافق
13.9%	48	محايد
5.5%	19	غير موافق
11.3%	39	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (50/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الرابعة والاربعون

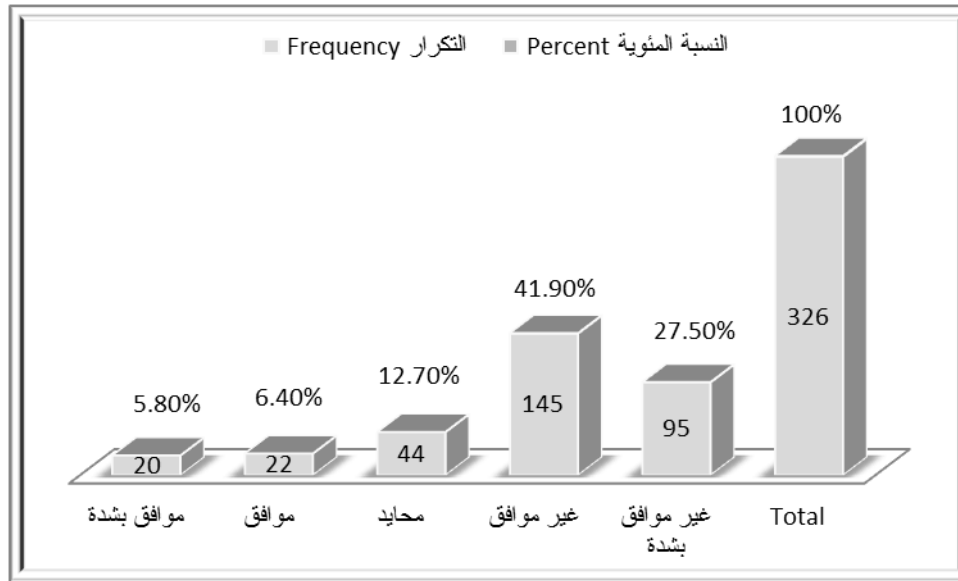


المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
من الجدول رقم(56/2/4) والشكل رقم (50/2/4) يتضح ان نسبة 63 % من جملة افراد العينة يوافقون على ان استخدام اسلوب مسببات التكلفة يوفر معلومات عن الانشطة المختلفة بالمنشأة مما يساعد الادارة فى تخفيض تكاليف المنتجات ، بينما 16.5% منهم لا يوافقون ، كما ان 13.9% منهم محايدين ،بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.
جدول رقم(57/2/4)

التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الخامسة والاربعون
4/ تطبيق اسلوب مسببات التكلفة يوفر معلومات دقيقة يمكن الاستفادة منها
فى تلبية احتياجات العملاء.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
%5.8	20	موافق بشدة
%6.4	22	موافق
%12.7	44	محايد
%41.9	145	غير موافق
%27.5	95	غير موافق بشدة
%100	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
شكل رقم (51/2/4)
التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الخامسة والاربعون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م .

من الجدول رقم (57/2/4) والشكل رقم (51/2/4) يتضح ان نسبة 12.2% من جملة افراد العينة يوافقون على ان تطبيق اسلوب مسببات التكلفة يوفر معلومات دقيقة يمكن الاستفادة منها في تلبية احتياجات العملاء ، بينما 69.4% منهم لا يوافقون ، كما ان 12.7% منهم محايدين. بناءا عليه عدم تحقق صحة هذه العبارة. جدول رقم (58/2/4)

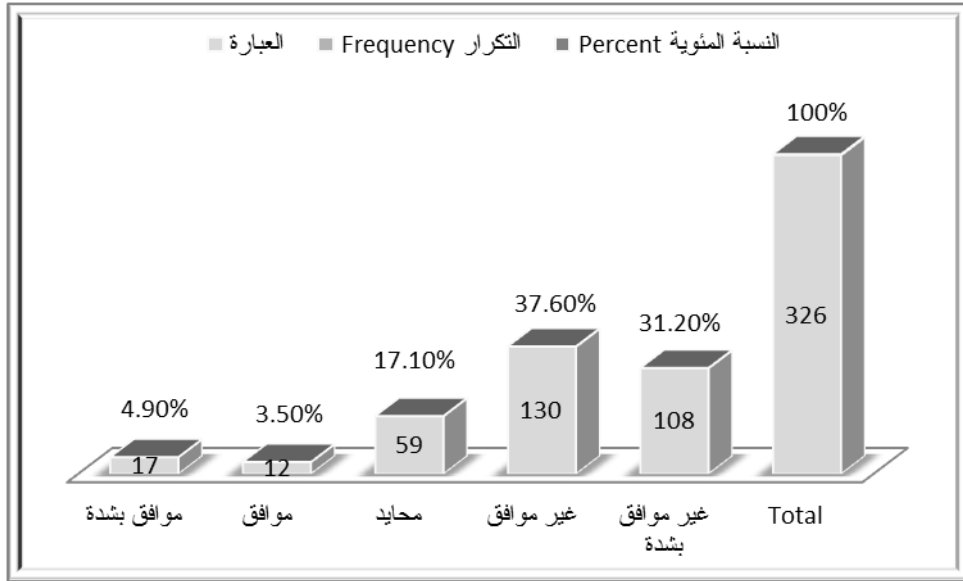
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة السادسة والاربعون /5 ارتفاع تكلفة التطبيق ادي الي صعوبة التطبيق.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
4.9%	17	موافق بشدة
3.5%	12	موافق
17.1%	59	محايد
37.6%	130	غير موافق
31.2%	108	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م .

شكل رقم (52/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة السادسة والاربعون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم (58/2/4) والشكل رقم (52/2/4) يتضح ان نسبة 8.4% من جملة افراد العينة يوافقون على ان ارتفاع تكلفة التطبيق ادي الي صعوبة التطبيق ، بينما 68.8% منهم لا يوافقون ، كما ان 17.1% منهم محايدين. بناءا عليه عدم تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم (59/2/4)

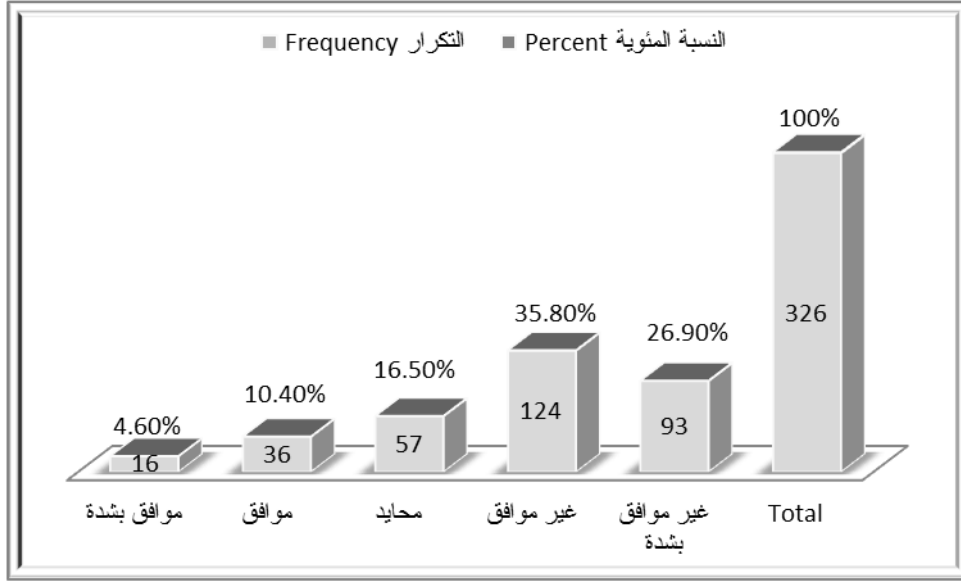
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة السابعة والاربعون

6/ حجم العمل في الشركة صغير ولا يتطلب تطبيق اسلوب مسببات التكلفة.

العبارة	التكرار Frequency	النسبة المئوية Percent
موافق بشدة	16	4.6%
موافق	36	10.4%
محايد	57	16.5%
غير موافق	124	35.8%
غير موافق بشدة	93	26.9%
Total	326	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
شكل رقم (53/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة السابعة والاربعون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
من الجدول رقم (59/2/4) والشكل رقم (53/2/4) يتضح ان نسبة 15% من جملة افراد العينة يوافقون على ان حجم العمل في الشركة صغير ولايتطلب تطبيق اسلوب مسيبات التكلفة ، بينما 62.7% منهم لا يوافقون ، كما ان 16.5% منهم محايدين. بناءا عليه عدم تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم (60/2/4)

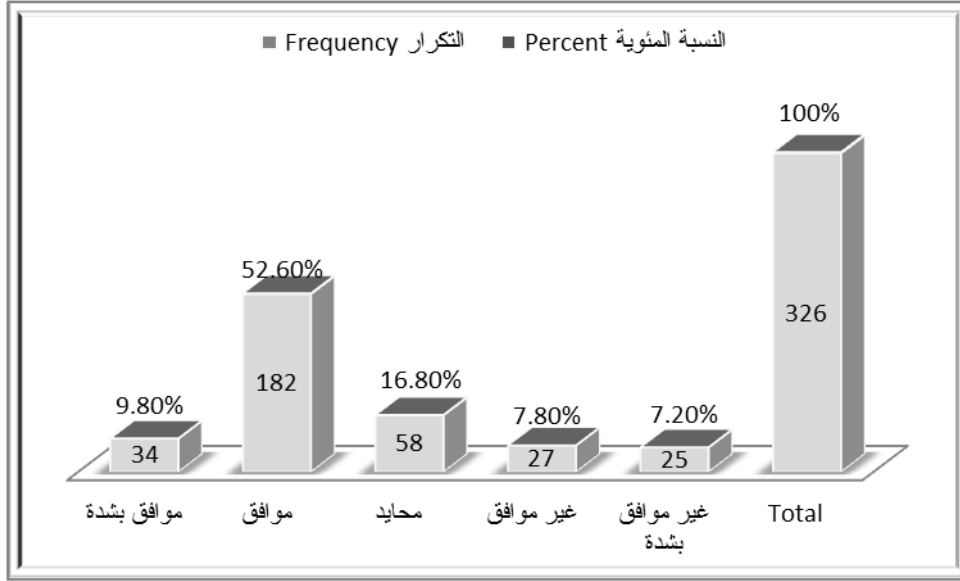
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثامنة والاربعون

7/ وجود علاقة قوية ومباشرة بين محرك التكلفة المختار وتكلفة النشاط.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
9.8%	34	موافق بشدة
52.6%	182	موافق
16.8%	58	محايد
7.8%	27	غير موافق
7.2%	25	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
شكل رقم (54/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثامنة والاربعون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
من الجدول رقم (60/2/4) والشكل رقم (54/2/4) يتضح ان نسبة 62.1% من جملة افراد العينة يوافقون على ان وجود علاقة قوية ومباشرة بين محرك التكلفة المختار وتكلفة النشاط ، بينما 15% منهم لا يوافقون ، كما ان 16.8% منهم محايدين. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم (61/2/4)

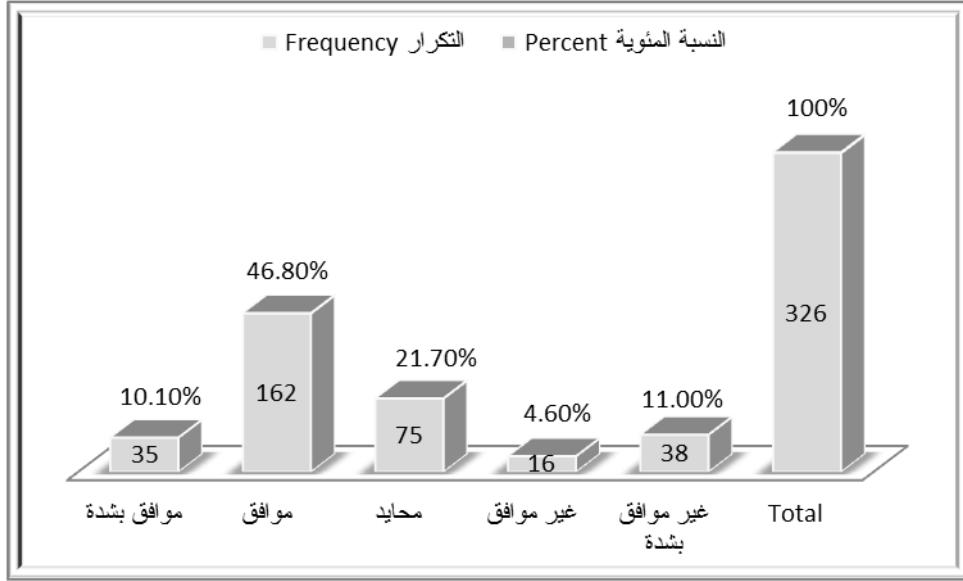
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة التاسعة والاربعون

8/ كلما زاد عدد مسببات التكلفة كلما زادت الدقة في تكلفة المنتجات.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
10.1%	35	موافق بشدة
46.8%	162	موافق
21.7%	75	محايد
4.6%	16	غير موافق
11.0%	38	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
شكل رقم (55/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة التاسعة والاربعون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
من الجدول رقم (61/2/4) والشكل رقم (55/2/4) يتضح ان نسبة 56.9% من جملة افراد العينة يوافقون على انه كلما زاد عدد مسببات التكلفة كلما زادت الدقة في تكلفة المنتجات ، بينما 15.6% منهم لا يوافقون ، كما ان 21.6% منهم محايدين. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم (62/2/4)

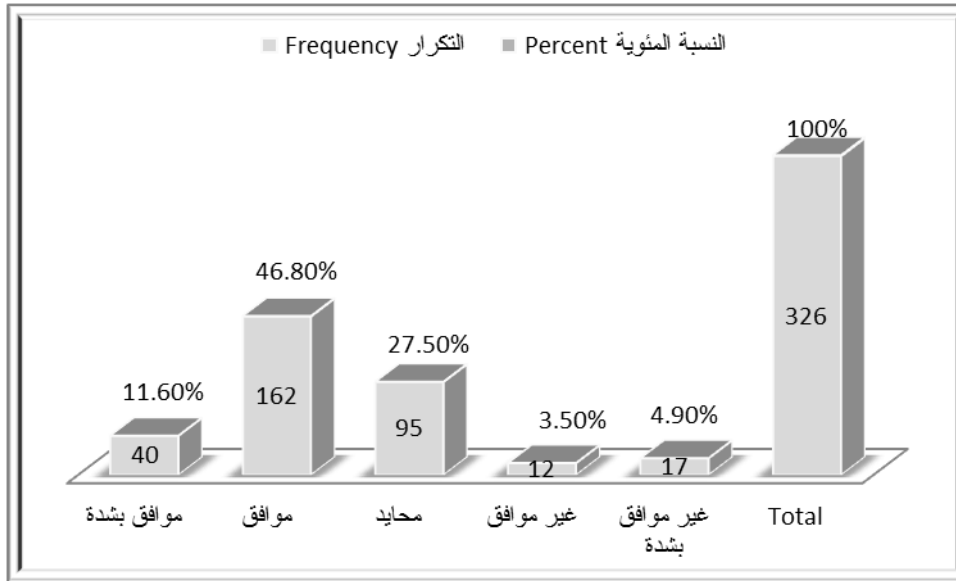
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الخمسون
9/ يعمل اسلوب مسببات التكلفة على تحديد العوامل التي ترتبط بشكل متناسب مع إستهلاك النشاط لمورده بغرض تخفيض تكاليف الانتاج

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
%11.6	40	موافق بشدة
%46.8	162	موافق
%27.5	95	محايد
%3.5	12	غير موافق
%4.9	17	غير موافق بشدة
%100	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (56/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الخمسون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم (62/2/4) والشكل رقم (56/2/4) يتضح ان نسبة 58.4% من جملة افراد العينة يوافقون على ان اسلوب مسببات التكلفة يعمل على تحديد العوامل التي ترتبط بشكل متناسب مع إستهلاك النشاط لمورده بغرض تخفيض تكاليف الانتاج ، بينما 8.4% منهم لا يوافقون ، كما ان 27.5% منهم محايدين. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم (63/2/4)

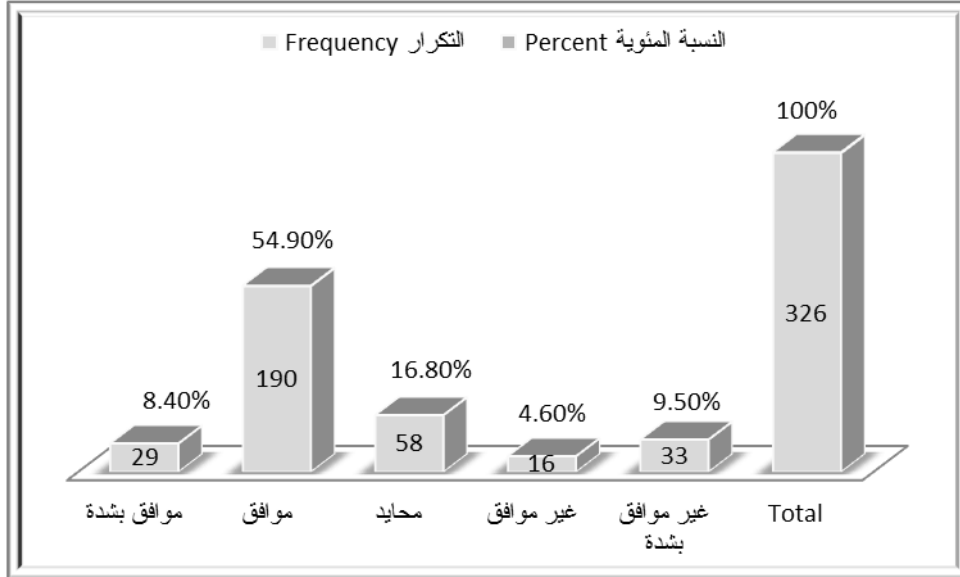
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الحادية والخمسون
10/ لتطبيق اسلوب مسببات التكلفة يجب تكوين فريق عمل يضم كافة
التخصصات فى المنشأة.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
8.4%	29	موافق بشدة
54.9%	190	موافق
16.8%	58	محايد
4.6%	16	غير موافق
9.5%	33	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (57/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الحادية والخمسون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

من الجدول رقم(63/2/4) والشكل رقم (57/2/4) يتضح ان نسبة 63.3% من جملة افراد العينة يوافقون على انه لتطبيق اسلوب مسببات التكلفة يجب تكوين فريق عمل يضم كافة التخصصات فى المنشأة ، بينما 14.1% منهم لا يوافقون ، كما ان 16.8% منهم محايدين. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم(64/2/4)

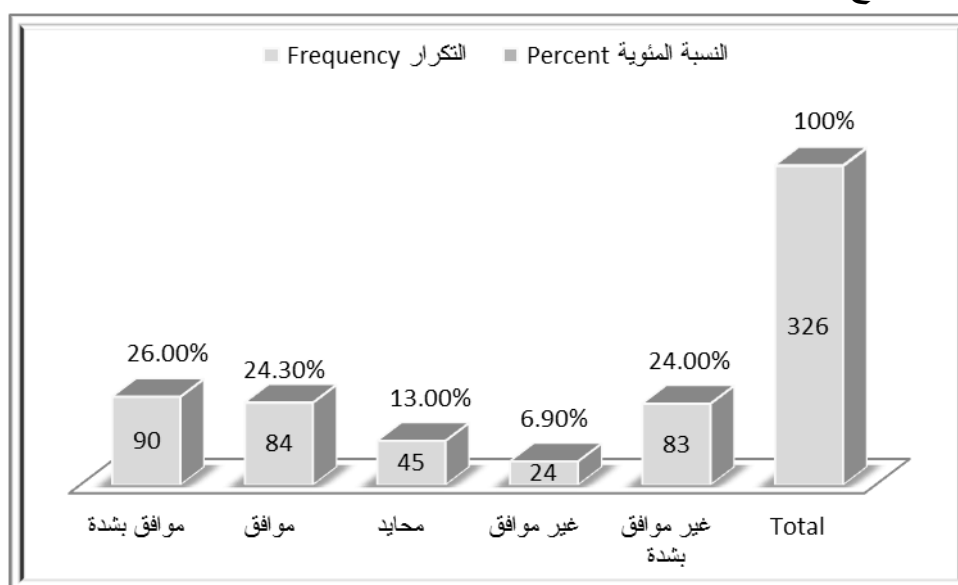
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية والخمسون
11/ هناك ضرورة كبيرة لتطبيق اسلوب مسببات التكلفة بغرض تخفيض التكاليف الى ادنى مستوى ممكن.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
26.0%	90	موافق بشدة
24.3%	84	موافق
13.0%	45	محايد
6.9%	24	غير موافق
24.0%	83	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (58/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية والخمسون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
من الجدول رقم(64/2/4) والشكل رقم (58/2/4) يتضح ان نسبة 50.3% من جملة افراد العينة يوافقون على انه هناك ضرورة كبيرة لتطبيق اسلوب مسببات التكلفة بغرض تخفيض التكاليف الى ادنى مستوى ممكن ، بينما 30.9% منهم لا يوافقون ، كما ان 13% منهم محايدين. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.

جدول رقم(65/2/4)

التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثالثة والخمسون

12 / يساهم اسلوب مسببات التكلفة فى تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال

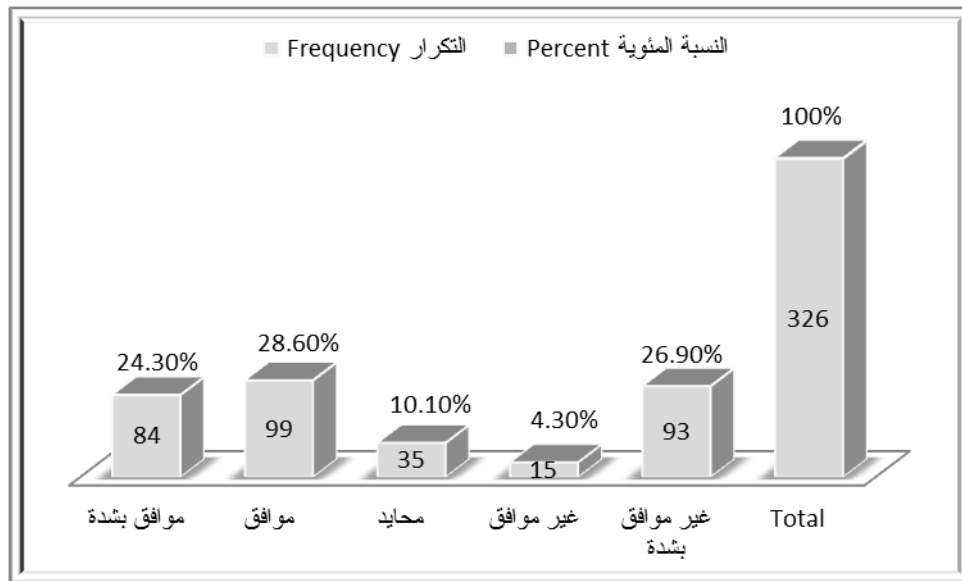
البحث عن بدائل التصميم والانتاج باقل تكلفة.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
24.3%	84	موافق بشدة
28.6%	99	موافق
10.1%	35	محايد
4.3%	15	غير موافق
26.9%	93	غير موافق بشدة
100%	326	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (59/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثالثة والخمسون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
من الجدول رقم(65/2/4) والشكل رقم (59/2/4) يتضح ان نسبة 52.9% من جملة افراد العينة يوافقون على ان اسلوب مسببات التكلفة يساهم فى تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال البحث عن بدائل التصميم والانتاج باقل تكلفة ، بينما 31.2.5% منهم لا يوافقون ، كما ان 31.2% منهم محايدين. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.
جدول رقم(66/2/4)

التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الرابعة والخمسون

13/ يتكامل اسلوب مسببات التكلفة مع اسلوب تحليل سلسلة القيمة لتخفيض

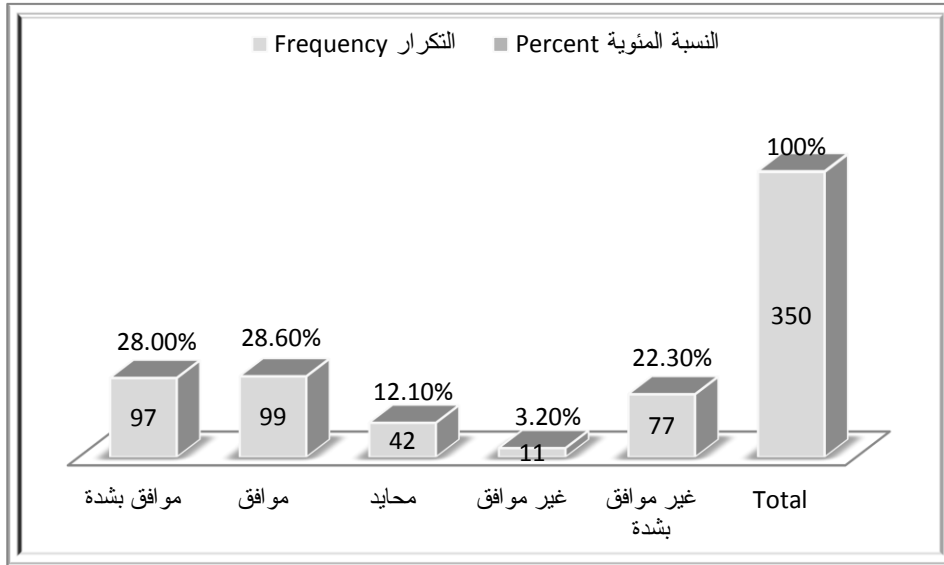
تكلفة المنتجات فى مرحلة تصميم المنتج.

النسبة المئوية Percent	التكرار Frequency	العبارة
%28.0	97	موافق بشدة
%28.6	99	موافق
%12.1	42	محايد
%3.2	11	غير موافق
%22.3	77	غير موافق بشدة
%100	350	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

شكل رقم (60/2/4)

التوزيع البياني لاجابات عينة الدراسة على العبارة الرابعة والخمسون



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
من الجدول رقم (66/2/4) والشكل رقم (60/2/4) يتضح ان نسبة 56.6% من جملة افراد العينة يوافقون على انه يتكامل اسلوب مسببات التكلفة مع اسلوب تحليل سلسلة القيمة لتخفيض تكلفة المنتجات في مرحلة تصميم المنتج ، بينما 25.5% منهم لا يوافقون ، كما ان 12.1% منهم محايدين. بناءا عليه تحقق صحة هذه العبارة.
جدول رقم (67/2/4)

التوزيع التكراري لمخلص اجابات عينة الدراسة على الفرضية الرابعة

النسبة المئوية	التكرار Frequency	العبارة
14.4%	610	موافق بشدة
37.3%	1580	موافق
17.6%	748	محايد
13.4%	568	غير موافق
17.3%	732	غير موافق بشدة
100%	4238	Total

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
من الجدول رقم (67/1/5) يتضح ان نسبة 51.7% من جملة افراد العينة يوافقون على انه توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة (محركات التكلفة) وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية.، بينما 30.7% منهم لا يوافقون. مما يعني قبول هذه الفرضية وتأكيد صحتها.

ثانياً/اختبار الفرضيات

لإختبار فرضيات الدراسة يقوم الباحث بحساب الوسط الحسابي لاراء أفراد العينة لكل عبارة من عبارات كل ، والوسط الحسابي هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة محل الدراسة، والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً، والانحراف المعياري

الفرضية الاولى: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية.

جدول رقم(68/2/4)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومربع كاي ودرجات الحرية وقيم الدلالة لاجابات المبحوثين حول محور الفرضية الاولى.

قيم الدلالة Asymp. Sig.	درجات الحرية Df	مربع كاي Chi- Square(a)	الانحراف المعياري Std. Deviation	الوسط الحسابي Mean	العبارة
0.000	4	24.429	1.52123	2.7791	1/ تطبيق اسلوب تحليل سلسلة القيمة يُمكن الادارة من الاهتمام بالانشطة التي تضيف قيمة للمنتج واستبعاد تلك التي لاتضيف قيمة للمنتج للوصول الى اقل تكلفة ممكنة.
0.000	4	36.607	1.44011	2.8896	2/ يعمل اسلوب تحليل سلسلة القيمة على معالجة عيوب الطرق التقليدية لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة.
0.000	4	39.215	1.27812	3.4110	3/ يساهم اسلوب تحليل سلسلة القيمة في تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال البحث عن بدائل التصميم والانتاج باقل تكلفة.

قيم الدلالة Asymp. Sig.	درجات الحرية Df	مربع كاي Chi- Square(a)	الانحراف المعياري Std. Deviation	الوسط الحسابي Mean	العبارة
0.000	4	107.834	1.26535	3.5982	4/ يتكامل اسلوب تحليل سلسلة القيمة واسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض تكلفة المنتجات في مرحلة تصميم المنتج.
0.000	4	77.804	1.42378	2.6810	5/ يساعد استخدام اسلوب تحليل سلسلة القيمة على تفعيل الميزة التنافسية من خلال تخفيض تكاليف المنتج.
0.000	4	228.110	1.06017	2.3620	6/ استخدام اسلوب تحليل سلسلة القيمة يوفر معلومات عن الانشطة المختلفة بالمنشأة مما يساعد الادارة في تخفيض تكاليف المنتجات.
0.000	4	403.294	.98620	1.6288	7/ وجود نظام موحد للتكاليف في الشركات الصناعية يؤدي الي سهولة تطبيق اسلوب تحليل سلسلة القيمة.
0.000	4	64.337 ^a	1.15757	3.5061	8/ اسلوب تحليل سلسلة القيمة عبارة عن وسيلة تحدد بعض الوظائف والتي تحقق ما يطلبه العملاء باقل تكلفة.
0.000	4	175.380	1.35173	2.6319	9/ يعمل اسلوب تحليل سلسلة القيمة على المحاولة الجادة لربط التكلفة بالإنتاجية دون المساس بتخفيض الجودة والنوعية.
0.000	4	201.301	1.04735	2.4448	10/ يقوم اسلوب تحليل سلسلة القيمة بفحص منظم للعوامل التي تؤثر على تكلفة المنتج ومحاولة التأثير فيها بالتخفيض.

قيم الدلالة Asymp. Sig.	درجات الحرية Df	مربع كاي Chi- Square(a)	الانحراف المعياري Std. Deviation	الوسط الحسابي Mean	العبارة
0.000	4	105.135	1.41965	3.6411	11/ ان اسلوب تحليل سلسلة القيمة اسلوب يشترك فيه جميع التخصصات بالمنشأة من أجل تصميم المنتج من زوايا مختلفة عن طريق البحث عن بدائل المواد الخام والأجزاء والعمليات والأنشطة الصناعية ، أو تخفيض عدد الأجزاء والمكونات بهدف تخفيض التكاليف.
0.000	4	111.301	1.47625	3.5613	12/ ان اسلوب تحليل سلسلة القيمة يقوم بالتحديد الدقيق لمجموعات محركات التكلفة.
0.000	4	114.092	1.63589	2.7699	13/ يكشف اسلوب تحليل سلسلة القيمة عن خامات بديلة يمكن استخدامها في تصنيع الأجزاء بأقل تكلفة.
0.000	4	227.129	1.07276	2.4325	14/ ان اسلوب تحليل سلسلة القيمة يعظم الميزة التنافسية للمنتج اما بتخفيض التكلفة او بتحسين مستوى الاداء للعمليات والانشطة الانتاجية.

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م .

تفسير نتائج الجدول رقم (68/2/4)

* (العبارة الأولى) بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (256.239) ومستوى دلالة (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابي لاراء

أفراد العينة على العبارة الأولى (2.2362) وهى اقل من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (11/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة موافقين على ان تطبيق اسلوب تحليل سلسلة القيمة يُمكن الادارة من الاهتمام بالانشطة التى تضيف قيمة للمنتج واستبعاد تلك التى لاتضيف قيمة للمنتج للوصول الى اقل تكلفة ممكنة.

***(العبارة الثانية)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (36.607) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05%) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لاراء أفراد العينة على العبارة الثانية (2.8896) وهى اقل من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (12/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة موافقين على ان اسلوب تحليل سلسلة القيمة يعمل على معالجة عيوب الطرق التقليدية لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة.

***(العبارة الثالثة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (39.215) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05%) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لاراء أفراد العينة على العبارة الثالثة (3.4110) وهى اكبر من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (13/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة غير موافقين على ان اسلوب تحليل سلسلة القيمة يساهم فى تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال البحث عن بدائل التصميم والانتاج باقل تكلفة.

***(العبارة الرابعة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الرابعة (107.834) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05%) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لاراء أفراد العينة على العبارة الرابعة (3.5982) وهى اكبر من الوسط الفرضى

(3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين غيرموافقين وغيرموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(14/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة غير موافقين على ان تكامل اسلوب تحليل سلسلة القيمة واسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي لتخفيض تكلفة المنتجات في مرحلة تصميم المنتج.

***(العبارة الخامسة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الخامسة (77.804) ومستوى دلالة (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05%) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابي لآراء أفراد العينة على العبارة الخامسة (2.6810) وهي اقل من الوسط الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(15/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة موافقين على ان استخدام اسلوب تحليل سلسلة القيمة يساعد على تفعيل الميزة التنافسية من خلال تخفيض تكاليف المنتج.

***(العبارة السادسة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة السادسة (228.110) ومستوى دلالة (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05%) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابي لآراء أفراد العينة على العبارة السادسة (2.3620) وهي اقل من الوسط الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(16/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة موافقين على ان استخدام اسلوب تحليل سلسلة القيمة يوفر معلومات عن الانشطة المختلفة بالمنشأة مما يساعد الادارة في تخفيض تكاليف المنتجات.

***(العبارة السابعة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة السابعة (403.294) ومستوى دلالة (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05%) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابي لآراء أفراد العينة على العبارة السابعة (1.6288) وهي اقل من الوسط الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة،

واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (17/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة موافقين على وجود نظام موحد للتكاليف في الشركات الصناعية يؤدي الي سهولة تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة.

***(العبارة الثامنة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثامنة (64.337) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05%) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لاراء أفراد العينة على العبارة الثامنة (3.5061) وهى اكبر من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين غيرموافقين وغيرموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(18/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة غير موافقين على ان اسلوب تحليل سلسلة القيمة عبارة عن وسيلة تحدد بعض الوظائف والتي تحقق ما يطلبه العملاء باقل تكلفة.

***(العبارة التاسعة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة التاسعة (175.380) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05%) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لاراء أفراد العينة على العبارة التاسعة (2.6319) وهى اقل من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(19/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة موافقين على ان اسلوب تحليل سلسلة القيمة يعمل على المحاولة الجادة لربط التكلفة بالإنتاجية دون المساس بتخفيض الجودة والنوعية.

***(العبارة العاشرة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة العاشرة (201.301) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05%) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لاراء أفراد العينة على العبارة العاشرة (2.4448) وهى اقل من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(20/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة

إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة موافقين على ان اسلوب تحليل سلسلة القيمة يقوم بفحص منظم للعوامل التي تؤثر على تكلفة المنتج ومحاولة التأثير فيها بالتخفيض.

***(العبارة الحادية عشر)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الحادية عشر (105.135) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05%) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لاراء أفراد العينة على العبارة الحادية عشر (3.6411) وهى اكبر من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين غيرموافقين وغيرموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(21/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة غير موافقين على ان اسلوب تحليل سلسلة القيمة اسلوب يشترك فيه جميع التخصصات بالمنشأة من أجل تصميم المنتج من زوايا مختلفة عن طريق البحث عن بدائل المواد الخام والأجزاء والعمليات والأنشطة الصناعية ، أو تخفيض عدد الأجزاء والمكونات بهدف تخفيض التكاليف.

***(العبارة الثانية عشر)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية عشر (111.301) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05%) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لاراء أفراد العينة على العبارة الثانية عشر (3.5613) وهى اكبر من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين غيرموافقين وغيرموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(22/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة غير موافقين على ان اسلوب تحليل سلسلة القيمة يقوم بالتحديد الدقيق لمجموعات محركات التكلفة.

***(العبارة الثالثة عشر)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة عشر (114.092) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05%) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لاراء أفراد العينة على العبارة الثالثة عشر (2.7699) وهى اقل من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه

العبرة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(23/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة موافقين على ان أسلوب تحليل سلسلة القيمة يكشف عن خامات بديلة يمكن استخدامها في تصنيع الأجزاء بأقل تكلفة.

***(العبرة الرابعة عشر)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبرة الرابعة عشر (227.129) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05%) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لاراء أفراد العينة على العبرة الرابعة عشر (2.4325) وهى اقل من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبرة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(24/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة موافقين على ان أسلوب تحليل سلسلة القيمة يعظم الميزة التنافسية للمنتج اما بتخفيض التكلفة او بتحسين مستوى الاداء للعمليات والانتشطة الانتاجية.

يتضح من الجدول رقم (68/2/4) ان معظم قيم الانحراف المعياري لكل عبارات الفرضية الاولى اكثر من الواحد وهذا يدل على وجود تباين على اجابات المبحوثين بين موافقين وغير موافقين ، الا ان اكثر المبحوثين موافقين على عبارات الفرضية الاولى على انه توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب التحسين المستمر وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية.

جدول رقم (69/2/4)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومربع كاي ودرجات الحرية وقيم الدلالة لاجابات المبحوثين حول محور الفرضية الثانية.

قيم الدلالة Asymp. Sig.	درجات الحرية Df	مربع كاي Chi- Square(a)	الانحراف المعياري Std. Deviation	الوسط الحسابي Mean	العبرة
0.000	4	121.607	1.25246	3.7914	1/ تعتمد الشركة على التحسين المستمر لتخفيض التكاليف اثناء عملية الانتاج من خلال التخلص من الاعطال الانتاجية.
0.000	4	132.558	1.27646	3.7822	2/ تطبق الشركة اسلوب التحسين المستمر لتخفيض التكاليف بغرض رضا العملاء.
0.000	4	99.184	1.23058	3.6012	3/ اهتمام الإدارة بتطبيق اسلوب التحسين المستمر ومتابعة الأساليب والنظم الحديثة.
0.000	4	86.393	1.29125	2.4294	4/ يعتبر اسلوب التحسين المستمر اسلوب لإدارة التكلفة من منظور استراتيجي.
0.000	4	525.472	1.01262	2.4724	5/ تبني معايير وقواعد محاسبية تخص البيئة السودانية يؤدي الي سهولة تطبيق اسلوب التحسين المستمر.
0.000	4	103.233	1.32724	2.4448	6/ تطبيق اسلوب التحسين المستمر يقود الى تحديد وقياس تكلفة المنتجات بصورة دقيقة.

قيم الدلالة Asymp. Sig.	درجات الحرية Df	مربع كاي Chi- Square(a)	الانحراف المعياري Std. Deviation	الوسط الحسابي Mean	العبرة
0.000	4	52.957	1.49752	3.3804	7/ يوفر أسلوب التحسين المستمر بيانات غير مالية تفيد في تحديد مسببات التكلفة داخل الأنشطة.
0.000	4	86.791	1.28455	2.4387	8/ ان ازدياد حدة المنافسة يتطلب تطبيق أسلوب التحسين المستمر لتخفيض تكلفة المنتجات من حين الى اخر.
0.000	4	121.883	1.29286	3.7945	9/ يقوم أسلوب التحسين المستمر بإزالة جميع نواحي الإسراف والتبذير وتقليل الفاقد من العملية الإنتاجية أو الأنشطة الإدارية، وبالتالي الحصول على منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف.
0.000	4	229.613	1.15379	2.7761	10/ يقوم أسلوب التحسين المستمر بتخفيض التكلفة وذلك من خلال إدخال تحسينات تدريجية على الإنتاج خلال دورة حياة المنتج.
0.000	4	105.626	1.18126	2.5000	11/ أسلوب التحسين المستمر يسعى لتخفيض التكاليف عبر مراحل الإنتاج والتصنيع عن طريق التطوير والتحسين المستمر لأساليب الإنتاج ورفع جودة تصنيعه من خلال تقليل المنتجات المعيبة والتالفة ومن ثم تخفيض تكلفة إعادة التشغيل.

قيم الدلالة Asymp. Sig.	درجات الحرية Df	مربع كاي Chi- Square(a)	الانحراف المعياري Std. Deviation	الوسط الحسابي Mean	العبرة
0.000	4	302.067	.92082	2.1166	12/ يقدم اسلوب التحسين المستمر (التكلفة المطورة) أحد الحلول والمتمثلة في الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات.
0.000	4	170.779	1.36198	2.2485	13/ يعمل اسلوب التحسين المستمر على القيام بتخفيض التكاليف إلى المستوى الأقل والمتوقع بناءً على التخطيط الإستراتيجي للمشروع.

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م
تفسير نتائج الجدول رقم (69/2/4).

* (العبرة الاولى) بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبرة الأولى (121.607) ومستوى دلالة (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابي لآراء أفراد العينة على العبرة الأولى (3.7914) وهي اكبر من الوسط الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين غيرموافقين وغيرموافقين بشدة على هذه العبرة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(26/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة غير موافقين على ان الشركة تعتمد على التحسين المستمر لتخفيض التكاليف اثناء عملية الانتاج من خلال التخلص من الاعطال الانتاجية.

* (العبرة الثانية) بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبرة الثانية (132.558) ومستوى دلالة (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابي لآراء أفراد العينة على العبرة الثانية (3.7822) وهي اكبر من الوسط الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين غيرموافقين وغيرموافقين بشدة على هذه العبرة، واعتماداً على ما

ورد في الجدول رقم(27/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة غير موافقين على ان الشركة تطبق اسلوب التحسين المستمر لتخفيض التكاليف بغرض رضا العملاء.

***(العبارة الثالثة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (99.184) ومستوى دلالة (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05%) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابي لاراء أفراد العينة على العبارة الثالثة (3.6012) وهي اكبر من الوسط الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين غيرموافقين وغيرموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(28/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة غير موافقين على ان الإدارة تهتم بتطبيق اسلوب التحسين المستمر ومتابعة الأساليب والنظم الحديثة.

***(العبارة الرابعة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الرابعة (86.393) ومستوى دلالة (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05%) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابي لاراء أفراد العينة على العبارة الرابعة (2.4294) وهي اقل من الوسط الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(29/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة موافقين على ان اسلوب التحسين المستمر يعتبر اسلوب لادارة التكلفة من منظور استراتيجي.

***(العبارة الخامسة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الخامسة (525.472) ومستوى دلالة (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05%) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابي لاراء أفراد العينة على العبارة الخامسة (2.4724) وهي اقل من الوسط الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(30/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة

موافقين على ان تبني معايير وقواعد محاسبية تخص البيئة السودانية يؤدي الي سهولة تطبيق اسلوب التحسين المستمر.

***(العبارة السادسة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة السادسة (103.233) ومستوى دلالة (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابي لاراء أفراد العينة على العبارة السادسة (2.4448) وهي اقل من الوسط الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(31/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة موافقين على ان تطبيق اسلوب التحسين المستمر يقود الى تحديد وقياس تكلفة المنتجات بصورة دقيقة.

***(العبارة السابعة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة السابعة (52.957) ومستوى دلالة (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابي لاراء أفراد العينة على العبارة السابعة (3.3804) وهي اكبر من الوسط الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(32/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة غير موافقين على ان اسلوب التحسين المستمر يوفر بيانات غير مالية تفيد في تحديد مسببات التكلفة داخل الانشطة.

***(العبارة الثامنة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثامنة (86.791) ومستوى دلالة (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابي لاراء أفراد العينة على العبارة الثامنة (2.4387) وهي اقل من الوسط الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(33/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة

موافقين على ان ازدياد حدة المنافسة يتطلب تطبيق اسلوب التحسين المستمر لتخفيض تكلفة المنتجات من حين الى اخر.

***(العبارة التاسعة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة التاسعة (121.883) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لاراء أفراد العينة على العبارة التاسعة (3.7945) وهى اكبر من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين غيرموافقين وغيرموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(34/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة غير موافقين على ان اسلوب التحسين المستمر يقوم بإزالة جميع نواحي الإسراف والتبذير وتقليل الفاقد من العملية الإنتاجية أو الأنشطة الإدارية، وبالتالي الحصول على منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف.

***(العبارة العاشرة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة العاشر (229.613) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لاراء أفراد العينة على العبارة العاشرة (2.7761) وهى اقل من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(35/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة موافقين على ان اسلوب التحسين المستمر يقوم بتخفيض التكلفة وذلك من خلال إدخال تحسينات تدريجية على الإنتاج خلال دورة حياة المنتج.

***(العبارة الحادية عشر)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الحادية عشر (105.626) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لاراء أفراد العينة على العبارة الحادية عشر (2.5000) وهى اقل من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(36/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن

أفراد العينة موافقين على ان اسلوب التحسين المستمر يسعى لتخفيض التكاليف عبر مراحل الإنتاج والتصنيع عن طريق التطوير والتحسين المستمر لأساليب الإنتاج ورفع جودة تصنيعه من خلال تقليل المنتجات المعيبة والتالفة ومن ثم تخفيض تكلفة إعادة التشغيل.

***(العبارة الثانية عشر)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية عشر (302.067) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لآراء أفراد العينة على العبارة الثانية عشر (2.1166) وهى اقل من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(37/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة موافقين على ان اسلوب التحسين المستمر (التكلفة المطورة) يقدم أحد الحلول والمتمثلة فى الحد من الأنشطة التى لا تضيف قيمة للمنتجات.

***(العبارة الثالثة عشر)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة عشر (170.779) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لآراء أفراد العينة على العبارة الثالثة عشر (2.2485) وهى اقل من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(38/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة موافقين على ان اسلوب التحسين المستمر يعمل على القيام بتخفيض التكاليف إلى المستوى الأقل والمتوقع بناءً على التخطيط الإستراتيجي للمشروع.

يتضح من الجدول رقم (69/2/4) ان معظم قيم الانحراف المعياري لكل عبارات الفرضية الثانية اكثر من الواحد وهذا يدل على وجود تباين على اجابات المبحوثين بين موافقين ومحايدين وغير موافقين ، الا ان اكثر المبحوثين موافقين على عبارات الفرضية الاولى على انه توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب التحسين المستمر وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية.

جدول رقم (70/2/4)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومربع كاي ودرجات الحرية وقيم الدلالة لاجابات المبحوثين حول محور الفرضية الثالثة.

قيم الدلالة Asymp. Sig.	درجات الحرية Df	مربع كاي Chi- Square(a)	الانحراف المعياري Std. Deviation	الوسط الحسابي Mean	العبرة
0.000	4	53.110	1.47516	2.7945	1/ يتوفر لدى الشركة الصناعية نظام محاسبي وكوادر بشرية مؤهلة لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة.
0.000	4	85.074	1.29679	3.6994	2/ يتطلب ظهور التكنولوجيا الحديثة في انتاج المنتجات تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة.
0.000	4	80.043	1.51793	2.7393	3/ لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يجب تكوين فريق عمل يضم كافة التخصصات في المنشأة.
0.000	4	165.748	1.04434	3.6840	4/ يعتمد اسلوب التكلفة المستهدفة على البعد الاستراتيجي من حيث ادارة التكلفة من منظور استراتيجي.
0.000	4	57.282	1.43534	2.6350	5/ يعمل اسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات.
0.000	4	84.675	1.47649	2.4448	6/ تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في تحقيق هدف تخفيض التكاليف في مرحلة تصميم المنتج.

قيم الدلالة Asymp. Sig.	درجات الحرية Df	مربع كاي Chi- Square(a)	الانحراف المعياري Std. Deviation	الوسط الحسابي Mean	العبارة
0.000	4	62.497	1.50345	2.5521	7/ تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في تحقيق هدف التحسين المستمر لمنتجات الشركة.
0.000	4	76.454	1.15525	3.6074	8/ تساهم التكلفة المستهدفة في خفض الشامل لتكلفة الانتاج قبل حدوثه.
0.000	4	40.258	1.52220	2.8344	9/ استراتيجية خفض التكلفة بسبب استخدام التكلفة المستهدفة يؤدي الى الرغبة في تطبيقها.
0.000	4	92.988	1.19046	2.3773	10/ استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة يوفر معلومات اكثر دقه يمكن الاستفادة منها في تخفيض تكاليف المنتجات.
0.000	4	106.669	1.21862	3.7975	11/ يعتمد اسلوب التكلفة المستهدفة على دراسة السوق وذلك لتحديد التكلفة المستهدفة والربح المستهدف والسعر المستهدف.
0.000	4	113.601	1.42304	2.2975	12/ يقوم اسلوب التكلفة المستهدفة بتخفيض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين بهندسة الإنتاج والتصميم.
0.000	4	121.209	1.14526	3.5613	13/ ان اسلوب التكلفة المستهدفة يحدد الأنشطة التي يتم صياغتها وتحديد لها لبلوغ مستويات التكاليف المطلوبة.

قيم الدلالة Asymp. Sig.	درجات الحرية Df	مربع كاي Chi- Square(a)	الانحراف المعياري Std. Deviation	الوسط الحسابي Mean	العبرة
0.000	4	114.890	1.53248	2.4172	14/اسلوب التكلفة المستهدفة هو أداة من أدوات إدارة التكلفة التي تبحث حول إمكانية خفض التكلفة.

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

تفسير نتائج الجدول رقم (70/2/4).

* (العبرة الأولى) بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبرة الأولى (53.110) ومستوى دلالة (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابي لآراء أفراد العينة على العبرة الأولى (2.7945) وهي اقل من الوسط الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبرة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (40/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة موافقين على انه يتوفر لدى الشركة الصناعية نظام محاسبي وكوادر بشرية مؤهلة لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة.

* (العبرة الثانية) بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبرة الثانية (85.074) ومستوى دلالة (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابي لآراء أفراد العينة على العبرة الثانية (3.6994) وهي اكبر من الوسط الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة على هذه العبرة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (41/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة غير موافقين على انه يتطلب ظهور التكنولوجيا الحديثة في انتاج المنتجات تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة.

* (العبرة الثالثة) بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبرة الثالثة (80.043) ومستوى دلالة (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابي لآراء أفراد

العينة على العبارة الثالثة (2.7393) وهي اقل من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (42/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة موافقين على انه لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يجب تكوين فريق عمل يضم كافة التخصصات فى المنشأة.

***(العبارة الرابعة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الرابعة (165.748) ومستوى دلالة (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05%) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لاراء أفراد العينة على العبارة الرابعة (3.6840) وهي اكبر من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (43/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة غير موافقين على اعتماد اسلوب التكلفة المستهدفة على البعد الاستراتيجى من حيث ادارة التكلفة من منظور استراتيجى.

***(العبارة الخامسة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الخامسة (57.282) ومستوى دلالة (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05%) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لاراء أفراد العينة على العبارة الخامسة (2.6350) وهي اقل من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (44/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة موافقين على ان اسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات.

***(العبارة السادسة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة السادسة (84.675) ومستوى دلالة (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05%) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لاراء أفراد العينة على العبارة السادسة (2.4448) وهي اقل من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (45/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة

إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة موافقين على ان تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يساعد فى تحقيق هدف تخفيض التكاليف فى مرحلة تصميم المنتج.

***(العبارة السابعة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة السابعة (62.497) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05%) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لاراء أفراد العينة على العبارة السابعة (2.5521) وهى اقل من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(46/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة موافقين على ان تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يساعد فى تحقيق هدف التحسين المستمر لمنتجات الشركة.

***(العبارة الثامنة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثامنة (76.454) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05%) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لاراء أفراد العينة على العبارة الثامنة (3.6074) وهى اكبر من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين غيرموافقين وغيرموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(47/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة غير موافقين على ان التكلفة المستهدفة تساهم فى الخفض الشامل لتكلفة الانتاج قبل حدوثه.

***(العبارة التاسعة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة التاسعة (40.258) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05%) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لاراء أفراد العينة على العبارة التاسعة (2.8344) وهى اقل من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(48/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة

موافقين على ان استراتيجية خفض التكلفة بسبب استخدام التكلفة المستهدفة يؤدي الى الرغبة في تطبيقها.

***(العبارة العاشرة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة العاشرة (92.988) ومستوى دلالة (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابي لآراء أفراد العينة على العبارة العاشرة (2.3773) وهي اقل من الوسط الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(49/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن افراد العينة غير موافقين على ان استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة يوفر معلومات اكثر دقة يمكن الاستفادة منها في تخفيض تكاليف المنتجات.

***(العبارة الحادية عشر)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الحادية عشر (106.669) ومستوى دلالة (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابي لآراء أفراد العينة على العبارة الحادية عشر (3.7975) وهي اكبر من الوسط الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(50/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة غير موافقين على ان اسلوب التكلفة المستهدفة يعتمد على دراسة السوق وذلك لتحديد التكلفة المستهدفة والربح المستهدف والسعر المستهدف.

***(العبارة الثانية عشر)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية عشر (113.601) ومستوى دلالة (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابي لآراء أفراد العينة على العبارة الثانية عشر (2.2975) وهي اقل من الوسط الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(51/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن

افراد العينة موافقين على ان اسلوب التكلفة المستهدفة يقوم بتخفيض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين بهندسة الإنتاج والتصميم.

***(العبارة الثالثة عشر)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة عشر (121.209) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لاراء أفراد العينة على العبارة الثالثة عشر (3.5613) وهى اكبر من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين غيرموافقين وغيرموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(52/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة غير موافقين على ان اسلوب التكلفة المستهدفة يحدد الأنشطة التي يتم صياغتها وتحديدها لبلوغ مستويات التكاليف المطلوبة.

***(العبارة الرابعة عشر)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الرابعة عشر (114.890) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لاراء أفراد العينة على العبارة الرابعة عشر (2.4172) وهى اقل من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(53/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن افراد العينة موافقين على ان اسلوب التكلفة المستهدفة هو أداة من أدوات إدارة التكلفة التي تبحث حول إمكانية خفض التكلفة.

يتضح من الجدول رقم (70/2/4) ان معظم قيم الانحراف المعياري لكل عبارات الفرضية الثانية اكثر من الواحد وهذا يدل على وجود تباين على اجابات المبحوثين بين موافقين ومحايدين وغير موافقين ، الا ان اكثر المبحوثين موافقين على عبارات الفرضية الاولى توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية.

الفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة (محركات التكلفة) وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية.

جدول رقم (71/2/4)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومربع كاي ودرجات الحرية وقيم الدلالة لاجابات المبحوثين حول محور الفرضية الرابعة.

قيم الدلالة Asymp. Sig.	درجات الحرية Df	مربع كاي Chi- Square(a)	الانحراف المعياري Std. Deviation	الوسط الحسابي Mean	العبارة
0.000	4	256.239	.98420	2.2362	1/ يتوفر لدى المنشآت الصناعية نظام محاسبي سليم لتطبيق اسلوب مسببات التكلفة.
0.000	4	316.822	.89362	2.3252	2/ تطبيق اسلوب مسببات التكلفة يساعد في تحقيق هدف تخفيض التكاليف الكلية للمنتج.
0.000	4	227.282	1.17579	2.4755	3/ استخدام اسلوب مسببات التكلفة يوفر معلومات عن الانشطة المختلفة بالمنشأة مما يساعد الادارة في تخفيض تكاليف المنتجات.
0.000	4	178.141	1.10716	3.8374	4/ تطبيق اسلوب مسببات التكلفة يوفر معلومات دقيقة يمكن الاستفادة منها في تلبية احتياجات العملاء.
0.000	4	172.129	1.06110	3.9202	5/ ارتفاع تكلفة التطبيق ادي الي صعوبة التطبيق.
0.000	4	116.117	1.13185	3.7423	6/ حجم العمل في الشركة صغير ولايتطلب تطبيق اسلوب مسببات التكلفة.
0.000	4	272.129	1.04247	2.4693	7/ وجود علاقة قوية ومباشرة بين محرك التكلفة المختار وتكلفة النشاط.

قيم الدلالة Asymp. Sig.	درجات الحرية Df	مربع كاي Chi- Square(a)	الانحراف المعياري Std. Deviation	الوسط الحسابي Mean	العبرة
0.000	4	207.650	1.12301	2.5706	8/ كلما زاد عدد مسببات التكلفة كلما زادت الدقة في تكلفة المنتجات.
0.000	4	246.117	.93506	2.3988	9/ يعمل اسلوب مسببات التكلفة على تحديد العوامل التي ترتبط بشكل متناسب مع إستهلاك النشاط لمورده بغرض تخفيض تكاليف الانتاج.
0.000	4	312.804	1.06623	2.4908	10/ لتطبيق اسلوب مسببات التكلفة يجب تكوين فريق عمل يضم كافة التخصصات في المنشأة.
0.000	4	52.006	1.55237	2.7730	11/ هناك ضرورة كبيرة لتطبيق اسلوب مسببات التكلفة بغرض تخفيض التكاليف الى ادنى مستوى ممكن.
0.000	4	87.436	1.57738	2.7975	12/ يساهم اسلوب مسببات التكلفة في تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال البحث عن بدائل التصميم والانتاج باقل تكلفة.
0.000	4	88.479	1.52491	2.6074	13/ يتكامل اسلوب مسببات التكلفة مع اسلوب تحليل سلسلة القيمة لتخفيض تكلفة المنتجات في مرحلة تصميم المنتج.

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2015م

تفسير نتائج الجدول رقم (71/2/4).

***(العبارة الأولى)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (256.239) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لآراء أفراد العينة على العبارة الأولى (2.2362) وهى اقل من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(55/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة موافقين على انه يتوفر لدى المنشآت الصناعية نظام محاسبى سليم لتطبيق اسلوب مسببات التكلفة.

***(العبارة الثانية)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (316.822) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لآراء أفراد العينة على العبارة الثانية (2.3252) وهى اقل من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(56/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة موافقين على ان تطبيق اسلوب مسببات التكلفة يساعد فى تحقيق هدف تخفيض التكاليف الكلية للمنتج.

***(العبارة الثالثة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (227.282) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لآراء أفراد العينة على العبارة الثالثة (2.4755) وهى اقل من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(57/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة موافقين على ان استخدام اسلوب مسببات التكلفة يوفر معلومات عن الانشطة المختلفة بالمنشأة مما يساعد الادارة فى تخفيض تكاليف المنتجات.

***(العبارة الرابعة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الرابعة (178.141)

ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لاراء أفراد العينة على العبارة الرابعة (3.8374) وهى اكبر من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين غيرموافقين وغيرموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(58/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة غير موافقين على ان تطبيق اسلوب مسببات التكلفة يوفر معلومات دقيقة يمكن الاستفادة منها فى تلبية احتياجات العملاء.

***(العبارة الخامسة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الخامسة (172.129) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لاراء أفراد العينة على العبارة الخامسة (3.9202) وهى اكبر من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين غيرموافقين وغيرموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(59/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة غير موافقين على ان ارتفاع تكلفة التطبيق ادى الي صعوبة التطبيق.

***(العبارة السادسة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة السادسة (116.117) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لاراء أفراد العينة على العبارة السادسة (3.7423) وهى اكبر من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين غيرموافقين وغيرموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(60/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة غير موافقين على ان حجم العمل في الشركة صغير ولايتطلب تطبيق اسلوب مسببات التكلفة.

***(العبارة السابعة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة السابعة (272.129) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لاراء أفراد العينة على العبارة السابعة (2.4693) وهى اقل من الوسط الفرضى

(3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (61/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة موافقين على أنه توجد علاقة قوية ومباشرة بين محرك التكلفة المختار وتكلفة النشاط.

***(العبارة الثامنة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثامنة (207.650) ومستوى دلالة (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05%) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابي لآراء أفراد العينة على العبارة الثامنة (2.5706) وهي اقل من الوسط الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (62/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة موافقين على أنه كلما زاد عدد مسببات التكلفة كلما زادت الدقة في تكلفة المنتجات.

***(العبارة التاسعة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة التاسعة (246.117) ومستوى دلالة (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05%) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابي لآراء أفراد العينة على العبارة التاسعة (2.3988) وهي اقل من الوسط الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (63/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة موافقين على ان اسلوب مسببات التكلفة يعمل على تحديد العوامل التي ترتبط بشكل متناسب مع إستهلاك النشاط لمورده بغرض تخفيض تكاليف الانتاج.

***(العبارة العاشرة)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة العاشرة (312.804) ومستوى دلالة (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05%) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابي لآراء أفراد العينة على العبارة العاشرة (2.4908) وهي اقل من الوسط الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (64/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05%) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن أفراد العينة

موافقين على انه لتطبيق اسلوب مسببات التكلفة يجب تكوين فريق عمل يضم كافة التخصصات فى المنشأة.

***(العبارة الحادية عشر)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الحادية عشر (52.006) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لآراء أفراد العينة على العبارة الحادية عشر (2.7730) وهى اقل من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(65/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن افراد العينة موافقين على انه هناك ضرورة كبيرة لتطبيق اسلوب مسببات التكلفة بغرض تخفيض التكاليف الى ادنى مستوى ممكن.

***(العبارة الثانية عشر)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية عشر (87.436) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لآراء أفراد العينة على العبارة الثانية عشر (2.7975) وهى اقل من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(66/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن افراد العينة موافقين على ان اسلوب مسببات التكلفة يساهم فى تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال البحث عن بدائل التصميم والانتاج باقل تكلفة.

***(العبارة الثالثة عشر)** بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة عشر (88.479) ومستوى دلالة (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05) ، وبلغت قيمة الوسط الحسابى لآراء أفراد العينة على العبارة الثالثة عشر (2.6074) وهى اقل من الوسط الفرضى (3) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة اجاباتهم ما بين موافقين وموافقين بشدة على هذه العبارة، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم(67/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.05) بين إجابات أفراد العينة وهذا يشير إلى أن

افراد العينة موافقين على انه يتكامل اسلوب مسيبيات التكلفة مع اسلوب تحليل سلسلة القيمة لتخفيض تكلفة المنتجات فى مرحلة تصميم المنتج.

يتضح من الجدول رقم (71/2/4) ان معظم قيم الانحراف المعياري لكل عبارات الفرضية الثانية اكثر من الواحد وهذا يدل على وجود تباين على اجابات المبحوثين بين موافقين ومحايدين وغير موافقين ، الا ان اكثر المبحوثين موافقين على عبارات الفرضية الرابعة على انه توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب تحليل مسيبيات التكلفة (محركات التكلفة) وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية.

خاتمة:

من خلال تحليل البيانات وإختبار الفرضيات تأكد وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية (الفرضية الاولى) ، وتأكد وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب التحسين المستمر وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية (الفرضية الثانية) ، كما تأكد وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية (الفرضية الثالثة). كما تأكد وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب تحليل مسيبيات التكلفة (محركات التكلفة) وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية (الفرضية الرابعة).

الخاتمة:
تشمل الاتي:
اولاً: النتائج
ثانياً: التوصيات

أولاً: النتائج

إستناداً على الدراسة النظرية والدراسة الميدانية، توصل الباحث إلى النتائج الآتية:

1/ يعمل أسلوب تحليل سلسلة القيمة على تخفيض التكاليف من خلال معالجة عيوب الطرق التقليدية لتخفيض التكاليف الصناعية للشركات الصناعية السودانية.

2/ يعمل أسلوب تحليل سلسلة القيمة على المحاولة الجادة لربط التكلفة بالإنتاجية دون المساس بتخفيض الجودة والنوعية.

3/ يعمل أسلوب تحليل سلسلة القيمة على توفير معلومات عن الأنشطة المختلفة بالمنشأة مما يساعد الإدارة في تخفيض تكاليف المنتجات.

4/ يعمل أسلوب تحليل سلسلة القيمة على تمكين الإدارة من الإهتمام بالإنشطة التي تضيف قيمة للمنتج وإستبعاد تلك التي لا تضيف قيمة للمنتج للوصول إلى أقل تكلفة ممكنة.

5/ يعمل أسلوب تحليل سلسلة القيمة على تفعيل الميزة التنافسية من خلال تخفيض تكاليف المنتج.

6/ يعمل أسلوب التحسين المستمر على تخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية وذلك من خلال تحديد وقياس تكلفة المنتجات بصورة دقيقة.

7/ إن إزدياد حدة المنافسة يتطلب تطبيق أسلوب التحسين المستمر لتخفيض تكلفة المنتجات من حين إلى آخر.

8/ يقوم أسلوب التحسين المستمر بتخفيض التكلفة وذلك من خلال إدخال تحسينات تدريجية على الإنتاج خلال دورة حياة المنتج.

9/ إن تبني معايير وقواعد محاسبية تخص البيئة السودانية يؤدي إلى سهولة تطبيق أسلوب التحسين المستمر مما يستفاد منه في تخفيض تكاليف الإنتاج بالمصانع السودانية.

10/ أسلوب التحسين المستمر يسعى لتخفيض التكاليف عبر مراحل الإنتاج والتصنيع عن طريق التطوير والتحسين المستمر لإساليب الإنتاج ورفع جودة تصنيعه من خلال تقليل المنتجات المعيبة والتالفة ومن ثم تخفيض تكلفة إعادة التشغيل.

- 11/ يعمل أسلوب التحسين المستمر على القيام بتخفيض التكاليف إلى المستوى الأقل والمتوقع بناءً على التخطيط الإستراتيجي للمشروع.
- 12/ إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية وذلك من خلال تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات.
- 13/ إن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يوفر معلومات أكثر دقة يمكن الاستفادة منها في تخفيض تكاليف المنتجات.
- 14/ يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بتخفيض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين بهندسة الإنتاج والتصميم.
- 15/ إن أسلوب التكلفة المستهدفة هو أداة من أدوات إدارة التكلفة التي تبحث حول إمكانية خفض التكلفة.
- 16/ يعمل أسلوب تحليل مسببات التكلفة (محركات التكلفة) على تخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية وذلك من خلال تحديد العوامل التي ترتبط بشكل متناسب مع إستهلاك النشاط لمورده بغرض تخفيض تكاليف الإنتاج.
- 17/ يتكامل أسلوب مسببات التكلفة مع أسلوب تحليل سلسلة القيمة لتخفيض تكلفة المنتجات في مرحلة تصميم المنتج.

ثانياً: التوصيات

إستناداً على النتائج التي توصل إليها الباحث ، يوصي الباحث بالآتي:

- 1/ ضرورة تكامل أسلوب تحليل سلسلة القيمة وإسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض تكلفة المنتجات فى مرحلة تصميم المنتج.
- 2/ العمل على إشراك جميع التخصصات بالمنشأة لتطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة من أجل تصميم المنتج من زوايا مختلفة عن طريق البحث عن بدائل المواد الخام والأجزاء والعمليات والأنشطة الصناعية ، أو تخفيض عدد الأجزاء والمكونات بهدف تخفيض التكاليف.
- 3/ يقوم أسلوب التحسين المستمر بإزالة جميع نواحي الإسراف والتبذير وتقليل الفاقد من العملية الإنتاجية أو الأنشطة الإدارية، وبالتالي الحصول على منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف.
- 4/ تساهم التكلفة المستهدفة فى خفض الشامل لتكلفة الإنتاج قبل حدوثه.
- 5/ ضرورة تطبيق أسلوب مسببات التكلفة مهما كان حجم العمل فى الشركة لما له من مزايا كثيرة فى تخفيض تكاليف الإنتاج.
- 6/ هناك ضرورة كبيرة لتطبيق أسلوب مسببات التكلفة بغرض تخفيض التكاليف الى أدنى مستوى ممكن.
- 7/ إن تطبيق أسلوب مسببات التكلفة يوفر معلومات دقيقة يمكن الاستفادة منها فى تلبية إحتياجات العملاء.
- 8/ تعريف الإدارة والمساهمين بمصانع السودان بمزايا تطبيق أساليب التكاليف على تخفيض تكاليف الإنتاج.
- 9/ إن تقوم الجامعات والمعاهد العليا بعقد دورات تدريبية، وبرامج توعية حول أساليب التكاليف الحديثة وأهميتها للشركات بخصوص تخفيض التكاليف.
- 10/ يساهم أسلوب تحليل سلسلة القيمة فى تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال البحث عن بدائل التصميم والإنتاج باقل تكلفة.

11/ أسلوب تحليل سلسلة القيمة عبارة عن وسيلة تحدد بعض الوظائف والتي تحقق ما يطلبه العملاء بأقل تكلفة.

12/ إن أسلوب تحليل سلسلة القيمة يقوم بالتحديد الدقيق لمجموعات محركات التكلفة.

13/ على الشركة ان تعتمد على التحسين المستمر لتخفيض التكاليف اثناء عملية الإنتاج من خلال التخلص من الأعطال الإنتاجية.

14/ على الإدارة الأهتمام بتطبيق أسلوب التحسين المستمر ومتابعة الأساليب والنظم الحديثة التي تخص عملية تخفيض التكاليف.

15/ يتطلب ظهور التكنولوجيا الحديثة فى إنتاج المنتجات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لانه يعتبر من الأساليب الحديثة التي تتماشى مع التطور.

16/ يعتمد أسلوب التكلفة المستهدفة على دراسة السوق وذلك لتحديد التكلفة المستهدفة والربح المستهدف والسعر المستهدف.

17/ إن أسلوب التكلفة المستهدفة يحدد الأنشطة التي يتم صياغتها وتحديدها لبلوغ مستويات التكاليف المطلوبة.

ثالثاً/ الدراسات المستقبلية

1/ معوقات ومشاكل تطبيق أساليب التحليل الإستراتيجى في ظل نظم الإنتاج الحديثة .

2/ أهمية تطبيق أساليب التحليل الإستراتيجى في ظل نظم الإنتاج الحديثة في المنشآت الصناعية.

3/ تكامل اسلوب مسببات التكلفة مع اسلوب تحليل سلسلة القيمة لتخفيض تكاليف الإنتاج.

المراجع

قائمة المصادر والمراجع

القران الكريم

اولاً/ المراجع باللغة العربية

1/الكتب

- * احمد حسين علي حسين ، مبادي التكاليف الصناعية للإداريين ، الإسكندرية: مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر ، 1998م.
- * احمد الخطيب ، المحاسبة عن التكاليف الفعلية ، القاهرة: د.ت ، 2001م
- * أحمد القطامين ، الإدارة الاستراتيجية - مفاهيم وحالات تطبيقية ، عمان: دار مجدلاوي للنشر والتوزيع ، 2002-2003 .
- * احمد محمد نور وشحاته السيد شحاتة ،مدخل معاصر في مبادي محاسبة التكاليف ، لاغراض القياس والرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة ، الاسكندرية: الدار الجامعية ، 2005م.
- * أحمد ماهر ، دليل المدير خطوة بخطوة في الإدارة الإستراتيجية ،الاسكندرية: الدار الجامعية، 1999م.
- * أحمد ماهر وآخرون ، الإدارة : المبادئ والمهارات ،الاسكندرية: الدار الجامعة ، 2001/2000م.
- * اسماعيل ابراهيم جمعه و زينات محمد محرم و عمرو عباس العز ، محاسبة التكاليف - مدخل اداري ، الدار الجامعية ، 2002م.
- * اسماعيل محمد السيد، الإدارة الإستراتيجية : مفاهيم و مجالات التطبيق،الاسكندرية: المكتب العربي الحديث، 1999.
- * الطيب داودي ، أثر تحليل البيئة الخارجية والداخلية في صياغة الاستراتيجية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2009م.
- * السعيد يوسف الغنيمي، الاتجاهات المعاصرة في محاسبة التكاليف ،القاهرة: جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي جامعة حلوان، 2005م.

- *تشارلزت هونجرن وآخرون ، محاسبة التكاليف مدخل إداري ، الطبعة الثانية ، ترجمة احمد حامد حجاج ، الرياض : دار المريخ للنشر ، 1416هـ - 1996م.
- *تامر، البكري، استراتيجيات التسويق ، عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، 2008م.
- *حمود احمد ابراهيم و ساطع رزوق و عبدالعزيز الدغيم ، انظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدماً ،نظام التكاليف التقديرية ونظام التكاليف المعيارية، عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2001م.
- *حسن حياني ، نظرية التكاليف ،حلب: جامعة حلب ، 2005/2004م.
- *حسام الدين حسين ، محاسبة التكاليف في الفنادق والمنتجعات والقرى السياحية ، دمياط: مكتبة نانسي . 2008-2007م .
- *روبارت، بتس ،ديفيد، لي، الإدارة الإستراتيجية بناء الميزة التنافسية، ترجمة عبد الحكم الخزامي، دار الفجر للنشر والتوزيع، 2008م.
- *رضوان ،محمد العناتي، محاسبة التكاليف مفاهيم ..مبادئ..تطبيقات، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2005م.
- *زينات محمد محرم، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، 1995
- *سمير ابو الفتوح صالح، المحاسبة الادارية الاستراتيجية مدخل معاصر لدعم القرارات في البيئة التنافسية، المنصورة، المكتبة العصرية، المنصورة، 2000م.
- *صالح عبدالله الرازق و عطاالله وارد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، عمان: دار زهران للنشر والتوزيع ، 1999م.
- *سمير ابو الفتوح صالح، المحاسبة الادارية - لدعم الادارة فى البيئة التنافسية، (دون) 2004م.
- *السيد عبده ناجى ،التسويق - المبادئ والقرارات الاساسية ،: ،دار النهضة العربية، 2005م.

- * عبد العزيز صالح بن حبتور، الإدارة الإستراتيجية : إدارة جديدة في عالم متغير، عمان: دار الميسرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، 2004م.
- * عبدالحى مرعي ، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، مؤسسة شباب الجامعة ، 1993م .
- * عبدالحى مرعي وعطية مرعي ، مقدمة في اساسيات محاسبة التكاليف ، الاسكندرية:الدار الجامعية ، د.ت.
- * عثمان ابراهيم السيد ، اقتصاديات المشروع ، نظرة شاملة في تقويم وادارة المشروعات ، امدرمان: دار جامعة القرآن الكريم،2001م.
- * عاطف عبدالمجيد عبدالرحمن، إطار مقترح لتحليل وادارة التكلفة من منظور استراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ،جامعة جنوب الوادى - كلية التجارة بسوهاج، العدد الثانى، ديسمبر 2003م.
- * عصام علي فرج، إطار محاسبى مقترح لمعالجة مشكلات التحليل الاستراتيجى للتكاليف فى الشركات الصناعية المصرية، رسالة دكتوراة، جامعة الازهر - كلية التجارة، 2006م.
- * عماري عمار ، محاضرات مقدمة لطلبة الدراسات العليا، فرع الاستراتيجية، مقياس استراتيجية المؤسسة، جامعة المسيلة، 2003 م .
- * عبد الحى، مرعي، إدارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات والتخطيط والرقابة،الاسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2008م.
- * علي عبدالعليم عبدالحميد ، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف ، المنصورة: دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع ،1410هـ، 1995م .
- * عيد محمود حميده ، دور تحليل سلسلة القيمة فى ادارة التكلفة فى المنشآت التعليمية ،مجلة الدراسات والبحوث التجارية ،جامعة بنها -كلية التجارة ،العدد الاول،2004م.
- * علي فلاح الزغبى، التسويق منظور تطبيقي إستراتيجي، عمان، الأردن، د ط، 2009م.
- * عبد السلام أبو قحف، الإدارة الإستراتيجية و تطبيقاتها، القاهرة:دار المعرفة الجامعية، 2000.

- *عمر وصفي عقيلي، المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة،الأردن: دار وائل للنشر ، 2001م.
- *عبد الحي ،مرعي ، التكاليف في مجال التخطيط والرقابة ،الاسكندرية: مكتبة ومطبعة الإشعاع الفني ، 1999م.
- *عصافت سيد أحمد عاشور ،معايير التكلفة في بيئة التصنيع الحديث: إطار مقترح لتطوير معايير التكلفة، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، العدد الأول،1998م.
- *فلاح حسن عداد الحسيني، الإدارة الإستراتيجية : مفاهيمها مراحلها عملياتها المعاصرة،الأردن: دار وائل للنشر ، د ط، 2000.
- *فتحى رزق السوافيرى ،د.شريفة علي حسن، مدخل معاصر فى المحاسبة الادارية المتقدمة، الاسكندرية:الدار الجامعية، 2005م.
- *فتح الرحمن الحسن منصور وبابكر ابراهيم الصديق ، محاسبة التكاليف1 ، الخرطوم : منشورات جامعة السودان المفتوحة ، 2007م.
- *كمال حسين و ممدوح عبدالحميد ، اصول محاسبة التكاليف ، مركز التعليم المفتوح ، جامعة عين شمس ، د.ت.
- *لستراي هينجر وسيرج ماتولنتش ، المحاسبة الادارية ، ترجمة احمد حامد حجاج ، الرياض: دار المريخ للنشر ، 1427هـ ، 2007م.
- *منير محمود سالم ومحمد عصام الدين زايد ، المحاسبة عن التكاليف ، د.م:د.ن،د.ت.
- *محمد زامل احمد، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي،الرياض: معهد الإدارة العامة، 2000م.
- *محمد الفيومي محمد ، أصول محاسبة التكاليف ، الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1993م.
- *محمد عادل الهامي ، محاسبة التكاليف الفعلية ، القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1987م .
- *محمد أحمد عوض، الإدارة الإستراتيجية الأصول والأسس العلمية،الاسكندرية: الدار الجامعية، 2000م

- * محمد جمال الدين المرسي وآخرون ، التفكير الاستراتيجي والادارة الاستراتيجية - منهج تطبيقي- ، الاسكندرية:الدار الجامعية ، 2002م.
- * محمود علي الجبالي ود.قصي السامرائي ، محاسبة التكاليف ، عمان: دار وائل للنشر ، 2000م
- * مجدي عمارة وميلود خليفة و الهادي السجيري ، دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية ، غريان :منشورات كلية المحاسبة ، 1992م.
- * محمد توفيق بلبع ، محاسبة التكاليف ، القاهرة: مكتبة الشباب ، 1993م.
- * محمد حسن حافظ ، محاضرات في ادارة الانتاج (د.ن) ، الخرطوم ،د.ت، 2003م.
- * محمد محمود يوسف ، الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف ، القاهرة : دار النهضة ، 1998-1999م
- * محمد أحمد عوض، الإدارة الإستراتيجية الأصول والأسس العلمية،الاسكندرية: الدار الجامعية، 2000م.
- * محمد ابراهيم السباعي،تشخيص مجالات خفض التكلفة - طرق التشخيص ووسائل التطبيق،مجلة التكاليف،الجمعية العربية للتكاليف، العدد الثاني مايو 1978م.
- * مكرم عبد المسيح باسيلي، محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة- الجزء الأول، رؤية إستراتيجية، المنصورة: المكتبة العصرية للطباعة والنشر، 2001م.
- * ناصر نورالدين عبداللطيف ، مدخل إلي: أنظمة قياس التكاليف ،تطبيقات في مجال الصناعة والمقاولات والخدمات،،الاسكندرية: الدار الجامعية ، 2003/2002م.
- *نادية العارف ، الادارة الاستراتيجية - ادارة الألفية الثالثة -، الاسكندرية:الدار الجامعية ، 2000م.
- *نبيل محمد مرسي، الإدارة الإستراتيجية : تكوين و تنفيذ استراتيجيات التنافس،الاسكندرية: دار الجديدة للنشر ، 2003م.

2/ الدوريات :

- * إبراهيم السباعي، تشخيص مجالات خفض التكلفة- طرق التشخيص ووسائل التطبيق، مجلة المحاسبة - الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد التاسع، مايو، 1996م.
- * أحمد محمد زامل، " نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة "، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، 2007.
- * أسامه سعيد عبد الصادق، أثر التكامل بين الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والتحليل الإستراتيجي لدخل التشغيل على تفعيل إستراتيجيات المنافسة فى السوق المصرى، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد التاسع والعشرون، العدد الأول، 2005م.
- * أمجاد محمد الكومى، تصميم اطار فكرى متكامل لتفعيل اساليب التكاليف المستهدفة فى تحقيق استراتيجية الميزة التنافسية، مجلة الفكر المحاسبى، جامعة عين شمس - كلية التجارة، العدد الثانى، 2008.
- * ابوبكر محمد يوسف، إطار مقترح لدور الثقافة فى تطبيق الاساليب الحديثة لخفض التكلفة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة الزقازيق، كلية التجارة ببنها، العدد الثانى، 2002.
- * أمجاد محمد الكومى، تصميم إطار فكرى متكامل لتفعيل أسلوب التكاليف المستهدفة فى تحقيق إستراتيجية التميز التنافسى - دراسة حالة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، المجلد الأول، 2011م.
- * توفيق عبد المحسن عبد الله الخيال، "مدى فعالية تطبيق مدخل التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج في تخفيض إجمالي التكاليف، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة- كلية التجارة، المجلد (28)، العدد (2)، سنة 2004م.
- * تهانى محمود عبده النشار، إستخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية ذات التوجه الإستراتيجي، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد السابع والعشرون، العدد الرابع، 2003م.

- * _____, استخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف - إطار مقترح - مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية, المجلد 42, العدد الأول 2005.
- جودة عبدالرؤف زغلول، منهج اجرائي مقترح لزيادة فعالية اسلوب التكلفة المستهدفة كاداة لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الانتاج على سلسلة القيمة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، العدد الاول، 2003م.
- *جمال سعد السيد احمد خطاب، مشاكل تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة ودور اسلوب القياس المرجعي في تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية، مجلة الدراسات المالية والتجارية- كلية التجارة جامعة القاهرة، العدد الاول، 2004م.
- *حسام الدين حسين إبراهيم، مدخل مقترح لتفعيل دور الإدارة الإستراتيجية لتكاليف الصيانة في تعظيم المزايا التنافسية للفنادق السياحية المصرية ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، المجلد الثلاثين، العدد الأول، 2008م.
- *رانيا حمادة عبدالفتاح ، مدخل مقترح لاستخدام نظام تحديد التكلفة بالتدفق العكسي لتحقيق متطلبات مشروعات الإنتاج الفوري ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، السنة الخامسة والأربعون ، العدد السابع والستون ، 2006م .
- *سهير الطنملى ، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف حتمية تنافسية فى البيئة المؤتمتة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد الأول، العدد الثالث ، 2002م.
- *سمير ابو الفتوح صالح، منظومة مقترحة لادارة التكلفة من منظور استراتيجى لدعم القدرة التنافسية للصادرات المصرية فى ظل التحديات المعاصرة ،المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة -كلية التجارة، المجلد العشرين، العدد الثالث، 1996م.
- *سالم سعيد باعجاجة ، التحليل الإستراتيجى للتكاليف ومدى إمكانية تطبيقه دراسة تطبيقه على شركات الاسمنت بالمملكة العربية السعودية ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، المجلد الواحد والثلاثون، العدد الأول ، 2009م.

- *شوقي السيد فودة، اطار مقترح للتكامل بين اسلوب التكلفة اسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الانشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية: كلية التجارة، العدد الاول، المجلد 44، 2007م.
- *صفاء عبد الدايم، "تحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة"، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، 2001.
- *صابر حسن الغنام، دور التكاليف الاستراتيجية في زيادة فاعلية التخطيط الاستراتيجي لدعم القدرة التنافسية للموانئ البحرية المصرية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية - كلية التجارة بينها، المجلد الثاني والعشرون- العدد الثاني، 2003.
- *طارق عبد العظيم يوسف الرشيدي، إدارة التكلفة منهج محاسبي مقترح في ضوء التكامل بين نظامي التكلفة حسب الأنشطة والزمن الأمثل للتكلفة ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد الأول، العدد الثاني ، 2009م.
- *عاطف عبدالمجيد عبدالرحمن، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة اسيوط، كلية التجارة، العدد الثامن والعشرون، يونيو، 2000م.
- *عاطف عبد الرحمن، "إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور استراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة " ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة بسوهاج ، جامعة جنوب الوادي ، المجلد 17 ، العدد 2 ديسمبر 2003.
- * عبد الله السنفي، بعض الأساليب الفنية الحديثة لتحسين الكفاءة الإنتاجية في المشروعات الصناعية، مجلة الإداري، سلطنة عمان- معهد الإدارة العامة ، ع64، مارس، 1996.
- *عطا الله وارد خليل، إستخدام نظام التحسين المستمر لدعم دور إدارة التكلفة في ترسيدهم القرارات الإدارية بمؤسسة الطيران العربية السورية، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، العدد الثالث ، المجلد الأول.
- *عصافت سيد احمد، المركز الاستراتيجي للتكاليف والاطار الفكري لسلاسل القيمة ،مجلة الفكر المحاسبي كلية التجارة ،جامعة عين شمس، السنة الثانية العدد الاول، 2000م.

*عفاف مبارك محمد، دور نظام التكاليف الاستراتيجية في ظل ظروف المنافسة ،المجلة المصرية للدراسات التجارية -جامعة المنصورة ،المجلد السابع والعشرون- العدد الثاني، 2002.

*عسان فلاح المطارنة ، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 24 ، العدد ، الثاني ، 2008م.

*فهم أبو العزم محمد، دور محلل النظم في خفض تكاليف النشاط التجاري، مجلة المحاسبة، الرياض- الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد التاسع عشر، 1998م

*محمد صالح هاشم، تقييم دور اسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق استراتيجية ريادة التكلفة في بيئة الاعمال المتقدمة، مجلة البحوث الادارية، اكااديمية السادات للعلوم الادارية: مركز البحوث والمعلومات، 2003م

*مصطفى رضا عبدالرحمن، المحاسبة على اساس المسؤولية كمدخل رئيسي لخفض التكلفة في المنظمات، مجلة البحوث الادارية، اكااديمية السادات للعلوم الادارية، العدد الخامس عشر، 1987.

*محمد مصطفى الجبالي ،دراسة استخدام منهج تخصيص التكلفة حسب الأنشطة لمواجهة تطبيق نظم التطوير المستمر في المشروعات المتقدمة تكنولوجيا، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بينها، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، 1993.

*_____ ، نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين مدخلى تحليل القيمة وهندسة القيمة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة - كلية التجارة ببنى سويف ،العدد الثالث، ملحق، 1998م.

*ممدوح هاشم مراد ، دور تحليل سلسلة القيمة الشاملة في الإدارة الإستراتيجية للتكلفة - دراسة تطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، العدد الثاني ، 1998م.

*نضال محمد ، إنعام محسن ، " التسعير بإستخدام منهج التكلفة المستهدفة : دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني" ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الإقتصاد والإدارة ، مجلد 21 ، العدد الأول .

*نبيه بن عبد الرحمن الجبر، نحو منهج مقترح لتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية السعودية- دراسة ميدانية، مجلة الدراسات المالية والتجارية- العلوم الإدارية، جامعة القاهرة: كلية التجارة- بني سويف، العدد الثالث، سبتمبر، 1997م.

3/ الرسائل الجامعية :

*ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، رسالة ماجستير محاسبة، غير منشورة، جامعة الملك عبدالعزيز - كلية الاقتصاد والإدارة، 2002م.

*مرتضى محمد علي الصديق، امكانية تطبيق اسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كاداة للرقابة وتقويم الاداء فى المنشآت الصناعية السودانية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات العليا، 2014م

*يوسف عبد الباقي محمد بخيت، التحليل الإستراتيجى للتكاليف لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة ، رسالة دكتوراة محاسبة غير منشورة ، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان ، 2003م.

*سيف النصر التجاني إبراهيم شمعون ، الإتجاهات المعاصرة في محاسبة التكاليف وأثرها علي قياس تكلفة الإنتاج ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشور ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2005م

*أماني رمضان ابراهيم عيد،منظور التحليل الاستراتيجى للتكاليف بهدف ترشيد القرارات الادارية فى المنشآت الصناعية فى ظروف البيئة الحديثة،رسالة دكتوراة الفلسفة فى المحاسبة ، غير منشورة، جامعة طنطا - كلية التجارة، 2006.

*محمد الطيب الصادق علي ، امكانية تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد واثره علي تخفيض التكاليف في المشروعات الصناعية السودانية ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير

في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشور ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كليا
الدراسات العليا ، 2007م.

*كمال الدين الصافي على أبو ضلع ، اطار مقترح لنظام التكاليف في القطاع الصناعي في
ضوء مدخل التكلفة على أساس النشاط ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، جامعة
النييلين ، كلية الدراسات العليا ، 2007.

*اسماء عوض محمد منصور، استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق تكلفة الانشطة
بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدراتها التنافسية، رسالة ماجستير محاسبة، غير منشورة ،جامعة
بورسعيد - كلية التجارة، 2008.

*عبدالمنعم احمد محمد عبدالله ،نموذج محاسبي لاستخدام نظم التكاليف الحديثة في تحديد
تكلفة صناعة السكر بالسودان، رسالة دكتوراه الفللفة في المحاسبة، غير منشورة ،جامعة
النييلين- كلية الدراسات العليا ، 2008م.

*عطوي راضي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف ،رسالة ماجستير
محاسبة غير منشورة، جامعة الحاج لخضر ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،
الجزائر، 2008م.

*امانى زكريا مصطفى، دراسة تحليلية لاساليب ومداخل خفض التكلفة في ظل المتغيرات
البئية الحديثة، رسالة ماجستير محاسبة، غير منشورة، جامعة حلوان- كلية التجارة وادارة
الاعمال، 2009م.

*ريما احمد البصول سعادة، مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في الشركات
الصناعية،رسالة دكتوراة الفللفة في المحاسبي غير منشورة، 2008م.

*محمد نجيب محمد عثمان ، إستخدام التحليل الإستراتيجي للتكاليف في شركات إنتاج
الكهرباء لدعم القدرة التنافسية ، رسالة دكتوراة محاسبة غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة
عين شمس ، 2010م.

*أشرف حسين محمود على ، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا
التنافسية(دراسة إستطلاعية) ، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة
الإسكندرية ، 2011م.

- *محمد البشير إبراهيم أحمد، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها فى الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الادارية ، رسالة دكتوراة غير منشورة فى المحاسبة ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ، 2011 .
- *محمد البشير إبراهيم محمد ، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها فى الرقابة على التكاليف وإتخاذ القرارات - دراسة تطبيقية على مصنعى سكر غرب سنار وعسلاية ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2011م.
- *محمد عثمان عطا ، الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها فى الرقابة على التكاليف فى المنشآت الصناعية ، رسالة ماجستير تكاليف ومحاسبة إدارية غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان ، 2012م.
- *عماد محمد كندوري، دور إدارة الكلفة فى تحسين قيمة المنتج باستخدام أسلوب هندسة القيمة، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشور، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد ، 2006.
- *مزوغ عادل، البيئة التسويقية و أدوات التحليل الإستراتيجي، رسالة ماجستير ادارة اعمال غير منشور، جامعة سعد ،كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، 2005.
- *حلمى عبدالفتاح مصطفى، طرق تشخيص مجالات خفض التكلفة ووسائل التطبيق، رسالة ماجستير محاسبة غير منشور ،جامعة القاهرة- كلية التجارة، 1979.
- *يسرى محمد خيرى ، إطار مقترح للإدارة الإستراتيجية للتكلفة فى مرحلة تصميم المنتج ، رسالة دكتوراة الفلسفة فى المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، 2004م.
- *إيمان مصطفى محمد محمود ، إطار مقترح لتقييم الأداء فى ظل نظم التصنيع الحديثة بغرض تحقيق الجودة الشاملة مع دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة ، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة ، 2002م.
- *احمد محمود خليل الأسطل ، دور بيانات التكاليف فى تفعيل القدرة التنافسية فى ضوء آليات الحوكمة - دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة فى سوق فلسطين للأوراق المالية ، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة ، ، الجامعة الإسلامية -كلية التجارة غزة ، 2010م.

*ميساء محمود محمد ، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة ، جامعة الملك عبد العزيز - كلية الاقتصاد والإدارة، 2002م.

ثانياً/المؤتمرات والندوات العلمية والمحاضرات

*إيمان احمد أمين مجاهد ، تفعيل دور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في ظل متطلبات البيئة الصناعية الحديثة،المؤتمر العلمي السنوي التاسع عشر الدولي (تحديث الصناعة العربية في ضوء المتغيرات الدولية) ، مجلد الجلسات البحثية،جامعة المنصورة - كلية التجارة،المنصورة 2003م.

*سليمان حسين البشتاوي ، غسان فلاح المطارنة ، نظام تكاليف الإنتاج الآني (JIT) في المنشآت الصناعية الأردنية ودوره في اتخاذ القرارات الإستراتيجية ، المؤتمر العلمي الرابع، جامعة فيلادلفيا ، كلية العلوم الإدارية والمالية ، 2005م

*معاد خلف إبراهيم الجنابي ، تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال ، المؤتمر العلمي الثالث ، تحت شعار إدارة مؤسسات الأعمال والتحديات العالمية المعاصرة ، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة ، كلية الإقتصاد والعلوم الادارية ، الاردن ، 2009م.

*عمار عمار وبن واضح الهاشمي ، تقييم البيئة الخارجية وأثرها على فعالية تسيير المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، في مطبوعات الملتقى الدولي حول : التسيير الفعال للمؤسسات الاقتصادية، جامعة المسيلة -كلية العلوم الاقتصادية، 04/03/مايو 2005 .

*محمد شحاته خطاب خطاب، التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات ، بحث مقدم في الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، تحت شعار مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين ، كلية إدارة الأعمال ، جامعة الملك سعود ، 18 - 19 مايو 2010م.

*معاد خلف إبراهيم الجنابي ، تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال ، المؤتمر العلمي الثالث ، تحت شعار إدارة مؤسسات

الأعمال والتحديات العالمية المعاصرة ، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة ، كلية الإقتصاد
والعلوم الادارية ، الاردن ز

*محمد علاء الدين الحكيم، محاضرات عن منظومة الانتاج الصناعي، المعهد الفنى
للصناعات المتطورة، قطاع التدريب، ابريل 2006.

*ايمان محمد عبدالمنعم، دينا محمد صابر، محاضرات فى نظم المعلومات والحواسب-
المركز القياى التخصصى، قطاع التدريب، ، ابريل، 2006.

ثالثاً/المراجع باللغة الانجليزية

1\Books:

*Ansari, S., bell, J. and CAM-I target Cost Core Group Target Costing:
The Next Frontier in Strategic Cost Management, US, Consortium for
Advanced Manufacturing InternationalK,1997.

*Ansari, S., et .al. Strategy and Management Accounting :Version 1.1,
Richard D,* Andersen, Practices and Techniques: Tools and Techniques
for Implementing Target Costing, Statement No.4GG, US: Montvale, NJ:
The Institute of Management Accountants,1998.

Irwin, USA, 1997.

*Ansari, S., bell, J. The Next Frontier in Strategic Cost Management, US,
Consortium for Advanced Manufacturing International,1997.

*Bromwish. M, and Bahimai. A,. Management Accounting Evaluation
not Revolution ,CIMA Publication, London, 1989

*Bear .R, Mills and Schmid. F, Product Costing In Advanced Technology
Environments, Management Accounting, Dec ,1994

*Cooper, Robin, and Rejine Slagmulder, Strategic Cost Management,
Management Accounting ,September ,1998

*Cooper, R. and Slagmulder, Rstrategic, Cost Management: Extra-
Organizational Cost Analysis. Management Accounting. 1998

*Choi .T, The Successes and Failures of Implementing Continuous
Improvement Program: Case of Seven Automotive Parts Suppliers,
Becoming Lean, J. Liker, Productivity Inc, ،1998.

- *Fredendal. D, & Hill., Hill Ed, Basics of Supply Chain Management, St. Lucie Press/ Apices Series on Resource Management, Lewis Publishers,E,2001.
- *Grundy ,Tony , Beyond the Numbers Game: Introducing Strategic Cost Management "Management Accounting – U.K.VOL.73, NO.3, March, 1995.
- *Henri dekker, peter smeth ,the adoption and use of target costing in dutch listed firms , 1994.
- *John D. Staffels, Strategic Issues Management a(1) Comprehensive Guid to Environment scanning The planning Forum U.S.A, 1994.
- *Keun-Hyo Yook," Target costing the construction industry evidence from Japan", construction accounting and taxation,2005
- *Kawada ,M,and D.F. Jonson, strategig management accounting- Why and How Management Accounting ,August, 1993.
- *Koons. F, Applying ABC to Target Cost, American Association of Cost Engineers, US,1994.
- *Monden .Y, and J. Lee, How A Japanese Auto Maker Reduces Costs- Kizen Costing Drive Continuous Improvement at Daihatsu, Management Accounting, Aug ,1993
- *Porter, M.E. and Millar ,V.E., How Information Gives you Competitive ,Harvard Business Review, July/August,1985.
- *R. Cooper and R. Slagmulder, Target Costing and Value Engineering, Portland/Or: Productivity Press and Montvale, New Jersey: Institute of Management Accountants,1997.
- *Robinson, A Continuous Improvement in Operation: A Systematic Approach to Waste Reduction, Portland/OR, Productivity Press..1991.
- *Robinson, Continuous Improvement in Operation a systematic Approach to Waste Reduction, Productivity Press ,1991
- *Shank, J.K. and V.Govindarajan, Strategic Cost Management: The new tool for competitive advantage, (The Free Press), 1993.
- *S.P.Arora & T.S.Soni , Cost Accounting , New Delhi, Ditambar .P.CO , 1985 .
- *Steven M. Bragg, Cost Reduction Analysis Tools and Strategies, New Jersey, John Wiley & Sons, Inc, 2010.
- *T.Charles , Horngren, Srikant M. Datar, George Foster, Cost Accounting : A Managerial Emphasis, 11 Edition , Prentice Hall, 2003.

*Wong, Martin, Strategic Cost Management, Management Accounting ,April ,1996.

*Yoshikawa .T, J. Innes, F. Mitchell, and T. Masayasu, Target Cost, Chapter Four, Contemporary Cost Management, first edition, Chapman and Hall, 1993.

2\Periodicals

*Bhimani. A, and H. Okano, Targeting Excellence: Target Cost Management at Toyota in the UK, Management Accounting, London, Vol.73, No.6, Jun,1995

*Boer. G, and Ettlje. J, Target Costing Can Boost Your Bottom-Line, Management Accounting, US, Vol.81, No.1, 1999.

*Brausch.J, Target Costing for Profit Enhancement, Management Accounting ,Vol.76, No.5, Nov,1994

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

*Cooper.R and R, Slagmulder, Develop Profitable New Product with Target Costing, Sloan Management Review, Cambridge, Vol.40, No.4, Sum,1999.

*Cooper. R, and Chew. B, Control Tomorrow's Costs Through Today's Designs, Harvard Business Review , US , Vol.74, No.1, Jan/Feb ,1996.

*Corrigan. J, Target Costing-A New Approach, Australia-Japan, Vol.74,No.3, ,1996.

*Dyre, J. How Chrysler Created an American Keiretsu, Harvard Business Review, US, Vol.74, No.4, Jul/Aug, 1996

*Frater.M, No Time No Money? Get Learn, Journal of Housing & Community Development , Vol., (62), Issue (6)M,2005.

*Fellman .M, Selling IT goods to disable end-user, Marketing News,Chicago, Vol.33, No.6, Mar,1999.

*Gregory Wegman, Compared Activity Based Costing Case Study in the Information System Departments of Two Groups in France :A strategic Management Accounting Approach, Proceedings of Business and Information, International Conference on Business and Information, 5-7 July, 2010

- *Howell .R. Management Accounting Guideline: Implementing Target Costing, Vol.3, No.2, sum,1989.
- *Henrik Agndal,, Supply chain decision-making supported by an open books policy, International Journal of Production Economics, Vol 116, 2008.
- * Hinterhuber, H. H.Strategic cost management: Preliminary Lessons form European Companies. International journal Technology Management, special Issue on Strategic Cost Management, 1997.
- *J. Al-Duaij, A Value Engineering Approach to Determine Quality Lightweight Concrete Aggregates, Cost Engineering, Vol.39, No.5, May,1997.
- *Kato .Y, Target Costing Support System: Lesson from Leading Japanese Companies, Management Accounting Research, Japan,Vol.4, No.1,Mar ,1993.
- *Morgan. M, A Case Study in Target Costing: Accounting for Strategy, Management Accounting, Vol.71, No.5, UK- Japan, 1993
- *McNair, C. Defining and Shaping the Future of Cost Management. Journal of Cost Management, September/October 2000.
- *M. Sakurai, Target Costing and How to Use It, Journal of Cost Management, Vol.3, No.2, Sum,1989.
- *Monden .Y, and Hamad .K, Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies, Journal of Management Accounting Research, Fall,1991.
- *M. Gagne and R. Discenza, New Product Costing: Japanese Style, The CPA Journal, US-Japan, Vol.63, No.5, May ,1993.
- *Nachiket M.Vechalekar, Cost and Strategic Management for Growth of SME Sector, The Management Accountant, Volume 45 No. 5, May, 2010.
- *Porter, Strategy and the Internet , Harvard Business Review, Vol. (79), Issue M,2002.
- *P. Romani, The resurrection of Value Engineering, Manag, US, Vol.49No.1Aug 1997.
- *Robert Kee, The Sufficiency of Target Costing for Evaluating Production-Related Decisions , International Journal of Production Economics,Volume 126, 2010.

*Shank, J.K., Strategic Cost Management, Journal of Management Accounting 1989.

*Shank, John K. Govindrahan, Vijay “ Strategic Cost Management: the Value Chain Perspective” Journal of Management Accounting Research, Fall 1992.

*Sujit Kumar Roy, Total Cost Management : A Never-Ending Need for Redefinition, The Management Accountant, Volume 46, No. 7, 2011

*Sundararaj, R, Total Cost Management—Strategic Management Tool, The Management Accountant, Volume 46 No. 7, July 2011.

*Tiago Pascoal Filomena , Francisco Jose Kliemann Neto , Michael Robert Duffey, Target Costing Operationalization During Product Development: Model and Application, International Journal of Production Economics, Volume 118, 2009.

*Welfle, B. and Keltyka, P, Global Competition: The New Challenge for Management Accountants, The Ohio CPA Journal, January-March 2000.

*Welfle, B. and Keltyka, P, Global Competition: The New Challenge for Management Accountants, The Ohio CPA Journal, January-March 2000.

*Worthy, F, Japan’s Smart Secret Weapon, Fortune, Japan, Vol.124, No.4, (Aug12) ,1991.

*Wilson, R, Strategic Cost Analysis, Management Accounting, Volume 68, Number 9, 1990.

Conferences

*Wood, J, First Annual International Congress on Target Costing, Management Accounting, Vol.79, No.7, Jan ,1998.

Theses

*Atuly Venkatramanan, Developing a Strategic Cost Management Model, Combining The Balance Scorecard And Activity Based Costing, Master of Science In Management, Faculty of Management, University of Lethbridge.2006.

*Chartered Institute of Management Accountants, Target Costing in the NHS Reforming the NHS From Within, CIMA NHS Working Group, CIMA Discussion Paper, 2005.

ثالثاً: المواقع الالكترونية (Internet)

*الاستراتيجية وخطط الاعمال ، بحث منشور في الشبكة الدولية للمعلومات (الانترنت) على
موقع مركز الادارة والتنمية ، 12 ابريل ، 2010 ، [www.kantakji.com/fiqh/strategy
planning.asp](http://www.kantakji.com/fiqh/strategy_planning.asp)

الملاحق

ملحق(1)

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

قسم التكاليف والمحاسبة الادارية

السيد/.....
المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وتعالى وبركاته

الموضوع / استبانة

يقوم الباحث بإعداد دراسة بعنوان (أساليب التحليل الإستراتيجي ودورها في تخفيض التكاليف دراسة ميدانية علي الشركات الصناعية بالسودان)- دراسة ميدانية علي عينة من الشركات الصناعية- ولاية الخرطوم ، للحصول علي درجة الدكتوراه في التكاليف والمحاسبة الإدارية، تهدف إلى التعرف علي بعض اساليب التحليل الاستراتيجي ومدى تطبيقها في الصناعة بالسودان بغرض تخفيض تكاليف الانتاج.

نظراً لخبرتكم العملية واعتماداً على جهودكم العلمية فإنه يشرفنا مساهمتكم في هذه الدراسة بإبداء ارائكم على عبارات الاستبانة المرفقة لضمان سلامة النتائج التي يتوصل إليها الباحث ، ولاشك انكم تقدررون عموم الفائدة التي تعود من هذا البحث والنتيجة عن اهتمامكم بعبارات هذه الاستبانة ، حيث تمثل ارائكم احد الركائز الأساسية لهذا البحث.

يوجه الباحث عنايتكم الى ان جميع البيانات المستخلصة من هذه الاستبانة لأغراض البحث العلمي فقط، وسوف تحظى بالسرية التامة.

شكري وتقديري لكم على حسن تعاونكم.....

الباحث/محمود عبدالله جمعة
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
برنامج دكتوراه في التكاليف والمحاسبة الإدارية
ت:0911130277-0127227577

القسم الأول: البيانات الشخصية:

ارجو التكرم بوضع علامة (✓) امام ما تراه مناسباً .

1/ العمر: 30سنة فأقل 31-40 سنة 41-50 سنة

51 – 60 سنة اكثر من 60 سنة

2/ المؤهل العلمي:

بكالوريوس دبلوم عالٍ ماجستير دكتوراة

3/ التخصص العلمي:

تكاليف ومحاسبة محاسبة وتمويل إدارة أعمال
دراسات مصرفية واقتصاد نظم معلومات محاسبية أخرى

4/ المؤهل المهني:

زمالة سودانية زمالة عربية زمالة بريطانية
زمالة امريكية زمالة محاسبة تكاليف إدارية لاحمل مؤهل مهني

5/ المركز الوظيفي:

مدير عام مدير مالي مدير حسابات مراجع حسابات
مدير مبيعات محاسب محاسب تكاليف مدير انتاج
مهندس انتاج أخرى

6/ سنوات الخبرة:

5 سنوات فأقل 6 – 10 سنة 11- 15 سنة
16- 20 سنة 21- 25 سنة اكثر من 25 سنة

القسم الثاني: بيانات الدراسة: أرجو التكرم بوضع علامة (✓) امام ما تراه مناسباً.
 الفرضية الاولى: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية.

مستوى الموافقة					العبارة
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
					1/ تطبيق اسلوب تحليل سلسلة القيمة يُمكن الادارة من الاهتمام بالانشطة التي تضيف قيمة للمنتج واستبعاد تلك التي لاتضيف قيمة للمنتج للوصول الى اقل تكلفة ممكنة.
					2/ يعمل اسلوب تحليل سلسلة القيمة على معالجة عيوب الطرق التقليدية لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة.
					3/ يساهم اسلوب تحليل سلسلة القيمة فى تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال البحث عن بدائل التصميم والانتاج باقل تكلفة.
					4/ يتكامل اسلوب تحليل سلسلة القيمة واسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض تكلفة المنتجات فى مرحلة تصميم المنتج.
					5/ يساعد استخدام اسلوب تحليل سلسلة القيمة على تفعيل الميزة التنافسية من خلال تخفيض تكاليف المنتج.
					6/ استخدام اسلوب تحليل سلسلة القيمة يوفر معلومات عن الانشطة المختلفة بالمنشأة مما يساعد الادارة فى تخفيض تكاليف المنتجات.
					7/ وجود نظام موحد للتكاليف فى الشركات الصناعية يؤدي الى سهولة تطبيق اسلوب تحليل سلسلة القيمة.
					8/ اسلوب تحليل سلسلة القيمة عبارة عن وسيلة تحدد بعض الوظائف والتي تحقق ما يطلبه العملاء

مستوى الموافقة					العبارة
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة	
					باقل تكلفة.
					9/ يعمل اسلوب تحليل سلسلة القيمة على المحاولة الجادة لربط التكلفة بالإنتاجية دون المساس بتخفيض الجودة والنوعية.
					10/ يقوم اسلوب تحليل سلسلة القيمة بفحص منظم للعوامل التي تؤثر على تكلفة المنتج ومحاولة التأثير فيها بالتخفيض.
					11/ اسلوب تحليل سلسلة القيمة اسلوب تشترك فيه جميع التخصصات بالمنشأة من أجل تصميم المنتج من زوايا مختلفة عن طريق البحث عن بدائل المواد الخام والأجزاء والعمليات والأنشطة الصناعية ، أو تخفيض عدد الأجزاء والمكونات بهدف تخفيض التكاليف.
					12/ اسلوب تحليل سلسلة القيمة يقوم بالتحديد الدقيق لمجموعات محركات التكلفة.
					13/يكشف اسلوب تحليل سلسلة القيمة عن خامات بديلة يمكن استخدامها في تصنيع الأجزاء بأقل تكلفة.
					14/ اسلوب تحليل سلسلة القيمة يعظم الميزة التنافسية للمنتج اما بتخفيض التكلفة او بتحسين مستوى الاداء للعمليات والانشطة الانتاجية.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب التحسين المستمر وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية.

مستوى الموافقة					العبارة
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة	
					1/ تعتمد الشركة على التحسين المستمر لتخفيض التكاليف اثناء عملية الانتاج من خلال التخلص من

مستوى الموافقة					العبرة
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة	
					الاعطال الانتاجية.
					2/ تطبق الشركة اسلوب التحسين المستمر لتخفيض التكاليف بغرض رضا العملاء.
					3/ اهتمام الإدارة بتطبيق اسلوب التحسين المستمر ومتابعة الأساليب والنظم الحديثة.
					4/ يعتبر اسلوب التحسين المستمر اسلوب لادارة التكلفة من منظور استراتيجي.
					5/ تبني معايير وقواعد محاسبية تخص البيئة السودانية يؤدي الي سهولة تطبيق اسلوب التحسين المستمر.
					6/ تطبيق اسلوب التحسين المستمر يقود الى تحديد وقياس تكلفة المنتجات بصورة دقيقة.
					7/ يوفر اسلوب التحسين المستمر بيانات غير مالية تفيد في تحديد مسببات التكلفة داخل الانشطة.
					8/ ان ازدياد حدة المنافسة يتطلب تطبيق اسلوب التحسين المستمر لتخفيض تكلفة المنتجات من حين الى اخر.
					9/ يقوم اسلوب التحسين المستمر بإزالة جميع نواحي الإسراف والتبذير وتقليل الفاقد من العملية الإنتاجية أو الأنشطة الإدارية، وبالتالي الحصول على منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف.
					10/ يقوم اسلوب التحسين المستمر بتخفيض التكلفة وذلك من خلال إدخال تحسينات تدريجية على الإنتاج خلال دورة حياة المنتج.
					11/ اسلوب التحسين المستمر يسعى لتخفيض التكاليف عبر مراحل الإنتاج والتصنيع عن طريق التطوير والتحسين المستمر لأساليب الإنتاج ورفع

مستوى الموافقة					العبارة
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
					جودة تصنيعه من خلال تقليل المنتجات المعيبة والتالفة ومن ثم تخفيض تكلفة إعادة التشغيل.
					12/ يقدم اسلوب التحسين المستمر (التكلفة المطورة) أحد الحلول والمتمثلة في الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات.
					13/ يعمل اسلوب التحسين المستمر على القيام بتخفيض التكاليف إلى المستوى الأقل والمتوقع بناءً على التخطيط الإستراتيجي للمشروع.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية.

مستوى الموافقة					العبارة
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
					1/ يتوفر لدى الشركة الصناعية نظام محاسبي وكوادر بشرية مؤهلة لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة.
					2/ يتطلب ظهور التكنولوجيا الحديثة في انتاج المنتجات تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة.
					3/ لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يجب تكوين فريق عمل يضم كافة التخصصات في المنشأة.
					4/ يعتمد اسلوب التكلفة المستهدفة على البعد الاستراتيجي من حيث ادارة التكلفة من منظور استراتيجي.
					5/ يعمل اسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات.
					6/ تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في تحقيق هدف تخفيض التكاليف في مرحلة تصميم المنتج.
					7/ تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في

مستوى الموافقة					العبارة
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
					تحقيق هدف التحسين المستمر لمنتجات الشركة.
					8/ تساهم التكلفة المستهدفة فى خفض الشامل لتكلفة الانتاج قبل حدوثه.
					9/ استراتيجية خفض التكلفة بسبب استخدام التكلفة المستهدفة يؤدي الى الرغبة فى تطبيقها.
					10/ استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة يوفر معلومات اكثر دقه يمكن الاستفادة منها فى تخفيض تكاليف المنتجات.
					11/ يعتمد اسلوب التكلفة المستهدفة على دراسة السوق وذلك لتحديد التكلفة المستهدفة والربح المستهدف والسعر المستهدف.
					12/ يقوم اسلوب التكلفة المستهدفة بتخفيض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين بهندسة الإنتاج والتصميم.
					13/ ان اسلوب التكلفة المستهدفة يحدد الأنشطة التي يتم صياغتها وتحديدها لبلوغ مستويات التكاليف المطلوبة.
					14/ اسلوب التكلفة المستهدفة هو أداة من أدوات إدارة التكلفة التي تبحث حول إمكانية خفض التكلفة.

الفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة (مركبات التكلفة) وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية.

مستوى الموافقة					العبارة
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
					1/ يتوفر لدى المنشآت الصناعية نظام محاسبي سليم لتطبيق اسلوب مسببات التكلفة.
					2/ تطبيق اسلوب مسببات التكلفة يساعد فى تحقيق هدف تخفيض التكاليف الكلية للمنتج.
					3/ استخدام اسلوب مسببات التكلفة يوفر معلومات

مستوى الموافقة					العبرة
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
					عن الأنشطة المختلفة بالمنشأة مما يساعد الإدارة في تخفيض تكاليف المنتجات.
					4/ تطبيق اسلوب مسببات التكلفة يوفر معلومات دقيقة يمكن الاستفادة منها في تلبية احتياجات العملاء.
					5/ ارتفاع تكلفة التطبيق ادي الي صعوبة التطبيق.
					6/ حجم العمل في الشركة صغير ولايتطلب تطبيق اسلوب مسببات التكلفة.
					7/ وجود علاقة قوية ومباشرة بين محرك التكلفة المختار وتكلفة النشاط.
					8/ كلما زاد عدد مسببات التكلفة كلما زادت الدقة في تكلفة المنتجات.
					9/ يعمل اسلوب مسببات التكلفة على تحديد العوامل التي ترتبط بشكل متناسب مع إستهلاك النشاط لمورده بغرض تخفيض تكاليف الانتاج.
					10/ لتطبيق اسلوب مسببات التكلفة يجب تكوين فريق عمل يضم كافة التخصصات في المنشأة.
					11/ هناك ضرورة كبيرة لتطبيق اسلوب مسببات التكلفة بغرض تخفيض التكاليف الى ادنى مستوى ممكن.
					12/ يساهم اسلوب مسببات التكلفة في تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال البحث عن بدائل التصميم والانتاج باقل تكلفة.
					13/ يتكامل اسلوب مسببات التكلفة مع اسلوب تحليل سلسلة القيمة لتخفيض تكلفة المنتجات في مرحلة تصميم المنتج.

ملحق (2)
محكمو الإستبانة

العنوان	الدرجة العلمية	الاسم
جامعة النيلين- كلية التجارة.	استاذ مشارك	1/ د. الهادي آدم محمد
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.	استاذ مشارك	2/ د. بابكر ابراهيم الصديق
جامعة النيلين- كلية التجارة.	استاذ مساعد	3/ د. عبدالرحمن البكري منصور
جامعة الدنج- كلية تنمية المجتمع	استاذ مساعد	4/ د. انجليزى عبدالله خليفه
جامعة غرب كردفان- كلية العلوم الادارية والمالية	استاذ مساعد	5/ د. موسى عيسى محمد
جامعة السلام – كلية العلوم الادارية والمالية	استاذ مساعد	6/ د. بدر الدين الهادي سراج الدين