

المقدمة

تشتمل على الآتي:

أولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

أولاً : الإطار المنهجي

تمهيد:

أصبح تخفيض التكاليف هدف جميع المنشآت، من حيث إنتاج نفس كمية ونوعية الوحدات باستخدام موارد أقل، وتعود أسباب ارتفاع التكاليف إلى انخفاض النمو في الجوانب الإقتصادية فضلاً عن زيادة الإنفاق، حيث شهدت المنشآت العديد من المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية والتي لها تأثير على نظم محاسبة التكاليف ومخرجاتها من المعلومات، مما يتطلب ضرورة تطوير هذه النظم وتبني مداخل وأساليب إجرائية حديثة في مجال القياس والتحليل، بحيث تكون قادرة على تلبية إحتياجات الإدارة من المعلومات التي تساعدها في أداء وظائفها، ويتطلب ذلك البحث عن الوسائل الحديثة والأدوات التي تساعدة في إدارة وتخفيض التكلفة بشكل سليم.

ويمثل تخفيض التكاليف الوسيلة الأكثر فاعلية في مواجهة ظروف البيئة التنافسية، حيث أن إستمرارية المنشآت ونموها في الوقت الحاضر لم يعد كما كان في الماضي دالة لقدرة المنشأة على تخفيض التكاليف وفقاً لمنظور ورؤية داخلية لما يجب عليه التخفيض وإنما أصبح دالة لما يجب أن يكون عليه التخفيض وفقاً لمنظور ورؤية خارجية تفرضها المنافسة، كما وأصبحت المنافسة التكاليفية الهادفة إلى تخفيض التكاليف تخفيضاً إيجابياً تشكل أهم السمات الأساسية للمنافسة السائدة بين منشآت الأعمال، حيث أن السوق يفرض أسعاره على المنتجين ولا يصبح أمام المنتج- لغرض البقاء والإستمرار- سوى الإستمرار في تخفيض التكاليف للحدود التي تسمح بتحقيق هامش الربح المعقول مع تقبل السوق للأسعار المفروضة.

وتعتبر التكلفة المستهدفة من المفاهيم المستحدثة في مجال محاسبة التكاليف والتي تستخدم في تخفيض التكاليف من خلال نقل توجه معظم جهود وعمل أنشطة محاسبة التكاليف، من تخطيط التكاليف وقياسها ورقابتها... الخ من بيئة الإنتاج التي لاتمثل تكاليفها سوى 5%-15% من إجمالي تكلفة المنتج إلى مرحلة ما قبل الإنتاج والتي يتم فيها تخطيط المنتج وتصميمه وتطويره، وبالتالي الإلتزام والتعهد ضمناً بمعظم التكاليف والتي سوف تحدث فعلاً في كافة المراحل التالية خلال دورة حياة المنتج.

ونظراً للإنتقادات التي وجهت للأساليب التقليدية لتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات، ظهرت أساليب حديثة، كالموازنة على أساس الأنشطة التي تستند في إعدادها على نظام التكاليف المبني على أساس

الأنشطة الذي يقدم معلومات دقيقة عن تكلفة المنتج، وتحديد وبيان التكلفة الفعلية للمنتج، بعد إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، لتحديد سعر المنتج بشكل مناسف، كما تلعب الموازنات دوراً هاماً في العملية الرقابية والتخطيطية في مختلف مجالات الأنشطة الإقتصادية، لإرتباط مفهوم أساس الأنشطة بفكرة تخفيض التكاليف وترشيد الإنفاق بما يتلاءم مع الموارد المتاحة للعمليات الإقتصادية، كما تستخدم موازنة الأنشطة في فرض الرقابة على عمليات المشروع، ومتابعة تقييم الأداء بهدف إتخاذ القرارات السليمة، عن طريق وضع التقديرات لتخطيط الموارد والإستخدامات لفترة زمنية مستقبلية.

مشكلة الدراسة

هناك العديد من الدراسات السابقة تناولت موضوع تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة وتخفيض التكاليف وبالإطلاع على الدراسات السابقة وجد الباحث أن هناك فجوة فيها فمنها، دراسة (Cooper&Chew, 1996)، تمثلت مشكلة الدراسة في الكيفية التي يتم بها القضاء على الفجوة بين التكلفة الجارية والتكلفة المستهدفة، وأوضحت أهمية العلاقة مع الموردين لتحقيق التكلفة المستهدفة خاصة في المنشآت التي تعتمد على شراء معظم أجزاء المنتج من خارج المنشأة، دراسة (محمد صالح، 2003م)، تمثلت مشكلة الدراسة في الحاجة إلى إطار متكامل لزيادة فاعلية أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة في بيئة الأعمال المعاصرة بحيث يتم الإطلاع على عناصر أسلوب التكلفة المستهدفة والتي يمكن من خلالها تحقيق مزايا إستراتيجية في مجالات تخفيض التكاليف، وتوصلت إلى نتائج منها، نجاح تطبيق التكلفة المستهدفة يعتمد على ترجمة توجهات وأهداف الإدارة والتعبير عنها في إطار وجوانب نظام التكاليف، دراسة (جمال عبدالحميد، 2007م)، هدفت إلى وضع إطار عام ومنهجية للتسعير المستهدف والتكلفة المستهدفة تقوم على إستخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الضبابية في التوصل إلى أرقام للسعر المستهدف والتكلفة المستهدفة والربح المستهدف، دراسة (غسان فلاح، 2008م)، هدفت إلى التعرف على مجالات إستخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، والتعرف على مدى توفر العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل، إهتمت بتطبيق التكلفة المستهدفة لمساعدة الإدارة في الشركات الصناعية لإتخاذ القرارات الإستراتيجية المتعلقة بتحديد تكلفة المنتج وأسعار البيع، دراسة (محمد راجح، 2008م)، أهمية إستخدام التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، توصلت إلى أن تسعير الخدمات المصرفية بموجب التكلفة المستهدفة أكثر عدالة من تسعيرها بموجب التكلفة الفعلية، أوصت

بضرورة بتطبيق منهج التكلفة المستهدفة لزيادة كفاءة المصارف، دراسة (أمجاد محمد، 2008م)، هدفت إلى دراسة آليات تطبيق الإطار المتكامل المقترح لأسلوب التكلفة المستهدفة وتقييم فعاليته في تحقيق إستراتيجية التميز التنافسي، دراسة (محمد الحسن، 2011م)، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، هدفت إلى التعرف على مدى ملائمة البيئة الصناعية الفلسطينية في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، دراسة (وائل سعيد، 2011م)، هدفت إلى إظهار دور إستخدام منهج التكلفة المستهدفة في بناء هيكل التكلفة في قطاع خدمات الإنترنت، دراسة (محمد عبدالسلام، 2011م)، هدفت إلى معرفة دور مدخل التكلفة المستهدفة في تطوير أساليب قياس تكلفة الإنتاج الصناعي على الشركات الصناعية بجمهورية مصر العربية، دراسة (فراس رفعت، 2012م)، دور التكلفة المستهدفة في تطوير الإستراتيجية التنافسية للمنتجات، هدفت إلى توفير إطار شامل لإظهار دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح المنتجات الصناعية، دراسة (Waleed Mjalli ALAwawdeh, 2012)، العلاقة بين التكاليف المستهدفة وقدرتها التنافسية في الجامعات الأردنية، دراسة (ذاكر، عبيد 2013م)، التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي، تمثلت مشكلة الدراسة في أن إستخدام كل من هذين المدخلين بشكل مستقل وبدون إعتداد إستراتيجية تكاملية لتحديد تكلفة المنتجات طوال دورة حياتها الإنتاجية لا يؤدي إلى تخفيض تكاليف المنتجات وتلبية رغبات العملاء وتحقيق ميزة تنافسية، دراسة (Lawrence Imeokparia, 2014)، ركزت على أهمية تحديد أثر التكلفة المستهدفة على الأداء العام للصناعات التحويلية من حيث العائد على رأس المال والربحية وتخفيض التكاليف، دراسة (خالد، فتح الرحمن، 2015م) التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء، هدفت إلى قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية بإستخدام التكامل بين التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية، دراسة (رندا موسى، 2015م)، إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة، وأوصت بضرورة مشاركة الموردين ومهنيي الإنتاج ومحاسبي التكاليف في تبادل الأفكار حول إتجاهات جهود تخفيض التكاليف ودراسة جدواها الفني والمحاسبي، وحددت أبعاد التكلفة المستهدفة في تحديد سعر البيع المناسب، تحديد الربح المستهدف، فجوة التكاليف، هندسة القيمة، التحسين المستمر.

تناول الباحث بعض الدراسات ذات العلاقة بموضوع التكلفة المستهدفة وهو جزء من دراسته، ومن ثم فإن الدراسات السابقة لم تختبر بصورة مباشرة تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تخفيض التكاليف، حيث بعض الدراسات إختبرت دور التكلفة المستهدفة في تحقيق المتميز التنافسي والأداء العام، وبعضها تباين بين كفاءة التسعير وقياس تكلفة الإنتاج، واعتمد الباحث في تبرير هذه الفجوة على نظرية المحاسبة الإيجابية التي تحاول تفسير ما يتم من ممارسات محاسبية في الواقع العملي وأثاره الناتجة عن ذلك على كل الأفراد والموارد المتاحة للمنشأة فهي تفسر دوافع تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تخفيض التكاليف.

أما بالنسبة لمتغير الموازنة على أساس الأنشطة توجد قلة في الدراسات السابقة المقارنة فمنها، دراسة (Kavin TBreauk,2004)، ركزت على كيفية الإلتزام بعملية الموازنة والمشاركة في إعدادها وتأثيرهما على الأداء الإداري للشركة، هدفت دراسة (فريد محمد، 2007م)، إلى إستخدام الموازنات التخطيطية كأداة للإلتصال والتنسيق بين أفراد المنشأة، دراسة (محمد عبد الله، 2008م)، مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في بلديات غزة، أوصت بضرورة تبني تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة لأنه يقدم بيانات تكلفة أكثر دقة، ويساعد في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات السليمة، دراسة (صلاح بابكر، 2011م)، دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الأداء المالي والإداري، إهتمت الدراسة بمعرفة مدى قدرة إدارات المصارف العاملة في السودان على إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية وفق الأسس والمبادئ العلمية، دراسة (عبد الرحمن وآخرون، 2012م)، إمكانية تطبيق الموازنة المبنية على أساس الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني، أوصت بضرورة إحلال أنظمة التكاليف القائمة لديها بأنظمة حديثة كنظام التكاليف المبني على الأنشطة، دراسة (ماهر موسى، 2012م)، مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط، أوصت بضرورة التخطيط لعملية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في الجامعات الفلسطينية، دراسة (يونس، حسين، 2012م)، إمكانية تطبيق الموازنات الصفرية كموازنة تخطيطية في المجالس المحلية الفلسطينية، هدفت إلى التعرف على القدرات البشرية والخبرات والقدرات الإدارية ومدى قدرتها على تطبيق موازنة ذات أساس صفري، دراسة (مازن العمري وآخرون، 2012م)، أهم مقومات النجاح لنظام الموازنات على أساس الأنشطة في البنوك التجارية العاملة في الأردن وأهمية تلك الموازنات في إتخاذ القرارات الإدارية، هدفت إلى معرفة الواقع الفعلي لإستخدام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة كنظام

للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء في البنوك التجارية العاملة في الأردن، دراسة (إبراهيم، 2013م)، مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة، هدفت إلى دراسة نظام الموازنة على أساس الأنشطة مقارنة مع النظام التقليدي للموازنات، تمثلت مشكلة دراسة (Sorinel, et al, 2013)، في إمكانية تطبيق أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة في الهيئات العاملة بالصناعة الإستخراجية في رومانيا. ركزت الدراسات السابقة على دور الموازنات في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار ورفع كفاءة الأداء وإمكانية تطبيقها. يتضح للباحث أن الدراسات السابقة لم توضح العلاقة بين تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة وتحديد التكلفة المستهدفة بصورة مباشرة، إضافة إلى قلة الدراسات السابقة في السودان التي تناولت هذه العلاقة. أما بالنسبة لمتغير تخفيض التكاليف، فقد إختبرت عدد من الدراسات المقارنة العلاقة بين أساليب التكاليف الحديثة وتخفيض التكاليف منها، دراسة (سلطان كريمة، 2007م)، طرق تحسين جودة المنتج الصناعي وأثرها في تخفيض التكاليف، تمثلت مشكلة الدراسة حول كيف يؤثر تحسين الجودة في تخفيض تكاليف عدم الجودة، وفي تخفيض التكلفة الكلية؟، دراسة (فيصل قاسم، 2009م)، أثر تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على رقابة وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية، تمثلت مشكلة الدراسة في قصور الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في تحديد تكلفة دقيقة للوحدات المنتجة ورقابة وتخفيض التكاليف، دراسة (على عاشور، 2010م)، إستخدام نظم التكاليف الحديثة في تخفيض تكلفة الإنتاج في المنشآت الصناعية الليبية، تمثلت مشكلة الدراسة في إرتفاع تكاليف الإنتاج التي تواجهها معظم المنشآت الصناعية الليبية، حددت أبعاد التكلفة المستهدفة في تحديد سعر البيع المستهدف، تحديد الربح المستهدف، تحديد التكلفة المسموح بها، دراسة (على حازم يونس، 2010م)، إستخدام نظم الإدارة على أساس الأنشطة في تحديد فرص تخفيض التكاليف، ركزت على أهمية تحديد فرص تخفيض التكاليف وبالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق ميزات التكلفة المنخفضة مقارنة بالمنافسين، دراسة (حنان جابر، 2011م)، هدفت إلى وضع إطار للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة كأداة لتخفيض تكاليف القطاع المصرفي دعماً للقدرة التنافسية في ظل الأزمة المالية العالمية، دراسة (حلمي عبد الفتاح، 2012م)، طرق تشخيص مجالات تخفيض التكلفة ووسائل التطبيق بالتطبيق على الشركات الصناعية في القطاع العام، دراسة (فيحاء، سهام، 2012م) أثراً إستخدام التقنيات الحديثة في تخفيض التكاليف وزيادة الإيرادات، ركزت على أثر إستخدام بطاقة الإئتمان في كسب رضا الزبائن الذي يؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة الإيرادات،

دراسة (رائد، سعيد، 2013م)، إستعمال أدوات المحاسبة الرشيقية في تخفيض التكاليف، تمثلت مشكلة الدراسة حول إمكانية إستخدام أدوات المحاسبة الرشيقية في الشركات الصناعية وفي ظل بيئتها الداخلية والخارجية، دراسة (ستار عبدالمجيد، 2013م)، تكامل تقنيتي تكاليف الجودة والمقارنة المرجعية وأثره في تخفيض تكاليف المنتجات، دراسة (نادية شاكر، 2014م)، تكامل إعادة هندسة العملية والمداخل المعاصرة لتخفيض التكاليف في ظل فلسفة إدارة التغيير، دراسة (عبدخلف، نادية 2014م)، تكامل التجارة الإلكترونية وتكنولوجيا المعلومات وأثره في تخفيض التكاليف لإتخاذ قرارات التسعير، تمثلت مشكلة الدراسة في تأثير إستخدام تكامل التجارة الإلكترونية وتكنولوجيا المعلومات في تخفض التكاليف لإتخاذ قرارات التسعير.

يتضح للباحث أن هناك إختلاف بين الدراسات السابقة من حيث تناول المتغيرات والعوامل التي تؤثر في تخفيض التكاليف وأيضاً إختلاف مجال تطبيق الدراسة، إضافة إلى أن معظم الدراسات السابقة تصف العوامل التي تؤثر في تخفيض التكاليف وفقاً لتصنيف الشركات التي طبقت فيها.

بعض الدراسات السابقة المقارنة إختبرت العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف منها، دراسة (عاطف عبد المجيد، 2000م)، هدفت إلى دراسة وتحليل مداخل التكاليف التقليدية في مجال الرقابة وتخفيض التكلفة لتحديد مدى كفايتها في مجال تحقيق التكلفة التنافسية لمواجهة متغيرات البيئة الإقتصادية الحديثة، دراسة (ميساء، 2002م)، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، هدفت إلى إظهار دور التكاليف المستهدفة في المشروعات اليابانية وفي الدول المتقدمة، دراسة (راضية عطوي، 2008م) دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، هدفت إلى البحث عن عناصر أسلوب التكلفة المستهدفة وإعطاء فكرة عامة عن هذا الأسلوب وكيفية تطبيقه، من نتائج الدراسة أن التكلفة المستهدفة نظام استراتيجي متكامل والأرباح يأخذها بعين الاعتبار تحديد السعر التنافسي ومتطلبات العملاء وإستراتيجية يتم بمقتضاها تحديد الأرباح المراد تحقيقها، دراسة (رغدة حسن، 2011م)، هدفت إلى دراسة وتحليل دور مدخل تحديد التكاليف المستهدفة في إدارة تكلفة اللوجستيات، دراسة (عامر محمد، 2012م)، مدخل أسلوب التكلفة المستهدفة ودورها في تخفيض التكلفة مع الحفاظ على الجودة، دراسة (علاء جاسم وآخرون، 2012م)، إستعمال التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل الصناعية، هدفت إلى تحديد نواحي القصور التي تعاني منها الأنظمة التقليدية للتكاليف في بيئة الأعمال الحديثة، والتعرف على تقنية التكلفة المستهدفة وتاريخ وأسباب ظهورها وإمكانية تطبيقها كأداة لإدارة التكاليف في المنشآت الصناعية،

دراسة (إسماعيل ،على،2013م)، إستخدام تقنيتي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كإطار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات، توصلت الدراسة إلى أن نظم التكاليف التقليدية في ظل بيئة التصنيع الحديثة غير قادرة على تلبية حاجات الوحدات الإقتصادية إلى المعلومات المفيدة في مجال تخفيض التكاليف وغلق الفجوة بينها وبين الوحدات الإقتصادية ذات النشاط المماثل التي تطبق التقنيات الحديثة، دراسة (مجدي وائل،2014م)، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، هدفت الدراسة إلى بيان مدى إدراك الشركات الصناعية المساهمة العامة لمفاهيم ومبادئ وأهمية إستخدام مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها.

يتضح للباحث أن الدراسات السابقة لم توضح العلاقة بين تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة وتحديد التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف بصورة مباشرة، إضافة إلى قلة الدراسات السابقة المقارنة التي تناولت تلك العلاقة. أما دراسة الباحث سوف تختبر متغيرات العوامل التي تؤثر في تخفيض التكاليف بتحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة لبعض الشركات الصناعية في السودان.

بناءً على ما تقدم تتمثل مشكلة الدراسة بالتساؤلات التالية:

1. هل تحديد التكلفة المستهدفة يؤثر في تحليل الأنشطة الصناعية؟
2. هل يؤثر تحديد التكلفة المستهدفة في تحليل مسببات التكلفة؟
3. هل الوصول إلى التكلفة المسموح بها يؤثر في تحليل أداء الأنشطة
4. هل الموازنة على أساس الأنشطة تعدل العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتحليل الأنشطة؟
5. هل الموازنة على أساس الأنشطة تؤثر في العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتحليل مسببات التكلفة؟
6. هل الموازنة على أساس الأنشطة تعدل العلاقة بين الموازنة على أساس الأنشطة وتحليل أداء الأنشطة؟

أهداف الدراسة

تحقق الدراسة الأهداف التالية:

1. بيان أثر تحديد التكلفة المستهدفة على تحليل الأنشطة الصناعية.
2. دراسة أثر تطبيق التكلفة المستهدفة على تحليل مسببات التكلفة للأنشطة الصناعية.
3. التعرف على أثر تحديد التكلفة المستهدفة في تحليل أداء الأنشطة الصناعية.
4. التعرف على أثر الموازنة على أساس الأنشطة في العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتحليل مسببات التكلفة.

5. دراسة وتحليل أثر العلاقة بين الموازنة على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تحليل الأنشطة.
6. التعرف على دور الموازنة على أساس الأنشطة على العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف.

أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في:

أ. الأهمية العلمية، تتمثل في:

1. تستند الدراسة أهميتها بما تضيفه من إطار علمي ومنهجية منظمة للتوصل إلى تحديد التكلفة المستهدفة عند تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة.
2. تمثل الدراسة إمتداداً للدراسات والبحوث التي تستوجب ضرورة التطوير والتحديث في الأساليب والأدوات المحاسبية والتكاليف لتحقيق التكامل بين بيئة الأعمال المتقدمة، والأدوات المحاسبية المطبقة بها.
3. هناك تكامل بين التكلفة المستهدفة والموازنة على أساس الأنشطة ويتمثل في أن التكلفة المستهدفة بما تتضمنه من جوانب مستحدثة تستطيع أن تؤثر في مجالات تخفيض التكلفة وتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة.
4. الإطلاع على المداخل الإستراتيجية لإدارة التكلفة كأسلوب التكلفة المستهدفة والدور الذي يقوم به في تخفيض التكاليف.
5. المساهمة في توضيح أثر تحديد التكلفة المستهدفة على التكلفة الصناعية في تحقيق الأرباح ومتطلبات العملاء.

ب. الأهمية العملية، تتمثل في:

1. التحول من الأساليب التقليدية في تخفيض التكاليف إلى أساليب حديثة لمواجهة متطلبات بيئة الأعمال الصناعية.
2. الربط بين أسلوب تحديد التكلفة المستهدفة والموازنة على أساس الأنشطة، للوصول إلى تخفيض إيجابي في التكلفة وتحقيق ميزات تنافسية للشركات في ظل خصائص البيئة الحديثة، المتغيرات الإقتصادية والصناعية المتقدمة.
3. التعرف عن مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية.

4.الإهتمام بتحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة بإعتباره من أنظمة التكاليف الحديثة القادرة على توفير معلومات دقيقة.

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

فرضيات الدراسة

تختبر الدراسة الفرضيات التالية:

بناءً على عناصر المشكلة المحددة مسبقاً تقوم الدراسة بإختبار الفرضيات التي تم صياغتها كالتالي:

الفرضية الأولى: تطبيق التكلفة المستهدفة يؤثر في تحليل الأنشطة الصناعية.

الفرضية الثانية: تطبيق التكلفة المستهدفة يؤثر في تحليل مسببات التكلفة للأنشطة الصناعية.

الفرضية الثالثة: تطبيق التكلفة المستهدفة يؤثر في تحليل أداء الأنشطة الصناعية.

الفرضية الرابعة: الموازنة على أساس الأنشطة تعدل العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتحليل الأنشطة.

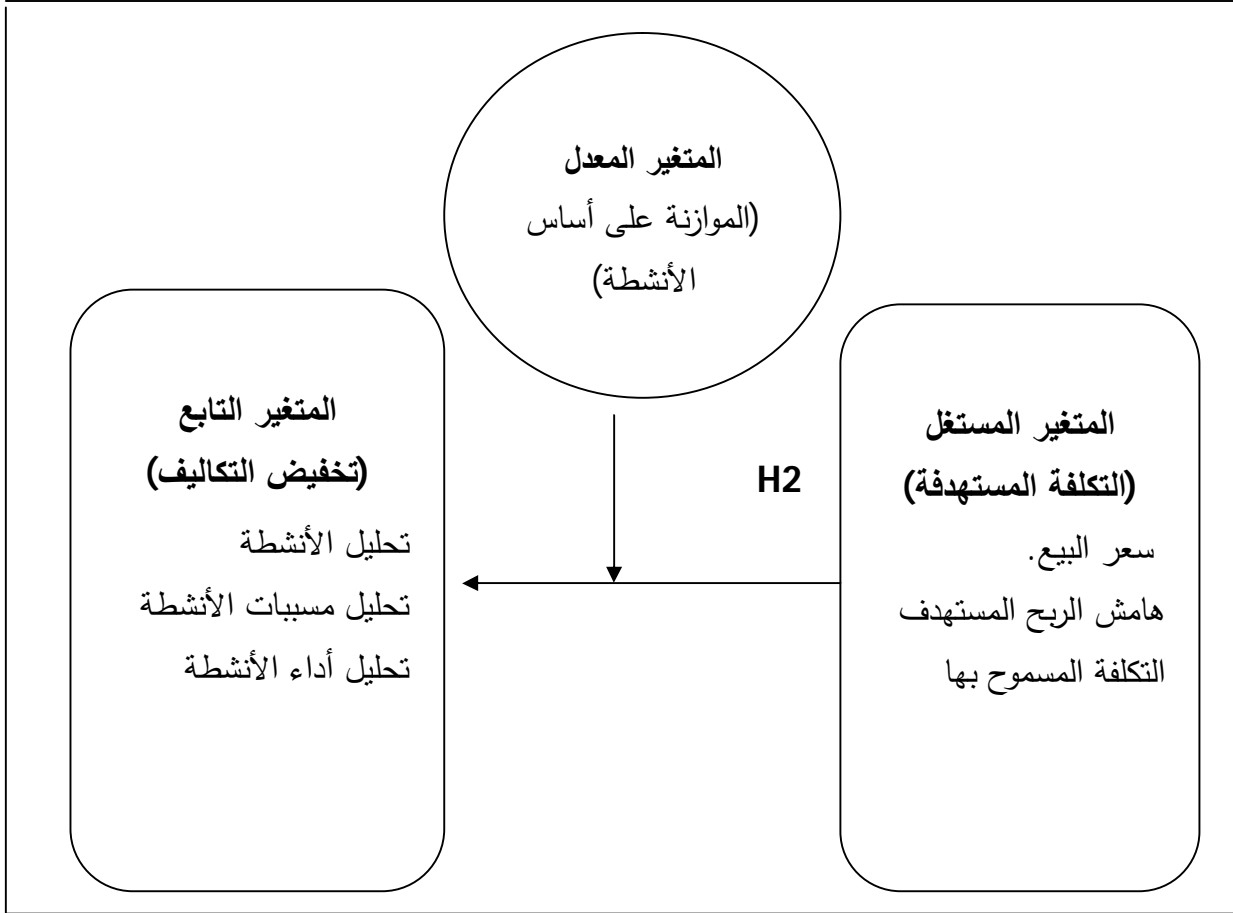
الفرضية الخامسة: الموازنة على أساس الأنشطة تعدل العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتحليل مسببات التكلفة.

الفرضية السادسة: الموازنة على أساس الأنشطة تعدل العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتحليل أداء الأنشطة.

النموذج التصوري الدراسة

يوضح الشكل رقم (1) النموذج التصوري لمتغيرات الدراسة

شكل رقم (1)



المصدر: إعداد الباحث 2016م

منهجية الدراسة

تقوم هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع، ويهتم بوصفها ووصفها أدقياً، ويوضح خصائصها ويعمل على تجميع المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للدراسة وتحليلها وتفسيرها بهدف بناء الإطار النظري لها. والإستعانة بالأساليب الإحصائية لتحليل نتائج الدراسة الميدانية بالإضافة إلى الإطلاع على المراجع والمصادر العلمية ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

نظريات الدراسة

إستندت الدراسة إلى عدد من النظريات في إطار الفكر المحاسبي وجميع هذه النظريات إما منبثقة من نظرية المحاسبة الإيجابية (الواقعية) أو أنها تحقق أهدافها، وذلك لمعرفة الدور المتوقع أن تقوم به في مجال المحاسبة، والتعرف على نظم القياس المختلفة التي يمكن الإستعانة بها لإخضاع الظواهر والمتغيرات المتعددة للدراسة التي تمكن من تكوين النظرية.

1. النظرية الشرطية: تفترض هذه النظرية أن إحتمال وقوع الحدث يكون مشروطاً بالفعل المختار، ومن ثم فإن إختيار الإدارة من بين بدائل تخفيض التكلفة يكون مشروطاً بالقيود المفروضة على المنشأة، حيث يتم إفتراض وجود علاقة متشابهة بين خصائص المنشأة وإختيار السياسات المحاسبية.⁽¹⁾

2. النظرية السلوكية: تفترض هذه النظرية أن الإدارة تقوم بتحديد التكلفة المستهدفة للحد من مشاكل إرتفاع التكاليف.

3. نظرية الوكالة والتعاقدات: تنظر هذه النظرية إلى المنشأة على أنها منظومة من العلاقات التعاقدية بين مجموعة من الأطراف ذوي المصالح المتعارضة، وتنشئ تلك العلاقات مجموعة من المشاكل عرفت "بمشاكل الوكالة" التي تنتج من حالة عدم تماثل المعلومات بين الوكيل والأصيل، وسعي كل طرف إلى تعظيم منفعته الذاتية حتى ولو على حساب المنفعة الذاتية للأطراف الأخرى. ومن ثم فإن الإدارة "الوكيل" يكون لديه الدافع إلى إستخدام بدائل السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة ثروته. كما تنامي الدور التعاقدية للمعلومات المحاسبية بين الأطراف المختلفة ذات المصلحة بالمنشأة، وأن الإدارة تغير السياسات المحاسبية لتحقيق أغراض تعاقدية.

4. نظرية ردود الأفعال الحكومية: تفترض هذه النظرية أن المنشآت التي تحقق أرباح كبيرة تصبح محل إهتمام ونقد مستمر من قبل الساسيين والمستهلكين والنقابات والجمهور بصفة عامة، ومن ثم تتعرض إلى إجراءات سياسية تسمى هذه الإجراءات وما يترتب عليها من أعباء وإلتزامات بالتكاليف السياسية، مما يدفع مديري المنشآت إلى تغيير السياسات المحاسبية التي تخفض الأرباح لتتجنب تلك الأعباء.⁽²⁾

5. نظرية المحاسبة الإيجابية تهتم بتحسين عملية التنبؤ بالأحداث، والتركيز على ردود أفعال الأطراف المعنية بالأحداث، ومدى إستجابة إدارة أي منشأة للمعايير المعمول بها، نظرية المحاسبة الإيجابية تشرح

(1) عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، (الكويت: ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، 2005م)، ص 17.

(2) د. أمين السيد لطفى، نظرية المحاسبة القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الإلتزامات وحقوق الملكية، (الإسكندرية: الدار الجامعية

وتفسر المحاسبة كما هي كائنة فعلاً، وتفسر ما يتم من ممارسات محاسبية في الواقع العملي والآثار الناتجة عن ذلك على كل من الأفراد والموارد المتاحة للمنشأة⁽³⁾. يستخدم الباحث هذه النظرية لتفسير أساليب وأدوات إدارة التكلفة وكيفية تطبيقها وآثارها على التكاليف.

مصادر جمع البيانات

تتمثل مصادر جمع البيانات في الآتي:-

البيانات الأولية: جمع بيانات الدراسة من خلال إستمارة إستبانة موزعة على أفراد عينة الدراسة.
البيانات الثانوية: تتمثل في الكتب، الرسائل الجامعية، الدوريات، المؤتمرات العلمية والتقارير الدورية، وشبكة الإنترنت.

حدود الدراسة

تتحدد حدود الدراسة بالآتي:

الحدود المكانية: عينة من الشركات الصناعية بالسودان
الحدود الزمانية: 2017م.

هيكلية الدراسة

تضمنت الدراسة مقدمة وأربعة فصول وخاتمة، المقدمة وتشمل الإطار المنهجي والدراسات السابقة، الفصل الأول بعنوان الإطار النظري للتكاليف المستهدفة ويعرض من خلال: المبحث الأول، مفهوم وأهداف وخصائص التكاليف المستهدفة، المبحث الثاني، مقومات وخطوات تطبيق التكاليف المستهدفة، وأما المبحث الثالث، خطوات وطرق تحديد وتقويم التكاليف المستهدفة، الفصل الثاني بعنوان الإطار للموازنات والتكاليف على أساس الأنشطة، ويعرض من خلال: المبحث الأول، الموازنات التخطيطية، المبحث الثاني، الموازنة على أساس الأنشطة، المبحث الثالث، التكاليف على أساس الأنشطة، الفصل الثالث بعنوان دور التكلفة المستهدفة والنظم المساعدة لها في تخفيض التكاليف، ويعرض من خلال، المبحث الأول، المدخل إلى تخفيض التكاليف، المبحث الثاني، طرق وأساليب تخفيض التكاليف، المبحث الثالث، التكاليف المستهدفة والنظم المساعدة لها في تخفيض التكاليف، الفصل الرابع يتمثل في الدراسة الميدانية ويعرض من خلال: المبحث الأول، إجراءات الدراسة الميدانية، المبحث الثاني تحليل البيانات، المبحث الثالث، إختبار الفرضيات الخاتمة تضمنت النتائج

(3) الهادي آدم محمد إبراهيم، نظرية المحاسبة، (الخرطوم: مطابع السودان للعملة المحدودة، 2009م)، ص257.

والتوصيات .

ثانياً: الدراسات السابقة

تناول الباحث عدد من الدراسات المتعلقة بالتكلفة المستهدفة والموازنة على أساس الأنشطة وتخفيض التكاليف كآتي:

1. دراسة،Cooper & Chew،1996⁽⁴⁾ (Control Tomorrow's Costs through Today's Designs)

هدفت الدراسة إلى إظهار دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح، وظهرت أهمية الدراسة لتبين العلاقة مع الموردين لتحقيق التكلفة المستهدفة خاصة في المنشآت التي تعتمد على شراء معظم أجزاء المنتج من خارج المنشأة، تمثلت مشكلة الدراسة في الكيفية التي يتم بها القضاء على الفجوة بين التكاليف الجارية والتكلفة المستهدفة عند استخدام وتطبيق التكلفة المستهدفة، إتبعَت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، توصلت الدراسة إلى نتائج منها، نظام التكلفة على أساس النشاط هو أحد الدعائم الأساسية في عملية تخفيض التكلفة، يوفر أسلوب التكلفة المستهدفة جداول للوظائف ومعلومات عن مكونات المنتج تساعد المصممين في تطوير السلعة، بينما يساعد أسلوب جداول التكلفة على تحديد تكلفة تلك المكونات وبتكامل هذين الأسلوبين يمكن الوصول إلى الدقة في تحديد التكلفة المستهدفة، أوصلت الدراسة بعدم المغالاة في تحديد التكلفة المستهدفة لأنها تؤثر على استخدامها كميّار لتخفيض التكلفة.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة إهتمت على دور الموردين في تحقيق الجودة وتخفيض التكلفة، وقارنت بين النظام التقليدي ومنهج التكلفة المستهدفة دون إعتبار للتغيرات التي يتطلب إحداثها في أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية التقليدية لتطبيق هذا المنهج بنجاح، بينما تختلف دراستي بأنها ركزت على تطبيق أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة لتحديد التكلفة المستهدفة ودورها في تخفيض التكاليف.

2. دراسة،عاطف،2000م(مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وتخفيض التكلفة كهدف إستراتيجي

لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية)⁽⁵⁾

(4).Cooper& Chew “Control Tomorrow's Costs Through Today's Designs” (Harvard Business Review,January,1996),pp.88-97.

(5).عاطف عبد المجيد ، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وتخفيض التكلفة كهدف إستراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية،(أسيوط:جامعة أسيوط، كلية التجارة،المجلة العلمية،العدد28، 2000م) ،صص2-38.

هدفت الدراسة إلى التأصيل العلمي لمدخل التكلفة المستهدفة كأحد أساليب تدعيم الوظيفة الرقابية الشاملة على التكاليف وتحقيق القدرة التنافسية بتخفيض تكاليف المنشأة، وتحديد متطلبات وأسس تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأدوات تخفيض التكلفة. تمثلت مشكلة الدراسة في محاولة تطوير فعالية البعد الوظيفي لأنظمة التكاليف في القطاع الصناعي المصري من خلال مدخل التكلفة المستهدفة. ظهرت أهمية الدراسة من الحاجة إلى تحقيق الرقابة الفعالة على التكلفة بدءاً من مرحلة التصميم الأولى إنتهاءً بمرحلة ما بعد البيع مع الأخذ في الاعتبار مقومات الأداء الداخلي والخارجي للوصول إلى التكلفة المستهدفة والتي تحقق إستراتيجية التكلفة التنافسية. إتبعنا الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الإستنباطي. توصلنا إلى نتائج منها، المشاركة في تخطيط التكلفة المستهدفة تحقق الدافع الذاتي لدى العاملين لضبط ورقابة التكلفة، بناء المعايير إسترشاداً بالتكلفة المستهدفة يحقق لتلك المعايير الملائمة والصلاحية في مجال رقابة التكلفة وتقييم الأداء. أوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر في الأساليب التقليدية المتبعة بسبب عدم فعاليتها في مجال الرقابة بغرض تخفيض التكلفة .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة سعت إلى تحديد متطلبات وأسس تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات المصرية وأدوات تخفيض التكلفة، بينما تختلف دراستي عنها في أنها سعت إلى تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة.

3.دراسة، ميساء، 2002م(دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات)⁽⁶⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى تطبيق التكاليف المستهدفة على المشروعات الصناعية السعودية بمدينة جدة. هدفت الدراسة إلى التعرف على دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المشروعات الصناعية الرائدة في اليابان خاصة والدول المتقدمة الأخرى التي قامت بإستخدام هذا النظام في مشروعاتها. ظهرت أهمية الدراسة من أن نظام التكلفة المستهدفة يستعين ببعض النظم الإدارية والإنتاجية المتطورة في تخفيض التكاليف كنظام إختبار وتصميم دالة الجودة ونظام هندسة القيمة ونظام التطوير المستمر، حيث أن تلك النظم تتفق مع نظام التكاليف المستهدفة في أهمية تخفيض التكاليف إلى أدنى الحدود مع الحفاظ على الجودة النوعية للمنتجات وتحقيق رغبات العملاء. إتبعنا الدراسة الأسلوب الإحصائي لتحليل إستمارة الإستبانة. توصلنا إلى نتائج منها، لنظام التكاليف المستهدفة المقدر على الحد من

(6) ميساء محمود ، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات. دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة،(جدة : جامعة الملك عبد العزيز ،رسالة ماجستير غير منشورة، 2002م).

التضخم وتخفيض التكاليف، بحيث يؤدي إلى حصر تكاليف منتجاته في إطار سعر البيع الذي يحقق له المنافسة والأرباح الكافية، يقوم نظام إختبار وتصميم دالة الجودة بتقديم أهم المواصفات والأجزاء التي يجب تحقيقها في المنتج. أوصت الدراسة بضرورة تفهم جميع المشروعات الهادفة لتحقيق الأرباح على المدى الطويل لأهمية نظام التكاليف المستهدفة، حيث أنه من الأنظمة الشاملة التي تتناول جميع أقسام المشروع بالدراسة والتنظيم، وإعادة النظر في الهيكل التنظيمي لجميع أقسام المشروع ومراحله الإنتاجية، بحيث يتم التقريب بين المسافات وتسهيل المهام وإجازها في وقت أقصر وتكلفة أقل.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطويرا لمنتجات، تختلف دراستي بأنها تشمل الموازنة على أساس الأنشطة.

4.دراسة،(The use of Target Costing in Swedish Manufacturing firms)⁽⁷⁾2003,Christian Ax,et al

إهتمت الدراسة بالإستفادة من الخبرات التي إكتسبتها الشركات التي طبقت التكلفة المستهدفة في كيفية تطبيق التكلفة المستهدفة. تمثلت مشكلة الدراسة في الاستاؤلات التالية: إلى أي مدى تستخدم الشركات السويدية التكلفة المستهدفة؟ ما مستوى إستخدام الشركات الصناعية السويدية للتكلفة المستهدفة مقارنة بالشركات الصناعية في الدول الأخرى؟ هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إنتشار إستخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية السويدية التي لديها أكثر من 50 عاملاً، والتعرف على الأسباب التي تدعو الشركات الصناعية إلى عدم إستخدام التكلفة المستهدفة والتعرف على خصائص الشركات التي تستخدم التكلفة المستهدفة والشركات التي لم تستخدم التكلفة المستهدفة. إتبعت الدراسة الفهج الوصفي التحليلي وإستمارة الإستبانة، توصلت الدراسة إلى نتائج منها، عدم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يعود إلى عدم معرفة أهميته وأهدافه وخصائص تطبيقه، والإستفادة من تجارب الشركات المطبقة للتكلفة المستهدفة إدت إلى التركيز على تحسين الربحية وتخفيض التكاليف، تستخدم الشركات السويدية التكلفة المستهدفة بناء على إستراتيجيات متعددة بإعتبار التكلفة المستهدفة جزء من أدوات إدارة التكلفة. أوصت بضرورة تطبيق التكلفة المستهدفة بإعتبارها أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التي تساهم في تحسين الربحية.

يتضح للباحث أن الدراسة هدفت إلى التعرف على مدى إنتشار وتطبيق التكلفة في الشركات السويدية والإستفادة من خبرات وتجارب الشركات التي طبقتها في تحسين الربحية، بينما ركزت دراستي على معرفة أثر الموازنة على أساس الأنشطة على العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف.

(7) Christian Ax et, al, **The use of Target Costing in Swedish Manufacturing firms**, (Swedish: school of Economics and Commercial Law, Goteborg university,2003),PP.5-37.

5.دراسة، محمد،2003م(تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة بيئة الأعمال المتقدمة)⁽⁸⁾

هدفت الدراسة إلى توضيح إستراتيجية ريادة التكلفة في بيئة الأعمال المتقدمة، والتعرف على الجوانب المستحدثة في أسلوب التكلفة المستهدفة، ودورها في مجالات تخطيط وتخفيض وتجنب التكلفة بأسلوب غير تقليدي، وتوفير إطار منظم لتعظيم الإستفادة من أسلوب التكلفة المستهدفة في منشآت الأعمال المعاصرة التي تتبنى إستراتيجية ريادة التكلفة. تمثلت مشكلة الدراسة في الحاجة إلى إطار متكامل لزيادة فاعلية أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة في بيئة الأعمال المعاصرة، بحيث يتم التعرف على الجوانب المتميزة في أسلوب التكلفة المستهدفة والتي يمكن من خلالها تحقيق مزايا إستراتيجية في مجالات تخفيض التكلفة لدعم ونجاح تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة. ظهرت أهمية الدراسة في أنها تمثل نموخاً للربط الجيد بين الأساليب والأدوات المحاسبية والتكاليفية وأساليب وإستراتيجية الإدارة ويتحقق ذلك من خلال، التأكيد على أن الأدوات والأساليب المحاسبية تتواءم مع الإستراتيجيات التي تتبناها الإدارة. إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الإستنباطي. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أن نجاح أو فشل نظام التكاليف في بيئة الأعمال المتقدمة مرهوناً بقدرته على ترجمة توجهات وأهداف الإدارة والتعبير عنها في إطار وجوانب نظام التكاليف، يلعب أسلوب التكلفة المستهدفة دوراً هاماً في مرحلة رقابة وتقويم إستراتيجية ريادة التكلفة، وفي هذا الإطار يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال ما يوفره من بيانات في فحص الأداء التكاليفي في البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة لتحديد درجة تحقيق الأهداف التكاليفية المنشودة، وتحديد أسباب التغيرات الجوهرية التي حدثت في هيكل تكاليف المنظمة، مع توفير البيانات اللازمة لإتخاذ القرارات بشأن دعم وتطوير الأداء التكاليفي بما يضمن الريادة في التكلفة. أوصت الدراسة بضرورة تبني الأساليب والأدوات المستحدثة للتكلفة المستهدفة ودراسة وتحليل المراحل المختلفة لسلسلة القيمة، حيث تمكن الشركة من تحقيق ميزة تنافسية بالمقارنة بالمنافسين وتكون تكلفة أداء الأنشطة لديها أقل من تكلفتها لدى المنافسين.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على توضيح دور أسلوب التكلفة المستهدفة بإعتباره أداة محاسبية مستحدثة في دعم إستراتيجية تخفيض التكاليف إذا تم تطبيقها من قبل إدارة المنظمات المعاصرة، تختلف دارستي عنها في أنها تهدف إلى بيان أثر تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة على تحليل تكاليف الأنشطة الصناعية.

(8) محمد صالح هاشم، تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة بيئة الأعمال المتقدمة،(القاهرة: أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مركز البحوث والمعلومات،مجلة البحوث الإدارية، عدد خاص،2003م)، ص ص 210-226.

6. دراسة،Kavin,2004

(The Effect of Program Commitment on the Degree Participative Congruence and Managerial Performance in a Budgeting Setting)⁽⁹⁾

هدفت الدراسة إلى بحث أثر التوافق بين المفهوم المطلوب للمشاركة ودرجة المشاركة المسموح بها على العلاقة بين الإلتزام بعملية الموازنة، ظهرت أهمية الدراسة من خلال فحص أثر عوامل وضعية معينة والعوامل الفردية على الإلتزام بعملية الموازنة وذلك لتحديد مفهوم أكثر شمولاً لنموذج إعداد موازنة بأسلوب المشاركة. تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية الإلتزام بعملية الموازنة والمشاركة في إعدادها اللذان يؤثران على الأداء الإداري للمنشأة. إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإحصائي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، عدم وجود علاقة بين الحوافز والإلتزام بعملية الموازنة لذلك فإن الإدارة لا يمكنها زيادة الإلتزام المرؤوسين بالموازنة التخطيطية بتقديم الحوافز المادية أو المعنوية أو الاثنين معاً بينما توجد علاقة إيجابية بين سلوك القائد ودرجة الإلتزام بالموازنة التخطيطية. أوصت الدراسة بأن هذه النتائج تعطى الإدارة الأساس لمحاولة تطوير مجموعة من العوامل التي تمكنها من تحسين الأداء الإداري في عملية الإعداد والإلتزام بالموازنة التخطيطية.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة هدفت إلى فحص عوامل وضعية معينة والعوامل الفردية على الإلتزام بعملية الموازنة وذلك لتحديد مفهوم أكثر شمولاً لنموذج إعداد الموازنة بأسلوب المشاركة. تختلف دراستي في أنها هدفت إلى التعرف على مدى مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف.

7. دراسة، سلطان، 2007م (طرق تحسين جودة المنتج الصناعي وأثرها في تخفيض التكاليف)⁽¹⁰⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: هل يمكن تقييم تكاليف عدم الجودة؟ كيف تؤثر الجودة في تخفيض تكاليف عدم الجودة، وبالتالي في تخفيض التكلفة الكلية؟ ما هي العلاقة بين تحسين الجودة والتكلفة؟ ظهرت أهمية الدراسة في أنها تناولت أحد الأساليب الحديثة في تخفيض التكاليف، والمتمثل في تخفيض التكاليف عن طريق التحسين المستمر للمنتجات. هدفت الدراسة إلى معرفة العلاقة بين الجودة والتكلفة، ومعرفة الوسائل والأدوات التي تستخدم في التخفيض، عن طريق تقييم تكاليف عدم الجودة وأثرها على التكلفة النهائية وبالتالي على السعر، والوصول إلى جودة عالية وتكاليف منخفضة ومن ثم مواجهة المنافسة. إتبع

⁽⁹⁾ Kavin Timothy Breauk, *The Effect of Program Commitment on the Degree Participative Congruence and Managerial Performance in a Budgeting Setting*, (Louisiana: Louisiana State University, a Dissertation for the Degree of Doctor of philosophy in Accounting, 2004).

⁽¹⁰⁾ سلطان كريمة، طرق تحسين جودة المنتج الصناعي وأثرها في تخفيض التكاليف. دراسة حالة المؤسسة الوطنية للصير والمصبرات، (الجزائر: جامعة سكيكدة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م).

الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن تحسين الجودة يؤدي إلى تخفيض تكاليف عدم الجودة. أوصت الدراسة بضرورة الإهتمام بالمستهلك عن طريق الإستمرار في دراسة حاجاته ورغباته المتغيرة بإستمرار، وعدم الإكتفاء بمستويات أداء معينة، بل يجب دائما التحسين في الأداء.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى معرفة العلاقة بين الجودة والتكلفة، والإطلاع على المستوى الحقيقي للجودة عن طريق تقييم التكاليف،تختلف دراستي عنها في تناولها التكلفة المستهدفة والموازنة على أساس الأنشطة وتخفيض التكلفة.

8. دراسة،جمال،2007م (إطار مقترح للتسعير المستهدف والتكلفة المستهدفة بإستخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الضبابية)⁽¹¹⁾

هدفت الدراسة إلى توضيح العلاقة المتبادلة بين السعر المستهدف والتكلفة المستهدفة بإستخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الضبابية. تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:هل هناك إتفاق على تعريف للتكلفة المستهدفة سواء كمنهج أو كنظام أو إستراتيجية أو كأسلوب أو كأداة أو كعملية أم كرقم ؟ وهل هناك إتفاق على طريقة إحتساب هذا الرقم؟هل مدخل التكلفة المستهدفة بوضعه الحالي يصلح للتطبيق في كافة الشركات على إختلاف طرق التسعير المتبعة بها والذي يمكن أن تتبناه الشركة وفقاً لظروف المنافسة بها؟. ظهرت أهمية الدراسة العلمية بما تضيفه من إطار علمي ومنهجية منظمة للتوصل إلى السعر المستهدف والتكلفة المستهدفة بإستخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الضبابية، بينما تظهر أهميتها العملية من إمكانية التطبيق العملي للإطار المقترح. إستخدمت الدراسة نظرية المجموعة الضبابية والمنطق الضبابي والخبرة الضبابية وتحليل الحساسية. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، ليس هناك تعريف واحد وبسيط للتكلفة المستهدفة كرقم، فالتعريفات تختلف حسب ما إذا كان هذا الرقم هو رقم التكلفة المستهدف الوصول إليه وحسب طريقة إحتساب هذا الرقم، وأيضاً ما إذا كان يمثل القدر المطلوب أو المستهدف تخفيضه من التكاليف. أوصت الدراسة بتطبيق المنهجية المقترحة للتوصل إلى أرقام للسعر المستهدف والتكلفة المستهدفة والربح المستهدف في مختلف الشركات على إختلاف ظروف المنافسة التي تعيشها،إستخدام تحليل الحساسية

⁽¹¹⁾ جمال عبد الحميد، إطار مقترح للتسعير المستهدف والتكلفة المستهدفة بإستخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الضبابية، (القاهرة: جامعة عين شمس،كلية التجارة،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة،العدد2، 2007م)، ص ص4-45.

ونظم الخبرة الضبابية في التوصل إلى أرقام للسعر المستهدف والتكلفة المستهدفة والربح المستهدف بما يعكس العلاقة التبادلية والمتداخلة بين هذه الأرقام، ويكفل الأخذ في الإعتبار ظروف عدم التأكد التي تحيط بمفردات أو بأرقام السعر المستهدف والتكلفة المستهدفة والربح المستهدف.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تعرضت للعلاقات التبادلية والمتداخلة بين أرقام السعر المستهدف والتكلفة المستهدفة والربح المستهدف وظروف عدم التأكد التي تحيط بهذه الأرقام، إلا أنها تختلف عن دراستي بتركيزها على إستخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الضبابية، أنها مفيدة لدراستي حيث ساهمت في التعرف على العلاقة السعر المستهدف والتكلفة المستهدفة والربح المستهدف.

9.دراسة،فريد،2007مهورا، استخدام الموازنات التخطيطية في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء لصناعة القرار⁽¹²⁾

هدفت الدراسة إلى إستخدام الموازنات التخطيطية كأداة للإتصال والتنسيق بين أفراد المنشأة، وتحديد الإنحرافات. تمثلت مشكلة الدراسة في مدى معرفة إدارات المدارس بالموازنات التخطيطية وقدرتهم في إستخدامها كأداة للتخطيط والرقابة وصناعة القرار. ظهرت أهمية الدراسة في أنها تساعد في التعرف على الموازنات التخطيطية وخطوات إعدادها والأسس التي تبنى عليها وأنواعها. إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن الموازنات تعد كأداة تخطيط ورقابة وتعتمد على كفاءة العنصر البشري في إعدادها. أوصت الدراسة بضرورة إستخدام الموازنات التخطيطية كأداة رقابية على الأنشطة وإعتبارها معياراً لتقييم الأداء.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على إستخدام الموازنات التخطيطية كأداة لرقابة وتقييم الأداء في صناعة القرارات، تختلف دراستي عنها بأنها ركزت على تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في تحليل مسببات تكاليف الأنشطة للوصول إلى تحقيق إيجابي في تخفيض تكاليف الأنشطة الصناعية.

10.دراسة، راضية، 2008م (دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف)⁽¹³⁾

⁽¹²⁾ فريد محهورا، استخدام الموازنات التخطيطية في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء لصناعة القرار-دراسة ميدانية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2007م).

⁽¹³⁾ راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف-دراسة حالة شركة تصنيع اللواحق الصناعية والصحية، (الجزائر: جامعة الحاج خضر -باتنة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م).

هدفت الدراسة إلى البحث عن عناصر للتكلفة المستهدفة والتعرف عن هذا الأسلوب وكيفية تطبيقه، وإثبات إمكانية استعمال التكلفة المستهدفة كأداة فعالة لإدارة التكاليف. تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: هل يمكن استعمال التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بشكل متكامل لتخفيض التكاليف؟ لماذا أصبحت أنظمة التكاليف التقليدية لا تتلاءم والمعطيات الجديدة للبيئة الإقتصادية؟ كيف يمكن لأسلوب التكلفة المستهدفة أن يأخذ في الإعتبار ضغوطات المنافسة الحالية؟ كيف يمكن لتقنية تحليل القيمة أن تدعم أسلوب التكلفة المستهدفة؟، ظهرت أهمية الدراسة في توضيح دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف. إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، في ظل معطيات البيئة الإقتصادية الحديثة أصبحت المؤسسات مطالبة بإنتاج منتجات متجددة، ذات جودة عالية وبتكلفة منخفضة، كما أصبحت مطالبة بالتمتع بمرونة لمواجهة قصر دورة حياة المنتجات، طلبات العملاء المتنوعة وازدياد المنافسة العالمية. أوصت الدراسة بتعديل تصميم المنتج لتحقيق إقتصاد في تكلفته وبالتالي تخفيض التكاليف ككل.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على إظهار دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة كأداة مدعمة لتخفيض تكاليف المنتج والوصول إلى التكلفة المستهدفة، تختلف دراستي عنها في تناولها أسلوب تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة لتحديد التكاليف للوصول إلى تخفيض هذه التكاليف.

11. دراسة، غسان، 2008م (متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية)⁽¹⁴⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: ماهي مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية؟ هل تتوفر العناصر اللازمة لاستخدام مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الأردنية؟ هل توجد معوقات تحول دون استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية؟، هدفت الدراسة إلى التعرف على مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، والتعرف على مدى توفر العناصر اللازمة لاستخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية. ظهرت أهمية الدراسة في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كأسلوب يساعد الإدارة في الشركات الصناعية لإتخاذ القرارات الإستراتيجية المتعلقة بتحديد تكلفة المنتج وأسعار البيع. إتبعت الدراسة المنهج الوصفي والمنهج التحليلي الإحصائي.

(14) غسان فلاح، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية- دراسة حالة الشركات المساهمة العامة الأردنية، (دمشق: جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، 2008م)، ص 279-302.

توصلت الدراسة إلى نتائج منها، تتوافر في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية مجموعة من العناصر اللازمة لإستخدام مدخل التكلفة المستهدفة، هناك معوقات تحول دون قيام الشركات الصناعية المساهمة الأردنية لإستخدام مدخل التكلفة المستهدفة في صناعتها. أوصت الدراسة بضرورة قيام الشركات الصناعية المساهمة الأردنية بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لما يحققه من فوائد ومزايا ومقدرة تنافسية في ظل التطورات الإقتصادية والتكنولوجية العالمية، والعمل على توعية الشركات الصناعية حول أهمية هذا المدخل وفوائده من خلال عقد ندوات ودورات تدريبية من قبل الجهات الحكومية المسؤولة.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، تختلف دراستي عنها في تناولها مدخل أسلوب التكلفة المستهدفة والموازنة على أساس الأنشطة.

12. دراسة، محمد، 2008م (أهمية إستخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية)⁽¹⁵⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: هل تتوفر لدى المصارف الأردنية القناعة في إستخدام منهج التكلفة المستهدفة لدى تسعير خدماتها المصرفية؟ هل تدرك المصارف الأردنية المزايا التي تحققها من تطبيق منهج التكلفة المستهدفة؟ هل تتوفر لدى تلك المصارف المقومات والشروط اللازمة لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة؟ هدفت الدراسة إلى إستكشاف ما إذا كانت المصارف التجارية العاملة في الأردن تدرك المزايا المترتبة على تطبيق التكلفة المستهدفة في تسعير خدماتها المصرفية المقدمة للعملاء والتعرف على ما إذا كانت تتوفر لدى تلك المصارف القناعة والمقومات والشروط اللازمة لتطبيقه. ظهرت أهمية الدراسة من إستخدامها منهج التكلفة المستهدفة لتسعير الخدمات المصرفية الذي يجعل من العميل أو الزبون المحور الأساسي في تحديد سعر الخدمة المصرفية. إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، يوفر تسعير الخدمات المصرفية بموجب منهج التكلفة المستهدفة المزيد من المرونة في تطبيق سياسة تسعير هذه المنتجات، من خلال توليد الحوافز لتخفيض تكلفتها، وتسعير الخدمات المصرفية بموجب منهج التكلفة المستهدفة أكثر عدالة من وجهة نظر العميل من تسعيرها بموجب منهج التكلفة الفعلية. أوصت الدراسة بتفعيل دور محاسبة التكاليف في المصارف التجارية، ضرورة توعية وتدريب الجهات المسؤولة عن تسعير الخدمات المصرفية على المفاهيم التي تقوم عليها التكاليف المستهدفة.

⁽¹⁵⁾ محمد راجح، أهمية إستخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية-دراسة حالة البنوك التجارية العاملة في الأردن، (عمان: جامعة الشرق الأوسط، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م).

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على المقومات والمزايا المترتبة على إستخدام منهج التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات المصرفية، والتعرف على المقومات والشروط اللازمة لتطبيقها، تختلف دراستي عنها في أنها تشمل التكلفة المستهدفة والموازنة على أساس الأنشطة، والتعرف على دورهما في تخفيض تكاليف الشركات الصناعية.

13. دراسة، محمد، 2008م (مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة)⁽¹⁶⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: هل تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة في بلديات قطاع غزة؟ هل توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في بلديات قطاع غزة؟، هدفت الدراسة إلى التعرف على الإطار النظري لمدخل الموازنة على أساس الأنشطة والتي تمكن من توفير البيئة الملائمة لتحقيق هدف تخفيض التكاليف والقدرة على التخطيط والرقابة. ظهرت أهمية الدراسة من مساهمتها في رسم السياسات المالية للدولة وتقويم إمكانية تطبيقها في القطاع الخدمي، وبما يلائم طبيعة هذا النشاط. إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، إن توفر الموارد البشرية المؤهلة يعطي مؤشراً إيجابياً على وجود بنية تحتية لتطبيق أنظمة محاسبية متقدمة لدى بلديات قطاع غزة ، وهذا بدوره يساعد في تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة. أوصت الدراسة بضرورة إقناع الإدارات العامة لبلديات قطاع غزة بأهمية دور نظام الموازنات على أساس الأنشطة، وما يقدمه لهم من بيانات تكلفة أكثر دقة والتي تساعد في مجال التخطيط والرقابة وإِتخاذ القرارات السليمة.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت نظام الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في توفير البيئة الملائمة لتحقيق هدف تخفيض التكاليف، مقارنة مع التقليدي، تختلف دراستي عنها في أنها تشمل تحديد التكلفة المستهدفة والموازنة على أساس الأنشطة.

14. دراسة، امجاد، 2008م (تصميم إطار فكري متكامل لتفعيل أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق

إستراتيجية التميز التنافسي)⁽¹⁷⁾

(16) محمد عبد الله، مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة-دراسة بلديات قطاع غزة،(غزة: الجامعة الإسلامية،رسالة ماجستير غير منشورة،2008م).

(17) د. امجاد محمد الكومي، تصميم إطار فكري متكامل لتفعيل أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق إستراتيجية التميز التنافسي-دراسة حالة شركة التويوتا لصناعة السيارات،(القاهرة:جامعة عين شمس،كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي،العدد 2،ديسمبر،2008م)،صص63-111.

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

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت في بناء إطار مفاهيمي موحد لأسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق إستراتيجية التميز التنافسي، تختلف دراستي عنها بما تضيفه من إطار علمي ومنهجية منظمة للتوصل إلى التكلفة المستهدفة عند تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة.

15.دراسة، فيصل، 2009م(أثر تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على رقابة وتخفيض التكلفة في المنشآت الصناعي)⁽¹⁸⁾

هدفت الدراسة إلى التعرف على مقومات نظام محاسبة التكاليف وتوضيح الإطار العلمي لأسلوب التكاليف وفقاً للنشاط، والتعرف على أثر تطبيقه في تحديد تكلفة الإنتاج وتوضيح فاعليته في تقديم بيانات دقيقة تساعد على رقابة وتخفيض التكاليف. ظهرت أهمية الدراسة في توضيح أثر تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تحديد تكلفة الإنتاج. تمثلت مشكلة الدراسة في أن إستخدام الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في تحديد تكلفة دقيقة للوحدة المنتجة ورقابة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة يؤدي إلى عدم دقة تحديد تكلفة منتجاتها وعدم القدرة على رقابة وتخفيض تكلفة الوحدات المنتجة. إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي توصلت الدراسة

(18) فيصل قاسم سنين، أثر تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على رقابة وتخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية- دراسة حالة مصنع سكر عسلاية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م).

إلى نتائج منها، يعمل أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على إظهار الأنشطة غير المضيئة للقيمة في ظل النظم التقليدية مما يساعد على الرقابة. أوصت بتحليل الأنشطة وفقاً لأسس علمية وموضوعية اعتماداً على خبرة القائمين على الأنشطة عند تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على أهمية أثر أسلوب التكلفة على أساس النشاط على رقابة وتخفيض التكاليف، تختلف دراستي عنها في أنها تناولت أهمية تحديد التكلفة المستهدفة في مجالات تخفيض التكاليف عند تبني وتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة.

16. دراسة، صبيحة، 2009م (دور الموازنة المرنة على أساس النشاط في الرقابة على التكاليف) (19)

هدفت الدراسة إلى توضيح دور الموازنة المرنة على أساس الأنشطة في الرقابة على عناصر التكاليف وبالتالي الحصول على معلومات أكثر دقة وتحسين أسلوب إعداد الموازنات بإدخال أساس الأنشطة في عملية إعدادها. تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية تحديد ومراقبة التكاليف وسلوكها بإتباع الموازنات المرنة على أساس الأنشطة. ظهرت أهمية الدراسة في إيجاد وسيلة فعالة للرقابة على عناصر التكاليف الصناعية، وبيان دور العنصر البشري في عملية إعداد الموازنات. إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، استخدام الموازنة على أساس الأنشطة يساعد في تحديد الإنحرافات وتحليلها مما يساعد في الرقابة على التكاليف وتقويم الأداء. أوصت الدراسة بضرورة تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة للحصول على رقابة أدق للتكاليف.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة إهتمت بتحديد ومراقبة التكاليف وسلوكها بإتباع الموازنات المرنة على أساس الأنشطة، ودور العنصر البشري في إعدادها. تختلف دراستي بأنها إهتمت بتحديد أسس ومتطلبات تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة وتحديد التكلفة المستهدفة وأدوات تخفيض التكلفة في الشركات الصناعية.

17. دراسة، علي، 2010م (استخدام نظام التكاليف الحديثة في تخفيض تكلفة الإنتاج في المنشآت الصناعية الليبية) (20)

(19) صبيحة برزان، دور الموازنة المرنة على أساس النشاط في الرقابة على التكاليف-دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية، (بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 55، 2009م)، ص ص 128-146.

(20) علي عاشور المصراي، استخدام نظام التكاليف الحديثة في تخفيض تكلفة الإنتاج في المنشآت الصناعية الليبية-دراسة حالة مصنع عقبة بن نافع، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2010م).

هدفت الدراسة إلى توفير معلومات مفيدة تساعد في تخفيض تكاليف المنتجات وتسهم في تحديد تكاليف إنتاجها بدقة، وتقدم الأفكار التي يمكن إختبارها وتطبيقها لتحسين الأداء وتخفيض التكاليف. ظهرت أهمية الدراسة من خلال معرفة قدرة المنشآت الصناعية على دقة قياس وتحديد تكلفة منتجاتها. تمثلت مشكلة الدراسة في إرتفاع تكاليف إنتاج المنشآت الصناعية، خاصة وأن هذه المشكلة قد تزامنت مع بدء تراجع فاعلية نظم التكاليف التقليدية وتنامي الشكوك حول مدى دقة قياسها لتكاليف المنتجات. إتبعَت الدراسة المنهج الإستنباطي، المنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، يعتبر نظام التكلفة على أساس النشاط مدخلاً فعالاً لتقييم الأداء من خلال تحليل كافة الأنشطة والتعرف على جدوى كل نشاط، واستبعاد الأنشطة عديمة الفائدة منها، مما يؤدي إلى تخفيض جوهري في التكاليف، ويرفع من كفاءة أداء الأنشطة، ويسهم في تعظيم الإنتاج، وبناء القدرة التنافسية. أوصت الدراسة بضرورة أن تنظر المنشآت الصناعية إلى نظام التكلفة على أساس النشاط على أنه رؤية إدارية جديدة لإدارة التكلفة، وليس مجرد أسلوب لتحديد نصيب وحدة الإنتاج من التكاليف غير المباشرة.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على تطوير الأساليب التقليدية كشرط أساسي لنجاح تطبيق نظم التكاليف الحديث في تخفيض التكاليف، حيث ركزت على نظام تكاليف الأنشطة، تختلف دراستي عنها في أنها أشمل حيث تناولت الموازنة على أساس الأنشطة لتحقيق الدقة في قياس وتوزيع المصروفات الصناعية غير المباشرة عند تحديد التكلفة المستهدفة.

18. دراسة، على، 2010م (إستخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تحديد فرص تخفيض

التكلفة)⁽²¹⁾

هدفت الدراسة إلى توضيح دور نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تحديد فرص تخفيض التكلفة وبالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق ميزة التكلفة المنخفضة مقارنة بالمنافسين، وتوضيح المعلومات التي يوفرها نظام التكلفة على أساس الأنشطة وتكاليفها في التحليلات المختلفة. ظهرت أهمية الدراسة من خلال إدارة الأنشطة المسببة لحدوث التكلفة وبالشكل الذي يمكن من تحديد فرص تخفيض التكلفة كما أنه يوضح المعلومات التي يوفرها نظام التكلفة على أساس الأنشطة للإستخدام في نظام الإدارة على أساس الأنشطة. تمثلت مشكلة

⁽²¹⁾ على حازم ، إستخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تحديد فرص تخفيض التكلفة-دراسة حالة معمل ألبان الموصل،(الموصل: جامعة الموصل ،كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة تنمية الرافدين، مجلد32، العدد98، 2010م)، ص ص 228-245.

الدراسة في الكميات الكبيرة للضياح التي يمكن أن تحدث في المنشآت من خلال أداء مجموعة من الأنشطة غير المضيفة للقيمة مما يعكس أثره في إرتفاع تكلفة المنتجات أو الخدمات المقدمة من قبل المنشآت على إختلاف أنواعها. إتبعَت الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، إن نظام الإدارة على أساس الأنشطة يتكامل مع نظام التكلفة على أساس الأنشطة بإستخدام المعلومات التي يوفرها في تحليل العمليات لتحديد فعالية الأنشطة وتصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة، وبالشكل الذي يعكس أثره على إدارة التكلفة بقصد تخفيضها من خلال، إدارة الأنشطة المسببة لها، وإن إستخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تحديد فرص تخفيض التكلفة يتم من خلال التحليلات المختلفة والتي تشكل الإطار العام لنظام الإدارة على أساس الأنشطة، وهي تحليل الأنشطة وتحليل الأداء وتحليل مسببات التكلفة. أوصت الدراسة بضرورة الإهتمام بالأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ومنها نظام التكلفة على أساس الأنشطة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة والتي من خلالها يمكن تخفيض تكلفة المنتجات وتحقيق الرضا لدى المستهلك ورفع مستوى الربحية خصوصاً في ظل المنافسة.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة ركزت على أهمية المعلومات التي يوفرها نظام ال ABC عن الأنشطة وتكاليفها في التحليلات المختلفة لنظام ال ABM والعلاقة بين النظامين، تختلف دراستي عنها بأنها ركزت على أهمية تخفيض التكاليف عند تحديد التكلفة المستهدفة.

19. دراسة، Jada Lado، 2010

(The Adoption and Implementation of Activity- Based Costing in Sudanese Sugar Industry)⁽²²⁾

هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة في مصانع السكر السودانية، والتغيرات التي حدثت نتيجة للمنافسة وتعقيدات الإنتاج من خلال النماذج النظرية لعملية التعليم التنظيمي إهتمت الدراسة على معرفة الإختلاف بين التكاليف على أساس الأنشطة والنظم التعليمية وإختلاف التطبيق. تمثلت مشكلة الدراسة في عدم ملائمة الأساليب التقليدية للتكاليف، وضرورة النظر إلى الجوانب الفنية والنظرية للأساليب الحديثة التي تتواءم مع البيئة الصناعية الحديثة. إنتهجت الدراسة المنهج الإستقصائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، تبني مستجدات المحاسبة الإدارية يعمل على ترقية التعليم التنظيمي في هذه المصانع بطريقة الحلقة المزدوجة، والتي تعمل على تعزيز بقاء

⁽²²⁾ Jada Lado., **The Adoption and Implementation of Activity- Based Costing in Sudanese Sugar Industry**, (Khartoum: University of Juba, School of Management Science Unpublished PhD of Accounting, 2010).

الشركة، المنافسة وتعقيدات الإنتاج التي صاحبت التقدم التقني هي من المتغيرات التي أجبرت المصانع على اعتماد التعليم التنظيمي في سعيها للمحافظة على البقاء والإستمرار، أوصت الدراسة بضرورة العمل في تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة من قبل شركة السكر السودانية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على تطبيق للتكاليف على أساس الأنشطة، وإلى أهمية العوامل الفنية والتنظيمية والسلوكية التي تؤثر على عملية التطبيق، وتختلف دراستي عنها بأنها ركزت على أهمية الموارد بإعتمادها على تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة بإعتبارها تطوير وتطبيق عكسي للتكاليف على أساس الأنشطة، والتي تركز على الأنشطة.

20. دراسة، صالح، 2010م (التغير في إستراتيجية تخفيض التكاليف وآثارها)⁽²³⁾

هدفت الدراسة إلى تخفيض التكاليف الإنتاجية التي من خلالها يمكن المحافظة على المكانة السوقية للشركة وضمان بقائها. تمثلت مشكلة الدراسة في عجز نظم التكاليف التقليدية عن تخفيض التكلفة في ظل الأنظمة الإنتاجية الحديثة وبالتالي ظهور إستراتيجية أخرى تكون أكثر مواءمة مع تلك الأنظمة كالتكلفة المستهدفة والإدارة على أساس الأنشطة. ظهرت أهمية الدراسة في التعرف على نظم التكاليف التقليدية التي كانت تستخدم في خفض التكاليف خلال فترة معينة لتتواءم مع طبيعة الأنظمة الإنتاجية، ومن ثم التطرق إلى الإستراتيجيات الحديثة التي يمكن أن تتواءم مع الأنظمة الإنتاجية الحديثة وبيان أثر تلك الإستراتيجيات على تخفيض التكاليف دون المساس بجودة المنتج. إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، تحقيق الميزة التنافسية يتطلب من الشركة تبني إستراتيجية معينة ثلاث حجم الشركة وطبيعة صناعتها، تحقق الريادة في التكلفة والجودة المطلوبة، وتحقيق الإستخدام الأفضل للموارد المتاحة. أوصت الدراسة بالمفاضلة فيما بين الإستراتيجيات المتاحة للتطبيق وتحديد ما يلائم طبيعة نشاط الشركة والمسارات التقنية لديها وعمل مقارنة لتلك الإستراتيجية الجديدة المحددة مع ما مطبق لديها مع الأخذ في الإعتبار مبدأ التكلفة - المنفعة.

⁽²³⁾ صالح إبراهيم، التغير في إستراتيجيات تخفيض التكاليف وآثارها،(الموصل: جامعة الموصل،كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة تنمية الرافدين،المجلد32،العدد98،2010م)،ص ص 9-33.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على المقارنة بين نظم التكاليف التقليدية ونظم التكاليف الحديثة وبيان دورهما في تخفيض التكاليف. تختلف دراستي عنها في أنها ركزت علي دراسة وتحليل مدى ملائمة أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة لتحديد التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف.

21. دراسة، محمد، 2011م (مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة)⁽²⁴⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: ما مدى الوعي والإدراك حول مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة؟، ما مدى توفر بيئة الأعمال الملائمة والمناسبة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة؟، ما مدى وجود صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة؟، ما مدى توفر نظام محاسبي ملائم لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة؟، ظهرت أهمية الدراسة في التعرف على الفائدة التي يمكن أن تظهر للشركات من خلال تطبيق هذا المدخل والمتمثلة في تخفيض تكلفة المنتج والمقدرة على تسعير المنتجات وزيادة الربحية بالإضافة إلى تحقيق عنصر المنافسة. هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم التكلفة المستهدفة ومبادئها وخصائصها والعوامل المؤثرة في تحديدها والأدوات المساعدة على تحقيقها، بالإضافة إلى التعرف على إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة. إتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الإستقرائي والمنهج الإحصائي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، عدم التطبيق العلمي السليم لمدخل التكلفة المستهدفة لعدم المعرفة العلمية الكافية بأساس مدخل التكلفة المستهدفة. أوصت الدراسة بالعمل على تخفيض وتحديد التكاليف في مرحلة التخطيط والتصميم قبل البدء بأي عملية إنتاجية من خلال إستخدام أدوات تحجيم التكاليف مثل هندسة القيمة.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على تطبيق التكلفة المستهدفة والأدوات المساعدة على تحقيقها، تختلف دراستي عنها في أنها أكثر شمولاً لأنها تناولها التكلفة المستهدفة والموازنة على أساس الأنشطة وتخفيض التكاليف.

(24) محمد حسن، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية -دراسة حالة الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، (القدس:الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م).

22. دراسة، صلاح، 2011م (دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الأداء المالي والإداري)⁽²⁵⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في قياس قدرة إدارات المصارف على إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية والتخطيط السليم للتغلب على غموض أحداث المستقبل وتغييراته المؤثرة على أنشطة المصارف وتخفيض تكاليف الأنشطة. هدفت الدراسة إلى استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للتنسيق بين أنشطة وعمليات المصرف وتوحيد جهود جميع الإدارات وتوجيهها نحو تخفيض التكاليف. ظهرت أهمية الدراسة في أنها تهتم بمعرفة مدى قدرة إدارات المصارف على إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية على قواعد ومبادئ علمية سليمة، حتى تؤدي الموازنات دورها في رفع كفاءة الأداء المالي والإداري. إتبعَت الدراسة المنهج التاريخي، والمنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، تمكّن الموازنات التخطيطية الإدارة من ممارسة أنشطتها وتحقيق أهدافها بكفاءة. أوصت الدراسة بتعريف المصارف بالموازنة التخطيطية الشاملة لكي تتمكن من إعدادها وتنفيذها وفق أسس ومبادئ علمية في تخطيط، وتنسيق، ورقابة، وقياس وتقويم أنشطتها المالية والإدارية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على دور الموازنات التخطيطية كأداة تخطيطية ورقابية تساعد في رفع كفاءة الأداء المالي والإداري، تختلف دراستي عنها في أنها ركزت على الموازنة على أساس الأنشطة كأسلوب حديث للموازنات التخطيطية ودوره في تحديد التكلفة المستهدفة من خلال تحليل الأنشطة وتكاليفها.

23. دراسة، رغبة، 2011م (دور نظام التكاليف المستهدفة في إدارة وتخفيض تكلفة اللوجستيات)⁽²⁶⁾

تمثلت أهمية الدراسة في الربط بين مدخل تحديد التكلفة المستهدفة واللوجستيات للوصول إلى تخفيض في التكلفة وتحقيق ميزة تنافسية للمنظمة في ظل خصائص البيئة الحديثة، والمتغيرات الإقتصادية والصناعية المتقدمة، والتي تحتم تطوير أهداف وإستراتيجيات الإدارة وأنظمة المحاسبة عن التكاليف المطبقة. تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية هل تعد التكلفة المستهدفة مدخلاً لإدارة التكلفة كهدف إستراتيجي تسعى إليه المنظمة؟ هل تعد تكلفة اللوجستيات نظاماً للإدارة المتكاملة من أجل تحقيق جميع أهداف المنظمة؟ هل يؤدي تطبيق مدخل تحديد التكلفة المستهدفة إلى إدارة تكلفة اللوجستيات بكفاءة وفعالية داخل المنظمة؟، هدفت الدراسة إلى بيان وتحليل أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكلفة اللوجستيات. إتبعَت

(25) صلاح بابكر، دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الأداء المالي والإداري-دراسة ميدانية للمصارف العاملة في السودان،(الخرطوم:جامعة

السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2011م).

(26) رغبة حسن، دور نظام التكاليف المستهدفة في إدارة وتخفيض تكلفة اللوجستيات- دراسة ميدانية، (القاهرة: جامعة حلوان، رسالة ماجستير غير

منشورة، 2011م).

الدراسة على المنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، يتميز مدخل تحديد التكلفة المستهدفة بالعديد من الخصائص، منها، أنه يركز على إدارة التكلفة خلال مرحلة تخطيط وتصميم المنتج حيث أن النسبة الأكبر من تكلفة المنتج يتم الإلتزام بها خلال هذه المرحلة. أوصت الدراسة بضرورة إستخدام مدخل تحديد التكلفة المستهدفة حيث أنه يعتبر أكثر من كونه مدخلاً في المحاسبة الإدارية، بل هو جزءاً هاماً ومتميزاً من عملية إدارية شاملة تهدف إلى مساعدة المنظمة في البقاء والإستمرار في ظل بيئة تنافسية متزايدة.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على الربط بين مدخل تحديد التكلفة المستهدفة واللوجستيات للوصول إلى تخفيض في التكاليف، بينما تختلف دراستي بأنها ركزت على الربط بين تحديد التكلفة المستهدفة والموازنة على أساس الأنشطة لتوفير معلومات دقيقة تساعد في إتخاذ القرار وتحقيق تخفيض في التكاليف.

24.دراسة،وائل،2011م(دور إستخدام منهج التكلفة المستهدفة لترشيد نظام التسعير الجبري في وحدات الإنترنت)⁽²⁷⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في تزايد معدلات تقادم الأساليب التكنولوجية للأجهزة المستخدمة لتوصيل الخدمات وتقديم الخدمة بجودة أفضل وتكلفة أقل لمواجهة المنافسة الشديدة في هذا القطاع. هدفت الدراسة إلى إظهار دور إستخدام منهج التكلفة المستهدفة في بناء هيكل التكلفة في قطاع خدمات الإنترنت لترشيد التسعير الجبري.ظهرت أهمية الدراسة من خلال توضيح كيفية إستخدام منهج التكلفة المستهدفة في قطاع خدمات الإنترنت ومن ثم وضع هيكل تكلفة سليم لترشيد نظام التسعير الجبري، عدم ملائمة المنهج التقليدي للرقابة على التكاليف لمتطلبات بيئة الأعمال التنافسية. إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، وجود تخفيض في التكاليف عند تطبيق التكلفة المستهدفة في وحدات خدمات الإنترنت. أوصت الدراسة بسد فجوة التكاليف الداخلية المتمثلة في تكلفة إدارة المعاملات الرأسمالية وإيجاد آلية مناسبة في ضوء تطبيق المنهج للإستخدام الأمثل للأصول طويلة الأجل ومن ثم توفير الموارد اللازمة لإستبدالها.

يتضح للباحث أن التوجه في الدراسة إقتصادي بالرغم من الإشارة إلى دور أسلوب التكلفة المستهدفة لترشيد نظام التسعير الجبري لخدمات الإنترنت ولكن من وجهة النظر الإقتصادية، تختلف دراستي عنها في تناولها

⁽²⁷⁾وائل سعيد، دور إستخدام منهج التكلفة المستهدفة لترشيد نظام التسعير الجبري في وحدات الإنترنت-دراسة تطبيقية على شركة نور لشبكة المعلومات،(القاهرة: جامعة عين شمس ، رسالة ماجستير غير منشورة،2011م).

كيفية تحديد التكلفة المستهدفة من خلال إدارة الأنشطة وتحليل تكاليفها باستخدام الموازنة على أساس الأنشطة، وكذلك الاختلاف في المجال و البيئة التي تمت فيها الدراسة.

25.دراسة،محمد،2011م (دور مدخل التكلفة المستهدفة في تطوير أساليب قياس تكلفة الإنتاج الصناعي)(28)

ظهرت أهمية الدراسة من خلال توفير بيانات في مجال الدراسة تساعد في تخفيض تكلفة الإنتاج الصناعي. تمثلت مشكلة الدراسة في أن أنظمة التكاليف المعيارية لم تعد قادرة على الرقابة الفعالة للتكاليف بغرض خفض التكلفة، حيث أن تلك المعايير يتم تحديدها في ضوء الإمكانيات الداخلية للمنشأة دون الأخذ في الاعتبار ظروف وإمكانيات البيئة الخارجية ومستويات أداء المنافسين. هدفت الدراسة إلى معرفة دور مدخل التكلفة المستهدفة في تطوير أساليب قياس تكلفة الإنتاج الصناعي على الشركات الصناعية، إقتراح الحلول المناسبة في دور مدخل التكلفة المستهدفة في تطوير أساليب قياس تكلفة الإنتاج الصناعي. إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والإستنباطي والمنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، يؤدي إستخدام مدخل التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات وخدمات مرغوبة لتحقيق رغبات العملاء، تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستهدفة. أوصت الدراسة بتوعية محاسبي التكاليف بالشركات الصناعية لتنمية معارفهم بمدخل التكاليف المستهدفة ومزاياه ومبادئه وتنمية مهاراتهم في تنفيذ مراحل تطبيقه، وضرورة أن لا يتوقف تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة عند مرحلة تطوير وتصميم المنتج وإنما يجب الإستمرار في محاولة تخفيض التكلفة في المراحل اللاحقة تحقيقاً للقدرة التنافسية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على تطوير أنظمة التكاليف المعيارية للوصول إلى معايير أكثر موضوعية وقدرة على التعبير عن مستويات الأداء من خلال إستخدام مدخل التكلفة المستهدفة، تختلف دراستي عنها في سعيها لتحديد تكاليف المنتجات المقدمة للعملاء بشكل سليم من خلال تحقيق رغباتهم ومتطلباتهم بإستخدام التكلفة المستهدفة.

26.دراسة،حنان،2011م (التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة كأداة لتخفيض تكاليف القطاع المصرفي دعماً للقدرة التنافسية في ظل الأزمة المالية العالمية)(29)

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

هدفت الدراسة إلى وضع إطار للتكامل بين نظام التكاليف حسب الأنشطة وتحليل سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكاليف في القطاع المصرفي المصري لتدعيم الميزة التنافسية لهذا القطاع في ظل ظروف الأزمة المالية العالمية. ظهرت أهمية الدراسة من خلال إعادة النظر في نظم التكاليف التقليدية المطبقة في القطاع المصرفي والإستعانة بنظم حديثة تساعد المصرف على تخفيض التكاليف. تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكلفة لتدعيم الميزة التنافسية للقطاع المصرفي. إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الإستنباطي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، تخفيض تكاليف الخدمات المصرفية يساعد البنك بتحقيق منافسة فعالة ضمن سوق الأعمال ويحقق أرباحاً مرتفعة للبنك ويكسبه قدرة تنافسية أعلى، يسمح له بتطوير الخدمات المصرفية وتنويعها. أوصت الدراسة بضرورة تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط على قطاع الخدمات نظراً لإرتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة، فيها وذلك للمساعدة على تخفيض التكلفة.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة سعت إلى وضع إطار للتكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتحليل سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكاليف، تختلف دراستي بأنها سعت إلى تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة بهدف تخفيض التكاليف.

27.درسة،Waleed, 2012

(The Relation between Target Costing and Competitive Advantage of Jordanian Private Universities)⁽³⁰⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم إهتمام العديد من المؤسسات التعليمية بتقنية التكلفة المستهدفة لعدم القدرة على السيطرة على الأسواق وقرارات التسعير والتكاليف. هدفت الدراسة إلى تحديد مدى إستخدام الجامعات الأردنية الخاصة تقنية التكاليف المستهدفة وأبعاد المزايا التنافسية، وتحديد أهم الأبعاد التي تستند عليها تقنية التكلفة المستهدفة في بناء وتعزيز مزايا تنافسية للجامعات الأردنية الخاصة. إنتهجت الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، تتمتع الجامعات الخاصة بمزايا

⁽²⁹⁾ حنان جابر، التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة كأداة لتخفيض تكاليف القطاع المصرفي دعماً للقدرة التنافسية في ظل الأزمة المالية العالمية-دراسة ميدانية، (القااهرة:جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال،مجلة البحوث المحاسبية، المجلد10، العدد1، 2011م)، ص ص 11-41.

⁽³⁰⁾.Waleed Mjalli AL_Awawdeh,Jamal Adel AL_Sharairi, **The Relation between Target Costing and Competitive Advantage of Jordanian Private Universities**, (International Journal of Business and Management,Vo.7, No. 8, April,2012),PP123-142.

تنافسية وتستخدم تقنية التكلفة المستهدفة من أجل تعزيز الربحية والإنتاجية ودعم العملية الإستراتيجية لصنع القرار، لا توجد علاقة بين أبعاد تقنية التكلفة المستهدفة وأبعاد المزايا التنافسية في الجامعات الأردنية. أوصت الدراسة بإستخدام المزيد من أبعاد تقنية التكلفة المستهدفة للحد من تكلفة تطوير التخصصات والبرامج العلمية لتمكين الجامعات من تعزيز مزاياها التنافسية، وتطوير وحدات إدارية متخصصة في جوانب التكلفة المستهدفة وإسناد واجبات ومهام أوسع نطاقاً وأكثر شمولاً لأقسام المحاسبة، الإهتمام بالأبعاد التي حققت التميز للجامعات القائمة وتعزيز المزايا التنافسية من خلال تفعيل أسلوب التكلفة المستهدفة للجامعات التي تود أن تكون لها ميزة تنافسية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركز على العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتحقيق الميزة التنافسية للجامعات، ومعرفة دور أبعاد التكلفة المستهدفة في تعزيز الربحية، تختلف دراستي عنها في تناولها العلاقة بين تحديد التكلفة المستهدفة والموازنة على أساس الأنشطة في تحقيق التخفيض في التكاليف.

28. دراسة، عبد الرحمن وآخرون، 2012م (إمكانية تطبيق الموازنة المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني)⁽³¹⁾

هدفت الدراسة إلى معرفة إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الأردنية من خلال معرفة مدى توفر مقومات تطبيق هذا النظام لدى تلك المنظمات. ظهرت أهمية الدراسة من خلال إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع المستشفيات، وإمكانية الإستفادة من المعلومات والبيانات التي يوفرها هذا النظام لإعداد الموازنات المبنية على الأنشطة. تمثلت مشكلة الدراسة في عدم إدراك المستشفيات الأردنية لأهميتها وإمكانية تطبيق نظم تكاليف حديثة كنظام التكاليف المبني على الأنشطة تكون قادرة على تزويدها بمعلومات و بيانات دقيقة وذات مصداقية تستطيع من خلالها إعداد موازناتها التقديرية المبنية على الأنشطة وإحكام الرقابة على التكاليف وبالتالي قدرتها على تقييم الأداء وصولاً لتحقيق أهداف المنظمة. إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي توصلت الدراسة إلى نتائج منها، إن نظام الإدارة المبنية على الأنشطة ينتج كمحصلة عن إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، من خلال توفر متطلبات تطبيقه، إذا ما تم ذلك فإن تطبيق الإدارة المبنية على الأنشطة

⁽³¹⁾ عبد الرحمن بكر وآخرون، إمكانية تطبيق الموازنة المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني-دراسة حالة المستشفيات الأردنية، (شيكاجو: المجلة الدولية للبحوث المحاسبية، العدد3، ديسمبر، 2012م)، ص3-18.

يصبح ممكناً بما في ذلك إمكانيه إعداد الموازنات المبنية على الأنشطة. أوصت الدراسة بضرورة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، إضافة إلى الإهتمام بالدورات ذات العلاقة بهذا النظام سواء تعلق الأمر بموظفي أقسام المحاسبة الذين سوف يقومون بتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة والإداريين الذين سوف يتعاملون مع مخرجات هذا النظام في قيامهم بوظائفهم الإدارية المختلفة، مما يؤدي إلى قدرة المؤسسة على المنافسة والبقاء وتحقيقها لخططها وأهدافها التي وجدت من أجلها.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة من خلال المعلومات والبيانات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس الأنشطة، تختلف دراستي عنها بأنها هدفت إلى توضيح دور الموازنة على أساس الأنشطة في تحديد التكلفة المستهدفة للمنتجات الصناعية.

29.دراسة، عامر، 2012م (مدخل أسلوب التكلفة المستهدفة ودورها في تخفيض التكلفة مع الحفاظ على الجودة)⁽³²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في العمل على تخفيض التكاليف في ظل بيئة المنافسة الحادة وفي ظل الأسواق المتغيرة وغير المستقرة، وأثر ذلك على البيئة التنافسية بين الشركات الصناعية والشركات الخدمية لإستخدامها أساليب التكاليف التقليدية. هدفت الدراسة إلى التعريف بما هي الكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها كأداة لتخفيض التكاليف في الشركات الخدمية وخاصة قطاع الفنادق، تطبيق مفاهيم الجودة وأثرها على تخفيض التكاليف عن طريق التحكم بتكاليف تقديم الخدمة. ظهرت أهمية الدراسة من وجود الإهتمام والإعتماد الواسع على القطاع الخدمي الذي يتوسع نطاقه الجغرافي والتكنولوجي، مما يدعو إلى التعرف على ما وصلت إليه هذه القطاعات الخدمية في تطبيق نظم معينة للتكاليف، لمعرفة الظروف والعوامل الممهدة لتطبيق نظم عملية متطورة لحساب تكاليف تقديم الخدمة في المنشآت التي تمارس نشاط الخدمات. إتبعته الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وخفض التكاليف وبين أسلوب التكلفة المستهدفة ودعم إتخاذ القرار، إن إدارة الفنادق تعمل على دعم التوجيه لتخفيض التكلفة. أوصت الدراسة بضرورة إهتمام إدارات الفنادق بحاسبة التكاليف في دعم قراراتها، وكعنصر أساسي في تطوير أسلوب التكلفة المستهدفة.

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

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على أهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الخدمة المقدمة، تختلف دراستي عنها في تناولها كيفية مساهمة تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في تخفيض تكاليف المنتجات الصناعية.

30. دراسة، عياد، 2012م (مدى الحاجة إلى تخفيض التكلفة لمواجهة الآثار الناجمة من خصخصة الإقتصاد الليبي)⁽³³⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: كيف يتم خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة؟ ما هي الأساليب التي يمكن من خلالها تخفيض تكلفة المنتج؟ ماذا لو كانت تكلفة المكونات التي يتم شراؤها مرتفعة؟ هدفت الدراسة إلى التحقق من مدى فاعلية استخدام أسلوب خفض التكلفة كأداة للتخطيط والإدارة وزيادة الأرباح، بيان أثر تخفيض التكاليف في تحقيق الميزة التنافسية. تمثلت أهمية الدراسة في أن أسلوب تخفيض التكلفة يحث الشركات إلى إنتاج المنتجات من وجهة نظر المستهلك من حيث حاجاته والسعر الذي يعتزم المستهلك دفعه. إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، خفض التكلفة له دور كبير في التغلب على الآثار غير المرغوبة الناجمة عن خصخصة الإقتصاد الليبي، تخفيض التكلفة هو أحد الأساليب التي يجب إتباعها لإنجاح الخصخصة ولكن هناك أسباب أخرى منها تحسين الإنتاج والدعاية للمنتجات. أوصت الدراسة بضرورة القيام ببعض الإصلاحات التشريعية والمالية لمواكبة عملية الخصخصة وإنجاحها، معالجة فائض العمالة الذي لا تستوعبه الوحدات المخصصة.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على أسلوب تخفيض التكلفة للتغلب على آثار الخصخصة للوصول إلى التكلفة المستهدفة، تختلف دراستي عنها في أنها تهتم بتحديد التكلفة المستهدفة للتغلب على الإرتفاع في التكاليف الصناعية وتخفيضها لتحقيق مزايا تنافسية.

31. دراسة، فراس، 2012م، (دور التكلفة المستهدفة في تطوير الإستراتيجية التنافسية للمنتجات في القطاع الصناعي الأردني)⁽³⁴⁾

هدفت الدراسة إلى توفير إطار شامل لتوضيح دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح المنتجات الصناعية. ظهرت أهمية الدراسة من أنها تمثل إمتداد طبيعي لعديد من الدراسات والبحوث التي تسعى إلى

⁽³³⁾ عياد أميدة ، مدى الحاجة إلى تخفيض التكلفة لمواجهة الآثار الناجمة عن خصخصة الإقتصاد الليبي-دراسة تحليلية تطبيقية،(الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة ماجستير غير منشورة، 2012م).

⁽³⁴⁾ فراس رفعت، دور التكلفة المستهدفة في تطوير الإستراتيجية التنافسية للمنتجات في القطاع الصناعي الأردني-دراسة ميدانية على الشركة العربية لصناعة الأدوية،(الخرطوم: جامعة امدرمان الإسلامية،رسالة ماجستير غير منشورة، 2012م).

التطوير والتحديث في الأساليب والأدوات المحاسبية والتكاليف لتحقيق التكامل بين بيئة الأعمال المتقدمة والأدوات المحاسبية. تمثلت مشكلة الدراسة في التركيز على دعم القدرة التنافسية للمنتجات الصناعية عن طريق تخفيض تكلفتها وتحسين جودتها والعمل على تحليل التكاليف في القطاع الصناعي. إتبعنا الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط الإجابات ومتوسط المقياس الإفتراضي، وعليه يؤثر تحديد السعر على أساس التكلفة على الإستراتيجية التنافسية في الشركات الأردنية. أوصت الدراسة بضرورة حرص الإدارة على القضاء على الصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة حتى تستطيع الشركة الإستفادة من مزايا مدخل التكلفة المستهدفة.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على تحليل دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تطوير الإستراتيجية التنافسية للمنتجات في القطاع الصناعي، تختلف دراستي عنها في تناولها تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة لتحديد التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف.

32. دراسة، مازن وآخرون، 2012م (أهم مقومات النجاح لنظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة في البنوك التجارية العاملة في الأردن وأهمية تلك الموازنات في إتخاذ القرار)⁽³⁵⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: ما مدى إدراك إدارات البنوك التجارية العاملة في الأردن لأهمية ومزايا تطبيق نظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء؟، ما مدى مشاركة المستويات الإدارية المختلفة في البنوك التجارية العاملة في الأردن في عملية إعداد الموازنات المعدة على أساس الأنشطة؟، هدفت الدراسة إلى معرفة الواقع الفعلي لإستخدام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة كنظام للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء في البنوك التجارية العاملة في الأردن، التعرف على دور الموازنات على أساس الأنشطة في عملية توزيع الموارد البشرية والمادية المتاحة لتحقيق أكبر قدر من الكفاءة. ظهرت أهمية الدراسة من إستخدام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة في التخطيط وتحقيق الإستخدام الأمثل للموارد البشرية والمادية المتاحة أمام منشآت القطاع المصرفي التجاري. إتبعنا الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن البنوك التجارية العاملة في الأردن لا تطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، والذي يعتبر من أركان نظام الموازنات المعدة على

⁽³⁵⁾ مازن العمري وآخرون، أهم مقومات النجاح لنظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة في البنوك التجارية العاملة في الأردن وأهمية تلك الموازنات في إتخاذ القرار، (شيكاجو: المجلة الدولية للبحوث المحاسبية، العدد 3، ديسمبر، 2012م)، ص ص 19-43.

أساس الأنشطة. أوصت الدراسة بضرورة إشراك كافة المستويات الإدارية في البنك في برامج تدريبية تتعلق بكيفية إعداد الموازنات المعدة على أساس الأنشطة، لرفع كفاءتهم ومستوى إدراكهم. يتضح للباحث بان الدراسة وضحت أهمية بيان الأنشطة التي تضيف قيمة للخدمة البنكية المقدمة وإهمال الأنشطة التي لا تضيف قيمة، ولكنها تضيف تكلفة على الخدمة، تختلف دراستي عنها في تناولها أهمية الربط بين أسلوب تحديد التكلفة المستهدفة والموازنة على أساس الأنشطة، للوصول إلى تخفيض إيجابي وملحوس في التكلفة.

33. دراسة، ماهر، 2012م (مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة) (36)

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى توفر المقومات اللازمة لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة في بيئة الجامعات العاملة في قطاع غزة، والتعرف على الصعوبات التي قد تحول دون تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في بيئة الجامعات العاملة في قطاع غزة. تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: هل تتوفر المقومات اللازمة لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة في الجامعات العاملة في قطاع غزة؟ هل توجد صعوبات تحول دون تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في الجامعات العاملة في قطاع غزة؟، ظهرت أهمية الدراسة من خلال تأثير إعداد الموازنة على أساس الأنشطة في دعم وتطوير الأداء المالي والعمل على تحسين الخدمات التعليمية المقدمة وتخفيض التكاليف. اتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، يؤثر تنوع الخدمات التعليمية المقدمة بشكل كبير في تطبيق الموازنة على أساس النشاط في الجامعات، تنوع الأنشطة المساندة للخدمات التعليمية، يمثل حافزاً لتطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط في الجامعات. أوصت الدراسة بضرورة توفير قاعدة بيانات مالية وإحصائية، وتحديث الأنظمة المحاسبية في الجامعات العاملة في قطاع غزة، خاصة الأنظمة المتعلقة بالموازنات.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على أهمية الموازنة على أساس الأنشطة وخاصة مجال ترشيد التكاليف والرقابة عليها، بينما تختلف دراستي عنها في أنها تشمل موازنة الأنشطة والتكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف.

34. دراسة، فيحاء، سهام، 2012م (أثر استخدام التقنيات الحديثة في تخفيض التكاليف وزيادة الإيرادات المصرفية) (37)

(36) ماهر موسى، مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة - دراسة حالة الجامعات العاملة في قطاع غزة، (القدس: جامعة فلسطين، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد 3، 2012م)، ص ص 314-346.

تمثلت مشكلة الدراسة في انخفاض الطلب على بطاقة الإئتمان وانخفاض استخدامها لدى زبائن المصارف في العراق، وفقدان المصارف للإيرادات التي سيحصل عليها نتيجة استخدام هذه البطاقات. هدفت الدراسة إلى بيان أثر استخدام البطاقة الائتمانية في تخفيض التكاليف وتشجيع استخدام هذه البطاقات. ظهرت أهمية الدراسة من إتجاه المصارف نحو الخصخصة وبخاصة العراق فتزايد إنتشار المصارف يولد المنافسة فيما بينها لذلك إتجهت معظم هذه المصارف للتسارع في تقديم خدمة مميزة للزبائن لتضمن نجاحها في العمل المصرفي ومن هذه الخدمات ما تقدمه بطاقة الإئتمان من مزايا تشجيع الزبائن لإستخدامها مما يؤدي إلى زيادة إيرادات المصارف. إتبعنا الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، يؤدي استخدام البطاقات الائتمانية إلى تقليص الكادر الوظيفي وبالتالي تخفيض التكاليف، إعتدنا البطاقات الائتمانية يؤدي إلى تقليص المخاطر التشغيلية، وزيادة الإيرادات المحصلة من خلال العمولات التي تستوفي من كل عملية سحب لحامل البطاقة. أوصت الدراسة بنشر الوعي المصرفي لزيادة إقبال المواطنين على استخدام البطاقات الائتمانية من خلال القيام بحملات دعائية وإعلان في وسائل الإعلام المختلفة سواء المسموعة أم المقروءة، وعقد ندوات للتعريف بالبطاقات الائتمانية ومزايا إستخدامها. يتضح للباحث بأن هذه الدراسة ركزت على أثر استخدام التقنيات الحديثة في تخفيض التكاليف وزيادة الإيرادات، تختلف دراستي عنها في تناولها تحديد التكلفة المستهدفة والموازنة على أساس الأنشطة وتخفيض التكاليف.

35. دراسة، علاء وآخرون، 2012م (إستعمال تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل الصناعية)⁽³⁸⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في إرتفاع التكاليف في المنشآت الصناعية بشكل عام والذي إنعكس على إرتفاع أسعار بيع منتجاتها الذي يتم بالإعتماد على الأنظمة التقليدية للتكاليف والذي لا يتماشى مع متطلبات بيئة المنافسة الحديثة التي تكون منها الأسعار موجهة بواسطة السوق. ظهرت أهمية الدراسة من خلال التعرف على مفهوم التكلفة المستهدفة وتاريخ وأسباب ظهورها وأهميتها في تخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية

⁽³⁷⁾ فيحاء عبد الخالق ، سهام محمد ، أثر إستخدام التقنيات الحديثة في تخفيض التكاليف وزيادة الإيرادات المصرفية-دراسة

ميدانية .(البصرة، جامعة البصرة، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد8، العدد30، 2012م)ص ص 117-152.

⁽³⁸⁾ علاء جاسم وآخرون، إستعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل الصناعية،(بغداد: جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد7، العدد21، 2012م)، ص ص 210-239.

وزيادة الأرباح وإمكانية تطبيقها في الشركات الصناعية. هدفت الدراسة إلى بناء وتعزيز القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية عن طريق إيجاد السبل المناسبة لتخفيض تكاليف منتجاتها وتحسين جودتها، وبيان أثر استخدام التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالإعتماد على التحليل المستمر وهندسة القيمة لتحقيق التخفيض المستهدف، من خلال تطبيق التكلفة المستهدفة. إتبعَت الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، إتباع النظم التقليدية في تحديد سعر البيع يؤدي إلى تخفيض الأرباح، حيث أنها لا تحدد سعر البيع أولاً بل تقوم بتحديد التكلفة ثم إضافة هامش الربح المناسب. أوصت الدراسة بإستخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية لأنها تؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح وأنها تساعد في طرح منتجات ذات مواصفات ضمن رغبات المستهلكين وحدودهم المادية. يتضح للباحث بأن هذه الدراسة أحاطت بالجانب النظري للتكلفة المستهدفة وأهميتها في تخفيض التكاليف، تختلف دراستي عنها في أنها تشمل الموازنة على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة.

36.دراسة،يونس،حسين،2012م(إمكانية تطبيق الموازنة الصفرية كموازنة تخطيطية في المجالس المحلية الفلسطينية)⁽³⁹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: ما مدى إمكانية تطبيق الموازنة الصفرية كموازنة تخطيطية في المجالس المحلية؟ ما المعوقات والصعوبات التي تقف حائلاً أمام تطبيقها؟ هدفت الدراسة إلى التعرف إلى إمكانية تطبيق الموازنة ذات أساس صفري كموازنة تخطيطية على بعض الوحدات شبه الحكومية متمثلة في المجالس المحلية، وتحديد الصعوبات والمعوقات التي تعيق تطبيق هذا النوع من الموازنات. ظهرت أهمية الدراسة من الإيجابيات التي سيحققها تطبيق الموازنة الصفرية في مجال تخفيض التكلفة والمنفعة والعائد بما يحقق الكفاءة والفاعلية حيث ينعكس ذلك في إمكانية رفع الكفاءة والفاعلية في مستوى التخطيط والتنفيذ عند تطبيق الموازنة ذات أساس صفري. إتبعَت الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، إن إمكانية تطبيق الموازنة الصفرية كموازنة تخطيطية في المجالس المحلية يحقق كثير من الفوائد سواء كانت على مستوى تنفيذ البرامج والأنشطة أم على مستوى العائد من هذه البرامج والأنشطة مع تحقيق الرقابة الفاعلة على تنفيذها، وتحقيق الأهداف والفوائد من الموازنة. أوصت الدراسة

⁽³⁹⁾ يونس جعفر، حسين عبد القادر، إمكانية تطبيق الموازن الصفرية كموازنة تخطيطية في المجالس المحلية الفلسطينية-دراسة حالة (القدس : جامعة القدس ، كلية العلوم الإدارية والإقتصاد،مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد27، 2012م)، ص ص 366-407.

بالعمل على تذليل الصعوبات والعقبات التي تواجه عملية إعداد الموازنة الصفرية، وتقديم مزيد من الدورات المتخصصة في هذا المجال لتوفير كوادر إدارية قادرة على السير نحو تطبيق الموازنة الصفرية. يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت في تحديد صعوبات ومعوقات تطبيق الموازنة ذات الأساس الصفري. تختلف دراستي عنها في أنها تهتم بتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة لتحديد التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف.

37.دراسة، ولاء، 2012م (إستخدام التكلفة المستهدفة والمحاسبة على أساس النشاط في الإدارة الإستراتيجية للتكلفة خلال دورة حياة المنتج)⁽⁴⁰⁾

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

⁽⁴⁰⁾ ولاء ربيع، إستخدام التكلفة المستهدفة والمحاسبة على أساس النشاط في الإدارة الإستراتيجية للتكلفة خلال دورة حياة المنتج-دراسة تطبيقية، (القااهرة: جامعة القااهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2012م)، ص ص 7-195.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى بناء إطار مقترح لتحقيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من خلال دورة حياة المنتج، بينما تختلف دراستي عنها بأنها هدفت إلى الربط بين أسلوب التكلفة المستهدفة والموازنة على أساس الأنشطة لتحقيق تخفيض في التكاليف الصناعية.

38. دراسة, Dr. Jelsy Joseph, 2012,

(Impact of Target Costing and Activity Based Costing on Improving the Profitability of Spinning Mills in Coimbatore)⁽⁴¹⁾

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

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس الأنشطة لتحسين الربحية وتخفيض التكاليف، وتختلف دراستي عنها بأنها تشمل بجانب التكلفة المستهدفة أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة لتخفيض التكاليف.

39. دراسة، رائد، سعد، 2013م (إستعمال أدوات المحاسبة الرشيقية في تخفيض التكاليف)⁽⁴²⁾

هدفت الدراسة إلى إمكانية تطبيق أسلوب المحاسبة الرشيقية لغرض تحديد الأسباب الرئيسة والمشاكل والمزايا والإمكانات المتوفرة في هذه الشركات، عن طريق مجموعة من الأدوات. تمثلت مشكلة الدراسة في إمكانية

⁽⁴¹⁾ Dr. Jelsy Joseph ,Mr. A.Vetrivel, (Impact of Target Costing and Activity Based Costing on Improving the Profitability of Spinning Mills in Coimbatore -Empirical study,(Journal of Contemporary Research in Management ,Vol.7, No.2 ,April - June, 2012), PP.41-56.

⁽⁴²⁾ رائد مجيد، سعد سلمان ، إستعمال أدوات المحاسبة الرشيقية في تخفيض التكاليف- دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، (بغداد، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد 25، 2013م)، ص ص 282-336.

إستخدام الشركات الصناعية لأدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف في ظل عدم ملائمة الأساليب التقليدية للتطورات الحديثة للإنتاج. ظهرت أهمية الدراسة في التحول من الأساليب التقليدية في تخفيض التكاليف التي طبقت في القرن العشرين إلى أسلوب جديد هو أسلوب المحاسبة الرشيقة بإستخدام عدد من أدواتها التي تساعد في توجيه الموارد المتاحة للشركة بشكل فعال وكفاء. إتبعنا الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الإستنباطي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلنا إلى نتائج منها، تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة يمكن من تحديد التكاليف الفعلية للإنتاج والعمل على تخفيضها. أوصت الدراسة بالإهتمام بسلسلة القيمة من خلال نظام يظهر فيه كافة الأنشطة والخطوات والإجراءات التي تتضمنها كل دورة من دورات العمل وبالتالي تخفيض التكاليف.

يتضح للباحث بأن مشكلة هذه الدراسة تمثلت في إمكانية إستخدام الشركات الصناعية لأدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف في ظل عدم ملائمة الأساليب التقليدية، تختلف دراستي عنها بتناولها مشكلة تحديد التكلفة المستهدفة عند تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة وتخفيض التكاليف.

40. دراسة، ستار، 2013م (تكامل تقني تكاليف الجودة والمقارنة المرجعية وأثره في تخفيض تكاليف المنتجات)⁽⁴³⁾

هدفت الدراسة إلى إحتساب تكاليف جودة المنتجات ومقارنتها بالمنتجات المنافسة والرائدة من خلال تقنية المقارنة المرجعية، التعريف ببعض الأساليب الحديثة في تخفيض التكاليف والتركيز على تكلفة الجودة والمقارنة المرجعية وإيجاد العلاقة بينهما وأثرهما في تخفيض تكاليف المنتجات. تمثلت مشكلة الدراسة في إرتفاع تكاليف المنتجات في الشركات الصناعية بسبب إرتفاع تكاليف الفشل سواء كان داخلياً أم خارجياً، وإخفاض الربحية والحصة السوقية. ظهرت أهمية الدراسة من خلال محاولة إستعمال مقاييس تكاليف الجودة للمقارنة المرجعية للتعرف على مواطن الضعف لمعالجتها وتقديم تقارير محاسبية للإدارة العليا عن تكاليف الجودة لإظهار أهميتها وضرورة الإهتمام بها سواء كانت هذه التكاليف ظاهرة أو ضمنية. إتبعنا الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلنا إلى نتائج منها، قياس وتحليل تكاليف الجودة وإعتماد المؤشرات للمقارنة المرجعية مع المستويات الرائدة في هذا المجال والمقارنة مع سنوات سابقة يساهم

⁽⁴³⁾ ستار عبد المجيد ، تكامل تقني تكاليف الجودة والمقارنة المرجعية وأثره في تخفيض تكاليف المنتجات -دراسة تطبيقية في معمل اسمنت كركوك، (بغداد:جامعة بغداد،رسالة دكتوراه غير منشورة،2013م).

في تحسين أداء الشركة وكشف مواقع الضعف لمعالجته وبالتالي سيؤدي إلى تخفيض تكاليف المنتجات.أوصت الدراسة بالإهتمام بعملية حساب تكاليف الجودة وتحليلها وتطبيق المقارنة المرجعية ومعرفة موقع الشركة من المنافسين من خلال إستعمال المؤشرات الأساسية في القياس، إعتداد المعايير الموضوعية والعالمية القياسية وتحديد مجالات المقارنة والفجوة الحالية في الأداء، ضرورة العمل على إستيعاب ونشر المفاهيم الإدارية المعاصرة بين الإدارات العليا لأن هذا يسهم بالنهوض في واقع الصناعة وتطورها لتصبح رائدة ومبدعة في هذا المجال.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على تطبيق مفاهيم وتقنيات إدارية معاصرة من الوحدات الإقتصادية بالتركيز على الجودة والمقارنة المرجعية، تختلف دراستي عنها في تناولها تحديد التكلفة المستهدفة والموازنة على أساس الأنشطة وتخفيض التكاليف.

41.دراسة،إبراهيم،2013م (مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة)⁽⁴⁴⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: هل تطبق المستشفيات الحكومية الفلسطينية في غزة نظام مالي يمكن من إعداد الموازنات وفق المدخل الحديث، (الموازنة على أساس الأنشطة)؟ هل تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة في المستشفيات الفلسطينية؟ هل توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية؟، هدفت الدراسة إلى التعرف على نظام الموازنات على أساس الأنشطة مقارنة مع النظام التقليدي للموازنات، ومدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية. ظهرت أهمية الدراسة من تناول نظام الموازنات على أساس الأنشطة حيث يعمل على تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة ومن ثم تخفيض التكاليف وبالتالي زيادة الربحية. إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الإستنباطي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، شعور إدارة المستشفيات في قطاع غزة بأن نظام الموازنات التقليدي غير دقيق في تحديد وتوزيع تكلفة الخدمات المقدمة، وبالتالي تحسين الأداء.أوصت الدراسة بوضع تصميم مبدئي لنظام الموازنة على أساس الأنشطة وتشغيله مع النظام التقليدي الحالي، ومن ثم عمل مقارنة النتائج في ظل النظامين، والعمل على تطوير آليات إستخدامه بشكل يحقق المنفعة المرجوة منه.

⁽⁴⁴⁾ إبراهيم سليمان ، مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة- دراسة ميدانية،(القدس: جامعة الأزهر، رسالة ماجستير غير منشورة، 2013م).

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت للتعرف على مدى توفر أسس ومقومات نظام الموازنة على أساس الأنشطة بغرض التطبيق مستقبلاً. تختلف دراستي عنها في أنها تهدف إلى تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة لتحديد التكلفة المستهدفة.

42. دراسة، ذاكر، عبيد، 2013م (التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني)⁽⁴⁵⁾

تمثلت مشكلة الدراسة من التطبيق غير المتكامل لكل من مدخلي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة وبالتالي عدم تحقيق الأهداف المنشودة منهما بصورة مجتمعة. ظهرت أهمية الدراسة من تحديد وتحليل كل من مدخلي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والتعرف على طبيعتهما وأهميتهما ومقوماتهما والصعوبات الفنية التي تحول دون تطبيقهما، ودورهما في تخفيض تكاليف الإنتاج، والعلاقة بينهما في عينة من الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني. هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إنسجام أبعاد الإطار التطبيقي لمدخلي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية مع الإطار النظري لإدارة التكاليف. إتبعته الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الوصف التحليلي الإحصائي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، تتوافر في الشركات الصناعية المقومات المناسبة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وتحقيق الفوائد من تطبيقه والتمثلة في تخفيض تكاليف الإنتاج وزيادة القدرة التنافسية وبالتالي زيادة الربحية مع المحافظة على الجودة. أوصت الدراسة بضرورة اعتماد الشركات الصناعية الأردنية أساليب علمية وعملية بديلة لدراسة وتحليل التكاليف باستخدام مدخلي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة من أجل التوصل إلى تخفيض أكبر في التكاليف وتحقيق مزايا تنافسية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت في العمل على تخفيض التكاليف وزيادة القدرة التنافسية مع الحفاظ على جودة المنتج، تختلف دراستي عنها في أنها تشمل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة.

43. دراسة، إسماعيل، علي، 2013م (استخدام تقنيتي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كإطار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات)⁽⁴⁶⁾

(45) ذاكر عبدالله، عبيد خيون، التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني-دراسة ميدانية، (بغداد: جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد 23، 2013م)، ص ص 319-345.

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

يتضح للباحث أن هذه الدراسة إهتمت بتوفير إطار تطبيقي متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات باستخدام التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة بمساعدة نشر وظيفة الجودة، تختلف دراستي عنها بأنها تناولت تأثير تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في تحديد التكلفة المستهدفة.

44.دراسة، محمد، 2013م (تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة وما بعد الموازنة بهدف زيادة فعالية نظم إدارة الأداء)⁽⁴⁷⁾

هدفت الدراسة إلى محاولة زيادة فعالية نظم إدارة الأداء من خلال التكامل بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة وما بعد الموازنة كإتجاهات حديثة لتطوير عملية إعداد الموازنات والتغلب على الإنتقادات الموجهة للمدخل التقليدي لأعداد الموازنات. إهتمت الدراسة بزيادة فعالية مجالات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء (باعتبارها المجالات المكونة لنظم إدارة الأداء)،تحسين الأداء المالي وغير المالي للمنشأة على أساس

⁽⁴⁶⁾ إسماعيل عباس ،علي محمد، استخدام تقنيتي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كإطار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات-دراسة تطبيقية،(بغداد: جامعة بغداد،المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8،العدد 23، 2013م)، ص ص 211-235.

⁽⁴⁷⁾ محمد عبد الغني، تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة وما بعد الموازنة بهدف زيادة فعالية نظم إدارة الأداء-دراسة تطبيقية،(القاهرة: جامعة القاهرة،كلية التجارة،رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة،2013م)، ص ص 1-134.

أن كل من المنهجين المقترحين يهتم بتحسين الأداء غير المالي كسبيل لتحسن الأداء المالي. تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قدرة المدخل التقليدي لإعداد الموازنات على تحقيق الوظائف والأهداف المرجوة منه- والمتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقويم الأداء بالكفاءة والفعالية الملائمة لبيئة الأعمال المعاصرة. إتبعنا الدراسة على المنهج الإستنباطي، والمنهج الإستقرائي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، عدم موائمة المنهج التقليدي لأعداد الموازنات مع طبيعة بيئة الأعمال المعاصرة للمنظمات المصرية، ووجود علاقة بين تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة وما بعد الموازنة وبين تحسين الأداء المالي وغير المالي وزيادة فعالية مجالات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء. أوصت الدراسة بضرورة وضع وتطبيق إستراتيجية فعالة لتمكين المنظمات من تحقيق النجاح التنا فسي المستدام من خلال التكامل بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة وما بعد الموازنة.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى زيادة فعالية نظم إدارة الأداء من خلال تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة وما بعد الموازنة، بينما تختلف دراستي عنها بأنها هدفت إلى تحديد التكلفة المستهدفة ودورها في تخفيض التكاليف في تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة.

45. دراسة، Farouq, 2013,

(Extent of the Target Cost Application in Commercial Banks in Aqaba Special Economic Zone)⁽⁴⁸⁾

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى قدرة البنوك في إجراء التحسينات المستمرة لتخفيض التكاليف، والتعرف على الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة. تمثلت مشكلة الدراسة في عدم وضوح أساليب التكاليف التي تستخدمها البنوك في مدينة العقبة المتعلقة بأسلوب التكلفة المستهدفة. وما هي الصعوبات المعوقات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة فيها. ظهرت أهمية الدراسة من خلال أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة كأسلوب حديث يساعد في تخفيض التكاليف. إتبعنا الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الإستقرائي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، وجود صرع تنظيمي من خلال تضارب الأهداف أدى إلى عدم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وعدم العمل بروح الفريق والتعاون بين الأقسام، أوصت الدراسة الحد من الصراع التنظيمي والعمل بروح الفريق وإشراك الموظفين والأخذ بأرائهم في تطبيق الأساليب الحديثة لتخفيض التكاليف.

⁽⁴⁸⁾ Farouq Al Azzam, **Extent of the Target Cost Application in Commercial Banks in Aqaba Special Economic Zone**, (Journal of Management Research, Vol. 5, No. 1, 2013), PP.345-358.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى معرفة المعوقات التي تصاحب تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة في البنوك، وتختلف دراستي عنها في أنها هدفت إلى إمكانية تحديد التكلفة المستهدفة ودورها في تخفيض التكاليف في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة.

46. دراسة، Sorinel, et al, 2013,

(Implementation of Activity-Based Budgeting Method in the Economic)⁽⁴⁹⁾

هدفت الدراسة إلى محاولة بحث وتقييم آثار تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة داخل القطاعات الإستخراجية، والتعرف على ميزات تطبيقه خاصة فيما يتعلق بتحسين الأداء. تمثلت مشكلة الدراسة في إمكانية تطبيق أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة في الهيئات العاملة بالصناعة الإستخراجية في رومانيا، وهل هذا الأسلوب يجلب تحسينات فيما يتعلق بإدارة وتنسيق الأنشطة؟، وهل يمكن أن يساهم هذا الأسلوب في زيادة الأداء للقطاعات العاملة بالصناعة الإستخراجية في رومانيا؟، ظهرت أهمية الدراسة في إظهار دور أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة والمزايا التي تكتسبها القطاعات العاملة في مجال الصناعات الإستخراجية من خلال توضيح طرق حساب وتحليل التكاليف في كل عملية وتحديد دقيق للتكاليف حسب المخطط لها وتنفيذ مطالب العملاء وحجم العمل. إستخدمت الدراسة المنهج الوصفي ومنهج التحليل الإحصائي. توصلت الدراسة نتائج منها، أن أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة يوفر بيانات حقيقية فيما يتعلق بتخفيض التكاليف مما يمكن المحاسبين الإداريين من إستخدام تلك المعلومات والبيانات التي تم الحصول عليها لتحليل الإتجاهات ونمذجة التقارير عن طريق تقدير كميات وحدات التخزين على فترة محددة، تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة يؤثر على سلوك الموظفين من خلال التدابير المالية وغير المالية وبالتالي يتجاوز حدود الوظيفة الناشئة عن تقسيم الكيان على أسس وظيفية. أوصت الدراسة بضرورة إستخدام الموازنة على أساس الأنشطة للمساعدة في تحسين وزيادة أداء قطاعات الصناعات الإستخراجية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة أظهرت أهمية توفير بيانات حقيقية فيما يتعلق بتخفيض التكاليف من وجهة نظر المحاسبين، وتوضيح طرق حساب وتحليل التكاليف بإستخدام الموازنة على أساس الأنشطة، تختلف دراستي عنها في أنها، إهتمت بتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف بالإعتماد على التكلفة المستهدفة.

⁽⁴⁹⁾ .Sorinel Capusneanu et al., **Implementation of Activity-Based Budgeting Method in the Economic** (International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences Vol. 3, No.1, January 2013), PP. 26–34.

47.دراسة، مجدي، 2014م (مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية)⁽⁵⁰⁾

هدفت الدراسة إلى بيان مدى استخدام مدخل هندسة القيمة لتخفيض تكلفة المنتجات للوصول إلى التكلفة المستهدفة. تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية، هل تترك الشركات المساهمة العامة الفلسطينية مفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها؟ هل يؤدي استخدام مدخل هندسة القيمة إلى تخفيض التكاليف للوصول إلى التكلفة المستهدفة؟ هل تستخدم الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها لتحسين الربحية؟، ظهرت أهمية الدراسة من خلال استخدام التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة لتقليل تكلفة المنتج خلال دورة حياته مع مساعدة أقسام الإنتاج والهندسة والبحث والتطوير والتسويق. إتبعنا الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، توجه لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة نحو تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة على الرغم من وجود بعض الصعوبات التي قد تواجهها بعض الشركات عند تبنيها لتلك المداخل. أوصت الدراسة بتشجيع القطاع الصناعي على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة، قيام لشركات الصناعية المطبقة لمدخل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة بتمكين مهارات وخبرات مدراءها الماليين وعبر إطلاعهم على تجارب الشركات الموجودة في دول أخرى تطبيق تلك المدخل، لتحقيق الفائدة القصوى المحتملة من التطبيق.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة سعت إلى توضيح تأثير مدخل هندسة القيمة في تخفيض تكلفة المنتجات وصولاً للتكلفة المستهدفة، إلا أنها تختلف عن دراستي بتركيزها على مدخل هندسة القيمة من غير المداخل الأخرى بينما تسعى دراستي إلى تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة.

48.دراسة،نادية،2014م (تكامل إعادة هندسة العمليات والمداخل المعاصرة لتخفيض التكاليف في ظل فلسفة إدارة التغيير (نموذج مقترح))⁽⁵¹⁾

⁽⁵⁰⁾ مجدي وائل ، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية- دراسة حالة،(القدس:جامعة القدس،كلية العلوم الإدارية والإقتصادية،مجلة دراسات العلوم الإدارية،الجلد 41،العدد2، 2014م)، ص ص 171-188.

⁽⁵¹⁾ نادية شاكر، تكامل إعادة هندسة العمليات والمداخل المعاصرة لتخفيض التكاليف في ظل فلسفة إدارة التغيير(نموذج مقترح)-دراسة تطبيقية،(بغداد: جامعة بغداد ،كلية الإدارة والإقتصاد،مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد 18،العدد69، 2014م)، ص ص 391-415.

تمثلت مشكلة الدراسة في إرتفاع تكلفة المنتجات في معظم المنشآت الصناعية مع إنخفاض معدلات الإنتاجية فيها والتفكير في العمليات المختلفة التي تتم في المنظمات العاملة في العراق، وإعادة تصميمها بالإعتماد على إعادة هندسة العمليات. هدفت الدراسة إلى تحسين قيمة المنتجات من خلال العمل على تخفيض تكاليفها في ظل إدارة التغيير وزيادة معدلات إنتاجها بما يتناسب مع التغيرات المستجدة في بيئة الأعمال المعاصرة وذلك بإستعمال مداخل المحاسبة الحديثة ومنها إعادة هندسة العمليات والإستفادة من التكامل فيما بينها. ظهرت أهمية الدراسة من مساهمتها في إعادة جدولة عمليات الإنتاج وإعادة هندستها بما يساهم في تسهيل إنسيابية العملية الإنتاجية، وأثرها في تطوير أداء عملياتها من خلال تكامل مدخل إعادة هندسة العمليات مع المداخل المعاصرة، للوصول إلى تخفيض التكاليف بدعم من إدارة التغيير لتقليل إرتفاع أسعار المنتجات مقارنة بالمنتجات المماثلة المتوفرة في السوق المحلية. إتبعته الدراسة المنهج الإستقرائي وأسلوب التحليل التفاضلي وأسلوب التحليل المالي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن إستخدام إعادة الهندسة في الشركات، يؤدي إلى تقليل التكاليف من خلال إحداث التغيير الجذري والتخلص من النشاطات الإضافية غير الضرورية وهذا ينعكس على التكاليف. أوصت الدراسة بإعتماد الأساليب والمداخل المبتكرة في مختلف المستويات الإدارية داخل المنظمة بالمداخل الإدارية الحديثة لتخفيض التكاليف من خلال إشراكهم بدورات متخصصة بهذا الغرض.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة ركزت على إعادة جدولة عمليات الإنتاج وذلك بإعادة هندستها من تكامل مدخل إعادة هندسة العمليات مع المداخل المعاصرة لتخفيض التكاليف، تختلف دراستي عنها في تناولها لأسلوب الموازنة على أساس الأنشطة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف.

49. دراسة، Lawrence Imeokparia, 2014,

(Target Costing and Performance of Manufacturing Industry in South-Western Nigeria)⁽⁵²⁾

هدفت الدراسة إلى تحديد مستوى إعتدال وتطبيق التكاليف المستهدفة في الصناعات التحويلية في جنوب غرب نيجيريا. ظهرت أهمية الدراسة من تحديد أثر التكاليف المستهدفة على الأداء العام للصناعات التحويلية من حيث العائد على رأس المال والربحية وتخفيض التكاليف. تمثلت مشكلة الدراسة في إستكشاف مدى إعتدال وتطبيق نظام التكاليف من قبل الصناعات التحويلية في جنوب غرب نيجيريا وتأثيرها على أدائها. إتبعته الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، وجود علاقة

⁽⁵²⁾ Lawrence Imeokparia, **Target Costing and Performance of Manufacturing Industry in South-Western Nigeria**, (Global Journal of Management and Business Research: D Accounting and Auditing. Volume 14 Issues 4, Version 1, 2014), PP.1-57.

إيجابية بين اعتماد وتطبيق نظم التكاليف المستهدفة وتخفيض تكلفة الإنتاج، وجود اعتماد وتطبيق التكاليف المستهدفة من قبل الصناعات التحويلية. أوصت الدراسة بضرورة اعتماد التكاليف المستهدفة في تقدير التكاليف لتحسين الأداء المالي للشركات التصنيع.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت مشكلة اعتماد وتطبيق التكاليف المستهدفة من قبل الصناعات التحويلية، بينما تختلف دراستي عنها بتناولها مشكلة المعلومات التي يوفرها تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في إتخاذ القرارات وتخفيض التكاليف.

50. دراسة، عبد خلف، نادية، 2014م (تكامل التجارة الإلكترونية وتكنولوجيا المعلومات وأثره في تخفيض التكاليف لإتخاذ قرارات التسعير)⁽⁵³⁾

هدفت الدراسة إلى تحديد المستجدات التي ظهرت نتيجة دخول الوحدات الإقتصادية إلى مجال التجارة الإلكترونية وتأثير ذلك على تخفيض التكاليف وأساليب التسعير التي تتبعها تلك الوحدات. ظهرت أهمية الدراسة في أن تكامل التجارة الإلكترونية وتكنولوجيا المعلومات يؤثر في المعلومات المحاسبية التي تفيد الإدارة في تخفيض التكاليف لإتخاذ قرارات التسعير. تمثلت مشكلة الدراسة في مدى تأثير إستخدام تكامل التجارة الإلكترونية وتكنولوجيا المعلومات في تخفيض التكاليف لإتخاذ قرارات التسعير. إستخدمت الدراسة أسلوب الإستبانة، والتحليل الإحصائي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، التكامل بين التجارة الإلكترونية وتكنولوجيا المعلومات يساهم في تخفيض التكاليف وبالتالي ترشيد قرارات التسعير. أوصت الدراسة بوضع منهجية شاملة وواضحة للشركة التي تقوم بتطبيق التجارة الإلكترونية تتمثل بتحديد الأهداف والرؤية المستقبلية وتحديد البيانات وهيكلتها وتحديد المعلومات والتطبيقات اللازمة لتكنولوجيا المعلومات والهيكل التنظيمي الذي يتضمن الموارد البشرية والمهارات المطلوبة.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على التجارة الإلكترونية وتكنولوجيا المعلومات في تخفيض التكاليف وإتخاذ قرارات التسعير، تختلف دراستي عنها في تناولها أسلوب التكلفة المستهدفة والموازنة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف.

51. دراسة، Nour Aldeen et, al، 2014 (The Impact of Target Cost Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies)⁽⁵⁴⁾

⁽⁵³⁾ عبد خلف، نادية شاكر، تكامل التجارة الإلكترونية وتكنولوجيا المعلومات وأثره في تخفيض التكاليف إتخاذ قرارات التسعير، (بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد 77، 2014م)، ص ص 391-411.

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

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت مشكلة أثر تطبيق التكلفة المستهدفة على تعزيز القدرة التنافسية للشركات في بيئة التصنيع الحديثة، بينما تختلف دراستي عنها بتناولها مشكلة تحديد التكلفة المستهدفة ودورها في تخفيض التكاليف باستخدام الموازنة على أساس الأنشطة.

52. دراسة. Adeniyi Segun, 2014

(Impact of Target Costing on Competitive Advantage in the Manufacturing Industry: A Study of Selected Manufacturing Firms in Nigeria) ⁽⁵⁵⁾

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

⁽⁵⁴⁾ Dr. Nour Aldeen., et, al, **The Impact of Target Cost Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies**, (International Journal of Business and Social Science Vol. 5 No. 2; February 2014). PP 250-261.

⁽⁵⁵⁾ Adeniyi Segun . **Impact of Target Costing on Competitive Advantage in the Manufacturing**, (International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences Vol. 4, No.3, July 2014), PP. 97-108.

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

يتضح للباحث أن هذه الدراسة إهتمت بالإستخدام الفعال للتكاليف المستهدفة في التسعير الإستراتيجي لتعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية، وتختلف دراسي عنها في أنها إهتمت بدور التحديد الدقيق للتكلفة المستهدفة بإعتماد الموازنة على أساس الأنشطة وأثرة في تخفيض تكاليف المنتجات الصناعية.

53.دراسة،خالد،فتح الرحمن،2015م (التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء)⁽⁵⁶⁾

هدفت الدراسة إلى قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية بإستخدام التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية. تمثلت مشكلة الدراسة التساؤلات التالية: هل تقضي الطرق المستخدمة في حساب تكاليف الإنتاج لمعلومات دقيقة لتكلفة إنتاج الكيلو واط؟ هل تتوفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق الأساليب الحديثة في التكاليف والتكامل بينها؟ هل يمكن التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط من تحديد تكلفة الإنتاج بصورة دقيقة؟ هل توجد صعوبات تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف؟. ظهرت أهمية الدراسة في تقديمها أساليب حديثة في التكاليف للتطبيق العلمي السليم لقياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة

(56) خالد محمد، فتح الرحمن الحسن، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء-دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلة العلوم الإقتصادية،المجلد16،العدد1، 2015م) ص ص218-232.

والتكلفة على أساس النشاط للإستفادة من العلاقة المشتركة بينهما، مما يساعد في تقديم تكلفة دقيقة وعادلة للإنتاج. إتبعَت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، تحقيق التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط يؤدي لقياس تكلفة إنتاج الكهرباء بصورة دقيقة، ويمكن الإستفادة من التكلفة المستهدفة في المقارنة مع التكاليف الفعلية لتحديد الإنحرافات. أوصت الدراسة بإنشاء إدارة للتكاليف، وتكوين أقسام للتكاليف بكل محطة لحصر البيانات الفعلية عن الإنتاج وساعات العمل حتى يتم تحميل الإنتاج بالتكاليف المباشرة.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى قياس تكاليف الإنتاج بإستخدام التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط، تختلف دراستي بأنها هدفت إلى صناعة منتجات جديدة بأقل تكلفة في ظل السوق التنافسي وجذب المستهلك.

54. دراسة، عادل، 2015م تطوير إعداد الموازنات بمنظمات المجتمع المدني واختبار تطبيق أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة⁽⁵⁷⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة المعوقات التي تواجه المنشآت وتحد من كفاءة إستخدامها لمواردها المختلفة المتاحة، والتخطيط الملائم لهذه الموارد. إهتمت الدراسة بتعظيم دور منظمات المجتمع المدني كقطاع مساند لوحدات القطاع الحكومي في الإستغلال الأمثل للموارد بصورة فاعلة وبأقصى كفاءة ممكنة. هدفت الدراسة إلى تطوير الأساليب الموجود في إعداد الموازنات بالمنشآت غير الهادفة لتحقيق الربح ومعرفة ملائمة تطبيقه في هذه المنشآت، ومنع الهدر مع الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة. إتبعَت الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، توجد مقومات تطبيق أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة في الجمعيات كبيرة الحجم ومتعددة الأنشطة، وجود تنوع في الخدمات التي تقدمها الجمعيات الخيرية يؤثر في تطبيق أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة. أوصت الدراسة بضرورة إعداد برامج حاسب ألي لتسهيل إعداد الموازنات على أساس الأنشطة في القطاعات الفرعية المتعددة لقطاع المجتمع المدني، وتنفيذ برامج التدريب اللازمة للعاملين بها.

(57) د. عادل طه، تطوير إعداد الموازنات بمنظمات المجتمع المدني واختبار تطبيق أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 1، أبريل 2015م)، ص ص 317-359.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على تطوير إعداد الموازنات على أساس الأنشطة في المنشآت غير الهادفة للربح، بينما تختلف دراستي عنها في أنها ركزت على أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة في تحليل الأنشطة التشغيلية وتحديد الإحتياجات الأساسية من الموارد، وتحقيق الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة بإستخدام تحديد التكلفة المستهدفة.

55.دراسة،راندا،2015م(إطارمقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم

الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة)⁽⁵⁸⁾

هدفت الدراسة إلى بيان مدى فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة في الوصول إلى التكلفة التنافسية في بيئة الأعمال الجديدة وبناء إطار متكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف الوصول إلى التخفيض الإستراتيجي للتكلفة في بيئة التصنيع الحديثة، تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: هل التحليل التقليدي لإنحرافات التكاليف مناسباً لتحقيق التخفيض الإستراتيجي للتكاليف في ظل متغيرات بيئة الإنتاج الحديثة؟ماهو دور كل من مدخل التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تحقيق إستراتيجية ريادة التكلفة؟كيف يمكن الربط وإظهار العلاقة التكاملية بين مدخل التكلفة المستهدفة وكل من مدخلي هندسة القيمة وتحليل سلسلة القيمة، بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في البيئة التنافسية الجديدة؟، أهتمت الدراسة بمعرفة أثر التكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة على تحسين الأداء التكاليفي ودعم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال المصرية في البيئة التنافسية الجديدة.إتبعته الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها،عجز أنظمة التكاليف التقليدية عن تلبية إحتياجات الإستراتيجيات التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة، بسبب إهتمامها على ظروف وإمكانات البيئة الداخلية فقط، دون مراعاة لظروف السوق ومؤثرات البيئة الخارجية.أوصت الدراسة بضرورة إهتمام أنظمة التكاليف المطبقة في الشركات المصرية بالمنظور الإستراتيجي في تحليل

⁽⁵⁸⁾ راندا مرسي، إطارمقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة-حالة تطبيقية،(القاهرة: جامعة عين شمس،كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 1، الجزء الثاني، ابريل 2015م)، ص ص 769-

وإدارة التكلفة بتطبيق تحليل سلسلة القيمة والتركيز على الأنشطة المضيفة للقيمة وإستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى إظهار العلاقة التكاملية بين مدخل التكلفة المستهدفة وكل من مدخلي هندسة القيمة وتحليل سلسلة القيمة، بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات في البيئة التنافسية، وتختلف دراستي عنها في أنها هدفت إلى الربط بين التكلفة المستهدفة والموازنة على أساس الأنشطة لتحقيق تخفيض إيجابي في تكاليف المنتجات الصناعية.

56.دراسة، سليمان، طلال، 2015م(أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية وإستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية)⁽⁵⁹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: ما أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية بما يحقق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟، هل يوجد تطبيق لأدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية وإستراتيجيات المنافسة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟، مامدى إمكانية تطبيق أدوات التكاليف الإستراتيجية بما يحقق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟، إهتمت الدراسة بزيادة فرص التحسين والتطوير في عمليات الشركة وأدائها، من خلال الإستفادة من أدوات التكلفة الإستراتيجية في تدعيم القدرة التنافسية، هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية وإستراتيجيات المنافسة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، ومدى إمكانية تطبيقها بما يحقق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. إتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، توصلت الدراسة إلى نتائج منها، وجود إمكانية تطبيق أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، تساعد إدارة التكاليف الإستراتيجية في توفير المعلومات اللازمة للإدارة، بما يسهم في زيادة الإنتاجية، والربحية، ورفع كفاءة أداء الموارد الإقتصادية والبشرية، أوصت الدراسة بضرورة العمل على تذليل الصعوبات التي تواجه تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية والإستفادة من أصحاب الخبرة والتخصص في هذا المجال.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على مدى إمكانية تطبيق كل أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية في الشركات الصناعية، والإستفادة من مزاياها في تحقيق الميزة التنافسية، وتختلف دراستي عنها في أنها ركزت

⁽⁵⁹⁾ سليمان حسين ، طلال سليمان، أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية وإستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، (عمان: الجامعة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 42 ، العدد1، 2015م)، ص ص 181-197.

على تحديد التكلفة المستهدفة كأحد أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية المستخدمة في تخفيض التكاليف الصناعية.

57. دراسة، حسني 2015م (مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة)⁽⁶⁰⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: هل تستخدم مصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة أساليب حديثة لتخفيض التكلفة؟، هل يؤدي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة الى تطوير المنتجات لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة؟، هل يؤدي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة الى دعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة؟، هل توجد معوقات تحد من تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في مصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة؟. هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية، والتعرف على المعوقات التي تحد من تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في مصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة. إهتمت الدراسة بإظهار دور تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لإدارة التكاليف الحديثة في مصانع الباطون الجاهز ومساعدته في تطوير المنتجات، ودراسة المعوقات التي تحول دون تطبيقه. إتبعته الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، توصلت الدراسة إلى نتائج منها، يؤدي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة إلى تطوير المنتجات في مرحلة التخطيط والتصميم وفق التكلفة المستهدفة للمنتج وإلى دعم القدرة التنافسية من خلال دراسة وتحليل المنتجات المنافسة ومقارنتها بنتائجها، وتحديد سعر البيع المستهدف بناءً على أسعار السوق، أوصت الدراسة بالاهتمام بتوفير المعلومات التفصيلية اللازمة للإستمرار في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بفاعلية، والقيام بعمليات التنسيق والإشراف بين العاملين والإدارة بمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة. يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت مدخل التكلفة المستهدفة كأحد الأساليب الحديثة لتخفيض التكاليف وتطوير المنتجات لتحقيق الميزة التنافسية، تختلف دراستي عنها بتناولها العلاقة بين التكلفة المستهدفة والموازنة على أساس ودورها في تحديد وتخفيض التكاليف الصناعية.

58. دراسة، هناء، 2015م (دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج)⁽⁶¹⁾

ظهرت أهمية الدراسة من خلال إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأسلوب حديث لتحديد سعر المنتجات ويساعد على تحقيق ميزة تنافسية، تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: ماهو دور أسلوب التكلفة

⁽⁶⁰⁾ حسني عابدين محمد، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة، دراسة ميدانية، (غزة: جامعة الأقصى،

مجلة جامعة الأقصى، (سلسلة العلوم الإنسانية)، المجلد 19، العدد 1، 2015م)، صص 293-324.

⁽⁶¹⁾ هناء بن سعيد، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج-دراسة تطبيقية، (الجزائر: بسكرة، جامعة محمد خضر، رسالة ماجستير غير منشورة، 2015م).

المستهدفة في تحديد سعر المنتج في المؤسسة الاقتصادية؟، هل توجد علاقة بين التكلفة المستهدفة وسعر المنتج؟، هل تطبق المؤسسة محل الدراسة أساليب حديثة في تسعير منتجاتها؟. هدفت الدراسة إلى إظهار العلاقة القائمة بين التكاليف المستهدفة وتحديد سعر المنتج، والتعريف بالأساليب المختلفة لحساب التكاليف، إتبعَت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، توصلت الدراسة إلى نتائج منها، تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في الحصول على الميزة التنافسية في المدى الطويل، ويتطلب تطبيقه إمكانيات مادية وبشرية، أوصت الدراسة بضرورة توفير برامج الكمبيوتر اللازمة والمطلوبة لإستخدامها في تشغيل التكلفة المستهدفة في حدود التكاليف التي تتناسب مع مقدرة المؤسسات، وضرورة عقد دورات تدريبية وبرامج نوعية حول التكلفة المستهدفة وأهميتها وغيرها من الأساليب الحديثة والإستفادة من هذه الدورات في تعلم الأسلوب وتطبيقه.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى تحديد العلاقة بين التكلفة المستهدفة و تحديد سعر المنتجات وكيفية حساب التكاليف، وتختلف دراستي عنها في أنها هدفت إلى تحديد أثر التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف من خلال الدور المعدل للموازنة على أساس الأنشطة في العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف.

59.دراسة، نصرالدين، إسماعيل، 2016م، (دور الموازنات التخطيطية على أساس النشاط في تفعيل الأداء)(62)

هدفت الدراسة تتمثل في التعرف على أثر الموازنات التخطيطية على أساس النشاط في توفير معلومات تساعد في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات وتحليل التكلفة وتقويم الأداء، تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: التعرف على هل الموازنات التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات دقيقة عن الأنشطة؟ التعرف على ماهو دور نظام الموازنات التخطيطية على أساس النشاط في تخفيض التكاليف؟ التعرف على أن الموازنات التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تطوير المنتجات؟ التعرف على أن الموازنات التخطيطية على أساس النشاط تساعد في تحليل التكلفة وتقويم الأداء؟. تمثلت أهمية الدراسة في توفير أرضية للشركات لتبني نظام الموازنات التخطيطية على أساس النشاط في تفعيل الأداء، إستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، توصلت إلى نتائج منها توفر الموازنات التخطيطية على

(62) نصر الدين صلاح فضل الله، إسماعيل عثمان محمد، دور الموازنات التخطيطية على أساس النشاط في تفعيل الأداء،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلة العلوم الاقتصادية،المجلد17،العدد1، 2016م)،ص ص 176-190.

أساس النشاط معلومات دقيقة وأكثر تفصيلاً عن الأنشطة، الموازنات التخطيطية على أساس النشاط تساعد في تخطيط ورقابة التكاليف، توفر الموازنات التخطيطية على أساس النشاط معلومات أكثر دقة وفعالية تساعد في تقييم الأداء. اتخاذ القرارات، أوصت الدراسة إنشاء أقسام مستقلة لإعداد الموازنات التخطيطية وتدعيمها بالكوادر البشرية المؤهلة علمياً ومهنيّاً من خلال الدورات التدريبية. توصي الدراسة بتدريب وتأهيل العاملين بالمنشأة على إعداد الموازنات التخطيطية على أساس النشاط. ضرورة القيام بالعديد من الدراسات والبحوث في تطوير إعداد الموازنات على أساس النشاط.

يتضح للباحث أن الدراسة هدفت إلى التعرف على أثر الموازنة على أساس الأنشطة في توفير المعلومات التي تساعد في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، وتختلف دراستي عنها في أنها تشمل بجانب الموازنة على أساس الأنشطة التكلفة المستهدفة ودورها في تخفيض التكاليف.

60. دراسة، محمد، 2016م، (دراسة تحليلية لأساليب وأدوات التكلفة خلال مرحلة تصميم وتطوير المنتجات الجديدة) (63)

هدفت الدراسة إلى تحديد الأدوات المحاسبية والتكاليفية التي تصلح للتطبيق خلال مرحلة التطوير والتصميم والدور الخاص بكل أداة منها. اقترح مجموعة من الفرص البحثية المستقبلية بناءً على الفجوات المتواجدة بين ما تم من أبحاث والإحتياجات الخاصة بالشركات ومتخذي القرارات، تمثلت مشكلة الدراسة في عدة تساؤلات منها: ماهي أدوات إدارة التكلفة التي تم استخدامها خلال مرحلة تصميم وتطوير المنتجات؟ وما هي الأدوات التي لم تصلح للإستخدام خلال هذه المرحلة، وماهي أسباب عدم مناسبتها للإستخدام، وهل من الممكن تطويرها والإستفادة منها في إدارة التكاليف خلال هذه المرحلة؟ ركزت أهمية الدراسة على حاجة الشركات للتطوير المستمر للمنتجات التي تقوم بإنتاجها حتى تستطيع تعزيز الفرص التسويقية لها أمام المستهلك المحلي والأسواق الخارجية، والتعرف على الأبحاث والدراسات التي تناولت إدارة التكلفة خلال مرحلة تطوير وتصميم المنتجات الجديدة من أجل الإستفادة منها في التعرف على فرص الأبحاث التي من الممكن القيام بها. إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي عن طريق البحث في الدراسات والمؤلفات المرتبطة بموضوع الدراسة، توصلت الدراسة إلى نتائج منها، المزج بين التكلفة المستهدفة (كأداة لقياس تكلفة المنتج

(63) محمد احمد شاهين دراسة تحليلية لأساليب وأدوات التكلفة خلال مرحلة تصميم وتطوير المنتجات الجديدة. (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 1، ابريل 2016م)، صص 443-522.

خلال مرحلة التطوير والتصميم) وهندسة القيمة(من أجل فحص الخصائص والمواصفات وربطها بالتكاليف المستهدفة) يساعد على توفير نموذج متكامل لإدارة التكلفة خلال مرحلة تطوير وتصميم المنتجات، أن دور هندسة القيمة يظهر عندما يفشل التصميم الموضوع للمنتج في مرحلة التطوير في الوصول إلى التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحتاج إلى أداة تساعد في إعادة هيكلة هذا التصميم، يساعد التحسين المستمر في تطبيق التكلفة المستهدفة خلال مرحلة التصنيع الخاصة بالتصميم.

يتضح للباحث أن الدراسة ركزت على إظهار الترابط بين أدوات إدارة التكلفة وتأثيره على تخفيض تكاليف المنتجات، بينما ركزت دراستي على دراسة أثر تحديد التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بإستخدام موازنة الأنشطة.

يستخلص الباحث بعد عرض الدراسات السابقة وتناول أهدافها ومشاكلها وأهميتها وما توصلت إليه من نتائج وتوصيات أنه إستفاد منها في مجال دراسته، إلا أنها لم تتطرق بشكل مباشر إلى تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة، وأن بعض الدراسات قد سعت إلي ربط مدخل التكلفة المستهدفة ببعض المتغيرات بغرض تخفيض التكاليف من خلال الدور الذي يقوم به مدخل التكلفة المستهدفة ومدى قدرة المنشأة على تطبيقه، وبعضها سعي إلى ربط أساليب الموازونات وما تحققه من مزايا وفوائد للشركة في تخفيض التكاليف، وبعضها لم تتعرض لأثر تحديد التكلفة المستهدفة أو تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف. يتضح للباحث أن الدراسات التي تناولت التكلفة المستهدفة لم تتعرض للموازنة على أساس الأنشطة، ولم تتعرض الدراسات التي تناولت الموازنة على أساس الأنشطة إلى التكلفة المستهدفة، وسوف تعتبر دراسة الباحث إمتداد لهذه الدراسات إلا أنها سوف تركز على الربط بين التكلفة المستهدفة والموازنة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف.

الفصل الأول

الإطار النظري للتكاليف المستهدفة

أدت تطورات التكنولوجيا في نظم الإنتاج والإدارة من حيث السيطرة على التكلفة إلى تطورات في الفكر الإداري والمحاسبي وفي أنظمة التكاليف الداعمة لتخفيض التكاليف، أدت جميعها إلى نشأت وتطور مفهوم التكلفة المستهدفة كأحد نظم إدارة التكلفة تعمل على تخفيض التكاليف. تستخدم التكاليف المستهدفة مبادئ علمية وتكنولوجية لتحديد وتخصيص وتحسين التكلفة وتحقيق نتيجة لمجموعة من العمليات، يؤدي تطبيقها إلى تطوير منتج بأقل التكاليف، ويتم تحديدها خلال مرحلة مبكرة من عملية تطوير المنتج عن طريق توفير معلومات عن التكاليف المستهدفة لإدارة تكاليف المنتجات الجديدة أو تطوير المنتجات القائمة والتأكد من ربحيتها عند تقديمها للسوق.

ويعرض هذا الفصل من خلال :

المبحث الأول: مفهوم وأهداف وخصائص التكاليف المستهدفة

المبحث الثاني: مقومات وخطوات تطبيق التكاليف المستهدفة

المبحث الثالث: خطوات وطرق تحديد وتقويم التكاليف المستهدفة

المبحث الأول

مفهوم وأهداف وخصائص التكاليف المستهدفة

يرجع ظهور التكلفة المستهدفة إلى عام 1963 وذلك في شركة تويوتا لصناعة السيارات في اليابان، ثم إنتشر إستخدامها في العديد من الشركات الصناعية اليابانية⁽⁶⁴⁾، وهي نشاط يهدف إلى تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتجات الجديدة، مع ضمان تحقيق جودة المنتج وإشباع حاجات ورغبات المستهلك المتعلقة بتخفيض التكاليف أثناء التخطيط وإجراء البحوث والتطوير المتعلقة بالإنتاج. تعتبر التكلفة المستهدفة تكنولوجيا إدارية تستخدم مبادئ علمية وتكنولوجية لتحديد وتخصيص وتحسين التكلفة، حيث يتم تبني هذه التكنولوجيا خلال مراحل تصميم وتطوير المنتج للوصول إلى تكلفة مستهدفة تشمل كافة تكاليف دورة حياة المنتج، تطوير، تصميم، إنتاج، توزيع، بيع، إستخدام والتخلص من المنتج. يتم إستخدامها للتوسع في الإنتاج وتحقيق تخفيض في التكاليف، وتقليل وقت الدورة الإنتاجية⁽⁶⁵⁾، تعتبر أداة من أدوات إدارة التكلفة التي تبحث إمكانية تخفيض تكاليف تصميم المنتج والتأكيد على جودته، وتطبيقها سيزيد من القدرة التنافسية ويساعد على تحقيق هدف البقاء والنمو والإستمرار ويدعم المستهلكين ويزيد من ثقتهم في التعامل مع الشركة⁽⁶⁶⁾.

أولاً : نشأة وتطور مفهوم التكلفة المستهدفة

نشأت التكلفة المستهدفة من فكرة أن معظم التكاليف في بداية إنتاج وتطوير المنتج تكون ثابتة، مما يتيح للإدارة فرصة تخفيضها، حيث بدأ خبراء الصناعة اليابانيين بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة، التي إعتمدت عليها الصناعة الأمريكية أثناء الحرب العالمية الثانية كمنهج هندسي لترشيد تكلفة الإنتاج وتحويلها لتصبح نظاماً ديناميكياً لخفض التكاليف، ولم تدرك الصناعة الأمريكية الإمكانيات الكامنة في أسلوب هندسة القيمة من حيث إمكانية تحويله إلى أسلوب متكامل لتخطيط وترشيد التكاليف وبدأت الصناعة اليابانية بتحويل أسلوب هندسة القيمة إلى التكاليف المستهدفة، وتم إستخدامه في معظم الشركات اليابانية لما يحققه

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

(65) Agrawal, Surendra P., et al. **Continuous Improvement An Activity- Based Model**, (Management Accounting Quarterly, Vol.7, No 3, 2006), p. 14.

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

من مزايا في إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفاعلية مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى⁽⁶⁷⁾، وقد بدأت الولايات المتحدة الأمريكية في استخدام التكلفة المستهدفة في نهاية الثمانينات من القرن العشرين، نتيجة لفقد منتجاتها العديد من الأسواق وعدم قدرتها على مواجهة المنافسة اليابانية، ويرجع عدم استخدام التكاليف المستهدفة في الولايات المتحدة الأمريكية إلى الأسباب الآتية⁽⁶⁸⁾:

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

شهدت السنوات العشرة الأخيرة من القرن العشرين العديد من المتغيرات المحلية والعالمية التي إنعكس آثارها على مختلف النواحي الإقتصادية والصناعية والوظيفة والإدارية بكافة أبعادها، وأساليبها، بحيث أصبح على الإدارة الحديثة ضرورة تبني أهداف محددة لمواجهة ظروف المنافسة من خلال إستراتيجية تخفيض التكلفة⁽⁶⁹⁾، حيث أدى ذلك إلى ظهور مدخل لإدارة تكلفة المنتجات، هدفه خفض تكلفة المنتج بصورة مستمرة في مرحلة تخطيطه وتصميمه، وتقديم منتجات متنوعة تلبى كافة متطلبات العملاء، وهذا المدخل هو "التكلفة المستهدفة"⁽⁷⁰⁾. ظهرت كنتيجة لجهود مهندسي التصميم والإنتاج في سعيهم لتصميم وتطوير المنتج في إطار مستوى جودة وتكلفة تفي بمتطلبات الزبائن وظروف المنافسة السائدة، حيث بدأ الإهتمام بدراسة وتأصيل الإطار الفكري لها في محاولة لمعرفة مفهومها وأبعادها الإستراتيجية ومعرفة مدى ملاءمتها في البيئة الصناعية الحديثة دائمة التغير والتطور، وإمكانية استخدامها في زيادة فاعلية نظام المحاسبة الإدارية⁽⁷¹⁾، وبدأ تطبيقها كأسلوب لإدارة التكلفة بهدف إجراء تخفيضات في تكلفة الإنتاج⁽⁷²⁾. تعتبر تلك الفترة من القرن العشرين مراحل تطور التكلفة المستهدفة وإمتد تطبيقها إلى العدد من دول العالم المتقدمة بدءاً من عام

⁽⁶⁷⁾ Garrison, Ray.H. and Noreen, Eric. **Managerial Accounting**, (New York,10th Ed, McGraw -Hill /Irwin. 2003),pp. 813- 814.

⁽⁶⁸⁾ Borgernas,H, And Fridh,G. 'The Use Of Target Costing In Swedish Manufacturing Firms, (Goteborg University, School Of Economics & Commercial Law, 2004) ،P. 12.

⁽⁶⁹⁾ د.محمد حسن، فريد عمر،مدى فعالية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية-دراسة إستكشافية،(الإسكندرية:جامعة الإسكندرية،كلية التجارة،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية،المجلد42،العدد2، 2005م)،ص429.

⁽⁷⁰⁾ Hibbets, A.,Albright, T.,Funk, W, **The Competitive Environment and Strategy of Target Costing Implementers: Evidence from th Filed**, (Journal of Management Issues,, Vol.15, No.1, 2003), p. 65.

⁽⁷¹⁾ The International Federation Of Accountants (IFAC), **Target Costing for Effective Cost Management: Products Cost Planning at Toyota Australia**, (Study No.10, June 1999),pp4-5.

⁽⁷²⁾ محمود يوسف الكاشف، التأسيس النظري ومتطلبات التطبيق العملي للتكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة الربحية،(المنصورة: جامعة المنصورة ،كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد 1، 2004م)، ص 5.

1995، بعد أن أثبتت تجارب تطبيقها في اليابان تفوق الصناعة اليابانية وقدرتها على منافسة الدول الصناعية الكبرى⁽⁷³⁾؛ وإعتبارها جزء من عملية إدارية شاملة تساعد الشركات في البقاء في ظل المنافسة المتزايدة⁽⁷⁴⁾.

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

ثانياً : تعاريف التكلفة المستهدفة

عرفت بأنها، مجموعة من أدوات وأساليب الإدارة تهدف إلى تصميم وتخطيط الأنشطة للمنتجات الجديدة والتي توفر الأساس للرقابة اللاحقة على مراحل العملية الإنتاجية طوال دورة حياتها وتحقيق أهدافها من حيث الربحية⁽⁷⁵⁾ وعرفت على أنها، التكلفة الإدارية المخططة والمستخدمه في المراحل الأولية من تصميم المنتج، بحيث تؤثر على عملية إنتاج المنتج حسب متطلبات السوق⁽⁷⁶⁾، وعرفت بأنها تجميع الأفكار المحتملة التي تعمل على تخفيض التكلفة في مرحلة تخطيط وبحوث تطوير المنتج، وعرفت بأنها، أسلوب لتصميم المنتج وتحديد الأنشطة اللازمة لإنتاجه وتسويقه عند تكاليف تمكن الشركة من تحقيق الربح المستهدف والمخطط إذا تم بيع الإنتاج بسعر السوق⁽⁷⁷⁾، وعرفت بأنها برنامج كامل لتخفيض التكلفة، ونظام إستراتيجي متكامل لإدارة الأرباح المستقبلية مع التركيز على إدارة التكلفة في مراحل تطوير وتصميم المنتج⁽⁷⁸⁾، وعرفت بأنها، تقدير تكلفة المنتج من خلال طرح هامش الربح المطلوب من سعر السوق التنافسي⁽⁷⁹⁾، وعرفت التكلفة المستهدفة بأنها أداة لتخطيط وإدارة التكلفة بهدف تخفيض إجمالي تكاليف المنتج في إطار تخطيط شامل للربحية

⁽⁷³⁾ Feil,p.,Yook,K, Kim, L, **Japanese Target Costing: A Historical Perspective**, (International of Strategic Cost Management, Spring,2004) . نقلاً عن المجلة العلمية للدراسات والبحوث،(حلوان:جامعة حلوان،كلية التجارة وإدارة الأعمال، العدد2 . (2011م)، ص 128

⁽⁷⁴⁾ صفاء محمد عبد الدايم :نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة،(القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة،العدد3، 2001م)، ص466.

⁽⁷⁵⁾ CAM-I (Consortium for Advanced Management-International SMAC(Society of Management Accounting of Canada Implementing Target Costing ,Management Accounting Guideline ,April. 1994)

⁽⁷⁶⁾ Fisher, J., **Implementing Target Costing** ,(Journal of Cost Management, Vol, 19, No, 19 ,1995), p. 50.

⁽⁷⁷⁾ عبد الرحمن محمود عليان، دراسات متقدمة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، (القاهرة:جامعة عين شمس،كلية التجارة،2002م)، ص 21.

⁽⁷⁸⁾ Cooper, R.m Slagmuder, R., **Target Cost for New Product Development: Component Level Target Costing**,(Journal of Cost Management, Vol.16, No.3, may/june2002) , p.7.

⁽⁷⁹⁾ **Financial Management in the NHS: NHS** (National Audit Office and Audit Commission, England• Summarized Accounts, 2003), p.4.

وأسعار البيع وفي ظل مستوى جودة يفى برغبات العملاء ومتطلباتهم⁽⁸⁰⁾، وعرفت بأنها، عملية نظامية تبدأ من مرحلة تخطيط المنتج لتخفيض تكلفة إنتاجه وتحقيق الربح⁽⁸¹⁾، وعرفت على أنها عملية لإدارة الأرباح والتكلفة، عن طريق تحديد مستويات جودة وسعر المنتج وشروط توزيعه⁽⁸²⁾، عرفت بأنها، التكلفة التي يجب أن لا تتجاوزها تكلفة المنتج حتى يمكن المحافظة على هامش ربح محدد وعلى سعر البيع اللازم لتحقيق هذا الهامش المحدد⁽⁸³⁾. وعرفت بأنها طريقة لتخطيط الربح وإدارة التكلفة وتخفيض تكاليف المنتج ابتداءً من مرحلة البحث والتطوير والهندسة التي تكون فيها فرص التخفيض أكثر من مرحلة التصنيع خلال دورة الحياة الكلية للمنتج⁽⁸⁴⁾، وعرفت بأنها التكلفة التي يتم تصميم المنتج وتحديد الأنشطة اللازمة لإنتاجه وتسويقه عندها وتمكن الشركة من تحقيق الربح المستهدف أو التخطيط إذا تم بيع الإنتاج بسعر السوق ويسمى سعر السوق في هذه الحالة بالسعر المستهدف⁽⁸⁵⁾. عرفت بأنها عملية تحديد أقصى تكلفة مسموح بها للمنتج الجديد أو تطوير المنتج الأصلي لكي يحقق نمواً في المبيعات من أجل توليد ربح يزيد على أقصى رقم للتكلفة المستهدفة⁽⁸⁶⁾، وعرفت بأنها تكلفة محددة مقدماً في مرحلة تصميم المنتج أو تطويره وهذه التكاليف لا يجب أن تتعداها التكلفة الفعلية للمنتج⁽⁸⁷⁾، وعرفت بأنها أداة من الأدوات التي يمكن إستخدامها في تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج مع الحفاظ على جودة المنتج وقدراته الوظيفية ودرجة الثقة فيه وتلبية إحتياجات العملاء⁽⁸⁸⁾، وعرفت بأنها التكلفة التي تؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج مع تحسين وتحقيق جودة المنتج⁽⁸⁹⁾، وعرفت بأنها، التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج التي تساعد الشركة على الحصول

(80) توفيق عبد المحسن عبد الله، مدى فعالية مدخل التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج في تخفيض إجمالي التكاليف، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 28، العدد 2، 2004م)، ص 307.

(81) أنس متي خضر، قياس التكلفة المستهدفة لتصنيع المنتج خلال مرحلة التصميم لأغراض التسعير-دراسة حالة معمل الألبسة الولادية في الموصل، (الموصل: جامعة الموصل، كلية الإدارة والإقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005م)، ص 14.

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

(83) محمد الجليلي، نواف فخر، محاسبة التكاليف-التكاليف المعيارية، (دمشق: جامعة دمشق، منشورات جامعة دمشق، 2006م)، ص 532.

(84) Atkinson , Anthony , et al. , **Management Accounting**، (Person Prentice Hall ، 5th Ed, 2007), p.224.

(85) د.عبد الرحمن محمود عليان، التكاليف المعيارية - رقابية، تصحيح، أداء، (القاهرة: دار البيان للطباعة، 2007م)، ص 25.

(86) Garrison Ray H. & Noreen, Eric, w., **Managerial Accounting**. (New York, Mc Graw Hill, Singapore، 11th Ed. 2008)، p.761.

(87) د. حسين هلالى وآخرون، التخطيط الإستراتيجي لتطوير أداء المؤسسات - التنظيم والإدارة - الإرتقاء بالكفاءات القيادية، (القاهرة: السحاب للنشر والتوزيع، 2009م)، ص 31.

(88) فتح الإله محمد احمد، إستخدام تكاليف الجودة الشاملة في تقويم أداء المنشآت الصناعية، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2009م)، ص 55.

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

على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف⁽⁹⁰⁾، وعرفت بأنها، نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام⁽⁹¹⁾، وعرفت بأنها، أحد الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة للشركة التي تركز على إستراتيجية التميز السعري للمنتج من خلال الوصول لتكلفة تناسب السعر المنافس، مع ضمان الجودة للحصول على رضا الزبون⁽⁹²⁾.

يتضح للباحث من التعريفات السابقة أن التكلفة المستهدفة تعتمد على السعر السائد في السوق في تحديد سعر البيع المستهدف، وتعتبره العامل المتحكم في تخفيض التكلفة من خلال التركيز على إدارة التكاليف في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج، مع مراعاة العلاقة المباشرة بين الوضع التنافسي في السوق وأرباح الشركة وعملية إدارة التكاليف في الأجل الطويل، وأنها تأخذ في الاعتبار متغيرات تتمثل في:

1. سعر السوق المستهدف: يتم تحديده وفقاً للوضع التنافسي في السوق وإشباع رغبات العملاء وقدرتهم على الدفع، وإستراتيجية الوحدة الإقتصادية .

2. هامش الربح المستهدف: يتحدد وفقاً لعملية تخطيط الربحية، والذي يجب أن يأخذ في الاعتبار عدة أطراف ورغبتهم في تحقيق أعلى عائد ممكن للشركة.

3. التكلفة المستهدفة: التكلفة المسموح بها، والتي تحدد بالفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف، والتي لا يتم تجاوزها عند القيام بعملية الإنتاج.

يستنتج الباحث من التعريفات السابقة للتكلفة المستهدفة بأنها:

1. أحد نظم إدارة التكاليف تركز على العملاء والإهتمام بمتطلباتهم من ناحية الجودة والسعر للحصول على المنتج.

2. تخفيض التكاليف وتحدد سعر البيع وهامش الربح الذي تسعى الشركة إلى تحقيقه.

3. تحقق أهدافاً ذات فعالية أكبر عند إنتاج عدد من المنتجات داخل الشركة.

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

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

(92) د. جبر إبراهيم الداو، الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وأثرها في تحسين معايير التصنيف الائتماني لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 2، السنة السابعة عشر، 2013م)، ص 393.

4. تركز على مرحلة تصميم المنتج بإعتبارها المرحلة التي تؤدي إلى تحديد التكلفة عند البدء في الإنتاج.
5. توفر ضمانات لنجاح المنتجات الجديدة في السوق، من خلال تخفيض درجة عدم التأكد، وتحقيق هامش ربح مقبول قبل طرح المنتجات في السوق.

6. تخصيص التكاليف في كافة مراحلها للتحليل والتقييم بدءاً من تخطيط المنتج وحتى ما بعد البيع، وتشمل على الأداء الداخلي والخارجي معاً .

7. تمثل نظاماً لتحسين وتطوير الفطر الإداري للشركة، وتوفر دوافع الإلتزام والسعي نحو تحقيق أهداف تخفيض التكلفة.

8. لا يوجد تعريف محدد للتكاليف المستهدفة حيث ركزت التعريفات على أنها أداة أو برنامج أو نشاط أو أسلوب أو نظام أو أهداف أو إجراءات قياس التكلفة المستهدفة.

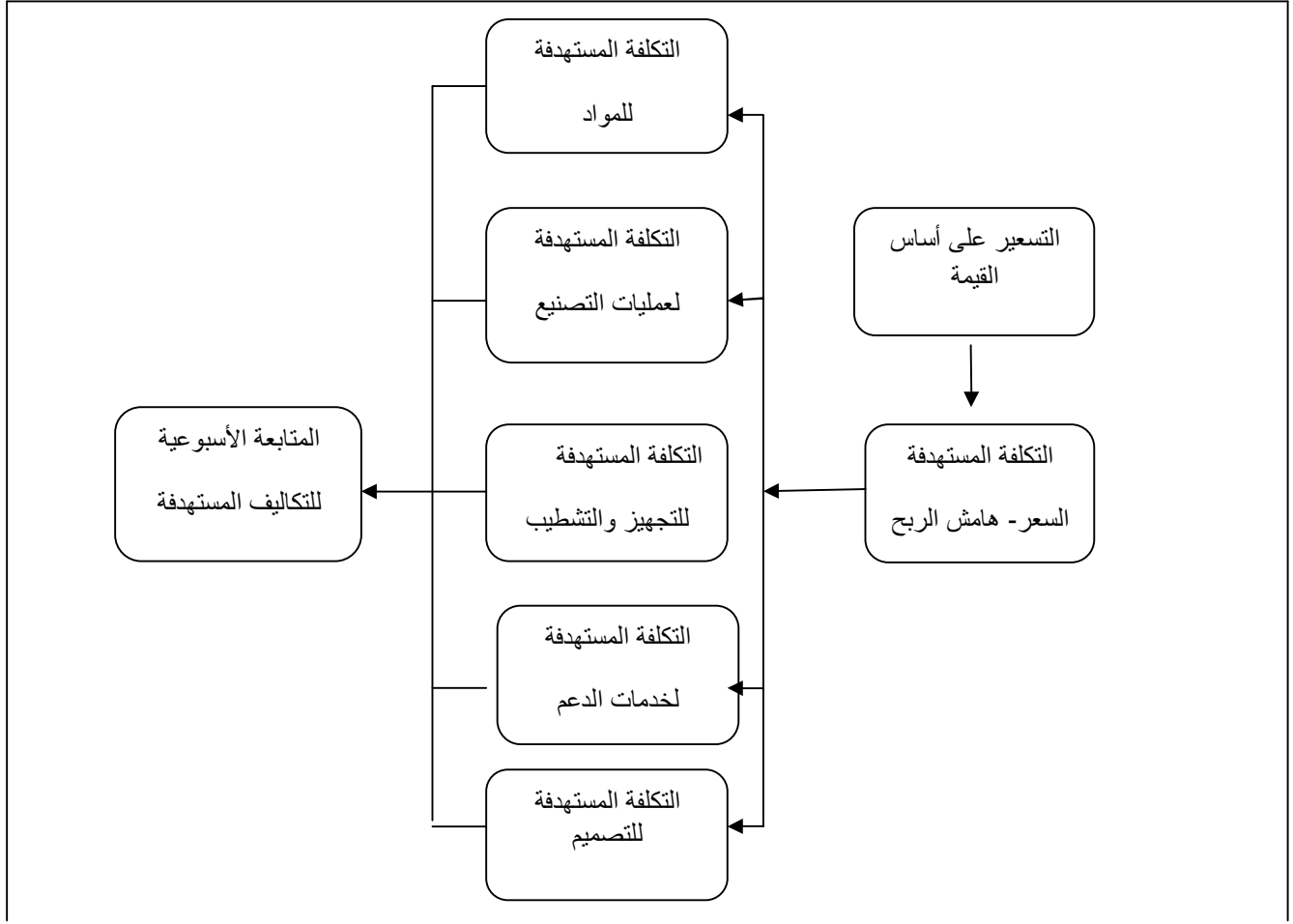
يستطيع الباحث تعريف التكلفة المستهدفة بأنها، مجموعة من الإجراءات لتخفيض التكاليف في مراحل البحوث والتصميم الهندسي والتخطيط والتطوير للمنتج للتوصل إلى ربح مستهدف، وتحافظ على الجودة والمواصفات الرئيسية للعملاء وبما يمكن الشركة من تحقيق الربحية في السوق التنافسي.

ثالثاً : مكونات التكلفة المستهدفة

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

شكل رقم (1/1/1)

مكونات التكلفة المستهدفة



المصدر: د. سمير رياض هلال، دراسات في المحاسبة الإدارية المتقدمة مع تبسيط مفاهيم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، (القاهرة: د ن، 2012م)، ص65.

يتضح للباحث من الشكل رقم (1/1/1) أن مكونات التكلفة المستهدفة تتكامل مع بعضها للوصول إلى فهم وتحديد دقيق للتكلفة المستهدفة وتحقيق أهدافها المتمثلة في تخفيض تكاليف المنتجات. يمكن فهم طبيعة التكاليف المستهدفة من خلال المكونات التالية⁽⁹³⁾: هناك خمسة عناصر أو مكونات للتكلفة المستهدفة هي: تكلفة الخامات، تكلفة التصنيع، تكلفة الإعداد والتشطيب، تكلفة الخدمات الداعمة، وتكلفة التصميم.

⁽⁹³⁾ روبرت ميجز، وآخرون، المحاسبة - أساس لقرارات الأعمال، ترجمة وتعريب د. مكرم عبد المسيح وآخرون، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2006)، ص

رابطاً : أهداف التكاليف المستهدفة

تتمثل أهداف التكاليف المستهدفة في (94):

1. الإدارة الكفء للتكلفة، تساهم في توفير برنامج شامل لتخفيض التكلفة عن طريق التركيز على مكان وزمان بدء تخفيض التكلفة قبل حدوثها على مدار دورة حياة المنتج ومن خلال إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة للشركة.
2. تحدد تكلفة المنتج مسبقاً قبل مراحل الإنتاج، أثناء تصميم وتطوير وتجربة المنتج، مما يعني أن كافة الإجراءات المحاسبية والتكليفية التي تتم أثناء الإنتاج تمثل نسبة ضئيلة من تكلفة المنتج.
3. تساهم في نقل وتوزيع الإهتمام بعوامل التكلفة والأداء فيما بين مهندسي التصميم والتطوير بالشركة مع الموردين والعملاء كأطراف خارج الشركة (95).
4. تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج يساعد على تحفيز الموردين على الإبتكار (96).
5. توفير المنتج أو الخدمة وفقاً لرغبة العميل بما يعكس الوقت والجودة المطلوبة وفي ظل السعر المناسب له عن طريق التخطيط الهندسي للمنتج (97).
6. المساهمة في إدارة الأرباح المستقبلية، تدفع الصناعات التي تعتمد على تطبيقها إلى تقديم المنتج بأفضل أداء وجودة-تسليم المنتج في الوقت المناسب وفقاً لرغبات العميل-عند المستوى المستهدف للأرباح المستقبلية (98).
7. رسم الخطة الإستراتيجية لتسعير المنتجات، التكاليف المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات تعمل في البدء بتحديد سعر البيع الذي يتوافق مع متطلبات السوق ورغبات العميل ثم يتم تصنيع المنتج ليصبح مربحاً في

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

(95) د.محمد مصطفى الجبالي، دراسات تحليلية لآثار التقدم في تقنيات الإنتاج على المبادئ العلمية والأساليب الفنية لتطوير صياغة ووظيفة معايير التكلفة وتحليل الإنحرافات لخدمة أغراض رقابة وتخفيض التكلفة، (القاهرة:جامعة القاهرة،كلية تجارة بني سويف،مجلة الدراسات المالية والتجارية،السنة التاسعة،العدد1، 1999م)، ص 90.

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

(97) Malcom, J. Morgan., **Management Accounting, A Case Study in Target Costing**,(Accounting for Strategy, Vol.71, No.5, May 1993) p.21.

(98) د.أمجاد محمد الكومي، مرجع سابق، ص ص79-80.

ظل هذا السعر المستهدف وتحديد تكلفته مما يسمح بزيادة القدرة التحليلية في قياس احتمالات نجاح المنتج قبل التخصيص الفعلي للموارد المتاحة له⁽⁹⁹⁾.

8. تحديد التكلفة، التي يجب الإلتزام بها عند تصنيع المنتج، إذا ما رغبت الشركة في تحقيق الربح المستهدف وفي ضوء أسعار البيع المستهدفة⁽¹⁰⁰⁾.

9. تحليل وتجزئة عمليات الإنتاج إلى مكوناتها لتحديد تكلفة مستهدفة لكل جزء أو مكون فيها⁽¹⁰¹⁾.

10. تحديد سعر البيع، الذي يحقق للشركة الحصة السوقية وتخفيض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود⁽¹⁰²⁾.

11. حصر التصميم وعمليات الإنتاج في حدود تكلفة محددة مسبقاً بناءً على معطيات السوق والضغط على المسؤولين في كافة الأنشطة للسعي للحد من الفاقد والضياع من خلال إعادة تنظيم أنشطتهم بدءاً من تطوير مفهوم المنتج وانتهاءً بخدمات ما بعد البيع.

12. تهدف إلى تحسين الموقف التنافسي للشركة وتحسين الجودة، وتخفيض التكاليف⁽¹⁰³⁾.

13. تساعد التكلفة المستهدفة في تحديد تكاليف المنتج المستهدفة ومقارنتها بتكلفة المنتج بغرض تحقيق التوازن بين المدخل الخارجي (السوق) والمدخل الداخلي (الشركة)⁽¹⁰⁴⁾.
ويستطيع الباحث إضافة الأهداف التالية:

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

⁽⁹⁹⁾ شوقي السيد فوده، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 44، العدد 1، مارس 2007م)، ص 209.

⁽¹⁰⁰⁾ Henri Dekker, & Peter Smidt, A Survey of the Adoption and Use of Target Costing In Dutch Firms, International, (Journal of Production Economics, Vol. 84 Issue 3, 2003), pp. 294.

⁽¹⁰¹⁾ نبيل مرسى، تسويق الخدمات، (عمان: دار الإحصاء العلمي للنشر والتوزيع، 2008م)، ص 317.

⁽¹⁰²⁾ Wu Chi-Ling, et al, Target Costing As A Role Of Strategic Management Accounting In Real- Estate Investment Industry, African, (Journal of Business Management Vol.7, Issue8, 2013), P 644.

⁽¹⁰³⁾ د. حسين محمد عيسى، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، (القاهرة: جامعة عين شمس، 2007م)، ص 106.

⁽¹⁰⁴⁾ Patricia Everaert, et al, Characteristics of Target Costing: Theoretical and Field Study Perspectives, (Qualitative Research in Accounting & Management. Vol. 3 No. 3, 2006), p. 238.

5. إمكانية حصول المستهلك على سلعة ذات جودة وأداء وظيفي يرتضيه بالسعر الذي يقبله في الوقت المناسب.

6. تخفيض التكلفة في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج وتحقيق القدرة التنافسية للشركة.

يتضح للباحث أن التكلفة المستهدفة لكي تحقق أهدافها فلا بد من إستجابتها للتوجهات الآتية:

1. تركيز الإهتمام على الرقابة السابقة للإنتاج و التكاليف المتعلقة بتخطيط وتصميم المنتج .

2. التغيير من التفكير في مواجهة سوق ساكن ومحدود لمنتجات نمطية مستقرة تنتج بكميات كبيرة إلى التفكير في مواجهة إنفتاح الأسواق مع التغيير في كثافة وطبيعة القوى التنافسية والتنوع في المنتجات وسرعة تقادم تلك المنتجات.

3. التغيير من منهج الإدارة الموجهة بالتكنولوجيا التي تهتم بتخفيض الإنحرافات بين الأداء الفعلي والأداء المعياري، إلى الإدارة الموجهة بالسوق التي تركز على البحث الدائم عن مستوى أفضل للأداء والذي يحقق تخفيض في التكاليف مع الإستجابة لمتطلبات السوق المتغيرة.

4. التغيير من التركيز على البيئة الداخلية فقط في ظل إمكانيات التشغيل الموجودة، إلى التركيز على مستويات الأداء في ظل كل من البيئة الداخلية والخارجية معاً .

خامساً : أهمية التكلفة المستهدفة

تتمثل أهمية التكلفة المستهدفة في⁽¹⁰⁵⁾:

1. تعتبر أساس لتخطيط الربحية و بناء معايير التكلفة في ظل إنتشار التكنولوجيا وما صاحبها من وجود منافسة عالمية تنسم بسرعة التغيير .

2. تساعد في التعرف على أيّ المنتجات تحقق الأرباح المطلوبة و تساعد الإدارة على صنع القرارات الإستثمارية حول الإستمرار في صنع أحد المنتجات أو التوقف عن صنعه⁽¹⁰⁶⁾.

3. تعمل على تقسيم تكلفة المنتج إلى عدة عناصر حسب وظائف المنتج، فقد يتطلب حذف بعض الوظائف التي لا يرغبها العميل .

4. تهتم برغبات ومتطلبات العملاء والتي تشمل التكلفة والجودة والزمن⁽¹⁰⁷⁾.

⁽¹⁰⁵⁾ Dwi, Larson, **Development of a Manufacturing Flexibility Hierarchy Through Factor and Cluster Analysis**, (Journal of Manufacturing Technology Management, Vol.20, No.4, 2009), p.38.

⁽¹⁰⁶⁾ Chao-Hsuing, et., al, **Early Evidence on the Interactive Effects Involving Product Development Organizations and Target Cost Management**, (Advances in Management Accounting, Vol.14, 2005), p.180.

5. تركز على محركات التكلفة الهيكلية وتطوير المنتج بدلاً من محركات التكلفة التنفيذية في مرحلة الإنتاج⁽¹⁰⁸⁾،

6. التركيز على تكاليف المنتج حيث تحدد التكلفة الهيكلية إختيار المستوى التكنولوجي والتقني، ودرجة تعقد وتنوع وأتساع خطوط الإنتاج.

7. تهتم بدرجة التكامل الرأسي والتنوع في مواصفات وخصائص المنتج والتصميم النهائي له وفق رغبات العميل، والتحكم في تحديد مستوى تكلفة المنتج قبل بدء الإنتاج⁽¹⁰⁹⁾.

8. إدارة التكلفة في مرحلة تصميم المنتج لتخفيض تكلفة تصنيعه في حدود تكاليفه المستهدفة بناء على الأسعار المتوقعة والربحية⁽¹¹⁰⁾.

9. تتم إدارة التكلفة من خلال التكلفة المستهدفة عن طريق مراحل وعمليات هندسة القيمة التي تسعى إلى إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مع البحث عن بدائل خفض التكلفة⁽¹¹¹⁾.

10. يتم وضع التكلفة المستهدفة أولاً بعد ذلك يصمم المنتج لكي يحقق التكلفة المستهدفة⁽¹¹²⁾.
يستطيع الباحث إضافة الأهمية التالية:

1. الأداء الفعال للأنشطة المضيفة للقيمة يؤدي إلى حسن إدارة الموارد المتاحة وتوجيهها نحو التجديد والإبتكار.

2. إرتباط التكاليف المستهدفة بالتعاون والتكامل المستمر بين جميع أنشطة الشركة المضيفة للقيمة من خلال إدارة سلسلة القيمة وعبر الحدود التنظيمية ليشمل الموردين والمستهلكين.

3. توفير المعلومات عن البيئة الخارجية يساعد في بناء إستراتيجية لتخفيض التكاليف.

4. أداة للتحسين المستمر لتكلفة وأداء المنتج ومواصفاته في ظل ظروف المنافسة العالية والتطور التكنولوجي السريع.

⁽¹⁰⁷⁾ Gandhinathan, R., Raviswaran, N., **Reliability Considerations in A Target Costing Process: An FMEA Approach**, The (ICFAI), (Journal of Operations Management, No.1, Feb 2006), p.21.

⁽¹⁰⁸⁾ <http://WWW.SSRN.COM/abstract=145518>, **The Step of Implementing Target Costing at SSRN**.

⁽¹⁰⁹⁾ د. محمد سعيد أبو العز نظم تحديد وإدارة التكلفة، (القاهرة: دن، 1998م)، ص 296.

⁽¹¹⁰⁾ د. ثائر صبري، محمود الغبان، المنهجية الداعمة لإستعمال آليات تقنيي التكلفة المستهدفة والحيود السادسة المرتكزة على الجودة الشاملة لإدارة تكاليفها، (بغداد: كلية بغداد، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العدد 34، 2013م)، ص 207.

⁽¹¹¹⁾ أمال عبد الله حميدة، تطوير نظام التكاليف المعيارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م)، ص 103.

⁽¹¹²⁾ ري إتش جاريسون، إريك نورين، المحاسبة الإدارية، (الرياض: دار المريخ للنشر والتوزيع، 2000م)، ص 881.

5. تطوير إهتمام الشركة بملاحظة وتتبع إحتياجات العملاء وأداء المنافسين.
6. بالتركيز على تصميم الخصائص المرغوبة للمنتج والسعر المناسب المنتج والتحكم في أنشطة الشركة بالقدر الذي يساعد في الوصول إلى التكلفة المستهدفة المسموح بها التي تمن الشركة من تحقيق الأرباح الممكنة.

سادساً: خصائص التكلفة المستهدفة

تتمثل خصائص التكلفة المستهدفة في⁽¹¹³⁾:

1. تطبيق التكلفة المستهدفة في مرحلة تصميم وتطوير المنتج.
2. التخطيط في الأجل الطويل لتحديد التكلفة والربح والإلتزام بالوصول إليهما عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر لعدة أجيال للمنتج⁽¹¹⁴⁾.
3. تحليل عناصر التكاليف ودراسة تأثير كل عنصر على ربحية المنتج⁽¹¹⁵⁾.
4. أداة رقابية على نتائج القرارات المتعلقة بتصميم المنتج والأساليب الفنية المستخدمة أثناء مرحلة الإنتاج.
5. تناسب المشروعات متعددة المنتجات ذات الطاقة الإنتاجية الصغيرة أكثر من المشروعات متعددة المنتجات ذات الطاقة الإنتاجية الكبيرة في الدورة الواحدة⁽¹¹⁶⁾.
6. التصميم والإنتاج والبيع في حدود التكلفة المستهدفة دون الخروج عنها مع مراعاة الحفاظ على إعتبرات الجودة والمواصفات الفنية المتفق عليها.
7. تعتبر أسلوباً لتخطيط وخفض التكلفة وليس هدفه الرقابة عليها، فيمكن التفرقة بين مصطلحي تخفيض التكلفة ورقابة التكلفة على النحو التالي⁽¹¹⁷⁾:

⁽¹¹³⁾ عامر علي سليمان، تقييم وتطوير نظام المحاسبة عن التكاليف في شركات المطاحن، (حلوان:جامعة حلوان، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م)، ص 30.

⁽¹¹⁴⁾ Koons, F, Applying ABC to Target Costs, (Transaction of the American Association of Cost Engineers, US, 1994), P. 4.

⁽¹¹⁵⁾ Yoshikawa,Takeo, et.al, Strategic Value Analysis: Organize Your Company for Strategic Success,(Great Britain: Pearson Education Limited, 2002), p.36.

⁽¹¹⁶⁾ د.أحمد ضياء محمد ،دور نظام التكاليف المستهدفة والنظم المعاونة في تخفيض تكاليف المنشآت الصناعية،(بناها: جامعة بنها،كلية التجارة،مجلة الدراسات والبحوث التجارية،العدد 2،السنة الرابعة عشر،1994م)، ص ص 340-341.

⁽¹¹⁷⁾ رشا مصطفى عبد الحميد، دور نظم التصنيع المرنة في تحقيق الخفض الإستراتيجي للتكلفة، (القاهرة: جامعة عين شمس ،كلية التجارة،رسالة ماجستير غير منشورة،2009م)، ص 90.

أينصب الإهتمام في رقابة التكلفة على الإلتزام بالمعايير الموضوعية و التأكد من أن التكلفة الفعلية لا تتجاوز تلك المعايير، تخفيض التكلفة يهتم بتحقيق وفورات حقيقية في التكاليف عن طريق تخطي المعايير وتخفيضها.

ب. تتحقق فعالية ورقابة التكلفة فقط في حالة وجود معايير يمكن تطبيقها، بعكس تخفيض التكلفة التي تتحقق فعاليتها تحت كل الظروف وفي كل الحالات وبدون الحاجة إلى وجود معايير.

8. تركز على تخطيطوا إدارة التكلفة بما لا يتعارض مع الجودة والوقت وتعتمد على أسعار السوق في تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج⁽¹¹⁸⁾.

9. تتطلب تعاون العديد من الإدارات داخل الشركة⁽¹¹⁹⁾.

11. تتنبأ بالتكاليف المطلوبة للمنتج ويجهز للإنتاج في حدودها.

12. تحقيق أهداف الإدارة العليا في المشروع من الأرباح والمنافسة على المدى الطويل رغم التغيرات الإقتصادية والتكنولوجية وحاجات السوق المتجددة والضغوط الداخلية والخارجية⁽¹²⁰⁾. وهناك خصائص أخرى تتمثل في:

1. تبني على هندسة الإنتاج والتشغيل، تساعد الإدارة في توجيه والتركيز على مواصفات المنتج وهندسة المنتج، ولا تركز على القياس المحاسبي.

2. تفرض درجة عالية من التعاون بين وحدات التصميم والتشغيل وبين الوحدات المختلفة ذات العلاقة في الشركة، وتتواءم مع إستخدام التكنولوجيا في التصميم والتي تقدم بدائل متعددة لنفس وظائف وأهداف المنتج.

3. تمثل جزء من التخطيط الإستراتيجي للأرباح لعدد من السنوات، وعليه فإنها أداة إستراتيجية أكثر منها تشغيلية.

4. تعمل على تحديد تكاليف الإنتاج للمنتج بما يحقق مستوى الربح عند بيعه ومن ثم فإن هذا المدخل يساعد إدارة الشركة على تحقيق مستويات التكاليف التي تعكس الأداء المالي للشركة⁽¹²¹⁾.

(118) يوسف احمد، حسن يوسف، دور الوعي التكاليفي للمستويات الإدارية في تفعيل تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية بالوحدات الصناعية-دراسة استطلاعية، (بغداد: جامعة بغداد، مجلة دراسات محاسبية و مالية ، المجلد7، العدد 18، 2012 م)، ص 265.

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

(120) Lee John Yee, Use **Target Costing to Improve Your Bottom-Line**, (The CPA Journal, ABI/INFROM Global-JAP, Vol.64, No.1, Jan 1994), pp .68-69.

5. أحد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تعتمد على أدوات تحليل الأنشطة وهندسة القيمة وتحليل القيمة وإدارة الجودة الشاملة لخفض التكلفة وصولاً إلى التكاليف التنافسية التي يقبلها العملاء والتي تحقق القدرة التنافسية للشركة⁽¹²²⁾.

6. الأداة المستجدة في المحاسبة الإدارية التي تركز على إدارة تكلفة أنشطة البحوث والتطوير في إطار حصر إمكانيات المنتج في حدود تكاليف الإنتاج المستهدفة التي تتحدد بناءً على الأسعار المتوقعة التي يقبلها السوق كما تتحدد بناءً على الربحية المخططة⁽¹²³⁾.

7. استخدام بعض أساليب علم الإدارة في تحديد التكاليف المستهدفة لأن الأهداف الإدارية والتكاليف المستهدفة تتضمن الأساليب الفنية لتطوير وتصميم المنتج⁽¹²⁴⁾.

يستطيع الباحث إضافة الخصائص التالية:

1. توفر الدافع الذاتي لتحقيق النتائج المنتظرة كونها تعتمد على مشاركة جميع الأطراف المرتبطة بالعملية الإنتاجية.

2. توفر دافع الإنتماء من قبل العاملين وسعيهم نحو تحقيق هدف تخفيض التكلفة.

3. تهتم بمؤشرات الأداء غير المالي، وتحديد المواصفات التي توافق رغبات العملاء.

4. تحديد سعر البيع الذي يحقق الحصة السوقية المستهدفة.

سابعاً: الإختلاف بين التكاليف المستهدفة والتكاليف التقليدية

تتمثل الإختلافات بين التكاليف التقليدية والتكاليف المستهدفة في⁽¹²⁵⁾:

1. تحقق التكلفة المستهدفة مفهوم إدارة التكلفة الشاملة الممتد من مرحلة التصميم حتى مرحلة ما بعد البيع، التكاليف التقليدية تهتم بالرقابة على التكاليف في مرحلة الإنتاج فقط.

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

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

(123) د. محمد عبد الفتاح العشاوي، محاسبة التكاليف - المنظورين التقليدي والحديث، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011م)، ص 331.

(124) د. جبر إبراهيم الداعو، التكاليف المستهدفة وخفض التكاليف، (فلسطين: مجلة المحاسب الفلسطيني، العدد 13، 2002م)، ص 27.

(125) أمال عبد الله حميدة، مرجع سابق، ص 103.

2. إدارة التكلفة من خلال التكلفة المستهدفة هي تخفيض حقيقي سابق لعملية الإنتاج يراعي كافة المتغيرات، بغرض تحقيق تخفيض التكلفة مع المحافظة على الجودة وحصة الشركة في السوق، التكاليف التقليدية تعمل على تخفيض التكاليف بعد عملية الإنتاج⁽¹²⁶⁾.

3. تتم إدارة التكلفة من خلال التكلفة المستهدفة عن طريق عمليات هندسة القيمة التي تسعى إلى إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، في ظل التكاليف التقليدية يتم تحديد معايير ثابتة والإلتزام بها والوصول إليها كأهداف نهائية⁽¹²⁷⁾.

4. تعتبر عمليات تصميم المنتج ومراحل تصنيعه هي أساس تطبيق أسلوب تخفيض التكلفة وفق التكاليف المستهدفة، التكاليف التقليدية يتم فيها تطبيق أساليب تخفيض التكلفة للقضاء على عوامل الإسراف والضياع والتالف وضعف الإنتاجية⁽¹²⁸⁾.

يستطيع الباحث إضافة الإختلافات التالية:

1. إعتبرات السوق في التكاليف التقليدية، لا تعد من أسس تحديد وتخطيط التكلفة، أما التكلفة المستهدفة تأخذ في الحسبان قرارات وتصرفات وإقتراحات الموردين والمستهلكين في الحسبان قبل عملية الإنتاج.
2. تبدأ التكاليف التقليدية بالتكلفة أولاً في تحديد سعر البيع حيث تضيف إلى التكلفة هامش الربح ليصبح بذلك سعر البيع، التكاليف المستهدفة تبدأ بتحديد التكلفة المستهدفة أولاً .
3. تهدف التكاليف التقليدية إلى الوصول إلى التكلفة المحددة مسبقاً وعدم تجاوزها، تهدف التكلفة المستهدفة إلى التحسين المستمر والتطوير لتخفيض التكاليف وتقديم منتجات مختلفة ومتميزة.
4. لا تهتم التكاليف التقليدية على المقاييس غير المالية عند قياس وتقييم الأداء، التكلفة المستهدفة تهتم بالمقاييس غير المالية على نطاق واسع.

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

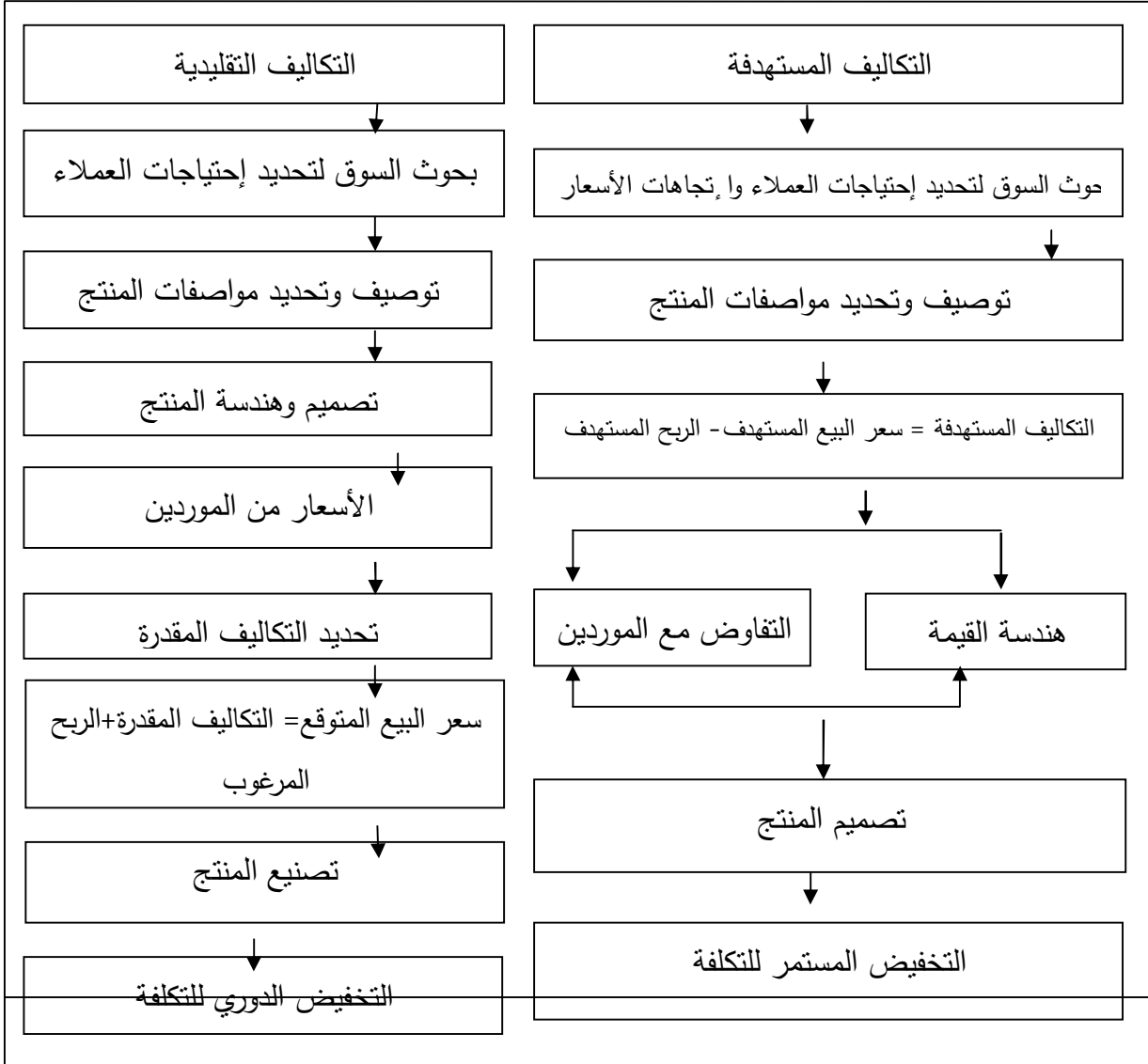
(126) Ofileanu, D., Bumbescu, S., **Target Costing –The Response of the Managerial Accounting to Changes in the Environment**, (Annals of the „Constantan Brancusi“ University of Târgu Jiu, Economy Series, Issue 3, 2014), pp. 55.

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

(128) د. حسين محمد أحمد، إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 2،

شكل رقم (2/1/1)

الإختلاف بين التكاليف المستهدفة والتكاليف التقليدية



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

يتضح للباحث من الشكل رقم (2/1/1) أن التكاليف التقليدية تركز على أن التكلفة تقود على السعر

المرغوب، التكاليف المستهدفة تركز على التوجه بالسوق وتقدير السعر المستهدف الذي يقود التكلفة.

ثلناً: الإختلاف بين التكاليف المستهدفة والتكاليف المعيارية

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

شكل رقم (3/1/1)

الإختلاف بين التكاليف المستهدفة والتكاليف المعيارية

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

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

يستطيع الباحث إضافة الإختلافات التالية:

1. تستخدم التكاليف المستهدفة في الصناعات التجميعية ذات الإنتاج المتنوع، التكاليف المعيارية تستخدم في الصناعات التشغيلية ذات الإنتاج المستمر .
2. يفضل تطبيق التكاليف المستهدفة في مرحلة ما قبل الإنتاج، التكاليف المعيارية تفضل في مرحلة النشاط الإنتاجي .

3. تهدف التكاليف المستهدفة إلى تخطيط التكلفة بهدف ضبطها وتخفيض التكاليف، التكاليف المعيارية تراقب التكلفة بهدف ضبطها وتخفيض التكاليف.

4. تستخدم أساليب هندسة القيمة والأساليب الأخرى، التكاليف المعيارية تستخدم تحليل التكاليف والأساليب الكمية الأخرى.

5. التكاليف المستهدفة تعتبر تطويراً وتدعيماً لمعايير التكاليف التي تحدد وفقاً للتكاليف المستهدفة وتتغير بتغير الظروف الداخلية والخارجية.

تاسعاً: دوافع التحول من التكاليف التقليدية إلى التكلفة المستهدفة

تتمثل دوافع التحول إلى التكاليف المستهدفة في⁽¹²⁹⁾:

1. نمووا إشتداد المنافسة للعديد من الصناعات، تحتل التكاليف المستهدفة مجموعة من الأساليب والأدوات المستخدمة لتوجيه أهداف إدارة التكلفة والأنشطة في التصميم والتخطيط للإنتاج لتقديم أساس للرقابة الفعالة بما يضمن تحقيق الربح المستهدف.

2. إزدیاد المنافسة بين المشروعات، دفع أصحابها والإدارة إلى البحث عن أسلوب جديد يمكنها من البقاء والإستمرار أطول فترة ممكنة في الأسواق، عن طريق تقديم منتجات أقل تكلفة وأفضل جودة وتكنولوجيا⁽¹³⁰⁾.

3. في الوقت الذي تزداد فيه الأسعار بسبب ظروف العرض والطلب، ظهرت التكاليف المستهدفة لتحد من هذه الزيادة عن طريق حصر تكاليف الإنتاج في حدود معينة وتجنب جميع نواحي الإسراف والأنشطة التي لا تضيف قيمة⁽¹³¹⁾.

4. البيئة التي تعمل فيها الشركات حيث أن هذه الشركات تواجه بيئة تنافسية، سرعة التغيير، لا تسامح في التأخير أو الخطأ، إزدیاد الطلب⁽¹³²⁾.

عاشراً: الإنتقادات الموجهة للتكاليف التقليدية

تتمثل إنتقادات التكاليف التقليدية في⁽¹³³⁾:

1. تقليل فرص الضياع والتلف في التكاليف التقليدية، يمثل تخفيض للتكلفة دون الأخذ في الإعتبار التكلفة المستهدفة للإنتاج.

⁽¹²⁹⁾ Garrison, Ray, Noreen, Eric, **Managerial Accounting**, (Irwin McGraw-Hill, Inc 8th edition, 2000), P.10.

⁽¹³⁰⁾ R. Bear, Mills and F. Schmid, **Product Costing In Advanced Technology Environments**, (Management Accounting, Dec 1994), PP.20-22.

⁽¹³¹⁾ J. Wood, , **Management Accounting**, (First Annual International Congress on Target Costing Vol.79, No.7, Jan 1998), p.63.

⁽¹³²⁾ Shahid, Ansari, et., al, **Template For Implanting Target Costing**, (Cost Management, Vol..20, No.5, Sep/Oct.2006), PP.20-21.

⁽¹³³⁾ سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، (عمان: دار الراية للنشر والتوزيع، 2009م)، ص 265 .

2. لا تهتم بإقتراحات الموردين والمستهلكين في الحساب إلا بعد الإنتهاء من عملية الإنتاج.
 3. تعتمد على طريقة التفكير الهندسية بهدف تقليل الإنحرافات في التكاليف الفعلية عن المقدرة وفقاً لأفضل أسلوب إنتاج متاح⁽¹³⁴⁾.
 4. تشجع على حدوث التنافس بين وحدات الأداء الداخلي بهدف الحصول على أفضل تقرير مسئولية، بدلاً من تعاون تلك الوحدات وتكاملها لتطوير أداء المشروع⁽¹³⁵⁾.
 5. تعتمد على رقابة التكلفة في حين أن الأهم هو رقابة الأنشطة المحددة للتكلفة، مما يجعل الرقابة ملائمة لتحقيق هدف تخفيض التكلفة⁽¹³⁶⁾.
 6. لا تهتم بتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، ولا تساهم في إدارة التكلفة بفاعلية أو إحداث التحسينات المستمرة المطلوبة⁽¹³⁷⁾.
 7. إستخدام التكاليف وحدها عند حساب الأسعار قد يخفض الدافع الحقيقي من المراقبة على التكاليف⁽¹³⁸⁾.
 8. تبدأ بتحديد التكلفة أولاً ثم تعمل على تحديد سعر البيع حيث يتم إضافة هامش الربح إلى التكلفة لينتج عن ذلك سعر البيع.
 9. تركز على إنحراف السعر والسعي نحو العروض المنخفضة الأسعار دون مراعاة الجودة⁽¹³⁹⁾.
- يستطيع الباحث إضافة الإنتقادات التالية:

1. لا تأخذ بنظر الإعتبار العلاقة الموجودة بين أقسام الشركة وبين الأنشطة.
2. لا تخدم أغراض التحليل الإستراتيجي لإعتمادها على حجم النشاط في تفسير سلوك التكاليف.
3. عدم قدرتها على الإستجابة لمتطلبات وحاجات متخذي القرارات من المعلومات والبيانات المحاسبية والتكليفية التي يجب أن تتوفر بالكمية الكافية ودرجة الملاءمة المناسبة وفي الوقت المناسب.

⁽¹³⁴⁾ Kaplan R.S. and Norton D.P., **Using The Balanced Scorecard as A Strategic Management System**, (Harvard Business Review, Vol.74, No.1, Jan- Feb 1996), PP.75-79.

⁽¹³⁵⁾ د.أحمد عيد، نحو نظام متطور للتكاليف المعيارية، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد 1، 1994م)، ص 50.

⁽¹³⁶⁾ فؤاد خليل إبراهيم، نموذج مقترح لتصميم نظم التكاليف بهدف تحقيق الرقابة الشاملة على التكلفة في ظل الظروف البيئية الحديثة للصناعة، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية تجارة بني سويف، مجلة العلوم الإدارية، العدد 7، 1994م)، ص 62.

⁽¹³⁷⁾ د. حسين مصطفى هلال، دور المعلومات المحاسبية في دعم إتخاذ القرار الإداري، (القاهرة: ندوة بعنوان تحول المنظمات من إستخدام الأساليب التقليدية لأنظمة محاسبة التكاليف إلى إستخدام أنظمة تكاليفية تواكب البيئة الصناعية الحديثة وتكنولوجيا المعلومات 19-23 نوفمبر، 2006م)، ص 9.

⁽¹³⁸⁾ هاني حامد الضمور، تسويق الخدمات، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الخامسة، 2009م)، ص 259.

⁽¹³⁹⁾ إبراهيم شكري جرجيس، إستراتيجية الجودة الشاملة وعلاقتها بتخفيض التكاليف-دراسة تطبيقية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 3، 1993م)، ص 128.

4. التكاليف التي يتم تحميلها على المنتج تكون المحدد الرئيسي في تحديد سعر البيع دون النظر إلى سعر السوق.

المبحث الثاني

مقومات وخطوات تطبيق التكاليف المستهدفة

أولاً : مقومات تطبيق التكاليف المستهدفة

تتمثل مقومات تطبيق التكاليف المستهدفة في⁽¹⁴⁰⁾:

1. السعر يقود إلى التكلفة

يعتبر سعر السوق هو نقطة البداية للوصول إلى التكاليف المستهدفة، مع مراعاة أن يكون السعر مقبولاً لدى العميل ولديه المقدرة على دفعه للحصول على المنتجات والخدمات التي تشبع حاجاته ومتطلباته⁽¹⁴¹⁾، أن السعر هو الذي يحدد التكلفة حيث أن التكاليف المستهدفة يتم قياسها عن طريق تحديد سعر البيع التنافسي ثم طرح الربح المستهدف ويمكن توضيح ذلك بالمعادلة التالية⁽¹⁴²⁾.

التكاليف المستهدفة = سعر البيع التنافسي - الربح المستهدف

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

2. التركيز على العميل

⁽¹⁴⁰⁾ AL Awawdeh, et al., **The Relationship between Target Costing and Competitive Advantage of Jordanian Private Universities**, (International Journal of Business and Management, Vol.7, No.8, April 2012), P. 123.

⁽¹⁴¹⁾ سماسم كامل موسى، دراسة تحليلية لمدى إستجابة طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الأداء المالي للوحدة الإقتصادية-دراسة ميدانية،(القاهرة: جامعة عين شمس،كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي،العدد2، السنة التاسعة، 2005م) ص283.

⁽¹⁴²⁾ Swenson,Dan, et al, **Using CAM-I Diagnostic to Evaluate Readiness for Target Costing**, (Cost Management, Vol.19 No.3, May/June 2005) , PP. 43-44.

يتمثل التركيز على العميل في التحديد الدقيق لمتطلباته ورغباته التي تشمل الجودة والتكلفة والزمن⁽¹⁴³⁾، وهذه العوامل الثلاث يجب توافرها مجتمعة في كل من المنتج والعمليات الإنتاجية عند تحليل التكلفة، يجب أن تؤخذ بنظر الاعتبار وجهات نظر العملاء في جميع المراحل الإنتاجية⁽¹⁴⁴⁾، دراسة وفهم خصائص وجودة المنتج.

3. التركيز على تصميم المنتج والعملية

يتمثل في تشجيع كل الوظائف ذات الصلة بالمنتج على المساهمة والمشاركة في حصر كل تصميمات المنتج وتصميمات عملية الإنتاج، ويساعد في إكتشاف التعديلات والتحسينات والتغيرات المطلوبة ودراساتها وتحليلها قبل البدء في الإنتاج الفعلي للمنتج⁽¹⁴⁵⁾، وتؤكد التكاليف المستهدفة على أن تصميم كلاً من المنتجات والمراحل الإنتاجية

الخاصة بها تساهم بشكل مؤثر وفعال في إدارة التكلفة، حيث يركز على إدارة التكلفة قبل وصول المنتج لمرحلة الإنتاج⁽¹⁴⁶⁾، وعمل دراسة جدوى لعناصر التكاليف في مرحلة التصميم وهذا ما يطلق عليه (مبدأ التركيز على تصميم المنتج)، ويعتمد على دراسة مدى تأثير تصميم المنتج على عناصر التكاليف بهدف تخفيض هذه العناصر قبل وصول المنتج لمرحلة الإنتاج وقبل تحول هذه العناصر إلى تكاليف فعلية يصعب تغييرها⁽¹⁴⁷⁾، ويتم إتباع أسلوب الهندسة المتزامنة في تصميم المنتجات والمراحل الإنتاجية، حيث تصميم المنتج وعمليات الإنتاج في نفس الوقت وبشكل متزامن، من خلال إستخدام بعض الأساليب الحديثة والتي تتيح إمكانية قياس أثر البدائل المختلفة المستخدمة في تصميم المنتج على التكلفة بشكل فوري⁽¹⁴⁸⁾.

4. تكيف سلسلة القيمة

⁽¹⁴³⁾ Gopalakrishan,B.,et al., **Design and Development of a Target Costing System For Turning Operation**, (Journal of Manufacturing Technology Management, Vol.18, No. 2,2007), P. 217.

⁽¹⁴⁴⁾ Slater, M. **Target Costing as A Strategic Cost Management Tool in the South African Motor Industry**, (Faculty of Business and Economic sciences, The Nelson Mandela Metropolitan University2010), P. 27.

⁽¹⁴⁵⁾ Hilton ,Ronald ,et al., **Cost Management for Strategy Business Decision**, (Irwin, McGraw, Hill Go 2000), pp. 649-650.

⁽¹⁴⁶⁾ Ansari, S., et al , **A Field Study of Best Practice in Target Costing, Management Accounting**, (Quarterly, Winter,2003), PP.12-13.

⁽¹⁴⁷⁾ د. حيدر علي المسعودي إدارة تكاليف الجودة إستراتيجياً ،(عمان:دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع،الطبعة العربية، 2010م) ،ص ص 164 - 165.

⁽¹⁴⁸⁾ Zhang,Q., et al., **Manufacturing Flexibility: Defining and Analyzing Relationships Among Competence, Capability and Customer Satisfaction**,(Journal of Operations Management, Vol.21, No.2,2003), PP. 91-92.

عرفت سلسلة القيمة بأنها، مجموعة من الوظائف المتتالية التي تضاف فيها القيمة إلى المنتجات من البداية عندما كانت مجرد أفكار إلى النهاية عندما تستهلك عند العميل ومروراً بالتصميم والإنتاج، والتسويق، والتوزيع⁽¹⁴⁹⁾، وتتمثل هذه الوظائف في⁽¹⁵⁰⁾:

البحوث والتطوير: تقديم فكره واختبارها سواء خاصة بسلع أو خدمات.

التصميم:عمل على تصميم هذه الفكره هندسياً واختبارها.

الإنتاج:توفير الموارد اللازمة للإنتاج وإنتاج هذه الفكره.

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

التوزيع: مجموعة الآليات اللازمة لتوصيل السلع أو الخدمات للعملاء.

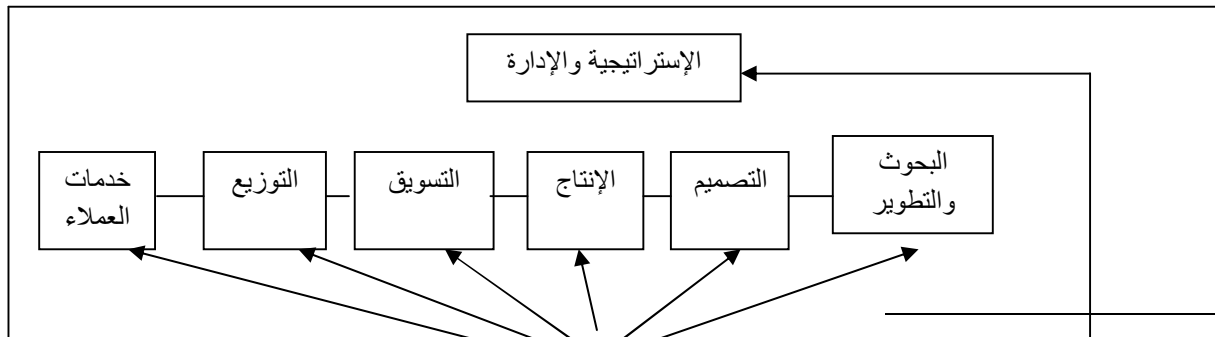
خدمة العملاء: مجموعة الخدمات التي تقدم للعملاء.

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

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

شكل رقم (1/2/1)

الوظائف المتتالية في سلسلة القيمة



(149) د. أحمد حسين على ، المحاسبة الإدارية، (الإسكندرية:الدار الجامعية للنشر والتوزيع،2008م) ،ص 26.

(150) 11- Horngren, Charles T., et al., *Cost Accounting : A Managerial Emphasis*, (New Jersey: 9th Ed. ,Prentice-Hill, Inc , 1997) ,P.4 .

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

ويوضح الشكل رقم (1/2/1) وظيفة الإستراتيجية والإدارة والتي تمتد عبر كل الوظائف في الشركة وبالتركيز على طرفي سلسلة القيمة يكون قبل أول السلسلة الموردين وبعد آخر السلسلة العملاء، ويعتبر أعضاء سلسلة القيمة جزءاً من عملية التكاليف المستهدفة، حيث يساعد تطبيق مفهوم سلسلة القيمة في عمليات تخفيض التكلفة، ويساهم إستخدام التكاليف المستهدفة في إشراك جميع أعضاء سلسلة القيمة في تطبيق أساليب تخفيض التكلفة⁽¹⁵¹⁾، على أساس أنها تعتمد على إقامة علاقات طويلة الأجل تعتمد على المنافع المتبادلة بين أعضاء سلسلة القيمة، كما تمثل سلسلة القيمة مجموعة الأنشطة والموارد اللازمة لإنتاج وتسليم المنتج الذي يرى العملاء أنه ذا قيمة، التي تُستهلك الموارد من خلالها، بحيث تستطيع الشركة تخفيض تكاليفها بإلغاء النشاط الذي لا يضيف قيمة ويستهلك هذه الموارد في كل نقاط سلسلة القيمة⁽¹⁵²⁾.

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

5. فريق الوظائف المتعددة

يتم تكوين فريق عمل متكامل ومتنوع التخصصات يشترك في هندسة التصميم والإنتاج وبحوث التسويق ونظم المحاسبة و التكاليف والدعم، ليكون مسئول عن تقديم المنتج منذ بداية فكرته المبدئية وعلى مدار دورة حياته الإنتاجية وحتى قيام العميل بالتخلص منه بعد نهاية إستخدامه⁽¹⁵³⁾، وتحتاج إدارة الشركة إلى التغيير الإداري للهيكلة التنظيمي بما يضمن تكامل هذه المهارات الفنية للمهندسين والمصممين والمطورين مع متطلبات السوق والعملاء وبما يحقق وحدة أهداف الأقسام المختلفة داخل الشركة⁽¹⁵⁴⁾، ومن أجل تحسين

⁽¹⁵¹⁾ Ahmad Usman Shahid . et al., **Is Target Costing Implemented in Automobile Sector of Pakistan or Not?** ، (The Journal of Commerce, Vol.6, No.1,2015), PP.32-33.

⁽¹⁵²⁾ د. روبرت ميجز، وآخرون، مرجع سابق، ص 980.

⁽¹⁵³⁾ Kwah, G., **Target Costing in Swedish Firms- Fiction, Fad or Fact? An Empirical Study of Some Swedish Firms**, Master Thesis Goteborg University, 2004,PP.74-75.

⁽¹⁵⁴⁾ رغبة حسن عبد الحفيظ، دور التكاليف المستهدفة - كمدخل حديث لإدارة وتخفيض التكلفة، (حلوان جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 2، الجزء 2، 2011م)، ص 140.

وضع الشركة التنافسي يتطلب أن يكون هناك مجاميع وظيفية لتجاوز الصعوبات والحوازج الروتينية بين الأقسام⁽¹⁵⁵⁾.

6. التخفيض المستمر لتكلفة مكونات المنتج

يعمل على تجزئة التكلفة المستهدفة وفقاً لمكونات المنتج وأجزائه، ويستخدم تحليل القيمة في تحديد مناطق تخفيض تكلفة مكونات المنتج مع الإهتمام بالإدارة السليمة في إختيار المورد لتوفير التوريد المناسب⁽¹⁵⁶⁾، وعدم السماح بالزيادة عن التكلفة المستهدفتو لا يجب الوقوف عند مرحلة تحقيق التكلفة المستهدفة فقط، بل يجب إجراء المقارنة بين التكلفة الجارية للمنتج وبين التكلفة المستهدفة⁽¹⁵⁷⁾، والبحث المستمر عن المواطن الممكنة لتخفيض التكلفة .

7. توافق إستراتيجية الشركة مع إستخدام التكلفة المستهدفة

لتحقيق هامش الربح المستهدف خلال إدارة التكلفة يجب أن تكون الإستراتيجية المطبقة داخل الشركة متوافقة ومتوائمة مع قرار تطبيق التكلفة المستهدفة بما يمكن الشركة من التنفيذ الناجح لخططها المستقبلية⁽¹⁵⁸⁾.

8. توفير قاعدة بيانات متكاملة

تشمل برامج الذكاء التنافسي والتي تكفل دراسة بحوث السوق والمنافسين، والتعرف على الفرص والتهديدات في السوق والمسح الميداني لإتجاهات وطلبات العملاء مما يساعد في تحديد خصائص المنتج، وتوفير جداول التكلفة التي تتضمن المعلومات المرتبطة بمسببات التكلفة الضرورية مع وضع التكاليف المناسبة لمكونات المنتج، مما يساهم في تصميم المنتجات الجديدة أو تعديل المنتجات القائمة⁽¹⁵⁹⁾.

9. دورة حياة المنتج

⁽¹⁵⁵⁾ Bloisi, W., et al., **Management and Organizational Behavior**, (European Ed., McGraw-Hill Companies, USA, 2003),P.646.

⁽¹⁵⁶⁾ R. Cooper & Salagmulder, **Develop Profitable New Products with Target Costing**, (Sloan Management Review, Summer, Vol.40, No.4, 1999), P.23.

⁽¹⁵⁷⁾ Peter Woodlounk, **Weighing The Options to Meet Target Costs**,(Cost Management, Boston, , Vol.13, No.6, Nov./Dec. 1999),P.29.

⁽¹⁵⁸⁾ Yook, Ken-Liyo et al., **Target Costing In The Construction Industry: Evidence from Japan**, (Construction Accounting and Taxation, Vol. 15, No.3, May/June 2005), P.9.

⁽¹⁵⁹⁾ Ellram, Lisa, **The Implementation of Target Costing In The United States. Theory Versus Practice**, (Journal of Supply Chain Management, Vol.42, No.1, Winter,2006), PP. 13-14.

عند تحديد التكلفة المستهدفة يجب أن يأخذ بنظر الإعتبار التكلفة الكلية للمنتج مثل تكلفة التخطيط والتصميم المبدئي والتفصيلي والإنتاج والتوزيع⁽¹⁶⁰⁾، يمكن تتبع التكلفة المستهدفة من خلال دورة حياة المنتج بقصد التأثير على كل تكاليف الحصول على المنتج والتي تبدأ بشراء المنتج، تكلفة التشغيل، الصيانة، التصليح والتخلص من المنتج⁽¹⁶¹⁾.

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

يستطيع الباحث إضافة المقومات التالية:

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

مفهوم دورة حياة المنتج

تركز على تكاليف الأنشطة الضرورية، المتعلقة بتصميم وتطوير وإنتاج وتوزيع والحفاظ على المنتج، والتخطيط السليم بما يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج⁽¹⁶²⁾. وعرفت دورة حياة المنتج بأنها، إحدى الأدوات الحديثة التي تساعد الشركات على فهم التأثيرات البيئية المرتبطة بالمنتجات والعمليات والأنشطة اللازمة⁽¹⁶³⁾. وعرفت بأنها الفترة المرتبطة بالمنتج أو الخدمة، من إنطلاقه في الأسواق حتى إختفائه منها، وما

⁽¹⁶⁰⁾ Hilton, Ronald W. et al., **Cost Management: Striates for Business Decisions**, (Printed in the United States of America 2000), P. 652.

⁽¹⁶¹⁾ Ganye ,Driscole, Kwah, **Facing up to Realism: The Case of Using The Target Cost Management Approach In Health Care Delivery Management**, (University of Exeter ,for the degree of ,Master of Philosophy in Management ,2008), P. 47.

⁽¹⁶²⁾ حسن عيسى أبو حمام ،أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات، (غزة: جامعة الأزهر، رسالة ماجستير غير منشورة، 2013م)، ص 28.

⁽¹⁶³⁾ علي محمود فهمي، المفاهيم الحديثة في محاسبة التكاليف، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2013م)، ص 209.

يتخللها من تغيرات في سلوك المنتج في الأسواق (كحجم المبيعات وحجم الأرباح) المرتبطة بكل منتج معين لدى الشركة، وهي مهمة لدى الشركات التي تتبنى التخطيط الإستراتيجي على المدى الطويل⁽¹⁶⁴⁾؛ وعُرُفت بأنها تراكم التكاليف والأداء للأنشطة التي تحدث خلال دورة حياة المنتج بأكملها من بدايتها إلى نهايتها وتعتبر عن المرحل التي يمر بها المنتج منذ تقديمه إلى السوق كمنتج جديد إلى أن يتم التخلص منه نتيجة انخفاض الطلب عليهم انخفاض قيمة مبيعاته⁽¹⁶⁵⁾، ويتضمن مفهوم دورة حياة المنتج ما يلي⁽¹⁶⁶⁾:

1. للمنتجات حياة محدودة تبدأ بالتقديم وتنتهي بالإستبعاد.
2. تختلف المبيعات من مرحلة إلى أخرى، حيث أن كل مرحلة من مراحل دورة الحياة تمثل معوقات، وفرص مختلفة للمنتج والبائع.

3. إرتفاع أو إنخفاض الأرباح في كل مرحلة من دورة حياة المنتج.

4. يتطلب المنتج إستراتيجيات تسويقية وإنتاجية، ومالية مختلفة في كل مرحلة من مراحل دورة حياته.

يستنتج الباحث من تعاريف دورة حياة المنتج بأنها:

1. الأدوات التي تساعد على فهم التأثيرات البيئية المرتبطة بالمنتجات والعمليات اللازمة.
 2. الفترة المرتبطة بالمنتج من بداية تقديمه حتى فترة إحتفائه من السوق.
 3. تراكم التكاليف والأداء للأنشطة التي تحدث خلال دورة حياة المنتج بأكملها من بدايتها إلى نهايتها .
- يستطيع الباحث تعريف دورة حياة المنتج بأنها، الفترة الزمنية التي تنقضي من وقت البدء في نشاط البحوث والتطوير والتصميم، إلى وقت تسليم المنتج للمستهلك النهائي.

مراحل دورة حياة المنتج

إن دورة الحياة الكلية للمنتج تشمل كافة مراحل دورة حياة المنتج بدءاً من مرحلة البحوث والتطوير، ومروراً بمرحلة تصميم المنتج، ثم مرحلة التصنيع (الإنتاج) وإنهاءً بمرحلة خدمات ما بعد البيع⁽¹⁶⁷⁾، تتمثل مراحل دورة حياة المنتج في⁽¹⁶⁸⁾:

1. مرحلة تقديم المنتج

⁽¹⁶⁴⁾ <http://www.urenio.org> Komninos I., **Product life Cycle Management, Urban and Regional Innovation Research Unit**, Faculty of Engineering, Aristotle University of Thessaloniki, 2002, .

⁽¹⁶⁵⁾ Chen, H.H. & B.H. Kleiner. **New Developments Concerning Wrongful Termination**, (Managerial Law, Vol. 44 No 1, 2002), PP.55-56.

⁽¹⁶⁶⁾ Martin, T., **A Review of Existing Pavement Performance Relationships**, (Arab TR Research Report ARR 282, June, 1996), PP .61-62.

⁽¹⁶⁷⁾ عبد الستار محمد العلي، إدارة الإنتاج والعمليات - مدخل كمي، (بيروت: دار وائل للنشر، 2000م)، ص 126.

⁽¹⁶⁸⁾ Kaplan R., et al., **Management Accounting Information for Decision-Making and Strategy Execution**, (Bear son Education, Inc., Upper Saddle River, New Jersey, 6th Ed, 2012), P 648.

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

2. مرحلة النمو

تتميز بنمو مبيعات المنتج وزيادة حصة الشركة في السوق، ويمكن تحقيق أرباح في منتصف هذه المرحلة، ويستمر تحقيقها حتى تبلغ أقصى قيمة لها مع إقترابها من مرحلة النضج، وفي هذه المرحلة يتم تخفيض التكاليف من خلال التحسين المستمر للعمليات، والتوسع في استخدام التكاليف على أساس الأنشطة⁽¹⁶⁹⁾.

3. مرحلة النضج

تصل فيها مبيعات المنتج إلى ذروتها، وتبدأ من ذروة خدمة المنتج بعد البيع إلى وقت آخر طلبه يتم إنتاجها⁽¹⁷⁰⁾، وتعتبر هذه المرحلة بأنها الأطول في دورة حياة المنتج، وتتميز بتحسين جودة المنتج، أو إضافة خصائص أو تصميم جديد للمنتج، وكسب عملاء جدد وزيادة الحصة السوقية، ويجب الإستمرار في الإعتماد على تخفيض التكاليف والسيطرة عليها.

4. مرحلة الإندثار

تشهد هذه المرحلة إنخفاض في قيمة المبيعات والحصة- السوقية للشركة، وارتفاع حجم الخسائر نتيجة ظهور منتج جديد في السوق، يتمتع بمواصفات وخصائص تكنولوجية، ومنافع تعود على العميل من إستخدامه لهذا المنتج الجديد، والتخلص من المنتج، لعدم تغطية تكاليفه ومن ثم التوقف عن إنتاجه وتسويقه، ويستخدم في هذه المرحلة نظام التكاليف على أساس الأنشطة للحكم على جدوى بقاء المنتج من عدمه⁽¹⁷¹⁾.

يستنتج الباحث بعد عرض مراحل دورة حياة المنتج ما يلي:

1. تكاليف دورة حياة المنتج المصدر الرئيسي للمعلومات عن إدارة تكلفة المنتج، من خلال توفير البيانات الخاصة بالتكاليف للمنتج خلال مراحل دورة حياته.

⁽¹⁶⁹⁾ Kaplan, R.S & Atkinson, A.A, **Advanced Management Accounting**, (Prentice Hall International, Third Edition, 1997), PP.226-227.

⁽¹⁷⁰⁾ د. سمير رياض هلال ، المحاسبة الإدارية - مدخل معاصر، (طنطا: مطبعة غباشي، 2006م)، ص 91.

⁽¹⁷¹⁾ Emblemavag J., **Activity-Based Life-Cycle Costing**, (Managerial Auditing Journal, Vol. 16 Issue: 1, 2001), pp.17-18.

2. تساعد الإدارة على معرفة المرحلة التي تحتاج إلى توجيه الجهود نحو خفض التكاليف، وتحقيق الفعالية، والكفاءة، في تخصيص الموارد، لتحقيق وفورات في التكاليف فيما يتعلق بتكاليف ما قبل وما بعد الإنتاج، بما يضمن تعظيم الحصة السوقية للشركة.

تكاليف دورة حياة المنتج من منظور الشركة ومنظور العميل

بالنسبة للعميل تعبر تكاليف دورة حياة المنتج عن إجمالي التكاليف التي يتحملها العميل نتيجة إستحواذه على المنتج وهي التكاليف المشتقة مباشرة من حاجات وطلبات العميل⁽¹⁷²⁾، بالنسبة للشركة فهي عبارة عن إجمالي التكاليف التي تتحملها بداية من تقديم المنتج كفكرة حتى وصول المنتج إلى العميل، أي كل التكاليف المتعلقة بالمنتج بدءاً من تكاليف البحوث والتطوير إلى التخلص منه أو إعادة إستخدام المخلفات الناجمة عنه كخردة⁽¹⁷³⁾. أن سعر بيع المنتج يتحدد من خلال الإهتمام بتحليل تكاليف دورة حياة المنتج بالنسبة للعميل (تكاليف الإستحواذ)، وبالنسبة للشركة (تكاليف الإنتاج)، ويتمثل الفرق بينهما في الربح المستهدف، التي تسعى الشركة إلى تحقيقه⁽¹⁷⁴⁾.

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

1. التكلفة عند مستوى السوق الخارجي، وتتمثل في إجراء دراسات وبحوث السوق وتحليل المنافسين.

2. التكلفة عند مستوى المنتج، وتشمل التصميم الأولي والنهائي للمنتج.

3. التكلفة عند مستوى مكونات المنتج، وتشمل تنفيذ التصميم وتشغيل المنتج.

ثانياً: العوامل الداعمة لتطبيق التكلفة المستهدفة

تتمثل العوامل الداعمة لتطبيق التكلفة المستهدفة في⁽¹⁷⁵⁾:

1. وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية.

⁽¹⁷²⁾ محار عبد الله خليل، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، (عمان جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، رسالة ماجستير غير منشورة، 2012م)، ص 27.

⁽¹⁷³⁾ علاء جاسم سلمان، محاسبة التكاليف المتقدمة - مدخل إداري في بيئة الأعمال المعاصرة، ط 2، (صنعاء: الصادق للطباعة، 2010م)، ص

⁽¹⁷⁴⁾ Clinton, D. and A. Graves, **Product Value Analysis: Strategic Analysis Over the Entire Product Life Cycle**, (Journal of Cost Management, May/June.1999), PP. 22-23.

⁽¹⁷⁵⁾ Keun-Hyo Yook, **Target Costing The Construction Industry Evidence From Japan**, (Construction Accounting & Taxation, 2005), P.12.

2. وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالإعتماد علي كلا من التكاليف التاريخية والدراسة السوقية لإتجاهات الأسعار⁽¹⁷⁶⁾.

3. تقييم جميع الأنشطة والأعمال والأفراد بمدى مساهمتهم في تحقيق إستراتيجية الربح للشركة .

4. توفير الدورات العلمية والتدريب العملي للأفراد علي إستخدام التكلفة المستهدفة.

5. الدعم من قبل الإدارة العليا وذلك بسبب الطبيعة الإستراتيجية لهذا المدخل ولتأثيره علي أسلوب العمل في مختلف الإدارات داخل الشركة بالكامل⁽¹⁷⁷⁾.

6. تشجيع وتطوير فرق العمل التي تحتوي أفراد من مختلف الإدارات والتخصصات.

7. مشاركة جميع المعلومات المتاحة بين جميع الإدارات والأفراد وعدم إختصاص البعض بها⁽¹⁷⁸⁾.

8. إعتماد الإدارة علي أسلوب تفويض السلطات لفرق العمل لمساعدتها علي الإبتكار والإبداع.

9. تنمية العلاقات مع الموردين بحيث تكون قائمة علي التعاون بدلاً من ربح طرف علي حساب خسارة للطرف الآخر .

10. وجود قنوات إتصال مفتوحة بشكل دائم سواء بين الشركة والموردين أو بين الشركة والعملاء وبين مختلف الإدارات والأقسام داخل الشركة لتسهيل تقديم ومناقشة الإقتراحات والحصول علي المعلومات⁽¹⁷⁹⁾.
يستطيع الباحث إضافة العوامل التالية:

1. دراسة وتحليل البيئة التسويقية المتعلقة بدراسة المستهلك والمنتج والسوق لتحديد السعر الذي يتلاءم مع قدرة المستهلك وطبيعة السوق.

2. دراسة وتحليل الجوانب الفنية للمنتج لإحتواء وتجنب وتخفيض التكلفة في مرحلة تطوير وتصميم المنتج سواء بتعديل مستلزمات الإنتاج، أو بتغيير وسائل الإنتاج.

3. الإعتماد على نظام معلومات متكامل، ووجود قاعدة بيانات ووسائل إتصال عالية الكفاءة تمكن الشركة من متابعة ما يحدث في الأسواق المحلية والعالمية.

⁽¹⁷⁶⁾ Raiborn C., et al, **Management Accounting**, (New York: West Publishing Company, Second Ed, 1996), P.361.

⁽¹⁷⁷⁾ على عدنان ابو عودة، أهمية إستخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية-دراسة تطبيقية،(غزة:الجامعة الإسلامية،كلية التجارة،رسالة ماجستير غير منشورة،2010م)، ص 28.

⁽¹⁷⁸⁾ Shahid L. et al., **The CAM-1 Target Cost Core Group, Target Costing**, (The Next Frontier in Strategic Cost Management, Irwin, 1996), P.4.

⁽¹⁷⁹⁾ نضال محمد ، أنعام محسن، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة -دراسة ميدانية على قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردنية،(الرياض: جامعة الملك عبد العزيز، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة ، مجلد 21، العدد 1، 2008م)، ص ص، 175-176.

ثالثاً: خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة

تتمثل خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة في⁽¹⁸⁰⁾:

1. تخطيط المنتج وتصميمه

القيام بالدراسات وبحوث السوق من أجل التعرف على إحتياجات ورغبات العملاء التي لم يتم إشباعها من خلال المنتجات الحالية المتاحة في السوق، وترجمة هذه الإحتياجات والرغبات إلى مواصفات يتم توفرها في المنتج⁽¹⁸¹⁾، وبعد ذلك يتم التوصل إلى المشروع المبدئي بعد القيام بتقييم دراسة السوق مع الأخذ بالحسبان المنافسة التي تنتمي لها هذه الصناعة ونوع المستهلكين المحتملين لهذا المنتج، بعد ذلك يتم عمل تقدير مبدئي لتكلفة التصميم ويقوم المحاسب الإداري في هذه المرحلة بمراجعة تقديرات تكلفة هذه التصميمات للمنتج الجديد لعرضها على اللجنة التي تستطيع من واقع المعلومات المتوفرة من دراسة السوق وبيانات التكلفة المقدرة تحديد مدى جدوى إنتاج المنتج الجديد، إذا إتضح أن هناك جدوى من إنتاج وتسويق المنتج الجديد تبدأ الإدارة الهندسية في إعداد خطة لإنتاج المنتج تتضمن تحديد الأجزاء التي سيتكون منها ومعايير الجودة المتعلقة بالمنتج الجديد ، كما يتم في هذه الخطوة العمل على أن تتساوى التكلفة المستهدفة مع التكلفة الفعلية للمنتج، مع المحافظة على مواصفات وجودة المنتج.

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

2. تحديد السعر المستهدف

يحدد أثناء تخطيط المنتج وتحديد خصائص المنتج⁽¹⁸²⁾، هو المبلغ الذي يكون العميل على إستعداد لدفعه مقابل الحصول على السلعة أو الخدمة⁽¹⁸³⁾، والسعر المستهدف للمنتج هو السعر الذي يحقق التوافق بين الإعتبارات الآتية⁽¹⁸⁴⁾:

⁽¹⁸⁰⁾ جرجيس مصطفى خضر، تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب تكلفة دورة حياة المنتج-دراسة تطبيقية،(بغداد : جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد،مجلة تنمية الرافدين ،المجلد35،العدد112، 2013م)، ص 192.

⁽¹⁸¹⁾ Ax,Christian., Greve Jan & Nilsson ULF., **The Impact of Competition and Uncertainty on the Adoption of Target Costing.**(International Journal of Production Economics., Vol.115,2008), PP.92-93.

⁽¹⁸²⁾ Everaert ,Patricia, **The Impact of Target Costing on Cost, Quality and Time-to-Market of New Products: Results from Lab Experiments,** (Submitted at the University of Ghent to the Faculty of Economics and Business Administration On 20 October, 2000), P. 39.

⁽¹⁸³⁾ مروة جمعة طعمة، دور التكاليف المعيارية والتكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف.(واسط: جامعة واسط، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد2، 2014م)، ص 5.

⁽¹⁸⁴⁾ Blocher, Edward J., et al., **Cost Management: A Strategic Emphasis** McGraw-Hill Co, (15th Ed., 2010), P 12.

1. الأسعار التي يتقبلها المستهلك، يمكن للشركة من خلالها تحقيق حصة سوقية مرغوب فيها للمنتج المقترح أو توسيع نطاق الحصة السوقية الحالية وكسب أسواق جديدة.

2. الأسعار التي تحقق الربح المستهدف، يمثل أدنى هامش ربح تهدف الإدارة إلى تحقيقه ولا يمكنها التنازل عنه.

و لأخذ هذه الإعتبارات بالحسبان عند تحديد السعر المستهدف، أن يكون في الشركة إدارة لبحوث السوق قادرة على دراسة السوق و احتياجاته و جمع المعلومات عن أسعار المنافسين وتحليلها والتنبؤ بالتغيرات المتوقعة في تلك الأسعار، و التنبؤ برود أفعال المنافسين تجاه الأسعار المتوقعة التي ترغب الشركة في تحديدها لمنتجاتها، وفي حالة وضع سعر البيع المستهدف لمنتج جديد تنشأ المفاضلة بين نوعين من إستراتيجيات السوق هما⁽¹⁸⁵⁾:

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

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

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

3. تحديد هامش الربح المستهدف للمنتج

هامش الربح المستهدف مقدار الأرباح التي ينبغي على الإدارة تحقيقها من منتج معين⁽¹⁸⁶⁾، ويتم تخطيطه عن طريق إستراتيجية الربح العامة للشركة⁽¹⁸⁷⁾، ويتم تحديد هامش الربح المستهدف للمنتج الجديبناءً على الخطة الإستراتيجية لأرباح الشركة، حيث يتم وضع خطط الربحية متوسطة وطويلة الأجل على مستوى الشركة ككل ثم تحديد هامش الربح المستهدف لكل منتج وفقاً لهذه الخطط. إن الهدف من تحديد هامش الربح المستهدف للمنتج هو ضمان تحقيق أرباح الشركة في المدى الطويل، أن يكون الربح المستهدف واقعياً وفعالاً

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

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

(187) Bromwish, M., **Thoughts On Management Accounting and Strategy**, (Pacific Accounting Review, Vol.11, No.2,2005), P.41.

لمقابلة التكاليف خلال دورة حياة المنتج⁽¹⁸⁸⁾، تستخدم نسبة معدل العائد على المبيعات بدلاً من نسبة معدل العائد على رأس المال المستثمر في تحديد هامش الربح المستهدف، ويرجع ذلك لسببين هما⁽¹⁸⁹⁾:

أ. تكتيكي Technical Reason: في ظل سرعة التغيرات في الأسواق تحتاج الشركة إلى إنتاج منتجات متنوعة بأحجام صغيرة حتى تضمن إستمرارها، وحساب الربحية لكل هذه المنتجات في ظل إستخدام معدل العائد على رأس المال المستثمر غير ممكنة.

ب. إستراتيجي Strategic Reason: تطبيق الإستراتيجيات طويلة الأجل يحتاج إلى التركيز على الربحية لمحفظه المنتجات المرتبطة والدور الذي يلعبه كل منتج لمجموعة المنتجات، ومعدل العائد على المبيعات يعطي مقياساً جيداً لهذا الغرض، وبعد ذلك يتم تحليل إجمالي الأرباح المستهدفة لكل منتج على حدة⁽¹⁹⁰⁾.

يتضح للباحث أن تحديد هامش الربح يعتمد على سياسة الشركة في تحديد خطط الربحية سواء كانت قصيرة أو طويلة الأجل بالإعتماد نسبة معدل العائد على رأس المال أو معدل العائد على المبيعات.

4. تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج

بعد تحديد كل من سعر البيع والربح الذي ترغب الشركة في أن يحققه المنتج المعني، يمكن حساب التكلفة المستهدفة للمنتج بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المتوقع مع ضمان توفر جميع الوظائف الأساسية التي يريدها العملاء في المنتج⁽¹⁹¹⁾، ويطلق عليها أحياناً طريقة الخصم لأنه يتم تحديدها عن طريق طرح الربح المستهدف من سعر البيع المخطط، يمكن الحصول على التكلفة المستهدفة عن طريق الإضافة، وهو أن يتم تقدير التكلفة لكل جزء أو نشاط بدءاً بمستوى التكلفة الحالي مع الأخذ في الإعتبار التخفيضات المحتملة في التكلفة، ويتم تجميع هذه التكلفة لكل منتج طبقاً للوظائف التي يحققها المنتج حتى يتم التوصل للتكلفة المستهدفة يمكن إستخدام أسلوب هندسة القيمة للمنتج الجديد عن طريق البحث عن نقاط لتخفيض التكلفة في أثناء مرحلة تصميم وتخطيط المنتج. عتباراً أسلوباً مكماً للتكلفة المستهدفة، وتحقيق التكلفة المستهدفة يعتبر من أصعب خطوات التطبيق، لأنه يصبح مطلوب من مهندسي التصميم، تصميم المنتج بالخصائص

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

(189) د. عز الدين فكري تهامي، التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة، (القاهرة: جامعة الأزهر، مجلة مركز صالح كامل للإقتصاد الإسلامي، العدد 16، 2002م)، ص 73-74.

(190) د. أحمد خميس، محاسبة التكاليف-أصول ومبادئ، (القاهرة: مكتبة عين شمس، 1995م)، ص 380.

(191) Meyssonier François, *The Target Costing: Un Etat De L'Art*, (Dans Finance Controlee Strategies , Vol.4, No 4, December 2001) , P. 120.

والمواصفات والجودة المحددة، في حدود هذه التكلفة المسموح بها، ومن واقع خصائص المنتج التي تم تحديدها في مرحلة التخطيط⁽¹⁹²⁾، ويتم وضع التكلفة المستهدفة -بصورة مبدئية- بين التكلفة الكلية المقدرة للمنتج والتكلفة المسموح بها لتعبر عن أقل تكلفة ممكنة لإنتاج المنتج إما: من أعلى لأسفل عن طريق البدء من عمليات الإنتاج والتشغيل وحتى بيع المنتج وخدمة العملاء ما بعد البيع، أو من أسفل لأعلى عن طريق تقييم مراحل تصميم المنتج والإهتمام بالدراسة المبدئية للمنتج وتصميم بدائل الإنتاج والتشغيل.

5. مقارنة التكلفة المستهدفة مع متطلبات جودة المنتج

قبل الإنتهاء من تحديد التكلفة المستهدفة يراعى أن تكون التكلفة المستهدفة مرتبطة بتكلفة متطلبات جودة المنتج، كما أن فرصة السيطرة على التكاليف، هي عن طريق التحديد المناسب لمتطلبات ومواصفات جودة المنتج، فقد تفوق في بعض الأحيان جودة المنتج الحالي للشركة الجودة التي يتوقعها العميل أو السوق الذي تعمل من خلاله الشركة، مما ينعكس طبيعياً على السعر الذي يقدم به المنتج. والحذر عند تحليل وتحديد إحتياجات وقدرات العملاء على الشراء، دون إغفال مدى إتجاه العميل أو المستهلك إلى شراء المنتجات ذات الجودة العالية وذات خصوصية الوظائف والقدرات والتي يتميز بها عن باقي المنتجات المنافسة⁽¹⁹³⁾.

6. تحديد التكلفة المستهدفة بإستخدام هندسة القيمة

يتم في هذه المرحلة إجراء دراسات ومقارنات بين التكلفة المسموح بها وتكاليف التصميم المقدرة وفقاً لخصائص ومواصفات المنتج والتي تسمى أحياناً التكلفة الجارية التي يمكن تحقيقها لتخفيض التكلفة المقدرة والإقتراب بها من مستوى التكلفة المسموح بها أو الوصول إلى المستوى نفسه، وتحليل وظائف مكونات المنتج المختلفة، بهدف إنجاز هذه الوظائف عبر دورة حياة المنتج، بأقل تكلفة ممكنة، دون المساس بجودة المنتج وأدائه⁽¹⁹⁴⁾، يستهدف مدخل هندسة القيمة تقليل الفجوة التي قد توجد بين التكلفة التقديرية للمنتج والتكلفة المسموح بها من أجل إعادة وتطوير المنتج والقضاء على عوامل عدم الفعالية⁽¹⁹⁵⁾. فعند الإنتهاء من التصميم المبدئي للمنتج يتم تقدير تكلفة تنفيذه ومقارنتها بالتكلفة المسموح بها، فإذا ما تبين أن التكلفة المقدرة لتنفيذ هذا التصميم تزيد على التكلفة المسموح بها تبدأ أنشطة هندسة القيمة، بتعديل التصميم والبحث عن

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

(193) .سيد عطا الله السيد، مرجع سابق، ص272.

(194) . Wang,S, et al. , **A Three –Phase Integrated Model for Product Configuration Change Problem,**(Expert System with Application, Part 1, April• 2009) ,P. 36.

(195) د.محمد سعيد محمد ،إطار مفاهيمي لزيادة فعالية نظام التكاليف المستهدفة-دراسة إستطلاعية، (القاهرة:جامعة القاهرة،كلية التجارة ،بني سويف،مجلة الدراسات التجارية والمالية،المجلد2،العدد3،ديسمبر2009م)، ص 171.

بدائل تصميم أخرى تلبى إحتياجات العملاء وتحقق التكلفة المستهدفة ، وذلك من خلال تركيز مدخل هندسة القيمة على مواصفات المواد الخام إستهلاكها، وعدد الأجزاء، وسهولة الأداء، ومقدار العمالة بحيث لا ينفذ تصميم المنتج إلا إذا كانت التكلفة المقدرة مساوية أو أقل من التكلفة المسموح بها والتي تمثل التكلفة المستهدفة، ويتم ذلك بإتباع المراحل الآتية⁽¹⁹⁶⁾:

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

ب. إعداد التصميم الهندسي للمنتج، الأساليب والعمليات التي تحقق الوظائف الرئيسية للمنتج وفقاً لاحتياجات العملاء.

ج. تبسيط أنشطة الإنتاج، التعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لاتضيف قيمة للمنتج، والسعي للتخلص من الأنشطة التي لاتضيف قيمة⁽¹⁹⁷⁾.

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

هـ. تقديم و تطبيق خطة هندسة القيمة مع متابعة وتقييم النتائج التي يتم التوصل إليها. يتضح للباحث أن هندسة القيمة تستخدم عند ما يكون هناك فرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة التقديرية، وذلك من أجل القضاء على هذا الفرق بإعادة أو تعديل التصميم وفق إحتياجات ورغبات العملاء.

7. إنشاء ووضع نماذج لتكلفة المنتج لدعم إتخاذ القرار

نماذج وجداول تكلفة المنتج تقدم الأدوات اللازمة لتقييم وتصميم البدائل في المراحل الأولية من التطوير، تكون هذه النماذج معتمدة على التقنيات الحديثة وتنمية دورة الإنتاج لتصبح عملية الإنتاج والمنتج نفسه أكثر تعريفاً ووضوحاً، كما أن هذه النماذج تعتمد على ما يسمى بالهندسة الصناعية، وتحتاج أيضاً إلى أن تكون شاملة لتناسب المواد الخام المقترحة، وطرق التصنيع، وعمليات التجميع والتركيب، كما أن إنشاء نماذج للتكلفة المستهدفة يمكن أن تستخدم للسيطرة على عناصر الإنتاج المختلفة إضافة إلى تحليل البدائل المتاحة وتحديد عوائق تنفيذ التكلفة المستهدفة خلال دورة حياة المنتج⁽¹⁹⁸⁾.

8. إعداد التصميم النهائي للمنتج

⁽¹⁹⁶⁾ Kaplan, R.S. and Atkinson, A, **Advanced Management Accounting**, (Prentice Hall .Inc, Third Edition, 1998), P. 616.

⁽¹⁹⁷⁾ محمد بكر عربي، أساليب المحاسبة الإدارية لتحقيق الجودة الشاملة-مدخل مقترح، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية

للاقتصاد والتجارة، العدد3، 1997م) ، ص 213.

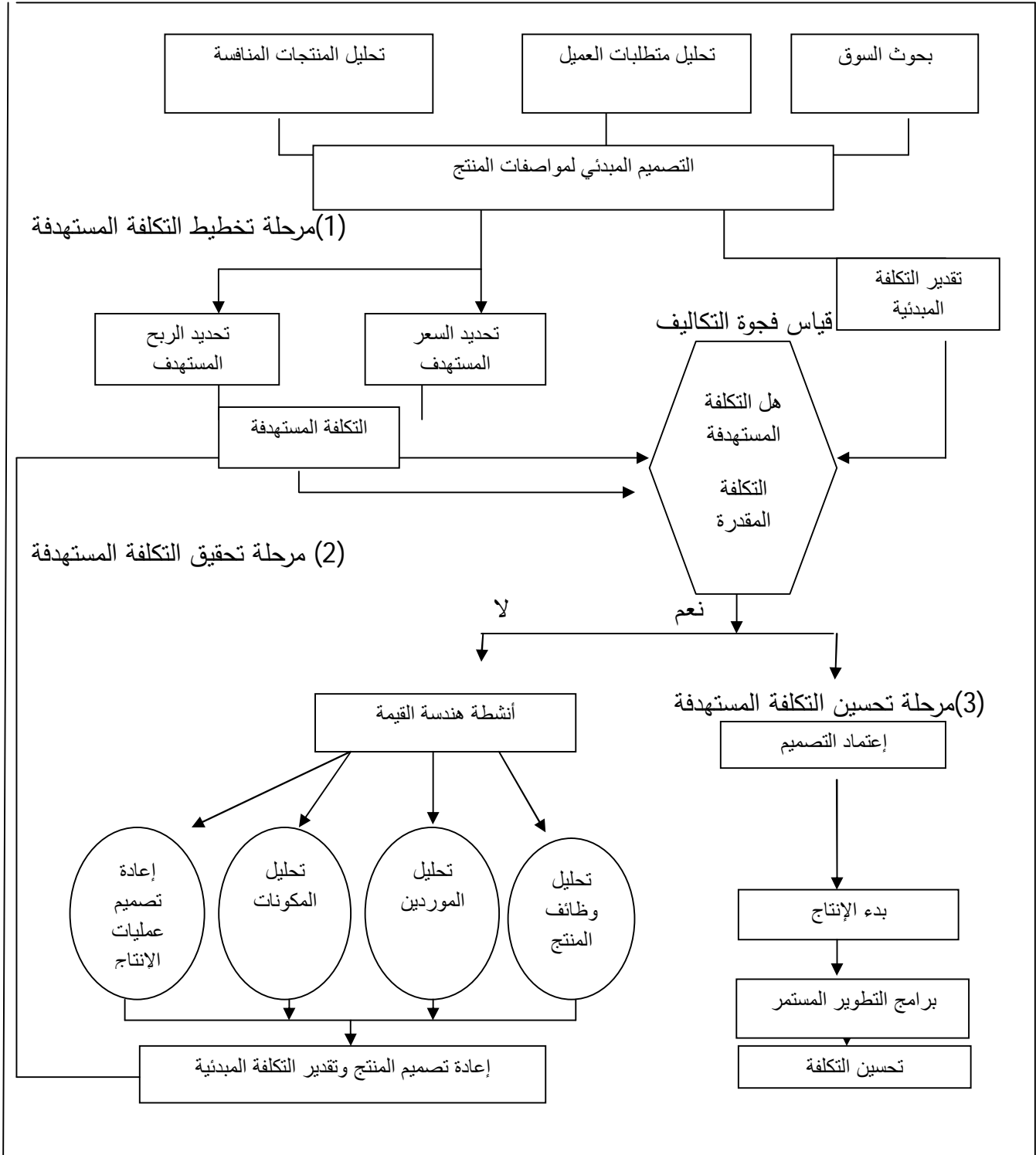
⁽¹⁹⁸⁾ سيد عطا الله السيد، مرجع السابق، ص 273.

تحويل التكاليف المستهدفة إلى معايير أداء للأنشطة ومعايير تكاليف لكل نشاط، وتحليل تلك المعايير حسب العمليات والعناصر باعتبارها معايير ملزمة للأطراف المشاركة في التصميم والإنتاج لا يمكن تجاوزها، وفي تحقيقها يتم تحقيق التكلفة المستهدفة، وتعد تلك المعايير أهداف إستراتيجية تحقق الملائمة والقدرة التنافسية والتخفيض الإيجابي للتكلفة ويتم بعدها وضع نموذج تجريبي للمنتج طبقاً للتكاليف المستهدفة حيث يكشف النموذج التجريبي عن مدى الإلتزام بتحقيق تلك التكلفة أو محاولة إعادة هندسة القيمة مرة أخرى⁽¹⁹⁹⁾، بناءً على التكلفة المقدره المستهدفة يتاح للإدارة إتخاذ القرار النهائي نحو الإنتاج، والذي يحتاج إلى الجهد الجماعي المشترك من فرق العمل المختلفة داخل الشركة، لتمكين من تحقيق التكلفة المستهدفة⁽²⁰⁰⁾. ويوضح الشكل رقم(2/2/1) خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة.

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

(200) <http://ssrn.com/abstract=1455184>.,Hematfar.M, et al, **The Steps of Implementing Target Costing**, 2011, p.4, Available at SSRN:

شكل رقم (2/2/1)
خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة



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

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

الخطوة الأولى : تحديد سعر البيع المستهدف

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

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

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

الخطوة الثانية: تحديد التكلفة المستهدفة

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

الخطوة الثالثة: تحديد التخفيض المستهدف

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

الخطوة الرابعة :تحقيق التكلفة المستهدفة، تتمثل في:

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

أ.وضع تصاميم المنتج بحيث تؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج بدون التضحية بالوظيفة.
ب.إلغاء الوظائف غير الضرورية التي تؤدي إلى زيادة التكاليف في حين يكون العميل غير مستعد لدفع أي مقابل عنها.

2. التحليل المفكك: تقويم منتجات المنافسين من أجل تحديد الفرص لتحسين المنتج وتخفيض التكاليف حيث يتم تحليل منتجات المنافسين لتحديد وظائفها وتصميماتها وتوفير رؤية واضحة حول العمليات المستخدمة في إنتاج كل منتج وتكاليف صنعه حتى يتم توفير نوع من المقارنة المرجعية لمنتج الشركة مع منتجات المنافسين لإدخال أي تعديلات تمت ملاحظتها إلى منتج الشركة لتخفيض التكاليف.

المبحث الثالث

خطوات وطرق تحديد وتقويم التكاليف المستهدفة

أولاً: خطوات تحديد التكلفة المستهدفة

تتمثل خطوات تحديد التكلفة المستهدفة في (201):

1. فحص داخلي: دراسة وتحليل الأنشطة الحالية والمتوقعة وظروف السوق الذي سوف يتم البيع فيه وظروف العرض والطلب، والتي يجب تنفيذها لإتمام المنتج، وتوضيح الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج والتي لا تضيف قيمة ومن ثم إلغائه (202).

2. تحليل خارجي: التعرف على أنواع منتجات المنافسين المتوفرة في سوق عملاء الشركة المستهدفين، درجة تقييم العملاء لهذه المنتجات، وردود فعل الشركات المنافسة المتوقعة في حالة عرض منتجات الشركة في الأسواق المستهدفة، ومعرفة إحتياجات المستهلك، والقيود التي يفرضها السوق، ويستخدم التحليل الوظيفي للتعرف على التحليل الخارجي، حيث يتم فحص تفصيلي لوظائف المنتج، والتركيز على أغراضه وخصائصه بدلاً من التركيز على الأجزاء المادية للمنتج، كأساس لتحديد التكلفة المستهدفة، ويعتبر تقييم وظائف المنتج عن طريق تحليل السوق الأساس لتعديل تصميم المنتج (203).

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

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

(202) محمد مصطفى الجبالي، دراسة تطوير منهج تحديد التكلفة حسب الأنشطة خلال دورة حياة المنتج تحقيقاً لأهداف التخطيط الإستراتيجية والتطوير المستمر للمشروعات المتقدمة تكنولوجياً، (القاهرة:جامعة القاهرة، كلية التجارة، بني سويف،مجلة الدراسات المالية والتجارية،العدد2، 1997م)، ص ص 187-188.

(203) د. سمير مرتضى محمد ، مدخل مقترح لتطوير نظام التكاليف بغرض دعم وتخطيط المنتجات المتعددة للشركات الصناعية في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة - دراسة نظرية تطبيقية،(الرقازيق: جامعة الرقازيق ، كلية التجارة ،مجلة البحوث التجارية،العدد1، 2007م)، ص 29 .

4.تقييم أداء العوامل الكمية والوظيفية: يتجه قياس الأداء من التركيز على الأنشطة الإنتاجية، إلى عملية التصميم،و التطوير ، والتوجيه خلال مراحل التشغيل، و تقييم الوضع التنافسي وتكاليف الفرص الإستراتيجية. يستطيع الباحث إضافة الخطوات التالية:

1.دراسة السوق، للتعرف على ظروف العرض والطلب والتكلفة المستهدفة.
2.دراسة إمكانيات الشركة، التعرف على الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة للشركة وتحديد تكلفة المنتج وفقها .

3.تعديل وتخفيض التكاليف وتصميم المنتج، تحديد مناطق إرتفاع التكاليف ومقداره ودراسة الوسائل الممكنة للتخلص من إرتفاع التكاليف للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

ثانياً : طرق تحديد التكلفة المستهدفة

تختلف طرق تحديد التكلفة المستهدفة باختلاف الهدف من قياسها وأهداف الإدارة وإستراتيجيتها، ونوع المنتج ودرجة تقدمه، وتتمثل طرق تحديد التكلفة المستهدفة في⁽²⁰⁴⁾:

1. طريقة الإضافة

تحدد التكلفة المستهدفة من خلال تخطيط التكلفة المستهدفة لكل جزء من أجزاء المنتج والوظيفة التي يؤديها ذلك الجزء بدءاً من مستوى التكلفة الحالي، وتجميع التكلفة لكل جزء طبقاً للوظائف التي يحققها المنتج للوصول إلى التكلفة المستهدفة الإجمالية للمنتج⁽²⁰⁵⁾ وتعتمد هذه الطريقة على إختبارات الجدوى للتحسينات الفنية والهندسية ذات القيمة التي يقترح إدخالها على المنتج عند تطويره، ويعاب عليها صعوبة ربطها بصورة منتظمة بخطط الشركة وأهدافها الإستراتيجية، وصعوبة تقدير آثار التحسينات المتوقعة على تكلفة المنتج المتعلقة بالعوامل الخارجية.

تتمثل تحديد التكلفة المستهدفة بطريقة الإضافة في⁽²⁰⁶⁾:

⁽²⁰⁴⁾ Bhimani, A. et al., **Targeting Excellence: Target Cost Management at Toyota in the UK**, (Management Accounting, London, Vol.73, No.6, (Jun)1995), P 42.

⁽²⁰⁵⁾ ذواوي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في تحقيق المركز التنافسي،(سطيف: جامعة فرحات عباس،كلية العلوم والإقتصاد وعلوم التسيير،مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،العدد 9، 2009م)،ص212.

⁽²⁰⁶⁾ د.زياد عودة العمائدة،العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية،(القاهرة:جامعة عين شمس،كلية التجارة،المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة،العدد3،يوليو2009م)،ص204.

أ. تحديد التكلفة المستهدفة، بناءً على المنتجات المشابهة للمنتج الحالي أو المكونات المشابهة على مستوى القطاعات الوظيفية⁽²⁰⁷⁾، ويطبق هذا الأسلوب كما يلي:

1. تعديل التكلفة الفعلية للمنتجات المشابهة، بحيث تستبعد التكاليف غير العادية مع الأخذ في الاعتبار حجم الإنتاج، معدل التضخم والتغيرات المتوقعة حدوثها في ظروف السوق والبيئة الخارجية والإمكانات الداخلية للشركة.

2. تعديل التكاليف الفعلية لمجموعات إنتاجية أو خطوط الإنتاج، وصولاً إلى التكلفة المستهدفة.

3. تحديد التكلفة المستهدفة، بحيث تكون دافعاً إلى تحسين الأداء الماضي والتخلص مما به من عوامل عدم الكفاءة والقصور.

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

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

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

2. طريقة معدل تخفيض التكلفة

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

⁽²⁰⁷⁾ Andor Pajrok, **Application of Target Costing Method in The Hospitality Industry**, (Journal of Education Culture and Society No.2, 2014), P.157.

التحسينات. وفقاً لهذه الطريقة فإن: التكلفة المستهدفة= التكاليف الحالية - (معدل التخفيض المستهدف × التكلفة الفعلية) (208).

3. طريقة الخصم

الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف، تستخدم لتقدير التكلفة المستهدفة لأنها تمكن الإدارة من ربط التكلفة المستهدفة بخطط الربحية متوسطة الأجل وطويلة الأجل، والتخطيط الإستراتيجي للأعمال الذي يغطي مدة من ثلاث إلى خمس سنوات والتي تتناسب مع الظروف المرتبطة بالمنتجات الجديدة ويفضل إستخدامها في تحديد التكلفة المستهدفة التي يمكن الإعتماد عليها لرفع كفاءة المنتجات الجديد (209)، وتحدد من خلال تحديد العائد المستهدف (معدل الربح المستهدف) ثم سعر البيع المستهدف (السعر الذي يقبله المستهلك مقارنة مع أسعار المنافسين) (210). وتعتبر هذه الطريقة دقيقة وموضوعية، وتأخذ في الإعتبار كافة العوامل المؤثرة على الأداء سواء كانت خارجية أم داخلية، و تتميز بإمكانية الوصول إلى التكلفة المستهدفة مع الإحتفاظ بمستوى هامش الربح المستهدف (211).

4. الطريقة المتكاملة

التوفيق بين طريقتي الإضافة التي تعتمد على الإمكانيات الحالية للشركة وطريقة الخصم التي تعتمد على مدخل السوق (212)، وتساهم في إيجاد المنافسة وطرح أفكار جديدة ناتجة عن عملية التفاوض التي يقوم بها كل فرد في الفريق المتفاوض وفقاً للخلفية الوظيفية المتراكمة لديه، وفي حالة عدم التوصل إلى إجماع في الرأي فإن الإدارة العليا سوف تتخذ القرار النهائي للتكلفة المستهدفة، وفي حالة قيام الإدارة العليا بتحديد التكلفة المستهدفة فإن التكلفة المستهدفة تفقد فعاليتها في تحفيز المصممين للوصول إليها، فإذا لم يقبل المصممون التكلفة المستهدفة التي حددتها الإدارة العليا، فإن جهودهم للتوصل إليها سوف تأتي بأثر عكسي لما هو متوقع، وبعد تحديد التكلفة المستهدفة يتم تخصيصها على مكونات المنتج للوصول إلى مستوى المواد الخام الذي يمكن تحديد أسعار الشراء لهذه البنود.

(208) Everaert .P., et al., **Characteristics of Target Costing: Theoretical and Field Study Perspective** ،(Qualitative Research in Accounting &Management , 2006, Vol. 3, No. 3) ,P.236.

(209) زينات محمد محرم، إستخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة،(القاهرة:جامعة عين شمس،كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد 1، 1995م)، ص 657.

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

(211) Dal-Ri,F.J.,Alonso, C.D., **Modeling The Subjectivity in The Target Costing Processes**، (Journal of Digital Accounting Research, Vol.5 No .10 ،2005), p.203.

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

يتضح للباحث أن تحديد التكلفة المستهدفة يتم عن طرق، تقدير التكلفة الكلية للمنتج لتوضيح أفضل تقدير مستقبلي للمنتج، وتحديد التكلفة المسموح بها لتوضيح الأفكار المختلفة في تخفيض التكلفة الكلية لتصنيع وإنتاج المنتج، وحساب التكلفة المستهدفة بصورة مبدئية ووضعها بين التكلفة الكلية المقدره والتكلفة المسموح بها.

ثالثاً: العوامل التي تؤثر على تحديد التكلفة المستهدفة

تتمثل العوامل التي تؤثر على تحديد التكلفة المستهدفة في (213):

1.العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى السوق

تتمثل العوامل التي تؤثر على التكلفة المستهدفة على مستوى السوق في (214):

أ . كثافة المنافسة

تؤثر على المنتجات المنافسة في تحديد التكلفة المستهدفة، وعلى تحديد قيمة الحد الأدنى والحد الأعلى للعناصر التي تشكل مثلث البقاء للمنتج والمتمثلة في السعر، الجودة، والوظيفة والتي لها دور في تحديد نمو الشركات (215). إذ أن لكل منتج تبيعه الشركة قيمة مختلفة ترتبط بخصائص مثلث البقاء، والمنتج الذي يتلاءم مع خصائص مثلث البقاء المقبول لدى العميل يكون لديه فرصة للنجاح، لذلك لا بد من تحديد منطقة البقاء لكل منتج والتي تتحدد بالفجوات الموجودة بين القيم العليا والقيم الدنيا للعناصر الثلاثة المكونة للمثلث، حيث يوافق أدنى مستوى مقبول للجودة والوظيفة أقل قيمة يقبلها العميل لكل منهما بغض النظر عن قيمة العنصرين الآخرين المكونين للمثلث. أما أعلى مستوى ممكن لهما فيمثل أعلى قيمة يمكن أن تحققها الشركة دون المساس بالعنصرين الآخرين، ويختلف السعر عن العنصرين الآخرين في مثلث البقاء حيث أن الحد الأعلى المقبول له يحدده العملاء بينما تحدد الشركة أدنى سعر ممكن، فكلما زادت كثافة المنافسة كلما كانت مناطق بقاء المنتجات أكثر ضيقاً ولا يصبح للشركة بديل سوى أن يكون لها ميزة في التكلفة، الجودة والوظيفة لتتفادي إنتاج منتجات خارج مناطق بقائها والحفاظ على استمرارها، ويؤدي تطبيق التكلفة المستهدفة على تحويل الضغط التنافسي الذي

(213) سالمى ياسين الطرق الحديثة لحساب التكاليف وإتخاذ القرار في المؤسسة - دراسة حالة، (الجزائر : جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م)، ص ص 118-119.

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

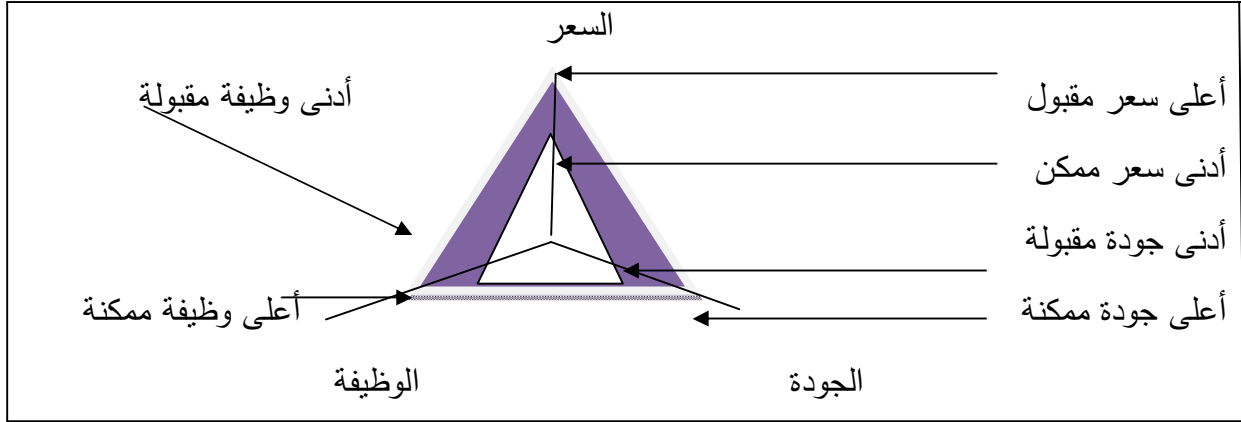
(215) Cooper Robin, Slagmulder Regine, **Factors Influencing The Target Costing Process** (Lessons From Japanese Practice, February 25, 1997), P.6.

تواجه الشركة إلى مصممي منتجاتها ومورديها، وتقلص نسبة الخطأ ورفع إحتمال أن تكون المنتجات الجديدة داخل مناطق بقائها عند تقديمها⁽²¹⁶⁾، والشكل رقم (1/3/1) يوضح منطقة البقاء للمنتج.

⁽²¹⁶⁾ Cooper R., **When Lean Enterprises Collide, Competing Through Confrontation**, (Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts (USA) ,1995), P.19 .

شكل رقم (1/3/1)

منطقة البقاء للمنتج



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

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

ب. طبيعة العميل

يتأثر استخدام التكلفة المستهدفة ببعض خصائص العميل مثل درجة وعيه، ومعدل تغير متطلباته أو ذوقه ودرجة إدراكه لمتطلباته المستقبلية المتعلقة بالمنتج، وتحدد هذه الخصائص الفوائد التي تحققها الشركة من استخدامها للتكلفة المستهدفة، وتتمثل هذه الخصائص في (217):

1. درجة وعي العميل

تحدد مدى قدرة العملاء على إكتشاف الإختلافات بين سعر، وجودة المنتجات المنافسة. حيث أن العميل على درجة عالية بمعرفة المنتجات المتوفرة ويمكنه إكتشاف الإختلافات الصغيرة بينها وستكون له حرية التبديل بين

(217) Kwah Discole Ganye, ,Op.Cit.P P.25-26.

الشركات لشراء المنتجات التي تشبع إحتياجاته بشكل أفضل، و كلما كان العميل أكثر وعيا كلما أصبحت منطقة البقاء للمنتجات أكثر ضيقا (218).

2. معدل تغير متطلبات العميل

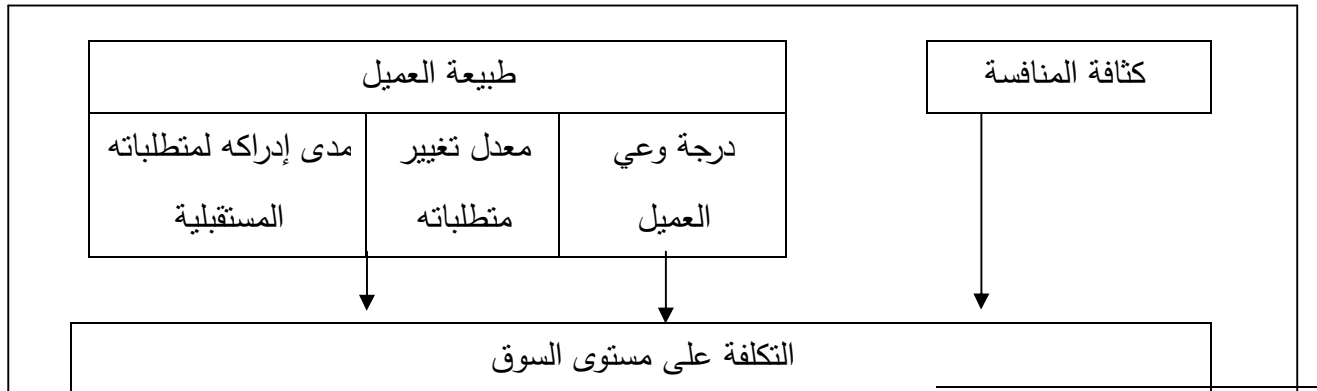
يؤثر تغير متطلبات العميل على استخدام التكلفة المستهدفة لتأثيره على هيكل منطقة بقاء المنتج بحيث يجعلها دائمة التغير مع مرور الوقت (219)، حيث يتوقع العميل الحصول على منتج عالي الجودة ومتميز في أداء الوظيفة بسعر منخفض، وعندما تكون منطقة البقاء سريعة التغير ستواجه الشركة صعوبة في التنبؤ بموقع هذه المنطقة عند تقديم المنتج مما يجعل ضمان المنتج الجديد داخل هذه المنطقة أكثر صعوبة منه عندما يكون تغير منطقة البقاء بطيئاً (220)، وكلما زادت سرعة تغير منطقة البقاء كلما زادت فوائد تطبيق التكلفة المستهدفة.

3. مدى إدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية

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

شكل رقم (2/3/1)

العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى السوق



(218) Cooper Robin, Slagmulder Regine, **Develop Profitable New Products With Target Costing** ، (Salon Management Review، Vol.40، No.4، Summer،1999)، PP.8 -9 .

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

(220) WWW.old.Kfu.edu.sa/main/res/3032.pdf. صالح عبد الرحمن وآخرون، مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية. للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد

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

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

يستطيع الباحث إضافة العوامل التالية:

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

2. العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج

تتمثل العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج في (221):

أ. إستراتيجية المنتج:تعتبر الإستراتيجية التي تتبعها الشركة المحدد الأساسي لمقدار المجهود المبذول في تحديد التكلفة المستهدفة، وتتمثل في (222):

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

2. تكرار تجديد تصميم المنتجات، يحدد تكرار تقديم منتجات جديدة، وكلما ارتفع معدل إدخال منتجات جديدة للسوق كلما زادت فوائد تطبيق التكلفة المستهدفة.

3. درجة التجديد، إذا كانت درجة التجديد منخفضة فإن فوائد تطبيق التكلفة المستهدفة ستكون أكبر نتيجة لتوفر معلومات تاريخية على منتجات الشركة التي يمكن الإعتماد عليها، وكلما ارتفعت درجة التجديد قلت فوائد تطبيق

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

(222) فيحاء عبدالله،حميد على،تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة باستخدام الهندسة العكسية-دراسة تطبيقية،(بغداد:جامعة بغداد،المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية،مجلة دراسات محاسبية ومالية،المجلد8،العدد25، 2013م)،ص 255.

التكلفة المستهدفة، لعدم توفر معلومات تاريخية عن التكلفة بُنى على أساسها التنبؤ بالتكاليف المستقبلية ولا حتى معلومات تاريخية عن العملاء، المنافسين والموردين⁽²²³⁾.

ب. **خصائص المنتج:** تتمثل خصائص المنتج المؤثرة على التكلفة المستهدفة في⁽²²⁴⁾:

1. درجة تعقيد المنتج، تحدد مدى تعقيد تحديد التكلفة المستهدفة، فبالنسبة للمنتجات البسيطة من المحتمل أن تكون طريقة التكلفة المستهدفة بسيطة. أما فيما يخص المنتجات التي تتميز بالتعقيد، فتتطلب أساليب تكلفة مستهدفة أكثر تعقيداً.

2. حجم الإستثمارات المبدئية، الأموال المستهلكة في عملية البحث والتطوير، الإستعداد للإنتاج التقديم الفعلي للمنتج⁽²²⁵⁾. إذ أنه كلما ارتفع حجم هذه الإستثمارات كلما قل عدد المنتجات التي ترغب الشركة في تقديمها لتجنب المخاطرة، لذلك فإن الشركات التي تنتج منتجات ذات إستثمارات مرتفعة تكون لها أصنافاً محدودة من المنتجات المصممة بدقة لتلبي إحتياجات السوق، وفي ظل هذه الظروف تكون للتكلفة المستهدفة فوائد مرتفعة نسبة لإرتفاع إحتمال نجاح المنتج⁽²²⁶⁾.

3. المدة اللازمة لتطوير المنتج، الفترة الممتدة من تصميم المنتج إلى فترة السماح بإنتاجه أو الزمن الذي يأخذه تطوير المنتج الجديد، حيث تساعد على تحديد نسبة فشل المنتج عند تقديمه، فكلما طالت فترة التصميم زاد إحتمال تغير ظروف السوق التي فرضت وجود هذا التصميم وزيادة نسبة فشله عند تقديمه وبالتالي ترتفع فوائد تطبيق التكلفة مستهدفة بصورة أكبر وتتفاعل مع وظيفة التسويق⁽²²⁷⁾ ويوضح الشكل رقم (3/3/1) العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج.

⁽²²³⁾ Cooper Robin, Slagmulder Regine, **Target Costing For New Product Development: Component Level Target Costing**, (Journal of Cost Management, Vol.16, No.3, Sep/Oct 2002), P.36.

⁽²²⁴⁾ أسماء عوض محمد، إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية - دراسة نظرية تطبيقية، (بور سعيد: جامعة قناة السويس، كلية التجارة، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد 1، يناير 2008م)، ص 363.

⁽²²⁵⁾ د. ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات حديثة في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، للنشر والتوزيع، 2014م)،

ص 360.

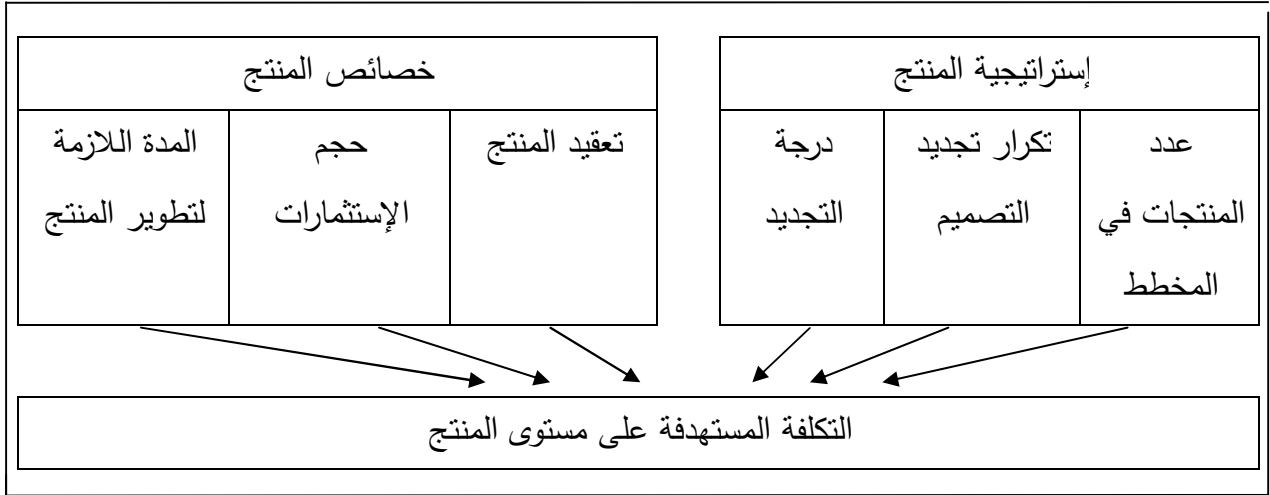
⁽²²⁶⁾ محمد حسن الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة - دراسة ميدانية، (غزة:

الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م)، ص 31.

⁽²²⁷⁾ Cooper Robin, Slagmulder Regine, **Op.Cit.**, PP. 13-14.

شكل رقم (3/3/1)

العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج



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

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

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

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

3. العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج

تتمثل العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج في (228):

- أ. درجة التكامل الأفقي مع المورد، تزداد درجة التكامل الأفقي مع الموردين في الشركات التي تعمل بنظم الإنتاج المرنة التي تعتمد على مدخلات عملية الإنتاج من مصادر خارجية⁽²²⁹⁾، ومع زيادة الإعتماد على موردين خارجيين تزداد أهمية تحديد التكلفة المستهدفة لأجزاء ومكونات المنتج، وذلك للآتي⁽²³⁰⁾:

(228) عباس نوار كحيط، تكامل تقني التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر وإنعكاسهما في إستراتيجيات التنافس للوحدات الاقتصادية-دراسة ميدانية، (بغداد: الجامعة المستنصرية، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2007م)، ص 22.

(229) Hergeth , H , Target Costing In the Textile Complex, (Journal of Textile and Apparel Technology and Management, Vol. 2, Issue 4 ,2002) , P. 10.

1. تحديد التكلفة المستهدفة لكل جزء من مكونات المنتج، يؤدي إلى تحقيق وفورات في التكاليف والضغط على الموردين لتخفيض أسعارهم.

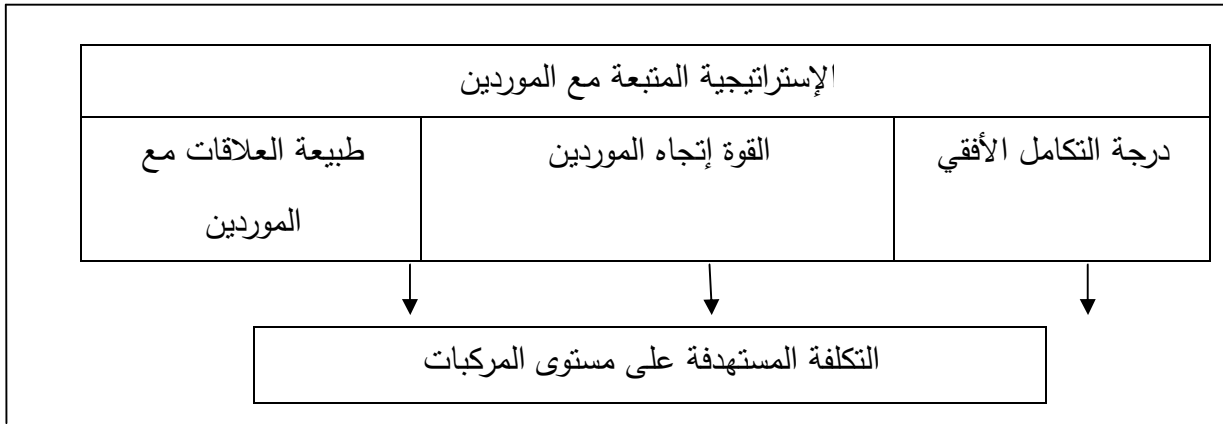
2. تطبيق التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج، يشجع على الإبتكار والتعاون في عملية تصميم المنتج⁽²³¹⁾.

ب. قوة التأثير على الموردين الأساسيين، عندما ترتفع قوة تأثير الشركة في علاقتها مع المورد يزداد الجهد الذي يتم بذله لتحديد التكلفة المستهدفة لأجزاء المنتج التي سيتم شرائها من الموردين، وفي حالة ضعف التأثير على الموردين فإنهم لن يقبلوا بالأسعار التي تحددها الشركة باستخدام التكلفة المستهدفة، وكلما زادت قوة تأثير الشركة على مورديها كلما أمكنها تحقيق فوائد أكبر من تطبيق التكلفة المستهدفة⁽²³²⁾.

ج. طبيعة العلاقة مع الموردين، كلما كانت علاقات الموردين أكثر تعاونا كلما كانت التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات أكثر فائدة، إذ أن قدرة أي شركتين على جمع إبداعهما في التصميم لإيجاد طرق ممتازة لتخفيض التكاليف تكمن في قوة التعاون بينهما وأن العلاقات التعاونية تمكّن مصممي المنتج والموردين من جمع خبراتهم لإيجاد حلول لرفع الجودة والوظيفة أو تخفيض التكاليف من خلال اللقاءات المشتركة⁽²³³⁾، ويوضح الشكل رقم (4/3/1) العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات.

شكل رقم (4/3/1)

العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات



⁽²³⁰⁾ تهناني محمود النشار، استخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 1، 1996م)، ص 403.

⁽²³¹⁾ د. احمد محمد زامل، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة، (بنها: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد 44، العدد 1، مارس 1999م)، ص 348.

⁽²³²⁾ د.ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق، ص ص 361-362.

⁽²³³⁾ Cooper Robin, Slagmulder Regine, **Op.Cit.**, PP. 15-16.

يتضح للباحث من الشكل رقم(4/3/1) أن العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات تتمثل في الأسعار التي ترغب الشركة في دفعها مقابل الحصول على مكونات المنتج من أطراف خارجية، ويتم في هذا المستوى تكوين هيكل المنتج وتحديد تكاليف النماذج وأسعار الشراء للأجزاء الخارجية، وتتأثر هذه التكاليف بالإستراتيجية التي تتبعها الشركة مع مورديها والتي تتمثل في درجة التكامل الأفقي، القوة إتجاه الموردين، وطبيعة العلاقات مع الموردين.

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

1. تبدأ بتكوين هيكل المنتج وتحديد تكلفة النماذج وأسعار الشراء.
 2. إعتقاد التصميم والتحقق من أن المنتج ينتج بكميات كبيرة وبكفاءة ويحقق خفض في التكاليف، وفترة التنفيذ التي يكون المنتج في نهايتها جاهزا للتقديم ويحقق أهداف التكلفة.
- يستطيع الباحث إضافة العوامل المثرة في تحديد التكلفة المستهدفة التالية:

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

رابعاً : صعوبات تحديد التكلفة المستهدفة

تتمثل صعوبات تحديد التكلفة المستهدفة في⁽²³⁴⁾:

1. حذف بعض أو جزء من تكلفة المنتج ، حذف بعض التكاليف عند تحديد تكلفة المنتج يؤدي إلى عدم دقة إحتساب تكاليف المنتجات بصورة سليمة وصحيحة⁽²³⁵⁾.

⁽²³⁴⁾ Garrison, R. H., et al., **Managerial Accounting**, (The McGraw-Hill Companies Inc, 14th Ed, 2010), PP. 520-521.

2. استخدام طرقاً غير ملائمة لتخصيص التكاليف غير المباشرة وتحميلها على المنتجات، يؤدي إلى صعوبة تتبع التكاليف وربطها بالمنتجات بصورة مباشرة، ولإعتبارها تكاليف غير مباشرة تضاف إلى التكلفة غير المباشرة، فالتكاليف التي يمكن ربطها بصورة مباشرة بمنتج معين من منتجات الشركة ينبغي أن لا يتم تحميلها على منتجات أخرى، بل ينبغي تحميلها مباشرة على المنتج المسبب لها، وعدم استخدام أسس غير مناسبة لتخصيصها وتوزيعها على المنتجات، لعدم وجود علاقة أو رابطة سببية حقيقية وبشكل متكرر بين التكاليف المحملة على المنتجات وأساس التخصيص والتوزيع المستخدم.

3. استخدام أساس تحميل للتكاليف غير ملائم يتجاهل الإستهلاك الفعلي من الموارد وينتج عنه تكلفة غير مناسبة للمنتج.

4. تحميل تكلفة المركز الرئيسي للشركة على الأنشطة أو المنتجات بصورة غير مناسبة يجعلها غير مربحة، وإستبعاد المنتج بناء على ذلك يؤدي إلى تخفيض الأرباح الكلية وصعوبة تغطية التكاليف.

5. صعوبة التنبؤ بالمنافسين المحتملين في المستقبل والمنافسين الحاليين⁽²³⁶⁾.

يستطيع الباحث إضافة الصعوبات التالية:

1. ليس لها قواعد علمية محددة، فهي أداة عملية تعتمد على التجارب السابقة.

2. الجزء الأكبر من التكلفة يتم تحديده في مرحلة التصميم حيث يتعذر بعد ذلك التعديل أو التغيير دون إعادة تصميم المنتج أو تعديله.

3. صعوبة الإستمرار والمحافظة على خطة التكلفة المستهدفة في إطار التطور التكنولوجي والمنافسة المتزايدة.

4. صعوبة توفر المعلومات التفصيلية عن تكلفة المنتجات.

خامساً : تقويم التكلفة المستهدفة

للتكلفة المستهدفة مزايا وعيوب تتمثل في⁽²³⁷⁾:

⁽²³⁵⁾ Meyssonner François, **The Target Costing : Un Etat De L'Art**, (Dins Finance Control Strategy , Volume 4, No 4, December2001), P. 113.

⁽²³⁶⁾ د.علي جابر صالح، العوامل المؤثرة على تخفيض تكلفة المنتجات الجديدة،(الزقازيق: جامعة الزقازيق،كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية،المجلد35،العدد1، 2013م)،ص ص 260-261.

⁽²³⁷⁾ هلال عبد الفتاح السيد، تقييم الممارسات العملية في مجال إدارة التكلفة في ضوء مدخل التكلفة المستهدفة -دراسة نظرية تطبيقية،(الزقازيق: جامعة الزقازيق، رسالة ماجستير غير منشورة، 2001م)، ص 15.

أ.مزايا التكلفة المستهدفة

تتمثل مزايا التكلفة المستهدفة في (238):

1. تعمل على تقسيم تكلفة المنتج إلى عدة عناصر حسب وظائف المنتج، مما قد يؤدي إلى حذف بعض الوظائف التي لا يرغبها العميل.
2. تمكن من نقل الإهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف خارجية مثل الموردين و العملاء (239).
3. مشاركة العملاء والموردين لتصميم المنتج الصحيح ومعرفة ما يتوقعه العملاء والمستهلكون من المنتج الخاص بالشركة أو من المنتجات المنافسة والبديلة (240).
4. يؤدي إتباع التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكن تحمله وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات أو الخدمات محققة للربح (241).
5. تحفز الإتصال بين الأقسام ويساعد على تخفيض التكاليف في مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها في حالة قصر دورة حياة المنتج.
6. التعريف بالمنتجات والخدمات للعملاء الذين يرغبون بشراء المنتجات وفق الأسعار المخططة وتحقيق هدف الحصول على حصة في السوق و تحسين الإيرادات والأرباح المتوقعة (242).
7. تأخذ العوامل الخارجية في الإعتبار عند تصميم وتطوير المنتجات مما يجعلها أكثر نجاحاً مقارنة بالطرق التقليدية (243).
8. يساعد تطبيق التكلفة المستهدفة في التحسينات الداخلية من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة.

(238) . Bird, R.E. Albano, **Target Costing: Market Based Product Definition**, (Marcel-Dekker Publishing , 2003), PP,112-113.

(239) Lisa M Ellram, **The Implementation of Target Costing in the United States -Theory Versus Practice**,(Journal of Supply Chain Management., Winter 2006,Vol. 42), P.11.

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

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

(242) زعرور نعيمة،أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، (بسكرة: جامعة محمد خضر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم

التسيير،رسالة دكتوراه غير منشورة،2015م)، ص 115.

(243) Edward Limited, **Performance Management, Fundamentals Level – Skills Module**,(Paper F5, December 2007 Answers), P .11.

9. تحقيق الأهداف الإستراتيجية للإدارة العليا والحفاظ علي الوضع التنافسي في الأجل الطويل وتحقيق أرباح مقبولة ، في ظل التغيير المستمر في كل من أذواق العملاء والظروف التكنولوجية والإقتصادية السائدة⁽²⁴⁴⁾.
10. تساعد على توجيه العاملين وتساعد على التصميم لغرض التصنيع⁽²⁴⁵⁾.
11. إدراك الإدارة بضرورة التكلفة المستهدفة والعمل على الابتكار والإبداع، تقديم منتجات جديدة والإلتزام بالتحسين المستمر⁽²⁴⁶⁾.
12. تتميز بالبساطة والسهولة وتتفادى التعقيدات الخاصة بتخصيص التكلفة⁽²⁴⁷⁾.
13. وجود حافز على البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي وتقديم منتجات أو خدمات جديدة إلى السوق بتكلفة إقتصادية⁽²⁴⁸⁾.
14. تساعد على تأمين مستوى تنافسي للشركة مع الشركات المنافسة وإيجاد فرص بيع للمحافظة على حصة سوقية مرضية.
- يستطيع الباحث إضافة المزايا التالية:
1. تصميم منتجات وإنتاجها بتكلفة منخفضة وتسعيها بصورة تنافسية لتحقيق مركز تنافسي مستدام في السوق والمحافظة عليه.
 2. تمكن العملاء من الدفع لشراء منتجات الشركة، والعمل على تخفيض دور تطوير المنتج، التي تؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتجات، والعمل على ترابط الأقسام الداخلية للشركة.
 3. تمكن من تحسين جودة المنتج لتركيزها على تصميم و تطوير المنتج بعناية، ودراسة الفرص الصناعية وإتخاذ الإجراءات المناسبة بشأنها في مرحلة التصميم.
 4. معرفة ما يتوقعه ويفضله الزبائن من منتجات الشركات الأخرى يؤدي إلى تحسين جودة المنتج.
 5. تزود الإدارة بالتقنيات التحليلية لتطوير المنتجات الجديدة و تحقيق الأهداف الإستراتيجية المتعلقة بتخفيض التكاليف.

⁽²⁴⁴⁾ سامي محمد أحمد، مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية-دراسة تحليلية، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية العدد 1، يناير 2014م)، ص 23.

⁽²⁴⁵⁾ Mores, Wayne. Davis. Ket al., **Management Accounting A Strategic**, (Thom & Son Learning, USA, 2003), P.374.

⁽²⁴⁶⁾ Farideh Faraji 1, Ameneh Reiszadeh ,**The Activity Based Costing and Target Costing as Modern Techniques in Determination of Product Cost**, (International Research Journal of Applied and Basic Sciences, ISSN 838, Vol, 6, 2013), P.368.

⁽²⁴⁷⁾ .Mahdi Naqdi Bahar, **Conceptual Framework For Launching And Implementing Target Costing In Automotive Industry**, (International Journal Of Research In IT & Management Vol2 , Issue 6, 2012) , P. 23.

⁽²⁴⁸⁾ د فؤاد أحمد محمد، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، (الرياض: جامعة الملك سعود، ندوة، بعنوان سبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، 18 - 19 مايو، 2010 م)، ص 16.

6. زيادة رضا العملاء لتركيز تصميم المنتجات على قيمهم وشباع رغباتهم ومقابلة تفضيلاتهم.
7. تقليل الزمن الإجمالي لتطوير المنتجات عن طريق التعاون والتنسيق المشتركين بين مسؤولي التصميم والإنتاج والتسويق.
8. تساعد علي تحقيق الوفورات التكاليفية عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالشركة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء بحيث يتم إنتاج المنتج بأفضل توليفة ممكنة من الأنشطة:
- ب. عيوب التكلفة المستهدفة**

تتمثل عيوب التكلفة المستهدفة في (249):

- 1 وجود صراع بين الأطراف المسؤولة عن تحديد التكلفة المستهدفة، فالضغوط التي تمارسها الشركة على الموردين للإلتزام بالخطة من أجل تخفيض التكاليف يؤدي إلى فشل الموردين في الوفاء بالالتزاماتهم، وشعور فريق المهندسين بعدم العدالة بسبب الضغوط المفروضة عليهم نتيجة إلتزامهم بتخفيض تكاليف الإنتاج.
2. العاملين في الشركات التي تطبق التكلفة المستهدفة يعانون من الإرهاق لشعورهم المستمر بالضغط عليهم لتحقيق التكلفة المستهدفة، وعندما يصعب تحقيق التكلفة المستهدفة تبدأ مشكلة الإحباط من قبل العاملين و التعارض بين الأقسام المختلفة (250).
3. زيادة الوقت المستنفد في عملية التطوير والتحسين، بسبب دورات القيمة الهندسية لخفض التكاليف، يؤدي إلى تأخير ظهور أو عرض المنتج الجديد في الأسواق (251).
4. وجود تعارض تنظيمي يؤدي إلى صعوبة تخصيص التكلفة المستهدفة الكلية إلى العناصر المكونة لها، ويؤدي إلى صراع بين الأقسام المسؤولة عن تصميم الأجزاء. وقد ينشأ هذا التعارض بسبب شعور مهندسي التصميم أنهم تحت ضغوط مستمرة بينما أقسام أخرى في الشركة لا تقع تحت هذه الضغوط.
5. ضعف قدرة إدارة الشركة على التنبؤ بسعر السوق، الذي يعتبر بداية لتحديد التكلفة المستهدفة، صعوبة تحديد مواصفات المنتجات المنافسة وخصائصها (252).

(249) Kaplan, Robert S., et al., **Management Accounting** , (New Jersey:Prentice Hall International Inc· 1997), P.616.

(250) د.علي جابر صالح، العوامل المؤثرة على خفض تكلفة المنتجات الجديدة، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، المجلد 35، العدد 1، 2013م)، ص ص 261-262.

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

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

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

7. تتطلب التكلفة المستهدفة العديد من التغييرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة، فيحتاج تطبيقها إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج وهي تكاليف إختبارية، يصعب إدخالها في تحديد التكلفة المستهدفة، لعدم وجود علاقة بين المدخلات والمخرجات⁽²⁵³⁾.

8. صعوبة تطبيق التكلفة المستهدفة في بعض الصناعات، مثل صناعة الأدوية حيث تكون المكونات مرتبطة بعوامل طبية وقانونية⁽²⁵⁴⁾.

9. عدم وجود إطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق الأساليب الحديثة لخفض التكلفة في إطار المحافظة على مستوى الجودة والأداء الوظيفي للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

10. صعوبة التحديد الدقيق للعناصر الأساسية لتطبيق التكلفة المستهدفة و أسعار البيع والأرباحو التكلفة المستهدفة نتيجة لعدم توافر قواعد البيانات الملائمة⁽²⁵⁵⁾.

11. عدم وضوح كيفية تخصيص التخفيض المستهدف في تقديرات التكلفة الحالية أو المتوقعة لعمليات الشركة لتتساوى مع التكلفة المستهدفة⁽²⁵⁶⁾.

يستطيع الباحث إضافة العيوب التالية:

1. تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة وأن تكون فترات تطوير المنتج قصيرتو هذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل.

2. التزام الإدارة بنظام عمل الشركة والإجراءات الروتينية وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية ومحاربة التغيير وعدم تحمل المسؤولية.

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

(253) أحمد زامل ، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة،(بناها: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد 1، 2007م)، ص167.

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

(255) د سالم عيد الله، محمد حسن، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية-دراسة ميدانية، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد20، العدد 2، يونيو، 2012م)، ص 307.

(256) NHS, **The Chartered Institute of Management Accountants, Discussion Paper: Target Costing in the NHS**,(London: SW1P 4NP, 2005), P.5.

4. التقلبات السوقية، ترتبط التكلفة المستهدفة بالسوق الذي تعمل الشركة فيه، و حدوث أي تقلبات سوقية سريعة تؤدي إلى فشل التكلفة المستهدفة في تحقيق رغبات المستهلك.

الفصل الثاني

الإطار النظري للموازنات والتكاليف على أساس الأنشطة

تحيط بيئة الأعمال مجموعة من التغيرات، والتقدم التكنولوجي، التي أدت إلى حاجة الشركات إلى البحث عن وسائل وأدوات تساعدها على الإستمرار وتحقيق النمو والتقدم، ولتحقيق ذلك فأنها تتبع مجموعة من الإستراتيجيات التنافسية التي يتم تنفيذها عند المستويات الإدارية المختلفة، تستهدف تحقيق أدنى حد من التكاليف والمحافظة على الجودة. تعد الموازنات إحدى الأدوات والوسائل لتنفيذ أهداف وسياسات وبرامج الشركة وبيان كيفية إستغلال الموارد الإقتصادية المتاحة، يتطلب تحقيقها وضوح الأهداف والأخذ بالإعتبار جميع المتغيرات والظروف المحيطة وتأثيراتها بإستخدام الأساليب العلمية والعملية السليمة لإعدادها وتنفيذها ومتابعتها. وتعتبر الموازنة على أساس الأنشطة أحد الأساليب المستخدمة لتحسين عملية إعداد الموازنات التخطيطية التي ظهرت كنتيجة لتطوير تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة التي تركز على الأنشطة بإعتبارها أغراض للتكلفة، تعتبر الموازنة على أساس الأنشطة أحد مكونات الإدارة على أساس الأنشطة، ومنهجية لإعداد الموازنات التخطيطية تعتمد على أساليب تحليل الأنشطة.

ويعرض هذا الفصل من خلال:

المبحث الأول: الموازنات التخطيطية

المبحث الثاني: الموازنة على أساس الأنشطة

المبحث الثالث: التكاليف على أساس الأنشطة

المبحث الأول

الموازنات التخطيطية

الموازنات التخطيطية أداة من أدوات المحاسبة الإدارية التي تساعد الإدارة على القيام بوظائفها الأساسية من التخطيط والرقابة وتقويم الأداء ويطلق عليها اسم الموازنات التقديرية أو الموازنات الرقابية⁽²⁵⁷⁾، وتعتبر الموازنة أداة تستخدم للتعبير الكمي والمالي عن الأهداف التي تسعى إدارة الشركة لتحقيقها، وقد تتعلق الأهداف بتحقيق عائد معين لرأس المال، أو تحقيق نسبة معينة، أو إنتاج أو بيع كمية معينة أو رفع الكفاية الإنتاجية للعاملين بالشركة أو تخفيض التكلفة⁽²⁵⁸⁾، وهي خطة وبرنامج عمل خلال فترة زمنية مستقبلية، توضح كيفية الحصول على الموارد البشرية والمادية والمالية وكيفية استخدامها خلال فترة تنفيذ الموازنة وفق الأهداف و التوقعات المستقبلية المحددة مسبقاً ، وتساعد الإدارة على المحافظة على مواردها من الهدر والرقابة عليها بما يساعدها على القيام بوظائفها المختلفة⁽²⁵⁹⁾.

أولاً: نشأة وتطور الموازنات التخطيطية

يعود أصل كلمة الموازنة إلى الكلمة الفرنسية Bougeotte، حيث كانت الموازنة تطلق على الكشف الذي تعده الدولة لتقدير إيراداتها ومصروفاتها⁽²⁶⁰⁾، وتعتبر الموازنة الحكومية السنوية الأساس التاريخي لفكرة الموازنات التخطيطية، حيث تعد لتوضيح الإيرادات والمصروفات⁽²⁶¹⁾، وقد إستخدم إصطلاح الموازنة التخطيطية بدلاً عن الموازنة التقديرية إشارة إلى كونها أداة للتخطيط، وبدأ إستخدامها كأداة لتحقيق التوازن بين الإيرادات والمصروفات التي تخص فترة زمنية معينة في المستقبل، ثم ربط تقديراتها بمعايير معينة للأداء لتحقيق أهداف الرقابة، وإتسعت لتشمل كافة جوانب النشاطات لتحقيق التنسيق بين مختلف الأنشطة⁽²⁶²⁾،

(257) د. محمد نيسير عبد الحكيم، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار وائل للنشر، 2004م)، ص185.

(258) خبراء الشركة العربية المتحدة للأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، (القاهرة: الشركة العربية المتحدة

للتسوق والتوريدات، الطبعة الثانية، 2007م)، ص 129.

(259) عبد الرحيم عصام البشيتي، مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في المصارف الوطنية الفلسطينية-دراسة ميدانية، (غزة:الجامعة

الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م)، ص2.

(260) د.احمد محمد نور، المحاسبة الإدارية، (الإسكندرية:شركة شباب الجامعة للنشر والتوزيع، 1998م)، ص62.

(261) رعداء محمد فايز، أثر المشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية على الرضى الوظيفي والأداء-دراسة ميدانية، (الرياض:جامعة الملك عبد

العزیز، رسالة ماجستير غير منشورة، 1998م)، ص38.

(262) سالم عبد الله حلس، دور الموازنة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني-دراسة ميدانية، (غزة:الجامعة الإسلامية، مجلة الجامعة

الإسلامية، المجلد 14، العدد 1، 2005م)، ص159.

وبدأت فكرة الموازنات التخطيطية قبل آلاف السنين كأداة للتعبير عن الأهداف والسياسات والخطط، فقد بدأ سيدنا يوسف عليه السلام بوضع أول موازنة تخطيطية لإنتاج وإستهلاك القمح في ذلك الوقت⁽²⁶³⁾.

يستنتج الباحث أن تطور الموازنات التخطيطية بدأ مع كبر حجم الشركات و لتعقد مشاكل إدارتها، ومع التطور التكنولوجي وزيادة حالة عدم التأكد بدأت مختلف الإدارات بإستخدام الموازنات للتخطيط والرقابة على جميع أوجه الأنشطة، وتتمثل إتجاهات هذا التطور في:

1. التركيز على التخطيطية الذي يسبق إعداد الموازنة ويتلزم مع مراحلها الأولى وإعتبار جزءاً أصيلاً في عملية الموازنة.

2. التركيز على المسؤولية وتحديدها والتقرير عنها في المر احل المختلفة للموازنة بحيث تتمحور عملية الموازنة حول وحدة قراره معينة أو نشاط معين.

ثانياً: مفهوم الموازنات التخطيطية

عرفت بأنها، خطة منسقة لجميع عمليات الشركة في فترة الموازنة تمد الإدارة بتقدير لأرباحها الكلية والأرباح المتحققة بواسطة كل قسم من الأقسام عن طريق تجميع المبيعات والمصاريف الصناعية والتسويقية والإدارية وإدراج جميع عناصر الإيرادات والمصروفات التي لم تتضمنها أي موازنة فرعية⁽²⁶⁴⁾، عرفت بأنها تعبير نقدي وكمي عن الخطة الشاملة والمنسقة لجميع عمليات الشركة ومواردها خلال مدة معينة، وأداة للرقابة على هذه الخطة⁽²⁶⁵⁾، عرفت بأنها، أداة علمية لتحديد إطار التوازن العيني والمالي لفترة مستقبلية سواء كانت هذه الشركة صناعية أو تجارية أو خدمية⁽²⁶⁶⁾، عرفت بأنها، خطة تفصيلية محددة مقدماً للأعمال المرغوب في تنفيذها وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولين، و تستخدم كأساس لتقييم الأداء⁽²⁶⁷⁾، عرفت بأنها، خطة أو (برنامج) للعمل في فترة مستقبلية تنظم وتنسق أوجه النشاط الإقتصادي في حدود الموارد البشرية والمادية المتاحة، لتحقيق أفضل النتائج والأهداف المرغوبة والمحددة مقدماً، بإستخدام أفضل الوسائل والأساليب

⁽²⁶³⁾ وائل محمد إبراهيم، واقع إعداد الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية-دراسة ميدانية، (غزة:الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م)، ص24.

⁽²⁶⁴⁾ Keller, W. Robert & Ferrar, M. Philips., **Management Accounting for Profit and Control**, (New York, McGraw Hill, 1991), P.388 -389.

⁽²⁶⁵⁾ صافي فلوح، المحاسبة الإدارية ودراسة الميزانيات، (دمشق: مطبعة خالد بن الوليد، الطبعة 4، 1991م)، ص 211.

⁽²⁶⁶⁾ مصطفى محمد الشريف، المعايير العلمية لإعداد الميزانيات التقديرية-دراسة تطبيقية، (بنغازي: جامعة قار يونس، كلية الإقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة، 1993م)، ص19.

⁽²⁶⁷⁾ د. يوحنا ال ادم، د. صالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية الحديثة، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2000م)، ص 181.

والطرق⁽²⁶⁸⁾، عرفت بأنها، مجموعة منسقة من التقديرات التي تعمل على وضع الإمكانيات والوسائل في خدمة الأهداف المنشودة، مع الأخذ بعين الإعتبار الشروط الداخلية والخارجية التي تؤثر على نشاط الشركة⁽²⁶⁹⁾، عرفت بأنها، تعبير كمي مقيم بالنقد ووسيلة لقياس التقدم في تنفيذ الأعمال لتحقيق الأهداف الموضوعية⁽²⁷⁰⁾، عرفت بأنها، خطة مفصلة للحصول على استخدام الموارد المالية وغير المالية خلال فترة محددة، يتم التعبير عنها بشكل كمي⁽²⁷¹⁾ وعرفت بأنها خطة مالية تعد مقدماً للموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة تحقيقاً للأهداف المالية⁽²⁷²⁾، وعرفت بأنها، خطة مفصلة للحصول على الموارد المالية والموارد الأخرى المتاحة، واستخدامها من خلال فترة زمنية محددة، وتمثل خطة مستقبلية معبراً عنها كميّاً ورقمياً⁽²⁷³⁾، عرفت بأنها تعبير كمي للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة التي توضح خطة تشغيل للشركة بما يحقق أهدافها المالية⁽²⁷⁴⁾، عرفت بأنها، مزيج من تدفق المعلومات والإجراءات والعمليات الإدارية، وجزء من التخطيط قصير الأجل، ونظاماً للرقابة على مختلف أوجه النشاط في الشركة⁽²⁷⁵⁾، وعرفت بأنها، مجموعة من الجداول والتقارير والقوائم المالية التي تظهر النتائج المتوقعة مستقبلاً⁽²⁷⁶⁾.

يستنتج الباحث من تعريفات الموازنات التخطيطية بأنها:

1. أداة للتعبير عن الأهداف والسياسات التي تضعها الإدارة العليا للشركة.

2. خطة تفصيلية محددة مقدماً للأعمال المرغوب تنفيذها وتوزع على جميع المسؤولين لتكون مرشداً لهم.

3. بياناتها تقديرية ومحددة مسبقاً وتتعلق بفترة مستقبلية بناءً على التنبؤات.

4. تعبير نقدي وكمي عن الخطة الشاملة والمنسقة لأعمال الشركة

(268) د. محمد سامي راضي، د. وجدي حامد حجازي المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2001م)، ص 12.

(269) عطا محمد العمري، مدي فعالية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في وكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين، (غزة: الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005م)، ص 21.

(270) يوحنا دم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، (عمان: دار الحامد للنشر، الطبعة الثانية، 2006م)، ص 182.

(271) د. إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، (عمان: دار الحامد للنشر، 2007م)، ص 268.

(272) Michael W. Maher et al., **Fundamentals of Cost Accounting**, (Mc. Graw- Hill, New York, 13th.Ed, 2011), P.17.

(273) Garrison R., Noreen, E.& P. Brewer, **Managerial Accounting**, (McGraw-Hill/Irwin, a Business Unit of The McGraw-Hill Companies, Inc., Avenue of the Americas, New York., 14Th Ed .2012),P .1221.

(274) Anthony A. Atkison, Robert S. et al., **Management Accounting: Information for Decision Making and Strategy Execution**, Upper Saddle River ,N. J., Pearson Education Inc, 6thEd. 2012), P.249.

(275) د.مصطفى يوسف كافي وآخرون، المحاسبة الإدارية، (عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2012م)، ص 219.

(276) د. الهادي أدم محمد، المحاسبة الإدارية، (الخرطوم: مطبعة جي تاون، الطبعة 12، 2014م)، ص 45.

5. تعد بمشاركة كافة المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذها.

6. تنظيم للموارد البشرية والمادية واستخدامها لتحقيق الأهداف المرغوبة.

يستطيع الباحث تعريف الموازنة التخطيطية بأنها، برامج عمل لفترة زمنية مقبلة وخطة تفصيلية لكافة أوجه نشاطات الشركة يمكن الوصول إليه بمشاركة جميع المستويات الإدارية المختلفة، ومتابعة التنفيذ الفعلي والرقابة عليها ومعرفة الانحرافات وتصحيحها في الوقت المناسب.

ثالثاً: أهداف الموازنات التخطيطية

تتمثل أهداف الموازنات التخطيطية في الآتي⁽²⁷⁷⁾:

1. إستخدام الموارد المتاحة: التعرف على مدى إستغلال الموارد المتاحة للشركة بكفاية، وتخطيط أعمالها للوصول إلى أقصى إستخدام ممكن للإمكانيات والموارد المتاحة لها.

2. التخطيط والرقابة: وضع الأهداف التي تسعى الشركة إلى تحقيقها خلال الفترة المراد إعداد موازنتها و إعداد الفروض الأساسية التي تقوم عليها عملية التخطيط، ووضع التعليمات الخاصة بإعداد الموازنة وإعداد برنامج العمل وتحديد الأولويات، توزيع المهام على عدد من اللجان والأقسام والمسؤولين، الذين يقومون بدورهم بإنجاز المهام الموكلة إليهم. وإستخدام الموازنة كأساس لمقارنة الأنشطة الفعلية وتقييم الأداء⁽²⁷⁸⁾، وتتحقق الرقابة بالمقارنة بين البيانات الكمية والمالية المخططة وفق الموازنات، وبين ما تم تحقيقه خلال فترة الموازنة أثناء التنفيذ الفعلي لخطط الموازنة، حيث يتم إعداد التقارير الدورية التي توضح الانحرافات التي تعوق تحقيق الأهداف، ومتابعتها والعمل لوضع الحلول المناسبة لتصحيحها، سواء كانت هذه الانحرافات تتعلق بالخطط الموضوعة أم بالتنفيذ العملي أو كليهما معاً⁽²⁷⁹⁾.

3. التنسيق وتقييم الأداء: إعتداد الشركة على التخطيط و إستخدام الموازنات كأداة لتحقيق الأهداف المنشودة يؤدي إلى تنسيق العمل بين الأقسام والأنشطة المختلفة من أجل توحيد الجهود وتوجيهها نحو الأهداف⁽²⁸⁰⁾، فالموازنة تساهم في ترتيب الجهود وتنسيقها نحو تحقيق الهدف المنشود عبر الخطة الموضوعة بناء على أهداف الشركة المتمثلة في تحقيق أقصى قدر ممكن من الربح والنمو والإستثمارية والتوسع

⁽²⁷⁷⁾ جبرائيل كحالة، حلوة رضوان، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، (عمان: الدار العلمية للنشر والتوزيع، 2002 م)، ص38.

⁽²⁷⁸⁾ د. محمد عباس بدوي وآخرون، المحاسبة الإدارية ودراسات الجدوى الإقتصادية، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2009م)، ص164.

⁽²⁷⁹⁾ د. حارس كريم العاني، المحاسبة الإدارية - النظرية والتطبيق، (عمان: دار الرياءة للنشر والتوزيع، 2011م)، ص194.

⁽²⁸⁰⁾ سامي محمد البلوي، الموازنات التخطيطية في القطاع المصرفي الأردني، (عمان: جامعة آل البيت، رسالة ماجستير غير منشورة، 1999م)، ص32.

والمسئولية⁽²⁸¹⁾.التنسيق بين الأهداف والبرامج والسياسات المختلفة لأقسام الشركة وأنشطتها يساعد على كشف مواطن الضعف فيها، ويظهر الأقسام التي لديها قصور عن أداء المهام المنوط بها وبيان المسؤولين عنها⁽²⁸²⁾. يتم تقويم الأداء على مستوى أقسام الشركة وعلى مستوى الشركة ككل أو على مستوى الأفراد، لا بد من تحديد الأهداف مسبقاً وفهمها جيداً من قبل المشاركين في وضع الخطط والموازنات⁽²⁸³⁾.

4. أساس إعداد دراسات الجدوى الاقتصادية: صياغة أهداف الشركة وترتيب أولوياتها يدفع الإدارة إلى إتخاذ القرارات في وقت مبكر، من خلال دراسة جدوى أي مشروع أو برنامج ترغب الشركة في تنفيذه بما يتوافق وأهداف الشركة من خلال دراسة وتقدير التدفق النقدي لهذا المشروع أو البرنامج عن طريق إعداد الموازنة المتوقعة للمشروع للفترة المراد تغطيتها.

5. التحفيز: منع التعارض بين أهداف الشركة وأهداف العاملين⁽²⁸⁴⁾، ووضع الموازنات من خلال المشاركة التي تؤدي إلى تحقيق توافق وتناسق في الأهداف وإتاحة الفرصة لكل فرد أن يمزج أهدافه الشخصية بأهداف الشركة، والنظر إلى أهداف الشركة باعتبارها جزء من أهدافه الشخصية والسعي لتحقيقها⁽²⁸⁵⁾. يستطيع الباحث إضافة الأهداف التالية:

- 1 تنظيم وتنسيق النشاط الإقتصادي بغرض الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة، ومقارنة النتائج المحققة بالأهداف المخططة.
- 2 تحليل نتيجة المقارنات السابقة بغرض التفصي عن العوامل التي لها أثر في إختلاف النتائج المحققة عن الأهداف المخططة، وتطبيق مبدأ الإدارة بالإستثناء، وتقييم الخطط قصيرة الأجل.
- 3 تحديد المسؤوليات وتفويض الصلاحيات لمديري الموازنة من أجل تحقيق وإنجاز الخطط، تخصيص الموارد المتاحة للشركة من أجل الإنجاز والرقابة على الأنشطة المختلفة.
- 4 توصيل الخطط بطريقة منظمة لكل قسم من أقسام الشركة، وتجعل المديرين يضعون التخطيط في أولويات أعمالهم.

(281) محمد حسن الجديلي، دور الموازنة كأداة تخطيط مالي في المنظمات غير الحكومية -دراسة ميدانية،(غزة:الجامعة الإسلامية،رسالة ماجستير غير منشورة،2005م)،ص38.

(282) رضوان حلوة وآخرون، المحاسبة الإدارية - مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء،(عمان:دار الثقافة للنشر والتوزيع،1997م)،ص39.

(283) عصام فهد العرييد، المحاسبة الإدارية،(عمان:دار المناهج للنشر والتوزيع،2012م)،ص145.

(284) مؤيد عبد المحسن وآخرون، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة،(عمان:دار زهران للنشر والتوزيع،2002م)،ص146.

(285) د.زينات محرم،د.محمد محمود، المحاسبة الإدارية، (الإسكندرية:الدار الجامعية للنشر والتوزيع،2011م)،ص194.

5. تحقيق الإستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج والموارد المتاحة

6. ضمان التدفق المستمر للبيانات المتعلقة بالنشاط الفعلي للشركة لمعرفة مدى تطابقه مع الخطط الموضوعية لترشيد القرارات الإدارية.

رابعاً: أهمية الموازنات التخطيطية

تتمثل أهمية الموازنات التخطيطية في (286):

1. أداة رقابية فعالة بيد الإدارة تضمن لها الإشراف الكامل على التصرفات المالية للإدارات التنفيذية المختلفة داخل الشركة، مهما كان نوعها أو حجمها حيث تستخدم الموازنة بواسطة الحكومات وبواسطة الشركات التجارية (287).

2. تمد الإدارة بطريقة لتحديد أهدافهم والتي تستخدم كمعيار لتقييم الأداء فيما بعد (288).

3. وسيلة للتحفيز، أداة للإتصال والتخطيط، المساعدة على الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

4. تعمل على تحسين كفاءة الإدارة من خلال التنسيق بين الإدارات المختلفة للشركة، وتشجع على العمل بروح التعاون بين العاملين والعمل على إنجازها.

5. أداة فعالة لتنفيذ السياسات المالية فمن خلالها يمكن التأثير ومعالجة الآثار الناجمة عن التضخم والكساد عن طريق التحكم في الطلب بتخفيضه أو زيادته وبالتالي تقليل الإنفاق العام أو زيادته عن طريق التحكم في قيمة الضرائب المفروضة (289).

6. أداة تخطيط يتم من خلالها التنبؤ بالمستقبل، ووضع الخطط المناسبة لكافة أنشطة الشركة، فالتخطيط يجعل الإدارة تنظر إلى المستقبل بإستمرار مما يؤدي إلى تقليل عدد المفاجآت، التفكير المسبق يساعد الإدارة على تغيير الأحوال والظروف نحو الأفضل (290).

يستطيع الباحث إضافة الأهمية التالية:

(286) أمجد عبد الفتاح العلاوين، تقييم الموازنات التقديرية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية-دراسة ميدانية، (عمان: جامعة آل البيت، رسالة ماجستير غير منشورة، 2000م)، ص 18.

(287) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين؛ المحاسبة الإدارية للمعلومات اللازمة للتخطيط، (عمان: مطابع الشمس، 2001م)، ص 11.

(288) Meiges, Robert F., et al., **Financial & Management Accounting**, (Graw-Hill, 12th, Ed, 2002), P.932.

(289) بهاء الدين احمد العريني، إطار مقترح لتطبيق الأساس الصرفي في إعداد موازنة الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة-دراسة ميدانية، (غزة: الجامعة الإسلامية، رسالة غير منشورة، 2007م)، ص 15.

(290) د. عامر عبد الله. د. زهير الحدوب، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار البداية للنشر والتوزيع، 2010م)، ص 144-145.

5. أداة رقابة وتقييم الأداء، يتكامل التخطيط والرقابة فلا يوجد تخطيط سليم ما لم يتبعه رقابة فاعلة للتأكد من سلامة وضع الخطة موضع التنفيذ، وأن الأداء الفعلي يتلائم والأداء المخطط، كما لا وجود لرقابة سليمة ما لم يسبقها تخطيط سليم، فالموازنة تعبر عن الخطة في شكل أهداف منشودة، والنتائج الفعلية عند التنفيذ تعبر عن الإنجازات التي تحققت ومدى تمشيها مع الخطة، والمقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط⁽²⁹²⁾.

6. خطة لتنسيق وتوجيه سير العمل، تسهم في ترتيب الجهود وتنسيقها نحو تحقيق الهدف المنشود عبر الخطة الموضوعية بناء على أهداف الشركة.

7. تعمل على تناسق أنشطة الشركة عن طريق تكامل وتناسق أهداف وخطط الأقسام المختلفة وتناسقها مع الأهداف العامة للشركة.

يستطيع الباحث إضافة الخصائص التالية:

1. تعتبر بمثابة المقياس الذي يستخدم في الرقابة على سير أنشطة الشركة.
2. تستخدم كوسيلة لتقييم أداء المديرين، وأداة من أدوات تعليم وتدريب المديرين، و تحفيز للعمل على تحقيق الأهداف المنشودة.
3. تشمل جميع أوجه النشاط، وتعبر عن خطة شاملة للشركة بأكملها.
4. أداة للتخطيط والرقابة بواسطة المقارنات بين الأداء الفعلي والمخطط.
5. تحديد المسؤوليات وترجمة سياسات وأهداف الشركة إلى أرقام.

سادساً: مبادئ الموازنات التخطيطية

تتمثل مبادئ الموازنات التخطيطية في⁽²⁹³⁾:

1. الشمول، تغطي الموازنة جميع الأنشطة في الشركة وجميع العمليات سواء كانت عمليات جارية أو عمليات استثمارية، وعند مراعاة مبدأ الشمول تتكامل وتنماسك أطراف التوازن الإقتصادي والمالي للشركة، يعد مبدأ الشمول الأسلوب الأمثل لتقرير السياسات الإقتصادية السليمة⁽²⁹⁴⁾ لتخاذ القرارات الملائمة.
2. التوزيع الزمني، توقيت العمليات وتوزيعها على مدار فترة الموازنة التي عادة ما تكون سنة كاملة، من حيث توقيت حدوثها، كأن تقسم الموازنة إلى فترات فصلية أو شهرية وينبغي أن لا يفهم من التقسيم الزمني للموازنة بأنه

⁽²⁹²⁾ مكرم عبد المسيح باسيلي وآخرون، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر - التخطيط والرقابة اتخاذ القرارات، (عمان: الطبعة 3، 2001م)، ص 222.

⁽²⁹³⁾ د. مؤيد عبد الحسين، د. عبد الكريم هادي، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، (عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، 2003م)، ص 281-282.

⁽²⁹⁴⁾ سجي مصطفى الأفندي، مدى استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في منشآت القطاع العام -دراسة ميدانية، (حلب: جامعة حلب، رسالة ماجستير غير منشورة، 2003م)، ص 27.

توزيع لأرقام الموازنة توزيعاً متساوياً على فترات الموازنة وإنما المقصود هنا بمبدأ التوزيع الزمني توقيت العمليات خلال فترة الموازنة حسب احتمال أو توقُّع حدوثها فعلاً⁽²⁹⁵⁾.

3. الواقعية، تبدأ بتحديد الأهداف التي تسعى الشركة لتحقيقها نتيجة مزاوله النشاط، ولتحقيق تلك الأهداف ينبغي مراعاة مدى مناسبة الأهداف المحددة للإمكانيات والموارد المتاحة للشركة، إذ أن الربط بين الأهداف والإمكانيات المتاحة يخدم الشركة⁽²⁹⁶⁾. يجب مراعاة ما يلي عند تطبيق مبدأ الواقعية⁽²⁹⁷⁾:

أ. وضع الهدف وفق دراسة علمية وافية لإمكانيات الشركة والظروف البيئية المحيطة المتوقعة سواء الداخلية أو الخارجية.

ب. ضمان قبول المنفذين لأهداف الشركة، حتى يتحقق تطابق أهدافها مع الأهداف الشخصية للعاملين، وضمان إلتزام العاملين بتحقيقها بدلاً من إلزامهم بها.

ج. تكون أرقام الموازنة أعلى بدرجة مناسبة عن الخطط السابقة حتى تساعد على رفع الكفاية وتنمية القدرات، و تكون أحد عوامل النمو المستمر للشركة في كافة المجالات.

4. المشاركة، إشترك مديري الإدارات ورؤساء الأقسام وغيرهم من المسؤولين بالشركة في وضع تقديرات الموازنة بما يكفل التأكد من أن التقديرات الموضوعة تمثل أهدافاً قابلة للتحقيق وفق الإمكانيات المتاحة لكل من هذه الإدارات والأقسام⁽²⁹⁸⁾، حيث أن المشاركة في صياغة أهداف وتقديرات الموازنة التخطيطية يوفر للأفراد المشاركين عنصر الشعور بالمسؤولية وتزيد من احتمال إدراكهم لأهداف الموازنة، وشعور الأفراد بأن تحقيق أهداف الموازنة هو تحقيق لأهدافهم الشخصية.

5. المرونة، إمكانية تعديل أرقام الموازنة بسهولة ويسر مع المحافظة على صلاحياتها كأساس للتخطيط والرقابة مع تغير الظروف والأحوال ومن ثم تصبح الموازنة أداة مواجهة لتغير الظروف والأوضاع⁽²⁹⁹⁾، و مرونة الموازنة تعني ما يلي⁽³⁰⁰⁾:

(295) د محمد سامي راض، د وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص 23.

(296) أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، (القاهرة: معهد الإدارة العامة، الجزء الثاني، 2000م)، ص 251.

(297) أميمه احمد جمعة، المتغيرات المؤثرة على ظاهرة البيانات غير الواقعية في إعداد الموازنات التخطيطية وأثارها على تقييم الأداء، (القاهرة: جامعة عين شمس، رسالة ماجستير غير منشورة، 1996م)، ص 49.

(298) د. حسين شرف، د. جمال عوض، الموازنات التخطيطية، (القاهرة: مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 2008م)، ص 6.

(299) محمد عباس حجازي، المحاسبة الإدارية الأساسية والمعلومات والتخطيط واتخاذ القرارات والرقابة، (القاهرة: مكتبة الشباب، 1999م)، ص 308.

(300) ليلي فتح الله، عاطف العوام، المحاسبة الإدارية، (القاهرة: دن، 1997م)، ص ص 21-22.

أ. إعداد التقديرات لعدة مستويات للنشاط حتى يمكن مقارنة القيم الخاصة بالحجم الفعلي للشركة مع المستوى المقابل لها في الموازنة.

ب. إعداد الموازنة على أساس فترات قصيرة ربع سنوية أو شهرية لتكون الأرقام المقدره أقرب لواقع.

ج. إعداد الموازنة المستمرة الديناميكية أو الحركية بأن تعد الموازنة على أساس ثلاث شهور قائمة على أن يتم إسقاط تقديرات الشهر المنتهي و إضافة تقديرات للشهر التالي وبذلك تغطي الموازنة باستمرار فترة ثابتة⁽³⁰¹⁾.

د. الموازنات البديلة، والتي تقضي بوضع عدة بدائل للموازنة لمواجهة مختلف الظروف الطارئة والممكن حدوثها.

6. إرتباط الموازنة بالهيكل التنظيمي، أن تسبق عملية إعداد الموازنات إعادة تنظيم الهيكل الإداري للشركة، مع وضع وصف تفصيلي للوظائف وتحديد المسؤوليات للمستويات الإدارية المتعددة ووضوح خطوط السلطة، وتبدأ تقديرات الموازنة من المستويات الإدارية الأدنى ويتم تجميعها والتنسيق بينها صعوداً إلى المستويات الإدارية الأعلى⁽³⁰²⁾.

7. الربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية، تخطيط العمليات وتتبع تدفق التكاليف حسب المسؤولية عن هذه العمليات وعن بنود التكاليف المرتبطة بها، بحيث يكون لكل مركز مسؤولية خطة عمل مرسومة يسير عليها ويتحمل تكاليفها، ومقارنة نتائج التنفيذ الفعلي لهذه الخطة، لتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف والإسراف وتشجيع الكفاءات⁽³⁰³⁾.

8. المتابعة دراسة وتحليل الأداء الجيد والضعيف ففي حالة الأداء الضعيف فإن الدراسة والتحليل تقود إلى الطريقة الواجب إتباعها للتصحيح السريع للأداء، أما في حالة الأداء الجيد فيجب التعرف على مقوماته ومحاولة إستنتاج القواعد التي يمكن تطبيقها في عمليات مشابهة.

يستطيع الباحث إضافة المبادئ التالية:

1. تحديد أهداف البرامج وترتيبها ضمن سلم أولويات محدد.

(301) د. ناصر نور الدين عبد اللطيف، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2004م)، ص157.

(302) نضال رشيد صبري، مبادئ الموازنات، (القدس: مطبعة المعارف، 2002م)، ص341.

(303) عقلة محمد المبيضين، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته- المفاهيم والأسس والنظريات والتطبيق العملي، (عمان: دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، 1999م)، ص123.

2. تحديد الخدمات والنشاطات التي تؤديها الجهات التنفيذية.

3. إختيار وحدة ملائمة لقياس الأداء لكل نشاط.

4. وجود نظام للمتابعة يساعد على معرفة ما تم إنجازه ومقارنة الإنجاز بما هو مخطط لتحقيقه خلال السنة المالية.

5. ضرورة تنفيذ البرنامج في الوقت المناسب وبالكفاءة والفعالية الملائمة.

سابعاً: خطوات إعداد الموازنات التخطيطية

تتمثل خطوات إعداد الموازنات التخطيطية في (304):

1. تحديد أهداف الإعداد مع مراعاة واقعيته وقابليتها للتحقق وتوافق قصير الأجل منها مع طويل الأجل، وفق الطاقات المتاحة خلال فترة الموازنة، وتحديد لجنة الإعداد المتطلبة لتوافر الإنسجام بين أعضائها وملائمة تخصصاتهم وكفاءاتهم.

2. تجميع البيانات والمعلومات اللازمة وجدولتها وفق التبويبات الملائمة لإعداد الموازنة، فيما يخص الموارد المتعددة المتاحة خلال فترة الإعداد، وفي إطار أنشطتها الرئيسية والفرعية لوظائفها المختلفة، والتأكد من سلامة البيانات والمعلومات من خلال عرضها ومناقشتها مع كافة الأقسام ذات الإرتباط وبمختلف المستويات الإدارية وأخذ هذه الملاحظات في الحسبان حال تيقن اللجنة من موضوعيتها.

3. وضع الموازنات الفرعية بالمشاركة مع التنسيق فيما بينها ومراعاة توازنها ومعالجة ما قد يظهر من إختلافات، في الموازنة الشاملة، مع تقسيمها وفق فترات زمنية متناسبة وطبيعة الشركة.

4. إعداد وتسليم الموازنات من قبل المسؤولين وفقاً للجدول الزمني مع الإلتزام بالخطة الإستراتيجية والأهداف التفصيلية المعتمدة ، وبالإستناد إلى المعلومات التي تقدمها الإدارات الأخرى ذات الإرتباط بها (305).

5. إعتداد الموازنة إيداناً بالبداية في إستخدامها خلال الفترة المعدة عنها، بعد مراجعتها بما يؤكد سلامتها وسلامة تقسيماتها وصياغتها في صورتها النهائية.

و يوضح الشكل رقم (1/2/2) خطوات إعداد الموازنات التخطيطية:

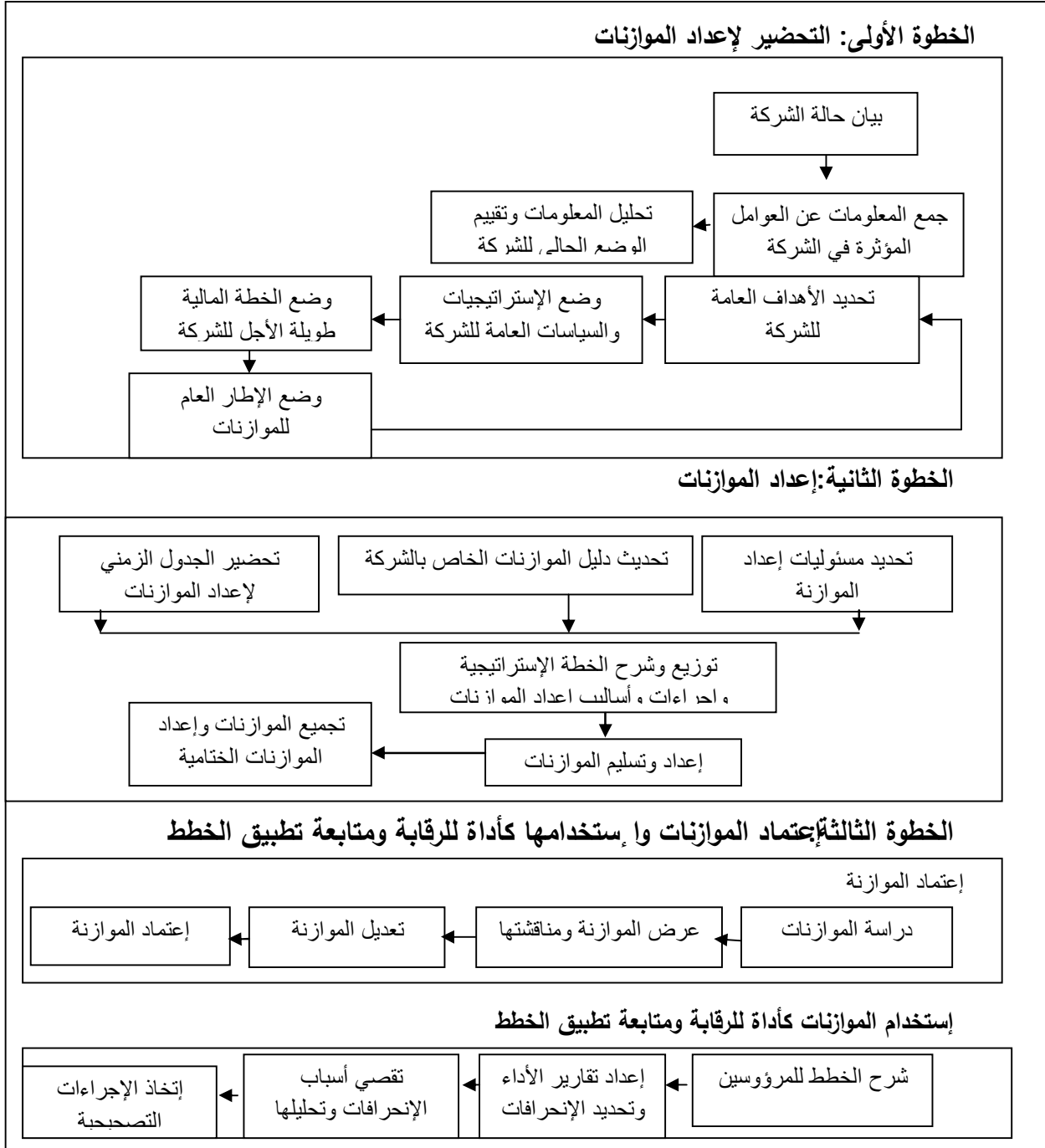
(304) د. عادل طه أحمد تطوير إعداد الموازنات بمنظمات المجتمع المدني واختبار تطبيق أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة، (القاهرة: جامعة عين

شمس ،كلية التجارة،مجلة الفكر المحاسبي،العدد 1، 2015م) ،ص 326.

(305) Yrd. Doç. Dr. Haluk Bengu, **The Role of Activity Based Budgeting on Target Costing Practices**, (The Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences, Vol.15, No.1, 2010), p.213.

شكل رقم (1/2/2)

خطوات إعداد الموازنات التخطيطية



المصدر: د.محمد سامي راضي، د.وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد وإستخدام الموازنات، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2001م)، ص47.

ويمكن إعداد الموازنات التخطيطية من خلال الخطوات التالية⁽³⁰⁶⁾:

1. تحديد أهداف الشركة، بناء على الهدف الأساس لوجودها، مع الأخذ بعين الاعتبار البيئة الإقتصادية وظروف السوق، وتشمل عملية تحديد الأهداف البحث عن الخيارات المتاحة وتحليلها واختيار أفضل البدائل حتى يتم تشكيل الأهداف النهائية بأسلوب واضح.

2. تحديد أهداف الموازنة، بناء على أهداف الشركة يتم تحديد أهداف الموازنة والتخطيط لتحقيقها من خلال صياغتها في خطة متكاملة، ويمكن تأسيس خطة الموازنة بناء على أهداف الموازنة مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية⁽³⁰⁷⁾:

أ. خطة الشركة طويلة الأجل.

ب. هدف الربحية والعائد على الإستثمار المخطط.

ج. حجم المبيعات المتوقع.

د. الطاقة الإنتاجية المتاحة.

تتحقق أهداف الموازنة ضمن الوقت الزمني المحدد، ويعد هدف الربحية أو العائد على الإستثمار العامل الثاني في تحديد الموازنة ونقطة البداية لصياغة الموازنة⁽³⁰⁸⁾.

3. تجميع البيانات وإعداد الجداول الأولية والتنسيق بينها، إعداد البيانات الأولية المتعلقة بالإنتاج والمخزون وتكلفة عناصر الإنتاج والمصروفات البيعية والإدارية، ويتم تجميع وتصنيف هذه البيانات والتنسيق بينها وإعداد الجداول الكمية والمالية بصورتها الأولية.

4. توزيع الخطة الأولية، توزيع جداول الموازنة الأولية على المستويات الإدارية المختلفة لمعرفة آراء كافة الأطراف ذات العلاقة، وتعاد هذه الجداول مع التعليقات مرة أخرى إلى لجنة الموازنة حيث يتم إجراء التعديلات إذا ما إقتنعت لجنة الموازنة والإدارة العليا بالملاحظات المقدمة.

5. تشكيل الموازنة في شكلها النهائي، صياغة جداول موازنة التشغيل بصورة نهائية، وبناء عليها يتم إعداد جداول الموازنة المالية المتضمنة جداول موازنة تكلفة البضاعة المباعة والدخل والميزانية العمومية.

(306) وائل محمد إبراهيم، مرجع سابق، ص 64.

(307) محمد موسى النجار، العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية، (غزة:الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م)، ص 63.

(308) عبد الباسط احمد رضوان، إتجاهات معاصرة في الموازنات العامة، (الرياض: جامعة الملك عبد العزيز، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للإقتصاد والإدارة، المجلد 14، العدد 1، 2000م)، ص 137.

6. الموافقة على الموازنة وإعلانها، الموافقة على الموازنة بصورتها النهائية من قبل الإدارة العليا ويتم إعلانها لكافة الأطراف ذات العلاقة المتمثلة في المستويات الإدارية المختلفة⁽³⁰⁹⁾.

7. البدء في تنفيذ الأنشطة الاقتصادية وفقاً للموازنة، تنفيذ الأنشطة الاقتصادية المتعلقة بالإنتاج والتخزين وضبط التكلفة والمصروفات المتعلقة بها وفقاً للموازنة، ويفضل توزيعها على فترات شهرية أو ربع سنوية، مراعاة التقلبات الموسمية في الفترة المالية.

8 قياس النشاط الفعلي ومقارنته بخطة الموازنة، يتم قياس النشاط الفعلي أولاً بأول وإجراء المقارنة بخطة الموازنة بصورة دورية أسبوعية أو شهرية، بهدف تحديد الإنحرافات.

9 دراسة أسباب الإنحرافات، من خلال إعداد تقارير تحليلية للإنحرافات تلحق بالتقارير الدورية التي يتم إعدادها أسبوعياً أو شهرياً.

10. تجميع البيانات والإستعداد لإعداد خطة الموازنة المقبلة، يجب أن يبدأ الإعداد للموازنة قبل بدء الفترة المالية المخططة حتى تكون جاهزة مع بداية الفترة المالية.

يستطيع الباحث إضافة الخطوات التالية:

1. تكوين لجنة الموازنات: تكوين لجنة الموازنة للإثبات على إعداد وتنسيق تقديرات الموازنة، وتعد الموازنة لمدة سنة أو أقل، وغالباً تكون هذه اللجنة برئاسة مدير عام الشركة وعضوية مدير الإنتاج ومدير المبيعات والمدير المالي والإداري وبعض الأفراد الآخرين على حسب الحاجة، وتكون هذه اللجنة دائمة بإحدى إدارات الشؤون المالية، وتقوم بوضع الخطوط الرئيسية للموازنة في شكل منشور عام للجهات التنفيذية لتحديد المقترحات والبدائل المختلفة لتنفيذ هذه المقترحات.

2. مرحلة الدراسة: تجميع كل المقترحات الخاصة بالإدارات التنفيذية وتعرض على الإدارة العليا بالشركة للمناقشة وفق السياسة العامة والإحتياجات الفعلية والأهمية النسبية وأفضل عائد متوقع.

3. مرحلة الإقرار: صياغة المقترحات المقبولة ووضعها في الشكل النهائي ليتم عرضها ومناقشتها مع المستويات المسؤولة عن إقرارها و اعتمادها.

4. مرحلة التنفيذ: بعد موافقة و اعتماد مجلس الإدارة ترسل الخطة إلى المسؤولين عن التنفيذ ويجب التأكد من فهم العاملين للخطة وأهدافها حتى يسهم كل منهم عن إقتناع في أداء دوره التنفيذي.

(309) سليمان سفيان، مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية - إتخاذ قرارات ورقابة، (عمان: دار الشروق للنشر والتوزيع، 2002م)، ص 266.

5. مرحلة المتابعة: على لجنة الموازنة متابعة تنفيذ الخطة حتى تتمكن من التنسيق بين الخطط الفرعية وتحديد الإحترافات أو المعوقات وتحديد المسؤولية حتى يمكن إجراء التصحيح اللازم في الوقت المناسب.

ثامناً: مزايا وعيوب الموازنات التخطيطية

أ. مزايا الموازنات التخطيطية: تتمثل مزايا الموازنات التخطيطية في (310):

1. تحسين القرارات: من خلال معرفة الإيرادات والتكاليف المتوقعة يمكن تخفيض معدل الزيادة في المصروفات، وتجنب إقتراض الأموال من البنوك بالإضافة إلى الحد من عمليات الشراء غير الضرورية للآلات والمعدات.

2. توفر مجموعة من المعايير: والتي يمكن من خلالها رقابة استخدام الشركة لمواردها الإقتصادية كما أن هذه المعايير تستخدم في تحفيز العاملين. وتتحقق الرقابة من خلال مقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المخططة بصفة دورية، وعندما تكون هناك فروق كبيرة بين النتائج الفعلية والمخططة فلا بد من إتخاذ خطوات محددة لمعرفة أسباب وجود تلك الفروق وإتخاذ الإجراءات التصحيحية.

3. استخدام الموارد المتاحة بشكل أمثل: القيام بعملية التخطيط في كافة المستويات المختلفة بما يؤدي إلى تحقيق الأهداف بكفاءة عالية من خلال قيام الإدارات المختلفة بوضع الموازنات الفرعية الخاصة بها (311).

4. أداة للرقابة وتقويم الأداء: وجود نظام حوافز يعمل على تشجيع الإدارات للقيام بعملها على أكمل وجه ويحسن أدائهم.

5. تُعد المشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية: وسيلة لضمان إلتزام العاملين بتنفيذ الموازنات على أكمل وجه.

6. وسيلة فعالة لتدفق المعلومات من الإدارات الدنيا في المؤسسات المالية إلى الإدارة العليا: لمساعدتها في عملية إتخاذ القرارات الرشيدة.

7. المساعدة في تخصيص الموارد المتاحة والمحدودة: من خلال مساعدة صانعي القرارات في تخصيصها بالشكل الأنسب.

8. الرؤية المستقبلية: من خلال التخطيط لعدة سنوات سواء الإيرادات أو التكاليف.

(310) د. بدیع الدین رشوان، الموازنات التشغيلية والمالية والرأسمالية، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، 2010م)، ص 13-14.
(311) ماهر درغام، إبراهيم الشيخ، مدى فعالية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة، (عمان: المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد 11، العدد 1، 2008م)، ص 188.

9. تحليل البدائل: من أجل الوصول إلى أكثر الوسائل كفاءة لتحقيق الأهداف الأساسية للبرامج بأقل تكلفة ممكنة⁽³¹²⁾.

10. تنسيق مجهودات الإدارة والأقسام المختلفة في الشركة: فعند معرفة حجم المبيعات المتوقع يتم الطلب من إدارة الإنتاج وضع برامج الإنتاج التي تلبي إحتياجات المبيعات وهكذا يطلب من الإدارات والأقسام الأخرى وضع برامجها بما يجعلها تعمل معاً في نفس الإتجاه.

11. تساعد في خدمة وظيفة الرقابة: تحتوي على أرقام التكاليف والإيرادات التي يتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة، الخاصة بكل إدارة أو قسم في الشركة، وتتم الرقابة عن طريق مقارنة الأرقام الفعلية مع الأرقام الواردة في الموازنة لتحديد الإنحرافات بينها وتحليل أسبابها والتقرير عنها.

12. تساعد في توجيه الإستثمارات المالية بين الإدارات والأقسام بصورة سليمة: فعند إستخدام الموازنة تعلم الإدارة ماهي الوحدات الإدارية التي يتطلب دعمها من حيث الموارد وما هي الوحدات التي ليست بحاجة إلى دعم.

يستطيع الباحث إضافة المزايا التالية:

1. وضع أهداف واقعية عن طريق رسم الخطط والسياسات المستقبلية التي تضمن تحقيق الأهداف وأخذ الإحتياطات اللازمة للظروف المحتملة والتكيف معها.

2. التنسيق والإتصال والرقابة على أوجه النشاط المختلفة، تحفيز العاملين وحثهم على تحقيق الأهداف، وتوقع المشاكل والمعوقات قبل وقوعها وتلافيها وفق الأهداف الواقعية الموضوعة.

3. تقييم الأداء بمقارنة النتائج الفعلية مع أرقام الموازنة وإثبات المستويات الإدارية التنفيذية في وضع الخطة.

4. إستقرار النشاط والإستمرارية عن طريق الدراسة المستمرة ومحاولات لحل المشاكل قبل حدوثها و الإتصال بين الإدارة العليا والإدارات الفرعية، من خلال رفع تقارير دورية إلى الإدارة العليا.

5. تحديد الأهداف تحديداً واضحاً، ورفع مستوى كفاءة وفاعلية الإدارة لتحسين وترشيد عملية إتخاذ القرارات، وتقوية الرقابة على تنفيذ المشاريع بواسطة التقارير وإيجاد ترابط بين عمليتي التخطيط والموازنة، وتحقيق التنسيق بين البرامج المختلفة.

⁽³¹²⁾ المهدي مفتاح السريتي، مدى إمكانية إستخدام مؤشرات تقييم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة في القطاع الصناعي الليبي، (مصراتة: جامعة مصراتة، كلية الإقتصاد، المجلة الجامعة، المجلد 3، العدد 15، 2013م)، ص 193.

6. تركز على الأهداف التي تحاول الشركة تحقيقها عن طريق البرامج والأنشطة التي تقوم بها، من خلال توزيع مخصصات البرنامج الواحد بين الأقسام المختلفة ذات العلاقة، وتوفير البيانات والمعلومات المتعلقة بالمدخلات والمخرجات للبرامج ومدى ارتباطها لتحقيق الأهداف.

ب: **عيوب الموازنات التخطيطية:** تتمثل عيوب الموازنات التخطيطية في⁽³¹³⁾:

1. عدم القدرة على التكيف مع التغيرات التي قد تواجه الشركة مما يعني عدم مرونتها.
2. يتم إعدادها من أعلى إلى أسفل بلا تواصل إداري، ويشير ذلك إلى عدم وجود مشاركة في الإعداد.
3. تهتم بالرقابة دون التركيز على تحقيق الأهداف الإستراتيجية بالشركة، أي لا قياس للفعالية، مع عدم إكمال متطلبات قياس الكفاءة.
4. تقوم على أساس تخصيص الموارد المتاحة وفق سياسات إدارية، وهي لا تعبر بالضرورة عن إستراتيجيات الشركة الموضوعية، مما يعكس تعارض المصالح كإحدى مشكلات الوكالة الشائعة كنتيجة لإنفصال الملكية عن الإدارة.
5. تركز على البرامج الجديدة وزيادتها، ولا تمكن من التقييم المستمر للبرامج المستمرة⁽³¹⁴⁾.
6. غياب البيانات الأساسية المتمثلة في القياس الكمي للأهداف والمجهودات ونتائج الأنشطة والتعبير عنها بشكل بيانات مالية⁽³¹⁵⁾.
7. صعوبة تحديد الأهداف وصياغتها سواء كانت رئيسية أو فرعية وترجمتها على شكل برامج وأنشطة، صعوبة تحديد الأولويات، وصعوبة توفير المعايير والمؤشرات الإقتصادية والمالية اللازمة لتحديد تكاليف البدائل وتقويم كفايتهما لإختيار البديل الأفضل⁽³¹⁶⁾.
8. صعوبة قياس الآثار غير المباشر للبرامج والأنشطة التي تمثل عنصراً من عناصر التقييم الشامل للتكلفة والعائد من تلك البرامج والأنشطة.

⁽³¹³⁾ H.Tandung, G.Guangming, & H. Huyhanh, **Integration of Activity-Based Budgeting and Activity- Based Management**, (International Journal of Economic, Finance, and Management Sciences, Vol.1, No.4, 2013), P.184.

⁽³¹⁴⁾ محمد عباس حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، (عمان: د ن، 1992)، ص186.

⁽³¹⁵⁾ محمد حسين على، تحليل مقارن لأساليب إدارة الموازنة العامة في إطار موازنة الرقابة وموازنة الأداء بالتطبيق في دولة الإمارات العربية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد2، 1993م)، ص109.

⁽³¹⁶⁾ حسن عبد الكريم، محمد خالد، الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ والرقابة -دراسة ميدانية، (بغداد: الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد64، 2007م)، ص111.

9. تركيز السلطة في يد الإدارة العليا، وتقليل سلطة المستويات الإدارية الأخرى⁽³¹⁷⁾.
10. بطئها في التكيف مع التغيرات التي تواجهها الشركة وفقدانها للمرونة، حيث تصاغ الموازنة من أعلى إلى أسفل متجاهلة ضرورة التواصل الإداري من أسفل إلى أعلى ومن أعلى لأسفل أي أنها تفقد المرونة في التكيف مع الظروف المتغيرة للشركة.
- يستطيع الباحث إضافة العيوب التالية:
1. تعكس الموازنات طريقة هرمية في التنظيم وهي طريقة لا تلائم الحاجة إلى المرونة والتكيف لظروف الشركة المتغيرة.
 2. يتم تخصيص الموارد وفقاً للسياسة وليس للإستراتيجية-أي أن السلطة السياسية في الشركة هي التي تحدد تخصيص الموارد بدلاً من الحاجات الإستراتيجية التي تحدد الموازنات التخطيطية.
 3. أصبحت الموازنات التخطيطية غير كفوءة وغير فاعلة في ظل المدخل الإستراتيجي للإدارة إذ إنها لا توفر المعلومات المفيدة لغرض تقويم كفاية وفاعلية تنفيذ الإستراتيجيات التنافسية.
 4. تطبيقها يحتاج إلى موظفين مؤهلين علمياً وعملياً .
 5. تركز على تحديد التكلفة وفقاً للقرارات التي إتخذت في حين هناك مجموعة من البدائل في الواقع العلمي.
 6. هي موازنات لأغراض الرقابة أكثر من كونها أداة مساعدة للشركة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

⁽³¹⁷⁾ عبد العزيز محمود الإمام، الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة على حسابات الشركات العامة، (الرياض: دار المريخ للنشر والتوزيع، 1983م)، ص

المبحث الثاني

الموازنة على أساس الأنشطة

تعتبر أحد الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية التي تساعد في إدارة التكاليف، كما أنها أداة تخطيط ورقابة تزيد من كفاءة التكلفة عن طريق القضاء على الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وهي جزء من الإدارة على أساس الأنشطة التي تحلل التكاليف بدقة وتوفر المعلومات عن تحسين عمليات الإنتاج، التسعير وتحليل ربحية العملاء.⁽³¹⁸⁾ وتعتبر الأساس لحساب تكلفة المنتج و عملية متواصلة لإدارة التكاليف والرقابة عليها، ومنهجية تحدد التكاليف المتوقعة للأنشطة المطلوبة عند إنتاج منتج أو خدمة معينة، كما أن استخدام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية إعداد الموازنة يمكن الإدارة من تحويل التكاليف الثابتة إلى تكاليف متغيرة، والتدقيق في التكاليف بموضوعية، كما أنها تأخذ في الحسبان الأنشطة والمقاييس في تخصيص التكاليف من خلال تخصيصها على الأنشطة أولاً ومن ثم على المنتجات عن طريق الأنشطة ذات العلاقة، ويوفر تطبيقها فرص للمحاسب الإداري لتحسين إسهاماته في خدمة الإدارة وتخفيض التكاليف⁽³¹⁹⁾.

يتضح للباحث أن الموازنة على أساس الأنشطة تركز على تكاليف الأنشطة الضرورية لإنتاج وبيع السلع، يوضح إعدادها عملية تخفيض التكاليف وإلغاء الأنشطة المهذرة للموارد، ويمكن من خلالها التحكم في العملية بدلاً من التحكم في النتيجة ومن ثم تحسين كل نشاط من أنشطة الشركة، وإعدادها يقسم التكاليف غير المباشرة إلى مجموعات من تكلفة النشاط المتجانسة والمستقلة، وتستخدم الإدارة معيار السبب - النتيجة في تحديد محركات التكلفة.

أولاً: مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة

عرفت بأنها، أداة للتخطيط عن فترة مستقبلية تعمل من خلال الربط بين محركات الأنشطة، وتستخدم عند الحاجة لفهم تأثير تغير حجم الأنشطة على التكلفة⁽³²⁰⁾، عرفت بأنها، أسلوب تحليل الأنشطة، يمثل فيه النشاط عملية استخدام موارد معينة لإنتاج مخرجات محددة قد تكون جزءاً من وحدة منتج أو منتج

⁽³¹⁸⁾ Wilhelmi, M., Kleiner, B., **New Development in Budgeting**, (Management Research News, Vol. 8, No.3, 1995), PP. 78-79.

⁽³¹⁹⁾ عبد الرحمن بكر، إمكانية تطبيق الموازنات على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردنية، (عمان: الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2007م)، ص15.

⁽³²⁰⁾ Connolly, Tim And Ashworth, Gary, **An Integrated Activity-Based Approach to Budgeting, Management Accounting**, (ABI/INFORM Global, Vol. 72, No .3 Mar.1994), P. 32.

نهائي⁽³²¹⁾، عرفت بأنها، الأسلوب الذي يتم من خلاله تسجيل الأنشطة التي تتكبدها التكاليف في جميع المجالات الفنية للشركة وتحديد العلاقات بينها وتحليلها، وربط هذه الأنشطة بالأهداف الإستراتيجية⁽³²²⁾، عرفت بأنها أسلوب يستخدم هرم تكلفة الأنشطة لوضع موازنة المدخلات المادية والتكاليف، حيث تكون المدخلات المادية والتكاليف موضوعة في الموازنة كدالة للنشاط المخطط⁽³²³⁾، وعرفت بأنها، المنهج القائم على التقدير والتخطيط المستقبلي لمتطلبات الشركة من المصادر والأنشطة اللازمة مع الأخذ في الاعتبار العلاقة السببية بين المصادر والأنشطة ليساعد في إتخاذ القرارات، وتحديد المتطلبات المالية المستقبلية لتغطية تلك المصادر والأنشطة المخططة⁽³²⁴⁾، عرفت بأنها، أداة لإدارة الأنشطة بالتركيز على سلسلة القيمة لأنشطة الشركة لتحقيق المزايا التنافسية الإستراتيجية⁽³²⁵⁾، عرفت بأنها منهج يمتد ويساعد في التركيز على الأنشطة لتحقيق التحسين المستمر وضمان تحسين عملية إتخاذ القرارات المتعلقة بمجالات التكاليف⁽³²⁶⁾، عرفت بأنها، عملية التخطيط والتحكم في الأنشطة المتوقعة من الشركة لإشتقاق موازنة فعالة للتكاليف تعنى بحمل العمل المتبأ به وتحقيق الأهداف الإستراتيجية المتفق عليها⁽³²⁷⁾، وعرفت بأنها تعبير كمي عن الأنشطة التي تمارسها الشركة وتعكس التنبؤ بالأعمال والمتطلبات المالية الأخرى لتحقيق الأهداف الإستراتيجية أو لتغيير الخطة لتحسين الأداء⁽³²⁸⁾، وعرفت بأنها، تكتيك يسعى إلى تعظيم الإيرادات وتقليل التكاليف من خلال التنبؤ بالمصادر المطلوبة للشركة بناء على التغيرات المتوقعة في الأنشطة والعمليات داخل

(321) محمد محمود يوسف، نموذج مقترح لمحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة ودقة بيانات محاسبة تكلفة النشاط، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة البحوث العلمية، المجلد 32، مارس 1995م)، ص 25.

(322) Fisher Joseph G, et al., **Using Budgets for Performance Evaluation: Effect of Resource Allocation and Horizontal Information Asymmetry on Budget Proposals, Budget Slack, and Performance**, (The Accounting Review, Vol. 77, No.4, October, USA, 2002), P.32.

(323) Morse Wayne J., et al, **Management Accounting: A Strategic Approach**, (Thompson, South – Western, 3th Edition, 2003), P.619.

(324) Stevens, E., **Activity –Based Planning And Budgeting: The Coming of Age of The Consumption –Based Approach**, (The Journal of Corporate Accounting And Finance, Mar/Apr 2004), P. 16.

(325) Mustafa ,Essam, **An Application of Activity-Based-Budgeting in Shared Service Departments and Its Perceived Benefits and Barriers Under Low- IT Environment Conditions**, (Journal of Economic & Administrative Sciences, Vol.21, No.1, June 2005), P. 46.

(326) Morrow, M. & Connolly, T., **The Emergence of Activity Based Budgeting**, *Management Accounting*, Feb .2005, P.41.

(327) John. Antos., **Activity Based Management, Activity Based Costing, Activity Based Budgeting**, (Value Creation Group, Inc, Dec 2005), P.10.

(328) Siegel, Joel G., & Shime, Jaek, **Accounting Handbook Barons**, (Educational Series, 4th Ed ,2006), P.309.

الشركة⁽³²⁹⁾، وعرفت بأنها، أداة تخطيطية فعالة من خلال التوزيع الأمثل للموارد على الأنشطة بشكل عكسي مقارنة مع محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وأداة رقابية فعالة من خلال اعتمادها على مفهوم تحليل الأنشطة لتحديد الأنشطة غير المحققة لقيمة مضافة وإلغائها أو تعديلها بشكل يوفر تحقيق التحسين المستمر وتخفيض التكاليف⁽³³⁰⁾، عرفت بأنها، منهج لتقدير المصادر اللازمة لتلبية إحتياجات أنشطة الشركة والأهداف التي تسعى إليها بشكل أدق⁽³³¹⁾، عرفت بأنها، المنهج الذي يركز على تحديد تكاليف الأنشطة المتوقعة، وآلية إرتباط هذه الأنشطة مع بعضها البعض، وتحديد المصادر المطلوبة بناء على الأنشطة المتوقعة، ونظام ممتد من النظام الأساسي في تحديد التكاليف لكل صنف وهي نظام التكاليف على أساس الأنشطة⁽³³²⁾، وعرفت بأنها إتجاه حديث في إعداد الموازنات قائم على التخطيط المستقبلي لإحتياجات الشركة من الموارد وفقاً للعلاقات السببية بين المخرجات المستهدفة والأنشطة المطلوبة لإنتاجها وصولاً إلى قديرات تفصيلية لمتطلبات هذه الأنشطة وتحقيقاً لخطة الإنتاج المقترحة والمساعدة في إتخاذ القرارات لتحديد المتطلبات المالية المستقبلية اللازمة لتغطية تلك الموارد المطلوبة⁽³³³⁾.

يستنتج الباحث من تعاريف الموازنة على أساس الأنشطة بأنها:

1. أداة تخطيط لفترة مستقبلية لربط محركات التكلفة.
2. تقنية لإعداد تقرير عن الإنفاق الحكومي وتحليله على أساس الأهداف لتسهيل التخطيط والرقابة.
3. تسجيل الأنشطة التي تتكبدها التكاليف وربطها بالأهداف الإستراتيجية.
4. إستخدام هرم تكاليف الأنشطة لوضع الموازنة.
5. منهج للتقدير والتخطيط المستقبلي لمتطلبات الشركة من المصادر والأنشطة للمساعدة في إتخاذ القرارات.
6. أداة لإدارة أنشطة الشركة والتركيز على سلسلة القيمة.

⁽³²⁹⁾ Kaplan Robert S. & Anderson Steven R., **What-If Analysis and Activity-Based Budgeting , Forecasting Resource Demands , Excerpted from Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits**, (Harvard Business Press , Boston, Massachusetts , 2008), P.1.

⁽³³⁰⁾ سارة سيدأحمد عبد العاطي، إستخدام نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في القطاع الحكومي المصري-دراسة تطبيقية، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م)، ص 26.

⁽³³¹⁾ Schalkwyk, Annette Van, **Setting Water Service Tariffs Sustainable Technologies**, (Official Journal of The Institute of Municipal Finance Officers, Vol. 12 No. 3, Autumn 2012), P.9.

⁽³³²⁾ Atkinson, Anthony A., et al, **Management Accounting, Information for Decision-Making and Strategy Execution**, (New Jersey: Upper Saddle River, Pearson Education, Inc., 6th Ed, 2012), P. 254.

⁽³³³⁾ Tandung Huynh et al., **Integration of Activity – Based Budgeting and Activity –Based Management**, (International Journal of Economic, Finance, and Management Sciences, Vol. 1, No. 4, 2013), P. 185.

7. تعبير كمي عن الأنشطة التي تمارسها الشركة والتنبؤ بالأعمال والمتطلبات المالية. يستطيع الباحث تعريف الموازنة على أساس الأنشطة بأنها، أسلوب يعتمد على تحليل الأنشطة في تخصيص الموارد و يساعد الإدارة في التخطيط المستقبلي وإِتخاذ القرارات، عن طريق الإستعانة بمعلومات التكاليف على أساس الأنشطة لتحقيق التخصيف المستمر للتكاليف ولِشباع حاجات ورغبات العملاء.

ثانياً: أهمية الموازنة على أساس الأنشطة

تتمثل أهمية الموازنة على أساس الأنشطة في (334):

1. تحديد الحالات التي تتطلب فيها خطط إنتاج جديدة لتقديم الدعم والنشاطات الخدمية في الشركة.
2. دقة تخطيط التكاليف المستقبلية.
3. معرفة القدرات والطاقت المتاحة للشركة.
4. تحقيق الأهداف الإستراتيجية الموضوع التي تسعى إليها الشركة (335).
5. شعور جميع الأفراد بالمساهمة في إعدادها، و في تحقيق الأهداف الموضوع للشركة.
6. وسيلة لتحقيق الميزة التنافسية من خلال تحديد إستراتيجية تخفيض التكاليف كركيزة أساسية في تقديم المنتجات.

يستطيع الباحث إضافة الأهمية التالية:

1. توفر رؤية واضحة لمعرفة العجز والفائض في الموارد بمختلف أقسام الشركة.
2. تحديد مدى كفاءة تنفيذ الأنشطة، وحجم كل نشاط ومستوى جودته.
3. تحديد كيفية تغير محرك تكلفة لنشاط معين وكيفية تأثيره على حجم الموارد المطلوبة للأنشطة.
4. تحديد قيمة الموارد المطلوبة لأداء كل نشاط بالشركة.

ثالثاً: أهداف الموازنة على أساس الأنشطة

تتمثل أهداف الموازنة على أساس الأنشطة في (336):

1. ترشيد وضبط عمليات الإنفاق وزيادة فعاليته، وتحقيق جودة مخرجات النشاط.

(334) Kaplan, Roberts S., et al., **Management Accounting**, (New Jersey: Prentice Hall, 2007), P. 486.

(335) Selim Yuksel Pazarceviren, **Target Costing Based on the Activity Based Costing Method And A Model Proposal**, (European Scientific Journal, Vol.4, Special Edition, December 2013), P.9.

(336) د. إبراهيم رسلان حجازي، الموازنة على أساس النشاط وترشيد الإنفاق والإرتقاء بجودة التعليم العالي بالجامعات العربية، (الرباط: جامعة الدول العربية، المؤتمر العربي الأول - الجامعات العربية، التحديات والآفاق المستقبلية، 9-13 ديسمبر، 2007م)، ص 6-7.

2. الربط بين الموارد التي تخطط الشركة إستخدامها والمخرجات التي تسعى إلى تحقيقها.
3. التحديد الدقيق والواضح لأنشطة الشركة اللازمة لإنتاج المنتج.
4. تقدير مستوى الموارد المناسب لأداء الأنشطة، وتزويد الإدارة بمعلومات جيدة لإتخاذ القرارات السليمة⁽³³⁷⁾.
5. تطوير الموازنات التقليدية لمواكبة التطور في مجالات الإدارة العلمية، والأساليب المحاسبية والتكاليفية⁽³³⁸⁾.

يستطيع الباحث إضافة الأهداف التالية:

1. الإعتماد على الأنشطة في تخصيص الموارد و تحقيق الرقابة المستمرة للتكاليف.
2. التحول إلى إستخدام الموارد المطلوبة فقط لتلبية إحتياجات الإنتاج.
3. تحديد حجم الأعمال على أساس الأنشطة التي تحقق قيمة.
4. توضيح العلاقة بين محركات التكلفة، إذ التغير في حجم محرك تكلفة ينتج عنه تغير في حجم محركات التكلفة الأخرى.

رابعاً: مقومات تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة

تتمثل مقومات تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في⁽³³⁹⁾:

1. العمل بمنهج التحليل على أساس الأنشطة: تحليل الشركة إلى مجموعة من الأنشطة الرئيسية ومجموعة من العمليات الأساسية، والقدرة على توضيح تكاليف العمليات الداعمة وتحليلها، لتحديد الأنشطة المضيضة وغير المضيضة للقيمة⁽³⁴⁰⁾.
2. إعداد الموازنة على أساس الأنشطة كعملية عكسية للتكاليف على أساس الأنشطة: عن طريق توجيه الطلب على المخرجات إلى الأنشطة، ثم إلى الموارد وتحليل المنتجات، ومعرفة الأنشطة اللازمة لإنتاجها، والموارد اللازمة لأدائها⁽³⁴¹⁾.

⁽³³⁷⁾ Dr. Haluk Bengu, **The Role of Activity Based Budgeting on Target Costing Practices**, (The Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences, Vol.15, No.1, 2010), P. 275.

⁽³³⁸⁾ Cook, T., Grove, H., Coburn, S., **ABC Process-Based Capital Budgeting**, (Journal of Managerial Issues, Vol. 12, No. 3, 2000), P. 28.

⁽³³⁹⁾ [http://Search.Ebscohost .Com](http://Search.Ebscohost.Com), Shane, Jon M. **Activity Based- Budgeting – Creating a Nexus Between Workload and Costs**, (June 2005), P.11.

⁽³⁴⁰⁾ أمل مصلي الحسن، إعداد موازنة التكاليف الصناعية غير المباشرة باستخدام مدخل الأنشطة- دراسة تطبيقية، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010م)، ص 81-82.

⁽³⁴¹⁾ Player, S & D. E. Keys., **Why Some Organizations Beyond Budgeting**, (The Journal of Corporate Accounting and Finance, Mar/Apr 2003), P. 5.

3. تحقيق التوازن بين الدورة التشغيلية والمالية: تحويل الموازنة العينية بواسطة التكاليف على أساس الأنشطة إلى موازنة مالية عن طريق التكاليف على أساس الأنشطة المستقبلي.
4. إجراء دراسة مسحية لعملاء الشركة: لإمكان تحديد الأنشطة اللازمة للوفاء بإحتياجاتهم، وتحديد الموارد اللازمة لتنفيذ كل نشاط لمهامه، وتحديد الموارد التي تتطلبها الأنشطة وتحديد المخرجات اللازمة، ووضع الأولويات وفق ما يحقق حاجة العميل بأداء أنشطة الشركة⁽³⁴²⁾.
5. تحديد وتحليل الأنشطة الحرجة تفصيلياً: لمعرفة نقاط الضعف بها وسد ما قد يظهر من فجوات في إطار من المقارنة المرجعية، سواء من حيث جودة مخرجات النشاط أو زمن الأداء، مع تحديد الطاقة المتاحة⁽³⁴³⁾.
6. إتفاق التطبيق: مع توجهات الإدارة في ظل إقناع العاملين بالشركة وتوفير أنظمة معلومات ملائمة للتطبيق.
7. توفر الكفاءات العلمية والمهنية اللازمة: من خلال هيكل تنظيمي سليم و المرونة النسبية لتطويع الموازنة إستجابة لما قد يظهر من تغيرات أثناء التطبيق⁽³⁴⁴⁾.
- يستطيع الباحث إضافة المقومات التالية:
- إمشاركة القائمين على التشغيل وإقناعهم بدلاً من مقاومة التطبيق ووضع عراقيل معوقة له.
2. توفر معلومات دقيقة عن المنتجات، الأنشطة، التكاليف، والإيرادات.
3. وجود نظام حوافز مرتبط بمدى الإلتزام بتطبيق وتنفيذ بنود الموازنة على أساس الأنشطة لتحقيق الأهداف الموضوعية.
4. وجود نظام رقابة فعال، متابع لخطوات التنفيذ الفعلي وتحديد الإنحرافات الممكن حدوثها، حتى تتمكن الإدارة من إيجاد الحلول اللازمة لمعالجتها.

⁽³⁴²⁾ Chartered Global Management Accountants Institute (CGMAI), Powered by AICPA & CIMA, **Essential Tools for Management Accountants: The Tools and Techniques to Support Sustainable Business Success**, (London: Institute of Management Accountants, 2013), P. 75.

⁽³⁴³⁾ أحمد أبو محسن، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة في قطاع غزة. دراسة ميدانية، (غزة:الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م)، ص68.

⁽³⁴⁴⁾ Brimson, James A, & Antos, John. **Driving Value Using Activity-Based Budgeting**, (USA: John Wiley and Sons INC. 1999), P. 267.

خامساً: خطوات تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة

تتمثل خطوات تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في (345):

1. تقدير الإنتاج وحجم المبيعات: تحديد المزيج الإنتاجي وتشكيلة العملاء وتوفر معلومات تفصيلية لإنجاز خطة المبيعات والإنتاج، وتعتبر هذه المعلومات الأساس في تحديد الأنشطة التي تحتاجها الشركة والطاقة التشغيلية لكل نشاط (346).
2. تحديد الأنشطة والطاقة التشغيلية لكل نشاط في الشركة: تحديد الأنشطة بشكل شامل لكل أنشطة الشركة الضرورية واللازمة لبيع المنتجات، وتحديد المستوى التشغيلي لتلك الأنشطة وفق خطة الإنتاج والمبيعات (347).
3. تحديد الموارد اللازمة والمطلوبة لإنجاز وتنفيذ أنشطة الشركة: وضع تقديرات للموارد التي تحتاجها الشركة لتنفيذ الخطة الإنتاجية والتسويقية، والكمية المطلوبة لكل مورد من أجل تقدير الطلب (348).
4. تحديد الموارد الفعلية التي يجب توفيرها: تخصيص الموارد المتاحة قبل أي تقديرات إستراتيجية، من أيدي عاملة ومواد خام تجهيزات، وضرورة مراعاة المرونة في عرض هذه الموارد (349).
5. تحديد طاقة كل نشاط: حساب الطاقة الإنتاجية لكل نشاط من أنشطة الشركة في ظل الموارد المتاحة لكل نشاط (350).
6. الإتفاق على أساس التكلفة: ضرورة ترسيخ أساس التكلفة المحددة على أساس الأنشطة، قد يكون الأساس هو نظام قائم للمعلومات المحددة على أساس النشاط أو قد يكون مشروعاً مستقلاً، ولكنه يشكل أساس للبدء في عملية تطبيق الموازنة بما يضمن الإتساق مع البيانات الفعلية (351).
7. تقدير أحجام النشاط والأسعار: بعد تحديد سلسلة المنتجات يتم تحديد حجم نشاط الأعمال وهيكल الأسعار، حيث تستخدم في تحديد الموازنة وموازنة الإيرادات، كما أنها تشكل المكون الرئيس في موازنات التكلفة (352).

(345) Cooper, Robin and Kaplan Robert, S., **The Design of Cost Management System Test and Cases**, (New Jersey: Prentice Hall, 2ed Ed, 1998), P. 116.

(346) Cokins, G., **Activity Based Costing Planning: Myth or Reality? A Technical Bulletin from ABC Technologies**, (USA: White Paper, 2008), P. 10.

(347) Cokins, G., **New Age Accounting: Activity- Based Budgeting (ABB)**, A Technical Bulletin from ABC Technologies, (USA: White Paper, 1999), P. 15.

(348) Drury, Colin, **Management Accounting for Business Decisions**, (London: Thomson Learning, 2nd Edition, 2001), P. 568

(349) Drury, Colin, **Management and Cost Accounting**, (United States: Thomson, 5th Edition, 2000), P.568.

(350) وحيد محمود رمو، إعادة هندسة عملية إعداد الموازنة الجارية باستخدام تقنيات المعلومات -دراسة ميدانية تطبيقية، (الموصل: جامعة الموصل، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2012م) ص ص 69-70.

(351) جولي مابري، ترجمة أحمد محمد زامل وسعد بن صال، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية، (الرياض: معهد الإدارة العامة مركز البحوث، 2004م)، ص ص 319.

(352) عبد الرحيم البشيتي، مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في المصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة - دراسة ميدانية، (غزة: الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م)، ص 56.

8. حصر الأنشطة الأساسية: بعد تقدير حجم النشاط المخطط للمنتجات، تحدد عدد الأنشطة الأساسية التي يتم الوصول إليها عن طريق استخدام أساس التكلفة المحددة على أساس النشاط كنقطة مرجعية يمكن عن طريقها ربط مقاييس الأنشطة بالأنشطة الأساسية.

9. تحديد أرقام الإيرادات بالموازنة: في نفس وقت تحديد التكاليف، وعند الإتفاق على إرشادات الموازنة يتم تحديد موازنات الإيرادات، ويعتمد ذلك على أحجام النشاط المقدر للمنتجات والأسعار وهوامش الأرباح المتوقعة⁽³⁵³⁾.
10. تجميع التنبؤات المالية: تحديد التكاليف والإيرادات ووضع إرشادات الموازنة بما يعظم الأرباح المتوقعة، والموازنة بين التكلفة والإيراد تعتمد على درجة التكافؤ بين مسببات حجم الأعمال في الأجل القصير والإستثمارات النوعية في الأجل الطويل⁽³⁵⁴⁾.

11. الموافقة على الموازنة وصياغتها في شكلها النهائي: الموافقة على الموازنة وصياغتها في شكلها النهائي حسب الأنشطة ومن نطاق مسؤوليات محددة وذلك في حال تمت الموازنة بين التكاليف والإيرادات بما يحقق عوائد كافية، وتكون خاضعة لرقابة من تقع تلك الأنشطة داخل مجال مسؤوليته.

يستطيع الباحث إضافة الخطوات التالية:

1. تحديد وتجميع الأنشطة الأساسية بالشركة: عمل خريطة تدفق توضح الأنشطة الرئيسية بكل عملية.
2. تجميع خرائط العمليات في خريطة واحدة تضم كل الأنشطة على مستوى الشركة، والموارد اللازمة لكل نشاط.

3. تقدير حجم الطلب على مخرجات الشركة.

4. تحديد حجم الأنشطة اللازمة لإنتاج هذا الحجم من المخرجات، من خلال محركات الأنشطة.

5. تحديد مقدار الموارد المطلوبة لأداء هذه الأنشطة بإستخدام محركات الموارد، ومقارنته مع مقدار الطاقة المتاحة وتحديد مناطق العجز والفائض.

6. تحديد مصادر توفير العجز والتصرف في الفائض.

سادساً: مزايا الموازنة على أساس الأنشطة

تتمثل مزايا الموازنة على أساس الأنشطة في⁽³⁵⁵⁾:

⁽³⁵³⁾ تشارلز هونجرن وآخرون، تعريب د. احمد حجاج، محاسبة التكاليف -مدخل إداري، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1996م)، ص 313.
⁽³⁵⁴⁾ Cooper, R. and R. Kaplan, **Profit Priorities from ABC Costing**, (Harvard Business Review, 1998), P. 116.

⁽³⁵⁵⁾ ندى عيد الرازق سليمان، مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط كأسلوب حديث في محاسبة التكاليف-دراسة تطبيقية، (الموصل: جامعة الموصل، كلية الإدارة والإقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م)، ص 26.

1. تخطيط العمليات المستقبلية بشكل صحيح، من خلال تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة بدقة وتساعد في عملية التغيير وتعمل على زيادة الكفاءة و تخفيض التكاليف والحصول على عائد أعلى.
2. تحديد الطلب الحقيقي من الموارد على أساس الأنشطة التي لها قيمة وتساهم في تحقيق أهداف الشركة.
3. تحليل متطلبات العميل من الموارد وربطها بالأهداف الإستراتيجية المخطط لها في المدى القصير والطويل.
4. تربط القرارات الإستراتيجية بخطة عمل الشركة، وتركز على أنشطتها الأساسية، وتحدد وتستبعد الأنشطة التي لا تضيف قيمة⁽³⁵⁶⁾.
5. البساطة والوضوح والسرعة في إعداد التقديرات، وتخفيض الوقت المستنفذ في إجراء المفاوضات مما يقلل من تعارض واختلاف المسؤولين، لوجود أسس محددة تحكم تقديراتهم⁽³⁵⁷⁾.
6. تحسين العلاقة مع العملاء من خلال توقع ما يحتاجونه وفق الموارد المتاحة، وتعزيز العمل الجماعي وتوفير المعلومات للشركة⁽³⁵⁸⁾.
7. مرونة في التعديل الدوري في أرقامها أو تطويرها، من زيادة أو خفض لأرقامها المقدر، وبالتالي هي أكثر فعالية ودقة من حيث التقدير والإقتراب على الحقيقة.
8. التعرف على التغييرات في الأنشطة وتوفير معلومات دقيقة بما يساعد إجراء المقارنة المرجعية، تساعد على إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة دون إضعاف فاعلية الأنشطة الأخرى.
9. التأثير على سلوك الموظفين من خلال شمولها على إجراءات مالية، وغير مالية تستخدم في التغلب على الحواجز الفنية الناتجة عن تقسيم الشركة على أسس وظيفية، وجذب الإهتمام للمجالات القيمة الناتجة من تماسك العمليات⁽³⁵⁹⁾.

⁽³⁵⁶⁾ بيليندا إستيفان، أساسيات المحاسبة الإدارية- كيف تعظم الأرباح وتعزز الأداء المالي،(القاهرة: مجموعة النيل العربية، ترجمة علاء أحمد إصلاح، 2008م)،ص109.

⁽³⁵⁷⁾ منى صبح محمد إبراهيم، مدخل مقترح لترشيد التكاليف بهدف زيادة فعالية القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية الحديثة، (بورشيد: جامعة قناة السويس، كلية التجارة، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2001م)، ص128.

⁽³⁵⁸⁾ Farideh Faraji, Ameneh Reiszadeh, **The Activity Based Costing and Target Costing As Modern Techniques in Determination of Product Cost**, (International Research Journal of Applied and Basic Sciences, Vol, 6, No.3, 2013), P.370.

⁽³⁵⁹⁾ د.علي الجوهري رمضان، أثر التطور الصناعي على إستحداث أساليب متكاملة لإدارة التكلفة،(سوهاج: جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد28، العدد2، ديسمبر، 2014م)،ص31.

10. الكفاءة في العملية الرقابية والتخطيط الإستراتيجي، تأخذ في الإعتبار التغيرات الداخلية في الشركة المتعلقة بآلية تسعير المنتجات وتحديد تكاليفها.

11. تحديد العلاقة بين كمية الإنتاج والأنشطة اللازمة لإنتاجها، ووضع تقديرات مفصلة حول متطلبات هذه الأنشطة، وتخفيض الضغط على الإنفاق في نهاية السنة (360).
يستطيع الباحث إضافة المزايا التالية:

1. تساعد في تحليل التكاليف الثابتة وتحديد الإجراءات الكمية للأنشطة.
2. تساعد الإدارة على تخطيط العمليات المستقبلية من خلال تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة بدقة.
3. تشجيع الإدارة على التركيز على الخدمات كمخرجات بدلاً من التركيز على الموارد التي تستهلكها.
4. تسهل تخطيط ورقابة الإنفاق، وتركز على تحديد المسؤولية بطريقة سهلة.
5. تحقق فعالية الإتصالات على مستوى الشركة ككل لمراعاتها لمختلف العلاقات بين الأنشطة.
6. التركيز على متطلبات العميل، مما يساهم في تحليل إحتياجات العميل من الموارد، و ربطها بالأهداف الإستراتيجية المخطط لها على المدى القصير أو الطويل.
7. تحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركة، وتحديد التكلفة الحقيقية، مما يمكن الإدارة من إتخاذ القرارات الصحيحة.
8. زيادة كفاءة تخطيط الموارد، من خلال توفير بيانات ومعلومات تفصيلية تمكن من توزيع الموارد المتاحة، وتحديد الطاقة غير المستقلة.
9. الموازنة والمواءمة بين الأنشطة، والمساعدة على التخطيط والرقابة وتخفيض التكاليف.

سابعاً: صعوبات تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة

تتمثل صعوبات تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في (361):

1. عدم توفر مقومات تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة، المقاومة على كافة المستويات من التغيير والتطوير واستحداث أنظمة حديثة متطورة.
2. سوء الإستخدام والتطبيق لبنودها يؤثر على كفاءتها وفعاليتها تطبيقها.

(360) Liu, F. Mitchell And J. Robinson, A Longitudinal Study of The Adopting of An Activity-Based Planning Systems In The Crown Prosecution Service of England And Wales, United Kingdom, (Journal of Accounting Organizational Change, Vol.77, No. 10, 2008), P. 320.

(361) <http://www.businessfinancemag.com>.

3. تأخذ في الإعتبار كل التكاليف الثابتة للأنشطة المرتبطة بالشركة، وتفترض أن كل هذه التكاليف والأنشطة متغيرة⁽³⁶²⁾.

4. حساب التدفق من الأنشطة إلى الموارد على أساس قيم نقدية فقط، مما يؤدي إلى إنخفاض القدرة على تحديد طاقة فائضة مخططة.

5. بسبب وجهة النظر في التكاليف على أساس الأنشطة بأن الموارد تمثل مدخلات نقدية للأنشطة، قد توجد صعوبة في تحديد الطلب على موارد محددة نتيجة خصائص معينة في الخطة من معلومات الموازنة على أساس الأنشطة.

6. لا تستطيع التعامل مع التغيرات السريعة، وتحافظ على مستوى التكاليف أكثر من محاولة تخفيضها⁽³⁶³⁾. يستطيع الباحث إضافة الصعوبات التالية:

1. تحليل وتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة بشكل دقيق نتيجة تداخل وتنوع المنتجات، وبالتالي تداخل التكاليف على المنتجات.

2. تحديد وتقدير التكاليف يؤثر على تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة.

3. تطبيقها في الشركات صغيرة الحجم، لتعقد إجراءاتها وتكلفتها العالية.

4. يفضل تطبيقها في الشركات التي فيها نسبة التكاليف غير المباشرة عالية، ومتعددة المنتجات والأنشطة.

ثامناً: الإختلاف بين الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة التقليدية

يتمثل الإختلاف بين الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة التقليدية في⁽³⁶⁴⁾:

1. الموازنة على أساس الأنشطة تحدد الكمية التالفة والضائعة من الإنتاج، أما الموازنة التقليدية لا تحدد الكمية التالفة أو الضائعة من الإنتاج.

2. الموازنات على أساس الأنشطة تعد بناءً على تكلفة العمليات المقدرة، الموازنات التقليدية تعد بناءً على التكلفة المقدرة للأقسام الصناعية.

3. الموازنة على أساس الأنشطة تقيس وتوضح الأثر المتوقع والسبب، بينما الموازنة التقليدية توضح وتقيس الأثر المتوقع فقط⁽³⁶⁵⁾.

(362) د.علي مجدي سعد، المحاسبة عن إستهلاك الموارد،(المنصورة:جامعة المنصورة،كلية التجارة،المجلة المصرية للدراسات التجارية،المجلد34، العدد2، 2010م)،ص 358.

(363) بيتر أترييل، إدي مكلاني، تعريب د. زهير عمرو دردر، المحاسبة الإدارية لمتخذي القرارات،(الرياض:دار المريخ للنشر،2013م)،ص273.

(364) إسماعيل يحيى النكريتي،محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة،(عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع،2007م)،ص268.

(365) Lind, G.H., **Activity Based Costing: Challenging The Way We Cost Underground Coal Mining Systems**, (The Journal of The South African, Institute of Mining and Metallurg,2001), P. 77.

4.الموازنة على أساس الأنشطة يمكنها توضيح الطاقة غير المستغلة، بفضل إتمامها على مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ، بينماالموازنة التقليدية لا توضح الطاقة غير المستغلة.

5.الموازنة على أساس الأنشطة تقدم وصف وتحليل تفصيلي عن الإحتياجات المستقبلية من الأنشطة والصادر المطلوبة، أما الموازنة التقليدية لا تلبي إحتياجات الإدارة، كونها لا تمثل أداة للتحليل الوصفي التفصيلي⁽³⁶⁶⁾.

6.تمثل المشاركة في صياغة الموازنة على أساس الأنشطة تعاونية من أسفل إلى أعلى ومن أعلى إلى أسفل، مما يجعلها أقل عرضة للخطأ، وأكثر قدرة على التنبؤ الدقيق، والحد من عملية التلاعب الإداري، من خلال تحديد طاقة كل فريق عمل في كل قسم في الشركة بشكل دقيق، من حيث العمليات الخاصة بكل قسم، الموازنة التقليدية ذات إتجاه واحد من أسفل إلى أعلى، مما يحد من حجم مشاركة العاملين في صياغتها، ويجعلها غير قادرة على إكتشاف الأخطاء والتلاعب، وغير دقيقة في تقدير أرقامها.

7.الموازنة على أساس الأنشطة تساعد الإدارة في التركيز على تخفيض التكاليف الثابتة، وهذا غير متاح في الموازنة التقليدية.

8.الموازنات على أساس الأنشطة تسهل عملية إعادة هندسة العمليات وإعادة التقييم، وتعتبر أكثر مرونة من الموازنة التقليدية في التخطيط الإستراتيجي سواء على المدى القصير والمدى الطويل.

9.الموازنة على أساس الأنشطة تستخدم لغة مشتركة -لغة الأنشطة أو عمليات الأعمال التي يؤديها كل فرد، والموازنة التقليدية تستخدم مصطلحات غير مألوفة إلا للمحاسبين⁽³⁶⁷⁾.

10.الموازنة على أساس الأنشطة تبحث عن ثبات وإتساق المخرجات، وأن النشاط ينبغي أن يؤدي بشكل ثابت بمرور الوقت، والتشجيع على التحسين المستمر، الموازنة التقليدية يؤدي النشاط فيها وفقا للأداء الأفضل، ويتوقف على إيجاد أفضل طريقة ممكنة لأداءغشاطٍ ما والبحث بإستمرار عن طرق لتحسينه، مع أداء النشاط بشكل ثابت.

11.تتطلب الموازنة على أساس الأنشطة وضع أهداف للأنشطة أو عمليات الأعمال بإعتبارها الحد الأدنى للأداء، وليس المستوى الأعلى، و ينبغي تحديد المستوى الأدنى للأداء الضروري لمساندة الأهداف التنظيمية⁽³⁶⁸⁾.

⁽³⁶⁶⁾ طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية - نظرة متكاملة، (القاهرة:الدار الجامعية،2005)،ص 1174.

⁽³⁶⁷⁾ طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية - نظرة متكاملة، (الإسكندرية:الدار الجامعية للنشر والتوزيع،2010م)،ص1170.

يضيف الباحث الإختلافات التالية:

1. تعتمد الموازنة على أساس الأنشطة على تحليل أنشطة الشركة، وتبويب إحتياجاتها للفترة المستقبلية على أساس الأنشطة، الموازنة التقليدية تركز على حجم العمالة دون تحديد حجم الطاقة غير المستغلة.
2. تتيح الموازنة على أساس الأنشطة إمكانية رقابة كل نشاط من خلال مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط، وإمكانية تحديد حجم الموارد المستهلكة بكل نشاط على حدة بإستخدام محركات تكلفة الموارد، الموازنة التقليدية تكفي بتحديد الحد الأقصى من الإنفاق.
3. الموازنة على أساس الأنشطة لها القدرة على تحديد نصيب وحدة المنتج من تكلفة كل نشاط بإستخدام محركات تكلفة الأنشطة، الموازنة التقليدية لا تحدد نصيب تكلفة وحدة المنتج من الأنشطة، وتقيس التكلفة الإجمالية والنتائج دون تحديد الأسباب ومحاولة التحكم فيها.
4. الموازنة على أساس الأنشطة تدعم أنشطة تحليل القيمة، الموازنة التقليدية لا تدعم أنشطة تحليل القيمة لإعتمادها على بيانات تاريخية مرتبطة بفترة سابقة بغرض إعداد موازنات تخطيطية للفترة المستقبلية.
5. الموازنة التقليدية تركز على كون التكاليف ثابتة أو متغيرة.
6. الموازنة على أساس الأنشطة سريعة التكيف مع التغيرات التي تواجهها الشركة، الموازنة التقليدية بطيئة التكيف مع التغيرات التي تواجهها الشركة.
7. الموازنة على أساس الأنشطة تعمل على تخصيص الموارد بناءً على الإحتياجات الإستراتيجية، الموازنة التقليدية تعمل على تخصيص المصادر بناءً على سياسات الشركة.

⁽³⁶⁸⁾ Sorinel Capusneanu, **Implementation of Activity-Based Budgeting Method in the Economic Entities from Mining Industry of Romania**, (International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol. 3, No.1, January 2013), P.29

المبحث الثالث

التكاليف على أساس الأنشطة

تعتبر التكاليف على أساس الأنشطة من أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية الحديثة، تركز على ربط تكاليف المنتج بتكاليف الأنشطة بإعتبارها مسببات التكلفة، مما يساعد الإدارة على قياس التكلفة ورقابتها بشكل أفضل، ولتخاذ القرارات السليمة والمناسبة لتخفيض التكاليف، ودعم القدرة التنافسية، وتزويد الإدارة بالمعلومات التي تمكنها من أداء مهامها بكفاءة⁽³⁶⁹⁾. تعتمد التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أن المنتجات تحتاج إلى وحدات إقتصادية، التي بدورها تمارس العديد من الأنشطة لتحقيق أهدافها، وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد تقوم بأنشطة تتطلب تكلفة، مما يعني ضرورة تصميمها بحيث يتم تخصيص التكاليف على الأنشطة المتسببة فيها⁽³⁷⁰⁾، لتسهيل تخصيص تكاليف كل نشاط على المنتجات حسب درجة إستفادتها المتوقعة من ذلك النشاط⁽³⁷¹⁾.

يتضح للباحث بأن التكاليف على أساس الأنشطة تعمل على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة الشركة في مجوعات للتكلفة، وتوزيعها على المنتجات وفق معدلات تحدد على أساس مسببات وموجهات مبنية على العلاقة السببية، تفيد الإدارة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة، ودراسة كل نشاط بشكل مستقل لتحديد الأنشطة التي تصيف قيمة للمنتج والعمل على تطويرها وتحسينها.

أولاً: نشأة وتطور التكاليف على أساس الأنشطة

ظهرت التكاليف على أساس الأنشطة في عام 1971م، عندما بدأت دراسة العناصر التي تبنى عليها التكاليف، التي توضح أكر النشاط، وأهداف التكلفة، ومفهومها، وتكاليف إدخال النشاط، وأوضح من خلالها أن إستخدام أسس التخصيص في التكاليف التقليدية يضلل تكلفة المنتج، بسبب تحميل بعض المنتجات بأقل من

⁽³⁶⁹⁾ درويش مصطفى الخناب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي-دراسة تطبيقية،(غزة:الجامعة الإسلامية،كلية التجارة،رسالة ماجستير غير منشورة،2007م)،ص21.

⁽³⁷⁰⁾ محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف،(الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2003م)، ص270.

⁽³⁷¹⁾ Hicks, Douglas T., *Activity-Based Costing For Small And Mid-Sized Business*, (New York: John Wily & Sons, Inc, 1992), P.33.

تكاليفها أو أكثر، وربط هذه الأنشطة بالمنتجات عن طريق محركات التكلفة⁽³⁷²⁾. وفي عام 1984 تم إستكشاف القصور والنقص في التكاليف التقليدية وغير الملائمة لطبيعة التطورات في نظم التصنيع المتطورة⁽³⁷³⁾، وتطوير نوع جديد من أنظمة التكاليف الذي يوزع التكاليف على أساس الأنشطة لـ صطلح على تسميته بالتكاليف على أساس الأنشطة⁽³⁷⁴⁾، ثم إنتشر إستخدامها كبديل للتكاليف التقليدية، التي إنتهت بسبب فشلها في معالجة التكاليف غير المباشرة. تركز التكاليف على أساس الأنشطة على فهم سلوك التكاليف و تحديد مسببات التكلفة غير المباشرة، و التركيز على الأنشطة التي تسبب إهلاك الموارد يمكن أن يؤدي إلى الترشيح في إدارة كل تكاليف الشركة⁽³⁷⁵⁾. أن إدارة التكاليف تتطلب إنشاء نظام التحسين الذاتي المستمر، والذي يساهم في تحسين الأنشطة التي تضيف قيمة لـ إستبعاد أو تقليل الأنشطة التي لا تضيف قيمة⁽³⁷⁶⁾.

يستنتج الباحث أن التكاليف على أساس الأنشطة ظهرت نتيجة لقصور التكاليف التقليدية في توفير معلومات لمتخذي القرارات، ومواجهة الإحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، و إمكانية تقديم معلومات دقيقة عن تكلفة السلع وكيفية تحديد التكلفة الفعلية للمنتجات، بعد إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، لتحديد سعر المنتجات بشكل منافس.

ثانياً: مفهوم التكاليف على أساس الأنشطة

عرفت التكاليف على أساس الأنشطة بأنها، أسلوب يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل الشركة وتجميع وتشغيل ما يرتبط بها من تكاليف⁽³⁷⁷⁾، عرفت بأنها الأنشطة التي تستهلك الموارد، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة، التي تعتمد عليها في التصنيع من أجل تنميتها وتحسينها، والتخلي عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة⁽³⁷⁸⁾، عرفت بأنها طريقة لقياس

(372) عبد العزيز عبد الرحمن، تقويم أقسام شركة الحديد والصلب في حماة في ظل إستخدام نظام تكاليف الأنشطة، (دمشق: جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة، 2004م)، ص377.

(373) عمر عبد مسلم، معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة-دراسة تطبيقية، (بكرة: جامعة محمد خضر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد 6، 2009م)، ص125.

(374) د. أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط للإستخدامات الإدارية، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2006م)، ص 70.

(375) د. إبراهيم ميده، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مجال المسؤولية الإجتماعية، (دمشق: جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 21، العدد 2، 2005م)، ص284.

(376) صلاح الدين عبد المنعم وآخرون، محاسبة التكاليف - مدخل إداري حديث، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2002م)، ص1.

(377) محمد محمود يوسف، مرجع سابق، ص 23.

(378) Ayse Pinar GURSES, An Activity- Based Costing and Theory of Constraints Model For Product- Mix Decisions, (Thesis Submitted to the Faculty of the Virginia Polytechnic Institute and State University in Partial

التكاليف، مصممة لإمداد الإدارة بمعلومات عن التكاليف الضرورية لعملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية والقرارات الأخرى⁽³⁷⁹⁾، عرفت بأنها، مجموعة من الإجراءات المحاسبية المترابطة والمتكاملة تعمل على قياس هيكل وربحية المنتجات التي تقدمها الشركة عن طريق تقسيم الأداء إلى مجموعة أنشطة إيجاد تكلفة كل نشاط، وتحميلها على المنتجات التي ساهم في إنتاجها هذا النشاط⁽³⁸⁰⁾، عرفت بأنها، طريقة لحساب التكاليف التي يتم توزيعها على أنشطة الشركة، وتحميلها على المنتجات بناء على ما تستخدمه، وتحليل الأنشطة المختلفة للحصول على البيانات اللازمة اعتماداً على سلوك تكاليف هذه الأنشطة، وتحديد العوامل التي توجه هذه التكاليف، وإدارة تكاليف أنشطة الشركة بفاعلية وكفاءة⁽³⁸¹⁾، عرفت بأنها، أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية، تسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة، والربط بين تكاليفها والمنتج النهائي من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، ومساعدة الإدارة على تركيز إهتمامها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية⁽³⁸²⁾، عرفت بأنها، وسيلة تعتمد على تمييز النشاطات التي تسبب التكاليف وتخصيص التكاليف إلى الأنشطة و تخصيص تكلفة النشاط إلى المنتجات أو الزبائن أو لأغراض تكلفة أخرى وفقاً لإستهلاكها تلك الأنشطة⁽³⁸³⁾، عرفت بأنها، أسلوب يعتمد على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي تسبب التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة و تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر إستهلاك كل منتج من هذه الأنشطة⁽³⁸⁴⁾، عرفت بأنها، أسلوب حديث يسعى للحصول على تكاليف منتج أكثر دقة، مع توفير معلومات عن أنشطة الشركة لخدمة الأغراض الإدارية المتعددة⁽³⁸⁵⁾، وعرفت بأنها، النظام الذي يصحح أنظمة محاسبة

fulfillment of the Requirements for the Degree of Master of Science in Industrial and Systems Engineering, Blacksburg, Virginia, June 1999), P 8.

⁽³⁷⁹⁾ Garrison, R.H.& Noreen, E.W. **Managerial Accounting**, (Boston:Mcgraw-Hill,9th Ed.,2000) P. 322.

⁽³⁸⁰⁾ حنفي زكي وآخرون، أساسيات محاسبة التكاليف،(القاهرة:مطبعة جامعة القاهرة،2000م)، ص420.

⁽³⁸¹⁾ Taylor, Thomas C., **Current Developments in Cost Accounting And The Dynamics Of Economic Calculation**, (The Quarterly Journal Of Austrian Economics Vol. 3, No. 2 , Summer, 2000),P.9.

⁽³⁸²⁾ د. هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف، (الإسكندرية:الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع،2000م)، ص ص 21-22.

⁽³⁸³⁾ Jan Emblemsvåg, **Life-Cycle Costing Using Activity Based Costing-And Monte Carlo Methods To Manage Future Costs And Risks**, (New Jersey-USA : John Wiley & Sons Inc Editions, 2003), P.308.

⁽³⁸⁴⁾ د. زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، (الإسكندرية:الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2005م)، ص 394 .

⁽³⁸⁵⁾ يوسف أحمد العبد الله، مدخل إستراتيجي لإستخدام نظام محاسبة تكاليف النشاط في تحليل ربحية العميل - دراسة تطبيقية،(القاهرة: جامعة عين

شمس، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م)، ص88.

التكلفة بالتركيز على الأنشطة الفردية وإعتبارها موضوع التكلفة الأساسية⁽³⁸⁶⁾، عرفت بأنها، نظاماً يمد الإدارة بالمعلومات المالية وغير المالية لقياس وتحديد مسببات التكلفة والأنشطة المرتبطة بأهداف الأداء، ويمكنها تحسين الأداء في العمليات وأنشطة تقديم المنتجات المختلفة⁽³⁸⁷⁾، عرفت بأنها، عملية تخصيص التكاليف الإضافية بدقة أكبر باستخدام الأنشطة كبديل لإستخدام مراكز التكلفة تمهيداً لتتبع تكلفة النشاط على المنتجات باستخدام محركات التكلفة كوسيلة للقياس⁽³⁸⁸⁾.

يستج الباحث من تعاريف التكاليف على أساس الأنشطة بأنها:

1. أسلوب يسعى إلى تحقيق الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة.
2. أنها الأنشطة التي تستهلك الموارد، وأن المنتجات تستهلك الأنشطة.
3. طريقة لقياس التكاليف ومد الإدارة بمعلومات عن التكاليف الضرورية لإتخاذ القرارات.
4. مجموعة من الإجراءات المحاسبية لقياس هيكل وربحية المنتجات، وتحمل تكلفة كل نشاط على المنتجات.
5. نظام يمد الإدارة بالمعلومات المالية وغير المالية لقياس وتحديد مسببات التكلفة والأنشطة المرتبطة بالأداء.

يستطيع الباحث تعريف التكاليف على أساس الأنشطة بأنها أسلوب يستخدم في تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات بناءً على تكلفة الموارد التي يستهلكها كل نشاط، وتحمل تكلفة كل نشاط على المنتجات التي ساهم في إنتاجها هذا النشاط، وتحديد تكلفة المنتج بدقة، وتوفير معلومات القياس وتقويم الأداء وإتخاذ القرارات.

ثالثاً : أهداف التكاليف على أساس الأنشطة

تتمثل أهداف التكاليف على أساس الأنشطة في الآتي⁽³⁸⁹⁾:

1. القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط، ووحدة تكلفة المنتجات.

⁽³⁸⁶⁾ Horngren, Charles. et al., **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, (New Jersey:9th Ed, Prentice- Hall, Inc, 2011),P. 144.

⁽³⁸⁷⁾ سليمان حسين البشتاوي، الإتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، (عمان: جامعة النجاح، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد 28، العدد 8، 2014م)، ص 1873.

⁽³⁸⁸⁾ صباح فوزي صالح، مرجع سابق، ص 39.

⁽³⁸⁹⁾ محمد عبد الفتاح العشماوي، مرجع سابق، ص ص 286-287.

2. ترشيد القرارات الإدارية و قرارات التسعير لمواجهة المنافسة العالمية والمحافظة على حصة الشركة في الأسواق.
3. تسهيل إجراء الرقابة على إقتناء واستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة، بما يساعد في تخفيض عناصر التكاليف.
4. تحقيق مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط.
5. تعظيم أداء الأنشطة المضيئة للقيمة، استبعاد الأنشطة غير المضيئة للقيمة، لتعظيم قيمة الشركة وربحيتها.
6. تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة، تقديم معلومات مفيدة للإدارة في إتخاذ القرارات وتحديد أسباب إرتفاع التكاليف.
7. التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة، وتقديم صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف، ومعرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة.
8. تدفق الموارد من خلال مختلف الأنشطة والمنتجات في الشركة بالطريقة الأقرب للواقع.
11. الربط بين التكاليف والنشاطات ومراكز المسؤولية من وجهة نظر إدارة الأداء الداخلي، تحديد الأنشطة المستهلكة للموارد التي تم إستخدامها في الإنتاج⁽³⁹⁰⁾.
12. تزويد الإدارة بالمعلومات الدقيقة عن الأنشطة والتكاليف، وما إستخدم من موارد لإنجاز الأنشطة وفعاليتها بشكل دقيق، وعلى أساس الإستغلال الأمثل لهذه الموارد ومن ثم تخفيض التكاليف⁽³⁹¹⁾.
يستطيع الباحث إضافة الأهداف التالية:

1. إدماج التكاليف المرتبطة بالتطور التكنولوجي في المنتجات وتوسيع الأنظمة الآلية للإنتاج.
2. تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليفها.
3. تخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة التي إستهلكتها، تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات النهائية.
4. قياس هيكل وربحية المنتجات التي تقدمها الشركة عن طريق تقسيم الأداء إلى مجموعة أنشطتها إيجاد تكلفة كل نشاط، وتحميل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وفق محركات تكلفة ملائمة.

⁽³⁹⁰⁾ سليمان حسين البشتاوي، تطبيق المعرفة الجديدة- نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة، (عمان: جامعة آل البيت، كلية إدارة المال والأعمال،

مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 34 ، العدد 2007، 1م)، ص 87.

⁽³⁹¹⁾ Smith, Malcom, **Managing Your ABC System, Management Accounting**, (New York: John Wiley and Sons 1994), P.16.

5. توفير المعلومات اللازمة للتخطيط الإستراتيجي عن طريق تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة من وجهة نظر المستهلك والأنشطة التي لا تضيف قيمة، والتخطيط لدعم الأنشطة التي تضيف قيمة وإستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

6. تمكين الإدارة العليا من تقويم ربحية المنتجات ووحدات الشركة المختلفة، بناء على تخصيص التكاليف على أساس توزيع موارد الشركة بشكل شامل.

رابعاً: أهمية التكاليف على أساس الأنشطة

تتمثل أهمية التكاليف على أساس الأنشطة في الآتي⁽³⁹²⁾:

1. تدعيم آليات رقابتها إدارة التكلفة من خلال تحديد الأحداث والأنشطة المسببة للتكلفة تحديداً دقيقاً وتركيز الإدارة على مسببات التكلفة.

2. دقة تتبع التكاليف، تحديد علاقة التكاليف بالأفراد و تقويم مسؤولياتهم تجاه أساليب إستخدام الموارد المتاحة، وتوجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاءة في الأداء⁽³⁹³⁾.

3. تعظيم الربحية من خلال توفير معلومات دقيقة وموثوقة عن التكاليف في ظل المنافسة بهدف تسعير المنتجات.

4. العدالة والموضوعية في تخصيص التكاليف غير المباشرة عن طريق إختيار مسببات التكلفة المناسبة للموارد، والأنشطة التي توضح العلاقة السببية لسلوك التكاليف.

5. إتخاذ قرارات تتعلق بالتوقف عن إنتاج منتج معين أو التوسع في إنتاجه أو المقارنة بين تصنيع جزء أساس من منتج معين أو شرائه من الخارج.

6. ترشيد القرارات الإدارية الداخلية والخارجية بما توفره من معلومات مالية وغير مالية، مما يؤدي إلى الحصول على معلومات أوفى عن تكلفة المنتجات وربحيتها.

7. تخفيض وترشيد الموارد المستنفذة وذلك بتخفيض عدد مرات تنفيذ الأنشطة من خلال تحسين مستوى الأداء عند تنفيذ عمليات البيع والتسويق، والتطوير المستمر في المنتجات، رفع كفاءة أداء الشركة.

⁽³⁹²⁾ نواف فخر، خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، (عمان: الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، 2002م)، ص

⁽³⁹³⁾ أحمد محمد أبو محسن، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م)، ص48.

8. توفير المعلومات المالية والمعلومات غير المالية، تتعلق بتقديم المعلومات المالية وتحديد التكلفة بشكل أكثر دقة يساهم في خفض التكاليف عن طريق تخفيض إهلاك الموارد من خلال الربط بين الأنشطة وما تستهلكه من موارد.

9. خفض التكلفة عن طريق تحسين أداء إنسياب العمل في عمليات وأنشطة الشركة المالية ورفع كفاءة أداء الأنشطة باستبعاد الأنشطة غير الضرورية التي لا تحقق قيمة مضافة للشركة⁽³⁹⁴⁾.

10. توفير بيانات عن استخدامات الشركة المالية وعن الأنشطة المسببة للتكاليف، زيادة قدرة إدارة الشركة المالية على إدارة الموارد وزيادة كفاءة العمليات التشغيلية، ودور المحاسبين في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات⁽³⁹⁵⁾.

11. قياس وتحسين كفاءة الأداء، عن طريق تحديد فرص تخفيض التكاليف، المرتبطة بالأنشطة، بالإعتماد على تقديرات لمسببات التكلفة لمراقبة مستويات الموارد المقدمة، ومتابعة اتجاهات تكلفة النشاط باستمرار⁽³⁹⁶⁾.

12. تحديد وتوضيح الأنشطة، عن طريق استخراج معلومات عن مسببات تكلفتها، والإعتماد عليها في دعم الإدارة.

يستطيع الباحث إضافة الأهمية التالية:

1. قياس الأداء بفاعلية وبصورة أدق، من خلال إدارة التكلفة بتحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالتكاليف.
2. إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل، واعداد الموازنات والرقابة وتقويم الأداء، توفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة، للتطوير والتحسين.

3. الربط بين التكلفة والمسبب، يساعد على سهولة تحليل تكاليف المخرجات، وفهم كيفية إهلاك الموارد، وتحسين قدرة الإدارة على مواجهة متغيرات البيئة الصناعية في حالة المنافسة.

⁽³⁹⁴⁾ Grasso, Lawrence. **Are ABC and RCA Accounting Systems Compatible With Lean Management?**, (Management Accounting Quarterly, Vol.7, No.1,2005), P.16.

⁽³⁹⁵⁾ عبد العال هاشم محمد، دراسة وتقويم مدخل التكلفة على أساس النشاط مع إمكانية التطبيق في المملكة العربية السعودية، (المنصورة:جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 23، العدد 2، 1999م)، ص300.

⁽³⁹⁶⁾ أشرف عزمي مسعود، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة على تعظيم الربحية-دراسة تطبيقية،(عمان:جامعة الشرق الأوسط، كلية العلوم الإدارية والمالية،رسالة ماجستير غير منشورة،2008م)، ص 41.

4. الوصول إلى درجة عالية من الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة بين المنتجات، وترشيد التكاليف، بما يؤدي إلى سلامة بيانات التكلفة والتخصيص، وإكتساب ميزة تنافسية.

5. زيادة مقدرة الشركة على تتبع ورقابة التكاليف من خلال ربطها بأداء الأنشطة، وتلافي أوجه القصور والإسراف.

6. إدارة التكاليف والتخطيط الإستراتيجي، عن طريق توفير معلومات مفيدة لبناء نماذج تشكيلية المخرجات، ووضع الموازنة، وعقد مقارنات بين أداء الأقسام.

خامساً: خصائص التكاليف على أساس الأنشطة

تتمثل خصائص التكاليف على أساس الأنشطة في الآتي (397):

1. توفير الفرصة المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح.
2. توضيح المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج، والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل (398).
3. تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء تكلفتها، يؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج التام.
4. أداة فعالة في تقييم الأداء، زيادة أداء الأنشطة لتخاذ لقرارات الصحيحة لما تقدمه من معلومات دقيقة، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكاليف (399).
5. تحديد الأنشطة والتكاليف الخاصة بكل قسم من أقسام الشركة.
6. تمثل الأنشطة مركزاً هاماً للتكاليف على أساس الأنشطة كما أنها تفسر ما تقوم الشركة بعمله. يستطيع الباحث إضافة الخصائص التالية:

1. تطوير إجراءات تخصيص التكاليف غير المباشرة المتبعة في التكاليف التقليدية.
2. تطوير إجراءات التخصيص من خلال الربط بين الأنشطة وتكلفة الموارد، وبين تكلفة الأنشطة ووحدات التكلفة.

3. تقدم معلومات مالية وغير مالية للإدارة لتساعد في ترشيد قراراتها الإستراتيجية والتشغيلية.

(397) إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2007 م)، ص ص 165-166.

(398) صلاح الدين مبارك، زيادة فعالية مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة

للبحوث العلمية، المجلد 29، العدد 1، 1992م)، ص 45.

(399) صلاح الدين مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2003م)، ص 331.

4. تساعد المعلومات التي توفرها على الإستخدام الأمثل للموارد، وتخفيض الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
5. تحقيق مستوى متميز من الدقة من خلال إعتماها على علاقة السبب والنتيجة.

سادساً: مقومات التكاليف على أساس الأنشطة

تتمثل مقومات التكاليف على أساس الأنشطة في الآتي⁽⁴⁰⁰⁾:

1. تحديد الموارد: مدخلات الأنشطة التي لا يمكن أداء الأنشطة المختلفة بدونها، وصعوبة تحليل وإدارة الأنشطة وتحديد تكلفتها بدون التعرف على الموارد المستخدمة وتكلفتها، وتعتبر مصدر للتكلفة التي تحدث عند إستخدامها.

2. تحديد الأنشطة: تحليل العمليات التي تقوم بها الشركة، لأنها مسبب لحدوث التكاليف والحدث الذي يسبب إستخدام الموارد، والنظر إلى المنتجات بإعتبارها تجمعاً للأنشطة التي يتم تنفيذها للعملاء في شكل منتج⁽⁴⁰¹⁾.

3. تحديد مسببات (محركات) تكلفة الأنشطة: المتغير الذي يسبب حدوث التكلفة، وكلما زادت درجة الإرتباط بين مسببات التكلفة ومجمعات التكلفة، كلما زادت فعالية التكاليف على أساس الأنشطة، ويتوقف فعالية تطبيقها على مدى الدقة في تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط، ونظراً لتعدد الروابط والعلاقات بين الأنشطة والمنتجات، يمكن تبويب مسببات التكلفة بحسب مستويات الأنشطة كما يلي⁽⁴⁰²⁾.

أ. تكلفة تشغيلية أو تنفيذية كعدد ساعات العمل المباشر.

ب. تكلفة إجرائية كعدد ساعات تجهيز الآلات.

ج. تكلفة هيكلية كعدد مرات تطوير المنتج.

د. تكلفة عامة لنشاط الشئون الإدارية، إستخدام عدد العمال أو عدد ساعات العمل غير المباشر.

4. مجمعات تكلفة النشاط، مجموعة الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد، فهي حلقة الوصل بين موارد الشركة والمنتجات النهائية، حيث يتم تجميع عناصر التكاليف غير المباشرة بكل

(400) صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الفلسطينية-دراسة تطبيقية،(غزة: الجامعة الإسلامية،كلية التجارة،رسالة ماجستير غير منشورة،2007م)، ص25.

(401) Hirsch Maurice L. **Advanced Management Accounting**, (London, UK: 2Ed, British Library Cataloguing -in-Publication Data, 2000).P 305.

(402) أمجاد محمد الكومي إستخدام مداخل تحليل التكاليف الإستراتيجي في دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية،(القاهرة:جامعة عين شمس ،كلية التجارة،رسالة دكتوراه غير منشورة،2002م)، ص ص194-195.

مجمع تكلفة للنشاط حسب الدور الذي يؤديه، وتكون التكاليف بكل مجمع نتيجة أعمال متجانسة، ثم توزيع تكاليف مجوعات التكلفة على الإنتاج، بحسب الأنشطة التي استخدمت في إنجازها.

5. المخرجات، وحدات التكلفة التي تستهلك خدمات الأنشطة المختلفة، وتتمثل في منتج أو عميل أو مشروع أو نشاط، وعرفت وحدة التكلفة بأنها، وحدة قياس كمي للمنتج، يتم على أساسها تحديد التكاليف⁽⁴⁰³⁾. يستطيع الباحث إضافة المقومات التالية:

1. تقويم الموارد المتاحة (الوقت، الموارد البشرية، والموارد المالية) يساعد الإدارة في تخفيض وترشيد الموارد المستنفدة.

2. اعتماد الشركة على العمل الآلي ونظم الإنتاج المتقدمة يصعب عملياً تحميل التكاليف على المنتجات باستخدام التكاليف التقليدية المتعلقة بالعمل المباشر.

3. تقويم إحتياجات الشركة من المعلومات و طبيعة هيكل المعلومات وتوقيت الحصول عليها وكيفية توظيفها بشكل أمثل لكافة مستويات الشركة.

سابقاً : خطوات تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة

تتمثل خطوات تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة في الآتي⁽⁴⁰⁴⁾:

1. تحديد الأنشطة الرئيسية بالشركة، التعرف على أنشطة الشركة وتحليلها إلى أنشطة مفهومة يمكن إدارتها، ومن ثم تبويبها إلى أنشطة رئيسية وأنشطة داعمة، وتقسيم الأنشطة التي يمكن أن تؤدي لإنتاج منتج معين إلى، أنشطة ترتبط بوحدة المنتج، أنشطة ترتبط بالدفعة الإنتاجية، أنشطة تربط بمستوى المنتج الواحد، أنشطة ترتبط بتدعيم المنتجات ككل.

2. حصر الأنشطة بمجموعات التكلفة، حصر تكاليف كل نشاط رئيسي في مجمع تكلفة، يحتوي على مجموعة من عناصر التكاليف اللازمة لأداء الأعمال المتجانسة للنشاط، وأن يكون هناك إرتباط بين تلك الأعمال، و درجة من المرونة في تغير عناصر التكاليف المجمعة بما يتلائم مع التغير في مستوى النشاط.

⁽⁴⁰³⁾ خولة حسين، عباس هاشم، استخدام تقنية مراجعة وتقويم البرامج في تحسين أسلوب التكلفة على أساس النشاط-دراسة تطبيقية،(بغداد:جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد9، العدد26، 2014م)،ص 148.

⁽⁴⁰⁴⁾ بن مزوزية إبراهيم، اعتماد طريقة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات العمومية-دراسة حالة،(ورقلة: جامعة قاصدي مرياح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،رسالة ماجستير غير منشورة،2012م)،ص25.

3. مجمع تكلفة النشاط (مركز النشاط)، إعادة تصنيف الأنشطة وتجميعها في مجموعات معينة من النشاط، مجموعات تكلفة النشاط إختصاراً لعدد الأنشطة وموجهاتها⁽⁴⁰⁵⁾، كلما زاد عدد الأنشطة كلما زادت درجة تعقيد و صعوبة تحديد العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج، وعرف مجمع تكلفة النشاط بأنه، مركز التكلفة الذي تجمع فيه التكاليف غير المباشر تمهيداً لتوزيعها على أهداف التكلفة المختلفة باستخدام مسبب تكلفة واحد وهو سلسلة من النشاطات المرتبطة ببعضها البعض لتحقيق هدف معين، حيث يحوي على عدد من الأنشطة المتجانسة ذات الإرتباط الكبير، ويتوقف مستوى الدقة والتوسع في تحليل الأنشطة على قرار الإدارة ودرجة المعلومات المطلوبة بهدف الحصول على أعلى منفعة ممكنة بأقل التكاليف⁽⁴⁰⁶⁾.

4. قياس وتحديد تكلفة كل نشاط، تحميل كل نشاط بالتكاليف التي تسببت في حدوثه، بحيث تحمل جميع التكاليف في الأنشطة التي أحدثتها وتسببت فيها، من خلال دراسة كل نشاط على حده، وتحديد نسبته إلى إجمالي نسبة أنشطة القسم الذي ينتمي إليه و توزيع تكاليف القسم على هذه الأنشطة وفقاً لهذه النسب⁽⁴⁰⁷⁾.

5. تحديد مسببات (محركات) التكلفة للأنشطة، تحديد محركات التكلفة لكل نشاط من الأنشطة الرئيسية التي تؤثر على تكلفة ذلك النشاط، فمحركات التكلفة هي، العوامل أو العناصر المؤثرة التي تتسبب في تحمل التكلفة عند تنفيذ نشاط معين، وهناك بعض المعايير التي يتم الإستناد إليها عند تحديد مسببات (محركات) التكلفة تتمثل في⁽⁴⁰⁸⁾:

أ. العلاقة السببية بين التكلفة والتغير في مسببات (محركات) التكلفة.

ب. سهولة قياس المسبب بطريقة كمية.

ج. علاقة المنفعة، التخصيص والتحميل بقدر ما تم الحصول عليه من منافع من هذا المورد أو النشاط.

د. المعقولية والعدالة في حال تعذر وجود العلاقة السببية أو علاقة المنفعة⁽⁴⁰⁹⁾.

⁽⁴⁰⁵⁾ هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، دراسات في: المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2000م)، ص 321.

⁽⁴⁰⁶⁾ نجوى عبد الصمد، دور نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط في تحسين تنافسية منشآت الأعمال، (بسكرة: الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الإقتصادية وتحولات المحيط، 29-30 أكتوبر، 2002م)، ص 62.

⁽⁴⁰⁷⁾ Robert G. Eichman, **Activity Based Costing for Component-Based Software Development**, (Netherlands: Information Technology and Management, No. 3, 2002), P. 143.

⁽⁴⁰⁸⁾ علاء محمد البتانوني، إستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في تحليل ربحية العميل-دراسة تطبيقية، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 31، العدد 2، 2007م)، ص 310-311.

⁽⁴⁰⁹⁾ مصطفى أحمد محمد، منهج إستراتيجي متكامل لتطوير فعالية أساليب قياس وتقييم الأداء في البنوك التجارية-دراسة ميدانية، (القاهر: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد 2، الجزء الثاني، 2008م)، ص 234.

6. حساب معدلات تحميل تكلفة كل نشاط، عن طريق قسمة إجمالي تكلفة النشاط المحسوبة على إجمالي محركات التكلفة المستفدة بواسطة النشاط⁽⁴¹⁰⁾.

7. تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات، تحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات النشاط سواء كانت منتجات أو خدمات باستخدام مسببات الأنشطة كمقياس للطلب، حيث يتم ضرب معدلات التحميل الخاصة بالأنشطة المختلفة في كمية مسبب التكلفة التي استخدمها كل منتج أو أمر تشغيل من الأنشطة المختلفة، ويقاس طلب المنتج على الأنشطة بعدد المعاملات التي أنشئت من أجل مسبب التكلفة، و تعمل التكلفة على أساس النشاط على قياس تكلفة الموارد المستخدمة لأداء الأنشطة، وربط تكاليف الأنشطة بالمنتجات النهائية التي تستفيد من تلك الأنشطة باستخدام مقاييس تعبر عن إحتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة⁽⁴¹¹⁾.

يتضح للباحث من خطوات تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة مايلي:

1. تحديد الأنشطة التي تقوم بها الشركة.
2. تحديد تكلفة كل نشاط ومستوى أدائه، ويقاس مستوى الأداء بتكلفة المخرجات والوقت، والجودة التي يؤدي فيها وبها النشاط.
3. تحديد مخرجات النشاط، يعتبر مقياس النشاط العامل الذي يسبب إختلاف تكلفة العمليات عن بعضها بشكل مباشر.
4. تتبع تكلفة الأنشطة وربطها بالتكلفة، حيث أن تكلفة النشاط يتم تتبعها وربطها بالتكلفة التي تستخدم هذه الأنشطة^{بقياء} على استخدامها للأنشطة.
5. تحديد أهداف الشركة قصيرة وطويلة الأجل، وفهم هيكل التكاليف، التي تحدد كيفية تقديم هذه الأنشطة للعميل بشكل كفاء.
6. تحديد مستوى الكفاءة والأفضلية بكل نشاط، وتحسين مستوى الرقابة على التكلفة عن طريق التأكد من وجود طرق أفضل لأداء الأنشطة التي تمثل فاقد وتحديد مسببات التكلفة الخاصة بها.

ثامناً: مزايا وعيوب التكاليف على أساس الأنشطة

⁽⁴¹⁰⁾ ناهد صبري محمد، تحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة لتحسين وظيفة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في المنظمة، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م)، ص 34.

⁽⁴¹¹⁾ www.imanet.org, Damitio H., Eet al., **Integration ABC and ABM at Dow Chemical, Management Accounting**, Winter, 2000, P. 3.

أ: مزايا التكاليف على أساس الأنشطة

تتمثل مزايا التكاليف على أساس الأنشطة في الآتي⁽⁴¹²⁾:

1. الرقابة على التكلفة بشكل أفضل حيث تتم الرقابة على مستوى كل نشاط تحدث عنده التكلفة من خلال تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالتكاليف، وإلغاء الأنشطة عديمة المنفعة أو إستبعاد تكلفتها.
2. مساعدة جهود الإدارة في مجال تخفيض التكاليف، من خلال تخفيض الزمن والجهد، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة، وإعادة توزيع الموارد غير المستخدمة⁽⁴¹³⁾.
3. إتخاذ قرارات إدارية أفضل، التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات يؤدي إلى إتخاذ قرارات بصورة أفضل، للوصول إلى مستوى الربح المنشود، وتوفير معلومات دقيقة عن تكاليف المنتجات يساعد على إتخاذ القرارات الإدارية بالتوقف عن إنتاج منتج معين، أو التوسع في إنتاجه، أو المقارنة بين تصنيع جزء أساسي من منتج معين، أو شرائه من الخارج⁽⁴¹⁴⁾.
4. تحفيز المسؤولين لزيادة النشاط، من خلال زيادة عدد دورات الإنتاج أو عدد الأوامر المسلمة للعملاء، مما ينتج عنه زيادة في الإيرادات تفوق الزيادة في تكلفة إستخدام الموارد المتاحة.
5. قياس الأداء بفاعلية، وتحديد مواطن الإسراف، وإدارة التكاليف في المدى الطويل، من خلال تركيز الإدارة على مسببات التكلفة، و المساهمة في إعداد الموازنات والرقابة وتقييم الأداء.
6. التخصيص المنطقي للتكاليف غير المباشرة إستناداً لمسبب التكلفة ومدى إستهلاك وحدة المنتج من مسبب تكلفة النشاط⁽⁴¹⁵⁾.
7. زيادة جودة المنتج التي تتطلبها بيئة الأعمال الحديثة وتخفيض تكلفة المخزون والتركيز على طلب العملاء، تقسيم الأنشطة إلي أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة، مما يساعد على تحسين الأداء⁽⁴¹⁶⁾.

⁽⁴¹²⁾ رياض مصلح ضيف الله، الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 68، 2007م)، ص 686.

⁽⁴¹³⁾ د.رشيد الجمال، د. محمد عبد الغني، محاسبة التكاليف المتقدمة، (الإسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية، 2012م)، ص 107.

⁽⁴¹⁴⁾ د. أحمد حسن الظاهر، د. محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار وائل للنشر، 2009م)، ص 211.

⁽⁴¹⁵⁾ د.ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات متقدمة في المحاسبة الإدارية والتكاليف، (الإسكندرية:الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2012م)، ص 65.

⁽⁴¹⁶⁾ Needy, Kim et al., **Implementing Activity-Based Costing in Small Manufacturing Firms: A Field Study**, (Engineering Management Journal, Vol. 15, No.1, 2003), P.3.

8. تخفيض وترشيد الموارد من خلال تخفيض عدد مرات تنفيذ الأنشطة وتحسين مستوى الأداء عند تنفيذ عمليات البيع والتسويق، والتطوير المستمر في المنتجات، رفع كفاءة الأداء من خلال استخدام إدارة الجودة الشاملة والإنتاج الأمثل.
9. زيادة فاعلية الدور الرقابي للتكاليف على أساس الأنشطة، من خلال الأنشطة المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة و تحديد المسؤولية عن تلك التكاليف إخضاعها لرقابة أكثر.
10. دقة قياس تكلفة المنتج من خلال التخصيص الدقيق للتكلفة غير المباشرة وربطها بالمنتج أو السلعة النهائية، يساعد في تحديد بيانات التكلفة لإتخاذ القرارات الإدارية⁽⁴¹⁷⁾.
11. دقة تخصيص التكاليف و تحديد ربحية عناصر التكاليف، تحديد الطاقات المستغلة وغير المستغلة و تحديد القيود الحالية والمستقبلية لأنشطة الشركة⁽⁴¹⁸⁾.
12. جذب إنتباه الإدارة لتحديد الأولويات وتزويدهم بالتكلفة الملائمة لإتخاذ القرارات⁽⁴¹⁹⁾.
13. تحسين آلية تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة وتدقيق التكلفة لرفع كفاءة عملية إعداد المعايير والموازنات التخطيطية، مما يؤدي إلى توفير الأسس الموضوعية لقياس كفاءة الأداء ومحاسبة المسؤولية⁽⁴²⁰⁾.
14. رفع كفاءة الأداء من خلال استخدام المناهج الحديثة مثل إدارة الجودة الشاملة، وتوفير المعلومات المالية وغير المالية، وزيادة الربحية وتحسين الأداء ونسياب العمل في عمليات وأنشطة الشركة.
15. تقدم معلومات دقيقة عن تكلفة الأنشطة، وتزود الإدارة بأسباب نشوء التكلفة، وتوفير رؤية واضحة بتحليلات التكلفة والمنفعة، مما يساعد على الإستغلال الأمثل للموارد النادرة⁽⁴²¹⁾.
- يستطيع الباحث إضافة المزايا التالية:

⁽⁴¹⁷⁾ Kaplan, Dennis, et al., **Activity-Based Costing and Cost Interdependencies Among Products: The Denim Finishing Company**, (Issues in Accounting Education, Vol 20, No.1, February, 2005), P 51.

⁽⁴¹⁸⁾ Geri, Nita, and Ronen, Boaz, **Relevance Lost: The Rise and Fall of Activity-Based Costing**, (Human System Management, 24, 2005), P.134.

⁽⁴¹⁹⁾ Drury, Colin, **Management and Cost Accounting**. (London :Chapman and Hall, 3rd Ed ,1992), P.286.

⁽⁴²⁰⁾ خليل الدليمي، نظام التكاليف المبني على الأنشطة ومكانية تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة في الأردن -دراسة ميدانية، (عمان: جامعة اليرموك، مجلة أبحاث اليرموك، سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية المجلد 21، العدد 3، 2005)، ص 615.

⁽⁴²¹⁾ Bruggeman W. and K. Moreels, **Time-Driven Activity Based Costing a New Paradigm in Cost Management**. (Bimac Newsletter May, 2003), PP 1-2.

1. إحداء تغبير في نماذج وهياكل ربحية خطوط الإنتاج لتحقيق الدقة في مجال تخصيص الموارد بين الأنشطة.
2. تحقيق درجة عالية من الدقة والرقابة على التكاليف واستخدام الموارد من خلال ربط هذه التكاليف بالأنشطة الخاصة بها ومقارنتها بالعائد من إستخدامها.
3. دعم الرقابة وبياناتها، إستخدام مسبب التكلفة، الذي يعتبر مقياساً لحجم النشاط وأداة لقياس أداء النشاط والرقابة عليه.
4. الدقة في حساب تكلفة الوحدة المنتجة، إختيار الأساس الملائم في تحميل التكاليف غير المباشرة، يساهم في تحقيق الأهداف الإستراتيجية.
5. توفير المعلومات للإدارة الإستراتيجية لمساعدتها في التخطيط الإستراتيجي والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات، وتخفيض التكاليف.
6. تحديد المزيج الأمثل للمنتجات والعملاء، والتخلص من المنتجات والعملاء الأقل ربحية، أو إعادة النظر في المزيج الحالي إلى مزيج أكثر ربحية.
7. الإستخدام الفعال لمبدأ المقابلة، من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات مالية تالية على تكاليف الفترة الحالية.

ب. عيوب التكاليف على أساس الأنشطة

تتمثل عيوب التكاليف على أساس الأنشطة في الآتي⁽⁴²²⁾:

1. تحميل التكاليف غير المباشرة على الأنشطة وتحميل تكلفة الأنشطة على المنتجات بثلاث طرق هي⁽⁴²³⁾:
 - أ. طريقة التحميل الفعلي.
 - ب. طريقة التحميل التقديري.
 - ج. طريقة التحميل العشوائي.

إذ تم التحميل طبقاً لطريقة التحميل الفعلي كانت درجة القياس أكبر دقة، وإذا تم التحميل بطريقة التحميل التقديري كانت درجة القياس متوسط الدقة. إذا التحميل طبقاً لطريقة التحميل الجزافي كانت درجة القياس أقل دقة⁽⁴²⁴⁾.

2. المقاومة للتغيير ونقص الخبرة والتدريب، فقد تواجه الشركة معارضة من قبل الأقسام التي لا ترغب في التغيير وتتمسك بالوضع الحالي، لذا لا بد من الحصول على الدعم والتأييد من الإدارة العليا بأهمية وقيمة التطبيق⁽⁴²⁵⁾.

3. تكلفة تطبيقه مرتفعة جداً حيث يحتاج إلى بيانات وتفصيلات كثيرة، كما يحتاج تطبيقه إلى استخدام الحاسب الآلي⁽⁴²⁶⁾.

4. تعتمد على أسس حكمية تعتمد على أحجام الإنتاج في تخصيص بعض التكاليف على الأقسام وعلى المنتجات.

5. صعوبة تتبع التكاليف جميعها على الأنشطة ثم على الوحدات المنتجة، حيث تفترض التكاليف على أساس الأنشطة أن العلاقة بين الموارد والأنشطة وبين الأنشطة والمنتجات هي علاقة خطية.

⁽⁴²²⁾ عيبر محمود محمد، تقييم مدخل تكاليف الأنشطة على أساس الوقت-دراسة تطبيقية، (القاهرة: جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 2، 2009م)، ص 278.

⁽⁴²³⁾ حازم على حنفي، استخدام أسلوب محاسبة تكلفة النشاط لدعم قياس تكاليف الطاقات البلاستيكية في البنوك التجارية-دراسة تطبيقية، (حلوان: جامعة حلوان كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م) ص 94-95.

⁽⁴²⁴⁾ د. محمد زهران، نظام المراكز والأنشطة إطار بديل للموانمة بين نظام التكاليف على أساس مراكز التكلفة ونظام التكاليف على أساس النشاط، (القاهرة: دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، 2013م)، ص 112.

⁽⁴²⁵⁾ مثنى فالح بدر الزيدي، أهمية استخدام مدخل احتساب التكاليف على أساس الأنشطة بإعتماد الوقت في المشروعات الصغيرة-دراسة تطبيقية، (الموصل: جامعة الموصل، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد 92، 2012م)، ص 108.

⁽⁴²⁶⁾ Barber, K D, et al., **Cost Allocation for Business Process Simulation Models**, (Engineering Manufacture, Vol. 220, Part B, 2006), P. 697.

6. يتطلب تطبيقها تجميع عدد من الأعمال في نشاط واحد متجانس، حيث يصعب استخدام مسبب تكلفة لكل عمل (427).

7. تطبيقها لا يتم إلا في سياق إجراء تغيير إداري شامل وضمن منظومة الجودة الشاملة مع التوجه نحو إرضاء الزبائن (428).

8. صعوبة الحفاظ على ملتزم ارية النموذج عند حدوثتغيرات على العمليات واستخدام الموارد مثل تنوع الأداء، العملاء، الأنشطة (429).

9. نسبة كبيرة من تكاليفها تعتبر أنشطة على مستوى الوحدة ككل، والتي لا يمكن تتبعها إلى أي من المنتجات التي تقدمها الشركة، وصعوبة الحصول على البيانات.

10. إعادة تحليل الأنشطة عادة تحديد كمية الوقت المستنفذ للأنشطة، التي تسبب التكلفة غير المناسبة وغير الصحيحة والنتائج في الوقت غير المناسب (430).

11. عدم وجود علاقة سببية بين الأنشطة المؤداة ومحركات التكلفة مما يؤدي تشويه تكلفة المنتج (431).
يستطيع الباحث إضافة العيوب التالية:

1. صعوبة وتعقيد تخصيص التكلفة علي أوعية التكلفةظراً لصعوبة تتبعها من أوعيتها إلى الأقسام.
2. لا تقدم معلومات غير مالية بشكل كاف عن الأنشطة اللازمة لأغراض تحسين الأداء، الصعوبة في تحديد محركات التكلفة والمفاضلة بين الدقة في تحديد التكلفة وعدد المحركات.
3. تطبيقها لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، لصعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة على الأنشطة المختلفة، نظراً لصعوبة تحديد مسببات التكلفة لبعض الأنشطة، يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات.
4. تجميع الأعمال المتجانسة في نشاط واحد واستخدام مسبب تكلفة واحد، يؤدي إلى تناقص قدرة مسبب التكلفة على التتبع الدقيق للموارد الإقتصادية المستهلكة إلى المنتجات.
5. تستبعد بعض أنواع التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة، لعدم إمكانية تخصيصها على المنتجات، مثل تكاليف البحث وتطوير المنتجات الجديدة حيث ترتبط بامل عدم التأكد.

(427) Ross, Thomas K., **Analyzing Health Care Operations Using ABC**, (Journal of Health-Care Finance, Spring, Vol.30, No.3, 2004), P.8.

(428) محمد محمد عبد الغني. تقييم مدى إمكانية وجدوى قياس التكلفة على أساس النشاط في المستشفيات، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية. المجلد 23 ، العدد 1، 1999م)، ص101.

(429) Lambino C, **Time Driven Activity Based Costing**, (Government Finance Review, Vo .23, No. 4, 2007), P 74.

(430) <http://www.organizedchange.com/balancedscorecard.htm>.

(431) Al-Omiri, M., & C. Drury, **Organizational and Behavioral Factors Influencing the Adoption and Success of ABC in the UK**, (London: Cost Management, Vol. 21, No. 6, 2007), P. 38.

6. صعوبة الحصول على البيانات التفصيلية المطلوبة عن الأنشطة المختلفة.
7. يتطلب تطبيقها تكلفة مرتفعة وجهد كبير، وتعقيد إجراءات تطبيقها، حيث تتطلب عدد كبير من العمليات الحسابية لتحديد تكلفة وحدة المنتج.
8. يتطلب تطبيقها الإستعانة بخبرات خارجية متخصصة للدراسة، ووضع نظم تحليل التكلفة على أساس الأنشطة التي تتفق مع طبيعة كل نشاط، وإعادة تدريب الكادر المحاسبي، والحاجة إلى العديد من التطبيقات والبرامج الجاهزة.
9. تجميع البيانات اللازمة للحصول على معلومات التكلفة حسب الأنشطة، يعتبر مكلفاً بما يتعارض مع إعتبار وهدف تخفيض التكلفة الذي تنشده الشركة.
10. تعتمد كفاءة إستخدام تكاليف الأنشطة على التحديد السليم لمسببات التكلفة، وهذا ليس بالأمر السهل حيث يتطلب تحليل الأنشطة، وتحديد مسبباتها، ودراسة سلوك التكاليف.

تاسعاً: دوافع تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة

- تتمثل دوافع تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة في الآتي (432):
1. التنوع والإختلاف في المنتجات المقدمة من قبل الشركة.
 2. زيادة التكاليف غير المباشرة ضمن هيكل التكاليف، يؤثر تخصيصها بصورة دقيقة في ترشيد القرارات.
 3. إنخفاض عنصر العمل المباشر إلى إجمالي التكاليف، يؤثر على إستخدام أنظمة التصنيع المتقدمة في عمليات الإنتاج التي تعتمد على التكنولوجيا المتطورة (433).
 4. إنعدام ثقة إدارة الإنتاج في صحة تكاليف المنتجات التي يتم إعدادها من قبل قسم المحاسبة.
 5. عدم إعتداد الإدارة على التقارير المحاسبية الخاصة بتكاليف المنتجات عند إتخاذ قرارات التسعير، لإنعدام ثقتهم في صحتها ودقتها، مما جعلهم يعتمدون على أنظمة خاصة في إتخاذ القرارات.
 6. إزدياد الأنشطة الداعمة مثل أنشطة التصميم الهندسي للمنتجات وتصميم العمليات الإنتاجية وبرمجة الإنتاج والمعالجة الآلية للبيانات، وحاجات الإدارة إلى معلومات دقيقة وتحليلية (434).

(432) أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء-دراسة حالة،(الجزائر:جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،رسالة ماجستير غير منشورة،2010م)،صص 101-102.

(433) عبد العزيز الرومي،أثر إستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت،(عمان:جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال،رسالة ماجستير غير منشورة،2012م)،صص 41.

7. تناقص نسبة تكلفة العمل المباشر من مجموع التكلفة، وزيادة التكاليف غير المباشرة، و الإستثمارات التكنولوجية.

8. توفير وتقديم بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة لإتخاذ القرارات الإدارية، وتحسين مقاييس الأداء، وترشيد تكاليف الإنتاج، يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للشركة⁽⁴³⁵⁾.

9. التغلب على مشكلة عدم الدقة في تحميل المنتجات بتكلفتها الصناعية، من خلال تحديد موازنة تكاليف صناعية لكل نشاط أو عملية مسببة لوجود التكاليف، وتخصيصها على المنتجات على أساس حجم وقيمة الأنشطة التي ساهمت في تصنيع كل منتج.

10. التغلب على مشاكل محاسبة التكاليف التقليدية، من خلال ما تحققه من مزايا تمكن للوصول إلى نتائج أفضل، وتخصيص التكاليف على المنتجات وفق علاقة السبب والنتيجة⁽⁴³⁶⁾.
يستطيع الباحث إضافة الدوافع التالية:

1. الإنقادات الموجهة للتكاليف التقليدية في توزيع التكاليف، وعدم القدرة على تحديدها بشكل صحيح، و على تحقيق الرقابة عليها.

2. إزدياد حدة المنافسة، حيث أصبح تخفيض التكاليف هو إستراتيجية الإستمرارية والبقاء والنمو والمحافظة على حصة الشركة في السوق.

3. تطور البيئة الصناعية والإعتماد على تكنولوجيا المعلومات، أدى إلى إنخفاض حجم العمالة المباشرة وضعف العلاقة القائمة بين العامل ووحدة الإنتاج وتحولت إلى علاقة بين العامل والآلة.

4. إستخدام التكنولوجيا أدى إلى إزدياد الأنشطة الداعمة للإنتاج، مما ترتب عليه زيادة في حجم التكاليف الصناعية غير المباشرة.

5. قصر العمر الإقتصادي للمنتج، يتطلب إستبعاد بعض المنتجات وتطويرها إدخال منتجات جديدة بإستمرار.

6. عدم قدرة الشركة على تفسير ربحية منتجاتها، وتخفيض تكلفة قياس الأنشطة والتكاليف المرتبطة بها، إرتفاع كمية، وحجم، وتعقيد عملية تسليم المنتج.

عاشراً: المقارنة بين الموازنة على أساس الأنشطة والتكاليف على أساس الأنشطة

(434) د. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف - تخطيط ورقابة، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2012م)، ص 495.

(435) Cooper Robin, Kaplan S. Robert, **The Design of Cost Management Systems: Text And Readings**, (New Jersey: Editions Prentice Hall, 1991), P. 196.

(436) مجدي محمد سامي ، مدى فعالية نظام تكاليف النشاط كنظام لمعلومات التكاليف، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة مجلة البحوث التجارية، المجلد 22، العدد 2، 2000م)، ص 375.

التطور في إستخدام التكاليف على أساس الأنشطة أدى إلى ظهور الموازنة على أساس الأنشطة، حيث أن الموازنة على أساس الأنشطة تمثل نمواً للتكاليف على أساس الأنشطة ولكن في إتجاه عكسي، يتم تطبيقها عندما تطبق الشركة التكاليف على أساس الأنشطة⁽⁴³⁷⁾، حيث تستخدم الموازنة على أساس الأنشطة مبادئ التكاليف على أساس الأنشطة ولكن بالإتجاه العكسي⁽⁴³⁸⁾، فبدلاً من تحميل تكلفة الموارد على الأنشطة ثم على المخرجات، يتم تقدير حجم المخرجات عن الفترة المقبلة وتوزيع تكلفتها على الأنشطة ثم على الموارد للوصول إلى حجم الموارد المطلوبة لإنتاج هذا الحجم المتوقع من المخرجات⁽⁴³⁹⁾، تكمن فكرة الموازنة على أساس الأنشطة في إعتقادها على المعلومات غير المالية التي توفرها التكاليف على أساس الأنشطة والتي تتمثل في، محركات تكلفة الأنشطة ومحركات تكلفة الموارد، وتساعد المعلومات غير المالية في عملية الإدارة والتخطيط من خلال تحديد محركات التكلفة والتحكم فيها⁽⁴⁴⁰⁾، يوضح الشكل رقم (1/3/2) المقارنة بين الموازنة على أساس الأنشطة والتكاليف على أساس الأنشطة.

⁽⁴³⁷⁾ Lana, L., John, R., and Martin, J., **An Application of Activity Based Budgeting: A UK Experience, Cost Management**, (ABI/INFORM Global, Vol.17, No.5, Sep/Oct 2003), P.30.

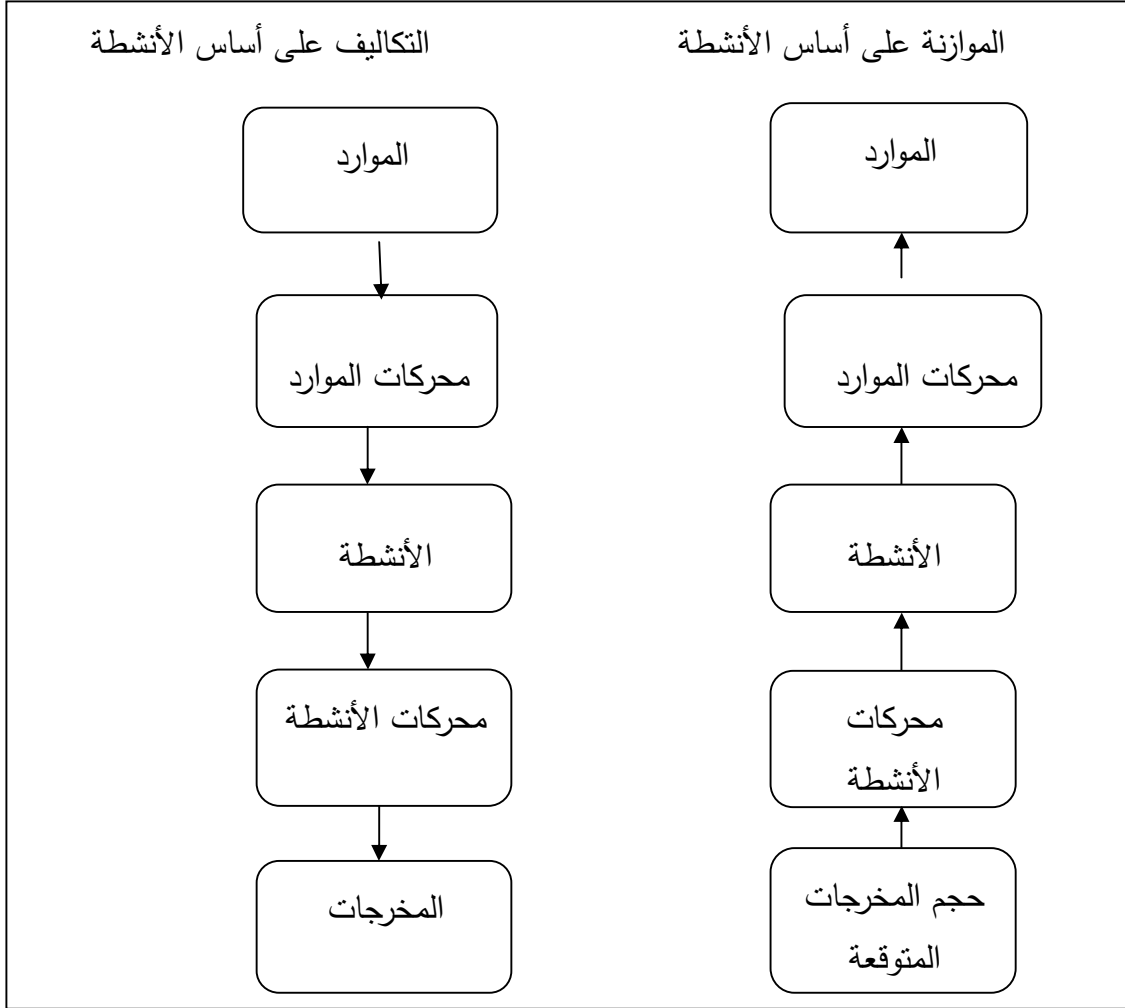
⁽⁴³⁸⁾ فتحي رزق السوافيري، الإطار الفكري والعملي لنظم التكاليف القائمة على الأنشطة-دراسة تحليلية، (الإسكندرية:جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 2، 1998م)، ص 192.

⁽⁴³⁹⁾ Cooper, Robin and Slagmulder., R, **Activity Based Budgeting –Part 1, Strategic Finance**, (ABI/INFORM Global, Vol.82, No.3, Sep 2000), P. 85.

⁽⁴⁴⁰⁾ Barrett, Richard, **Predictive Planning: The Next Step in the Planning and Budgeting Revolution**, (Measuring Business Excellence, Vol. 9, No. 1, ABI/INFORM Global, 2005), P.56.

شكل رقم (1/3/2)

المقارنة بين الموازنة على أساس الأنشطة والتكاليف على أساس الأنشطة



Source: Jae Shim, Joel Siegel, **Budgeting Basics and Beyond**, (Canada, 4th Edition, Wiley Edition, 2012), P 395.

يتضح للباحث من الشكل رقم (1/3/2) أن الموازنة على أساس الأنشطة تبدأ بالمخرجات (المنتجات) المطلوبة، فالأنشطة المقررة لها، فإحتياجات الأنشطة من الموارد، وفق النشاط أو ما هو متاح من موارد أو الطاقة التشغيلية المطلوبة وصولاً إلى المخرجات المطلوبة، في حين التكاليف على أساس الأنشطة تبدأ بالموارد حيث يتم تخصيصها على الأنشطة، فالمنتجات تحديداً لتكلفتها. وعليه فإن الموازنة على أساس

الأنشطة تبدأ من قمة الشكل إلى قاعدته وصولاً إلى حجم المخرجات المتوقعة من الموارد، والتكاليف على أساس الأنشطة تبدأ من قاعدة الشكل إلى قمته وصولاً لتكلفة وحدة المنتج.

يستطيع الباحث إضافة المقارنة التالية:

1. الموازنة على أساس الأنشطة تنتج تقديرات للمستقبل تفيد في التخطيط، التكاليف على أساس الأنشطة توفر بيانات تكاليف فعلية تستخدم في أغراض الرقابة وتقييم الأداء إذا ما قورنت بالخطة، وتساعد في إتخاذ القرارات.

2. الموازنة على أساس الأنشطة تنسب الموارد إلى الأنشطة بهدف تقويم الأنشطة، التكاليف على أساس الأنشطة تنسب الموارد إلى الأنشطة بهدف تحديد تكلفة المنتجات المقدمة للعملاء.

3. الموازنة على أساس الأنشطة تهتم بتحقيق أهداف الإدارة من خلال أنشطة التخطيط والرقابة، اعتماداً على معلومات تفصيلية عن الأنشطة على مدى أوسع لتخصيص الموارد وفقاً لحجم الإنتاج المتوقع.

4. تستند كل من الموازنة على أساس الأنشطة والتكاليف على أساس الأنشطة إلى معرفة إحتياجات الأنشطة للموارد خلال فترة الموازنة.

الفصل الثالث

دور التكاليف المستهدفة والنظم المساعدة لها في تخفيض التكاليف

نتيجة لتطور أساليب الإنتاج وتعدد رغبات العملاء والتغيرات الإقتصادية وقصر دورة حياة المنتجات ورغبة المستهلكين في منتجات متجددة وبأسعار أقل، فإنه يتطلب على الشركات مراعاة تكلفة منتجاتها باعتبارها المحدد الأساسي لسعر المنتج من خلال السعي المستمر لتخفيضها. يعد تخفيض التكاليف من الإستراتيجيات التي تتبناها الشركات لتحقيق المزايا التنافسية في ظل متغيرات البيئة الحديثة التي تتسم بشدة المنافسة. ينبغي على الشركات إعادة النظر في الأساليب والإجراءات التقليدية لتخفيض التكاليف، وضرورة تبني واستخدام أساليب وأدوات مستحدثة تهتم بدراسة وتحليل التكاليف، وتحسينها، وتخفيضها، والإهتمام بالرقابة عليها. وتؤدي عملية تخفيض التكاليف إلى الإهتمام بنظم محاسبة التكاليف المستخدمة في أغراض تخفيض التكاليف، والإهتمام بالمعلومات عن أنشطة الشركة، ومستوى أدائها، ومسببات تكلفتها، ومستوى دقة قياس التكاليف، وبالمعلومات عن مواطن تخفيض التكاليف.

ويعرض هذا الفصل من خلال:

المبحث الأول: المدخل إلى تخفيض التكاليف

المبحث الثاني: طرق وأساليب تخفيض التكاليف

المبحث الثالث: التكاليف المستهدفة والنظم المساعدة لها في تخفيض التكاليف

المبحث الأول المدخل إلى تخفيض التكاليف

نتيجة للتطورات في بيئة الأعمال فقد تحول هدف الشركات من تحقيق وزيادة الربحية إلى الإستمرار والنمو، وتحقيق هذا التوازن فإنه يتعين عليها إما زيادة الإيرادات أو تخفيض التكاليف أو الأثنين معاً، إلا أن زيادة الإيرادات قيصعب تحقيقه في ظل ظروف المنافسة سواءً من خلال زيادة الكميات أو الأسعار، أما بالنسبة للتكاليف فيمكن تخفيضها من خلال دراستها وتحليلها، والإستفادة من الأساليب المختلفة لتخفيض التكاليف و زيادة الربحية⁽⁴⁴¹⁾، وبدل مفهوم تخفيض التكاليف على تخفيض دائم وحقيقي في تكلفة وحدة الإنتاج دون تقليل الفائدة من المنتج، وإستبعاد العناصر غير الضرورية في التكاليف.

يتضح الباحث أن تخفيض التكاليف وسيلة فعالة في مواجهة ظروف البيئة التنافسية التي تواجه الشركات الصناعية، ويعمل على زيادة الأرباح وتخفيض الخسائر بنفس القيمة. بعكس زيادة الإيرادات التي سيصاحبها زيادة في التكاليف، ويكون الأثر على الربح نتيجة للزيادة في الإيرادات ناقصاً الزيادة في التكاليف.

ولاً: مفهوم تخفيض التكاليف

أ. تعريف التكاليف

عرفت بأنها، الإنفاقات المالية التي تتحملها إدارة المشروع في سبيل تجميع الموارد الإنتاجية لغرض إنتاج سلع وخدمات يمكن بيعها⁽⁴⁴²⁾، عرفت بأنها، مجموع التكاليف الخاصة بالمواد الأولية ومختلف عوامل الإنتاج الضرورية لإنتاج السلع⁽⁴⁴³⁾، عرفت بأنها، التكاليف التي تم إنفاقها فعلاً في سبيل إنتاج أو تقديم خدمة معينة، حيث يتم الحصول عليها من واقع السجلات التي تحتفظ بها الوحدة الإقتصادية⁽⁴⁴⁴⁾، عرفت بأنها، مجموعة من الأعباء المحاسبية المنسوبة إلى شيء معين⁽⁴⁴⁵⁾، عرفت بأنها، تضحية ذات قيمة إقتصادية، في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل.

(441) ولاء على أحمد، أساليب خفض التكلفة بين التطور الفكري والتطبيق العملي-دراسة ميدانية،(القاهرة:جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة،2011م)،ص1.

(442) صلاح الدين الشنواني، دراسات في إقتصاديات الأعمال،(بيروت:دار النهضة العربية،2003م)،ص207.

(443) محمد أحمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية،(القاهرة: دار الجامعات المصرية2004م) ، ص11.

(444) أيمن الشنطي، عامر شقر، المحاسبة الإدارية،(عمان:دار البداية للنشر والتوزيع،2006م)،ص184.

(445) عثمان بن دحوش، تخفيض التكاليف - كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية،(الجزائر:سكيدة،جامعة سكيدة، كليةالتسيير والعلوم الإقتصادية،رسالة ماجستير غير منشورة،2008م)،ص38.

يستنتج الباحث من تعريف التكاليف بأنها:

1. إنفاقات مالية تتحملها إدارة المشروع لإنتاج سلع وخدمات يمكن بيعها.
2. مجموعة الأعباء المحاسبية منسوية إلى شيء معين.
3. تضحية ذات قيمة إقتصادية في سبيل الحصول على سلعة.
4. التكاليف الخاصة بالمواد الأولية ومختلف عوامل الإنتاج الضرورية.

يستطيع الباحث تعريف التكاليف بأنها، القيمة النقدية المدفوعة للحصول على منفعة إقتصادية تحقق حاضراً و مستقبلاً، وترتبط هذه النفقات بالمنتج.

العلاقة بين التكلفة والأصل والمصرف والخسارة

تتمثل العلاقة في:

1. التكلفة: تتحمل الشركة تكاليف لتحقيق أهدافها والحصول على سلع أو خدمات وتقسّم إلى⁽⁴⁴⁶⁾:
أ. تكلفة مستنفذة قيمة المنافع الإقتصادية التي حصلت عليها الشركة واستنفذتها خلال الفترة.
ب. تكلفة غير مستنفذة: المنافع الإقتصادية التي حصلت عليها الشركة ولم تستنفذها بعد، وتعتبر أصول لدى الشركة.
 2. المصرف: تضحية بموارد إقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على منافع في الحاضر⁽⁴⁴⁷⁾.
 3. الخسارة: عرفت بأنها، تضحية إختيارية أو إجبارية بموارد إقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل دون الحصول على منفعة⁽⁴⁴⁸⁾.
- يتضح للباحث أن تحقيق الإيراد عند إستنفاد الشركة لمنافعها خلال الفترة أو عدم تحقيقها لذلك الإيراد يميز بين المصرف والخسارة، فعند حصول الشركة على إيراد خلال الفترة التي إستنفذت فيها التكلفة تسمى التكلفة المستنفذة مصرفاً، أما إذا لم يقابل هذا الإستنفاد حصول الشركة على عائد أو إيراد فهي خسارة والشكل التالي يوضح العلاقة بين التكلفة والأصل والمصرف والخسارة .

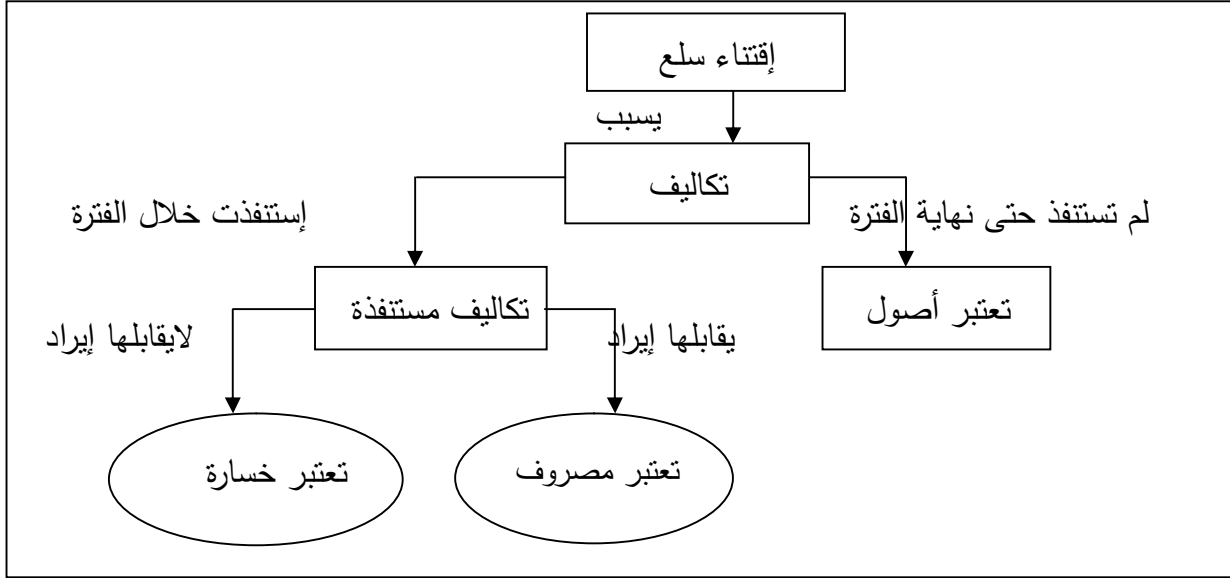
⁽⁴⁴⁶⁾ صلاح عبدالله ، عطا الله خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، (عمان دار زهران للنشر، 1999م)، ص24.

⁽⁴⁴⁷⁾ عبد الحي مرعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، (الإسكندرية: الدارالجامعية للنشر والتوزيع، 2002 م) ، ص3.

⁽⁴⁴⁸⁾ علي رحال، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 1999م) ، ص4.

شكل رقم (1/1/3)

العلاقة بين التكلفة والأصل والمصرف والخسارة



المصدر: صلاح عبدالله البرزق وأخرون، محاسبة التكاليف العملية، (عمان: دار زهران للنشر، 1999م)، ص 21.

يتضح للباحث من الشكل رقم (1/1/3) أن الحصول على السلع يتطلب تكبد تكاليف قد تكون غير مستنفذة حتى نهاية الفترة وتعتبر أصول، وتكاليف مستنفذة يقابلها إيراد وفي هذه الحالة تعتبر مصروفات، وتكاليف لا يقابلها إيراد وفي هذه الحالة تعتبر خسارة.

ب. تعريف تخفيض التكاليف

عرف تخفيض التكاليف بأنه، أسلوب يؤدي إلى تحسين الكفاءة من خلال الإستخدام الأمثل لعناصر التكاليف والسرعة في إنجاز العمليات، وزيادة الإنتاج، تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة دون أن يؤثر على جودتها ووظائفها⁽⁴⁴⁹⁾، عرف بأنه تحقيق التخفيض الحقيقي والدائم في تكلفة الأنشطة التي يزاولها المشروع وتكلفة الوحدة المنتجة فيه دون التأثير على جودة المنتج ووظائفه⁽⁴⁵⁰⁾، عرف بأنه، الإنتقال من مستوى التكاليف الحالي إلى مستوى أقل منه، ولتخاذ الإجراءات التي تؤدي إلى تغيير ظروف التشغيل التي تمكن من إنتاج

(449) فائزة إبراهيم محمود، تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التحليل الشبكي، (بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والإقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة، 1991م)، ص 14.

(450) إبراهيم السباعي، تشخيص مجالات خفض التكلفة- طرق التشخيص ووسائل التطبيق، (الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، مجلة المحاسبة، العدد 19، 1996م)، ص 37.

نفس المنتج بتكلفة أقل⁽⁴⁵¹⁾، عرف بأنه، التخفيض الناجم عن الجهود المنظمة والناجم عن إحداث تحسين في البيئة المحيطة بالعمل⁽⁴⁵²⁾، عرف بأنه، مجموعة العمليات التي تعمل على تخفيض تكلفة الوحدة بواسطة تخفيض التكلفة الكلية لحجم معين من الإنتاج⁽⁴⁵³⁾، عرف بأنه، المنهج المخطط والإيجابي لتحسين الكفاءة من خلال، إستبعاد الفاقد، والسرعة في إنجاز العمليات، إيجاد الوسائل والطرق التي يكون من شأنها إحداث تخفيض في تكلفة الوحدة المنتجة⁽⁴⁵⁴⁾، وعرف بأنه، أسلوب علمي منظم لدراسة عوامل الإنتاج وعناصر المصروفات، لإكتشاف أي إسراف لتفاديه ونقص في الكفاية للعمل على زيادتها، وأي خلل يمكن تفاديه⁽⁴⁵⁵⁾، عرف بأنه، مقدار إنخفاض تكلفة الوحدة الإنتاجية عن طريق رفع الكفاءة الإنتاجية وزيادة عدد الوحدات المنتجة بإستخدام نفس الموارد وإنتاج نفس عدد الوحدات بإستخدام موارد أقل⁽⁴⁵⁶⁾، وعرف بأنه، الإنتقال بمستوى التكلفة إلى مستوى تكلفة أقل لنفس الإنتاج لتحقيق وفورات حقيقية في تكاليف أداء الأنشطة الإنتاجية⁽⁴⁵⁷⁾، وعرف بأنه، تقليص القيمة الإجمالية لزمن وتكاليف القيام بالأعمال اليومية للحصول على نفس مخرجات العمليات الأساسية بزمن أقل وسرعة أكبر وجودة أعلى⁽⁴⁵⁸⁾، عرف بأنه، توجيه إداري مخطط مدروس لإحداث تخفيض حقيقي ومستمر وإيجابي لتكلفة الوحدة المنتجة وصولاً إلى التكاليف التنافسية التي يعتمد عليها في تحديد السعر الذي يقبله العملاء ويحقق القدرة التنافسية⁽⁴⁵⁹⁾، عرف بأنه، الحصول على

(451) منير محمود سالم، محاسبة التكاليف - المبادئ العلمية والعملية، (القاهرة: دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، 2000م)، ص12.

(452) ناظم حسن رشيد، تقويم دور المدقق في تدقيق أنظمة التكاليف في الشركات الصناعية، (بغداد: الجامعة المستنصرية، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2000م)، ص119.

(453) رياض حمزة البكري، عاصم إسماعيل محمد، العلاقة بين نظام الإنتاج في الوقت المحدد ومفهوم السيطرة النوعية وتأثيرهما على تخفيض التكاليف وتحسين النوعية للمنتج، (بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد 8، العدد 28، 2001م)، ص208.

(454) نجيب طاهر عبده، إستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في قياس تكاليف المصارف -دراسة تطبيقية، (الموصل: جامعة الموصل، كلية الإدارة والإقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002م)، ص32.

(455) رزان حسين كمال تحليل سلسلة القيمة لأغراض خفض التكلفة -دراسة حالة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2003م)، ص15.

(456) احمد حسن الظاهر، إدارة وتخفيض التكاليف، (عمان: دار وائل للطباعة والنشر، 2004م)، ص200.

(457) صالح إبراهيم الشعباني، التكاليف النوعية - المسببات وأساليب إدارتها بهدف التخفيض، (الموصل: كلية الحداثة الجامعة، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 9، 2004م)، ص106.

(458) أحمد العولقي، إستراتيجيات تخفيض التكاليف، (عمان: دار وائل للطباعة والنشر، 2005م)، ص183.

(459) أماني زكريا مصطفى، دراسة تحليلية لأساليب ومداخل خفض التكلفة في ظل المتغيرات البيئية الحديثة -إطار مقترح للتطبيق في بيئة الأعمال المصرية، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م)، ص5.

منافع (مخرجات) أكبر من نفس الموارد (المدخلات) أو الحصول على نفس المخرجات بمقدار أقل من المدخلات⁽⁴⁶⁰⁾، عرف بأنه، خطة إيجابية موضوعة لتحسين الكفاءة عن طريق إستبعاد الضياع والإسراف في الإنتاج لزيادة الكفاءة في جميع المجالات بإستعمال وسائل متطورة⁽⁴⁶¹⁾.

يستنتج الباحث من تعاريف تخفيض التكاليف بأنها:

1. تحسين الكفاءة من خلال الإستخدام الأمثل لعناصر التكاليف والسرعة في إنجاز العمليات، والمحافظة على الجودة بأقل سعر ممكن.

2. تخفيض مجالات الإسراف والضياع والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، والبحث عن مواطن تخفيض التكلفة ودعائم رفع الكفاءة الإنتاجية.

3. وسيلة لإحداث تخفيض مستمر في التكاليف دون التأثير على جودة المنتج ووظائفه.

4. التركيز على تقليص الزمن اللازم لإنجاز العمل وعلى تخفيض تكلفة عناصر التكلفة المستخدمة .

5. إنتاج نفس العدد والنوع من الوحدات الإنتاجية وبالمواصفات المطلوبة بإستخدام موارد أقل تكلفة.

6. تخفيض الرقم الإجمالي للتكلفة بمقياس العملة أو النقد المستخدم.

يستطيع الباحث تعريف تخفيض التكاليف بأنه، الإرتقاء بكفاءة العاملين وإستخدام الموارد والإمكانات المتاحة بشكل أفضل، لتحقيق وفر في معدلات الإستخدام، والتغيير في طرق الصناعة وتبسيط العمليات الإنتاجية وإزالة القيود ورفع مستوى الجودة للوصول إلى المعايير المستهدفة.

ثانياً: أهمية تخفيض التكاليف

تتمثل أهمية تخفيض التكاليف في⁽⁴⁶²⁾:

1. العلاقة بين التكلفة ومستوى الربح وأسعار المنتجات التي تقدمها الشركة.

2. تجنب التكاليف غير الضرورية حاضراً ومستقبلاً، دون تخفيض وتجنب التأثير السلبي في قيمة المنتجات.

⁽⁴⁶⁰⁾ زينب جبار يوسف، أثر استخدام منحنى التعلم في ادارة وتخفيض التكاليف، (البصرة:المعهد التقني،مجلة المعهد التقني،المجلد 26،العدد 4، 2013م)، ص 200.

⁽⁴⁶¹⁾ نادية شاكر ، مرجع سابق، ص 392.

⁽⁴⁶²⁾ خديجة جمعة الزويني، دور التجارة الإلكترونية في تخفيض التكاليف-دراسة تطبيقية، (بغداد:الجامعة المستنصرية،كلية الإدارة والاقتصاد،مجلة الإدارة والاقتصاد،العدد 67، 2007م)، ص ص 66-67.

3. دعم موقف الشركة التنافسي من حيث الكفاءة التي يتم بها الإنتاج، والأسعار المعتدلة، والعمل بكفاءة ينعكس على تخفيض التكاليف.

4. الإقتصاد والحرص في استخدام عناصر الإنتاج يؤدي إلى تحقيق الكفاءة الإنتاجية.

5. تعزيز رأسمال الشركة وإجراء التوسعات في خطط النشاط الإقتصادي من خلال توجيه الوفورات المالية.

6. تطوير وإستمرارية الشركة من خلال مصادرها الذاتية.

7. الإستخدم الأمثل لما يتوفر من إمكانيات متاحة، بالشكل الذي يحقق وفورات مالية مناسبة⁽⁴⁶³⁾.

يستطيع الباحث إضافة الأهمية التالية:

1. زيادة الإنتاجية وعدم التأثير في مستوى النوعية وفي حدود التكاليف المسموح بها.

2. الإقتصاد في المصروفات وعدم التأثير في مستوى النوعية والإنتاجية.

3. المحافظة على إستثمار الأموال وتحقيق الإستمرارية والنمو وتنظيم ثروة المساهمين.

ثالثاً : أهداف تخفيض التكاليف

تتمثل أهداف تخفيض التكاليف في⁽⁴⁶⁴⁾:

1. متابعة الأنشطة وتكلفتها من مرحلة التخطيط والتصميم ثم مرحلة الإنتاج حتى مرحلة ما بعد البيع⁽⁴⁶⁵⁾.

2. الوصول إلى أدنى تكلفة ممكنة في لحظة معينة، ليعني تخفيض التكلفة ولكن بداية مرحلة جديدة من مراحل البحث المستمر عن إختراق تلك التكلفة وتخفيضها كلما أمكن، مما يحقق هدف إستراتيجي للتحسين المستمر⁽⁴⁶⁶⁾.

3. التركيز في تخفيض التكاليف على مسببات حدوث التكلفة، حيث يمكن ذلك من إحداث التخفيض في مجالات الأنشطة والعمليات الداخلية، وخدمات ما بعد البيع⁽⁴⁶⁷⁾.

4. تحقيق تخفيض إستراتيجي حقيقي للتكلفة في الأجل القصير و الأجل الطويل.

(463) عدنان هاشم السامرائي، محاسبة التكاليف-المبادئ الأساسية، (طرابلس: الجامعة المفتوحة، 1995م)، ص120.

(464) احمد عبد الدائم، تخفيض تكاليف المنتج باستخدام أسلوب تحليل القيمة، (بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والإقتصاد، رسالة دبلوم عالي غير منشورة، 1999م)، ص60.

(465) محمد مصطفى الجبالي، مرجع سابق، ص ص 189-190.

(466) عماد يوسف الشيخ ، أساليب وإجراءات تخفيض التكاليف، (عمان: جامعة العلوم التطبيقية، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد 3، العدد3،

2000م)، ص1.

(467) د.سليمان محمد مصطفى، إدارة التكلفة في ظل التقنيات الحديثة، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، المجلد33، العدد1،

2011م)، ص191.

5. الأستخدام الأقل للموارد المتاحة وتقليل مجالات الإسراف وسوء الإستخدام⁽⁴⁶⁸⁾.
6. زيادة القدرة على المنافسة، من خلال التحكم في التكاليف والبحث عن طرق لتخفيضها بشكل مستمر وبأساليب أكثر كفاءة⁽⁴⁶⁹⁾.
7. تحقيق رضا المستهلك من خلال تقديم منتج بالجودة والمواصفات المطلوبة وبأقل سعر ممكن⁽⁴⁷⁰⁾.
- يتضح للباحث أن تخفيض التكلفة كهدف إستراتيجي يمثل وسيلة فعالة في مواجهة البيئة التنافسية التي تواجهها الشركات، كما أن التخفيض الحقيقي للتكلفة هو الذي يحقق الدعم المنشود للقدرة التنافسية والمحافظة على مستويات ومعايير الجودة، مع إستبعاد كافة مواطن الإسراف والأنشطة التي لاتحقق قيمة للمنتج. يستطيع الباحث إضافة الأهداف التالية:

1. تحقيق الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة وتوجيه التكلفة إلى الأنشطة الضرورية التي تضيف قيمة للمنتج.
2. تحقيق رضا العملاء من خلال تقديم المنتج بالجودة والمواصفات المطلوبة وبأقل سعر ممكن.
3. تخفيض التكلفة، وتحويل الأنشطة غير المضيئة للقيمة إلى أنشطة مضيئة للقيمة.
4. بناء القدرة على مواجهة المنافسة، وتحقيق البقاء والنمو، وتحقيق سياسة مستمرة للتخفيض في الأجل الطويل.

رابعاً: مبادئ تخفيض التكاليف

تتمثل مبادئ تخفيض التكاليف في⁽⁴⁷¹⁾:

1. أن تكون تكلفة دراسة وتحليل التكاليف وتطبيق مقترحاته أقل من تخفيض التكاليف.
2. ألا يؤدي التخفيض في التكاليف إلى تخفيض الجودة والتأثير على إجمالي الإيرادات⁽⁴⁷²⁾.

⁽⁴⁶⁸⁾ شوقي السيد خاطر، التأصيل العلمي لمجالات خفض التكلفة، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد 2، 1998م)، ص 11.

⁽⁴⁶⁹⁾ روبرت ميوز وآخرون، الإدارة الإستراتيجية -بناء الميزة التنافسية، ترجمة عبد الحكم الخزامي، (عمان: دار الفجر للنشر والتوزيع، 2008م)، ص 317.

⁽⁴⁷⁰⁾ عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة، (سوهاج: جامعة جنوب الوادي، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، 2003م)، ص 127.

⁽⁴⁷¹⁾ نبيه عبد الرحمن جبر، نحو منهج مقترح لتخفيض التكاليف في المنشآت السعودية -دراسة ميدانية، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، بني سويف، مجلة الدراسات المالية والتجارية -العلوم الإدارية، العدد 3، 1997م)، ص 187.

⁽⁴⁷²⁾ رشا مصطفى عبد الحميد، دور نظم التصنيع المرنة في تحقيق خفض التكلفة -دراسة حالة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 3، 2015م)، ص 884.

3. التركيز على العناصر التي تحتل التخفيض الأكبر في التكاليف بأقل المجهودات مقارنة مع العناصر الأخرى.

4. الأيؤدي إلى إتخاذ قرارات إستراتيجية خاطئة، والتأثير على الإنتاجية.

يستطيع الباحث إضافة المبادئ التالية:

1. دراسة معايير التكلفة الموضوعة للتأكد من مطابقتها للظروف الحالية.
2. متابعة الأنشطة والعمليات وتكلفتها خلال المراحل المختلفة لدورة حياة المنتج.
3. البحث المستمر عن مواطن وأساليب لتحقيق المزيد من التخفيض المستمر للتكلفة.
4. تركيز عملية تخفيض التكاليف على مواطن حدوث التكلفة ومحركاتها.

خامساً: تحديد إعتبرات تخفيض التكاليف

تتمثل إعتبرات تخفيض التكاليف في (473):

1. أن يكون هدفاً إستراتيجياً للإدارة في الأجل القصير والطويل، وألا يقتصر على الوظيفة الإنتاجية فقط بل يشمل مصادر ومحركات التكلفة.

2. عدم المساس بالجودة التي يتميز بها المنتج، وتتحقق من خلال برنامج تخفيض التكاليف، وتقديم السلعة على أعلى مستوى من الجودة مع دراسة إمكانية تخفيض تكلفة الإنتاج والتسويق.

3. تحقيق وفورات مالية، ومكاسب للعاملين تتماشى مع منهجية الإدارة التكاملية لوظائف الشركة التي تحت الإدارات على التعاون في تخفيض التكاليف وتقليل مقاومة الأفراد للتغيير (474).

يستطيع الباحث إضافة الإعتبرات التالية:

1. مراعاة العوامل ذات التكلفة الأقل التي تؤثر على التكلفة المرغوب فيها، كموقع وحجم الشركة ونوعية المعدات المستخدمة وبرنامجها الإنتاجي.

2. مراعاة التكلفة التي تم تحقيقها في الفترات السابقة، بعد تعديلها بالظروف الحالية ومستوى الأسعار السائدة،

والتكلفة المعيارية.

(473) د. محفوظ أحمد جودة، إدارة الجودة الشاملة - مفاهيم وتطبيقات، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الخامسة، 2004م)، ص 174.

(474) أبوبكر محمد يوسف، إطار مقترح لدور الثقافة التنظيمية في تطبيق الأساليب الحديثة لتخفيض التكلفة، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد 2، 2002م)، ص 714.

3. تحديد المستوى الذي يحقق معدل ربحية بعد الضرائب الذي تهدف إليه بالنسبة لرأس المال المستثمر .
4. تقسيم مناطق تخفيض التكاليف على أساس التحديد الواضح لمراكز التكلفة والمسئولية بالشركة .

سادساً : مدخل تخفيض التكاليف

يتمثل مدخل تخفيض التكاليف في (475):

1. حياة الشركة : تتمثل مراحل حياة الشركة في (476):

- أ. مرحلة ما قبل التشغيل: تبدأ منذ نشأة فكرة الشركة والتحضير والترويج لها والقيام بكافة الدراسات وتنفيذها حتى تمام الإستعداد للتشغيل ودراسة تخفيض التكاليف تعني بمراحل ترشيد إتخاذ القرارات .
- ب. مرحلة التشغيل والإنتاج: مرحلة مستمرة وتنتهي بالحصول على المنتج المستهدف، ودراسة تخفيض التكاليف تعني بترشيد القرارات المتعلقة بجميع إجراءات التخطيط والتنفيذ للبرامج التشغيلية ومراكز التكلفة أثناء التشغيل وإظهار الفروق ومراجعة المعايير والسياسات والخطط.
- ج. مرحلة ما بعد التشغيل والإنتاج: تبدأ بإستلام المنتج من مراحل التشغيل وتنتهي بتسليمه للمستخدم وقد تمتد خدمات الشركة إلى ما بعد البيع، ودراسات تخفيض التكاليف هنا تعني بترشيد القرارات المتعلقة بالتخزين والتسويق والسياسات البيئية.
2. أنشطة الشركة: يوضح الشكل رقم (2/1/3) الأنشطة الرئيسية للشركة وعلاقتها بتخفيض التكاليف.

(475) إيمان عبد الفتاح حسن قرني، تطوير معايير التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة تحقيقاً لأهداف التطوير المستمر، (القاهرة: كلية التجارة، بني

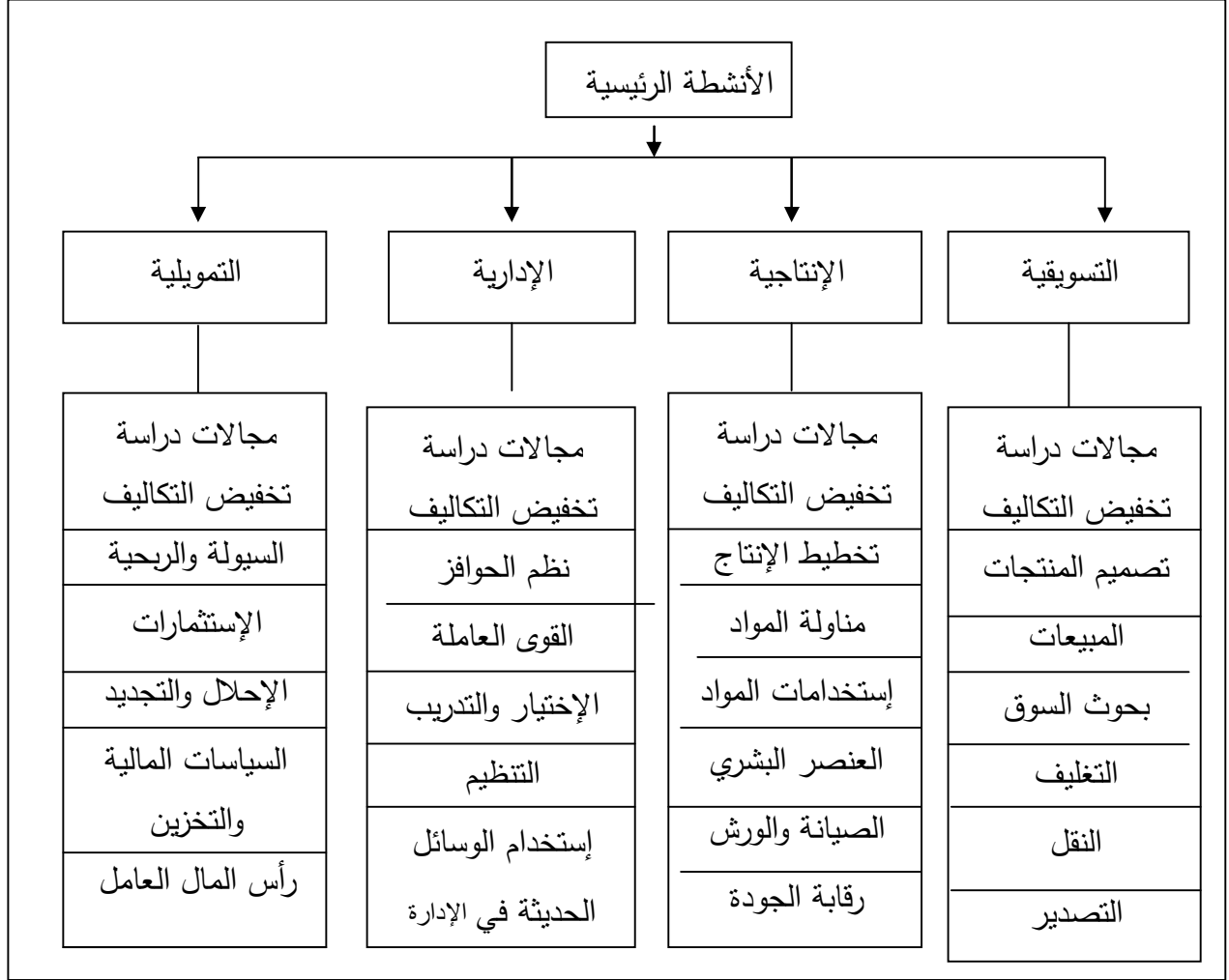
سوف، رسالة ماجستير غير منشورة، 2003م)، ص130.

(476) د. مصطفى رضا عبد الرحمن، المحاسبة على أساس المسئولية كمدخل رئيسي لتخفيض التكلفة في المنظمات، (القاهرة: أكاديمية السادات للعلوم

الإدارية، العدد 15، 1987م)، صص 86-87.

شكل رقم (2/1/3)

أنشطة الشركة وعلاقتها بتخفيض التكاليف



المصدر: د. مصطفى رضا عبد الرحمن، المحاسبة على أساس المسؤولية- كمدخل رئيسي لخفض التكلفة في المنظمات، (القاهرة: أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، العدد 15، 1987م)، ص 86.

يتضح للباحث من الشكل رقم (2/1/3) أن أنشطة الشركة تتمثل في الأنشطة التسويقية وتشمل تخفيض التكاليف في تصميم المنتج، والمبيعات وبحوث السوق والتغليف والنقل والتصدير، والأنشطة الإنتاجية وتشمل مجالات تخفيض التكاليف في تخطيط الإنتاج ومناولة المواد وإستخداماتها والعنصر البشري والصيانة ورقابة الجودة، والأنشطة الإدارية وتشمل مجالات تخفيض التكاليف في، نظم الحوافز والقوى العاملة والإختيار

والتدريب والتنظيم وإستخدام الوسائل الحديثة في الإدارة. والأنشطة التمويلية وتشمل مجالات تخفيض التكاليف في، السيولة والربحية والإستثمارات والإحلال والتجديد والسياسات المالية والتخزين ورأس المال العامل.

3. عناصر التكاليف وتخفيض التكاليف

تتمثل عناصر تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة في⁽⁴⁷⁷⁾:

أ. تكلفة المواد ودراسات تخفيض التكاليف: تمثل نسبة كبيرة من إجمالي التكاليف، وتتطلب دراسات تخفيض التكاليف لعنصر المواد تتبع التكلفة لهذا العنصر منذ نشأة الطلب على المادة حتى تمام إستخدامها أو إستهلاكها وتقديمها للعميل، ويقصد بالمواد كافة المستلزمات السلعية التي يتطلب تحقيق الرقابة عليها بهدف تخفيض التكلفة، وضرورة إتباع كل خطوة وكل إجراء متعلق بأنشطة المشتريات، النقل، التخزين، المناولة، وإستخدام المواد.

ب. تكلفة الأجور ودراسات تخفيض التكاليف: تحتاج تكلفة الأجور إلى معالجة في إنفاقها ورقابتها عند القيام بدراسات تخفيض التكاليف، وتشمل إستخدام العمالة، الإختيار والتدريب، تخطيط القوى العاملة، ونظام الحوافز والمكافآت، وتتمثل في كل ما يصرف في العملية الإنتاجية لتحويل المواد الخام إلى منتج نهائي.

ج. تكلفة المصروفات الأخرى الإضافية ودراسات تخفيض التكاليف: تقسيم عناصر تكلفة المصروفات وحصرها في مجموعات لتخطيطها والرقابة عليها وتحميلها على وحدة المنتج بطرق موضوعية، وتشمل تكلفة المصروفات بنود تكلفة القوى المحركة، الوقود، المياه، تكلفة الصيانة، والإختبارات والعامل⁽⁴⁷⁸⁾.

يستطيع الباحث إضافة العناصر التالية:

1. الأصول الرأسمالية.

2. التخطيط والتنظيم لأقسام المشروع ومراحل الإنتاج والإستقلال الأمتل للموارد المتاحة.

4. تخفيض تكلفة التصنيع على مدى دورة حياة المنتج

يتمثل تخفيض تكلفة التصنيع على مدى دورة حياة المنتج في⁽⁴⁷⁹⁾:

أ. التصميم: تطوير المنتجات يحدد النسبة الأكبر من تكلفة أي منتج، ويصعب إجراء تعديل جوهري للتكلفة بعد تصميم المنتجات، وفي مرحلة التصميم يتم تخفيض تكلفة المواد الخام والعمالة والتكاليف غير المباشرة والجودة.

⁽⁴⁷⁷⁾ د. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2009م)، ص37.

⁽⁴⁷⁸⁾ د. شائل عدس، د. نضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2010م)، ص43.

⁽⁴⁷⁹⁾ WWW.HalfCostProducts.com, David M. Anderson, P.E, **Cost Reduction Strategy**, 2006, P.5.

ب. الإنتاج الآلي: تخفيض وقت الإنتاج والطاقة الإنتاجية، وتخفيض الفاقد والتالف من مخزون الخامات والمنتج النهائي.

ج. تخفيض التكاليف غير المباشرة: الإلتجاه إلى المنتجات القياسية التي يكون الطلب فيها في شكل مجموعات، وتنفيذ الطلبات بإعطاء أوامر التصنيع للمنتجات عند الطلب بدون تحمل تكلفة التخزين.

د. توحيد مقاييس تخفيض التكاليف: توحيد مقاييس الأداء مع توحيد المواد المستخدمة في الأجزاء القياسية من خلال التصميم الجيد وإستبعاد المنتجات الإستثنائية.

هـ. تخفيض تكلفة الخط الإنتاجي التركيز على المنتجات الأكثر ربحاً وإستبعاد المنتجات التي تحقق هامش ربح منخفض، والمنتجات التي يترتب عليها خسائر، والشراء الخارجي للمنتجات منخفضة الربحية التي لها مستوى عالي من التكاليف غير المباشرة، وإستبعاد المنتجات التي ليست متوافقة مع إستراتيجية تخفيض التكاليف⁽⁴⁸⁰⁾.

و. تخفيض تكلفة إدارة سلسلة القيمة: توحيد الأجزاء لتبسيط إدارة سلسلة التجهيز، وتجنب التأثير السلبي لدمج المشتراة من الخارج مع إنتاج الشركة.

ز. تخفيض تكاليف الجودة: تخفيض تكلفة الجودة مع بداية التصميم للجودة بإستخدام برنامج سيجما ستة.

ح. مقياس جيد للتكلفة الكلية: دعم نشاطات تخفيض التكاليف من خلال إيجاد نظام جيد لقياس التكلفة، تحديد إجمالي التكلفة بدقة يمكن من الوصول إلى تخفيض جيد للتكلفة، وضرورة تفهم الإدارة العليا بأهمية تحديد التكلفة الكلية وتشجيع كل القرارات المتعلقة بتخفيض التكاليف مع ضرورة صنع قاعدة للتكلفة الكلية.

سابعا: أنواع تخفيض التكاليف

تتمثل أنواع تخفيض التكاليف في⁽⁴⁸¹⁾:

1. تخفيض غير حقيقي: العمليات التي تؤدي على تعظيم الأرباح بهدف تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة، والعمليات التي تؤدي على تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة دون المساس بإجمالي التكلفة، ويتحقق ذلك من خلال⁽⁴⁸²⁾:

(480) رياض حمزة البكري، التخفيض الوهمي والتخفيض الحقيقي للتكاليف، (بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد 15، 1998م)، ص3.

(481) صالح إبراهيم، الإاء وضاح، أثر إعتدإ إعادة هندسة العمليات الإنتاجية في تخفيض التكاليف- دراسة تطبيقية، (الموصل: جامعة الموصل، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 34، العدد 108، 2012م)، ص247.

(482) صالح إبراهيم يونس، هشام عمر حمودي، إستخدم سلسلة القيمة كأحد الإستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة بهدف التخفيض، (الموصل: جامعة الموصل، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 32، العدد 97، 2010م)، ص72.

أ.زيادة الإنتاج في المدى الملائم

ب.زيادة أسعار بيع المنتجات.

2.تخفيض حقيقي: مجموعة من العمليات أو الإجراءات تعمل على إختراق المعايير لتخفيض تكلفة الوحدة أو التكلفة الكلية بالوسائل المتاحة، مجموعة العمليات والإجراءات التي تعمل على تخفيض تكلفة الوحدة بواسطة تخفيض النفقات الكلية لحجم معين من الإنتاج، أي تخفيض تكلفة الوحدة من المنتج عن طريق تخفيض التكلفة الكلية.

3.تخفيض ساكن: يطبق في حال كون ظروف الشركة مستقرة أي تعتمد على مستوى واحد من الإنتاج مع ثبات الظروف المؤثرة في الخارج⁽⁴⁸³⁾.

4.تخفيض حركي: يطبق في حال إعتقاد الشركة على مستويات إنتاج متعددة يتناسب كل منها مع الظروف الداخلية السائدة وظروف السوق المحيطة⁽⁴⁸⁴⁾.

ثامناً:قواعد تخفيض التكاليف

تتمثل قواعد تخفيض التكاليف في⁽⁴⁸⁵⁾:

1. تخفيض الوقت والجهد المطلوب لتنفيذ العمل وإستبعاد الأنشطة غير الضرورية.
- 2.إختيار الأنشطة التي تكون منخفضة التكلفة وإعادة توزيع الموارد غير المستخدمة.
- 3.تقسيم الأنشطة في أي وقت ممكن، زيادة كمية المخرجات مع بقاء كمية المدخلات ثابتة.
- 4.زيادة كمية المخرجات بنسبة أعلى من نسبة الزيادة في المدخلات وإخفاض كمية المدخلات مع بقاء كمية المخرجات ثابتة.
- 5.إنخفاض كمية المدخلات بنسبة أعلى من نسبة إنخفاض كمية المخرجات، زيادة كمية المخرجات وإخفاض كمية المدخلات.

⁽⁴⁸³⁾ إسماعيل يحيى التكريتي ، خفض التكلفة بإستخدام التكلفة على أساس النشاط والإنتاج في الوقت المحدد،دراسة تطبيقية،(بغداد:جامعة بغداد،كلية العلوم الإقتصادية والإدارية، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية،العدد2، 2001م)،ص82.

⁽⁴⁸⁴⁾ نبيه جبر، خالد عبد العزيز، تخفيض التكاليف - المجالات والأساليب،(الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة،مجلة البحوث المحاسبية، المجلد2 ، العدد1، 1999م)،ص1.

⁽⁴⁸⁵⁾ رؤى حسين عبد الحسين، دور أدوات الجودة الشاملة في تخفيض التكاليف وتحسين النوعية،(بغداد: جامعة بغداد،كلية الإدارة والإقتصاد،مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد19، العدد70، 2013م)،ص480 .

6. تخفيض تكلفة الوحدة من المنتج عن طريق تعظيم الأرباح الناتجة بزيادة الإنتاج أوز زيادة العائد، تخفيض تكلفة الوحدة من المنتج عن طريق تخفيض التكاليف الكلية لحجم معين من الإنتاج. يستطيع الباحث إضافة القواعد التالية:

1. تخفيض تكلفة الوحدة من المنتج بتخفيض تكاليف الإنتاج في ضوء حجم معين من النشاط.
2. تخفيض تكلفة الوحدة من المنتج بزيادة الإنتاجية وفق حجم نفقات معينة.
3. إستبعاد أي نشاط غير ضروري وأسباب العيوب والأخطاء.
4. عدم التأثير على جودة المنتج للحفاظ على موقع الشركة التنافسي.

تاسعاً: العوامل المؤثرة في تخفيض التكاليف

تتمثل العوامل المؤثرة في تخفيض التكاليف في (486):

1. الإبقاء على الأنشطة التي تضيف قيمة، وهي الأنشطة التي يرى العملاء أنها تضيف منفعة للسلع التي يشترونها.
2. إدارة إستخدام محركات ومسببات التكلفة لهذه الأنشطة التي تضيف قيمة بكفاءة. محرك التكلفة هو أي عامل يؤثر في التكلفة، بمعنى أن التغير في محرك التكلفة يسبب التغير في إجمالي التكلفة المرتبطة والمتعلقة بغرض التكلفة.
3. الوفورات المتحققة من زيادة منحنى الخبرة والتعلم لدى العاملين.
4. إعتقاد سياسة توزيع تتوافق مع خصوصية المنتج والمحافظة عليه وسلامته من التلف.
5. الإرتقاء بمستوى إستغلال الطاقات المتاحة في موجودات الشركة لتقليل نسبة تأثير التكاليف الثابتة على التكلفة الكلية للوحدة الواحدة من الإنتاج (487).
6. تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط. (488)
7. إلغاء الأنشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة للمنتجات التي يطلبها المستهلك.
8. إنتقاء الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة في حالة وجود الأنشطة التنافسية التي تؤدي نفس الغرض.

(486) تامر ياسر البكري، إستراتيجيات التسويق، (عمان: دار اليازوري العلمية، للنشر، 2008م)، ص202.

(487) فهيم أبو العزم محمد، دور محلل النظم في خفض تكاليف النشاط التجاري، (الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، مجلة المحاسبة، العدد19، 1998م)، ص29.

(488) محمد علي احمد، منى سالم حسين، تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة - أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية، (تكريت: جامعة تكريت، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 2، العدد3، 2006م)، ص125.

يستنتج الباحث أن عملية تخفيض التكاليف تتعلق من العوامل المؤثرة، فبعضها إيجابياً في عملية تخفيض التكاليف والبعض الآخر يؤدي إلى الحد من عملية تخفيض التكاليف عند حدود معينة لا يمكن تجاوزها. يستطيع الباحث إضافة العوامل التالية:

1. طبيعة العملية الإنتاجية المطلوب تخفيض تكلفتها والنظام المتبع.
2. الأهداف المطلوبة من تخفيض التكاليف.
3. نظرة الإدارة ومفهومها لتخفيض التكاليف.

عاشراً: مزايا وعيوب تخفيض التكاليف

أ. مزايا تخفيض التكاليف

تتمثل مزايا تخفيض التكاليف في (489):

1. توفير حماية للشركة من القوى المنافسة التي قد تتعرض لها سواء في الأسواق المحلية أو العالمية.
2. تدعيم الأنشطة البحثية كأداة، أكثر فاعلية لتحقيق تخفيض في التكلفة من خلال البحوث الابتكارية وبحوث تطوير خصائص المنتجات القائمة بما يحقق خاصية التميز الإنتاجي.
3. تخفيض وإزالة الفاقد والضياع في كافة المراحل والأنشطة واستغلال الموارد المتاحة، وتقليل حجم المخزون ومخاطره وأعباءه المالية.
4. تقديم المنتج بأعلى درجات الجودة المطلوبة وبأقل تكلفة تنافسية وأقل سعر تنافسي (490).
5. لسعي المستمر نحو قيادة وإدارة التكلفة وتوجيهها نحو التخفيض الإيجابي المستمر وتحقيق التكاليف التنافسية.

6. الإستجابة للتطورات التكنولوجية للصناعة المتقدمة والعمل على تحديث المنتج.

يستطيع الباحث إضافة المزايا التالية:

1. توفير المعيار الذي يمكن استخدامه في إتخاذ القرار المناسب.
2. تساعد في وضع خطط التكاليف لمواجهة المنافسين.
3. تحقيق وكسب ميزة نسبية دائمة ومستمرة في رفع وتحسين مستوى جودة المنتجات.
4. إشتراك مجموعة من الأنشطة في أداء وظيفة واحدة، إعادة استخدام الموارد غير المستغلة.
5. دخول أسواق جديدة وإضافة عملاء جدد مع المحافظة على العملاء الحاليين.

(489) أماني زكريا مصطفى، مرجع سابق، ص7.

(490) علي إبراهيم حسين، المعلومات المحاسبية اللازمة لإعتماد أسلوب التحسين المستمر في المنشآت الصناعية -دراسة تطبيقية، (الموصل: جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة، 2004م)، ص28.

6. التجديد والإبتكار، مع التركيز على عنصرى الجودة والتوقيت، ونقاط القوة والمزايا التنافسية ومجالات تفوق الشركة.

ب: عيوب تخفيض التكاليف

تتمثل عيوب تخفيض التكاليف في (491):

1. تركز على مرحلة الإنتاج إلا أنها لا تمثل نسبة كبيرة من تكلفة المنتج على مدى دورة حياته وبالتالي لا بد من الأخذ في الإعتبار المراحل الأخرى التي يمر بها المنتج عند وضع برنامج تخفيض التكاليف (492).
 2. يركز على تكلفة العمل من خلال تخفيض جدول الرواتب أو الإستغناء عن بعض الوظائف على الرغم من تقلص أهمية هذا العنصر بالنسبة لتكلفة الإنتاج بسبب الإستفادة من تكنولوجيا التصنيع المتقدمة في عملية الإنتاج والتصنيع، والتي تركز على إستبدال العنصر البشري (تكلفة العمل المباشر) بتكنولوجيا الإنتاج الحديثة.
 3. يفترض تخفيض التكاليف إستقرار بيئة الإنتاج وثبات الوضع الراهن لمستوى الإنتاج وهذا يتنافى مع التغير المستمر في مواصفات الإنتاج وقصر دورة حياة المنتجات في ظل التطورات التكنولوجية المتلاحقة.
 4. تجاهل الموقف التكاليفي للمنافسين والتركيز على التكاليف الداخلية فقط.
 5. مقاومة الأفراد للتغير لأنه يهدد مصالحهم ويثير المخاوف لديهم، وبالتالي عدم قدرة الشركة على مواكبة التطورات في البيئة المحيطة.
- يستطيع الباحث إضافة العيوب التالية:

1. يعمل تخفيض التكاليف على تعزيز الأرباح في المدى القصير الأجل.
2. التعامل مع برامج تخفيض التكاليف على انها مشاريع محدودة اكثر من كونها عمليات مستمرة.
- 3 عدم إمكانية إحلال بعض مواصفات المنتجات، وإستبدال بعض الأجزاء القياسية.

(491) د. مصطفى رضا عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 84.

(492) د. أويكر محمد يوسف، إطار مقترح لدور الثقافة التنظيمية في تطبيق الأساليب الحديثة لخفض التكلفة، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد 2002، 2م)، ص 685.

المبحث الثاني طرق وأساليب تخفيض التكاليف

أولاً: الطرق التقليدية لتخفيض التكاليف

تتمثل الطرق التقليدية لتخفيض التكاليف في (493):

1. طرق محاسبة التكاليف

تتمثل طرق محاسبة التكاليف التقليدية لتخفيض التكاليف في (494):

أ. **التكلفة الكلية:** عرفت بأنها، تكلفة المنتج في المرحلة النهائية بما فيها التكلفة التسويقية (495). لتحديد تكلفة إنتاج الوحدة يؤخذ في الاعتبار جميع عناصر تكاليف النشاط الإنتاجي الثابتة والمتغيرة والمباشرة وغير المباشرة، بحيث كل مل وحدة المنتج بنصيبها من جميع عناصر تكاليف الوظيفة الإنتاجية بغض النظر عن العلاقة التي تربط بين التكلفة ووحدة الإنتاج. وتعد التكلفة الإجمالية من الأساليب الأولى في محاسبة التكاليف، وتخدم عملية توفير البيانات والمعلومات المحاسبية، والسيطرة على التكاليف وبرامج التخفيض، وتدعم إستراتيجيات الشركة في المدى الطويل (496).

يستنتج الباحث من تعريف التكلفة الكلية بأنها:

1. جميع تكاليف المنتج الثابتة والمتغيرة.

2. يحمل المنتج بجميع عناصر التكاليف الوظيفية.

يستطيع الباحث تعريف التكلفة الكلية بأنها، التضحية بموارد إقتصادية للحصول على منفعة معينة في المستقبل.

مبادئ التكلفة الكلية

تتمثل مبادئ التكلفة الكلية في (497):

1. تحميل وحدة الإنتاج بتكاليف جميع الوظائف الموجودة في الشركة (498).

(493) حابي أحمد دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية-دراسة حالة، (الجزائر: جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م)، ص 47-48.

(494) يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2005م)، ص 32.

(495) على عبد الرحيم وآخرون، أساسيات التكاليف والمحاسبة الإدارية، (الكويت: مطبعة ذات السلاسل، 1990م)، ص 360.

(496) بوشاشي ابوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، (الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2002م)، ص 17.

(497) الفاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، (الجزائر: جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، رسالة

ماجستير غير منشورة، 2004م)، ص 67.

(498) عقيلي عمرو وآخرون، مبادئ التسويق-مدخل متكامل، (عمان: دار زهران للنشر، 1994م)، ص 150.

2. تقييم المخزون السلعي من الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل في أول وآخر المدة على أساس التكلفة الكلية.

3. تصنيف عناصر التكاليف، والفصل بين عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة.

4. تجميع عناصر التكاليف في مجموعات، قياس التكلفة بصورة مناظرة للأنشطة الوظيفية التي تؤديها.

5. تمييز عناصر التكلفة المباشرة وتخصيصها للمنتجات النهائية بشكل مباشر، وتحميلها بنصيبها من عناصر التكلفة غير المباشرة باستخدام معدلات تحميل فعلية وتقديرية.

6. التكلفة الإجمالية في ظل ظروف التشغيل العادية هي الحد الأدنى لسعر البيع.

مزايا التكلفة الكلية

تتمثل مزايا التكلفة الكلية في (499):

1. تحديد نتيجة النشاط من ربح أو خسارة بشكل صحيح، ومقابلة إيرادات الفترة بتكلفة الحصول عليها بعد أخذ تغيرات المخزون بعين الاعتبار.

2. تحديد السياسات السعرية على المدى الطويل، بحيث لا يقل سعر بيع المنتج عن التكلفة الكلية (500).

3. تحليل التكاليف لكل مركز مسئولية، ومعرفة مساهمة كل منها في النتيجة (501).

4. دراسة تطور تكاليف أي منتج، عبر مختلف مراحل خطوط الإنتاج والبيع.

يستطيع الباحث إضافة المزايا التالية:

1. تقييم المخزون على أساس التكلفة التاريخية أو السوق أيهما أقل.

2. تفيد في القرارات المتعلقة بالتسعير في الأجل الطويل لأن وحدة الإنتاج تتحمل بنصيبها من كافة التكاليف الثابتة.

عيوب التكلفة الكلية

تتمثل عيوب التكلفة الكلية في (502):

(499) عبد الناصر إبراهيم، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2006 م)، ص 324.

(500) عبد الشكور عبدالرحمن الفراء، قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف-دراسة ميدانية، (غزة: جامعة الأزهر، كلية التجارة، مجلة جامعة الأزهر، سلسلة

العلوم الإنسانية، المجلد 14، العدد 2، 2012 م)، ص 249.

(501) نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير -دراسة حالة، (الجزائر: جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم

التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006 م)، ص 11.

1. لا تمكن من تحليل العلاقة بين التكلفة وحجم النشاط، بإعتبار أن تكلفة الوحدة المنتجة تجمع بين التكلفة الإنتاجية وغير الإنتاجية وليس على أساس الثبات والتغير في التكاليف.

2. التعارض مع مبدأ إستقلال الفترات المحاسبية بإعتبار أن تقييم المخزون السلعي تحت التشغيل وتام الصنع يتم على أساس تكلفة الإنتاج الكلية.

3. تسعير المنتجات في ظل التكلفة الكلية يؤدي إلى تغيير سعر بيع الوحدة من فترة لأخرى، بسبب تحميل تكلفة الوحدة بنصيب من التكاليف الثابتة وهذه التكاليف تتذبذب في إتجاه عكسي للتغير في حجم الإنتاج، مما يؤدي إلى تغيير سعر الوحدة بإختلاف تغير حجم الإنتاج.

4. الفشل في تزويد الإدارة بالبيانات التي تمكنها من الرقابة على التكاليف والمساعدة في إتخاذ القرارات السليمة.

يستطيع الباحث إضافة العيوب التالية:

1. صعوبة إختيار الأساس المناسب لتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة ينتج عنه تذبذب في تكلفة الوحدة.

2. تحميل التكاليف الكلية على وحدات الإنتاج لا يوضح مدى إستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة والتكاليف المقابلة للجزء المستغل وغير المستغل.

ب. التكلفة المتغيرة: عرفت بأنها، أسلوب يعتمد على الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وحساب سعر التكلفة بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير⁽⁵⁰³⁾. تعمل على تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة المتغيرة فقط، وتعتبر التكاليف الثابتة تكاليف فترة⁽⁵⁰⁴⁾، وتخدم برامج تخفيض التكاليف والتحكم عليها والمفاضلة بين البدائل، وتخدم إستراتيجيات التسعير في المدى القصير.

يستنتج الباحث من تعريف التكلفة المتغيرة بأنها:

1. أسلوب يفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.

2. تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة.

(502) إبراهيم محمود وآخرون، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدماً - نظام التكاليف التقديرية ونظام التكاليف المعيارية، (عمان: مؤسسة الوراق للنشر

والتوزيع، 2001م)، ص 8.

(503) أحمد حسين علي، مبادئ التكاليف الصناعية للإداريين، (الإسكندرية: مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، 1998م)، ص 34.

(504) محمد تيسير عبد الحكم، مبادئ محاسبة التكاليف، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2004م)، ص 303.

يستطيع الباحث تعريف التكلفة المتغيرة بأنها، أسلوب يعتمد في حساب التكاليف على التكلفة المتغيرة المباشرة وغير المباشرة في حساب تكلفة الوحدة المنتجة.

مبادئ التكلفة المتغيرة

تتمثل مبادئ التكلفة المتغيرة في (505):

1. تتكون من مصروفات تتغير تبعاً لتغير حجم النشاط.
 2. توزيع المصروفات على المنتجات لتحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج.
 3. لا يتم توزيع المصروفات الثابتة حسب المنتجات بل يتم معالجتها إجمالاً لتحديد النتيجة.
 4. إستبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى تكاليف الوحدة، أي هذه التكاليف ليس لها تأثير على مستوى تكلفة الوحدة.
 5. تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف الشركة وطبيعة تلك العناصر، وتحليلها إلى تكاليف إنتاجية، تسويقية وبيعية وإدارية وتمويلية.
- يستطيع الباحث إضافة المبادئ التالية:

1. تعتبر التكاليف الثابتة تكاليف زمنية تحمل على حساب الأرباح والخسائر.
2. تقييم المخزون على أساس التكلفة المتغيرة.

مزايا التكاليف المتغيرة

تتمثل مزايا التكلفة المتغيرة في (506):

1. حل صعوبة توزيع وتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة عن طريق الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة.
2. فصل التكاليف إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة، وإثبات كل منها بطريقة مستقلة، وربط عناصر التكاليف المتغيرة بالمستويات التنفيذية المسؤولة عن راقبتها.
3. توضح نتيجة أعمال الفترة المحاسبية، والنشاط البيعي، وتمكن من إظهار الربح الحدي وتحليله حسب المنتجات.

(505) فاطمة الزهراء مغبر، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل بيئة التصنيع الحديثة، (الجزائر: تلمسان: جامعة أبي بكر بلقايد، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2016م)، ص 23.

(506) أحمد كلبونة وآخرون، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف-المدخل النظري والتطبيقي، (عمان: دار وائل للنشر، 2011 م)، ص ص 161-162.

4. توفير المعلومات الملائمة في التخطيط ورسم السياسات الإنتاجية وتسعير المنتجات واتخاذ القرارات.
 5. توفير المعلومات المتعلقة بالعلاقة بين حجم الإنتاج والإيرادات والتكاليف والأرباح وتساعد في إعداد الموازنات التخطيطية لكافة أوجه النشاط.
- يستطيع الباحث إضافة المزايا التالية:
1. التحكم في عناصر التكاليف وزيادة فعالية الرقابة عليها، وتتبع حجم التكاليف الثابتة لتخفيضها إلى أدنى حد.

2. توفر البيانات اللازمة للإدارة لوضع سياسة التسعير والبيع وتخطيط الإنتاج.

عيوب التكلفة المتغيرة

تتمثل عيوب التكلفة المتغيرة في (507):

1. عدم التمييز بين الفترة الطويلة والقصيرة الأجل.
2. صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.

يستطيع الباحث إضافة العيوب التالية:

1. صعوبة التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة والتكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة.
2. تعتبر التكلفة المتغير متغيرة لمستوى معين من الإنتاج.

ج. نقطة التعادل: عرفت بأنها، النقطة التي تصل فيها الشركة برقم الأعمال على تغطية مجموع تكاليفها (508)، وتساعد على تحليل تركيبة الربح، وتجنب المخاطر، وتحليل نسب المصروفات المتغيرة والثابتة.

يستنتج الباحث من تعريف نقطة التعادل بأنها:

1. النقطة التي تغطي فيها الشركة جميع مصروفاتها دون تحقيق ربح أو خسارة.
2. تعمل على تحليل تركيبة الربحية وتجنب المخاطر.

يستطيع الباحث تعريف نقطة التعادل بأنها، النقطة التي تتساوى فيها التكاليف الكلية مع الإيرادات الكلية.

عيوب نقطة التعادل

تتمثل عيوب نقطة التعادل في (509):

(507) كمال حسن جمعة ، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، (عمان: دار إثراء للنشر والتوزيع، 2008 م)، ص 84.

(508) محمد فركوس، الموازنات التقديرية، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2001م)، ص 77.

(509) وليد ناجي الحيايلى، المدخل في المحاسبة الإدارية، (الدايمارك: الأكاديمية العربية المفتوحة، 1991م)، ص 185-186.

1. تواجه الشركة ظروفًا تتغير فيها التكاليف بصفة مستمرة، وقد يكون هناك أكثر من نقطة تعادل، وقد تكون المنحنيات ليست مستقيمة في الرسم لتعكس الواقع الفعلي للظروف المحيطة.
2. يستعان بتحليل نقطة التعادل في التخطيط القصير الأجل للآرباح، لأنها تأخذ في طبيعتها عدم تغير التكلفة والإيرادات في المدى القصير.
3. صعوبة استخدامها في حالة تعدد المنتجات، تؤدي تغيرات الأسعار إلى تذبذب نقطة التعادل خلال الفترة. يستطيع الباحث إضافة العيوب التالية:

1. صعوبة توفر بيانات دقيقة على التكاليف المباشرة وغير المباشرة والثابتة والمتغيرة.

د. التكلفة المعيارية: عرفت بأنها، تكلفة محددة مقدما لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المستقبلية⁽⁵¹⁰⁾، عرفت بأنها، التكاليف المحددة مقدما على أساس عملي في ظروف معينة والتي تتخذ أساس لقياس وضبط التكاليف الفعلية⁽⁵¹¹⁾.

يستنتج الباحث من تعريف التكلفة المعيارية بأنها:

1. تكلفة محددة مقدما خلال الفترة المستقبلية.
 2. تكلفة تتخذ لقياس التكاليف الفعلية.
- يستطيع الباحث تعريف التكلفة المعيارية بأنها، أسلوب يستخدم للرقابة على التكاليف الفعلية وتحديد الإنحرافات.

معايير التكلفة المعيارية

تتمثل معايير التكلفة المعيارية في⁽⁵¹²⁾:

1. المعايير المثالية: أفضل أداء يمكن تحقيقه، والوصول إليه في الظروف المثالية، والوصول بالإنتاج إلى الحد الأقصى، وتفترض أقصى كفاءة للتشغيل بدون وجود أعطال وأخطاء من جانب العاملين.
2. المعايير الأساسية، تستخدم لقياس ومقارنة الأداء خلال عدة سنوات ويطلق عليها المعايير طويلة الأجل⁽⁵¹³⁾.

⁽⁵¹⁰⁾ ناريمان إبراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية -دراسة ميدانية، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م)، ص 18.

⁽⁵¹¹⁾ عبد الحي مرعي، محمد عبد الحميد طاحون، التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2008م)، ص 198.

⁽⁵¹²⁾ فيصل جميل السعادية، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار الميسرة للنشر والتوزيع، 2008م)، ص 83.

⁽⁵¹³⁾ كفنوش محمد، إنشاء القيمة في المؤسسة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة-دراسة تطبيقية، (بليدة: جامعة سعد دحلب، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م)، ص 111.

3. المعايير الممكن تحقيقها، الأكثر استخداماً وتقيس كفاءة الإنتاج في ظل الظروف البيئية والحالية، وهي معايير واقعية، تسمح بمشاكل واختناقات في الإنتاج.

يتضح للباحث بأن التكاليف المعيارية توفر بيانات لتحليل الإنحرافات بينها والتكاليف الفعلية لمعرفة أسبابها ومعالجتها وفق ما هو مخطط، وتعمل على إعداد المعايير وتجميع التكاليف الفعلية ويحصرها لمقارنتها مع التكاليف المعيارية، للوصول إلى الإنحرافات التي تساعد في إتخاذ القرارات.

مزايا التكلفة المعيارية

تتمثل مزايا التكلفة المعيارية في (514):

1. الحصول على المعلومات الفورية عند الحاجة إليها والعمل على تحسين الإستغلال الأمثل للموارد من خلال تحليل الإنحرافات وتحديد المسؤوليات.
2. تقديم التكاليف لأي حجم من الإنتاج وتحليل الإنحرافات الخاصة بها، والمساعدة على وضع الموازنات التقديرية.
3. تحديد الإنحرافات من مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الفعلية، وتحليلها وتحديد أسبابها والمسؤول عنها.

4. الرقابة على الكفاية الإنتاجية من حيث المواد والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة.

يستطيع الباحث إضافة المزايا التالية:

1. تكاليف إنتاجية مرتبطة بدالة الإنتاج.
2. تتغير طردياً مع التغير في حجم الإنتاج، سهولة الرقابة والسيطرة عليها.
3. التكلفة المتغيرة للوحدة ثابتة مهما تغير حجم النشاط.

عيوب التكلفة المعيارية

تتمثل عيوب التكلفة المعيارية في (515):

1. صعوبة تطبيقها في الشركات التي تتبع الإنتاج النمطي والأنشطة الخدمية.
2. تسجيل الإنحرافات بصورة غير صحيحة وعدم دقة المعلومات، يؤدي إلى إتخاذ قرارات غير رشيدة.

(514) محمد راضي عبد الكاظم، تحديد التكلفة المعيارية للمواد الأولية المباشرة لنشاط إستخراج النفط الخام والغاز-دراسة تطبيقية، (بغداد: جامعة

بغداد، كلية العلوم الإقتصادية والإدارية، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 65، 2012م)، ص 352.

(515) هاشم أحمد عطية، محمود محمد عبد ربه، مرجع سابق، ص 350.

3. مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث إستثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.

يستطيع الباحث إضافة العيوب التالية:

1. صعوبة إعداد المعايير والتقديرية.

2. تتأثر بالتغير في الظروف الخارجية.

3. بعد بتحديد التكلفة المعيارية و البدء في التطبيق لا يمكن التدخل والتأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك.

2. طرق بحوث العمليات

تتمثل طرق بحوث العمليات لتخفيض التكاليف في (516):

أ. **المسار الحرج**: المسار الذي يحتاج إلى أطول وقت لإنجاز الأنشطة الموجودة فيه، ويحدد الوقت المطلوب لإنجاز المشروع (517)، ويوجه نظر الإدارة لإختيار أقصر وقت ممكن لإنجاز المشروع، ويتم تخفيض التكاليف من خلال إختيار المسار الأنسب، الذي يستغرق أقل الأوقات للإنجاز.

ب. **البرمجة الخطية**: أسلوب رياضي لحل مشاكل إستغلال الموارد والإمكانيات المحددة بطريقة تحقق للمشروع أقصى أرباح ممكنة وتحمله أقل تكاليف ممكنة، ويهتم بتخصيص الموارد النادرة وإستخدامها بأفضل طريقة ممكنة.

3. طرق الهندسة الصناعية

تتمثل طرق الهندسة الصناعية في (518):

أ. **تبسيط العمل والتنميط**: تحليل الطرق والوسائل المستخدمة وإقتراح البدائل وتحقيق الوفورات، عن طريق تخفيض وحذف الأنشطة غير الضرورية وتبسيط المعقد منها.

(516) صالح إبراهيم بونس، التغير في إستراتيجيات تخفيض التكاليف وآثارها، (الموصل: جامعة الموصل، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 32، العدد 98، 2010م)، صص 14-15.

(517) محمد عبد الوهاب أحمد، أساليب بحوث العمليات في تخطيط الإنتاج في المنشآت الصناعية، (الموصل: مطبعة الجامعة، 1985م)، صص 85.

(518) رياض العرس، الوسائل الفنية لتخفيض التكلفة، (بغداد: مجلة عالم الصناعة، العدد 7، 1992م)، صص 75.

ب. **تحليل القيمة:** تحليل القيم الهندسية التي تشمل الوسائل الفنية المستخدمة، للتعرف على الوظيفة المطلوبة، والعمل على تقديمها بأقل تكلفة ممكنة، والعمل على تقييم المواد والعناصر المكونة لها، والتي تؤثر في تكلفتها، بهدف حذف أو تغيير بعض هذه العناصر لتحقيق تخفيض ملموس فيها.

4. طرق إدارية

تتمثل الطرق الإدارية في (519):

أ. **دراسة إدارة الوقت والحركة:** متابعة الوقت وحركة العمل، من حيث إعتبار أن السيطرة على الوقت تؤدي إلى إستغلال الموارد المتاحة، وتخفيض التكاليف.

ب. **التدقيق الإداري:** الفحص الشامل لأوجه نشاط الشركة، وإستغلال الموارد وتعظيم الأرباح وتقليل التكاليف، عن طرق تقليل الهدر وتحسين الكفاءة وزيادة الفاعلية (520).

ج. **الهيكل التنظيمي والإستقصاء:** الإزدواجية في الرقابة والمسؤوليات غير المحددة والجهود المبعثرة، ينجم عنها تكاليف، ويتطلب ذلكوضع هياكل تنظيمية لإعادة تنظيم العمل وتوضيح المسؤوليات وإجراء التنسيق لتجنب حدوث التكاليف غير الضرورية.

د. **المخطط الإنسيابي للعمليات:** وضع مخطط بياني لكل العمليات المتسلسلة، وجدولتها بهدف تخفيض التكاليف، وتقليل عدد المراحل التي تمر بها المعاملات، وحذف العمليات المتكررة المزدوجة، والإسراع في إنجاز العمل.

هـ. **تحليل الرقابة على الجودة:** فحص وتحليل الإجراءات المطبقة على العمليات الصناعية، ووضع معايير للجودة والرقابة عليها لتخفيض التكاليف (521).

و. **الرقابة على المخزون:** يمثل الإحتفاظ بالمخزون نسبة مرتفعة من أنشطة وتكاليف الشركة، كتكاليف الحصول عليه والإحتفاظ به وتكاليف المناولة وتعرضه للسرقة والتقاعد، وعملية الموازنة وإعتماد حجم الدفعة الإقتصادية يؤدي إلى تخفيض التكاليف (522).

(519) زينب جبار يوسف، مرجع سابق، ص201.

(520) ألفين ارينز، جيمس لوبك، ترجمة محمد عبد القادر النسيطي، المراجعة -مدخل متكامل، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2002م)، ص

ص1041-1042.

(521) أحمد فرغلي حسن، نظم محاسبة التكاليف، (القاهرة: مكتبة الشباب، 1998م)، ص256.

(522) Morse, Wayne, et al., **Management Accounting**, (A Strategic Approach, 3rd, Ed, 2003), P.54.

يتضح للباحث أن التحول في أنظمة التكاليف قد صاحبه تغير في الطرق المتبعة في تخفيض التكاليف، وتم تطويرها لتواكب التغيرات في بيئة التصنيع الحديثة.

ثانياً: الأساليب التقليدية لتخفيض التكاليف

تتمثل الأساليب التقليدية لتخفيض التكاليف في (523):

1: تخفيض تكاليف الشراء

تتمثل أهداف تخفيض تكاليف الشراء في (524):

أ. تخفيض أسعار الشراء عن طريق شراء كميات أكبر بحيث لا يتضمن إرتفاع غير ضروري في حجم المخزون.

ب. تخفيض أسعار الشراء عن طريق تغير الموردين بحيث لا يكون على حساب المورد وشروط الدفع والتسليم.

ج. ألا يترتب على تخفيض أسعار الشراء زيادة في تكاليف المشتريات.

د. تخفيض أسعار الشراء عن طريق تغيير نوعية المواد الناتجة عن تغيير مواصفات المنتج، بحيث لا يترتب عليه إرتفاع في تكاليف التشغيل وإخفاض قدرة المنتج على المنافسة.

هـ. جمع المعلومات المتعلقة بالمواد ومستلزمات العمل والإنتاج المتوفرة في الأسواق، والتي تحتاجها الشركة لإستمرار العمليات الإنتاجية.

وسائل تخفيض تكاليف الشراء

تتمثل وسائل تخفيض تكاليف الشراء في (525):

1. دراسة وفحص الموردين: إعداد قائمة إستقصاء للموردين، لتوفير معلومات عن المصادر الأفضل للشراء.
2. الإستفادة من المعلومات التي يمكن الحصول عليها من المعارض والأسواق العالمية، في تكوين معلومات عن الموردين في الأسواق الخارجية والتطورات الحديثة في أنواع المواد التي تستخدمها الشركة.

(523) أماني زكريا مصطفى، مرجع سابق، ص30.

(524) حمد راشد الغدير، إدارة الشراء و التخزين، (عمان: دار زهران للنشر، 1997م)، ص24.

(525) حلمي عبد الفتاح مصطفى، طرق تشخيص مجالات تخفيض التكلفة ووسائل التطبيق، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 1979م)، ص30.

3. الزيارات المتبادلة بين الشركة ومصانع الموردين ومخازنهم، للتعرف على قدراتهم وإمكانياتهم ومدى محافظتهم على جودة المواد الموردة.

4. التعامل المتبادل مع الموردين، ومساعدتهم على حل مشاكلهم، يساعد في الحصول على شروط أفضل للشراء.

5. دعوة الموردين دورياً لمناقشة مشاكل وأسعار التوريد، لتكوين صلة مباشرة بينهم وبين الشركة للحصول على شروط أفضل للتعامل.

6. استخدام عبوات المواد المشتراة في النقل الداخلي للشركة، واستخدامها كمواد لف وحزم للمبيعات، ودراسة الموقع الجغرافي للموردين لتخفيض تكاليف النقل.

7. استخدام وسائل نقل المواد بطريقة أكثر فاعلية، للتأكد من تحميلها حمولة كاملة، بتجميع الإرساليات من مجموعة الموردين المتقاربين.

8. الإحتفاظ بسجل إحصائي عن تلفيات المواد المشتراة أثناء النقل، والوحدات المعيبة المعادة للمورد، ودراسة أسبابها لتلافيها، ومناقشتها مع الموردين للإستبدالها.

9. التأكد من الحصول على أسعار نهائية للتوريد قبل التوريد الفعلي.

10. تحديد الحد الأمثل لكمية المواد المشتراة والأحجام المثلى للوحدات ومراجعتها دورياً، لتخفيض تكاليف النقل وتكاليف إعادة الحزم للتخزين.

11. إجراء تعديلات في طريقة حساب المشتريات وحسابها على أساس الحجم بدلاً من حسابها على أساس الوزن.

12. إجراء دراسة دورية نظراً لتغيير الظروف داخل الشركة، من حيث توافر الإمكانيات الفنية، أو في خارجها من حيث صعوبات التوريد وارتفاع الأسعار.

يستطيع الباحث إضافة الأساليب التالية:

1. الإستفادة من المعلومات التي يتم الحصول عليها عن الموردين في الأسواق الخارجية، والتطورات الحديثة في أنواع المواد التي تستخدمها الشركة.

2. تقليل عدد الموردين يساعد على التعاقد بكميات مناسبة، ويخفض التكاليف لضمان إستمرارية إستراتيجية الشراء.

3. تتمييط وتوحيد إجراءات الشراء للعناصر المشتركة، يساعء على توفير الوقت وتقليل الأخطاء والإنحرافات.
4. تجميع عمليات الشراء للإستفءاء من تخفيض السعر عند زيادة الكمية.

تقييم أساليب تخفيض تكاليف الشراء

أساليب تخفيض تكاليف الشراء تكون محدوءة للأسباب التالية⁽⁵²⁶⁾:

1. تكلفة المواد الخام، تتوقف على عوامل منها، نوع المادة، شكلها، أبعادها، وحالتها، وتزداء تكلفتها بزيادة عمليات وخطوات التصنيع عليها، وهذه العوامل تتحكم في إختيار مورد معين للحصول على نوعية المواد التي ستحافظ على عدم تغير مواصفات المنتج وجودته.
 2. الأسعار تخضع لعوامل إقتصادية لها قوة التأثير المباشر في تحديد سعر التداول، إضافة إلى عوامل الندرة والظروف الطبيعية التي يصعب التحكم فيها والسيطرة عليها.
 3. إنخفاض أسعار المواد الأولية ومستلزمات الإنتاج يترتب عليه إنخفاض سعر بيع الوحدات المنتجة، ويؤدي إلى الإرتقاء بجوءة المنتج بصورة أفضل من الإلتجاه إلى تخفيض جوءة المواد الخام المستخدمة في تصنيعه.
 4. تخفيض التكاليف يتعدى إستخدام طرق أرخص للحزم واللف، وإستخدام عبوات المواد الخام كعبوات للمبيعات من المنتج، وءراسة الموقع الجغرافي للمورد و يمتء إلى:
أءراسة إمكانية شراء المواد الأولية في عبوات تتناسب سعتها مع طبيعة العملية الصناعية، وما تستلزمه من كميات معينة من المواد.
- بءراسة مءى إمكانية الإستفءاء من بواقى المواد الأولية الخام مع إحكام الرقابة عليها وإخالها في عمليات صناعية أخرى للحصول على منتجات ثانوية أو عرضية أو بيعها.
- ج. ءراسة مءى إمكانية إعادة تدوير عبوات المواد المشتراة في نقل المواد الخام وبيعها كخردة أو مخلفات للإنتاج.

يتضح للباحء أن تكاليف الشراء كأءد أساليب تخفيض التكاليف محدوءة وغير ذي جدوى إقتصادية في مجال تخفيض التكاليف، عءافيا يتعلق بءراسة إمكانية تصنيع بعض الأجزاء ءاخليا بءلا من الشراء من الخاء، أو الشراء من الخاء بءلا من التصنيع الءاخلي، ومعرفة ما يترتب عليه وفورات في التكاليف.

2: تخفيض تكاليف المخزون

(526) ء.محمد علاء الءين الحكيم محاضرات عن منظومة الإنتاج الصناعي، (القاهرة:المعهد الفني للصناعات المتطورة، قطاع التءريب، 2006م)، ص15. نقلا عن أمانى زكريا مصطفى، مرجع سابق، ص32.

تتمثل تخفيض تكاليف المخزون في (527):

1. إعداد بيانات إحصائية عن تطور المخزون خلال الفترات السابقة بالمقارنة مع حجم الإنتاج، وبيان مدى تحرك المخزون وارتباطه بالتغيرات مع حجم الإنتاج، وحساب معدل المخزون إلى حجم الإنتاج في كل فترة، ومتابعة مدى الارتباط بين المتغيرات لإتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.
2. دراسة معدل دوران المخزون وكميته لكل صنف من أصناف المواد، لإكتشاف مدى توافق معدل الدوران مع حجم المخزون، وبيان الأصناف التي يتناسب كمية المخزون فيها مع حجم الإستهلاك.
3. تخفيض حجم المخزون عن طريق، إيقاف أوامر التوريد للمواد الراكدة، وفحص كميات المخزون للتأكد من صلاحيتها للإستعمال، وبيعها بعد تحديد الأسعار المناسبة، أو بتخريدها وإيجاد إستعمالات بديلة.
4. دراسة الإجراءات التنظيمية للمخزون، من حيث السجلات الإحصائية والمحاسبية، وتوفير وسائل النقل المناسبة، وحسن إستخدام مساحة المخزن.
5. توفير الإمكانات اللازمة لحفظ الموجودات المخزنية وإحتوائها، وتحديد طريقة ترتيبها داخل المخزن.
6. وقاية المواد المخزونة من التلف ومخاطر الحريق، وتوفير العاملين ذوي الخبرة والكفاءة في أعمال المخازن، ووضع نظام ملائم لتسهيل جرد البضاعة (528).

يستطيع الباحث إضافة الوسائل التالية:

1. التخلص من المخزون الراكد والذي لن تظهر الحاجة إليه.
2. مراجعة سياسة تموين السيارات بالوقود والزيوت.
3. إستخدام الحاسب في إدارة المخزون بالشركة.
4. تخفيض التكاليف في الخامات ومحاسبة المسؤولين عنها.

تقييم أساليب تخفيض تكاليف المخزون

أن وسائل تخفيض تكاليف التخزين تفضل إنتاج كميات أكبر من المطلوب، وشراء كميات من المواد الخام اللازمة للإنتاج وتخزينها لظروف الأعطال وتجنب تكلفة العجز في المخزون، وهو ما يتعارض مع الفكر السائد من الإتجاه إلى أسلوب الأداء الفوري والذي يعتبر مجموعة متكاملة من الأساليب الفنية.

3: تخفيض تكاليف المواد المستخدمة

(527) محمد الفيومي محمد، المحاسبة الإستراتيجية، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2012م)، ص 296-297.

(528) احمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، مدخل معاصر في مبادئ محاسبة التكاليف لأغراض القياس والرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2005م)، ص 60.

تمثل تكلفة المواد جزء من إجمالي تكلفة الوحدة، وأي تخفيض في تكلفتها يؤثر على التكلفة الإجمالية للوحدة، ويعتمد تخفيض تكلفة المواد المستخدمة على النواحي الفنية للإنتاج، وعلى تضافر جهود الإدارات الفنية وإدارات البحوث وتصميم المنتجات، كما يتطلب التأكد من أن تخفيض كمية المواد المستخدمة لا ينعكس في شكل إرتفاع في تكاليف تشغيل المنتجات⁽⁵²⁹⁾. ويقصد بها التكاليف الخاصة بالمواد التي تم إستخدامها فعلاً في عملية الإنتاج وبشكل مباشر للمنتج، مثل تكلفة المواد الأولية الخام المباشرة، وقيمة مواد التعبئة والتغليف التي تخص المنتج. وتتضمن تكاليف الحصول على المواد التي يمكن إعتبارها جزءاً من غراض التكلفة⁽⁵³⁰⁾، وتعتبر تكاليف متغيرة تتغير بتغير حجم الإنتاج، وتتناسب طردياً مع حجم النشاط، لكنها تبقى ثابتة على مستوى وحدة الإنتاج⁽⁵³¹⁾.

يتضح للباحث أن تكلفة المواد المباشرة هي التكلفة المستخدمة في عملية تصنيع السلعة وهي تشكل الهيكل الأساسي لها وتظهر بصورة واضحة في المنتج النهائي.

وسائل تخفيض تكاليف المواد المستخدمة

تتمثل وسائل تخفيض تكاليف المواد المستخدمة في⁽⁵³²⁾:

إستخدام تحليل القيمة لتقييم وظائف المنتجات وإيجاد طرق ووسائل بديلة لإنتاجه بأقل تكلفة لعنصر المواد والأجزاء المكونة لها.

2. تحليل منتجات المنافسين، للبحث عن مواد بديلة يمكن إستخدامها في الإنتاج بتكلفة أقل.

3. إستخدام تحليل مماثل لمنتجات الشركة، للوصول إلى مؤشرات لتخفيض تكاليف المادة المستخدمة.

4. تحليل المنتجات المتشابهة لتحديد الخلطة المناسبة للمواد المكونة لها، للوصول إلى الخلطة المثلى ذات التكلفة الأقل مع الإحتفاظ بجودة وكفاءة المنتج.

5. إجراء دراسة للمواد البديلة لإختيار مواد ذات تكلفة أقل، دون التأثير على كفاءة وجودة المنتج.

6. تحليل طرق الإنتاج لإكتشاف إمكانية إحداث تعديل فيها، بحيث ينتج عنها تخفيض نسب التالف وتخفيض الخامات المستخدمة وزيادة معدلات الناتج منها.

(529) د. أحمد حسن ظاهر، د. محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، (عمان: منشورات جامعة القدس المفتوحة، 2008م)، ص 41.

(530) تشارلز هورنجرن وآخرون، تعريب د. أحمد حامد حجاج، مرجع سابق، ص 77.

(531) يوحنا آل آدم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية الحديثة، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2000م)، ص 66.

(532) د. محمد الفيومي محمد، مرجع سابق، ص 298-299.

7. تحليل أجزاء المنتجات تحليلاً دقيقاً لإكتشاف إمكانية الإستغناء عن بعض الأجزاء، دون التأثير على فاعلية المنتج وكفاءة إستخدامه.

8. دراسة مدى إمكانية تطوير المواد الخام المستخدمة، كفاءة مناولة المواد لتخفيض تكاليف التالف والفاقد أثناء عملية المناولة.

9. دراسة خطوط سير العمليات الإنتاجية وما يترتب على عوامل عدم الكافية، من تلف وضياع في كمية المواد المستخدمة، كفاءة عمليات تخزين الخامات لتلافي عوامل التلف والفقد أثناء التخزين.

4. وسائل تخفيض تكاليف التشغيل

تتمثل وسائل تخفيض تكاليف التشغيل في (533):

1. إعادة النظر في المعدلات المحددة مقدماً للعمل، وتصحيحها طبقاً للظروف السائدة في المشروع.
2. إعادة النظر في أماكن العمل ودراسة إمكانية تعديلها لرفع كفاءة الإنتاج، عن طريق إعادة تنظيم خطوط الإنتاج.

3. دراسة خطوط ونظام النقل الداخلي لتخفيض تكاليف مناولة المواد وإعادة تخطيط نظم وطرق تدفق المواد والوحدات المنتجة.

4. مراجعة إقتصاديات إستئجار الآلات والمعدات، للتأكيد على ضرورة تحقيق أكبر ربح منها ورفض أي إستئجار يحقق خسائر.

5. مراجعة إقتصاديات العقود من الباطن، للتأكيد على ضرورة تحقيق أكبر ربح منها ورفض أي عقود تحقق خسائر.

6. إختيار الموردين على أساس التزامهم بشروط الجودة ومواعيد التسليم، وإختيار المورد الأقرب جغرافياً إلى موقع الشركة (534).

يستطيع الباحث إضافة الوسائل التالية:

1. ترشيد إستهلاك المعدات، إستهلاك المواد المستخدمة، وعمليات الجودة لتخفيض التكاليف.
2. معالجة أسباب حدوث التلف وتخفيض نسبة الوحدات المعاد تشغيلها.
3. زيادة سرعة العمليات الإنتاجية وتخفيض رأس المال المستثمر في الدورات الإنتاجية، وتخفيض ساعات الإنتظار.

(533) المرجع السابق، ص 298-299.

(534) محمد ضياء محمد، دور نظم التكاليف في دعم سياسة تخطيط الإحتياجات من المورد وسياسة الإنتاج الفوري، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، بنها، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد 2، 1993م)، ص 90.

5. أساليب تخفيض تكاليف الأصول الثابتة

تتمثل أساليب تخفيض تكاليف الأصول الثابتة في (535):

1. استخدام الأصول الثابتة بكفاءة في الأغراض المناسبة للحصول على معدلات الإنتاج القصوى، وتحمل الحد الأدنى من أوقات العطل.
2. تخطيط إحلال الأصول الثابتة في الوقت المناسب، وتكون أعباء الأصول الجديدة أقل من أعباء إبقاء الأصول الحالية بالنظر إلى ارتفاع تكاليف صيانتها.
3. البحث عن الأسعار المناسبة للأصول الثابتة المراد إقتنائها مع مراعاة الجودة والعمر الإنتاجي.

6. تخفيض التكاليف الإدارية

تميل التكاليف الإدارية إلى الإرتفاع بسبب زيادة المرتبات وعدد الموظفين واستخدام المعدات المكتبية الحديثة لمواجهة التوسع في التنظيم الإداري وتعقيد الأعمال الإدارية.

وسائل تخفيض التكاليف الإدارية

تتمثل وسائل تخفيض التكاليف الإدارية في (536):

1. استخدام أسلوب تقييم الوظائف لإكتشاف العمالة الإدارية الزائدة وتخفيضها.
2. مراقبة استخدام الأدوات المكتبية والمواد المستخدمة في الأعمال الإدارية وتخفيض التشكيلة المستخدمة والمخزون.
3. تخفيض تكاليف المطبوعات والنشرات وإشتراكات المجلات والكتب، عن طريق تقييمها دورياً وتحديد مدى أهميتها للأعمال الإدارية.
4. تنظيم العمل المكتبي لضمان سهولة الأعمال، وتخفيض الوقت الضائع في التنقلات بين المكتب والإدارات المختلفة.
5. تخفيض نفقات الضيافة بتحديد مسئولية الإنفاق ونواحيه وأهميته لأعمال الشركة.
6. تنظيم المهمات الرسمية وسفريات الموظفين، عن طريق وضع خطة متكاملة وتحديد مسئوليات الصرف عن مستويات إدارية عليا.

(535) محمود عبد الله جمعة، أساليب التحليل الإستراتيجي ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية-دراسة ميدانية، (الخرطوم: جامعة

السودان، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2015م)، ص 146.

(536) إبراهيم السباعي، مرجع سابق، ص ص 71-72.

7. مراقبة عمليات النظافة، بحيث يمكن الإستفادة من عناصر النفقات الخاصة بها ودراسة نواحي الإسراف، سواء من ناحية عمال النظافة والمواد المستخدمة.

يستطيع الباحث إضافة الوسائل التالية:

1. تخفيض تكاليف الإتصالات التلفونية، عن طريق تخفيض عدد التلفونات المباشرة والإستفادة من الإتصال المركزي.

2. تخفيض عدد صور المستندات إلى الحد الأدنى اللازم، لتبادل المعلومات مع الإدارات المختصة وإلغاء الصور غير الضرورية.

3. ترشيد عمليات التأمين على الممتلكات، والحصول على أفضل شروط التأمين ومبالغ التعويض.

تقييم أساليب تخفيض التكاليف الإدارية

يمكن تخفيض التكاليف الإدارية بإتجاه إلى الإستفادة من تكنولوجيا الإتصالات وشبكات الحاسب التي يترتب عليها تحقيق المميزات التالية⁽⁵³⁷⁾:

1. مشاركة الموارد: تبادل المعلومات المختلفة من خلال الشبكة بين المستخدمين في مواقع العمل.
2. الأمن: يتيح للمستخدم القدرة على الرفض أو السماح للمستخدمين الآخرين بالدخول إلى البيانات.
3. التنظيم والتمركز: تسمح الشبكات بتمركز قواعد البيانات، حيث يمكن للمستخدمين في مواقع العمل المختلفة الدخول على نفس البيانات وإلغاء ضرورة حفظ نسخ من البيانات على كل جهاز.

7. وسائل تخفيض التكاليف التسويقية

تتمثل وسائل تخفيض التكاليف التسويقية في⁽⁵³⁸⁾:

أ. دراسة تشكيلة السلع لتحديد السلع التي تستهلك نسبة أكبر من تكاليف التوزيع وبيان أهميتها بالنسبة لحجم المبيعات.

2. تخفيض تكاليف إعداد عروض أسعار البيع بإعداد نماذج نمطية للعروض والخطابات المرافقة وتخفيض الأعمال الكتابية.

3. تخفيض تكاليف الدعاية والإعلان بإستخدام الوسائل التالية:

أ. تخفيض تكاليف إعداد الكتولوجات والنشرات الإعلانية بإستخدام ورق طبلمة أرخص سعراً وأخف وزناً .

(537) إيمان محمد عيد المنعم، دينا محمد صابر، محاضرات في نظم المعلومات والحاسب، (القاهرة: وزارة الإنتاج الحربي، المركز القيادي والتخصصي، قطاع التدريب، 2006م)، ص 5-6.

(538) روجر كاو وآخرون، ترجمة د. خالد العامري، المحاسبة الإدارية، (القاهرة: دار الفاروق للنشر والتوزيع، 2008م)، ص 512.

ب. تخفيض عدد صفحات الكتولوجات والنشرات الإعلانية، بالإستغناء عن البيانات والرسومات التوضيحية غير الضرورية.

ج. تخطيط الحملات الإعلانية وتخفيض حجم الإنفاق الإعلاني خلال الفترات الموسمية التي ينخفض فيها حجم الطلب على المنتجات.

د. تخفيض تكاليف الإعلان عن طريق إختيار المكان الأفضل للنشرات الإعلانية في الجرائد والمجلات والدوريات التجارية بالمقارنة بتكلفة تكرار الإعلان في مكان غير مؤثر.

4. دراسة حركة نقل المبيعات وإعادة تخطيط عمليات المبيعات وتنظيم إستخدام وسائل النقل لتفادي تسيير الوحدات بأقل من الحمولة الكاملة.

5. دراسة نفقات البيع، وإعادة تنظيم مناطق البيع، وأوقات السفر والتكاليف المتعلقة به، لتحقيق التخفيض في التكاليف.

ثالثاً: عيوب الأساليب التقليدية لتخفيض التكاليف

تتمثل عيوب الأساليب التقليدية في (539):

1. التركيز على الأنشطة الإنتاجية فقط مع إهمال الأنشطة الأخرى، إهمال علاقة الإرتباط بين الأنشطة وتحليل كل نشاط على حده.

2. تجاهل الموقف التكاليفي للمنافسين مع التركيز على الأنشطة والتكاليف الداخلية فقط، هناك جزء كبير من عناصر التكاليف التي تحدث وتعالج بطرق إجتهادية وفقاً لظروف كل شركة على حدة رغم أهميتها.

3. الإعتماد على فرضية السكون وهي لاتلائم الخصائص البيئية الحديثة.

4. قصور التحليل النوعي لعناصر التكلفة على التحليل الثلاثي أي عناصر المواد والأجور والتكاليف غير المباشرة، مع إهمال التغيير على عنصر العمالة المباشرة (540).

5. تعتمد على الطريقة الهندسية لتقليل الإنحرفات في التكاليف طبقاً لأفضل أسلوب إنتاج فني متاح (541).

(539) Richard Wilson, **Strategic Cost Analysis, Management Accounting**, Oct, 1990, PP.42-43.

(540) وحيد أحمد أبو الفتوح، تطوير نظام التكاليف على أساس النشاط كأداة للإصلاح الإقتصادي-دراسة تطبيقية، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة ماجستير غير منشورة، 1999م)، ص 6.

(541) رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، (عمان: دار صفاء للنشر، الطبعة الثانية، 2001م)، ص 159.

يتضح للباحث أن تطبيق هذه الأساليب يعتمد على تعاون كل المشتركين فيها معاً بشكل مباشر أو غير مباشر، لمنع حدوث تداخل بين الخطط، وإشتراك كل المستويات الإدارية، وإحداث تغييرات في السلوك الإداري، لضمان تحقيق خطط تخفيض التكاليف.

المبحث الثالث

التكاليف المستهدفة والنظم المساعدة لها في تخفيض التكاليف

أولاً: دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف

تعمل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج، عن طريق القيام ببحوث السوق للحصول على أكبر قدر من المعلومات عن رغبات العملاء في المنتج، من حيث الجودة والوقت والسعر، ومن خلال هذه المعلومات يصمم المنتج وفقاً لرغبات العملاء وتحديد التكلفة المستهدفة له، والتي يتم الإلتزام بها في مرحلة الإنتاج⁽⁵⁴²⁾. يظهر دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف من خلال تطوير المنتج وفق التصميم المقترح وتقدير التكلفة المتوقع تحميلها عند إنتاج المنتج، وإجراء مقارنة بين التكاليف المستهدفة والتكاليف المقدر للمنتج، فإذا كانت التكاليف المقدره تتطابق مع التكلفة المستهدفة ففي هذه الحالة يتم إنتاج المنتج والعمل على التحسين المستمر في تخفيض التكاليف حتى تكون التكاليف المقدره أقل من التكاليف المستهدفة، دون التأثير على رغبات العملاء⁽⁵⁴³⁾، أما إذا كانت التكاليف المقدره أكبر من التكاليف المستهدفة، فإنه يتطلب العمل على تخفيض التكاليف المقدره من خلال إجراء التعديلات اللازمة على تصميم المنتج، للوصول إلى التصميم الذي يفي برغبات العملاء ويحقق التكاليف المستهدفة⁽⁵⁴⁴⁾. يتضح للباحث أن تخفيض التكاليف يعد من الأهداف التي تسعى التكلفة المستهدفة إلى تحقيقه، مع عدم الإخلال بمواصفات المنتج والجودة المطلوبة من قبل العميل، ويتم في مرحلتي ما قبل الإنتاج التي تفيد في حالة تصميم منتج جديد وعند تطوير منتج قائم سواء بشكل جزئي أو كلي.

مراحل تخفيض التكاليف في ظل تطبيق التكلفة المستهدفة

تتمثل مراحل تخفيض التكاليف في ظل تطبيق التكلفة المستهدفة في⁽⁵⁴⁵⁾:

1. **تخطيط المنتج وتصميمه:** تحديد التكلفة الخاصة بالمنتج وفقاً لإحتياجات وتفضيلات العميل، ومراجعة تقديرات تكلفة تصميم المنتج ومقارنتها مع دراسات السوق وبيانات التكلفة المستهدفة، وتحديد مدى الجدوى

(542) عبد المنعم فليح عبد الله، تقويم فعالية نظم التكاليف في دعم إستراتيجية الجودة الشاملة وتحسين الأداء البيئي للمنشأة-دراسة ميدانية، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد 2، 2002م)، ص ص 61-62.

(543) أماني زكريا مصطفى، مرجع سابق، ص 158.

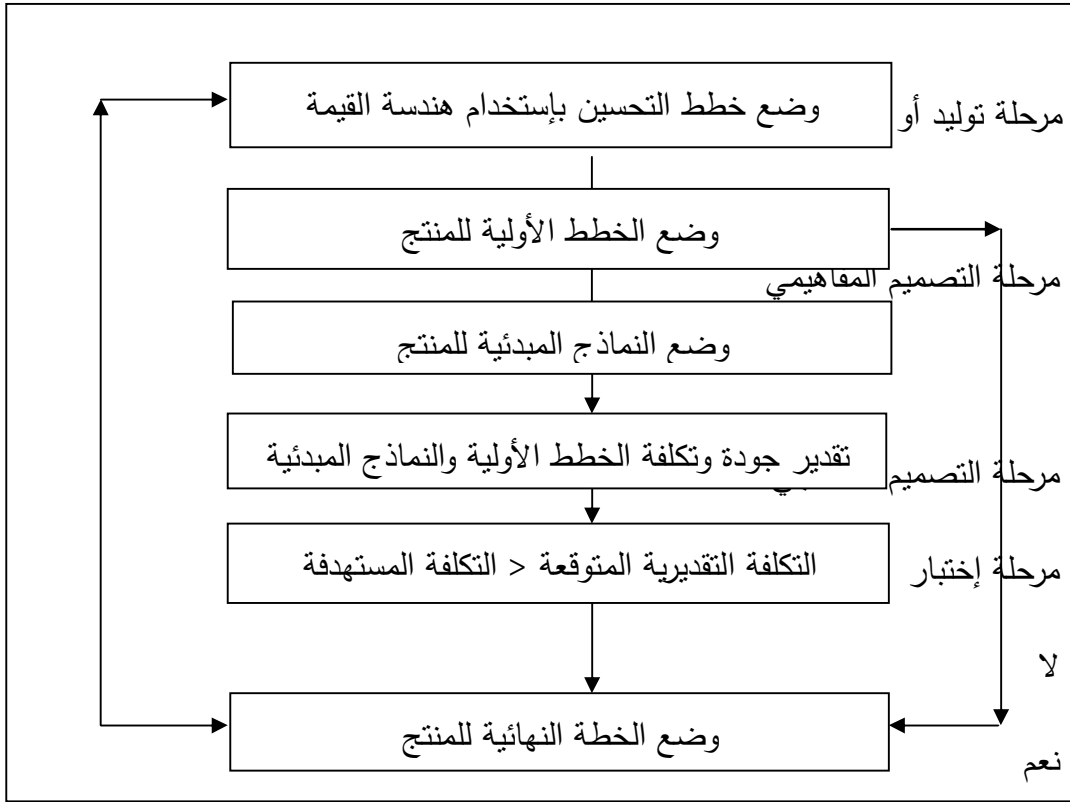
(544) Horngren.C, Sundem.G, et al, **Introduction to Management Accounting**, (15th Global Edition, Person, 2011), P. 219.

(545) <http://www.ssrn.com/Abstract=1455184.PP.3-7>. Hematfar.M, Arasteh.A & Nooryan.S , **The Steps of Implementing Target Costing**, 2011), P P.34.

من إنتاجه، ويتم في هذه المرحلة العمل على أن تتساوى التكلفة المستهدفة مع التكلفة الفعلية للمنتج، المحافظة على مواصفات وجودة المنتج⁽⁵⁴⁶⁾. ويوضح الشكل رقم (1/3/3) تخفيض التكاليف خلال مرحلة تخطيط وتصميم المنتج:

شكل رقم (1/3/3)

تخفيض التكاليف خلال مرحلة تخطيط وتصميم المنتج باستخدام التكلفة المستهدفة



Matherly. **Decision Control of Products Developed Using Target Costing.** (Advances in Source: Kee, R. and M Vol. 15, 2006), P.267. ,Management Accounting

يتضح للباحث من الشكل رقم (1/3/3) أن فرص تخفيض تكاليف المنتج في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج تتمثل في، تخفيض عدد الأجزاء المستخدمة في إنتاج المنتج، وتعديل تصميم المنتج من حيث أدائه

⁽⁵⁴⁶⁾ Ansari.S. Bell. E., **Target Costing: the Next Frontier in Strategic Cost Management,** (New York: Mc-Graw-hill, 1997), PP. 14-15.

ومواصفاته ومكوناته دون التأثير على التكاليف، أو تخفيض التكاليف دون التأثير على أداء ومكونات ووظائف المنتج.

2. تحليل التكاليف: تحليل التكلفة بدراسة مكونات تكلفة المنتج وإيجاد وسائل لتخفيضها في المنتج دون التأثير على جودة أداء ووظائف المنتج، وتحليل تكلفة كل جزء من أجزاء المنتج والعمل على تخفيض تكلفته إلى أدنى حد ممكن، والوصول بها إلى التكلفة المستهدفة⁽⁵⁴⁷⁾، ولأن عملية تحليل التكاليف تتضمن⁽⁵⁴⁸⁾:

أ. إعداد قائمة أجزاء ووظائف المنتج.

ب. إعداد التحليل الوظيفي للتكاليف.

ج. تحليل الأهمية النسبية لمتطلبات العميل.

د. إيجاد العلاقة بين خصائص ومواصفات ووظائف المنتج.

هـ. إعداد الترتيب النسبي (الأهمية النسبية) للوظائف.

3. تطبيق هندسة وتحليل القيمة: تحليل وظائف مكونات المنتج المختلفة، لإنجاز هذه الوظائف عبر دورة حياة المنتج بأقل تكلفة ممكنة، دون المساس بجودة المنتج وأدائه⁽⁵⁴⁹⁾، من خلال استخدام هندسة القيمة كأداة من أدوات التحسين المستمر للمنتج واستخدام أساليب كمية خلال مرحلة التصميم والتصنيع للمنتجات، عبر تحليل الأنشطة والتكاليف إلى أنشطة وتكاليف تضيف قيمة وأنشطة وتكاليف لا تضيف قيمة، والمحافظة على الأنشطة المضيئة للقيمة ومعالجة الأنشطة غير المضيئة للقيمة، للوصول إلى التكلفة المستهدفة⁽⁵⁵⁰⁾.

4. الإنتاج (القرار النهائي): إتخاذ القرار النهائي بالإنتاج، والذي يحتاج إلى الجهد الجماعي المشترك من فرق العمل المختلفة داخل الشركة، لتمكينها من تحقيق التكلفة المستهدفة المتوقعة.

تخفيض التكاليف في ظل تطبيق التكلفة المستهدفة

يتم تخفيض التكاليف في ظل تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال⁽⁵⁵¹⁾:

⁽⁵⁴⁷⁾ Williams.R, Haka.F & Bettner. S, **Financial & Managerial Accounting: The Basis for Business Decisions**, (Mc-Graw-Hill Irwin: 13th Ed, 2005), P. 811.

⁽⁵⁴⁸⁾ Hilton.W, **Managerial Accounting Creating Value in a Dynamic Business Environment**, (New York: 5th Ed, Mc-Graw-Hill, 2005), P. 651.

⁽⁵⁴⁹⁾ Wang.S, Che.H, & Wang. J, **A Three -Phase Integrated Model for Product Configuration Change Problem, Expert System with Application**, Vol 36, No 3, Part 1, April, 2009, PP. 5491-5492.

⁽⁵⁵⁰⁾ Ibusuki, U & Kaminki. C, **Product Development Process with Focus on Value Engineering and Target Costing: A Case Study in An Automotive Company**, (International Journal of Production Economics, Vol.105, No.2, 2007), P.459.

⁽⁵⁵¹⁾ د. عاطف عبد المجيد، مرجع سابق، ص36.

1. تحقيق أدنى تكلفة من خلال الرؤية الداخلية لإمكانيات الشركة ومعرفة تكاليف المنافسين، حيث توضح دراسة وتحليل تكلفة المنافسين أبعاد ومواطن جديدة لتخفيض التكاليف، ومعرفة أساليب إنتاج غير مطبقة، وبدائل مدخلات يمكن إستخدامها.

2. تخطيط التكلفة إسترشاداً بأسعار البيع التنافسية، يمثل مرشداً لحدود التكلفة من وجهة نظر المستهلك وأهداف الشركة.

3. المشاركة في تحديد التكاليف المستهدفة يحقق الجانب السلوكي للتكاليف، ويمثل حافز ودافع لكافة المشاركين في البحث عن الإستخدامات الإقتصادية الرشيدة للموارد للوصول إلى الأهداف المحددة .

4. إستهداف تخفيض التكاليف مع المحافظة على مستوى الجودة يعني تخفيض للتكاليف، حيث أن تحقيق الجودة يقلل من تكاليف عدم الجودة.

5. هندسة القيمة وتحليل القيمة يمثلان أفضل أسلوب للبحث عن بدائل الإنتاج بأقل تكلفة دون تضحية بالجودة مما يحقق التخفيض الإيجابي الحقيقي للتكاليف.

يستنتج الباحث من تخفيض التكاليف في ظل تطبيق التكلفة المستهدفة الآتي:

1. نقل الإهتمام بأنشطة تخطيط ورقابة وتخفيض التكاليف من مرحلة الإنتاج إلى المراحل السابقة على الإنتاج.

2. تحقيق التكامل والتفاعل بين أقسام الشركة، من خلال الوظائف التي لها علاقة بتخطيط وتصميم المنتج وتكوين فريق عمل عبر تلك الوظائف في تقديم منتج للسوق بجودة عالية وتكلفة منخفضة.

3. تخفيض التكاليف لا ينتهي بالوصول إلى التكلفة المسموح بها، بل تستمر الجهود البحثية للمزيد من التخفيض الإيجابي لتحقيق إستراتيجية التحسين المستمر.

ثانياً : النظم المساعدة للتكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف

تتمثل النظم المساعدة للتكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في:

1. التحسين المستمر

عرف بأنه، الإجراءات التي تتبعها الشركة لتحسين الإداء الإنتاجي التكاليفي أثناء مرحلة الإنتاج⁽⁵⁵²⁾، عرف بأنه، النظام الذي يدعم عمليات تخفيض التكاليف خلال مراحل التصنيع والإنتاج على مستوى منتج قائم،

(552) د. رشيد الجمال، مرجع سابق، ص32.

وعلى أساس إمكانية القيام بعمليات تطوير وتحسين مستمر لأساليب وإجراءات الإنتاج في مختلف الأنشطة الصناعية داخل الشركة⁽⁵⁵³⁾.

يستنتج الباحث من تعريف التحسين المستمر بأنه:

1. إجراءات تتبع لتحسين الأداء الإنتاجي في مرحلة الإنتاج.
2. نظام يدعم عمليات تخفيض التكاليف خلال مرحلة الإنتاج.

يستطيع الباحث تعريف التحسين المستمر بأنه، الجهود التي يقوم بها العاملون لتحسين أداء العمليات المختلفة لتخفيض التكاليف وتحقيق رغبات العملاء والمحافظة على الجودة.

أهمية التحسين المستمر

تتمثل أهمية التحسين المستمر في⁽⁵⁵⁴⁾:

1. الحفاظ على التدفق المستمر للإنتاج بما يضمن إتمامه في الوقت المناسب.
2. تخفيض المخزون إلى أقل قدر ممكن ومحاولة الوصول إلى الإنتاج الآني.
3. تخفيض التكاليف إلى أقل قدر ممكن، والوصول إلى أعلى درجة من الجودة.
4. تطوير عمليات التجهيز والإعداد مع تطوير الآلات لتخفيض نسبة التالف والضياع، وتكثيف برامج التدريب، لزيادة الدوافع على إجراء التغييرات الدورية التي ستؤدي إلى تحسين وتطوير التكاليف والحصول على منتج ذو جودة عالية.

يستطيع الباحث إضافة الأهمية التالية:

1. إدخال التحسينات بصورة تدريجية ومنتالية على المنتج.
2. تخفيض التكاليف باستمرار ورفع مستوى الجودة في المنتجات بصورة مستمرة.

خطوات التحسين المستمر

تتمثل خطوات تطبيق التحسين المستمر في⁽⁵⁵⁵⁾:

1. تحليل وتقييم وضع الشركة لتحديد الآلات التي تحتاج إلى تحسين.

(553) د. ناصر خليفة، د. أحمد محروس، مدخل مقترح للتكامل بين بطاقة التقييم المتوازن للأداء ونظام الإنتاج بدون فاقد في ظل الإدارة الإستراتيجية

للتكلفة، (بناها: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد 1، 2013م)، ص 375.

(554) Brimson, James, **Activity Accounting: An Activity Based Costing Approach**, (New York: John Wiley & Sons, Inc, 1991), P.72.

(555) فلة العيهار، دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة-دراسة تطبيقية، (الجزائر: جامعة الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005م)، ص 35.

2. وضع الأهداف الخاصة بالتحسين وإيجاد الحلول الممكنة لتحقيق هذه الأهداف.
 3. تقييم الحلول المقترحة والمفاضلة بينها، وتطبيق الحل الأفضل الذي تم الإتفاق عليه.
 4. قياس وتحليل وتقييم النتائج الناجمة عن تطبيق الحل الذي يتم إختياره من أجل التأكد من تحقيق الأهداف المطلوبة ووضع التعديلات والتغييرات اللازمة⁽⁵⁵⁶⁾.
- يتضح للباحث أن خطوات التحسين المستمر تبدأ بالتحليل والتقييم ووضع أهداف التحسين، ثم تطبيق التحسين لتحقيق الأهداف ووضع التعديلات اللازمة.

دور التحسين المستمر في تخفيض التكاليف

يتمثل دور التحسين المستمر في تخفيض التكاليف في⁽⁵⁵⁷⁾:

1. الصيانة: الوصول إلى مبدأ العطل الصفري الذي يؤدي إلى إنتاج منتجات بجودة عالية وتكلفة منخفضة.
2. النظافة: يكون الفحص مستمراً والنظافة واضحة، وهذا يؤدي إلى إنتاج منتجات بجودة عالية والوصول إلى مبدأ العيوب والتلف الصفري الذي يخفض التكاليف.
3. الترتيب: في إعداد الآلات ومكان التصنيع وتهيئة المكائن، يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج وإسياب العمل.
4. التنظيم: الفصل بين الجهود الضرورية وغير الضرورية والتخلص من الجهود غير الضرورية والإبقاء على الجهود الضرورية وتميئتها⁽⁵⁵⁸⁾.
5. الإنضباط: إشراك كافة العاملين والإلتزام بالأهداف الموسوعة للوصول إلى تخفيض التكاليف وتحسين النوعية.

يستنتج الباحث من دور التحسين المستمر في تخفيض التكاليف الآتي:

1. تحقيق التحسين المستمر عن طريق تدعيم جهود تخفيض التكاليف خلال مرحلة التصنيع من حياة المنتج، من خلال التركيز على العمليات بدلاً من المنتج ذاته.

⁽⁵⁵⁶⁾ Mending Hamada, k., **Target Costing and Kazan Easting Japanese Automobile Companies**, (Journal of Management Accounting Research, Vol.3, 1991), P.20.

⁽⁵⁵⁷⁾ هشام عمر حمودي، الإستراتيجية الملائمة لإدارة التكاليف بهدف التطبيق-دراسة تطبيقية، (الموصل: جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م)، ص55.

⁽⁵⁵⁸⁾ د. محمد احمد شاهين دراسة تحليلية لأساليب وأدوات التكلفة خلال مرحلة تصميم وتطوير المنتجات الجديدة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 1، ابريل 2016م)، ص452.

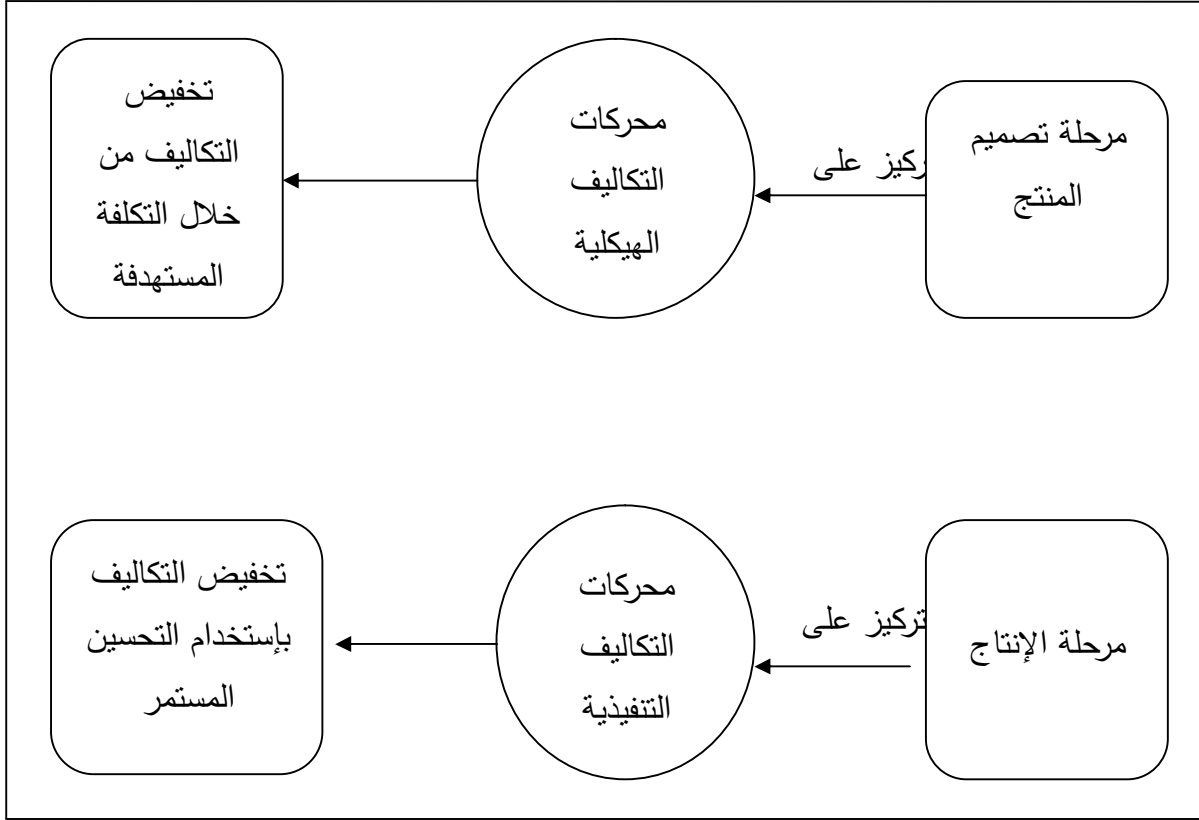
2. التتبع اللانهائي لتخفيضات التكاليف على كل مرحلة من مراحل التصنيع للمساعدة في سد أي ثغرة بين الربح المستهدف و الأرباح المقدرة.

3. تحسينات إضافية لعملية الإنتاج وعملية تصميم المنتج.

ويوضح الشكل رقم(2/3/3) تخفيض التكاليف في البيئة الإنتاجية الحديثة:

شكل رقم (2/3/3)

تخفيض التكاليف في البيئة الإنتاجية الحديثة



المصدر: عماد سيد قطب، التوافق والتكامل بين نظم إدارة التكلفة ونظام الإنتاج الإنسيابي، (القاهرة: جامعة الأزهر، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد 4، 2009م)، ص 156.

يتضح للباحث من الشكل رقم (2/3/3) أن مرحلة التصميم هي المرحلة التي تسبق إتخاذ الإجراءات التنفيذية لتصنيع المنتج وتتم عمليات تخفيض التكاليف عن طريق، التركيز على محركات التكاليف الهيكلية من خلال التكلفة المستهدفة، والمراحل التالية للإنتاج والتصنيع بالتركيز على محركات التكاليف التنفيذية من خلال التحسين المستمر. يعتبر التحسين المستمر أداة لتحقيق الربح في المدى القصير، بينما تركز التكلفة المستهدفة على تحقيق الربح في المدى الطويل.

مزايا التحسين المستمر

تتمثل مزايا التحسين المستمر في (559):

(559) سبير الطمخي، حتمية تنافسية البيئة الموثمة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد 3، 2002م)، ص 16.

1. إيجاد مجموعة من الطرق لتحسين كفاءة عمليات الإنتاج.
2. تقصير دورة التصنيع من خلال مساهمة جهود كل أعضاء فرق العمل في تحقيق التحسين المستمر للأداء والتخفيض المنشود للتكاليف.
3. تطوير مواصفات المنتج لمقابلة التغيرات في رغبات المستهلكين، تطوير جودة المنتجات وتخفيض تكاليف عدم المطابقة لمواصفات الجودة المطلوبة.
4. وضع أهداف تخفيض التكاليف مع القيام بالتحسين والتطوير المستمر لكافة الإجراءات والعمليات الإنتاجية طوال العام لتحقيق المستهدف⁽⁵⁶⁰⁾.
5. القدرة على الإستمرار في المنافسة وبيئة متقدمة لإسهام العاملين⁽⁵⁶¹⁾.

يستطيع الباحث إضافة المزايا التالية:

1. تخفيض تكاليف إعادة التشغيل ورفع جودة التصنيع خلال تقليل المنتجات المعيبة والتالفة.
2. التخلص من الأعطال الإنتاجية، ومن كل أوجه الإسراف والضياع، وتخفيض وقت تسليم المنتجات.
3. تخفيض التكاليف الفعلية لأقل من التكاليف المعيارية، تغيير الظروف الصناعية بشكل مستمر .
4. المفاضلة بين العديد من بدائل المدخلات الإنتاجية وبدائل التشغيل لتحديد أفضل الطرق الإنتاجية وأقلها تكلفة.

عيوب التحسين المستمر

تتمثل عيوب التحسين المستمر في⁽⁵⁶²⁾:

1. الضغوط على العاملين من أجل الوصول إلى التخفيض المستهدف للتكاليف، وإعتناق مفهوم المقاومة للتغيير الذي يتبناه العمال.

⁽⁵⁶⁰⁾ عبد القادر ديون، دور مدخل التكاليف التكنولوجي في إدارة التغيير في المؤسسة، (ورقلة: جامعة ورقلة، مجلة الباحث، العدد6،

2008م)، ص159.

⁽⁵⁶¹⁾ مها محمود رمزي، أثر بيانات التكلفة وطرق تخفيضها على قرارات التسعير، (مسقط: معهد الإدارة العامة، مجلة الإداري، السنة 28، العدد104،

2006م)، ص76.

⁽⁵⁶²⁾ نجلاء محمد أمين، تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير، (الرياض: جامعة الملك عبد العزيز، كلية

الإقتصاد والإدارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005م)، ص49.

2. إرتفاع تكاليف تطبيقه نتيجة تضافر الجهود كل من نظم المعلومات الإدارية والإستراتيجية ونظم دعم القرار، بالشكل الذي يوفر قاعدة بيانات متكاملة عن كل مراحل العملية الإنتاجية وفترة تصميم وتطوير المنتج.

3. عدم كفاءة وفعالية نظم التقارير وما تحتويه من معلومات لا تتمشى مع أهداف وبرامج التحسين.

4. عدم توفر نظام معلومات جيد عن الأنشطة الخاضعة لجهود التحسين المستمر.

يستطيع الباحث إضافة العيوب التالية:

1. التركيز على العمليات في تخفيض التكاليف بدلاً من التركيز على المنتج.

2. عدم الترابط بين أهداف وبرامج التحسين المستمر.

2: هندسة القيمة

عرفت بأنها، منهج لتخفيض التكلفة وتحسين العملية الإنتاجية بإستخدام معلومات تم جمعها عن تصميم المنتج والعملية، وفحص خصائص تصميم المنتج وتحديد الجزء الذي يحتاج إلى جهود معينة لتحسينها⁽⁵⁶³⁾، عرفت بأنها، إعادة النظر في جميع جوانب المشروع لتخفيض التكاليف وتحديد الفرص لإزالة التكاليف غير الضرورية مع ضمان الجودة والعوامل التي تتجاوز توقعات العملاء، التي لن تؤثر على نوعية المنتج النهائي⁽⁵⁶⁴⁾.

يستنتج الباحث من تعريف هندسة القيمة بأنها:

1. منهج لتخفيض التكلفة وتحسين العملية الإنتاجية بإستخدام معلومات تصميم المنتج.

2. تخفيض للتكاليف وتحديد الفرص لتجنب التكاليف غير الضرورية.

يستطيع الباحث تعريف هندسة القيمة بأنها، أسلوب يهدف إلى رفع قيمة المنتجات من خلال تحليل وظائف

المنتجات وإلغاء الوظائف غير الضرورية التي تزيد من تكلفة المنتجات دون المساس بجودة المنتجات.

أهمية هندسة القيمة

تتمثل أهمية هندسة القيمة في⁽⁵⁶⁵⁾:

⁽⁵⁶³⁾ Hilton, Ronald W. et al., **Cost Management Strategies for Business Decisions**, (U.S.A: Mc. Graw- Hill, 2006), P.220.

⁽⁵⁶⁴⁾ Stephen Mansfield, Philip Udo-Lnyang, **Application of Value Engineering Within The Construction Industry**, (ASC Proceeding of the 42nd Annual Conference, Colorado State University For Collins, Colorado April, 2006), PP.20-21.

⁽⁵⁶⁵⁾ Sofroniou, A., **Business Information System**, (London: Psy Sys Limited, 1998), P.147.

1. زيادة الإنتاجية وتحسين جودة المنتجات وتخفيض التكاليف، و التخلص من العمليات التي تسبب الهدر والضياع، والتكلفة العالية وإنجاز الأعمال بكفاءة أفضل والعمل على تطوير المنتجات المقدمة إلى الزبائن⁽⁵⁶⁶⁾.
 2. التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة من دون أن يؤدي إلى المساس بجودة المنتج، عن طريق إعادة هندسة العمليات أو بترتيب بعض الأنشطة لتحقيق أداء أفضل بتكلفة أقل أو باستخدام تقنية متقدمة⁽⁵⁶⁷⁾.
 3. توحيد الجهود لتخفيض أو إستبعاد الأنشطة عديمة القيمة يسمح بالتخفيض المستمر في تكاليف السلع دون أن يؤثر سلبا في القيمة التي يعطيها الزبون للسلعة وتحقيق ميزة تنافسية⁽⁵⁶⁸⁾.
 4. دراسة وتحليل وفحص كل مكون من مكونات المنتج، وكل مرحلة من مراحل إنتاجه، لتحديد مدى إمكانية تحقيق تخفيض حقيقي لإجمالي تكاليف المنتج.
 5. فهم الأنشطة التي تشمل المواد الخام الأساسية والمستهلك النهائي⁽⁵⁶⁹⁾.
 6. تخفيض التكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتجات، وتخفيض كمية موجهات التكلفة للأنشطة التي تضيف قيمة⁽⁵⁷⁰⁾.
 7. تحقيق تحسينات في تصميم المنتج من خلال إجراء تغييرات في مواصفات المواد طرق التصنيع⁽⁵⁷¹⁾.
يستطيع الباحث إضافة الأهمية التالية:
1. تحسين الأداء الوظيفي وتخفيض التكاليف.
2. تنمية الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج والإبقاء عليها، وإبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
3. منع حدوث التكاليف غير الضرورية وتحسين القيمة، من إعادة النظر في الوظائف التي يحتاجها العملاء.
- ### خطوات تطبيق هندسة القيمة

⁽⁵⁶⁶⁾ Weetman, Plauline, **Management Accounting**, (London: Pitman Publishing, 1996), P.318.

⁽⁵⁶⁷⁾ مكرم عبد المسيح باسيلي ، المحاسبة الإدارية - مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء،(المنصورة: المكتبة العصرية، ط 3، 2001م)، ص26.

⁽⁵⁶⁸⁾ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الإدارية - المفاهيم الأساسية الإدارية،(عمان: مطابع شمس، الجزء10، 2001م)، ص464-465.

⁽⁵⁶⁹⁾ أحمد رجب عبد العال ، فتحي رزق السوافيري ، مدخل معاصر في المحاسبة الإدارية المتقدمة ،(الإسكندرية : دار الجامعة الجديدة للنشر، 2002م)، ص91.

⁽⁵⁷⁰⁾ أحمد حسين علي، المحاسبة الإدارية المتقدمة،(الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، 2003م)، ص 98.

⁽⁵⁷¹⁾ Horngren, C., et al., **Cost Accounting, A Management Emphasis**, (New Jersey: 11th Ed Person, Prentice Hall, Upper Saddle River, 2003), P.416.

تتمثل خطوات تطبيق هندسة القيمة في (572):

1. تحليل الخصائص الوظيفية، عن طريق:

أ. تحليل تكلفة الخصائص الوظيفية: تحديد خصائص أو وظائف الخدمة أو متطلبات الزبون مع تحديد تكلفتها وتحليلها إلى وظائف رئيسية ووظائف فرعية.

ب. تحليل تكلفة المكونات الفنية: تحديد مكونات أو أجزاء الخدمة التي تساهم في تحقيق وظائف الخدمة مع تحديد تكاليفها وتحليلها إلى عناصرها.

ج. تحديد تكلفة العمليات: تحديد تكلفة العمليات التي تساهم في إنجاز وتحقيق وظائف المنتج وحسب الأقسام في الشركة وأنشطة الأقسام.

2. التفكير البناء: توليد أفكار تخفيض التكلفة للوصول إلى إنتاج مكونات وأجزاء المنتج، بتكلفة أقل مع الحفاظ على خصائص المنتج الوظيفية، وإشراك جميع أعضاء فريق العمل، للحصول على الأفكار والمقترحات حول تخفيض تكلفة الأجزاء والمكونات.

3. التحليل: فحص كافة البدائل المتاحة لتخفيض التكلفة وترتيبها لإختيار أفضلها، والتركيز على مسببات حدوث التكلفة ودورها في تخفيض التكلفة.

4. تحويل البدائل إلى مناهج مخططة لتخفيض التكلفة: إختيار أفضل البدائل للتخفيض و اعتمادها في شكل خطة، وتوضيح خطوات تنفيذها مع جدولة التخفيض في مراحل تصميم المنتج ابتداءً من أعداد التصميم الأولي وصولاً إلى تصميم المنتج بصورته النهائية.

وهناك خطوات أخرى تتمثل في (573):

1. تحديد مكونات المنتج وتخفيض تكلفته عن طريق حساب مؤشر القيمة لكل أجزاء ومكونات المنتج. والمؤشر الذي يكون أقل من واحد صحيح يخضع لعمليات هندسة القيمة لتخفيض تكلفته ، أما المؤشر الذي يكون أكبر من واحد صحيح فيخضع لعمليات التحسين والتطوير.

(572) محمد مصطفى الجبالي، نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين تحليل القيمة وهندسة القيمة، (الرياض: الجمعية السعودية

للمحاسبة، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 2، العدد 1، 1998م)، ص 25.

(573) حسين محمد عيسى، دراسات في نظم إدارة التكلفة، (القاهرة: جامعة عين شمس، 2002م)، ص 318-319.

2. توليد أفكار تخفيض التكلفة: التفكير لغرض إجراء بعض العمليات في مكونات المنتج كالتخفيض والحذف والدمج، عادة الترتيب للوصول إلى إنتاج مكونات المنتج بتكلفة أقل وبنفس درجة الكفاءة الوظيفية لكل مكونات المنتج، ويمثل ذلك نشاط متكامل متعدد الأبعاد يشترك فيه جميع أفراد فريق العمل.
3. إختبار وتطبيق أفكار تخفيض التكلفة : تقييم أفكار تخفيض التكلفة للتأكد من جدواها فنياً ومالياً وقبولها لدى الزبائن، واختيار أفضلها، لإدخالها ضمن عمليات المنتج ومراحل التصنيع.
4. تقدير التكلفة القابلة للتحقيق: في كل مرحلة من مراحل تصميم المنتج، يتم تقدير التكاليف التي يمكن تحقيقها، مع التصميم النهائي باستخدام جداول التكلفة.

دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف

يتمثل دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف في (574):

1. إستبدال المواد: إستبدال بعض المدخلات غالية الثمن وغير الضرورية للعملية الإنتاجية بمدخلات أقل منها في السعر وتفي بنفس الغرض.
2. كفاءة وفعالية العمليات: إعادة تصميم العمليات الخاصة بإنتاج المنتج عن طريق تخفيض الإنفاق غير الضروري أثناء العملية الإنتاجية، وتخفيض عمليات الإنتاج غير الضرورية للوصول إلى تخفيض للتكاليف الكلية وتحقيق زيادة في فعالية العملية الإنتاجية وتحقيق الربح المستهدف (575).
3. تطوير المنتج والسيطرة على السوق: الموازنة بين متطلبات العملاء من المنتجات وبين التكاليف اللازمة لتطوير هذه المنتجات لتحقيق رضا العملاء وتحقيق الربح المطلوب.
4. كفاءة وفعالية الطاقة المستخدمة في الإنتاج: إبتكار الطرق التي تساعد على تخفيض إستهلاك الطاقة.
5. تخفيض تكاليف الإنتاج من خلال (576):

أ. عرض الأفكار وبدائل التنفيذ وتحليلها بأسلوب علمي من فريق متخصص، تحليل وظائف المشروع وتكاليفه.

(574) د. محمد ابو العلا زيدان، إدارة العمليات، (القاهرة: د ن، 2006م)، ص423.

(575) <http://www.Cpd.iit. Edu/Short Course/SC965PRINT.htm>. Christopher. M .Barlow Janet E Finley, **Strategic Value Engineering: Design Improvement for Better Profits, Sales, Costs, Quality, Environment, etc**, Illinois Institute of Technology, 2004.

(576) Yoshikawa Takeo, et al., **Strategic Value Analysis: Organize Your Company for Strategic Success**, (Great Britain: Pearson Education Limited, 2002), PP46-47.

ب. تبادل الأفكار وتطوير البدائل لوضع خطة التصميم، وتنفيذ البدائل ومراجعة النتائج.

ج. تحديد الأسلوب الأنسب للتنفيذ والتشغيل والصيانة بأقل التكاليف، مع تخفيض تكاليف التنفيذ والتشغيل والصيانة.

للمحافظة على الأهداف والغرض الذي أنشأ من أجله المشروع، تلافي تجزئة المشروع وإلغاء بعض أجزاءه بما لا يؤثر سلباً على الغرض الذي أنشأ من أجله وجودته وتخفيض عمره نتيجة الإخلال بأعمال الصيانة. يستطيع الباحث إضافة الدور الآتي:

1. إعادة دراسة بدائل الشراء للخامات ومصادرها دون المساس بجودة وخصائص الخامات.

2. إعادة دراسة الخطة الإنتاجية والتخطيط المتزامن للعمليات ومستويات إستغلال الطاقة ومستوى كفاءة العمالة ومرونة إنسياب العمليات.

3. تحديد وتوضيح طرق تصميم وتطوير المنتج، والتي عن طريقها يمكن تخفيض بعض أجزاء ومكونات المنتج وتكاليف إنتاجه بدون التأثير على وظائفه أو مواصفاته الأساسية.

4. كفاءة وإنتاجية العملية، إستخدام العمليات الأكثر كفاءة ويعاد تصميم المنتج ليكون أسهل في إنتاجه، والعمل على تخفيض الأجزاء غير الضرورية، حيث يؤدي إستبعاد الأجزاء غير الضرورية في العمليات الإنتاجية إلى تخفيض التكاليف ويزيد من قابلية التصنيع.

إستخدام هندسة القيمة في تحقيق التكلفة المستهدفة

تعد هندسة القيمة من الأدوات التي يستخدمها مصممو الإنتاج في تحقيق التكلفة المستهدفة لمنتجاتهم، إذ تعمل على البحث عن المناطق المحتملة لتخفيض التكلفة أثناء مرحلة تصميم وتخطيط المنتج كمدخل مكمل للتكلفة المستهدفة في تحقيق مستوى معين من تخفيض التكلفة، وتقليل الفجوة بين التكلفة التقديرية للمنتج والتكلفة المسموح بها⁽⁵⁷⁷⁾، إذ يتم بعد التصميم المبدئي للمنتج تقدير تكلفة تنفيذه ومقارنتها بالتكلفة المستهدفة، فإذا ما تبين أن التكلفة المقدرة لتنفيذ التصميم تزيد على التكلفة المستهدفة تبدأ أنشطة هندسة القيمة، بتعديل التصميم والبحث عن بدائل تصميم أخرى تلبى رغبات العميل وتحقق التكلفة المستهدفة.

يستنتج الباحث أن الجمع بين التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة يحقق فوائد منها:

⁽⁵⁷⁷⁾ سعاد حسن خضر، مدخل هندسة القيمة واستخداماته-دراسة تحليلية، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين،

1. تدعم التكلفة المستهدفة تقنية تحليل القيمة أثناء تطوير وتصميم منتجات جديدة أو أثناء إعادة تصميم منتجات موجودة، وبما أنه يتم التعهد بنسبة كبيرة من التكاليف أثناء مرحلة تطوير وتصميم المنتج فمن المهم ألا يتضمن إتخاذ القرارات في هذه المرحلة أفراداً من قسم التطوير والتصميم فقط، بل تسمح التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بإدماج أشخاص من أقسام أخرى في الشركة كقسم المحاسبة، التصنيع، التسويق والمشتريات في مثل هذه القرارات.

2. تساعد التكلفة المستهدفة في تطوير منتجات جديدة بشكل أسرع، حيث توفر مع تحليل القيمة طريقة عمل جماعي منظمة لتصميم منتجات جديدة.

إجراءات هندسة القيمة

تتمثل إجراءات هندسة القيمة في (578):

1. تبسيط أنشطة الإنتاج، والتعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة للمنتج، والتخلص منها.

2. تحليل واختبار أداء وتكلفة كل نشاط، وتحقيق التوازن بين الأداء المطلوب والتكلفة، من خلال الوصول إلى مستوى كلي من الأداء المطلوب لكل نشاط، والمحافظة على تكلفة الأنشطة ضمن مستوى أقل من التكلفة المستهدفة.

3. تحليل إحتياجات المستهلك بشكل دوري، خلال مرحلة تصميم المنتج، للتعرف على التفضيلات الرئيسية للمستهلك وأي تغييرات تطوّر عليها، والتي تخفض التكلفة.

4. تطبيق مفهوم الجودة الشاملة على المواد الخام وعلى الأجزاء نصف المصنعة، والمنتجات التامة، والوصول إلى إنتاج وفق المستوى المطلوب.

5. تخفيض عدد خطوات العمل إلى أدنى حد ممكن، وإلغاء الخطوات التي لا تضيف للمنتج قيمة ودمج مجموعة من الخطوات في خطوة واحدة.

6. الإستخدام الأمثل للطاقة البشرية، والقدرة على تشغيل كل الآلات والتجهيزات والقيام بأعمال الصيانة (579).
يستطيع الباحث إضافة الإجراءات التالية:

(578) مرفت مصري، إستخدام مدخل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة لتحقيق ربحية المشروع في ظروف البيئة التنافسية-دراسة تطبيقية، (حلب: جامعة حلب، كلية الإقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م)، ص 224.

(579) Iranmanesh, H. & Thomson. V., **Competitive Advantage by Adjusting Design Characteristics to Satisfy Cost Targets**, (International Journal of Production Economics, Vol.115, No. 1, 2008), PP. 64-65.

1. إتمام العمليات وسرعة إنجاز العمل، وتضييق الفارق الزمني بين خطوات العمل.
2. استخدام معايير دقيقة وموضوعية لقياس الأداء وتحسين جودة المنتج وإيجاد طرق جديدة للأداء.
3. شعور العاملين بالأهمية نتيجة لتنوع المهارات وقدرة الأفراد على أداء الأعمال المتنوعة والإقبال على المساهمة بالأفكار الجديدة في العمل.
4. تحسين الرقابة، ونظم المعلومات وتطوير عملية اتخاذ القرار، وتخفيض مراحل ووقت وتكلفة العمليات والمنتجات وزيادة القيمة المضافة مع تحديد أسعار تنافسية تقوم على هيكل تكلفة مقبول.

مزايا هندسة القيمة

تتمثل مزايا هندسة القيمة في (580):

1. تقييم البدائل المختلفة للمواد الخام المستخدمة في الإنتاج.
2. تحسين الإنتاجية وجودة المنتج، وتوفير مناخ يسمح بالتحسين والتطوير المستمر.
3. زيادة درجة الاعتماد على التكنولوجيا، والتركيز على متطلبات ورغبات العملاء.

يستطيع الباحث إضافة المزايا التالية:

1. دمج إثنين أو أكثر من الأجزاء الوظيفية للمنتج من خلال إعادة التصميم.
2. وضع تصاميم المنتج بحيث تؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج بدون التضحية بالوظيفة.
3. إلغاء الوظائف غير الضرورية في المنتج التي تؤدي إلى زيادة التكاليف .

3: المقارنة المرجعية

عرفت بأنها، عملية منظمة تقوم بها الشركة لقياس أدائها ومقارنته بأفضل الممارسات في الصناعة التي تعمل فيها⁽⁵⁸¹⁾، عرفت بأنها، العملية التي تؤدي إلى التحسين والبحث عن الحلول الملائمة من الشركات الأخرى والقابلة للتطبيق، لتحسين الأداء والقدرة التنافسية⁽⁵⁸²⁾، عرفت بأنها، عملية تحليل ودراسة أداء الشركة على مستوى المنتج والعملية ومقارنته مع شركات أخرى لها الأسبقية، للتعرف على أسباب فجوة الأداء

(580) عمرو محمد سعيد، قياس التكلفة المستهدفة لأغراض الإدارة الشاملة للتكلفة- نموذج كمي، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2000م)، ص 96.

(581) Ansarie, S.et al., **Target Costing: The Frontier in Strategic Cost Management**, (London: Irwin, 1997), P.47.

(582) محمد بهاء الدين القاضي، دراسة تحليلية لإستخدام المقاييس المرجعية من أجل تحسين الأداء والقدرة الإنتاجية في صناعة البناء والتشييد، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات، المجلد 3، العدد 4، 2002م)، ص 67.

بينهما، وتحديد أسباب هذه الفجوة لإتخاذ الإجراءات اللازمة لتطوير الأداء⁽⁵⁸³⁾، عرفت بأنها، عملية قياس ومقارنة أداء الشركة مع شركات أخرى سواء في نفس المجال أو خارج المجال، للمساعدة في إجراء التحسينات المستمرة في عملياتها، وتوضيح موقعها مع الشركات الأخرى. في الأهداف المراد تحقيقها⁽⁵⁸⁴⁾.

يستنتج الباحث من تعاريف المقارنة المرجعية بأنها:

1. قياس ومقارنة أداء الشركة مع الشركات الأخرى.

2. تحليل ودراسة الأداء على مستوى المنتج ومقارنته مع أداء الشركات، للتعرف على الفجوة وإتخاذ الإجراءات اللازمة لتطوير الأداء.

يستطيع الباحث تعريف المقارنة المرجعية بأنها، البحث المستمر والمتواصل عن الطريقة الأكثر فعالية في إنجاز أو إتمام المهمات والممارسات الإدارية.

أهمية المقارنة المرجعية

تتمثل أهمية المقارنة المرجعية في⁽⁵⁸⁵⁾:

1. التغيير الثقافي: تطبيق المقارنة المرجعية بصورة جيدة، يمكن من وضع الأهداف الواقعية وتقديم ضمانات للزبائن لمصادقية هذه الأهداف والسعى نحو تحقيقها.

2. تحسين الأداء: تحديد فجوات الأداء مقارنة بالشركات المتفوقة، يساعد على إختيار المعايير الضرورية لتحسين أدائها.

3. تدريب الموارد البشرية: إجراء عملية المقارنة، يتطلب تحديد الحاجة إلى كوادر كفاءة تشترك في حل المشاكل وتحسين العمليات الإنتاجية.

4. تلبية متطلبات الزبائن: مساعدة الشركة في إمكانية التفكير الشمولي بإتجاه إنجاز الأداء الكلي، وبما يساهم تلبية متطلبات الزبائن.

5. إعتقاد أفضل الممارسات: البحث عن أفضل الممارسات في مستوى العمليات، يدفع بإتجاه البحث والتقييم المستمر للبيئة الخارجية.

⁽⁵⁸³⁾ Krajewski, lee J. & Ritzman, Larry P., **Operations Management, Strategy and Analysis**, (U.S.A: Addison-Wesley, 7th Ed, 2007), P.152.

⁽⁵⁸⁴⁾ Evans James R, Lindsay, William M., **The Management and Control of Quality**, (Western, Engage Learning, 8th Ed, South, 2011), P.360.

⁽⁵⁸⁵⁾ علاء فرحان ، عبد الفتاح جاسم ، أساسيات المقارنة المرجعية، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2009م) ، ص ص32-33.

6. تحسين الخبرة التنافسية للشركة: البحث الخارجي والداخلي المستمد من الأفكار والطرق والممارسات ودمجها في خطط وبرامج الشركة سيجعلها تسير في الإتجاه الصحيح الذي يحقق لها الميزة التنافسية.⁽⁵⁸⁶⁾ يستطيع الباحث إضافة الأهمية التالية:

1. رقابة التكلفة أثناء مرحلة الإنتاج، تساعد على مواجهة المنافسة من خلال تحسين الأداء وتخفيض التكاليف.

2. تحديد مجالات التحسين، وإجراء العمليات اللازمة لتحسين الأداء وتدعيمه بأفضل الممارسات في الشركات الأخرى.

3. تقييم مواطن القوة والضعف في الأداء الحالي للشركة، وتحديد المجالات الحرجة التي تظهر فيها الشركة أداء ضعيف، مقارنة بالأداء المتميز لأفضل المنافسين.

خطوات تطبيق المقارنة المرجعية

تتمثل خطوات تطبيق المقارنة المرجعية في:⁽⁵⁸⁷⁾

1. إختيار موضوع المقارنة المرجعية كقيمة المبيعات ومعدل العائد على الإستثمار والتدريب والمسؤولية الإجتماعية والعمليات وتكاليف العمالة.

2. إقرار نطاق المقارنة المرجعية من حيث أجزائها داخل الصناعة وخارجها، أن تكون المقارنة مع الشركات المحلية والشركات الخارجية.

3. تكوين فريق عمل لأداء المهمة، تمثيل فريق العمل لأعضاء من أكثر من دائرة وقسم لإعطاءه فعالية أكثر.

4. جمع المعلومات الضرورية ودراستها وتحليلها، للإستفادة منها في معرفة الفجوة بين أداء الشركة والشركات الأخرى⁽⁵⁸⁸⁾.

5. وضع خطة عمل بحيث تتضمن إجراء التحسينات الضرورية في موضوع المقارنة المرجعية للوصول إلى أداء أفضل، تنفيذ خطة العمل فيما يتعلق بالتحسينات المتوقع إجرائها ومتابعتها.

6. التعلم من الآخرين للوصول إلى أفضل أداء ممكن، من خلال معرفة أسباب الإختلاف بينها وبين الشركات الأخرى وتطبيق التغيرات التي تؤدي إلى تضيق نطاق الفجوة وتحقيق الميزة التنافسية⁽⁵⁸⁹⁾.

⁽⁵⁸⁶⁾ محفوظ أحمد جودة، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، ط 3، 2008م)، ص 193 .

⁽⁵⁸⁷⁾ محفوظ أحمد جودة، مرجع سابق، ص ص 194 - 195.

⁽⁵⁸⁸⁾ ماجدة حسين إبراهيم، إطار مقترح لتخفيض تكاليف الإنتاج والجودة من منظور مدخل تكاليف دورة حياة المنتج، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد 1، 2000م)، ص 345.

وهناك خطوات أخرى تتمثل في (590):

1. التخطيط: تحديد المنتجات والخدمات والعمليات التي سيجرى مقارنتها والشركات المستعملة للمقارنة وتحديد مقاييس الأداء لتحليل وجمع البيانات.
2. التحليل: تحديد الفجوة بين الأداء الحالي للشركة وأداء الشركات المقارن بها وأسباب الفجوات الكبيرة.
3. التكامل: تحديد الأهداف وتدعيم المدراء عن طريق تزويدهم بالموارد التي تساعد على تحقيق هذه الأهداف التي توضع في إطار حاجة الإدارة لتوفير الموارد المختلفة.
4. إتخاذ الإجراءات: تشكيل فرق عمل متعددة الإختصاصات واعداد خطط إجرائية وتحديد مهمات الفرق وتنفيذ الخطط ومراقبة التقدم والفحص تمهيداً لإعادة إجراء المقارنة مرة أخرى بعد القيام بالتحسينات.

أنواع المقارنات المرجعية

تتمثل أنواع المقارنة المرجعية في (591):

1. المقارنة المرجعية الداخلية: المقارنة بين دوائر وأقسام الشركة المختلفة وفروعها، فإجراء الشركة لمقارنة بين أداءها لهذا العام مع أداءها للعام السابق والأعوام السابقة يعتبر ضمن مستوى المقارنة المرجعية الداخلية.
2. المقارنة المرجعية الخارجية: المقارنة مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس الصناعة، حيث يتم مقارنة أداء الشركة في موضوع معين مع أداء الشركات الأخرى العاملة في نفس الصناعة، وتشمل (592):
أ. المقارنة التنافسية: المقارنة مع المنافسين في قطاع معين للبحث عن الأداء الأفضل واكتشاف الطرق التي تساعد في الوصول إليه.
ب. المقارنة الوظيفية: مقارنة الوظائف الإدارية، خدمة الزبائن، وعمليات المبيعات مع وظائف الشركات الأخرى في نفس القطاع، والتعرف على التكنولوجيا والعمليات المستخدمة في أداء هذه الوظائف (593).
3. المقارنة المرجعية الإستراتيجية: مراجعة وفحص كيفية التنافس مع الشركات والبحث عن الإستراتيجيات الأفضل في السوق وتحقيق الميزة التنافسية، لإختصار الوقت والتكاليف لتطوير عمليات جديدة وتحسين كفاءة العمليات الحالية (594).

(589) Besterfield, D. et al., **Total Quality Management**, (New Jersey: Prentice-Hall, Inc, 2003), P. 208.

(590) حيدر على المسعودي، مرجع سابق، ص134.

(591) حيدر شاكر نوري، تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية، (ديالي: جامعة ديالي، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة ديالي، العدد63، 2014م)، ص304.

(592) عماد سعيد الزمر، تطوير استخدام المقاييس المرجعية لدعم إستراتيجيات ترشيد التكلفة وتحسين الجودة في منشآت الأعمال، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2005م)، ص9.

(593) Fernsdez, P, et al., **An Evolutionary Approach to Benchmarking**, (An International Journal, Vol.18, No 4, 2001), P.281.

(594) سيد عبد الفتاح سيد، استخدام أسلوب القياس المرجعي في تقييم الأداء الإستراتيجي لمنظمات الأعمال، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، الجزء الأول، العدد 2، 2010م)، ص224.

4. المقارنة المرجعية العامة: الحصول على بيانات أداء العمليات من خارج القطاع التي تعمل فيه الشركة من خلال (595):

أ. إحداه تحسينات كبيرة في أداء الشركة.

ب. توفير بيانات واقعية تفصيلية للشركة.

ج. توفير فرصة لإكتشاف أداء عمليات الشركات المنافسة.

يتضح للباحث أنه يتم إجراء المقارنة المرجعية مع الشركة المنافسة التي تعد الأفضل، إلا أن المقارنة المرجعية الكاملة لا تشمل جمع ومقارنة البيانات فحسب، بل تشمل دراستها للكشف عن أسباب التفوق في الأداء.

دور المقارنة المرجعية في تخفيض التكاليف

يتمثل دور المقارنة المرجعية في تخفيض التكاليف في (596):

1. تخفيض التكاليف من تقييم أداء العمليات الإنتاجية في الشركة.

2. مقارنة الأداء بأفضل أداء لدى الشركات المنافسة، لتحديد النقاط التي يجب تدعيمها، والتي تحتاج إلى التحسين والتطوير، وتحديد فرص التحسينات الممكن إدخالها على العمليات الإنتاجية، التي تؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية العمليات.

3. تحقيق رقابة وتخفيض التكاليف وإنتاج المنتج بالجودة والتكلفة المحددة قبل تقديمه للعملاء في الوقت المناسب.

يستطيع الباحث إضافة مايلي:

1. تحقيق وفورات في التكاليف وإدخال تحسينات جوهرية على المنتجات والعمليات.

2. تحديد أفضل طريقة لأداء الأنشطة والعمليات مقارنة بأفضل أداء مناظر لها داخل الشركة وخارجها .

مزايا المقارنة المرجعية

تتمثل مزايا المقارنة المرجعية في (597):

1. توفير وسيلة لمعرفة ما حققه الآخرون، وتخفيض مهلة تحسين الأداء بسبب الحصول على الأفكار الجديدة.

(595) علاء فرحان طالب، عبد الفتاح جاسم محمد، مرجع سابق، ص 38.

(596) إسماعيل إبراهيم وآخرون، سيجما ستة وأساليب حديثة أخرى في إدارة الجودة الشاملة، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2009م)، ص 152.

(597) لينا كرابيت كريكور، تكامل التقنيات التكاليفية مع بطاقة الأداء المتوازن لأغراض قياس وتقييم الأداء، (بغداد: جامعة بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 70، 2012م)، ص 443.

2. الحصول على منهج مختلف عن المنهج التقليدي في إجراء التحسين .
3. معرفة مستويات الأداء للشركات الأخرى لتحديد الأهداف
4. قياس وتقييم أداء الشركة، وتوفير مقاييس أداء مالية وغير مالية يعتمد عليها في تحسين الأداء وتخفيض التكاليف⁽⁵⁹⁸⁾.

يستطيع الباحث إضافة المزايا التالية:

1. تحقيق وفورات في التكاليف، وإدخال تحسينات على المنتجات والعمليات، عن طريق "مقارنة ومطابقة الأساليب والممارسات بنظائرها لدى المنافسين.
2. وضع الأهداف الإستراتيجية والخطط لتحقيق تخفيض في التكاليف بالشكل المرغوب.
3. تحديد فرص التحسينات الممكنة وتطبيقها لتحقيق تخفيض التكاليف.

عيوب المقارنة المرجعية

تتمثل عيوب المقارنة المرجعية في⁽⁵⁹⁹⁾:

1. محدودية تشجيع إدارة الشركة على اعتماد هذا الأسلوب.
2. التضارب بين برنامج المقارنة والمسح عن الشركات في نفس القطاع لا يمثل مقارنة حقيقية، لأنها قد تعطي للشركة صورة عن موقعها بين الشركات، ولكنه لا يساعدها في تحسين أدائها.
3. صعوبة الحصول على المعلومات من الشركات الأخرى، يتطلب الكثير من الوقت والجهد والتكلفة لتجميع المعلومات.

يستطيع الباحث إضافة العيوب التالية:

1. صعوبة تطبيقه باستمرار، مما يؤثر على المركز التنافسي للشركة.
2. اللجوء إلى الأساليب غير الأخلاقية وغير القانونية للحصول على المعلومات من الشركات الأخرى.

⁽⁵⁹⁸⁾ ضحى محمد سعيد، استخدام أسلوب القياس المرجعي لتحسين أداء شركات الأدوية-دراسة تطبيقية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة،

رسالة ماجستير غير منشورة، 2002م)، ص ص 48-49.

⁽⁵⁹⁹⁾ علاء فرحان طالب، عبد الفتاح جاسم محمد، مرجع سابق، ص ص 75-76.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

يتناول الباحث في هذا الفصل لدراسة الميدانية علي عينة من الشركات الصناعية، بإختبار الفرضيات التي تعكس بعض مقومات التكلفة المستهدفة من خلال قياس العلاقة المؤثرة بين المتغير المستقل التكلفة المستهدفة والمتغير التابع المتمثل في تخفيض التكاليف والمتغير المعدل المتمثل في الموازنة على أساس الأنشطة.

ويعرض هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول إجراءات الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: تحليل البيانات

المبحث الثالث: إختبار الفرضيات

المبحث الأول إجراءات الدراسة الميدانية

أولاً : نبذة تعريفية

بدأ تاريخ الصناعة في السودان قديماً بإستغلال الإمكانيات الزراعية في صناعة النسيج والزيوت النباتية بالآلات والمعدات التقليدية المبتكرة محلياً كالعصارات المتمركزة في غرب وشرق البلاد وأوسطه في مناطق الإنتاج، مع وجود وحدات متفرقة في المناطق الأخرى، وإستقرت صناعة النسيج في أواسط البلاد وشمالها وقامت صناعة الأسمنت في منطقة مكوار وعطبرة لمقابلة إحتياجات إنشاء خزان سنار، كما أخذت صناعة الجلود طريقاً تقليدياً مستغلة أدوات الدباغة المحلية لمقابلة الإحتياجات المحلية بصناعة الأحذية، وبعد دخول الآلة عام 1935 بدأ التحسن في الصناعة إلى أن دخلت البلاد في مرحلة التطور الصناعي الحديث منذ العام 59- 1960م بقيام مصانع السكر والزيوت والصابون والغزل والنسيج والجلود والأحذية ومصانع الكرتون بأروما وتجفيف البصل بكسلا وتعليب الفاكهة والصلصة بكريمة، وإنتظمت البلاد في النهضة الصناعية الشاملة منذ العام 1967م، وإزدهرت الصناعة خلال تلك الفترة بقيام العديد من المصانع في القطاعات المختلفة، وأعقبت تلك الفترة فترة قوانين الإستثمار الموحدة وبذلك أصبحت علاقة الوزارة غير مباشرة بإصدار التراخيص عدا الفترات التي كانت تحصل فيها على بعض التفويض من الوزارات المختلفة(المالية، التعاون الدولي) وفي فترة لاحقة أصبحت الصناعة تابعة للمالية، وفي فترة أخرى إنضمت لوزارة التجارة مرتين لتصبح وزارة الصناعة والتجارة، ثم أصبحت وزارة قائمة بذاتها في العام 1995م بإسم وزارة الصناعة القومية، ثم وزارة الصناعة والإستثمار عام 2000م وأخيراً أصبحت وزارة الصناعة بإسمها الحالي عام 2001م، كما واجهت الصناعة العديد من المشاكل والمعوقات كالتتمويل والضرائب والجمارك والجبايات التي تؤدي إلى رفع تكلفة الإنتاج مما أثر سلباً على الشركات الصناعية⁽⁶⁰⁰⁾، كما شهد السودان ثلاث مسوحات صناعية شاملة أُجريت أولها في عام 1973 لعام الأساس 1971/70م، المسح الصناعي الشامل الثاني عام 1984/83م لعام الأساس 1982/81م، وأخيراً المسح الصناعي الشامل الثالث لعام أساس 2001م، والذي صدرت تقاريره في ثلاث مجلدات في مطلع عام 2005م. وفي تصريح لوزير

(600) WWW.http://industry.gov.sd/home/?page_id=151-17/5/2017

الصناعة بتاريخ 21/11/2016 لجريدة الصيحة العدد 800 تم حصر 6,600 مصنع في السودان، 360 فقط عاملة، 1925 منها تعمل جزئياً لعدم توفر المواد الخام في بعض الأحيان، وهناك أكثر من 600 معطلة بنسبة 25%، من خلال الإحصاء⁽⁶⁰¹⁾.

ثانياً : مجتمع وعينة الدراسة

أ. **مجتمع الدراسة**، يعرف المجتمع الأصلي بأنه الجماعة التي يهتم بها الباحث والتي يريد أن يخلص بها إلى نتائج قابلة للتعميم عليها، وهو المجتمع الذي له خاصية واحدة على الأقل تميزه عن غيره من المجتمعات، ويتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين والمدراء الماليين ومحاسبي التكاليف والمراجعين ومدراء المبيعات والإنتاج وآخرين لهم علاقة بموضوع الدراسة من العاملين في الشركات الصناعية، ولتنوع آراء أفراد عينة مجتمع الدراسة حرص الباحث علي توزيع إستبانه واحدة لتوضح رأي الشركة والتي يتم تعينتها بواسطة الموظفين الذين تتوفر فيهم خصائص ومتغيرات عينة الدراسة.

ب. **عينة الدراسة**، تم إختيار عينة طبقية عشوائية، من مجتمع الدراسة البالغ 1325 شركة، حيث تم توزيع 250 إستمارة إستبانه على أفراد عينة الدراسة ممن تتوفر فيهم خصائص ومتغيرات العينة. تم تحديد حجم عينة الدراسة من مجتمع الدراسة، بإستخدام معادلة روبرت ماسون حسب الآتي:

$$n = \frac{M}{\left[\left(S^2 \times (M - 1) \right) \div pq \right] + 1}$$

حيث إن:

M: حجم المجتمع

S: الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة (0.95) أي قسمة نسبة الخطأ 0.05 على 1.96

P: نسبة توافر الخاصية وهي (0.50)

q: النسبة المتبقية من الخاصية وهي (0.50)

ثالثاً :.أداة الدراسة

(601) تصريح وزير الصناعة، جريدة الصيحة العدد 800، الاثني 21 صفر، 1438 هـ، الموافق 21 نوفمبر 2016م

هي الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، يوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات اللازمة للدراسة، وقد إعتد الباحث على الإستبانة كأداة لجمع المعلومات من عينة الدراسة للأسباب التالية⁽⁶⁰²⁾:

أ. توفر وقت المستجيب وتعطية فرصة للتفكير .

ب. من الطرق موضوعية لأنها لا تحمل إسم المستجيب ضمناً للسرية مما يحفزه على تقديم معلومات أكثر صحة.

ج. قلة التكاليف اللازمة لجمع المعلومات⁽⁶⁰³⁾

د. عدم تحمل المبحوثين لأي تكاليف.

1. صدق أداة الدراسة

مدى الدقة التي يتصف بها الإختبار عند قياس الصفة المراد قياسها، أو مدى القرب من قياسها، الإختبار الصادق يقيس الصفة بشكل تام أو قريب جداً من ذلك، وهناك أنواع متعددة من الصدق، تبعاً لطبيعة التطبيق المستخدم منها⁽⁶⁰⁴⁾:

أ. الصدق المرتبط بالمحتوى (الصدق الظاهري)

يستخدم أسلوب الصدق الظاهري، بهدف التأكد من مدى صلاحية الإستبانة وملاءمتها لأغراض البحث، حيث تم عرض أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين عددهم (17) من ذوي الخبرة والمتخصصين بالموضوع قيد البحث ويوضح الملحق رقم (2) أسماء المحكمين، الذين قاموا بتحكيم الإستبانة وإبداء رأيهم فيما يتعلق بمدى صدق وصلاحية كل عبارة من عبارات الإستبانة ومدى ملاءمتها لقياس ما وضعت لقياسيه ووصف الموضوع الذي أعدت من أجل البحث فيه. وبناءً على ذلك إتبع هذا الأسلوب وتم تعديل صياغة الإستبانة كما في الملحق رقم (1).

ب. صدق الإتساق الداخلي

يستخدم صدق الإتساق الداخلي لقياس مدى إتساق كل عبارة من عبارات الإستبانة مع المتغير، ويتم التحقق من وجود صدق الإتساق الداخلي من خلال معامل الإرتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للمحور أو البعد الذي تنتمي إليه، بهدف التحقق من مدى صدق الإتساق الداخلي للإستبانة ككل.

2. ثبات أداة الدراسة

(602) د. فايز جمعه صالح النجار وآخرون، أساليب البحث العلمي - منظور تطبيقي، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2009م)، ص 63 .

(603) د. مروان عبد المجيب ااهيم، أسس البحث العلمي لإعداد الرسائل الجامعية، (عمان: مؤسسة الوراق، 2000م)، ص 170.

(604) Shultz B, Sands W. **Understanding Measurement Concept and Statistical Procedures.** In, (Physiological Assessment of Human Fitness, Maud P, Foster C. (Eds.). Champaign, IL: Human Kinetics Publishers, 1995), P. 257.

صفة الثبات كأساس للحكم على مدى سلامة الإختبار وملاءمته للإستخدام بكل إعتمادية، ويعني مقدار الموثوقية في الإختبار ليعطي دوماً النتائج نفسها، والإختبار الثابت يعطي النتائج نفسها عند تكرار إجراءه مرة أخرى، بدون تذبذب أو تفاوت من وقت إلى آخر، وتم التأكد من ثبات أداة الدراسة من خلال إختبار معامل الثبات بإستخدام طريقة الإتساق الداخلي (ألفا كرونباخ).

رابعاً :تنظيف البيانات:

تتمثل في:

أ. **البيانات المفقودة**: إن فقدان العديد من البيانات أي تركها دون إجابة من قبل المبحوث قد تولد العديد من المشكلات أي أنها تمثل في بعض الأحيان تحيز المستجيب تجاه العبارة المحدد أو نسيانه لتلك العبارة، والقاعدة العامة في التعامل مع البيانات المفقودة هي أن لا تزيد عن 10% من حجم العبارات فإذا ادت عن ذلك يجب التخلص من الإستبانة نهائياً بإعتبارها غير صالحة للتحليل، وعليه يتم إستخدام طريقة المتوسط للتعامل معها، إذا قلت عن الحد المقبول يتم حذفها.

ب. **الإجابات المتماثلة**: إن إعطاء المستجيب إجابة واحدة لكل عبارات الإستبانة قد يعني عدم إهتمام المستجيب لتلك العبارات وخاصة إذا كانت هنالك عبارات عكسية في الإستبانة، إذا إستحيل إعطاءها نفس الإجابة، لذلك يتطلب وجود تشتت في إجابات المستجيبين أي أن لا يكون هنالك تجانس تمام لتلك الإجابات، ويتم التعرف على هذا من خلال إحتساب الإحتراف المعياري للإجابات فإذا كان هنالك إحتراف معياري عالي يعني أن هنالك تشتت في الإجابات والعكس صحيح. وعليه أي إستبانة يقل إحترافها المعياري عن 5. يتم حذفها .

ج. **معدل إستجابات العينة**: تم جمع البيانات عن طريق الإستبانة الموجه لعينة الدراسة في الشركات الصناعية وقد تم إختيار عينة بطريقة عشوائية طبقية من مجتمع الدراسة حيث تم توزيع 250 إستبانة، وتم إسترجاع (226) إستبانة بنسبة (90%) ولم تسترد (24) إستبانة بنسبة (10%)، تم عمل تنظيف للبيانات، وعليه تم إعداد ملخص لكل عمليات تنظيف البيانات، ومعدل الإستجابة، ويوضح الجدول رقم (1/1/4) معدلات الإستجابة وتنظيف البيانات لعينة الدراسة.

جدول (1/1/4)

معدلات الإستجابة وتنظيف بيانات إستمارة الإستبانة

الإستجابة	البيان
250	عدد الإستبانات الموزعة للمستجيبين
226	عدد الإستبانات التي تم إرجاعها
24	الإستبانات التي لم تسترد
0	الإستبانات غير الصالحة نسبة لبياناتها المفقودة
16	الإستبانات غير الصالحة نسبة لإجاباتها المتشابهة
210	عدد الإستبانات الصالحة للتحليل
%90	نسبة الإستجابة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

خامساً : تحليل المتغيرات الأساسية لعينة الدراسة

يوضح الجدول رقم (2/1/4) تحليل المتغيرات الأساسية لعينة الدراسة وفق متغيرات: العمر، المستوى التعليمي، التخصص العلمي، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة، طبيعة عمل الشركة، عدد العاملين، عمر الشركة، الأسواق التي تعمل فيه الشركة، الشكل القانوني للشركة.

جدول رقم (2/1/4)

تحليل المتغيرات الأساسية لعينة الدراسة

العامل الديمغرافي	البيان	العدد	النسبة %
العمر	أقل من 30 سنة	48	22.9
	من 30 و أقل من 40 سنة	86	41.0
	من 40 و أقل من 50 سنة	45	21.4
	أكثر من 50 سنة	31	14.8
المجموع		210	100
المؤهل العلمي	بكالوريوس	100	52.4
	دبلوم عالي	39	18.6
	ماجستير	52	24.8
	دكتوراة	4.3	9
المجموع		210	100
التخصص العلمي	تكاليف ومحاسبة إدارية	44	21
	محاسبة وتمويل	68	32.4
	إدارة اعمال	42	20
	إقتصاد	24	11.4
	أخري	32	15.2
المجموع		210	100
المركز الوظيفي	مدير مالي	28	13.3
	رئيس حسابات	24	11.4
	مراجع	15	7.1
	مدير مبيعات	27	12.9

4.8	10	مدير انتاج	
8.1	17	محاسب تكاليف	
31	65	محاسب	
11.4	24	أخري	
100	210	المجموع	
22.9	48	أقل من 5 سنة	سنوات الخبرة
27.6	58	من 5 إلى 10 سنة	
28.1	59	من 11 إلى 15 سنة	
16.2	34	من 16 إلى 20 سنة	
5.2	11	أكثر من 20 سنة	
100	210	المجموع	
42.4	89	مواد غذائية	طبيعة عمل الشركة
15.7	33	هندسية	
21.4	45	كيميائية	
18.6	39	معدات	
1.9	4	أخري	
100	210	المجموع	
10.5	22	أقل من 50	عدد العاملين
30.5	64	من 50 إلى 100	
21	44	من 100 إلى 150	
38	80	أكثر من 150	
100	210	المجموع	
4.8	10	أقل من 5 سنة	

31.9	67	من 5 الي 10	عمر الشركة
38.6	81	من 11 الي 15	
24.8	52	أكثر من 15 سنة	
100	210	المجموع	
61.4	129	محلية	الأسواق التي تعمل فيها الشركة
13.3	28	دولية	
25.2	53	محلية ودولية	
100	210	المجموع	
11.4	24	قطاع عام	الشكل القانوني للشركة
68.1	143	قطاع محلي	
16.2	34	شراكة بين الخاص والعام	
4.3	9	قطاع خاص أجنبي	
100	210	المجموع	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

العمر

يتضح للباحث من الجدول رقم (2/1/4) أن نسبة 22.9% من أفراد عينة الدراسة أعمارهم أقل من 30 سنة بينما نسبة 41% من أفراد عينة الدراسة أعمارهم من 30 وأقل من 40 سنة وهي النسبة الأكبر في عينة الدراسة وأن نسبة 21.4% من عينة الدراسة أعمارهم من 40 وأقل من 50 سنة، وأن نسبة 14.8% من عينة الدراسة أعمارهم أكثر من 50 سنة، يلاحظ الباحث أن نسبة 77.1% من أفراد عينة الدراسة أعمارهم أكثر من 30 سنة. وبديل هذا على وجود الخبرة لأفراد عينة الدراسة.

المؤهل العلمي

يتضح للباحث من الجدول رقم (2/1/4) أن نسبة 52.4% من أفراد عينة الدراسة يحملون بكالوريوس، بينما نسبة 18.6% هم يحملون دبلوم عالي وأن نسبة 24.8% من أفراد عينة الدراسة يحملون مؤهل ماجستير،

بينما نسبة 4.3% هم يحملون دكتوراة. يتضح أن أفراد عينة الدراسة مؤهلين علمياً في الإجابة على عبارات الإستبانة.

التخصص العلمي

يتضح للباحث من الجدول رقم (2/1/4) أن نسبة 21% من أفراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي تكاليف ومحاسبة إدارية وأن نسبة 32.4% من أفراد العينة تخصصهم العلمي محاسبة وتمويل، بينما نسبة 20% من أفراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي إدارة أعمال وأن نسبة 11.4% من عينة الدراسة تخصصهم العلمي إقتصاد، وأن نسبة 15.2% من أفراد عينة الدراسة درسوا تخصصات أؤي وهذا يدل على أن أفراد عينة الدراسة ذو صلة بموضوع الدراسة.

المركز الوظيفي

يتضح للباحث من الجدول رقم (2/1/4) أن نسبة 13.3% من أفراد عينة الدراسة هم مدراء ماليين، بينما نسبة 11.4% من أفراد عينة الدراسة رؤساء حسابات وأن نسبة 7.1% من أفراد عينة الدراسة هم مراجعون، وأن نسبة 12.9% من عينة الدراسة مدراء مبيعات، ونسبة 4.8% من أفراد عينة الدراسة مدراء إنتاج، ونسبة 8.1% من أفراد عينة الدراسة محاسبين تكاليف، ونسبة 31% من أفراد عينة الدراسة هم محاسبين، ونسبة 11.4% من أفراد عينة الدراسة هم في وظائف مختلفة.

سنوات الخبرة

يتضح للباحث من الجدول رقم (2/1/4) أن نسبة 22.9% من أفراد عينة الدراسة أقل من 5 سنة، بينما نسبة 27.6% من أفراد عينة الدراسة 5 وأقل من 10 سنوات، وأن نسبة 28.1% من أفراد عينة الدراسة 11 وأقل من 15 سنة، وأن نسبة 16.2% من أفراد عينة الدراسة من 16 وأقل من 20 سنة، وأن نسبة 5.2% من أفراد عينة الدراسة أكثر من 20 سنة. وهذا يدل على الخبرة التي يتمتع بها أفراد عينة الدراسة.

طبيعة عمل الشركة

يتضح للباحث من الجدول رقم (2/1/4) أن نسبة 42.4% من الشركات تعمل في مجال المواد الغذائية، وأن نسبة 15.7% من الشركات تعمل في مجال الصناعات الهندسية، وأن نسبة 21% من الشركات تعمل في المجال الكيميائي وأن نسبة 18.6% من الشركات تعمل في مجال المعدات، وأن نسبة 1.9% من الشركات تعمل في مجالات أخرى.

عدد العاملين

يتضح للباحث من الجدول رقم (2/1/4) أن نسبة 10.5% من الشركات يعمل فيها أقل من 50 موظف، وأن نسبة 10.5% من الشركات يعمل فيها أقل من 50 موظف، وأن نسبة 30.5% من الشركات يعمل فيها ما بين 50 موظف الي 100 موظف، وأن نسبة 21% من الشركات يعمل فيها ما بين 100 موظف الي 150 موظف، وأن نسبة 38% من الشركات يعمل فيها أكثر من 150 موظف.

عمر الشركة

يتضح للباحث من الجدول رقم (2/1/4) أن نسبة 4.8% من الشركات أعمارها أقل من 5 سنة، وأن نسبة 31.9% من الشركات أعمارها من 5 الي 10 سنة، وأن نسبة 38.6% من الشركات أعمارها من 11 الي 15 سنة، وأن نسبة 24.8% من الشركات أعمارها أكثر من 15 سنة. يتضح أن غالبية الشركات عمرها أكثر من 11 سنة بنسبة 63.4%.

الأسواق التي تعمل فيها الشركة

يتضح للباحث من الجدول رقم (2/1/4) أن نسبة 61.4% من الشركات تعمل في أسواق محلية، بينما نسبة 13.3% من الشركات تعمل في أسواق دولية، وأن نسبة 25.2% من الشركات تعمل في أسواق محلية وعالمية.

الشكل القانوني للشركة

يتضح للباحث من الجدول رقم (2/1/4) أن نسبة 11.4% من الشركات شركات عامة، بينما نسبة 68.1% شركات محلية، وأن نسبة 16.2% من الشركات شراكة بين العام الخاص، وأن نسبة 4.3% منها قطاع خاص أجنبي.

المبحث الثاني تحليل البيانات

أولاً: التحليل العاملي الإستكشافي

مجموعة المعالجات الإحصائية التي تقوم بفحص البيانات من زوايا متعددة للكشف عن إمكانية إلتزال هذه البيانات في عدد محدود من العوامل بهدف إكتشاف المجموعة المثلى التي يمكن أن تتضمن المتغيرات الكامنة، دون إعتبار مسبق لصياغة الفرضيات يستخدم في الحالات التي تكون فيها العلاقات بين المتغيرات والعوامل الكامنة غير معروفة وبالتالي فإن التحليل العاملي يهدف إلى إكتشاف العوامل التي تصف إليها المتغيرات ولإختبار الإختلافات بين العبارات التي تقيس كل متغير من متغيرات الدراسة، حيث يقوم بتوزيع عبارات الإستبانة على متغيرات معيارية يتم فرضها وتوزع عليها العبارات التي تقيس كل متغير على حسب إنحرافها عن الوسط الحسابي وتكون العلاقة بين المتغيرات داخل العامل الواحد أقوى من العلاقة مع المتغيرات في العوامل الأخرى⁽⁶⁰⁵⁾، ويؤدي التحليل العاملي الإستكشافي إلى تقليل حجم العبارات وتلخيصها والإقلال من المتغيرات العديدة إلى عدد ضئيل من العوامل مستنداً في ذلك إلى معامل الارتباط بين متغير وغيره من المتغيرات الأخرى، حيث يستند تحليل متغيرات الدراسة بواسطة التحليل العاملي الإستكشافي على عدد من الإفتراضات كسروط لقبول نتائجه منها⁽⁶⁰⁶⁾:

1. وجود عدد كافي من الإرتباطات ذات دلالة إحصائية في مصفوفة الدوران.
2. ألا تقل قيمة (KMO) عن 60% لتناسب العينة.
3. ألا تقل قيمة إختبار (Bartlett's Test of Sphericity) عن الواحد.
4. أن تكون قيمة الإشتراكات الأولية (Communities) للبنود أكثر من 50%.
5. ألا يقل تشبع العامل عن 50%، مع مراعاة عدم وجود قيم متقاطعة تزيد عن 50% في العوامل الأخرى.
6. ألا تقل قيم الجذور الكامنة (Eigen values) عن الواحد.

⁽⁶⁰⁵⁾ سعد زغول بشير، دليلك إلى البرنامج الإحصائي، (المعهد العربي للتدريب والبحوث الإحصائية، الإصدار العاشر، 2003م)، ص178.
⁽⁶⁰⁶⁾ Hair, J.F., et al., A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM). Sage Publishing. 2014)

التحليل العاملي الإستكشافي لمتغيرات الدراسة

تم استخدام حزمة برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) في إجراء عملية التحليل العاملي الإستكشافي للنموذج حيث تم إعطاء كل متغير من متغيرات الدراسة متغيرات معيارية إستناداً على إنحرافها عن وسطها الحسابي لكل العبارات التي أستخدمت لقياس كل متغيرات الإستبانة، وتم تناول نتائج عملية التحليل العاملي الإستكشافي لمتغيرات لدراسة المكون من عدد من العبارات (العدد الكلي للعبارات 50 عبارة) كالآتي:

أ. التحليل العاملي الإستكشافي للمتغير المستقل (التكلفة المستهدفة)

تم تكوين مصفوفة الارتباط بين متغيرات المتغير المستقل مع بعضها البعض والمكون من أربعة محاور وعددها ست وعشرون عبارة، وتم استخدام نقطة حذف بمقدار (0.05)، وعدم وجود قيم متقاطعة تزيد عن قيمة (0.50) وحيث أن قيم الإشتراكات الأولية لا تقل عن (0.50) والتشعبات لا تقل (0.50) وقيمة KMO لا تقل عن (0.60) للمتغيرات وقيمة الجذور الكامنة لا تقل عن الواحد الصحيح، وقد نتج عن التحليل حذف عدد من العبارات الخاصة ببعض المحاور، حيث تم التوصل إلى أربعة مكونات (عوامل) من جميع العبارات في مقياس التكلفة المستهدفة المختبرة وتفسر تلك المكونات مجتمعة (64.17%)، كما تم تدوير العوامل بأحد طرق التدوير المتعامد Varimax لتحميل المتغيرات على العوامل الأكثر ارتباطاً بها، بحيث تكون العوامل مستقلة عن بعضها البعض تماماً، وقد أظهر التحليل مصفوفة العوامل المدارة Rotated Component Matrix، ويوضح الجدول رقم (1/2/4) التحليل العاملي الإستكشافي للمتغير المستقل (التكلفة المستهدفة).

جدول رقم (1/2/4)

التحليل العاملي الإستكشافي للمتغير المستقل (التكلفة المستهدفة)

المتغير	العبارة	هامش الربح المستهدف	هندسة القيمة	سعر البيع المستهدف	التحسين المستمر
هامش الربح المستهدف	نحدد هامش الربح المستهدف بصورة مسبقة	.793			
	نحدد هامش الربح المستهدف أعلى معدل العائد على المبيعات	.736			

		.504		نائماً نسعى لتحليل أنشطة تصميم المنتجات لتحديد تكلفة كل نشاط	هندسة القيمة
		.717		نحدد تكلفة منتجاتنا بالمعادلة التالية: سعر البيع المتوقع - الربح المطلوب = التكلفة المستهدفة	
		.695		نحدد التكلفة المستهدفة للمنتج خلال مرحلة تخطيط وتصميم المنتج	
		.776		نوزع الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية وفقاً لدورة حياة المنتج	
	.548			نحدد سعر البيع المنتج بناءً على دراسات السوق قبل البدء في العملية الإنتاجية	سعر البيع المستهدف
	.778			نشكل فريق تصميم للوصول إلى تصميم المنتج الذي يحقق التكلفة المستهدفة	
	.760			ننسق بين إدارة التسويق وإدارة التصميم من خلال دراسة متطلبات العملاء	
			.855	نهتم بتوفير بيانات أكثر دقة في تحديد تكاليف المنتجات	التحسين المستمر
			.761	نهتم بعمليات التحسين المستمر لعمليات الإنتاج في مختلف الأنشطة	
	.796			KMO	
	2836.9 0			الجدور الكامنة	
	64.17			نسبة التباين	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

ب. التحليل العاملي الإستكشافي للمتغير المعدل (الموازنة على أساس الأنشطة)

تم تكوين مصفوفة الارتباط بين متغيرات المتغير المعدل الموازنة على أساس الأنشطة مع بعضها البعض والمكون من محور واحد إثني عشر عبارة، وتم استخدام نقطة حذف بمقدار (0.05)، وعدم وجود قيم متقاطعة تزيد عن قيمة (0.50) وحيث أن قيم الإشتراكات الأولية لاتقل عن (0.50) والتشبعات لاتقل (0.50) وقيمة KMO لاتقل عن (0.60) للمتغيرات وقيمة الجذور الكامنة لاتقل عن الواحد الصحيح، كما تم حذف العبارات التي يوجد بها تقاطعات، حيث تم التوصل إلى مكونين (عاملين) من جميع العبارات في مقياس محور الموازنة على أساس الأنشطة وتفسر تلك المكونات مجتمعة (64.17%) من التباين لكل العبارات، كما تم تدوير العوامل بأحد طرق التدوير المتعامد Varimax لتحصيل المتغيرات على العوامل الأكثر ارتباطاً بها، بحيث تكون العوامل مستقلة عن بعضها البعض تماماً، وقد أظهر التحليل مصفوفة العوامل المدارة Rotated Component Matrix، ويوضح الجدول رقم (2/2/4) التحليل العاملي الإستكشافي للمتغير المعدل (الموازنة على أساس الأنشطة).

جدول رقم (2/2/4)

التحليل العاملي الإستكشافي للمتغير المعدل (الموازنة على أساس الأنشطة)

المتغير	العبارة	الموازنة على أساس الأنشطة	الموازنة على أساس الموارد
الموازنة على أساس الأنشطة	دائماً نضع الخطة المالية بناءً على الخطة التشغيلية	.850	
	نهتم بتحديد تكلفة كميات الإحتياجات من الموارد	.723	
	دائماً نسعى لتحقيق التوازن التشغيلي	.838	
الموازنة على أساس الموارد	نهتم بالرقابة على عناصر التكاليف لتخصيصها بشكل دقيق		.514
	دائماً نتنبأ بالأنشطة التي نحتاج إليها والطاقة التشغيلية لكل نشاط		.783

.731		ائماً نهتم بتحديد الموارد الفعلية التي يجب توفيرها لكل نشاط
.796		KMO
2836.90		الجزور الكامنة
64.17		نسبة التباين

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

ج. التحليل العاملي الإستكشافي للمتغير التابع (تخفيض التكاليف)

نتج عن التحليل حذف بعض العبارات الخاصة بالمتغير التابع تخفيض التكاليف المكون من إثني عشر عبارة، حيث تم التوصل إلى مكون من خمسة عبارات من جميع العبارات في مقياس تخفيض التكاليف وتفسر تلك المكونات مجتمعة (64.17%)، كما تم تدوير العوامل بأحد طرق التدوير المتعامد Varimax لتحميل المتغيرات على العوامل الأكثر إرتباطاً بها، بحيث تكون العوامل مستقلة عن بعضها البعض تماماً، وقد أظهر التحليل مصفوفة العوامل المدارة Rotated Component Matrix، يوضح الجدول رقم (3/2/4) التحليل العاملي الإستكشافي للمتغير التابع (تخفيض التكاليف).

جدول رقم (3/2/4)

التحليل العاملي الإستكشافي للمتغير التابع (تخفيض التكاليف)

تخفيض التكاليف	العبارة
.757	دائماً نسعى لتقليل أخطاء التشغيل الزائدة
.695	نهتم بمتطلبات البيئة الصناعية الحديثة
.845	دائماً نهتم بالإستخدام الأمثل للموارد الإقتصادية المتاحة
.621	نهتم بإنجاز الأعمال في الزمن المحدد لكل نشاط
.594	دائماً نسعى إلى تجنب الأنشطة غير الضرورية
.796	KMO
2836.90	الجزور الكامنة

64.170	نسبة التباين
--------	--------------

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

ثانياً: تحليل الإعتماضية (ألفا كرونباخ) لمتغيرات الدراسة

يستخدم تحليل الإعتماضية (ألفا كرونباخ) للعثور على الإتساق الداخلي للمتغيرات وتتراوح قيمته من (0 إلى 1)، وتم إحتساب قيمة (ألفا كرونباخ) للعثور على إتساق العبارات الداخلي، إذا كانت قيم معامل ألفا كرونباخ أقرب إلي (1) يعتبر الإتساق الداخلي للمتغيرات كبير، ولإتخاذ قرار بشأن قيمة ألفا كرونباخ المطلوبة يتوقف ذلك على الغرض من الدراسة ففي المراحل الأولى من البحوث الأساسية تشير إلى أن المصدقية من 0.50-0.60 تكفي وأن زيادة المصدقية لأكثر من 0.80 وربما تكون إسراف⁽⁶⁰⁷⁾، كما أن قيمة ألفا كرونباخ يجب أن تكون أكثر من 0.70⁽⁶⁰⁸⁾، وتعتبر قيمة ألفا كرونباخ من 0.50 فما فوق مقبولة أيضاً⁽⁶⁰⁹⁾، يوضح الجدول رقم (4/2/4) نتائج تحليل الإعتماضية ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) لمتغيرات الدراسة، بعد إجراء التحليل العاملي الإستكشافي.

جدول رقم (4/2/4)

تحليل الإعتماضية (ألفا كرونباخ) (Cronbach's alpha) لمتغيرات الدراسة

Cronbach's alpha	عدد العبارات	المتغيرات	
.708	4	هندسة القيمة	المتغيرات المستقلة
.683	3	سعر البيع المستهدف	
.654	2	التحسين المستمر	
.500	2	هامش الربح المستهدف	المتغير التابع
.757	5	تخفيض التكاليف	
.794	3	الموازنة على أساس الأنشطة	
.705	3	الموازنة على أساس الموارد	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

⁽⁶⁰⁷⁾ Nunnally J C. **Psychometric Theory**, (New York: McGraw Hill, 1967), P.640.

⁽⁶⁰⁸⁾ Hair et al., **Op.Cit**, P. 10.

⁽⁶⁰⁹⁾ Ann Bowling, **Research Methods in Health**, (UK: Open University Press; 3 edition ,March 1, 2009).P.87.

ثالثاً: التحليل العاملي التوكيدي

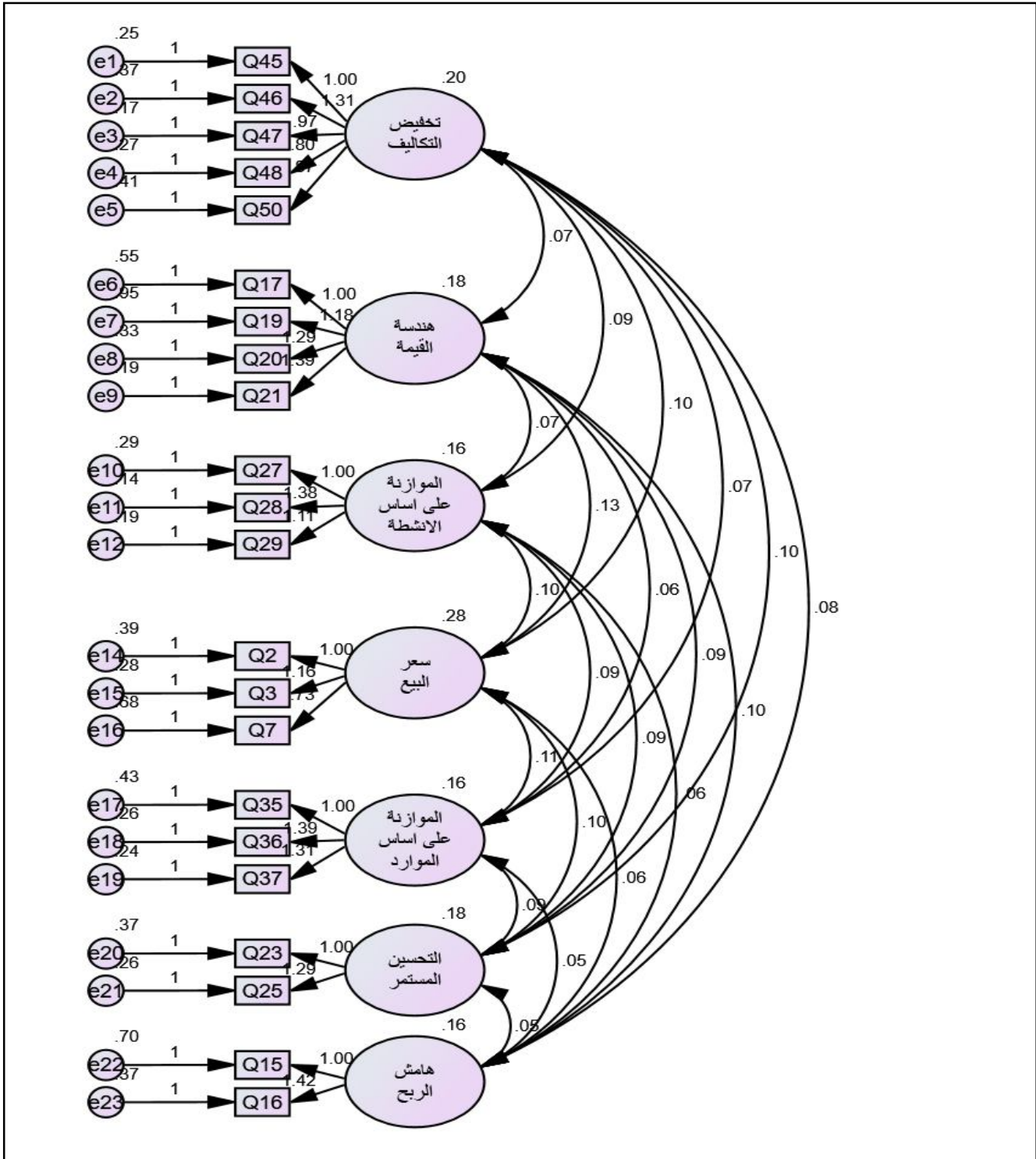
إجراء لإختبار الفرضيات حول العلاقة بين متغيرات معينة تنتمي لعوامل فرضية مشتركة والتي يتحدد عددها وتفسيرها مقدماً، أي عند صياغة الإطار النظري للبحث وتحديد مشكلته وقبل جمع البيانات⁽⁶¹⁰⁾، نوع من التحليلات الإحصائية المتقدمة التي تستخدم للملاءمة بين مجموعة البيانات وما يقابلها في النموذج المفترض للحصول على أفضل توافق بينهما. يستخدم لإختبار الفرضيات المتعلقة بوجود أو عدم وجود علاقة بين المتغيرات والعوامل الكامنة، كما يستخدم في تقييم قدرة نموذج العوامل على التعبير عن مجموعة البيانات الفعلية، وفي المقارنة بين عدة نماذج للعوامل بهذا المجال. تم استخدام المصفوفة التي تتضمن الإرتباطات الجزئية في إختبار نموذج متغيرات الدراسة.

التحليل العاملي التوكيدي لمتغيرات الدراسة، تم استخدام حزمة برنامج التحليل الإحصائي (AMOS.V24) في إجراء عملية التحليل العاملي التوكيدي، يوضح الشكل رقم (1/2/4) التحليل العاملي التوكيدي لمتغيرات الدراسة.

⁽⁶¹⁰⁾ منور أحمد رمضان، البناء العاملي لرائز القدرات المعرفية باستخدام التحليل العاملي التوكيدي والإستكشافي،(دمشق:جامعة دمشق،كلية التربية،رسالة ماجستير غير منشورة،2014م)،ص140.

شكل رقم (1/2/4)

التحليل العاملي التوكيدي لمتغيرات الدراسة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

رابعاً: مؤشرات جودة نموذج متغيرات الدراسة

وفق إفتراض التطابق بين مصفوفة التغيرات للمتغيرات الداخلة في التحليل والمصفوفة المفترضة من قبل النموذج تنتج العديد من المؤشرات الدالة على جودة هذه المطابقة، والتي يتم قبول النموذج المفترض للبيانات أو رفضه وفقها والتي تعرف بمؤشرات جودة المطابقة منها⁽⁶¹¹⁾:

أ. النسبة بين قيم X^2 ودرجات الحرية **The Relative Chi-Square Degree of Freedom**:

(DF) عبارة عن قيمة مربع كاي المحسوبة من النموذج مقسومة على درجات الحرية، فإذا كانت هذه النسبة أقل من (5) تدل على قبول النموذج، ولكن إذا كانت أقل من (2) تدل على أن النموذج المقترح مطابق تماماً للنموذج المفترض لمتغيرات العينة.

ب. مؤشر حسن المطابقة **Goodness of Fit Index (GFI)**، يقيس هذا المؤشر مقدار التباين في المصفوفة المحللة، عن طريق النموذج موضوع الدراسة وهو بذلك يناظر مربع معامل الارتباط المتعدد في تحليل الإنحدار المتعدد أو معامل التحديد وتتراوح قيمته بين (0,1) وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة، وكلما كانت هذه القيمة أكبر من (0,9) دل ذلك على جودة النموذج وإذا كانت قيمته (1) دل ذلك على التطابق التام بين النموذج المقترح والنموذج المفترض⁽⁶¹²⁾.

ج. مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي: **Root Mean Square Error of Approximation (RMSEA)**

وهو من مؤشرات جودة المطابقة وإذا ساوت قيمته (0.05) فأقل دل ذلك على أن النموذج يطابق تماماً البيانات، وإذا كانت القيمة محصورة بين (0.05) و (0.08) دل ذلك على أن النموذج يطابق بدرجة كبيرة بيانات العينة، أما إذا زادت قيمته عن (0.08) فيتم رفض النموذج⁽⁶¹³⁾.

د. مؤشر المطابقة المعياري **Normed Fit Index (NFI)**، تتراوح قيمة هذا المؤشر بين (0,1) وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة .

⁽⁶¹¹⁾ عماد عبد الجليل إسماعيل، مؤشرات إكتشاف خطر الإحتيال على شركات التأمين الطبي بالمملكة العربية السعودية، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 00، 2015م)، ص 36.

⁽⁶¹²⁾ Barbara G. Tabachnick, Linda S. Fidell. **Using Multivariate Statistics** (New York : HarperCollins College Publishers, 3rd ed. c1996), P.203.

⁽⁶¹³⁾ George A. Marcoulides , Irini Moustaki, **Latent Variable and Latent Structure Models**, (USA Lawrence Erlbaum Association, Inc, 2002), P 32.

هـ. مؤشر المطابقة المقارن **Comparative Fit Index (CFI)**، تتراوح قيمة هذا المؤشر بين (1,0) وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة
و. مؤشر المطابقة المتزايد **Incremental Fit Index (IFI)**، تتراوح قيمة هذا المؤشر بين (1,0) وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة.
ز. مؤشر توكر لويس **Tucker-Lewis Index (TLI)**، تتراوح قيمة هذا المؤشر بين (0,1) وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة⁽⁶¹⁴⁾. يوضح الجدول رقم (5/2/4) مؤشرات جودة مطابقة نموذج متغيرات الدراسة.

جدول رقم (5/2/4)

مؤشرات جودة مطابقة نموذج متغيرات الدراسة

مؤشرات جودة المطابقة	Estimate	مستوى القبول	Interpretation
قيم مربع كاي المحسوبة من النموذج CMIN	295.864	--	--
درجات الحرية DF	188	--	--
النسبة بين قيم χ^2 / درجات الحرية CMIN/DF	1.574	Between 1 and 3	Excellent
مؤشر المطابقة المقارن CFI	0.908	>0.95	Acceptable
مؤشر جذر متوسط مربعات البواقي المعيارية SRMR	0.063	<0.08	Excellent
مؤشر الجذر التربيعي لمتوسط الخطأ التقريبي RMSEA	0.052	<0.06	Excellent
مؤشر إختبار الفرضية الصفرية PClose	0.354	>0.05	Excellent

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

⁽⁶¹⁴⁾ Joseph F. Hair, JR. and Others , **Multivariate Data Analysis with Readings**,(New Jersey, USA, Fourth Edition, Prentice-Hall, Inc, 1995),P .241.

خامساً: تحليل الإعتماذية المركبة والصلاحيّة

يستخدم تحليل الإعتماذية المركبة للعثور على الإتساق الداخلي للبيانات وبتراوح من (0 إلى 1)، تم إحتساب قيمة (ألفا كرونباخ) للعثور على إتساق البيانات الداخلي، أن قيمة ألفا كرونباخ تكون أكثر من (0.70)⁽⁶¹⁵⁾، وتم تحليل الإعتماذية المركبة والصلاحيّة عن طريق (CR) الموثوقية المركبة، وإحتساب كل من AVE متوسط التباين، MSV نسبة التباين القصوى، MaxR(H) درجة الثقة الأعلى للتأكد من صلاحية نموذج متغيرات الدراسة، يوضح الجدول رقم (6/2/4) معامل الإعتماذية المركبة والصلاحيّة لمتغيرات الدراسة. بعد إجراء التحليل العاملي التوكيدي.

⁽⁶¹⁵⁾ Hair, J.F., Black, et al. **Multivariate Data Analysis**. ,(New Jersey Seventh Edition. Prentice Hall, Upper Saddle River. 2010),P.433.

جدول رقم (6/2/4)

معامل الإعتماذية المركبة والصلاحية لمتغيرات الدراسة

المتغير	CR	AVE	MSV	MaxR(H)	تابع	مستقل	معدل	مستقل	معدل	مستقل	مستقل
تخفيض التكاليف	0.774	0.411	0.305	0.788	0.641						
هندسة القيمة	0.715	0.397	0.339	0.770	0.343	0.630					
الموازنة على أساس الأنشطة	0.762	0.521	0.341	0.793	0.468	0.414	0.722				
سعر البيع	0.649	0.393	0.331	0.698	0.409	0.576	0.484	0.627			
الموازنة على أساس الموارد	0.705	0.449	0.341	0.730	0.364	0.364	0.584	0.532	0.670		
التحسين المستمر	0.598	0.430	0.305	0.620	0.552	0.503	0.511	0.443	0.546	0.656	
هامش الربح	0.474	0.322	0.339	0.519	0.434	0.582	0.407	0.299	0.317	0.306	0.567

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

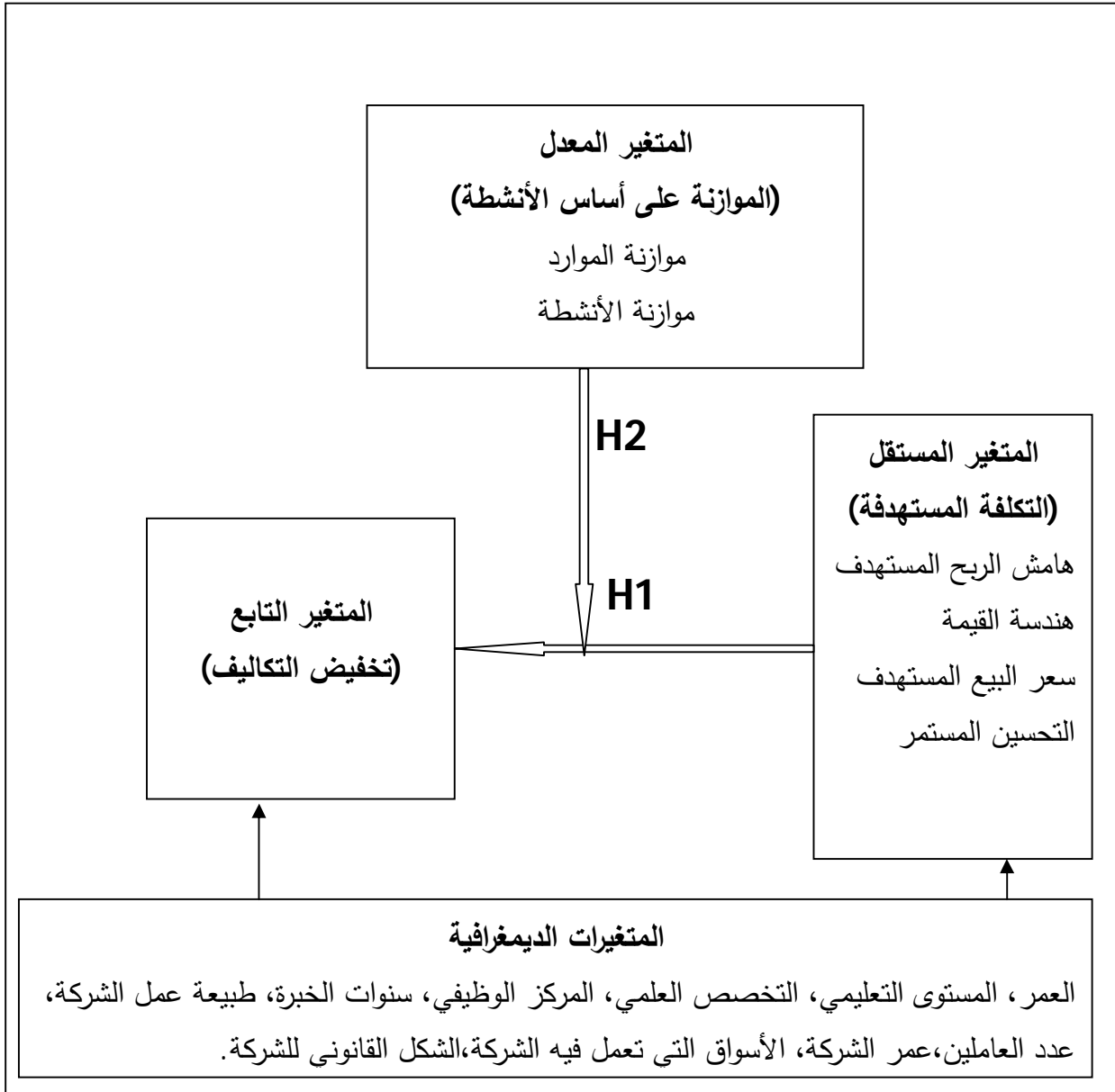
سادساً: نموذج متغيرات الدراسة المعدل

بناءً على نتائج التحليل العاملي الإستكشافي وتحليل الإعتماذية والتحليل العاملي التوكيدي وتحليل الإعتماذية المركبة والصلاحية، إنقسمت أبعاد المتغير المستقل (التكلفة المستهدفة) إلى أربعة أبعاد بدلاً عن ثلاثة وهي هامش الربح المستهدف، هندسة القيمة، سعر البيع المستهدف، التحسين المستمر. أما المتغير المعدل (الموازنة على أساس الأنشطة) إنقسم إلى بعدين هما الموازنة على أساس الأنشطة، الموازنة على

أساس الموارد. أما المتغير التابع (تخفيض التكاليف) بقي كما هو، مما أدى إلى تعديل نموذج متغيرات الدراسة، يوضح الشكل رقم (2/2/4) نموذج متغيرات الدراسة المعدل.

شكل رقم (2/2/4)

نموذج متغيرات الدراسة المعدل

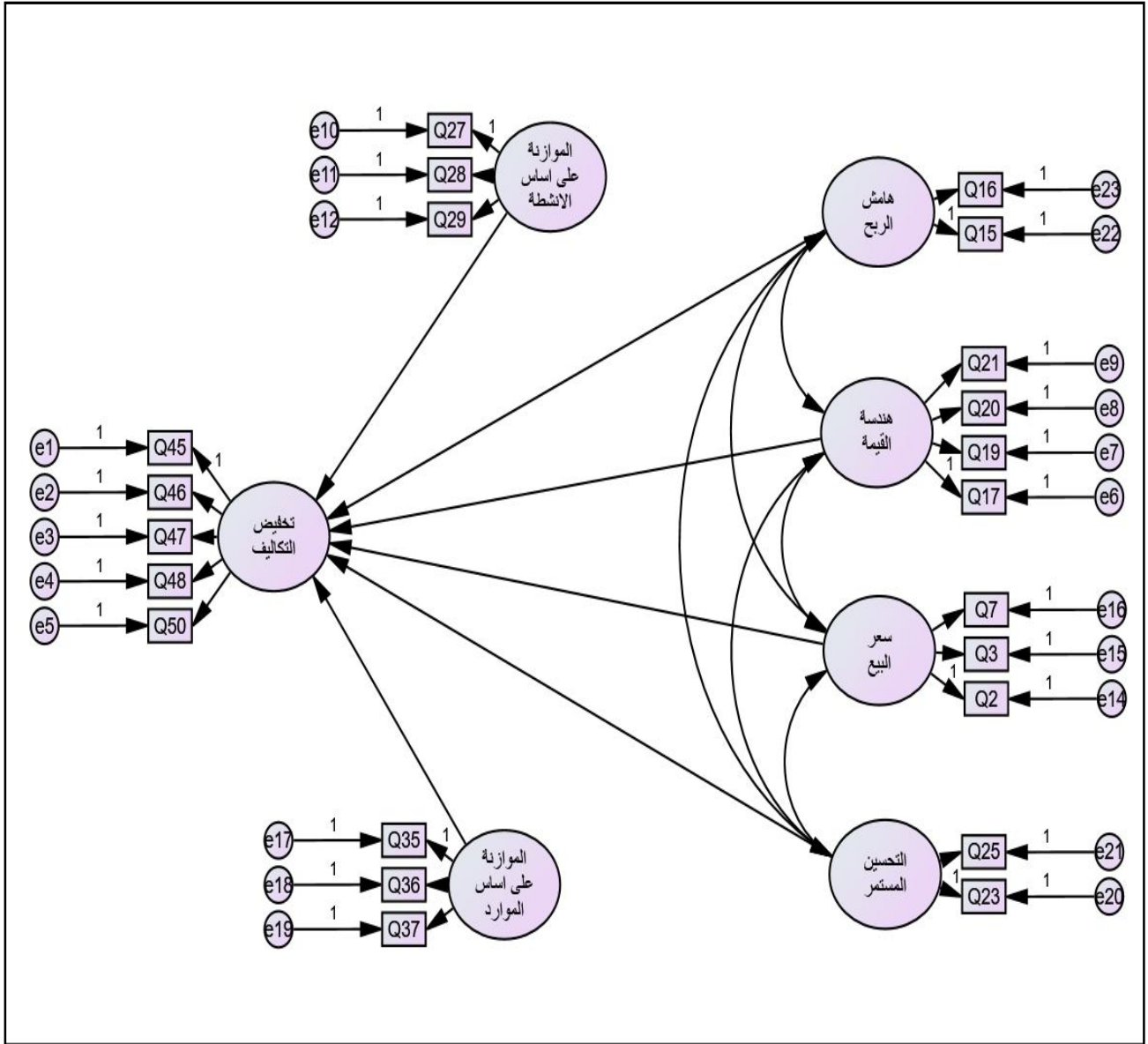


المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

يوضح الشكل رقم (3/2/4) علاقة متغيرات المتغير المستقل التكلفة المستهدفة (هامش الربح المستهدف، هندسة القيمة، سعر البيع المستهدف، التحسين المستمر) مع المتغير المعدل الموازنة على أساس الأنشطة (الموازنة على أساس الموارد، الموازنة على أساس الأنشطة) والمتغير التابع تخفيض التكاليف، حيث تم توضيح علاقة المتغيرات مع بعضها البعض بسهم ثنائي الإتجاه، والعبارات التي تقيس كل متغير.

شكل رقم (3/2/4)

العلاقة بين متغيرات نموذج الدراسة المعدل



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

فرضيات الدراسة المعدلة:

بناء على نموذج متغيرات الدراسة المعدل تم صياغة الفرضيات المعدلة التالية:

1.الفرضية الرئيسية الأولى: توجد علاقة إيجابية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف، ويتفرع منها الفرضيات التالية:

1-1.توجد علاقة إيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف.

1-2.توجد علاقة إيجابية بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف.

1-3. توجد علاقة إيجابية بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف.

1-4. توجد علاقة إيجابية بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف.

2.الفرضية الرئيسية الثانية:الموازنة على أساس الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف.

وتتفرع منها الفرضيات التالية:

2-1.موازنة الموارد تعدل العلاقة الإيجابية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف.

2-1-1.موازنة الموارد تعدل العلاقة الإيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف.

2-1-2. موازنة الموارد تعدل العلاقة الإيجابية بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف.

2-1-3. موازنة الموارد تعدل العلاقة الإيجابية بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف.

2-1-4. موازنة الموارد تعدل العلاقة الإيجابية بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف.

2-2. موازنة الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف.

2-2-1. موازنة الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف

2-2-2. موازنة الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف

2-2-3. موازنة الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف

2-2-4. موازنة الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف

سابعاً:المتوسطات والانحرافات المعيارية

الإحراف المعياري لجميع المتغيرات يتباين من متغير إلى آخر ولا يوجد متغير واحد يصل إلى الواحد الصحيح، ويدل هذا على التجانس بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات المتغيرات، يوضح الجدول رقم (7/2/4) المتوسطات الحسابية والإحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة.

جدول رقم (7/2/4)

المتوسطات الحسابية و الإحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة

الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نوع المتغير
2.5423	.30929	هامش الربح المستهدف
3.2920	.34447	التحسين المستمر
2.9634	.35609	الموازنة على أساس الموارد
3.7199	.48636	سعر البيع المستهدف
3.2678	.37026	الموازنة على أساس الأنشطة
2.9467	.40561	هندسة القيمة
3.8488	.40193	تخفيض التكاليف

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

تظهر نتائج التحليل من الجدول رقم (7/2/4) أن إتجاهات عينة الدراسة كانت إيجابية نحو الفقرات التي تقيس متغيرات الدراسة، ويوضح الوسط الحسابي والإحراف المعياري لأبعاد المتغير المستقل (التكلفة المستهدفة) أن الوسط الحسابي لسعر البيع المستهدف يساوي 3.7199، وإحراف معياري 4.8636. أكبر وسط حسابي ويليه الوسط الحسابي للتحسين المستمر يساوي 3.2920، وإحراف معياري يساوي 3.4447، يليه الوسط الحسابي لبُعد هندسة القيمة يساوي 2.9467، وإحراف معياري يساوي 4.0193، ثم الوسط الحسابي لهامش الربح المستهدف يساوي 2.5423، وإحراف معياري 3.0929. يتضح أن الإحراف المعياري للمتغير المستقل أقل من نصف الوسط الحسابي مما يشير إلى ضعف تطبيق التكلفة المستهدفة. كما أن الوسط الحسابي للمتغير المعدل موازنة الأنشطة يساوي 3.2678، وإحراف معياري 3.7026. أعلى من الوسط الحسابي لموازنة الموارد يساوي 2.9634، وإحراف معياري 3.5609، مما يدل على أن الشركات أهتمها بالموارد

المستخدمة في العملية الإنتاجية أقل. أما الوسط الحسابي للمتغير التابع يساوي 3.8488 و 3.40193 وهو أعلى وسط حسابي لمتغيرات الدراسة، مما يشير إلى رغبة الشركات في تخفيض التكاليف.

ثامناً: الإرتباطات بين متغيرات الدراسة:

تم استخدام تحليل الإرتباط بين متغيرات الدراسة بهدف التعرف على العلاقة الإرتباطية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، والمتغير المعدل، فكلما كانت درجة الإرتباط قريبة من الواحد الصحيح فإن ذلك يعني أن الإرتباط قوياً بين المتغيرين، وكلما قلت درجة الإرتباط عن الواحد الصحيح كلما ضعفت العلاقة بين المتغيرين وقد تكون العلاقة طردية أو عكسية، وتعتبر العلاقة ضعيفة إذا كانت قيمة معامل الإرتباط أقل من (0.30)⁽⁶¹⁶⁾، ويمكن إعتبارها متوسطة إذا تراوحت قيمة معامل الإرتباط بين (0.30 - 0.70) أما إذا كانت قيمة الإرتباط أكثر من (0.70) تعتبر العلاقة قوية بين المتغيرين⁽⁶¹⁷⁾، يوضح الجدول رقم (8/2/4) الإرتباطات بين متغيرات الدراسة.

جدول رقم (8/2/4)

الإرتباطات بين متغيرات الدراسة

المتغيرات	المسار	المتغيرات	Estimate
تخفيض التكاليف	<>	هندسة القيمة	.343
تخفيض التكاليف	<>	الموازنة على أساس الأنشطة	.468
تخفيض التكاليف	<>	سعر البيع المستهدف	.409
تخفيض التكاليف	<>	الموازنة على أساس الموارد	.364
تخفيض التكاليف	<>	التحسين المستمر	.552
تخفيض التكاليف	<>	هامش الربح المستهدف	.434
هندسة القيمة	<>	الموازنة على أساس الأنشطة	.414
هندسة القيمة	<>	سعر البيع المستهدف	.576
هندسة القيمة	<>	الموازنة على أساس الموارد	.364

⁽⁶¹⁶⁾ www.pitt.edu/~super1/./Arabic/correlationandlinearregression.pdf 15/3/2017

⁽⁶¹⁷⁾ http://marwanmant.blogspot.com/2014/01/blog-post_9298.html 2017/4/7

Estimate	المتغيرات	المسار	المتغيرات
.503	التحسين المستمر	<>	هندسة القيمة
.582	هامش الربح المستهدف	<>	هندسة القيمة
.484	سعر البيع المستهدف	<>	الموازنة على أساس الأنشطة
.584	الموازنة على أساس الموارد	<>	الموازنة على أساس الأنشطة
.511	التحسين المستمر	<>	الموازنة على أساس الأنشطة
.407	هامش الربح المستهدف	<>	الموازنة على أساس الأنشطة
.532	الموازنة على أساس الموارد	<>	سعر البيع المستهدف
.443	التحسين المستمر	<>	سعر البيع المستهدف
.299	هامش الربح المستهدف	<>	سعر البيع المستهدف
.546	التحسين المستمر	<>	الموازنة على أساس الموارد
.317	هامش الربح المستهدف	<>	الموازنة على أساس الموارد
.306	هامش الربح المستهدف	<>	التحسين المستمر

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح من الجدول رقم (8/2/4) أن الارتباط بين أبعاد المتغير المستقل (التكلفة المستهدفة) فيما بينها، أن بُعد سعر البيع المستهدف يرتبط إيجابياً وبصورة معنوية مع بُعد هندسة القيمة حيث كانت قيمة الارتباط تساوي 576.، كما له ارتباط معنوي ضعيف مع بُعد هامش الربح المستهدف حيث كانت قيمة الارتباط تساوي 299، وله ارتباط معنوي إيجابي مع بُعد التحسين المستمر حيث كانت قيمة الارتباط تساوي 443 كما أن بُعد التحسين المستمر له ارتباط معنوي إيجابي مع بُعد هندسة القيمة حيث كانت قيمة الارتباط تساوي 503. كما له ارتباط إيجابي وبصورة معنوية متوسطة مع بُعد هامش الربح المستهدف حيث كانت قيمة الارتباط تساوي 306 كما أن بُعد هامش الربح المستهدف يرتبط معنوي متوسط مع بُعد هندسة القيمة حيث كانت قيمة الارتباط تساوي 582.

وأن بـُعد هندسة القيمة يرتبط إرتباط إيجابي معنوي متوسط مع بـُعد (تخفيض التكاليف، موازنة الأنشطة، موازنة الموارد)، حيث كانت قيمة الإرتباط تساوي 364,414,343. على التوالي. كما أن بـُعد المتغير المعدل موازنة الموارد له إرتباط معنوي مع بـُعد (موازنة الأنشطة، سعر البيع المستهدف، التحسين المستمر)، حيث قيمة الإرتباط تساوي 546,532,584. على التوالي، وأن موازنة الموارد ترتبط إرتباط معنوي ضعيف مع أبعاد (تخفيض التكاليف، هامش الربح المستهدف) حيث كانت قيمة الإرتباط على التوالي تساوي 317,364. وأن بـُعد موازنة الأنشطة له إرتباط معنوي متوسط مع أبعاد (تخفيض التكاليف، سعر البيع المستهدف، هامش الربح المستهدف) حيث كانت قيمة الإرتباط تساوي 407,484,468. على التوالي، كما لموازنة الأنشطة إرتباط متوسط مع بـُعد التحسين المستمر حيث كانت قيمة الإرتباط تساوي 511.. كم أن لبـُعد تخفيض التكاليف أرتباط إيجابي معنوي مع بـُعد التحسين المستمر حيث كانت قيمة الإرتباط تساوي 552، كما له إرتباط معنوي متوسط مع بـُعد سعر البيع المستهدف حيث تساوي قيمة الإرتباط 409..

المبحث الثالث إختبار الفرضيات

أولاً: نمذجة المعادلة البنائية

نمط مفترض للعلاقات الخطية المباشرة وغير المباشرة بين مجموعة من المتغيرات الكامنة والمشاهدة، وتُمثل نماذج المعادلة البنائية ترجمات لسلسلة من علاقات السبب والنتيجة المفترضة بين مجموعة من المتغيرات. وبالتحديد استخدام أسلوب تحليل المسار، لما يتمتع به من عدة مزايا، تتناسب مع طبيعة هذه الدراسة، وفيما يلي عرض مختصر لهذا الأسلوب ومبررات استخدامه⁽⁶¹⁸⁾:

أ. **تحليل المسار**، أحد أساليب نمذجة المعادلة البنائية، والتي تعني بدراسة وتحليل العلاقات بين متغير أو أكثر من المتغيرات المستقلة سواء كانت هذه المتغيرات مستمرة أو متقطعة، ومتغير أو أكثر من المتغيرات التابعة سواء كانت هذه المتغيرات مستمرة أو متقطعة، بهدف تحديد المؤثرات أو العوامل التي يكون لها تأثير على المتغير أو المتغيرات التابعة، حيث أن نمذجة المعادلة البنائية تجمع بين أسلوب تحليل الانحدار المتعدد والتحليل العاملي⁽⁶¹⁹⁾، يستخدم تحليل المسار فيما يماثل الأغراض التي يستخدم فيها تحليل الانحدار المتعدد، حيث أن تحليل المسار يعتبر إبتدائياً لتحليل الانحدار المتعدد، ولكن تحليل المسار، أكثر فعالية حيث أنه يضع في الحسبان نمذجة التفاعلات بين المتغيرات، *The Modeling of Interactions* وعدم الخطية *Nonlinearities* وأخطاء القياس، والإرتباط الخطي المزدوج بين المتغيرات المستقلة، كما يختلف تحليل المسار عن تحليل الانحدار المتعدد في⁽⁶²⁰⁾:

1. نموذج لإختبار علاقات معينة بين مجموعة متغيرات، وليس للكشف عن العلاقات السببية، بين هذه المتغيرات.

⁽⁶¹⁸⁾ د. عماد عبد الجليل علي، مدى نجاح الإدماج بين شركات التأمين التعاوني السعودي، (الشلف: جامعة حسيبة بن بوعلي، الملتقى الدولي السابع حول: الصناعة التأمينية، الواقع العملي وآفاق التطوير - تجارب الدول، 3-4 ديسمبر، 2012م)، ص 11.

⁽⁶¹⁹⁾ Barbara G. Tabachnick, Linda S., et al., P.203.

⁽⁶²⁰⁾ Jeonghoon Ann, **Beyond Single Equation Regression Analysis: Path Analysis and Multi-Stage Regression Analysis**, (American Journal of Pharmaceutical Education, Vol. 66, Spring 2002).

2. يفترض العلاقات الخطية البسيطة بين كل زوج من المتغيرات وإن المتغير التابع يمكن أن يتحول إلى متغير مستقل بالنسبة لمتغير تابع آخر. يمكن أن يكون في النموذج متغيرات معدلة بالإضافة إلى المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة.

3. تسهيل علاقات التأثير بين المتغيرات بغض النظر عن كونها متغيرات تابعة أو متغيرات مستقلة، والتي تُمثل بسهم ثنائي الإتجاه في الشكل البياني.

4. وسيلة لتلخيص ظاهرة معينة ووضعها في شكل نموذج مترابط، لتفسير العلاقات بين متغيرات هذه الظاهرة، تفسير علاقة سببية، وإتصال المتغيرات ببعضها البعض والتي تسمى بالمسارات.
5. معاملات المسارات في النموذج تكون معيارية.

ثانياً: إختبار الفرضية الرئيسية الأولى: توجد علاقة إيجابية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف وتتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

1-1 توجد علاقة إيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف.

2-1 توجد علاقة إيجابية بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف.

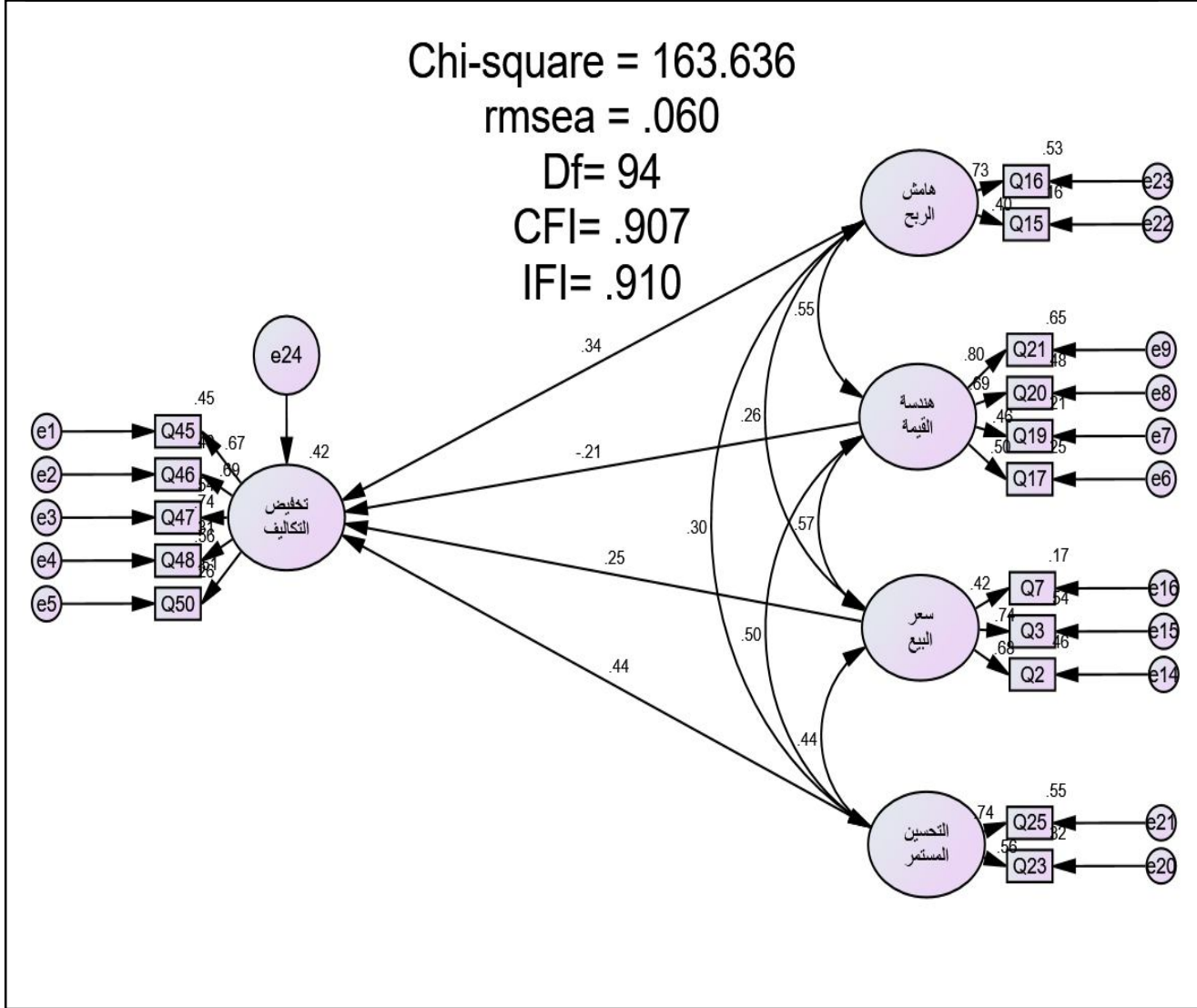
3-1 توجد علاقة إيجابية بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف.

4-1 توجد علاقة إيجابية بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف.

يوضح الشكل رقم (1/3/4) العلاقة بين التكلفة المستهدفة (هامش الربح المستهدف، هندسة القيمة، سعر البيع المستهدف، التحسين المستمر) وتخفيض التكاليف.

شكل رقم (1/3/4)

العلاقة بين التكلفة المستهدفة (هامش الربح المستهدف، هندسة القيمة، سعر البيع المستهدف، التحسين المستمر) وتخفيض التكاليف



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح من الشكل رقم (1/3/4) علاقة المتغير المستقل (التكلفة المستهدفة) بأبعاده المتمثلة في هامش الربح المستهدف، هندسة القيمة، سعر البيع المستهدف، التحسين المستمر، وتوضيح العبارات التي تقيس كل متغير ورمز لها بالرمز (Q)، والخطأ المعياري ويرمز له بالرمز (e) ويبين الشكل علاقة المتغيرات المستقلة (هامش الربح المستهدف، هندسة القيمة، سعر البيع المستهدف، التحسين المستمر) بالمتغير التابع (تخفيض التكاليف)

وعلاقة التأثير بين المتغيرات بسهم ثنائي الإتجاه مع نسب تأثير كل متغير للحكم على مدى معنوية التأثير،
وإِصال المتغيرات ببعضها البعض بالمسارات.

كما يوضح الشكل قيمة مربع كاي **Chi-Square**، مؤشر جذر متوسط الخطأ التقريبي RMSEA، درجات الحرية DF، مؤشر المطابقة المقارن CFI، مؤشر المطابقة المتزايد IFI، مع توضيح قيمة كل مؤشر.
لغرض التعرف على معنوية التأثير بين المتغيرات إِعتمد الباحث على نمذجة المعادلة البنائية بإستخدام أسلوب تحليل المسار الذي يهتم بدراسة وتحليل العلاقات بين متغير أو أكثر من المتغيرات المستقلة سواء كانت هذه المتغيرات مستمرة أو منقطعة، وقد تم الإِعتداد على مستوى الدلالة (0.05) للحكم على مدى معنوية التأثير، حيث تم مقارنة مستوى المعنوية المحتسب مع قيمة مستوى الدلالة المعتمد، وتعد التأثيرات ذات دلالة إحصائية إذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحتسب أصغر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) والعكس صحيح.

حيث أن المسار من هامش الربح المستهدف إلى تخفيض التكاليف يساوي 417. وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية (0.034)، كما موضح في الجدول رقم (1/3/4)، وهذه الدلالة الإحصائية توضح أن الفرضية الفرعية 1-1 التي تنص على أنه توجد علاقة إيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف. قد **تحققت**

المسار من هندسة القيمة إلى تخفيض التكاليف يساوي 222. وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية (0.235). كما موضح في الجدول رقم (1/3/4)، وهذه الدلالة الإحصائية توضح أن الفرضية الفرعية 1-2 التي تنص على أنه توجد علاقة إيجابية بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف. لم **تتحقق**

المسار من سعر البيع المستهدف إلى تخفيض التكاليف يساوي 204. وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية (0.054). كما موضح في الجدول رقم (1/3/4)، وهذه الدلالة الإحصائية توضح أن الفرضية الفرعية 1-3 التي تنص على أنه توجد علاقة إيجابية بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف. لم **تتحقق**

المسار من التحسين المستمر إلى تخفيض التكاليف يساوي 483. وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية (0.001). كما موضح في الجدول رقم (1/3/4)، وهذه الدلالة الإحصائية توضح أن الفرضية الفرعية 1-4 التي تنص على أنه توجد علاقة إيجابية بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف. قد **تحققت**

يوضح الجدول رقم (1/3/4) قيم تحليل المسار بين التكلفة المستهدفة (هامش الربح المستهدف، هندسة القيمة، سعر البيع المستهدف، التحسين المستمر) وتخفيض التكاليف.

جدول رقم (1/3/4)

قيم تحليل المسار بين التكلفة المستهدفة (هامش الربح المستهدف، هندسة القيمة، سعر البيع

المستهدف، التحسين المستمر) وتخفيض التكاليف (Estimate)

العلاقة	التقديرات Estimate	الخطأ المعياري S.E.	درجة الحرية C.R.	الدالة P	النتيجة	
تخفيض التكاليف	<-- هامش الربح المستهدف	.417	.197	2.115	.034	دعمت
تخفيض التكاليف	<-- هندسة القيمة	-.222	.187	-1.187	.235	لم تدعم
تخفيض التكاليف	<-- سعر البيع المستهدف	.204	.106	1.924	.054	لم تدعم
تخفيض التكاليف	<-- التحسين المستمر	.483	.152	3.181	.001	دعمت

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح بأن نتائج التحليل الفرضية الرئيسية الأولى التي تنص على أنه توجد علاقة إيجابية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف قد دعمت جزئياً من خلال هامش الربح المستهدف والتحسين المستمر بالرغم من عدم حصولهما على أعلى متوسط حسابي إلا أن إنحرافهما المعياري كان أقل.

يتضح للباحث من نتائج التحليل أن التكلفة المستهدفة (هامش الربح المستهدف، هندسة القيمة، سعر البيع المستهدف، التحسين المستمر) تؤثر في تخفيض التكاليف بنسبة 42% من خلال نتائج التقدير حيث بلغت قيمة معامل التحديد (R²) 0.42. كما في الشكل رقم (1/3/4)، وهذا يدل على أن هناك متغيرات (عوامل) أخرى تؤثر في تخفيض التكاليف بنسبة 58% لم يتناولها الباحث في هذه الدراسة.

ثالثاً: إختبار الفرضية الرئيسية الثانية 1: الموازنة على أساس الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف. وتتفرع منها:

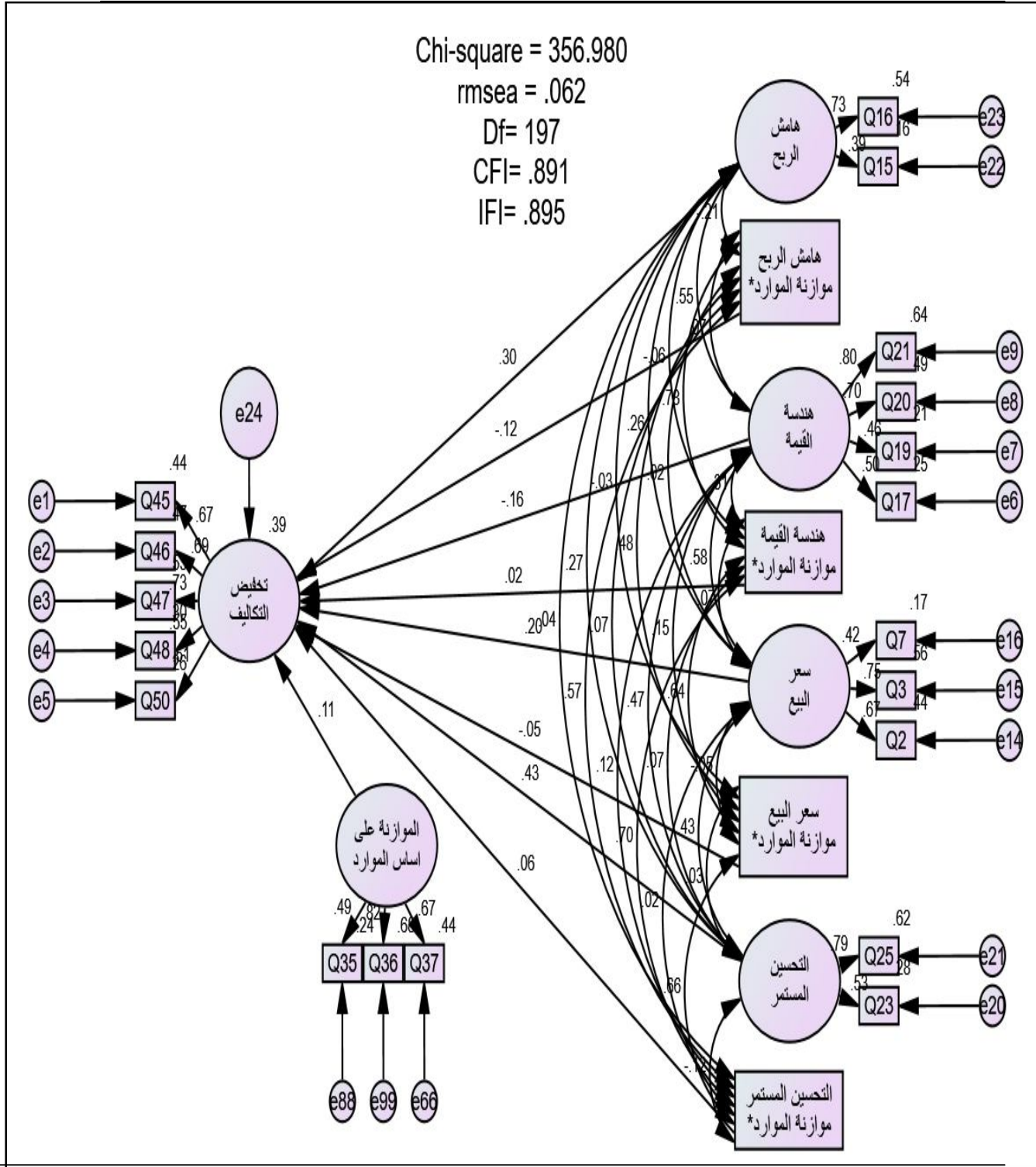
1-2 موازنة الموارد تعدل العلاقة الإيجابية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف، وتتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى : موازنة الموارد تعدل العلاقة الإيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف

يوضح الشكل رقم (2/3/4) العلاقة بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف.

شكل رقم (2/3/4)

العلاقة بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح من الشكل رقم (2/3/4) اثر موازنة الموارد في تعديل العلاقة الإيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف وعلاقة التأثير بين المتغيرات التي تمثل بسهم ثنائي الإتجاه مع نسب تأثير كل متغير للحكم على مدى معنوية التأثير، وإيصال المتغيرات ببعضها البعض بالمسارات. كما يوضح الشكل قيمة مربع كاي **Chi-Square**، مؤشر جذر متوسط الخطأ التقريبي **RMSEA**، درجات الحرية **DF**، مؤشر المطابقة المقارن **CFI**، مؤشر المطابقة المتزايد **IFI**، مع توضيح قيمة كل مؤشر.

لغرض التعرف على معنوية التأثير بين المتغيرات إعتد الباحث على نمذجة المعادلة البنائية وفيها تم إستخدام أسلوب تحليل المسار والذي يهتم بدراسة وتحليل العلاقات بين متغير أو أكثر من المتغيرات المستقلة أو التابعة أو المعدلة سواء كانت هذه المتغيرات مستمرة أو متقطعة ولإختبار الفرضية غير المباشرة إعتد الباحث على أسلوب **(Plots Two-Way)** (621)، لمعرفة الأثر غير المباشر أو الأثر المعدل، حيث أن المسار من هامش الربح المستهدف إلى تخفيض التكاليف يساوي 0.364 وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.098، والمسار من موازنة الموارد إلى تخفيض التكاليف يساوي 0.134 وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.158، والمسار من موازنة الموارد * هامش الربح المستهدف إلى تخفيض التكاليف يساوي سالب 0.043- وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.364، يوضح الجدول رقم (2/3/4) قيم تحليل المسار بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف في ظل موازنة الموارد.

(621) Gaskin, J. E., & Skousen, T. **Time-Chunking and Hyper-Refocusing in a Digitally-Enabled Workplace: Six Forms of Knowledge Workers.** *Frontiers in Psychology*, 2016, P. 7.

جدول رقم (2/3/4)

قيم تحليل المسار بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف في ظل موازنة الموارد (Estimate)

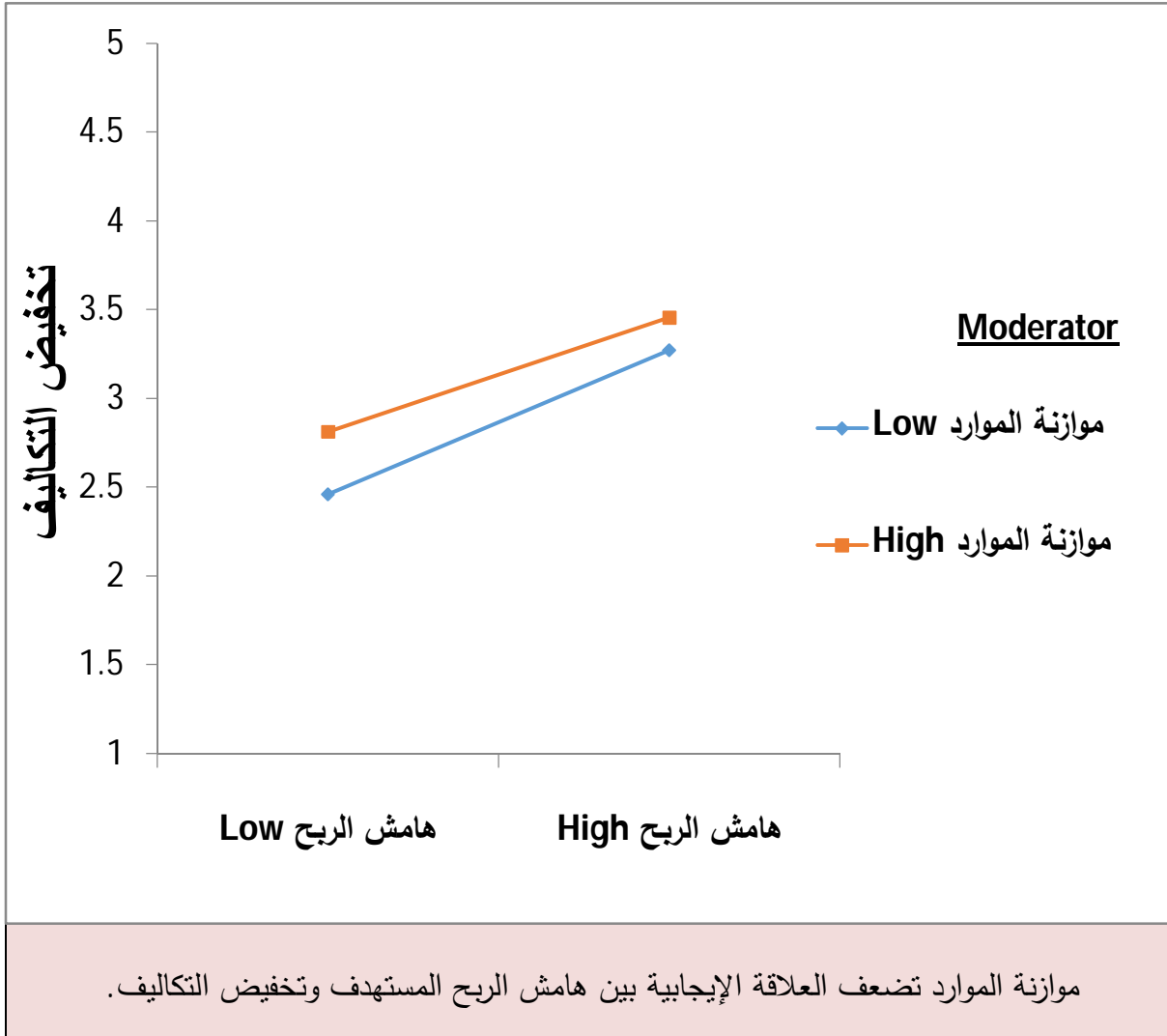
العلاقة	التقديرات Estimate	الخطأ المعياري S.E.	درجة الحرية C.R.	الدلالة P	النتيجة		
تخفيض التكاليف	<--	هامش الربح المستهدف	.364	.220	1.655	.098	لم تدعم
تخفيض التكاليف	<--	الموازنة علي أساس الموارد	.134	.095	1.410	.158	لم تدعم
تخفيض التكاليف	<--	الموازنة علي أساس الموارد * هامش الربح المستهدف	-.043	.047	-.908	.364	لم تدعم

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

لإختبار أثر المتغير المعدل على العلاقة بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف، حيث تم تقسيم المتغير المستقل على مستويين (عالي ومنخفض) وكذلك تقسيم المتغير التابع إلى قسمين (عالي ومنخفض) حتي يمكن رسم الأثر المعدل على طريقة (Plots Two-Way). من خلال التحليل الإحصائي وجد أن موازنة الموارد تضعف العلاقة الإيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف بالرغم من حصولها على متوسط حسابي 2.9634 عند إنحراف معياري 0.35609 مما يعني وجود تشتت في إجابات الباحثين، يوضح الشكل رقم (3/3/4) أثر موازنة الموارد عندما تعدل العلاقة الإيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف.

شكل رقم (3/3/4)

أثر موازنة الموارد عندما تعدل العلاقة الإيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف



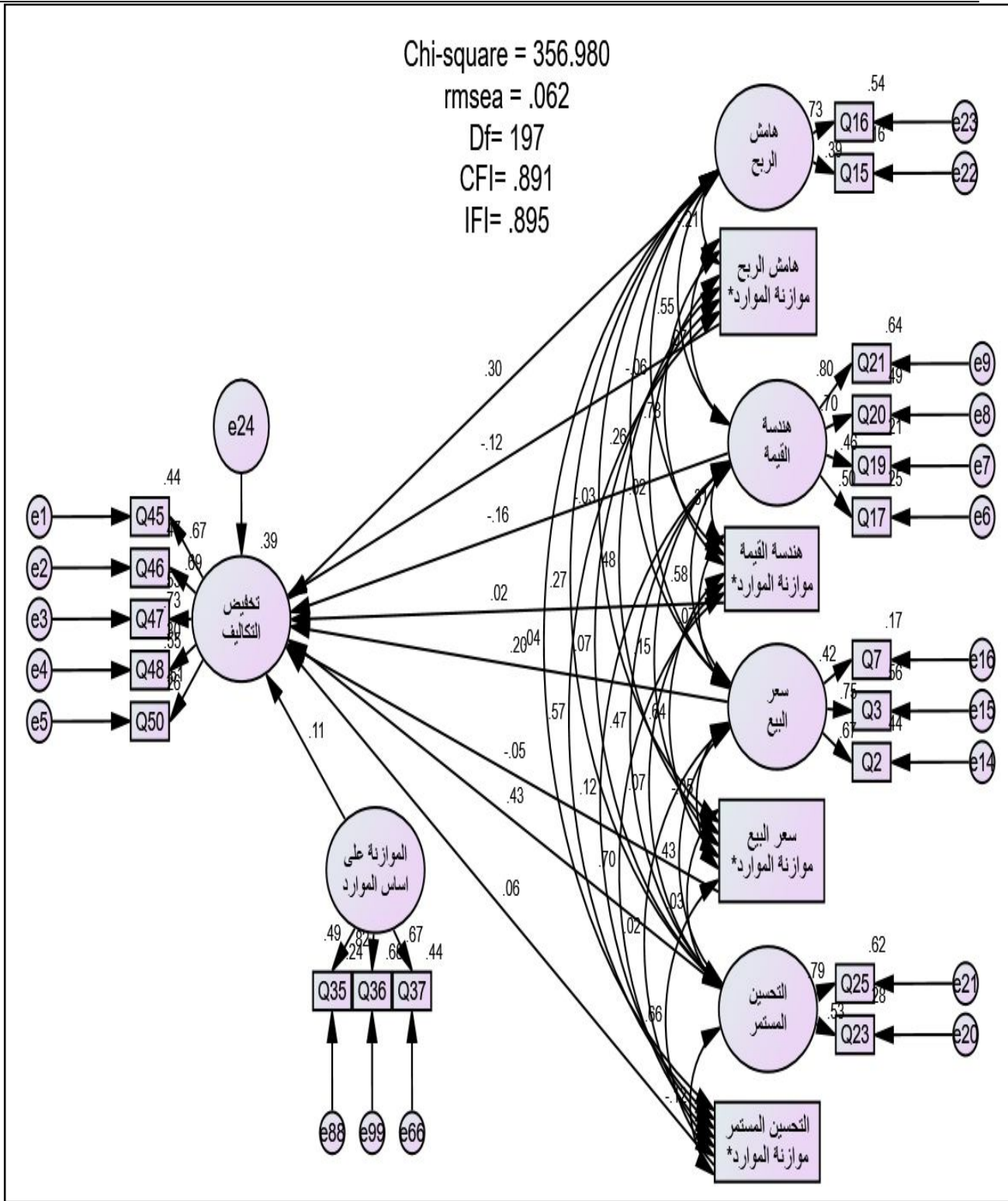
المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح من نتائج التحليل أن الفرضية التي تنص على أن موازنة الموارد تعدل العلاقة الإيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف لم تتحقق.

الفرضية الفرعية الثانية: موازنة الموارد تعدل العلاقة الإيجابية بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف. يوضح الشكل رقم (4/3/4) العلاقة بين موازنة الموارد وهندسة القيمة وتخفيض التكاليف.

شكل رقم (4/3/4)

العلاقة بين موازنة الموارد وهندسة القيمة وتخفيض التكاليف



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

المسار من هندسة القيمة إلى تخفيض التكاليف يساوي سالب 0.169 - وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.444، والمسار من موازنة الموارد وتخفيض التكاليف يساوي 0.134. وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.158، والمسار من موازنة الموارد * هندسة القيمة إلى تخفيض التكاليف يساوي 0.008. وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.908، ويوضح الجدول رقم (3/3/4) قيم تحليل المسار بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف في ظل موازنة الموارد.

جدول رقم (3/3/4)

قيم تحليل تحليل المسار بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف في ظل موازنة الموارد (Estimate)

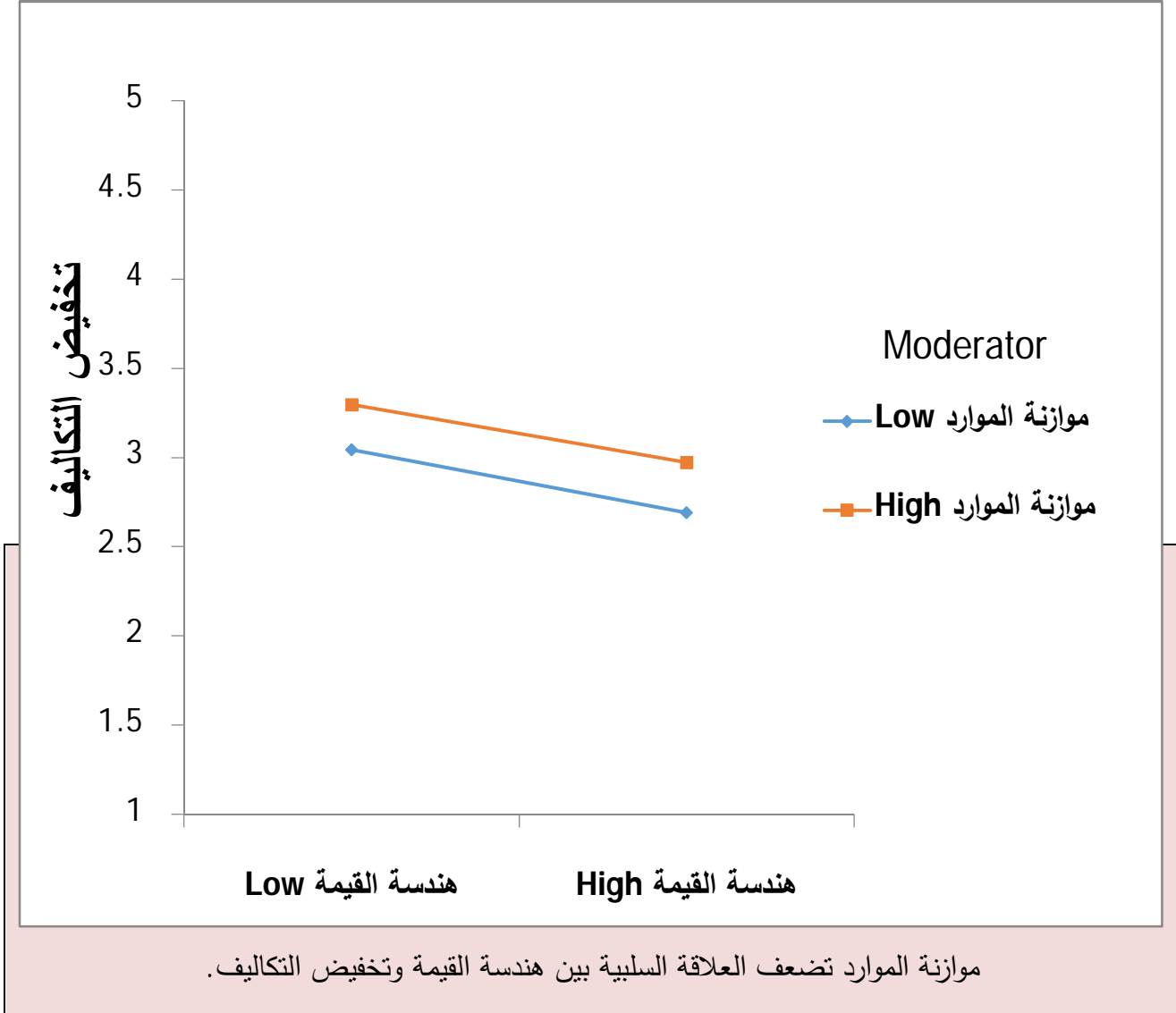
العلاقة	التقديرات Estimate	الخطأ المعياري S.E.	درجة الحرية C.R.	الدلالة P	النتيجة		
تخفيض التكاليف	--<	هندسة القيمة	-0.169	0.221	-0.765	0.444	لم تدعم
تخفيض التكاليف	--<	الموازنة علي أساس الموارد	0.134	0.095	1.410	0.158	لم تدعم
تخفيض التكاليف	--<	الموازنة علي أساس الموارد * هندسة القيمة	0.008	0.066	0.115	0.908	لم تدعم

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

لإختبار أثر المتغير المعدل على العلاقة بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف، حيث تم تقسيم المتغير المستقل على مستويين (عالي ومنخفض) وكذلك تقسيم المتغير التابع إلى قسمين (عالي ومنخفض) حتي يمكن رسم الأثر المعدل على طريقة (Plots Two-Way)، من خلال التحليل الإحصائي وجد أن موازنة الموارد تضعف العلاقة السلبية بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف، يوضح الشكل رقم (5/3/4) أثر موازنة الموارد عندما تعدل العلاقة الإيجابية بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف .

شكل رقم (5/3/4)

أثر موازنة الموارد عندما تعدل العلاقة الإيجابية بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح من نتائج التحليل أن المسار من هندسة القيمة إلى تخفيض التكاليف يساوي 169. - وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية 444. ، حيث يوجد أثر معدل لهندسة القيمة * موازنة الموارد من خلال المسار الذي تحول من 169. - إلى موجب 008. على الرغم من عدم دلالاته إحصائياً عند مستوى معنوية 908. ،

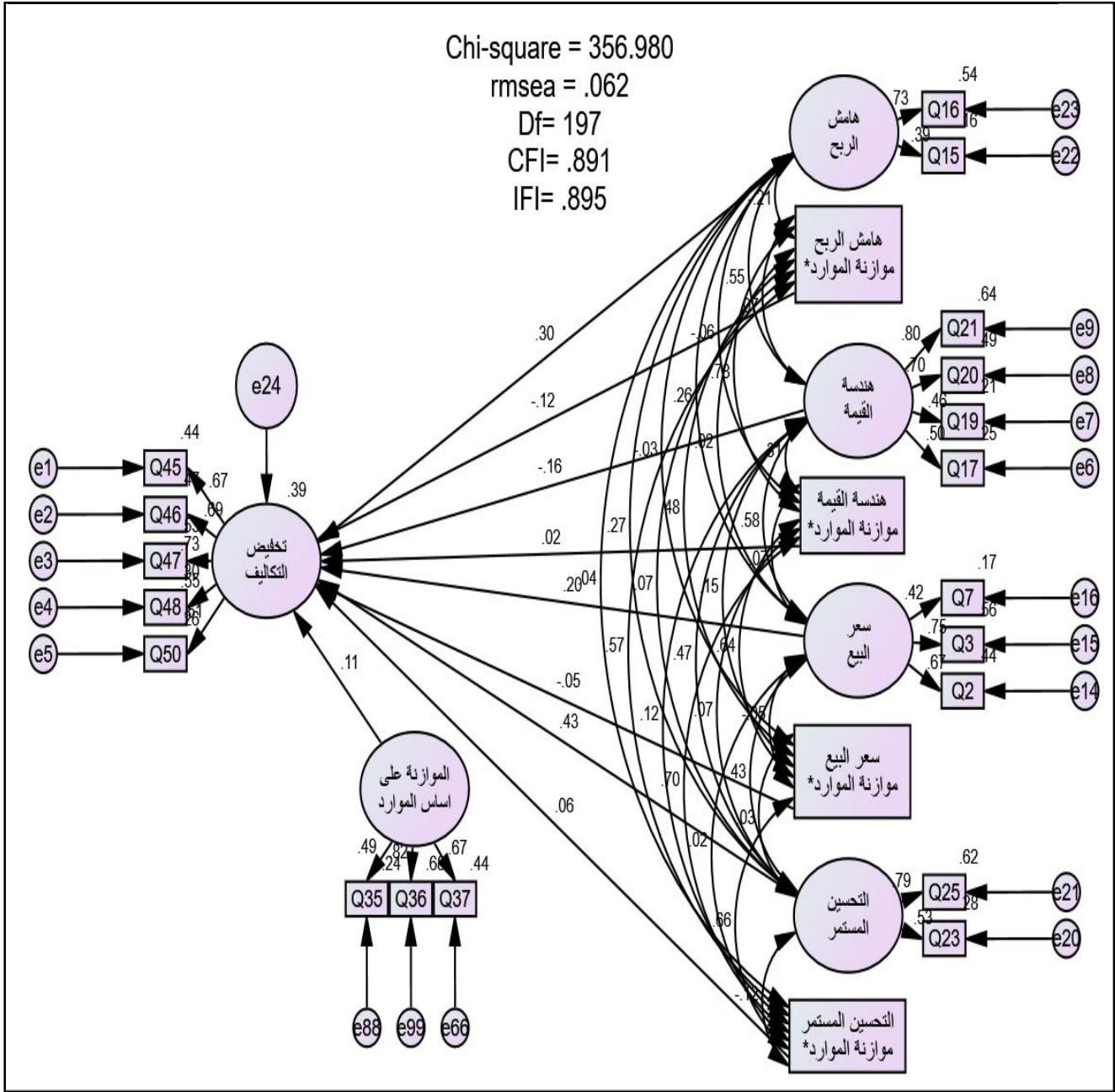
يتضح من التحليل أن الفرضية التي تنص على أن موازنة الموارد تعدل العلاقة الإيجابية بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف قد تحققت.

الفرضية الفرعية الثالثة: موازنة الموارد تعدل العلاقة الإيجابية بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف.

يوضح الشكل رقم (6/3/4) العلاقة بين موازنة الموارد وسعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف.

شكل رقم (6/3/4)

العلاقة بين موازنة الموارد وسعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

المسار من سعر البيع المستهدف إلى تخفيض التكاليف يساوي 165 وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.145، والمسار من موازنة الموارد إلى تخفيض التكاليف يساوي 134. وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.158، والمسار من موازنة الموارد* سعر البيع المستهدف إلى تخفيض التكاليف يساوي -0.020. وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.658، ويوضح الجدول رقم (4/3/4) قيم تحليل المسار بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف في ظل موازنة الموارد.

جدول رقم (4/3/4)

قيم تحليل المسار بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف في ظل موازنة الموارد (Estimate)

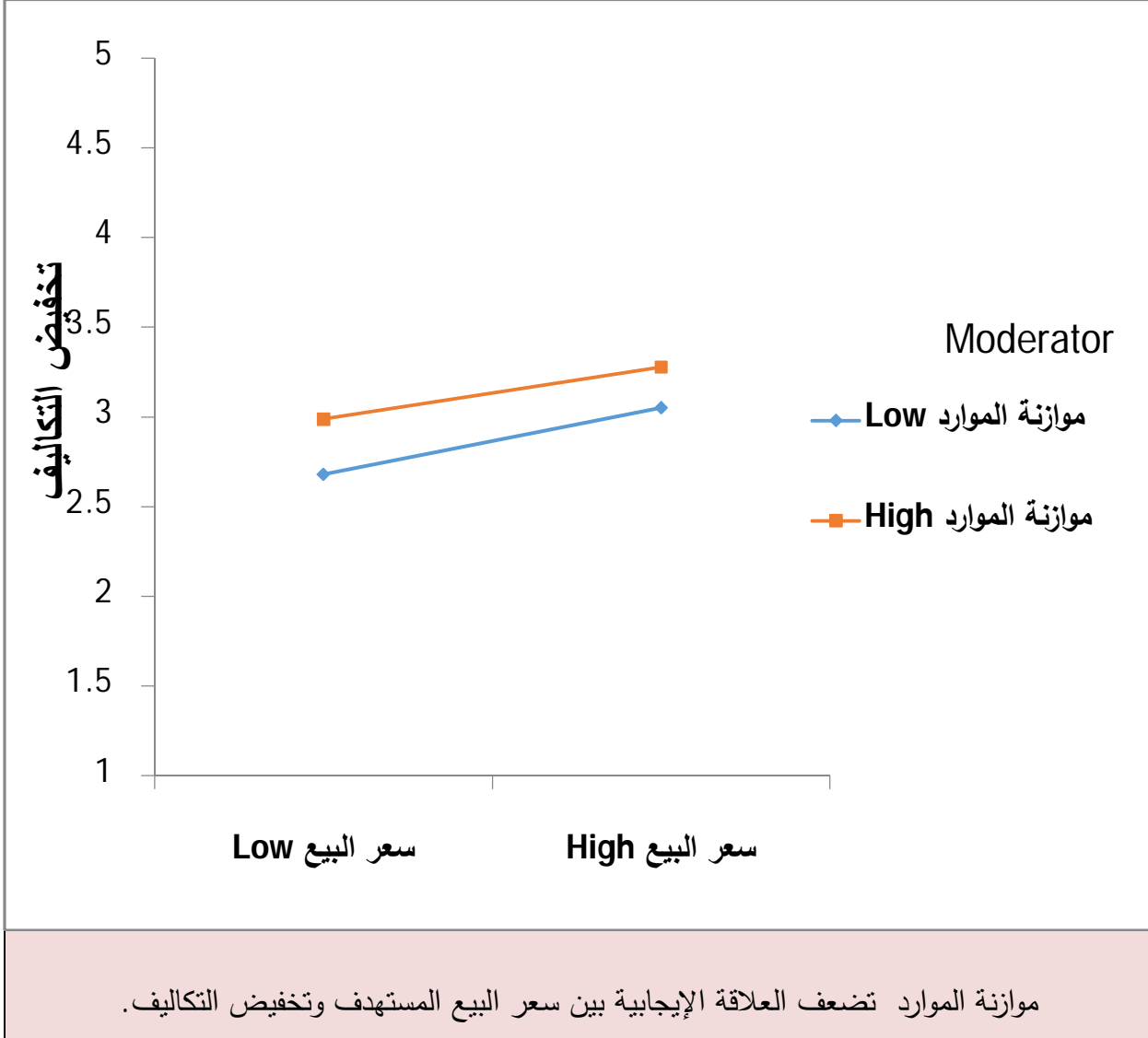
العلاقة	التقديرات Estimate	الخطأ المعياري S.E.	درجة الحرية C.R.	الدلالة P	النتيجة
تخفيض التكاليف <- سعر البيع المستهدف	.165	.113	1.457	.145	لم تدعم
تخفيض التكاليف <- الموازنة علي أساس الموارد	.134	.095	1.410	.158	لم تدعم
تخفيض التكاليف <- الموازنة علي أساس الموارد*سعر البيع المستهدف	-.020	.044	-.443	.658	لم تدعم

المصدر المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

لإختبار أثر المتغير المعدل على العلاقة بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف، تم تقسيم المتغير المستقل على مستويين (عالي ومنخفض)، والمتغير التابع إلى قسمين (عالي ومنخفض) حتي يمكن رسم الأثر المعدل على طريقة (Plots Two-Way)، من خلال التحليل الإحصائي وجد أن موازنة الموارد تضعف العلاقة الإيجابية بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف، يوضح الشكل رقم (7/3/4) أثر موازنة الموارد عندما تعدل العلاقة الإيجابية بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف.

شكل رقم (7/3/4)

أثر موازنة الموارد عندما تعدل العلاقة الإيجابية بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف



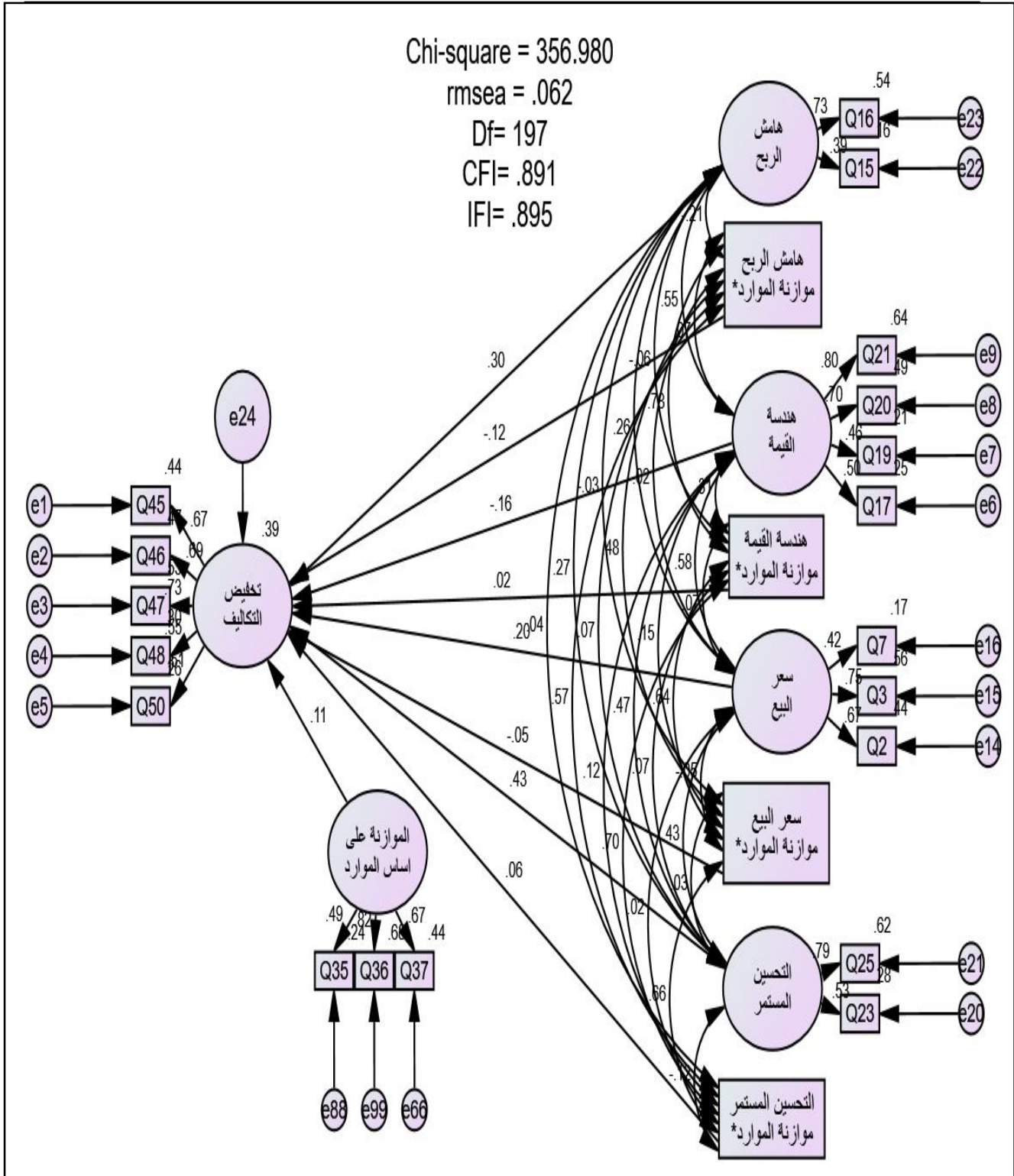
المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح من نتائج التحليل أن الفرضية التي تنص على أن موازنة الموارد تعدل العلاقة الإيجابية بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف لم تتحقق.

الفرضية الفرعية الرابعة، موازنة الموارد تعدل العلاقة الإيجابية بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف يوضح الشكل رقم (8/3/4) العلاقة بين موازنة الموارد والتحسين المستمر وتخفيض التكاليف.

شكل رقم (8/3/4)

العلاقة بين موازنة الموارد والتحسين المستمر وتخفيض التكاليف



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

المسار من التحسين المستمر إلى تخفيض التكاليف يساوي 490. وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.003، والمسار من موازنة الموارد إلى تخفيض التكاليف يساوي 134 وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.158، والمسار من موازنة الموارد* التحسين المستمر إلى تخفيض التكاليف يساوي 0.023. وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.671، يوضح الجدول رقم (5/3/4) قيم تحليل المسار بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف في ظل موازنة الموارد.

جدول رقم (5/3/4)

قيم تحليل المسار بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف في ظل موازنة الموارد (Estimate)

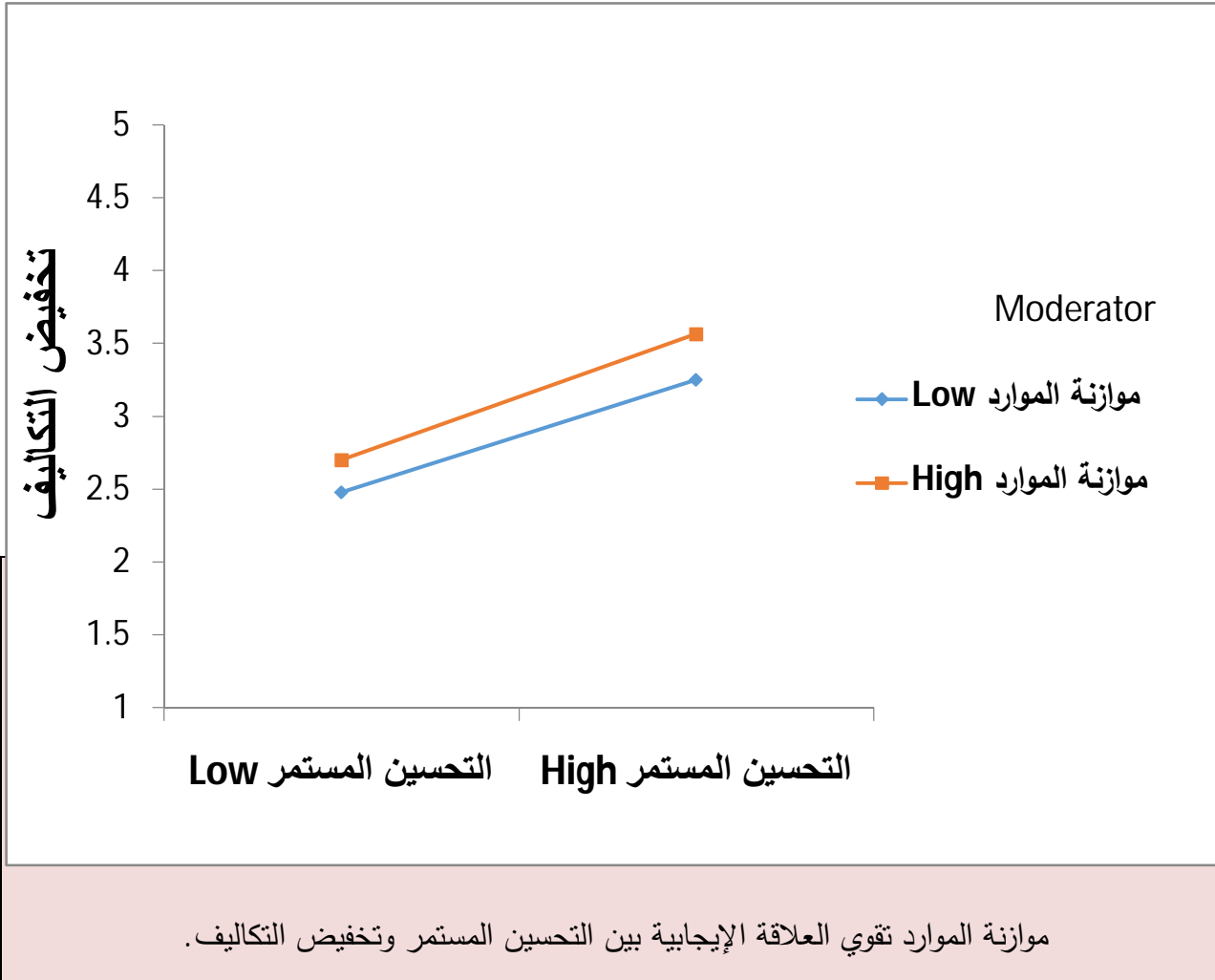
العلاقة	التقديرات Estimate e	الخطأ المعياري S.E.	درجة الحرية C.R.	الدلالة P	النتيجة		
تخفيض التكاليف	<--	التحسين المستمر	.490	.162	3.022	.003	دعمت
تخفيض التكاليف	<--	الموازنة علي اساس الموارد	.134	.095	1.410	.158	لم تدعم
تخفيض التكاليف	<--	الموازنة علي أساس الموارد* التحسين المستمر	.023	.054	.424	.671	لم تدعم

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

لإختبار أثر المتغير المعدل على العلاقة بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف حيث تم تقسيم المتغير المستقل على مستويين (عالي ومنخفض)، والمتغير التابع إلي قسمين (عالي ومنخفض) حتي يمكن رسم الأثر المعدل على طريقة (Plots Two-Way)، من خلال التحليل الإحصائي وجد أن موازنة الموارد تقوي العلاقة الإيجابية بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف، يوضح الشكل رقم (9/3/4) أثر موازنة الموارد عندما تعدل العلاقة الإيجابية بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف.

شكل رقم (9/3/4)

أثر موازنة الموارد عندما تعدل العلاقة الإيجابية بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح من نتائج التحليل أن الفرضية التي تنص على أن موازنة الموارد تعدل العلاقة الإيجابية بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف قد تحققت.

يتضح أن الفرضية الرئيسية الثانية، موازنة الموارد تعدل العلاقة الإيجابية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف فإن العلاقة لم تدعم في بُعدين هما، (هامش الربح المستهدف، سعر البيع المستهدف) بينما دعمت العلاقة في بُعدين هما، التحسين المستمر وهندسة القيمة مما يدل على أن الفرضية قد دعمت جزئياً.

تشير نتائج التحليل أن التكلفة المستهدفة (هامش الربح، هندسة القيمة، سعر البيع المستهدف، التحسين المستمر) في ظل موازنة الموارد تؤثر في تخفيض التكاليف بنسبة 39%، من خلال نتائج التقدير حيث بلغت

قيمة معامل التحديد (R^2) 39%، مما يدل على أن هناك متغيرات (عوامل) أخرى تؤثر في تخفيض التكاليف بنسبة 61% لم يتناولها الباحث. كما أن موازنة الموارد تؤثر في تخفيض التكاليف بنسبة 11%.

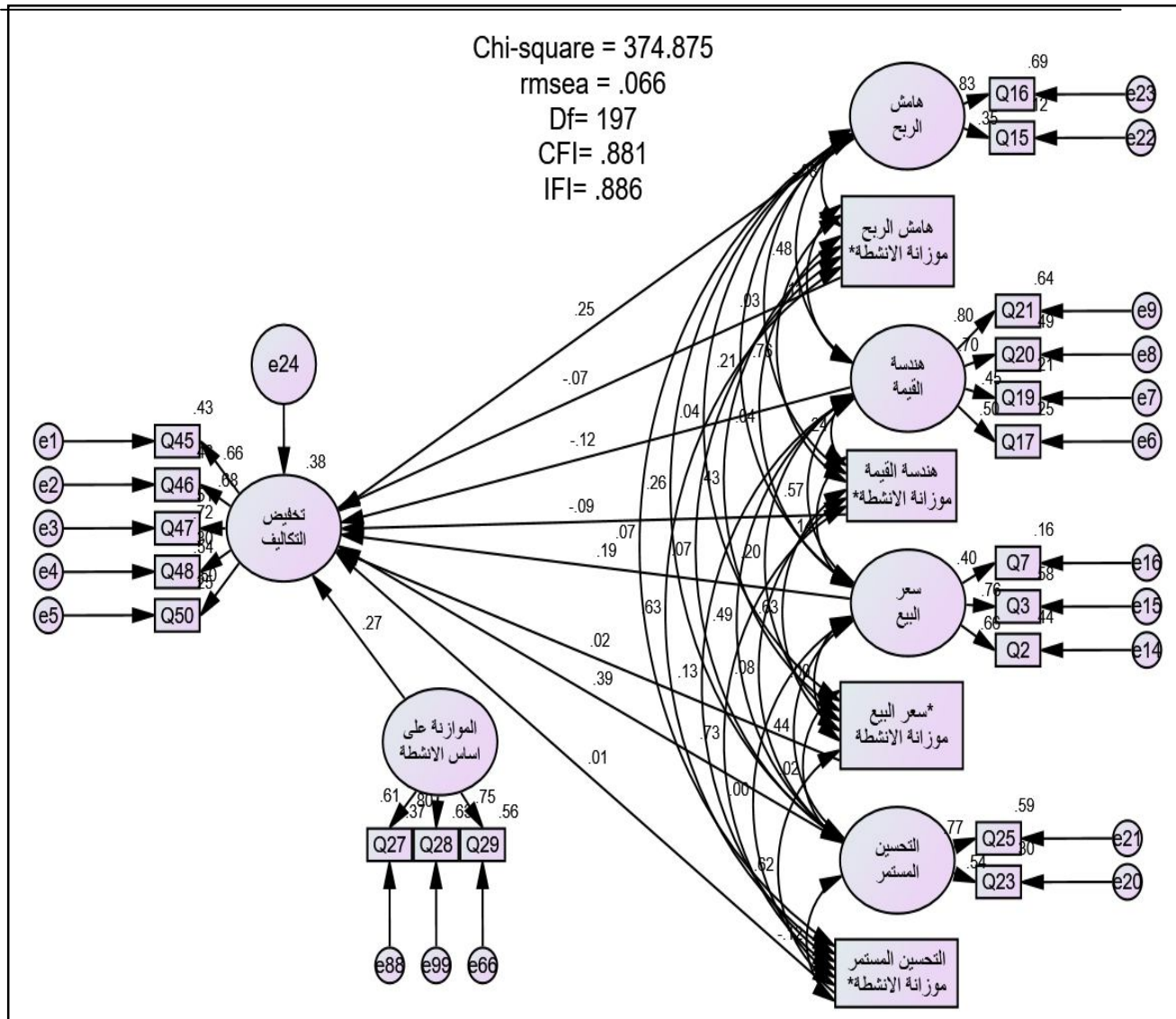
رابعاً: إختبار الفرضية الرئيسية الثانية 2: موازنة الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف، وتتفرع منها الفرضيات التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: موازنة الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف.

يوضح الشكل رقم (10/3/4) العلاقة بين موازنة الأنشطة وهامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف.

شكل رقم (10/3/4)

العلاقة بين موازنة الأنشطة وهامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

يوضح الشكل رقم (10/3/4) أثر موازنة الأنشطة في تعديل العلاقة بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف وعلاقة التأثير بين المتغيرات التي تمثل بسهم ثنائي الإتجاه مع نسب تأثير كل متغير للحكم على مدى معنوية التأثير، وإيصال المتغيرات ببعضها البعض بالمسارات. كما يوضح الشكل قيمة مربع كاي **Chi-Square**، مؤشر جذ متوسط الخطأ التقريبي **RMSEA**، درجات الحرية **DF**، مؤشر المطابقة المقارن **CFI**، مؤشر المطابقة المتزايد **IFI**، مع توضيح قيمة كل مؤشر. المسار من هامش الربح المستهدف إلى تخفيض التكاليف يساوي 0.336. وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.056، والمسار من موازنة الأنشطة إلى تخفيض التكاليف يساوي 0.284. وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.002، والمسار من موازنة الأنشطة* هامش الربح المستهدف إلى تخفيض التكاليف يساوي 0.027-. وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.574، يوضح الجدول رقم (6/3/4) قيم تحليل المسار بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف في ظل موازنة الأنشطة.

جدول رقم (6/3/4)

قيم تحليل المسار بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف في ظل موازنة الأنشطة (Estimate)

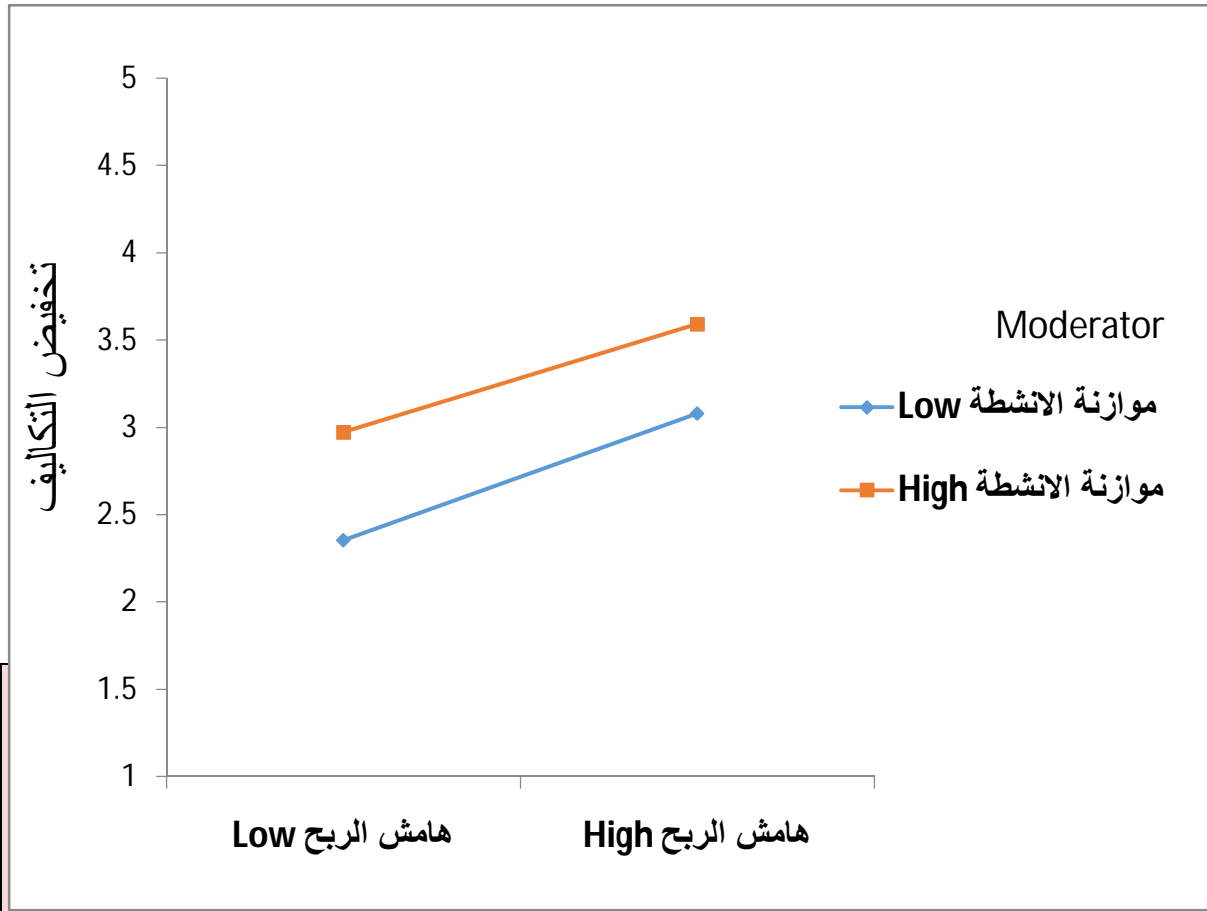
العلاقة	التقديرات Estimate	الخطأ المعياري S.E.	درجة الحرية C.R.	الدلالة P	النتيجة	
تخفيض التكاليف	هامش الربح المستهدف	.336	.176	1.914	.056	لم تدعم
تخفيض التكاليف	الموازنة علي أساس الأنشطة	.284	.091	3.110	.002	دعمت
تخفيض التكاليف	الموازنة علي أساس الأنشطة* هامش الربح المستهدف	-.027	.048	-.562	.574	لم تدعم

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

لإختبار أثر المتغير المعدل على العلاقة بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف، تم تقسيم المتغير المستقل على مستويين (عالي ومنخفض)، المتغير التابع الي قسمين (عالي ومنخفض) حتي يمكن رسم الأثر المعدل على طريقة (Plots Two-Way). من خلال التحليل الإحصائي وجد أن موازنة الأنشطة تضعف العلاقة الإيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف، يوضح الشكل رقم (11/3/4) أثر موازنة الأنشطة عندما تعدل العلاقة الإيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف.

شكل رقم (11/3/4)

أثر موازنة الأنشطة عندما تعدل العلاقة الإيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف



موازنة الأنشطة تضعف العلاقة الإيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف.

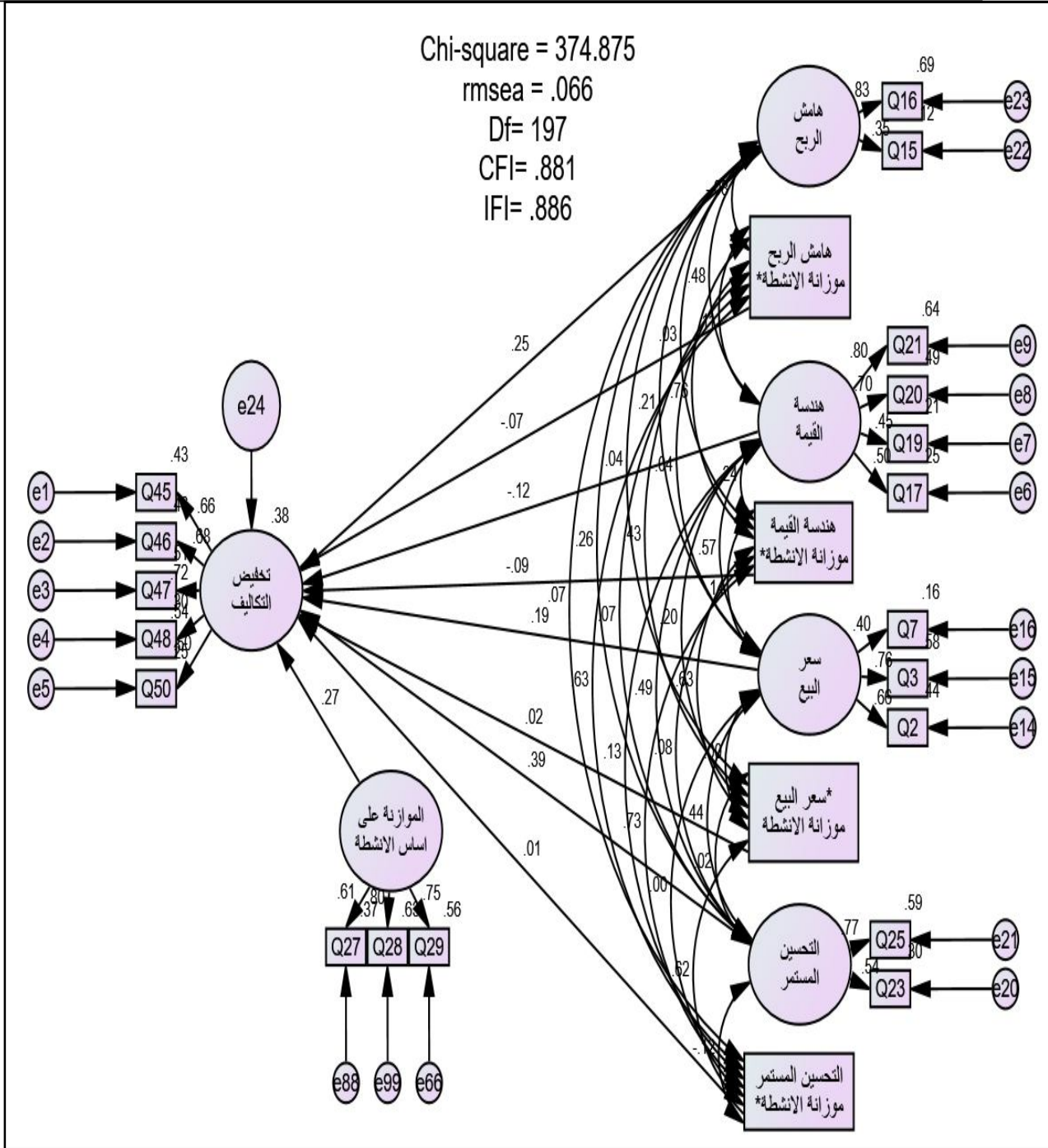
المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح من نتائج التحليل أن الفرضية التي تنص على أن موازنة الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف لم تتحقق.

الفرضية الفرعية الثانية: موازنة الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف
 يوضح الشكل رقم (12/3/4) العلاقة بين موازنة الأنشطة وهندسة القيمة وتخفيض التكاليف.

شكل رقم (12/3/4)

العلاقة بين موازنة الأنشطة وهندسة القيمة وتخفيض التكاليف



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

المسار من هندسة القيمة إلى تخفيض التكاليف يساوي 0.125- وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.002، والمسار من موازنة الأنشطة إلى تخفيض التكاليف يساوي 0.284. وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.002، والمسار من موازنة الأنشطة *هندسة القيمة إلى تخفيض التكاليف يساوي 0.034- وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.520، يوضح الجدول رقم (7/3/4) قيم تحليل المسار بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف في ظل موازنة الأنشطة.

جدول رقم (7/3/4)

قيم تحليل المسار بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف في ظل موازنة الأنشطة (Estimate)

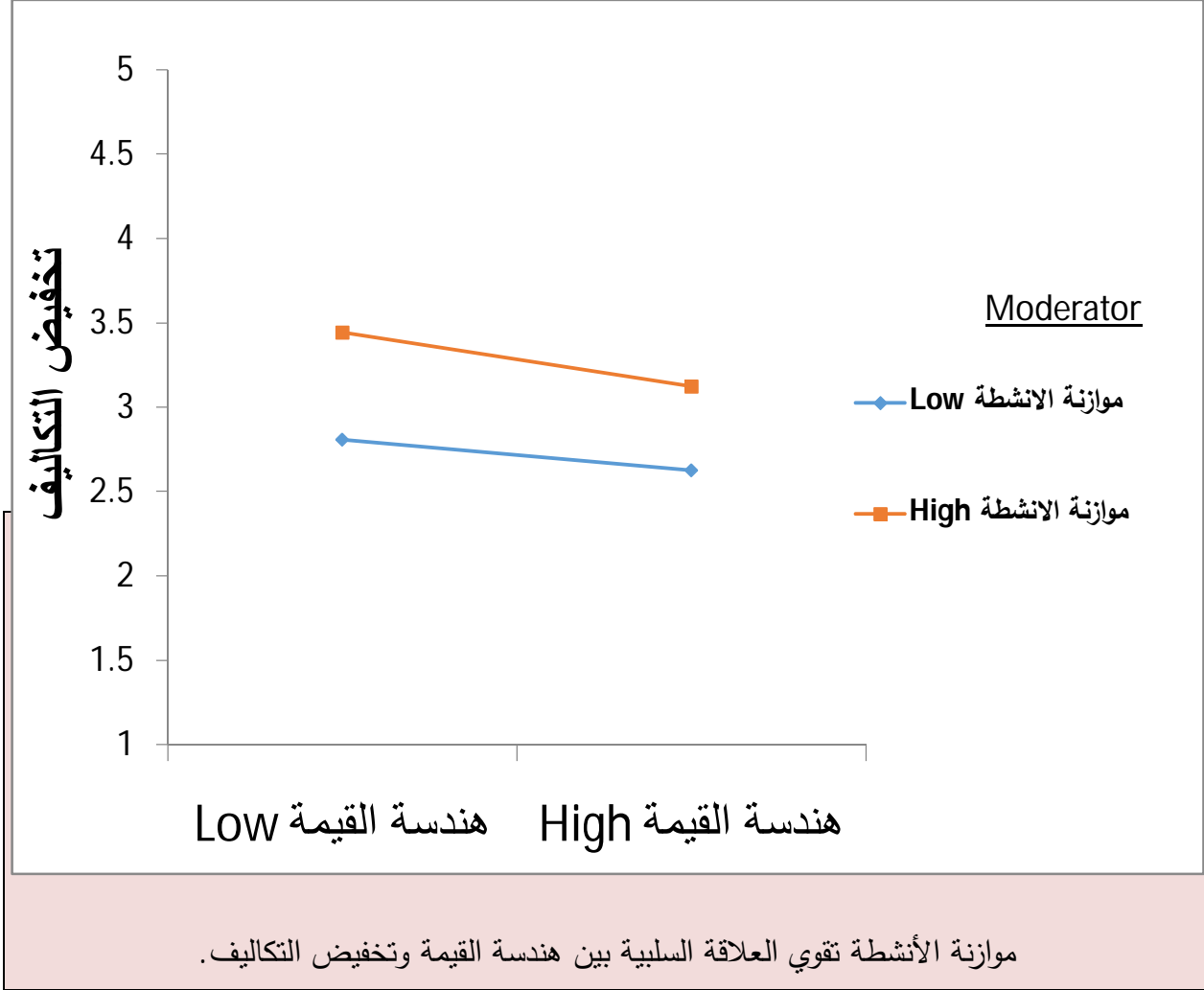
العلاقة	التقديرات Estimate	الخطأ المعياري S.E.	درجة الحرية C.R.	الدلالة P	النتيجة	
تخفيض التكاليف	<--	هندسة القيمة -.125	.164	-.760	.447	لم تدعم
تخفيض التكاليف	<--	الموازنة علي أساس الأنشطة .284	.091	3.110	.002	دعمت
تخفيض التكاليف	<--	الموازنة علي أساس الأنشطة*هندسة القيمة -.034	.053	-.643	.520	لم تدعم

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

لإختبار أثر المتغير المعدل على العلاقة بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف، تم تقسيم المتغير المستقل على مستويين (عالي ومنخفض)، المتغير التابع إلي قسمين (عالي ومنخفض) حتي يمكن رسم الأثر المعدل على طريقة (Plots Two-Way)، من خلال التحليل الإحصائي وجد أن موازنة الأنشطة تقوي العلاقة السلبية بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف، يوضح الشكل رقم (13/3/4) أثر موازنة الأنشطة عندما تعدل العلاقة الإيجابية بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف.

شكل رقم (13/3/4)

أثر موازنة الأنشطة عندما تعدل العلاقة الإيجابية بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح من نتائج التحليل أن الفرضية التي تنص على أن موازنة الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف لم تتحقق.

الفرضية الفرعية الثالثة: موازنة الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف،

يوضح الشكل رقم (14/3/4) العلاقة بين موازنة الأنشطة وسعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف.

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

المسار من سعر البيع المستهدف إلى تخفيض التكاليف يساوي 155. وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية 137.، والمسار من موازنة الأنشطة إلى تخفيض التكاليف يساوي 284. وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية 002.، والمسار من موازنة الأنشطة* سعر البيع المستهدف إلى تخفيض التكاليف يساوي 008. وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية 847.، يوضح الجدول رقم (8/3/4) قيم تحليل المسار بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف في ظل موازنة الأنشطة.

جدول رقم (8/3/4)

قيم تحليل المسار بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف في ظل موازنة الأنشطة (Estimate)

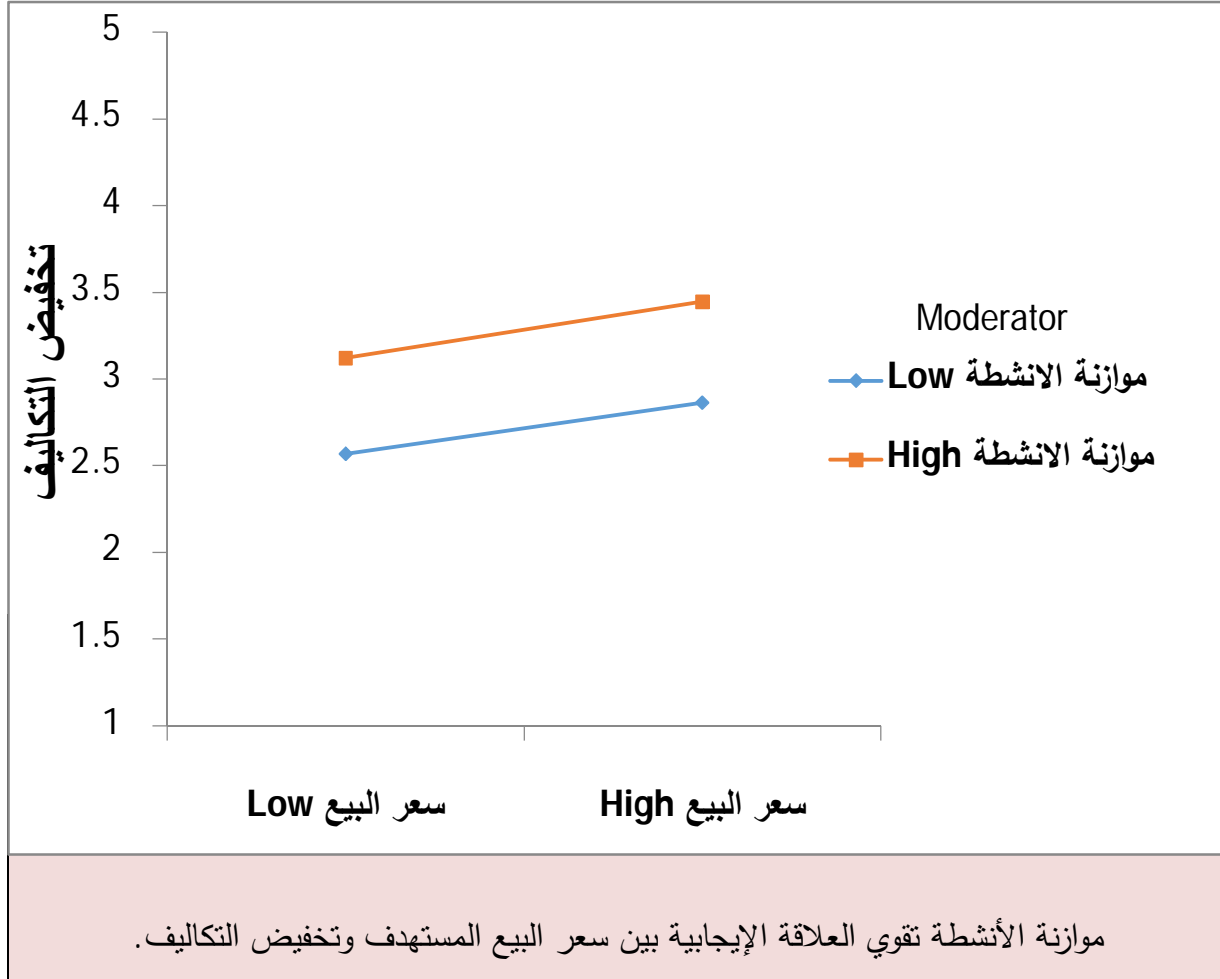
العلاقة	التقديرات Estimate	الخطأ المعياري S.E.	درجة الحرية C.R.	الدلالة P	النتيجة		
تخفيض التكاليف	--<	سعر البيع المستهدف	.155	.104	1.486	.137	لم تدعم
تخفيض التكاليف	--<	الموازنة علي أساس الأنشطة	.284	.091	3.110	.002	دعمت
تخفيض التكاليف	--<	الموازنة علي أساس الأنشطة*سعر البيع المستهدف	.008	.041	.193	.847	لم تدعم

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

لإختبار أثر المتغير المعدل على العلاقة بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف، تم تقسيم المتغير المستقل على مستويين (عالي ومنخفض)، المتغير التابع الي قسمين (عالي ومنخفض) حتي يمكن رسم الأثر المعدل على طريقة (Plots Two-Way)، من خلال التحليل الإحصائي وجد أن موازنة الأنشطة تقوي العلاقة الإيجابية بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف، يوضح الشكل رقم (15/3/4) أثر موازنة الأنشطة عندما تعدل العلاقة الإيجابية بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف.

شكل رقم (15/3/4)

أثر موازنة الموارد عندما تعدل العلاقة الإيجابية بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف



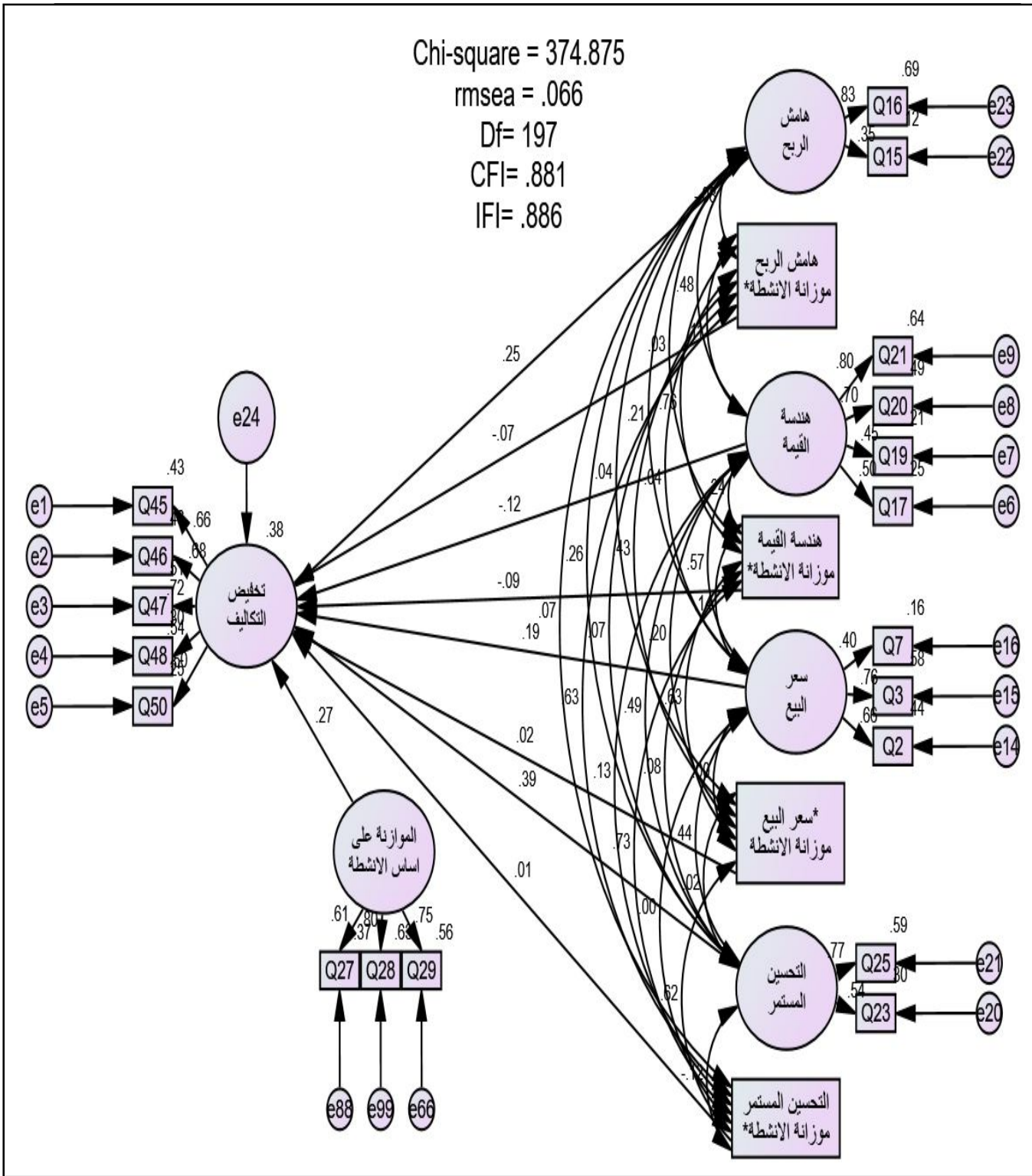
المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح من نتائج التحليل أن الفرضية التي تنص على أن موازنة الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف قد تحققت.

الفرضية الفرعية الرابعة: موازنة الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف يوضح الشكل رقم (16/3/4) العلاقة بين موازنة الأنشطة والتحسين المستمر وتخفيض التكاليف.

شكل رقم (16/3/4)

العلاقة بين موازنة الأنشطة والتحسين المستمر وتخفيض التكاليف



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

المسار من التحسين المستمر إلى تخفيض التكاليف يساوي 418. وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.005، والمسار من موازنة الأنشطة إلى تخفيض التكاليف يساوي 284. وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.002، والمسار من موازنة الأنشطة* التحسين المستمر إلى تخفيض التكاليف يساوي 0.003. وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.951، يوضح الجدول رقم (9/3/4) قيم تحليل المسار بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف في ظل موازنة الأنشطة.

جدول رقم (9/3/4)

قيم تحليل المسار بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف في ظل موازنة الأنشطة (Estimate)

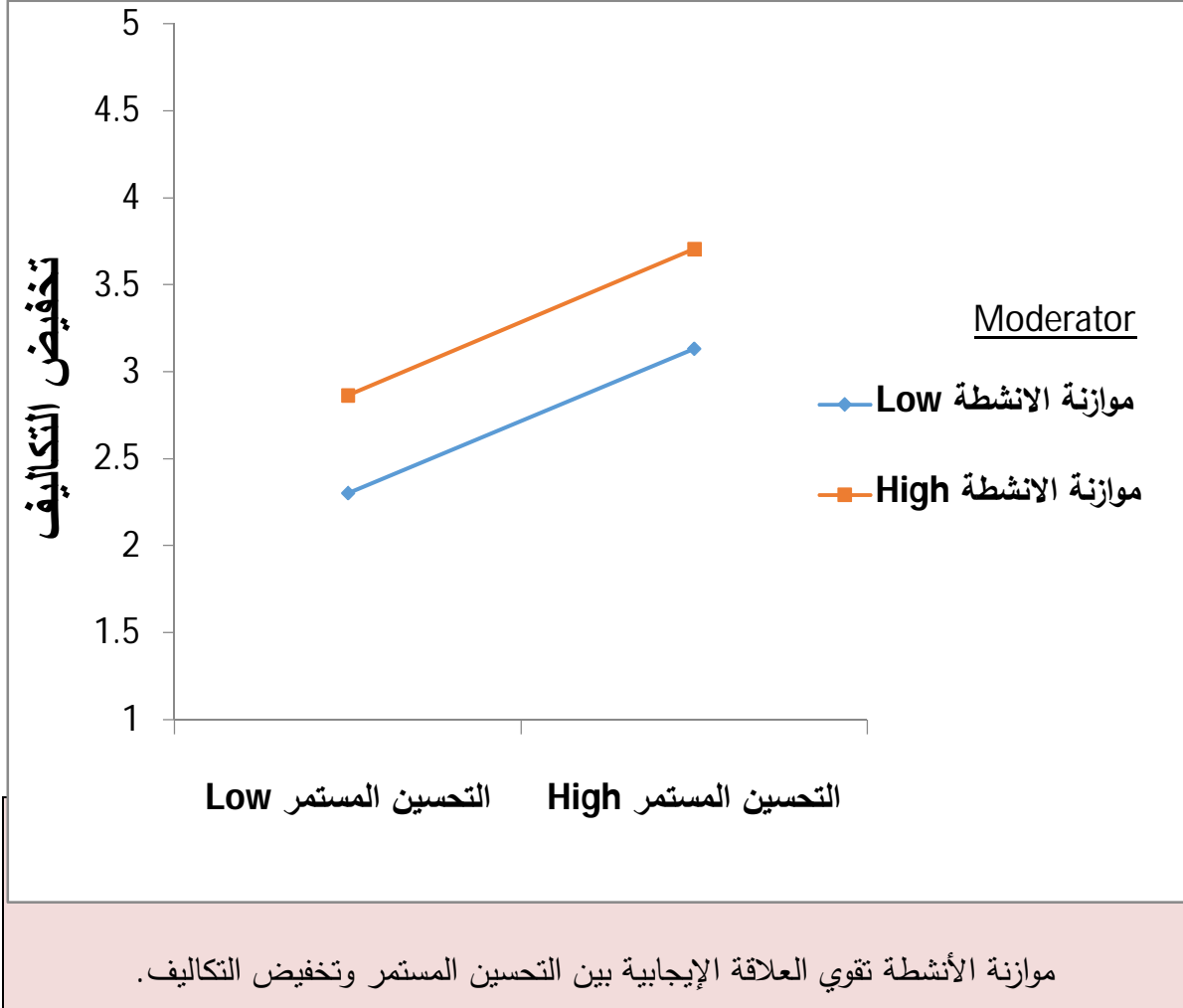
العلاقة	التقديرات Estimate	الخطأ المعياري S.E.	درجة الحرية C.R.	الدلالة P	النتيجة
تخفيض التكاليف <- التحسين المستمر	.418	.150	2.787	.005	دعمت
تخفيض التكاليف <- الموازنة علي أساس الأنشطة	.284	.091	3.110	.002	دعمت
تخفيض التكاليف <- الموازنة علي أساس الأنشطة* التحسين المستمر	.003	.051	.061	.951	لم تدعم

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

لإختبار أثر المتغير المعدل على العلاقة بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف، تم تقسيم المتغير المستقل على مستويين (عالي ومنخفض)، المتغير التابع إلي قسمين (عالي ومنخفض) حتي يمكن رسم الأثر المعدل على طريقة (Plots Two-Way)، من خلال التحليل الإحصائي وجد أن موازنة الأنشطة تقوي العلاقة الإيجابية بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف، يوضح الشكل رقم (17/3/4) أثر موازنة الأنشطة عندما تعدل العلاقة الإيجابية بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف.

شكل رقم (17/3/4)

أثر موازنة الأنشطة عندما تعدل العلاقة الإيجابية بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح من نتائج التحليل أن الفرضية التي تنص على أن موازنة الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف قد تحققت.

تشير نتائج التحليل على أن متغيرات التكلفة المستهدفة المتمثلة في (هامش الربح المستهدف، هندسة القيمة، سعر البيع المستهدف، التحسين المستمر) في ظل موازنة الأنشطة تؤثر في تخفيض التكاليف بنسبة 38% حيث بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) مما يدل على أن هناك متغيرات (عوامل) أخرى تؤثر في تخفيض التكاليف بنسبة 62%. كما أن موازنة الموارد تؤثر في تخفيض التكاليف بنسبة 27%.

يوضح الجدول رقم (10/3/4) ملخص لإختبار الفرضيات

جدول رقم (10/3/4)

ملخص إختبار الفرضيات

حالة الإثبات	الفرضية الاولى: العلاقة الإيجابية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف
دعمت	توجد علاقة إيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف
لم تدعم	توجد علاقة إيجابية بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف
لم تدعم	توجد علاقة إيجابية بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف
دعمت	توجد علاقة إيجابية بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف
حالة دعم الفرضية	
دعم جزئي	
حالة الإثبات	الفرضية الثانية1: موازنة الموارد تعدل العلاقة الإيجابية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف
لم تدعم	موازنة الموارد تعدل العلاقة الإيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف
دعمت	موازنة الموارد تعدل العلاقة الإيجابية بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف
لم تدعم	موازنة الموارد تعدل العلاقة الإيجابية بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف
دعمت	موازنة الموارد تعدل العلاقة الإيجابية بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف
حالة دعم الفرضية	
دعم جزئي	
حالة الإثبات	الفرضية الثانية2: موازنة الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف
لم تدعم	موازنة الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف
لم تدعم	موازنة الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف
دعمت	موازنة الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف
دعمت	موازنة الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف
حالة دعم الفرضية	
دعم جزئي	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2017م

الخاتمة

تشمل:

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

أولاً: النتائج

من خلال عرض الدراسة النظرية والميدانية في مجال التكلفة المستهدفة والموازنة على أساس الأنشطة فقد توصل الباحث إلى النتائج التالية:

أ. نتائج الدراسة النظرية، تتمثل في:

1. نظم التكاليف التقليدية في ظل بيئة التصنيع الحديثة غير قادرة على تلبية حاجة الشركات الصناعية إلى المعلومات المفيدة في مجال تخفيض التكاليف وسد الفجوة بينها وبين الشركات المماثلة التي تطبق نظم التكاليف الحديثة.
2. تهتم التكلفة المستهدفة بالتخطيط والتنظيم لجميع مراحل دورة حياة المنتج بهدف تقديم منتجات ذات جودة عالية ومنخفضة التكاليف تلبي إحتياجات ورغبات المستهلك، وتحقق الأرباح على المدى الطويل.
3. للتكلفة المستهدفة العديد من الخصائص التي تميزها عن غيرها من أنظمة التكاليف منها تفاعلها المستمر مع البيئة الخارجية لمعرفة إحتياجات ورغبات العملاء والعمل لتحقيقها.
4. تعتمد التكلفة المستهدفة على مبدأ التعاون المشترك بين جميع العاملين في وضع الخطة الإنتاجية ويمتد مبدأ التعاون إلى خارج المنشأة ليشمل الأطراف الخارجية كالموردين.
5. تستعين التكلفة المستهدفة بأحدث النظم الإدارية والإنتاجية كنظام هندسة القيمة، ونظام التحسين المستمر في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات.
6. تستخدم هندسة القيمة للقضاء على الفرق بين التكلفة الحالية والتكلفة المستهدفة عن طريق القيام بعملية فحص أجزاء المنتج ومراحله للتأكد من فعاليتها في إخراج المنتج بالصورة المطلوبة، والبحث عن البديل الأفضل الذي يحقق رغبات العملاء ويحقق التكلفة المستهدفة.
7. يهتم التحسين المستمر بعملية تخفيض التكاليف من خلال الرقابة على العملية الإنتاجية للبحث عن مظاهر الإسراف والأنشطة التي لا تضيف قيمة ولمعرفة مسببات حدوثها تمهيداً للتخلص منها بصورة جذرية.
8. إستخراج إنحرافات التكاليف في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة يوفر معلومات في الوقت المناسب مما يتيح إستخدامها في تخفيض التكاليف من خلال تحديد التكلفة المستهدفة.

9. التكلفة على أساس الأنشطة والموازنة على أساس الأنشطة يستندان إلى معرفة إحتياجات الأنشطة للموارد خلال فترة إعداد الموازنة إلا أن التكلفة على أساس الأنشطة تنسب الموارد إلى الأنشطة بهدف تحديد تكلفة المنتجات، أما الموازنة على أساس الأنشطة تبدأ بالتنبؤ بالإحتياجات من المنتجات التي تستخدم في تخطيط الأنشطة ومن ثم تحديد الموارد الضرورية لهذه الأنشطة.

ب. نتائج الدراسة الميدانية، تتمثل في:

1. تحدد الشركات الصناعية أسعار بيع منتجاتها بناءً على دراسات السوق قبل البدء في العملية الإنتاجية، حيث تساعد دراسات السوق في تحديد طبيعة ومدى المعلومات التي يتم جمعها عن العملاء والمنافسين في الجزء الخاص بتحليل السوق من عملية تحديد التكلفة المستهدفة.

2. يؤدي تحليل الأنشطة إلى الكشف عن مواطن القصور في أنشطة الشركة التي تحتاج إلى عمليات تحسين، ويوضح أي الأنشطة تحتاج إلى حذف أو تخفيض في الموارد التي تستهلكها تلك الأنشطة.

3. القيام بعمليات التحسين المستمر لعمليات الإنتاج في مختلف الأنشطة يساعد في تجنب الأنشطة غير الضرورية.

4. تقسيم عمليات الشركات الصناعية حسب نوعها إلى عمليات ضرورية ذات قيمة مضافة وعمليات غير ضرورية، عادة هندسة العمليات ذات القيمة وتقليص أو دمج أو إستبعاد العمليات التي لا تضيف قيمة.

5. تهتم الشركات الصناعية بفرق التصميم للوصول إلى التصميم الذي يحقق التكلفة المستهدفة من خلال التنسيق بين إدارة التسويق وإدارة التصميم لدراسة متطلبات العملاء.

6. إستخدام تحليل الأنشطة في إعداد الموازنات يساعد على تحسين تكلفة المنتج، والتعرف على الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وبالتالي إمكانية إتخاذ قرار بإستبعادها أو تخفيضها.

7. الموازنة على أساس الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف، من خلال الإهتمام بتحديد تكلفة كميات الإحتياجات من الموارد والسعي لتقليل أخطاء التشغيل الزائدة.

8. تحدد الشركات الصناعية تكلفة منتجاتها بناءً على معادلة: سعر البيع المتوقع - هامش الربح المستهدف = التكلفة المستهدفة، وفق مقاييس ثابتة بما لا يؤثر على الجودة ويؤدي إلى تخفيض التكاليف.

9. عملية تحديد التكلفة المستهدفة خلال مرحلة تخطيط وتصميم المنتج تساعد في تخفيض التكاليف الصناعية.

10. ليس هناك إهتمام من قبل الشركات الصناعية بدراسة درجة تقلبات أسعار المواد الأولية من خلال دراسة مصادر التوريد التي تسهم في تخفيض التكاليف.

11. إنجاز الأعمال في الوقت المحدد لكل نشاط يؤثر إيجابياً على توفير بيانات أكثر دقة في تحديد تكاليف المنتجات.

12. تضع الشركات الصناعية خططها المالية بناء على الخطة التشغيلية، وتسعى لتحقيق التوازن التشغيلي.

13. تهتم الشركات الصناعية بالإستخدام الأمثل للموارد الإقتصادية المتاحة من خلال تحديد الموارد الفعلية التي يجب توفرها لكل نشاط.

مناقشة النتائج مع نتائج الدراسات السابقة

أخضعت بيانات الإستبانة للتحليل العملي بغرض فهم الإختلافات بين مجموعة من متغيرات الإستجابة، تم تحليل أثر المتغير المستقل على المتغير التابع وأثر المتغير المعدل على العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع حيث تم إختبار جميع الفرضيات وقد أيدتها النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة وكالاتي:

أولاً: أثر العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف

تتوقع الفرضية الرئيسية الأولى وجود علاقة إيجابية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف من خلال التحليل العملي لمتغيرات التكلفة المستهدفة (سعر البيع المستهدف، هامش الربح المستهدف، هندسة القيمة، التحسين المستمر) مع تخفيض التكاليف، حيث تشير نتائج التحليل إلى وجود علاقة جزئية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف وقد دعمت هذه العلاقة في بُعدين هما، (هامش الربح المستهدف، التحسين المستمر) ولم تدعم هذه العلاقة في بُعدين هما (سعر البيع المستهدف، هندسة القيمة).

1. إفترضت هذه الفرضية وجود علاقة إيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف، حيث بينت نتائج التحليل وجود علاقة إيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف، وتتفق هذه النتيجة ودراسة (أمجاد، 2008م) التي أشارت إلى أن استخدام التكاليف المستهدفة يؤدي على تحقيق وفورات تخفيض التكلفة، والعمل على إحداث سلسلة من التخفيضات المتتابة في تكلفة المنتج مما ينعكس على زيادة الأرباح المستقبلية للمنشأة، وتتفق مع نتائج دراسة (Nour ALdeen, 2014) التي أشارت إلى حوجة الإدارة إلى معلومات شاملة ومتكاملة عن جميع جوانب الأداء والتكاليف المرتبطة بتعزيز القدرة التنافسية بإستخدام التكلفة المستهدفة كأسلوب لإدارة التكلفة والربح يهدف إلى الحد من التكلفة الإجمالية للمنتج من خلال دورة

الحياة بأكملها بدءاً من مرحلة التصميم. وتتفق أيضاً مع النتائج الجزئية لدراسة (علاء وآخرون، 2012م) التي هدفت الدراسة إلى بناء وتعزيز القدرة التنافسية للوحدات الإقتصادية عن طريق إيجاد السبل المناسبة لتخفيض تكاليف منتجاتها وتحسين جودتها، وبيان أثر استخدام التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالإعتماد على التحليل المستمر وهندسة القيمة لتحقيق التخفيض المستهدف، من خلال تطبيق التكلفة المستهدفة. وتوصلت الدراسة إلى أن إتباع النظم التقليدية في تحديد سعر البيع المستهدف يؤدي إلى تخفيض الأرباح، حيث أنها لا تحدد سعر البيع أولاً بل تقوم بتحديد التكلفة ثم إضافة هامش الربح المناسب. وأن استخدام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تخفيض التكاليف وطرح منتجات ذات مواصفات ضمن رغبات المستهلكين وحدودهم المادية.

2. تتوقع هذه الفرضية وجود علاقة إيجابية بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف، أشارت نتائج التحليل أنه لا توجد علاقة إيجابية بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف، هذه النتيجة لم تتفق مع نتائج الدراسات السابقة التي أظهرت أن هناك علاقة إيجابية بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف منها، دراسة (نادية، 2014م) التي توصلت ألى أن استخدام هندسة القيمة، يؤدي إلى تقليل التكاليف من خلال إحداث التغيير الجذري والتخلص من النشاطات الإضافية غير الضرورية، كما لم تتفق أيضاً مع دراسة (محمد، 2016م) التي أشارت إلى المزج بين التكلفة المستهدفة (كأداة لقياس تكلفة المنتج خلال مرحلة التطوير والتصميم) وهندسة القيمة (من أجل فحص الخصائص والمواصفات وربطها بالتكاليف المستهدفة) يساعد على توفير نموذج متكامل لإدارة التكلفة خلال مرحلة تطوير وتصميم المنتجات، أن دور هندسة القيمة يظهر عندما يفشل التصميم الموضوع للمنتج في مرحلة التطوير في الوصول إلى التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحتاج إلى أداة تساعد في إعادة هيكلة هذا التصميم، وقد يرجع السبب في ذلك الي عدم وجود إهتمام بإعادة هندسة العمليات في الشركات المبحوثة أو عدم المعرفة الكافية بعملية هندسة القيمة على الرغم من أن الوسط الحسابي يبيّن عدم وجود تشتت في إجابات المبحوثين (2.9) وبإنحراف معياري (0.4).

3. تتوقع هذه الفرضية وجود علاقة إيجابية بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف، أشارت نتائج التحليل إلى أنه لا توجد علاقة إيجابية بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف، حيث لا تتفق هذه النتيجة مع نتائج الدراسات السابقة التي أشارت إلى وجود علاقة إيجابية بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف منها، دراسة (ميساء، 2002م) التي أشارت إلى قدرة التكلفة المستهدفة على الحد من التضخم

وتخفيض التكاليف، بحيث تؤدي إلى حصر تكاليف المنتجات في إطار سعر البيع الذي يحقق المنافسة والأرباح الكافية، ودراسة (سالم، محمد، 2010م) التي أشارت إلى وجود علاقة إيجابية بين تحديد سعر البيع المستهدف بناءً على دراسة أسعار السوق في مرحلة التصميم والتخطيط وتخفيض التكاليف، ولم تتفق أيضاً هذه النتيجة مع دراسة (هنا، 2015م) التي هدفت إلى إظهار العلاقة القائمة بين التكاليف المستهدفة وتحديد سعر المنتج، والتعريف بالأساليب المختلفة لحساب التكاليف، كما إهتمت باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأسلوب حديث لتحديد سعر المنتجات وتحقيق ميزة تنافسية، وتوصلت إلى أن تطبيق التكلفة المستهدفة يساعد في الحصول على الميزة التنافسية في المدى الطويل، ويتضح وفق هذه النتيجة أن سعر البيع المستهدف يتحدد أما من خلال القيمة المدركة للعملاء والتي يدركونها وفق ما يقدمه المنتج من إشباع لرغباتهم وحاجاتهم وما يستطيعوا أن يضحوا به العملاء من موارد في سبيل هذا الإشباع، أو يتحدد السعر المستهدف وفق ما يقدمه المنافسون من أسعار في السوق.

4. هذه الفرضية تتوقع وجود علاقة إيجابية بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف، بيّن التحليل أن هناك علاقة إيجابية بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف، هذه النتيجة تتفق مع، دراسة (مشتاق، 2004م) التي أشارت إلى أن الشركات التي تعتمد على التحسين المستمر لتحقيق التخفيض الإضافي في التكاليف يكون لديها القدرة على دراسة منتج المنافس من أجل تحسين الإنتاج وتخفيض التكاليف، وتتفق أيضاً هذه النتيجة مع دراسة (شاهين، 2016م) التي أشارت إلى أن التحسين المستمر يساعد في تطبيق التكلفة المستهدفة خلال مرحلة التصنيع الخاصة بالتصميم.

يتضح للباحث أن التحسين المستمر وهامش الربح المستهدف أكثر مكونات التكلفة المستهدفة تأثيراً على تخفيض التكاليف، وذلك لحصولهما على أعلى مسار 44. و34. بينما المسار لهندسة القيمة وسعر البيع المستهدف كان 21، 25. على التوالي. وتشير نتائج التحليل على أن التكلفة المستهدفة (هامش الربح المستهدف، هندسة القيمة، سعر البيع المستهدف، التحسين المستمر) تؤثر في تخفيض التكاليف في عينة الدراسة بنسبة 42%، حيث بلغت قيمة معمل التحديد (R²) 42%، بينما هناك متغيرات (عوامل) أخرى تؤثر في العلاقة بنسبة 58%. لم يرقم الباحث بتناولها في هذه الدراسة.

ثانياً: موازنة الموارد تعدل العلاقة الإيجابية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف

تتوقع هذه الفرضية وجود أثر للمتغير المعدل الموازنة على أساس الأنشطة (موازنة الموارد، موازنة الأنشطة) في العلاقة بين التكلفة المستهدفة (سعر البيع المستهدف، هامش الربح المستهدف، هندسة القيمة، التحسين المستمر) وتخفيض التكاليف، حيث بينت نتائج التحليل أن موازنة الموارد تعدل جزئياً العلاقة الإيجابية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف من التحليل العاملي لمتغيرات التكلفة المستهدفة، حيث تشير النتائج إلى أنه توجد علاقة جزئية مؤثرة لموازنة الموارد في العلاقة بين التكلفة المستهدفة (هندسة القيمة، التحسين المستمر، سعر البيع المستهدف، هامش الربح المستهدف) والنتائج لم تدعم في بُعد (سعر البيع المستهدف، هامش الربح المستهدف) دعمت في بُعد (هندسة القيمة، التحسين المستمر) مع تخفيض التكاليف مما يدل على أن هذه الفرضية قد دعمت جزئياً .

1. تتوقع هذه الفرضية أن موازنة الموارد تعدل العلاقة الإيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف، حيث أشارت نتائج التحليل أن موازنة الموارد تضعف العلاقة الإيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف، لم تتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (Joseph, Vetrivel, 2012) التي هدفت إلى تحديد تكلفة المنتجات وتخفيضها بشكل فعال لمواجهة المنافسة من خلال استخدام التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس الأنشطة كأساليب حديثة لإدارة التكلفة في التحديد الأمثل لتكلفة المنتج وتحسين الربحية، وتوصلت إلى أن استخدام التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس الأنشطة يساعد في تخفيض التكاليف وتحسين الربحية. كما لم تتفق مع النتائج الجزئية لدراسة (مازن وآخرون، 2012م) التي هدفت إلى معرفة الواقع الفعلي لإستخدام الموازنات على أساس الأنشطة كنظام للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء، التعرف على دورها في عملية توزيع الموارد البشرية والمادية المتاحة لتحقيق أكبر قدر من الكفاءة في التخطيط، وتحقيق الإستخدام الأمثل للموارد البشرية والمادية المتاحة.

وقد يرجع السبب في ضعف العلاقة لعدم إهتمام غالبية عينة الدراسة بالإستخدام الأمثل للموارد المتاحة أو وضع موازنتها بناءً على إمكانياتها، وقد وجد من خلال خصائص عينة الدراسة أن 42% منها تعمل في مجال المواد الغذائية التي تتصف بعدم تعقيد عملياتها التصنيعية كما أن 61% من الشركات الصناعية تعمل في أسواق محلية أو قد يتم وضع هامش الربح المستهدف بناءً على التكلفة، وبناءً على نظرية الوكالة والتعاقدات في فهم سلوك الإدارة تجاه السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الربح فإن تعدد طرق الإعتراف بالإيرادات وأسس الإعتراف وتخصيص المصروفات بين الفترات المحاسبية تساعد الإدارة في

التأثير على الأرقام المحاسبية بما يخدم أهدافها ومصالحها الذاتية، وقد لاحظ ذلك من نتائج التحليل الإحصائي لخصائص عينة الدراسة أن ما نسبته 72% من الشركات الصناعية هي قطاع خاص.

2. تتوقع هذه الفرضية أن موازنة الموارد تعدل العلاقة الإيجابية بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف، بينت نتائج الدراسة أن موازنة الموارد تضعف العلاقة السلبية بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف، حيث بينت نتائج التحليل أن موازنة الموارد عدلت قيمة تحليل مسار هندسة عند قياس الأثر المباشر (-169). إلى موجب (008). على الرغم من عدم دلالاته إحصائياً عند مستوى معنويه 908.، تتفق هذه النتيجة مع نتائج الدراسات السابقة التي أشارت إلى وجود علاقة إيجابية بين التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة منها، دراسة (محمد، 2016م) التي أشارت إلى المزج بين التكلفة المستهدفة (كأداة لقياس تكلفة المنتج خلال مرحلة التطوير والتصميم) وهندسة القيمة (من أجل فحص الخصائص والمواصفات وربطها بالتكاليف المستهدفة) يساعد على توفير نموذج متكامل لإدارة التكلفة خلال مرحلة تطوير وتصميم المنتجات، أن دور هندسة القيمة يظهر عندما يفشل التصميم الموضوع للمنتج في مرحلة التطوير في الوصول إلى التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحتاج إلى أداة تساعد في إعادة هيكلة هذا التصميم، وقد يرجع السبب في عدم دلالاته إحصائياً من خلال تحليل خصائص عينة الدراسة إلى أن ما نسبته 13% فقط من الشركات الصناعية تعمل في الأسواق العالمية التي تتطلب دراسة نظامية للعوامل التي تؤثر في تكلفة المنتج من أجل إبتكار وسائل لتحقيق هدف محدد بالمستوى المطلوب من الجودة والموثوقية وبالتكلفة المستهدفة.

3. إفتترضت هذه الفرضية أن موازنة الموارد تعدل العلاقة الإيجابية بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف، أشارت نتائج التحليل أن موازنة الموارد تضعف العلاقة الإيجابية بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف، وفي ظل الدراسات الموجودة لم يدرس الدور المعدل للموازنة على أساس الأنشطة بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف إلا أنه في دراسة (صبيحة، 2009م) التي هدفت إلى توضيح دور الموازنة المرنة على أساس الأنشطة في الرقابة على عناصر التكاليف في الحصول على معلومات أكثر دقة بإدخال أساس الأنشطة في عملية إعدادها، كما أنها وسيلة فعالة للرقابة على عناصر التكاليف الصناعية، وبيان دور العنصر البشري في عملية إعدادها، حيث أشارت إلى أن توفر الموارد يعتبر هام في إعدادها ووسيلة فعالة للرقابة وتوفير بيانات تكلفة أكثر دقة، ويساعد في تحديد الإنحرافات وتحليلها وتقويم الأداء. دراسة (حسني، 2015م) توصلت إلى أن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة إلى تطوير المنتجات في مرحلة

التخطيط والتصميم وفق التكلفة المستهدفة للمنتج، وإلى دعم القدرة التنافسية من خلال دراسة وتحليل المنتجات المنافسة ومقارنتها بمنتجاتها، وتحديد سعر البيع المستهدف بناءً على أسعار السوق، دراسة (Adeniyi, 2014) أشارت إلى أن تحديد التكاليف المستهدفة يمكن شركات التصنيع للتأكد من الأسعار بطريقة أكثر واقعية وتعزيز المنافسة بين الشركات لتقديم منتجات ذات جودة عالية بتكلفة أقل، وتساعد الإدارة في توفير معلومات عن جميع جوانب الأداء في الشركات الصناعية.

وقد يرجع السبب في ضعف العلاقة إلى عدم وجود علاقة السبب والنتيجة في توزيع الموارد على الأنشطة التي تمثل الهدف الرئيسي للموازنة على أساس الأنشطة، مما يؤثر على عملية تحديد سعر البيع المستهدف وفق دراسات وبحوث السوق عن خصائص المنتج التي يرغبها الزبائن والأسعار التي يكونوا على استعداد لدفعها مقابل هذه الخصائص.

4. تتوقع هذه الفرضية أن موازنة الموارد تعدل العلاقة الإيجابية بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف، أشارت نتائج التحليل على أن موازنة الموارد تقوي العلاقة الإيجابية بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف، تتفق هذه النتيجة مع دراسة (سليمان، طلال، 2016م) التي أشارت إلى أن إدارة التكاليف الإستراتيجية تساعد في توفير المعلومات اللازمة للإدارة، بما يسهم في زيادة الإنتاجية، والربحية، ورفع كفاءة أداء الموارد الإقتصادية والبشرية، توضح هذه النتيجة مدى إهتمام الشركات الصناعية بعمليات التحسين المستمر لعمليات الإنتاج في مختلف الأنشطة من خلال تحديد تكاليف الأنشطة وبالتالي تحقيق هامش ربح أكبر، وقد ظهر هذا من خلال حصول المسار من التحسين المستمر إلى تخفيض التكاليف على أكبر نسبة من بين المسارات 44.

ثالثاً: موازنة الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف

بين التحليل أن موازنة الأنشطة تعدل جزئياً العلاقة الإيجابية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف من خلال التحليل العاملي لمتغيرات التكلفة المستهدفة (سعر البيع المستهدف، هامش الربح المستهدف، هندسة القيمة، التحسين المستمر)، حيث أن أثر موازنة الأنشطة على العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف دعمت في بُعدين هما، (سعر البيع المستهدف، التحسين المستمر) بينما لم تدعم العلاقة في بُعدين هما (هامش الربح المستهدف، هندسة القيمة) مما يدل أن هذه الفرضية قد دعمت جزئياً .

1. تتوقع هذه الفرضية أن موازنة الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف، حيث بينت نتائج التحليل أن موازنة الأنشطة تضعف العلاقة الإيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف، لم تتفق هذه النتيجة مع نتائج الدراسات السابقة منها، دراسة (إبراهيم، 2013م) أشارت إلى أهمية الموازنات على أساس الأنشطة في تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة ومن ثم تخفيض التكاليف وبالتالي زيادة الربحية، دراسة (محمد، 2013م) أشارت إلى زيادة فعالية نظم إدارة الأداء من خلال الموازنة على أساس الأنشطة وزيادة فعالية مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء (باعتبارها المجالات المكونة لنظم إدارة الأداء)، تحسين الأداء المالي وغير المالي للمنشأة. تشير هذه النتيجة أن موازنة الأنشطة تضعف العلاقة الإيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف، حيث كانت هناك علاقة إيجابية بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف عند قياس الأثر المباشر بين هامش الربح المستهدف وتخفيض التكاليف، وتشير هذه العلاقة إلى أنه إذا كان احتمال وقوع الحدث مشروطاً بالفعل المختار، فإن إختيار الإدارة من بين بدائل تخفيض التكلفة يكون مشروطاً بالقيود المفروضة على المنشأة، حيث يتم إفتراض وجود علاقات متشابهة بين خصائص المنشأة وإختيار السياسات المحاسبية.

2. تتوقع هذه الفرضية أن موازنة الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف، بينت نتائج التحليل أن موازنة الأنشطة تقوي العلاقة السلبية بين هندسة القيمة وتخفيض التكاليف، أوضح التحليل إلى أن هناك تأثير سلبي قوي لموازنة الموارد على هندسة القيمة في تخفيض التكاليف، وفي ظل الدراسات الموجودة لم يدرس الدور المعدل للموازنة على أساس الأنشطة بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف إلا أنه في دراسة (نصرالدين، إسماعيل، 2016م) هدفت على التعرف على أثر الموازنات على أساس الأنشطة في توفير معلومات تساعد في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات وتحليل التكلفة وتقييم الأداء، توصلت إلى أن توفر الموازنات التخطيطية على أساس النشاط معلومات دقيقة وأكثر تفصيلاً عن الأنشطة، وتساعد في تخطيط ورقابة التكاليف، توفر معلومات أكثر دقة وفعالية تساعد في تقييم الأداء وإخاذ القرارات، دراسة (رانداء، 2015م) أشارت إلى أن عجز أنظمة التكاليف التقليدية عن تلبية إحتياجات الإستراتيجيات التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة، بسبب إهتمامها على ظروف وإمكانات البيئة الداخلية فقط، دون مراعاة لظروف السوق ومؤثرات البيئة الخارجية، وقد يرجع السبب في العلاقة السلبية إلى عدم وجود إهتمام أو

ضعف في تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة، وكذلك حصوله على أقل نسبة للوسط الحسابي بنسبة 2.5 وكذلك على أقل إنحراف معياري 0.3 .

3. تتوقع هذه الفرضية أن موازنة الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف، أشارت نتائج التحليل أن موازنة الأنشطة تقوي العلاقة الإيجابية بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف. دراسة (عادل، 2015م) أشارت إلى الإستغلال الأمثل للموارد بصورة فاعلة وبأقصى كفاءة ممكنة. هدفت الدراسة إلى تطوير أساليب إعداد الموازنات بالمنشآت، ومنع الهدر مع الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة، توصلت إلى أن تنوع (المنتجات) يؤثر في تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة.

4. تتوقع هذه الفرضية أن موازنة الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف، بينت نتائج التحليل أن موازنة الأنشطة تقوي العلاقة الإيجابية بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف، وتتفق هذه النتيجة ودراسة (ماهر، 2012م) أشارت إلى أعداد الموازنة على أساس الأنشطة يساعد في دعم وتطوير الأداء المالي والعمل على تحسين الخدمات (المنتجات) وتخفيض التكاليف، دراسة (Sorinel, 2013) هدفت إلى بحث وتقييم آثار تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة داخل القطاعات الإستخراجية، والتعرف على ميزات تطبيقه خاصة فيما يتعلق بتحسين الأداء، من خلال توضيح طرق حساب وتحليل التكاليف في كل عملية وتحديد دقيق للتكاليف حسب المخطط لها وتنفيذ مطالب العملاء وحجم العمل، وتوصلت إلى أن الموازنة على أساس الأنشطة توفر معلومات وبيانات حقيقية عن تخفيض التكاليف يمكن إستخدام تلك المعلومات والبيانات التي تم الحصول عليها لتحليل الإتجاهات ونمذجة التقارير عن طريق تقدير كميات وحدات التخزين على فترة محددة، كما يؤثر تطبيقها على سلوك الموظفين من خلال التدابير المالية وغير المالية وبالتالي يتجاوز حدود الوظيفة الناشئة عن تقسيم الكيان على أسس وظيفية. يتضح للباحث أن الموازنة على أساس الأنشطة (موازنة الموارد، موازنة الأنشطة) تعدل العلاقة الإيجابية بين التحسين المستمر وتخفيض التكاليف في عينة الدراسة بنسبة 39% حيث بلغت قيمة معامل التحديد (R2) 39%، بينما هناك متغيرات (عوامل) أخرى تؤثر في العلاقة بنسبة 51%. لم يقم الباحث بتناولها في هذه الدراسة، وكذلك حصول المسار من التحسين المستمر على أعلى نسبة 43% .

كما أن موازنة الأنشطة تعدل العلاقة الإيجابية بين سعر البيع المستهدف وتخفيض التكاليف في العينة موضع الدراسة بنسبة 38% حيث بلغت قيمة معامل التحديد (R2) 38%، بينما هناك متغيرات (عوامل) أخرى بخلاف موازنة الأنشطة تؤثر في العلاقة بنسبة 52%. لم يقم الباحث بتناولها في هذه الدراسة.

التأثيرات النظرية و الميدانية

أ. التأثيرات النظرية، تتمثل في:

1. تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الأولى حسب علم الباحث التي تحقق في صحة مقاييس التكلفة المستهدفة والموازنة على أساس الأنشطة وتخفيض التكاليف، لوجود جهود قليلة لقياس صحة هذه المقاييس في الدول النامية وخاصة السودان وهذه الدراسة سوف تكون إضافة للدراسات الموجودة، كما تعطي فكرة عن كيفية إعداد هذه المقاييس وبالتالي تحفيز الباحثين لمزيد من الدراسات حول هذا المجال.

2. إختبرت هذه الدراسة علاقة أبعاد التكلفة المستهدفة والموازنة على أساس الأنشطة على تخفيض التكاليف، تأتي الأهمية النظرية لهذه الدراسة خلال معرفة الدور الذي تسهم به التكلفة المستهدفة والموازنة على أساس الأنشطة للشركات في تخفيض التكاليف، وأظهرت النتائج أن التحسين المستمر وهامش الربح المستهدف لهما تأثير كبيراً على تخفيض التكاليف. كما أن الموازنة على أساس الأنشطة لها تأثير كبير في تعديل العلاقة بين التكلفة المستهدفة (سعر البيع المستهدف، التحسين المستمر).

3. تعتبر هذه الدراسة من الدراسات القليلة في السودان التي تسعى لسد الفجوة في الدراسات المتعلقة بالأساليب الحديثة للتكاليف من حيث دراستها وفق الأبعاد المختلفة لكل متغير.

4. حققت الدراسة في العلاقة بين الموازنة على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف بإستخدام أسلوب نمذجة المعادلة البنائية وهو ما لم يدرس في الدراسات السابقة ومعرفة أثر الدور المعدل للموازنة على أساس الأنشطة.

5. سعت هذه الدراسة إلى الربط بين أساليب التكلفة الإستراتيجية (التكلفة المستهدفة) والموازنة على أساس الأنشطة كأدوات يمكن أن تساعد في تخفيض التكاليف الصناعية.

6. تم التحقق من دور الموازنة على أساس الأنشطة كمتغير معدل يوضح مدى قوة أو ضعف العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف ودراسة هذا التفاعل يمكن أن يكون إضافة علمية.

ب. التأثيرات الميدانية، تتمثل في:

1. هذه الدراسة تلتزم لمتخذي القرار مدى أهمية تطبيق أساليب حديثة ذات علاقة بتخفيض التكاليف تساعد الشركة في تحسين أداءها الكلي مما تكسبها صفة التميز كما أن تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة يساعد الشركات الصناعية في تحديد مدى ملائمة قدراتها التنافسية في المجال الذي تعمل فيه.

2. بالرغم من تعدد الشركات الصناعية في مجتمعنا السوداني إلا أنها تعاني من قلة استخدام أدوات حديثة لدراسات التكلفة في تحديد تكلفة منتجاتها، وذلك لعدم وجود دراسات منتظمة توضح أهمية استخدام هذه الأدوات لديها وهذا الدراسة توضح استخدام الموازنة على أساس الأنشطة في تحديد التكلفة المستهدفة وأثرها في تخفيض التكاليف.

3. تشجع هذه الدراسة على الاستفادة من أساليب تحليل الأنشطة في التحديد الدقيق لعناصر التكلفة التي تسهم في تحقيق مزايا تنافسية.

4. تستفيد الشركات من هذه الدراسة في تلبية إحتياجات ورغبات العملاء مع محدودية الموارد والإمكانيات كان لابد من تبني أدوات جديدة تساعد على معرفة ما يتطلبه العملاء من تفضيلات وبما يعكس إرادة العملاء على الإستعداد لدفعه مقابل هذه التفضيلات.

محددات الدراسة

ركزت هذه الدراسة على الموازنة على أساس الأنشطة في تحديد التكلفة المستهدفة وتقدم هذه الدراسة عدة إسهامات حيث أنها تناولت العوامل المؤثرة على تخفيض التكاليف من خلال دراسة أثر الموازنة على أساس الأنشطة في تحديد التكلفة المستهدفة عن طريق تجميع البيانات، كما توصلت إلى أن الموازنة على أساس الأنشطة كمتغير معدل لها تأثير جزئي على العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف. وكما هو الحال في الدراسات الميدانية يوجد العديد من المحددات التي تحد من تعميم الدراسة منها:

1. حجم عينة الدراسة، ركزت على قطاع الصناعات بصورة أكبر مما يحد من إمكانية تعميم نتائج الدراسة على باقي القطاعات.

2. تم استخدام الإستبانة لجمع بيانات العينة وفيها تم الإعتماد على نوعية العبارات المغلقة والتي لا تسمح للمبحوث الإجابة على عبارات الإستبانة حسب نمطه وأسلوبه الشخصي وحصره في عدد من الإجابات المحددة مسبقاً، كما بها العديد من أوجه القصور المتعلقة بتردد المبحوثين في إعطاء الإجابات أو قد تحتاج بعض العبارات إلى توضيح أو إزالة الغموض عنها.

3. تناولت هذه الدراسة التكلفة المستهدفة من خلال (سعر البيع المستهدف، هامش الربح المستهدف، هندسة القيمة، التحسين المستمر) وهذه الأبعاد قد لا تمثل كل أبعاد التكلفة المستهدفة المختلفة التي تم التركيز عليها في الدراسات السابقة. كما تناولت الدراسة الموازنة على أساس الأنشطة بأبعادها (الموارد، الأنشطة) وهذه الأبعاد قد لا تمثل أبعاد الموازنة الموازنة في أدبيات الدراسات السابقة.

4. استخدمت هذه الدراسة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف ودراسة أداة واحدة من أدوات إدارة التكلفة قد لا يؤدي إلى نتائج أفضل يمكن تعميمها، نظراً لتعدد أدوات إدارة التكلفة. وقد ظهر هذا من خلال قيمة معامل التحديد R² للتكلفة المستهدفة الذي بلغ 42% مما يدل على وجود عوامل أخرى تؤثر في تخفيض التكاليف بنسبة 58%.

5. إقتصرت هذه الدراسة على العاملين بالإدارات المالية في بعض الشركات الصناعية وبما أن هذه الفئة تنتم بصفات معينة ما أدى إلى تضارب في نتائج تأثير بعض المتغيرات، وربما لو تم تعميمها على العاملين بالإدارات المالية للشركات الخدمية تعطي نتائج أكثر صحة.

ثانياً: التوصيات

بناء على نتائج الدراسة يوصي الباحث بـ:

1. تشكيل فرق عمل متخصص لدراسة تكاليف الإنتاج مسبقاً ، والقيام بإدخال تحسينات تدريجية على الإنتاج خلال دورة حياة المنتجات.

2. محاولة تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية من خلال:

أ. الإهتمام بتوجيه التكلفة إلى الأنشطة الضرورية التي تضيف قيمة.

ب. التركيز على أداء العمليات الضرورية ذات القيمة المضافة، والعمل على رفع الكفاءة الإنتاجية.

ج. التركيز في الحصول على منتجات سليمة من دون عيوب من المرة الأولى، والسعي لتخفيض حجم المخزونات، والزام الموردين بمواعيد التسليم.

3. الإهتمام بتطبيق الأساليب التي تهدف إلى تخفيض التكلفة وفقاً للمراحل التي يمر بها المنتج خلال دورة حياته، بحيث يتم التركيز على تحقيق المستوى المرغوب من الجودة وتخفيض التكلفة وسرعة تقديم المنتج إلى العملاء، مما يحقق الأهداف التي تسعى الشركات إلى تحقيقها.

4. الإعتتماد على هندسة القيمة في الوصول إلى التكلفة المستهدفة في حال تحديد سعر البيع المستهدف وفق رغبات العملاء.

5. إستخدام التحسين المستمر في مختلف الأنشطة وعمليات الإنتاج في تحقيق تخفيض التكاليف.

6. الإهتمام بالأنشطة، والموارد التي يجب توفرها لكل نشاط عند تحديد القيمة المدركة، لرفع الكفاءة الإنتاجية.

7. الإهتمام بعملية تحليل الأنشطة عند القيام بإعداد موازنة الأنشطة، الإهتمام بتحليل مسببات التكلفة للأنشطة، وتحليل أداء الأنشطة.

8. دراسة درجة تقلبات أسعار المواد الأولية ومصادر التوريد، التي تسهم في تخفيض التكاليف.

9. تتبع مصادر التكلفة حتى يمكن حذف تكاليف الأنشطة غير المضيئة للقيمة قبل حدوثها، وتحليل الموقف الخارجي لمكونات البيئة الخارجية للمنشأة من موردين وعملاء ومنافسين، لتوجيه قدرة المنشأة للتعرف على مواطن القدرة والخفض الحقيقي للتكلفة.

10. عمل نموذج كمي لإدارة التكاليف من منظور شامل، يأخذ في الإعتبار متغيرات البيئة الداخلية والخارجية وأثر ذلك على تخفيض التكاليف لكل من الأطراف الداخلية والخارجية.

11 توصي الدراسة الباحثين والأكاديمين بزيادة البحوث والدراسات المتعلقة بالموازنات على أساس الأنشطة بإضافة متغيرات جديدة، نظراً لوجود شح في هذا المجال.

ثالثاً: الرؤى المستقبلية

يقترح الباحث بحوث مستقبلية كالآتي:

1. إجراء دراسات أخرى مماثلة لنفس موضوع الدراسة بذات المقاييس على منشآت أخرى خدمية مثل شركات المقاولات، الإنشاءات، المصارف، الجامعات، المستشفيات، بهدف تكوين صورة شاملة عن إمكانية تعميم هذه المقاييس ومعرفة جودتها لتكون مقاييس نافعة تخدم مجالات العلم.

2. وجدت الدراسة أنه لا يوجد أثر للمتغير المعدل (الموازنة على أساس الأنشطة) في العلاقة بين التكلفة المستهدفة (هندسة القيمة، هامش الربح المستهدف) وتخفيض التكاليف بالرغم من أن الدراسات السابقة لم تدرس الأثر المعدل إلا أنها وجدت علاقة بين الموازنة على أساس الأنشطة (موازنة الموارد، موازنة الأنشطة) وسعر البيع المستهدف والتحسين المستمر مما يتيح للباحثين التحقق من أثر المتغير المعدل في هذه العلاقة.

3. ولكون موضوع التكلفة أصبح موضوعاً مؤثراً في حياة الشركات الصناعية المعاصرة ولإرتباطه بمفاهيم أخرى كال كفاءة والأداء، وتحقيق الميزة التنافسية يرى الباحث أن تتوجه بحوث المستقبل إلى التعمق في دراسة هذه المفاهيم وتأثيرها إشتراكاً مع عوامل أخرى تأخذ أحياناً دور وسيط و آخر معدل من أجل تقوية العلاقة.

المصادر و المراجع

قائمة المصادر و المراجع

القرآن الكريم

أولاً : المراجع باللغة العربية

أ. الكتب:

1. د. أحمد العولقي, إستراتيجيات تخفيض التكاليف, (عمان: دار وائل للطباعة والنشر, 2005م).
2. د. إبراهيم محمود وآخرون, أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدماً - نظام التكاليف التقديرية ونظام التكاليف المعيارية, (عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع, 2001م).
3. د. أحمد حسن ظاهر, المحاسبة الإدارية, (عمان: دار وائل للنشر, 2002م).
4. _____, إدارة وتخفيض التكاليف, (عمان: دار وائل للطباعة والنشر, 2004م).
5. د. أحمد حسن الظاهر, د. محمد أبو نصار, المحاسبة الإدارية, (عمان: دار وائل للنشر, 2009م).
6. _____, المحاسبة الإدارية, (عمان: منشورات جامعة القدس المفتوحة, 2008م).
7. د. أحمد حسين على, المحاسبة الإدارية, (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع, 2008م).
8. _____, المحاسبة الإدارية المتقدمة, (الإسكندرية: كلية التجارة, 2003م).
9. _____, مبادئ التكاليف الصناعية للإداريين, (الإسكندرية: مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع, 1998م).
10. د. أحمد خميس, محاسبة التكاليف - أصول ومبادئ, (القاهرة: مكتبة عين شمس, 1995م).
11. د. أحمد رجب عبد العال, فتحى رزق السوافيري, مدخل معاصر فى المحاسبة الإدارية المتقدمة, (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر, 2002م).
12. د. أحمد صلاح عطية, محاسبة تكاليف النشاط للإستخدامات الإدارية, (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر, 2006م).
13. د. أحمد فرغلي حسن, نظم محاسبة التكاليف, (القاهرة: مكتبة الشباب, 1998م).
14. د. أحمد كلبونة وآخرون, الأصول المحاسبية والأسس العلمية فى محاسبة التكاليف - المدخل النظري والتطبيقي, (عمان: دار وائل للنشر, 2011م).
15. د. أحمد محمد زامل, المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي, (القاهرة: معهد الإدارة العامة, الجزء 2, 2000م).

16. د. احمد محمد نور، المحاسبة الإدارية، (الإسكندرية:شركة شباب الجامعة للنشر والتوزيع، 1998م).
17. د. احمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، مدخل معاصر في مبادئ محاسبة التكاليف لأغراض القياس والرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة، (الإسكندرية:الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2005م).
18. د. إسماعيل إبراهيم وآخرون، سيجما ستة وأساليب حديثة أخرى في إدارة الجودة الشاملة، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2009م).
19. د. إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، (عمان: دار الحامد للنشر، 2007م).
20. د. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2007م).
21. _____، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2009م).
22. _____، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2009م).
23. د. الهادي آدم محمد إبراهيم، نظرية المحاسبة، (الخرطوم: مطابع السودان للعملة المحدودة، 2009م).
24. _____، المحاسبة الإدارية، (الخرطوم: مطبعة جي تاون، الطبعة 12، 2014م).
25. ألفين ارينز، جيمس لوبك، ترجمة د. محمد عبد القادر الدسيطي، المراجعة - مدخل متكامل، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2002م).
26. د. أيمن الشنطي، عامر شقر، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار البداية للنشر والتوزيع، 2006م).
27. د. بديع الدين رشوان، الموازنات التشغيلية والمالية والرأسمالية، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، 2010م).
28. بوشاشي ابوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، (الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2002م).
29. د. بيتر أتريل، إدي مكلاني، تعريب د. زهير عمرو دردر، المحاسبة الإدارية لمتخذي القرارات، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2013م).
30. بيليندا إستيفان، أساسيات المحاسبة الإدارية - كيف تعظم الأرباح وتعزز الأداء المالي، (القاهرة: مجموعة النيل العربية، ترجمة علاء أحمد إصلاح، 2008م).

31. د.جولي مايرلي، ترجمة أحمد محمد زامل وسعد بن صال، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية، (الرياض: معهد الإدارة العامة مركز البحوث، 2004م).
32. جبرائيل كحالة، حلوة رضوان، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، (عمان: الدار العلمية للنشر والتوزيع، 2002م).
33. د.هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف، (الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، 2000م).
34. د.هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، دراسات في: المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2000م).
35. د.هاني حامد الضمور، تسويق الخدمات، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الخامسة، 2009م).
36. وليد ناجي الحياي، المدخل في المحاسبة الإدارية، (الدانمارك: الأكاديمية العربية المفتوحة، 1991م).
37. د.زينات محرم، د.محمد محمود، المحاسبة الإدارية، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2011م).
38. د.زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2005م).
39. د.حارس كريم العاني، المحاسبة الإدارية - النظرية والتطبيق، (عمان: دار الراجحة للنشر والتوزيع، 2011م).
40. د.حسين شرف، د.جمال عوض، الموازنات التخطيطية، (القاهرة: مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 2008م).
41. د.حسين محمد عيسى، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، (القاهرة: جامعة عين شمس، 2007م).
42. _____، دراسات في نظم إدارة التكلفة، (القاهرة، البيان للطباعة والنشر، 2002م).
43. د.حسين هالي وآخرون، التخطيط الإستراتيجي لتطوير أداء المؤسسات - التنظيم والإدارة - الإرتقاء بالكفاءات القيادية، (القاهرة: السحاب للنشر والتوزيع، 2009م).
44. حمد راشد الغدير، إدارة الشراء و التخزين، (عمان: دار زهران للنشر، 1997م).
45. د.حنفي زكي وآخرون، أساسيات محاسبة التكاليف، (القاهرة: مطبعة جامعة القاهرة، 2000م).

46. حيدر علي المسعودي إدارة تكاليف الجودة إستراتيجياً، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة العربية، 2010م).
47. د. طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية - نظرة متكاملة، (الإسكندرية: دار الجامعة للنشر والتوزيع، 2010م).
48. _____، الموازنات التقديرية - نظرة متكاملة، (القاهرة: دار الجامعة، 2005م).
- 49.
50. د. يوحنا آل آدم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية الحديثة، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2000م).
51. _____، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، (عمان: دار الحامد للنشر، الطبعة الثانية، 2006م).
52. د. كمال حسن، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، (عمان: دار إثراء للنشر والتوزيع، 2008م).
53. د. ليلي فتح الله، د. عاطف العوام، المحاسبة الإدارية، (القاهرة: دن، 1997م).
54. د. محفوظ أحمد جودة، إدارة الجودة الشاملة - مفاهيم وتطبيقات، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الخامسة، 2004م).
55. _____، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة 3، 2008م).
56. د. محمد ابو العلا زيدان، إدارة العمليات، (القاهرة: دن، 2006م).
57. د. محمد أحمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية، القاهرة: دار الجامعات المصرية 2004م.
58. د. محمد الجيلاتى، د. نواف فخر، محاسبة التكاليف - التكاليف المعيارية، (دمشق: جامعة دمشق، منشورات جامعة دمشق، 2006م).
59. د. محمد عبد الوهاب أحمد، أساليب بحوث العمليات في تخطيط الإنتاج في المنشآت الصناعية، (الموصل: مطبعة الجامعة، 1985م).
60. د. محمد الفيومي محمد، المحاسبة الإستراتيجية، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2012م).
61. د. محمد تيسير عبد الحكم، مبادئ محاسبة التكاليف، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2004م).
62. _____، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار وائل للنشر، 2004م).

63. د.محمد زهران، نظام المراكز والأنشطة إطار بديل للموائمة بين نظام التكاليف على أساس مراكز التكلفة ونظام التكاليف على أساس النشاط، (القاهرة: دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع ، 2013م)، ص112.
64. د.محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، (الإسكندرية: دار الجامعة للنشر والتوزيع، 2003م).
65. د.محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، (الإسكندرية: دار الجامعة للنشر، 2001م).
66. د.محمد سعيد أبو العز نظم تحديد وإدارة التكلفة، (القاهرة: د ن، 1998م).
67. د.محمد عباس بدوي وآخرون، المحاسبة الإدارية ودراسات الجدوى الإقتصادية، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2009م).
68. د.محمد عباس حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، (عمان: د ن، 1992م).
69. _____، المحاسبة الإدارية للأساسيات والمعلومات والتخطيط وإتخاذ القرارات والرقابة، (القاهرة: مكتبة الشباب، 1999م).
70. د.محمد عبد السميع، د.أحمد عطية، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، (عمان: دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، 2010م).
71. د.محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف - المنظورين التقليدي والحديث، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011م).
72. محمد فركوس، الموازنات التقديرية، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2001م).
73. د.مصطفى يوسف وآخرون، المحاسبة الإدارية، (عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2012م).
74. د.مكرم عبد المسيح، المحاسبة الإدارية- مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، (المنصورة: المكتبة العصرية، ط 3، 2001م).
75. _____، المحاسبة الإدارية- الأصالة والمعاصرة، (المنصورة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2007م).
76. د.مكرم عبد المسيح وآخرون، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر- التخطيط والرقابة إتخاذ القرارات، (عمان: الطبعة 3، 2001م).

77. د. مروان عبد المجيد إبراهيم، أسس البحث العلمي لإعداد الرسائل الجامعية، (عمان: مؤسسة الوراق، 2000م)، ص 170.
78. منير محمود سالم، محاسبة التكاليف - المبادئ العلمية والعملية، (القاهرة: دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، 2000م).
79. د. مؤيد عبد الحسين، د. عبد الكريم هادي، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، (عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، 2003م).
80. د. ناصر نور الدين عبد اللطيف، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2004م).
81. _____، دراسات حديثة في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، للنشر والتوزيع، 2014م).
82. _____، دراسات متقدمة في المحاسبة الإدارية والتكاليف، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2012م).
83. _____، دراسات حديثة في المحاسبة الإدارية المتقدمة، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، 2015م).
84. د. نبيل مرسى، تسويق الخدمات، (عمان: دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، 2008م).
85. د. نضال رشيد صبري، مبادئ الموازنات، (القدس: مطبعة المعارف، 2002م).
86. د. نواف فخر، خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، (عمان: الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، 2002م).
87. صافي فلوح، المحاسبة الإدارية ودراسة الميزانيات، (دمشق: مطبعة خالد بن الوليد، الطبعة 4، 1991م).
88. د. صلاح الدين الشنواني، دراسات في إقتصاديات الأعمال، (بيروت: دار النهضة العربية، 2003م).
89. د. صلاح الدين عبد المنعم وآخرون، محاسبة التكاليف-مدخل إداري حديث، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2002م).
90. د. صلاح الدين مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2003م).
91. صلاح عبدالله، عطا الله خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، (عمان: دار زهران للنشر، 1999م).
92. د. عامر عبد الله، زهير الحدرب، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار البداية للنشر والتوزيع، 2010م).

93. د. عبد الحي مرعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2002م).
94. د. عبد الحي مرعي، محمد عبد الحميد، التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2008م).
95. د. عبد الرحمن محمود عليان، التكاليف المعيارية - رقابة، تصحيح، أداء، (القاهرة: دار البيان للطباعة، 2007م).
96. _____، دراسات متقدمة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، 2002م).
97. عبد الستار محمد العلي، إدارة الإنتاج والعمليات - مدخل كمي، (بيروت: دار وائل للنشر، 2000م).
98. د. عبد العزيز محمود الإمام، الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة على حسابات الشركات العامة، (الرياض: دار المريخ للنشر والتوزيع، 1983م).
99. عبد الناصر إبراهيم، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2006م).
100. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، (الكويت: مطبعة ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، 2005م).
101. عدنان هاشم السامرائي، محاسبة التكاليف - المبادئ الأساسية، (طرابلس: الجامعة المفتوحة، 1995م).
102. عصام فهد العريبي، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع، 2012م).
103. عقلة محمد المبيضين، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته - المفاهيم والأسس والنظريات والتطبيق العملي، (عمان: دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، 1999م).
104. د. عقيلي عمرو وآخرون، مبادئ التسويق - مدخل متكامل، (عمان: دار زهران للنشر، 1994م).
105. د. علاء جاسم سلمان، محاسبة التكاليف المتقدمة - مدخل إداري في بيئة الأعمال المعاصرة، الطبعة 2، (صنعاء: الصادق للطباعة، 2010م).
106. د. علاء فرحان، د. عبد الفتاح جاسم، أساسيات المقارنة المرجعية، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009م).
107. د. على عبد الرحيم وآخرون، أساسيات التكاليف والمحاسبة الإدارية، (الكويت: مطبعة ذات السلاسل، 1990م).

108. علي رحال، **سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية**، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 1999م).
109. د. علي محمود فهمي، **المفاهيم الحديثة في محاسبة التكاليف**، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2013م).
110. _____، **المفاهيم الحديثة في إدارة التكلفة**، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2009م).
111. د. فيصل جميل السعادية، **المحاسبة الإدارية**، (عمان: دار الميسرة للنشر والتوزيع، 2008م).
112. د. فايز جمعه صالح وآخرون، **أساليب البحث العلمي - منظور تطبيقي**، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2009م)، ص 63 .
113. سليمان اللوزي وآخرون، **إدارة الموازنة العامة بين النظرية والتطبيق**، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 1997م).
114. سليمان سفيان، **مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية - إتخاذ قرارات ورقابة**، (عمان: دار الشروق للنشر والتوزيع، 2002م).
115. سمير رياض هلال ، **المحاسبة الإدارية - مدخل معاصر**، (طنطا: مطبعة غباشي، 2006م).
116. سعد زغول بشير، **دليلك إلى البرنامج الإحصائي**، (المعهد العربي للتدريب والبحوث الإحصائية، الإصدار العاشر، 2003م).
117. سيد عطا الله السيد، **المفاهيم المحاسبية الحديثة**، (عمان: دار الراجحة للنشر والتوزيع، 2009م).
118. قوب عبد الكريم، **المحاسبة التحليلية**، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2005م).
119. رشيد الجمال، **المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة**، (بيروت: الدار الجامعية للطباعة والنشر، 2000م).
120. د. رشيد الجمال، محمد عبد الغني، **محاسبة التكاليف المتقدمة**، (الإسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية، 2012م).
121. د. رضوان حلوة وآخرون، **المحاسبة الإدارية - مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء**، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1997م).
122. د. رضوان محمد العناتي ، **محاسبة التكاليف**، (عمان: دار صفاء للنشر، الطبعة الثانية/ 2001م)، ص 159.
123. روبرت ميجز وآخرون، **الإدارة الإستراتيجية - بناء الميزة التنافسية**، ترجمة عبد الحكم الخزامي، (عمان: دار الفجر للنشر والتوزيع، 2008م).

124. روبرت ميجز، وآخرون، المحاسبة- أساس لقرارات الأعمال، ترجمة وتعريب د.مكرم عبد المسيح وآخرون،(الرياض:دار المريخ للنشر،2006 م).
125. روجر كاو وآخرون، ترجمة د. خالد العامري، المحاسبة الإدارية،(القاهرة:دار الفاروق للنشر والتوزيع،2008م).
126. ري إتش جاريسون، إريك نورين، المحاسبة الإدارية،(الرياض: دار المريخ للنشر والتوزيع، 2000م).
127. شائل عدس،د.نضال الخلف،محاسبة التكاليف مدخل حديث،(عمان:دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع،2010م).
128. تشارلز هورنجرن وآخرون، تعريب د. أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف- مدخل إداري،(الرياض: دار المريخ للنشر، 1996م).
129. د.تامر ياسر البكري، إستراتيجيات التسويق، (عمان: دار اليازوري العلمية، للنشر، 2008م).
130. د.ثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية،(عمان:دار صفاء للنشر والتوزيع، 2010م).
131. خبراء الشركة العربية المتحدة:الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة،(القاهرة:الشركة العربية المتحدة للتسوق والتوريدات،الطبعة الثانية،2007م).
132. د.خليل عواد أبو حشيش،محاسبة التكاليف-تخطيط ورقابة،(عمان:دار وائل للنشر والتوزيع،2012م).

ب. الرسائل الجامعية:

1. إبراهيم سليمان النمس ، مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة- دراسة ميدانية على المستشفيات الحكومية في غزة،(القدس:جامعة الأزهر، رسالة ماجستير غير منشورة، 2013م).
2. أحمد محمد أبو محسن، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة،(غزة:الجامعة الإسلامية،كلية التجارة،رسالة ماجستير غير منشورة،2009م).
3. احمد عبد الدائم، تخفيض تكاليف المنتج باستخدام أسلوب تحليل القيمة،(بغداد:جامعة بغداد،كلية الإدارة والإقتصاد،رسالة دبلوم عالي غير منشورة،1999م).
4. أشرف عزمي مسعود، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية- دراسة تطبيقية،(عمان:جامعة الشرق الأوسط، كلية العلوم الإدارية والمالية،رسالة ماجستير غير منشورة،2008م).

5. آمال عبد الله حميدة ، تطوير نظام التكاليف المعيارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة،(القاهرة:جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م).
6. أماني زكريا مصطفى، دراسة تحليلية لأساليب ومداخل تخفيض التكلفة في ظل المتغيرات البيئية الحديثة-إطار مقترح للتطبيق في بيئة الأعمال المصرية،(حلوان:جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال،رسالة ماجستير غير منشورة،2009م).
7. أمجاد محمد الكومي،إستخدام مداخل تحليل التكاليف الإستراتيجي في دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية،(القاهرة:جامعة عين شمس ،كلية التجارة،رسالة دكتوراه غير منشورة،2002م).
8. أمجد عبد الفتاح العلاوين، تقييم الموازنات التقديرية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية-دراسة ميدانية،(عمان:جامعة آل البيت، رسالة ماجستير غير منشورة،2000م).
9. أمل مصلي الحسن، إعداد موازنة التكاليف الصناعية غير المباشرة بإستخدام مدخل الأنشطة-دراسة تطبيقية،(الإسكندرية: جامعة الإسكندرية،كلية التجارة،رسالة ماجستير غير منشورة،2010م).
10. أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء-دراسة حالة،(الجزائر:جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،رسالة ماجستير غير منشورة،2010م).
11. أميمه احمد جمعة،المتغيرات المؤثرة على ظاهرة البيانات غير الواقعية في إعداد الموازنات التخطيطية وأثارها على تقييم الأداء،(القاهرة:جامعة عين شمس، رسالة ماجستير غير منشورة،1996م).
12. أنس متي خضر ،قياس التكلفة المستهدفة لتصنيع المنتج خلال مرحلة التصميم لأغراض التسعير-دراسة حالة معمل الألبسة الولادية في الموصل،(الموصل: جامعة الموصل ،كلية الإدارة والإقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة،2005م).
13. إيمان عبد الفتاح حسن قرني،تطوير معايير التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة تحقيقاً لأهداف التطوير المستمر،(القاهرة:كلية التجارة،بني سويف، رسالة ماجستير غير منشورة، 2003م).
14. الفاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية،(الجزائر:جامعة الجزائر،كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة،2004م).
15. بن مزوزية إبراهيم،إعتماد طريقة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات العمومية-دراسة حالة،(ورقلة:جامعة قاصدي مرياح، كلية العلوم للإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،رسالة ماجستير غير منشورة،2012م).

16. بهاء الدين احمد العريني، إطار مقترح لتطبيق الأساس الصفري في إعداد موازنة الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة-دراسة ميدانية، (غزة:الجامعة الإسلامية، رسالة غير منشورة، 2007م).
17. درويش مصطفى الجخلب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي-دراسة تطبيقية، (غزة:الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م).
18. هشام عمر حمودي، الإستراتيجية الملائمة لإدارة التكاليف بهدف التطبيق-دراسة تطبيقية، (الموصل:جامعة الموصل، كلية الإدارة والإقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م).
19. هلال عبد الفتاح السيد، تقييم الممارسات العملية في مجال إدارة التكلفة في ضوء مدخل التكلفة المستهدفة -دراسة نظرية تطبيقية، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، رسالة ماجستير غير منشورة، 2001م).
20. هناء بن سعيد، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج-دراسة تطبيقية، (الجزائر: بسكرة، جامعة محمد خضر، رسالة ماجستير غير منشورة، 2015م).
21. وائل سعيد، دور إستخدام منهج التكلفة المستهدفة لترشيد نظام التسعير الجبري في وحدات الإنترنت-دراسة تطبيقية، (القاهرة: جامعة عين شمس، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م).
22. وائل محمد إبراهيم، واقع إعداد الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية، (غزة: الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م).
23. وحيد أحمد أبو الفتوح، تطوير نظام التكاليف على أساس النشاط كأداة للإصلاح الإقتصادي-دراسة تطبيقية، (حلوان جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة ماجستير غير منشورة، 1999م).
24. وحيد محمود رمو، إعادة هندسة عملية إعداد الموازنة الجارية بإستخدام تقنيات المعلومات-دراسة ميدانية تطبيقية، (الموصل:جامعة الموصل، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2012م).
25. ولاء ربيع، إستخدام التكلفة المستهدفة والمحاسبة على أساس النشاط في الإدارة الإستراتيجية للتكلفة خلال دورة حياة المنتج-دراسة تطبيقية، (القاهرة:جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2012م).
26. ولاء على أحمد، أساليب خفض التكلفة بين التطور الفكري والتطبيق العملي-دراسة ميدانية، (القاهرة:جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م).
27. زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة-دراسة حالة، (بسكرة:جامعة محمد خضر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2015م).

28. زياد عودة العمائدة، العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية، (عمان: جامعة آل البيت، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م).
29. حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية-دراسة حالة، (الجزائر: جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م).
30. حازم على حنفي، استخدام أسلوب محاسبة تكلفة النشاط لدعم قياس تكاليف الطاقات البلاستيكية في البنوك التجارية-دراسة تطبيقية، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م).
31. حسن عيسى أبو حمام، أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات، (غزة: جامعة الأزهر، رسالة ماجستير غير منشورة، 2013م).
32. حلمي عبد الفتاح مصطفى، طرق تشخيص مجالات تخفيض التكلفة ووسائل التطبيق، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 1979م).
33. حيدر شاكر نوري، تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية، (ديالي: جامعة ديالي، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة ديالي، العدد 63، 2014م).
34. طارق عبد الخالق ثروت، تطوير أدوات قياس وتقييم الأداء في المنشآت الصناعية وفقاً للإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، (الإسماعيلية: جامعة قناة السويس، كلية التجارة، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2004م).
35. يسري محمد علي، إطار مقترح للإدارة الإستراتيجية للتكلفة في مرحلة تصميم المنتج-دراسة تطبيقية، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2004م).
36. يوسف أحمد عبد الله، مدخل إستراتيجي لإستخدام نظام محاسبة تكاليف النشاط في تحليل ربحية العميل - دراسة تطبيقية، (القاهرة: جامعة عين شمس، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م).
37. كفنوش محمد، إنشاء القيمة في المؤسسة بإستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة-دراسة تطبيقية، (بليدة: جامعة سعد دحلب، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م).
38. محار عبد الله خليل، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، (عمان: جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، رسالة ماجستير غير منشورة، 2012م).

39. محمد الناير محمد، نموذج محاسبي مقترح لقياس تكلفة إنتاج وتصنيع وتسويق الصمغ العربي بالسودان، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2009م).
40. محمد حسن الجديلي، دور الموازنة كأداة تخطيط مالي في المنظمات غير الحكومية -دراسة ميدانية، (غزة: الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005م).
41. محمد حسن الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة-دراسة ميدانية، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م).
42. محمد حسن السعيد، نموذج محاسبي مقترح لتقدير التكلفة المستهدفة في ظل المتغيرات البيئية الحديثة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2003م).
43. محمد حسن، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية -دراسة حالة الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، (القدس: الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م).
44. محمد راجح خليل، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية-دراسة حالة، (عمان: جامعة الشرق الأوسط، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م).
45. محمد عبد السلام، دور مدخل التكلفة المستهدفة في تطوير أساليب قياس تكلفة الإنتاج الصناعي -دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بمصر، (الخرطوم: جامعة امدرمان الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م).
46. محمد عبد الغني، تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة وما بعد الموازنة بهدف زيادة فعالية نظم إدارة الأداء-دراسة تطبيقية، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2013م).
47. محمد عبد الله، مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة-دراسة بلديات قطاع غزة، (غزة: الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م).
48. محمد عماد صلاح، التكلفة المستهدفة، (القاهرة: جامعة القاهرة رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م).
49. محمد موسى النجار، العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية، (غزة: الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م).
50. محمود عبد الله جمعة، أساليب التحليل الإستراتيجي ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية-دراسة ميدانية، (الخرطوم: جامعة السودان، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2015م).

51. مرفت مصري، إستخدام مدخل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة لتحقيق ربحية المشروع في ظروف البيئة التنافسية-دراسة تطبيقية،(حلب:جامعة حلب، كلية الإقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة،2009م).
52. مشتاق كامل فرج،إستخدام تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية في ترشيد قرارات التسعير،(بغداد: جامعة بغداد،كلية الإدارة والإقتصاد،رسالة ماجستير غير منشورة،2004م).
53. مصطفى محمد الشريف،المعايير العلمية لإعداد الميزانيات التقديرية-دراسة تطبيقية،(بنغازي:جامعة قار يونس،كلية الإقتصاد،رسالة ماجستير غير منشورة،1993م).
54. منور أحمد رمضان، البناء العملي لرائز القدرات المعرفية باستخدام التحليل العملي التوكيدي والإستكشافي،(دمشق:جامعة دمشق،كلية التربية،رسالة ماجستير غير منشورة،2014م).
55. منى صبح محمد إبراهيم، مدخل مقترح لترشيد التكاليف بهدف زيادة فعالية القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية الحديثة،(بورسعيد:جامعة قناة السويس،كلية التجارة،رسالة دكتوراه غير منشورة،2001م).
56. ميساء محمود ، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية،(جدة : جامعة الملك عبد العزيز ،رسالة ماجستير غير منشورة،2002م).
57. ناريمان إبراهيم صباح، واقع إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية -دراسة ميدانية،(غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة ،2008م).
58. ناظم حسن رشيد، تقويم دور المدقق في تدقيق أنظمة التكاليف في الشركات الصناعية،(بغداد:الجامعة المستنصرية، رسالة دكتوراه غير منشورة،2000م).
59. ناهد صبري محمد، تحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة لتحسين وظيفة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في المنظمة،(القاهرة:جامعة القاهرة،كلية التجارة،رسالة ماجستير غير منشورة،2011م).
60. نجلاء محمد أمين، تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير،(الرياض:جامعة الملك عبد العزيز،كلية الإقتصاد والإدارة،رسالة ماجستير غير منشورة،2005م).
61. نجيب طاهر عبده، إستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في قياس تكاليف المصارف-دراسة تطبيقية،(الموصل:جامعة الموصل،كلية الإدارة والإقتصاد،رسالة ماجستير غير منشورة،2002م).

62. ندى عبد الرازق سليمان، مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط كأسلوب حديث في محاسبة التكاليف-دراسة تطبيقية،(الموصل:جامعة الموصل ،كلية الإدارة والاقتصاد،رسالة ماجستير غير منشورة،2006م).
63. نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير -دراسة حالة،(الجزائر:جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م).
64. صباح فوزي صالح، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في إتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة،(غزة:الجامعة الإسلامية،كلية التجارة،رسالة ماجستير غير منشورة،2014م).
65. صلاح بابكر، دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الأداء المالي والإداري-دراسة ميدانية،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة،2011م).
66. صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الفلسطينية-دراسة تطبيقية،(غزة: الجامعة الإسلامية،كلية التجارة،رسالة ماجستير غير منشورة،2007م).
67. عامر علي سليمان، تقييم وتطوير نظام المحاسبة عن التكاليف في شركات المطاحن،(حلوان:جامعة حلوان، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م).
68. عامر محمد سليمان، مدخل أسلوب التكلفة المستهدفة ودورها في تخفيض التكلفة مع الحفاظ على الجودة-دراسة حالة،(الخرطوم: جامعة النيلين،رسالة دكتوراه غير منشورة،2012م).
69. عباس نوار كحيط، تكامل تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر وانعكاسهما في إستراتيجيات التنافس للوحدات الإقتصادية-دراسة ميدانية،(بغداد:الجامعة المستنصرية،رسالة دكتوراه غير منشورة،2007م).
70. عبد الحميد عبد المنعم عبد المولى، تطوير نظام التكاليف المعيارية في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة، (القاهرة:جامعة القاهرة،رسالة ماجستير غير منشورة،2009م).
71. عبد الرحمن بكر، إمكانية تطبيق الموازنات على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردنية،(عمان:الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2007م).

72. عبد الرحيم البشيتي، مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في المصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة-دراسة ميدانية،(غزة:الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة،2009م).
73. عبد الرحيم عصام البشيتي، مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في المصارف الوطنية الفلسطينية-دراسة ميدانية،(غزة:الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة،2009م).
74. عبد العزيز الرومي، أثر استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت،(عمان:جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال،رسالة ماجستير غير منشورة،2012م).
75. عبد العزيز عبد الرحمن، تقويم أقسام شركة الحديد والصلب في حماة في ظل استخدام نظام تكاليف الأنشطة،(دمشق:جامعة دمشق،كلية الاقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة،2004م).
76. عثمان بن دحوش، تخفيض التكاليف- كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية،(الجزائر:سكيكدة،جامعة سكيكدة، كليةالتسيير والعلوم الإقتصادية،رسالة ماجستير غير منشورة،2008م).
77. عطا محمد العمري، مدي فعالية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في وكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين،(غزة:الجامعة الإسلامية،رسالة ماجستير غير منشورة،2005م).
78. على عدنان ابو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية-دراسة تطبيقية،(غزة: الجامعة الإسلامية،كلية التجارة،رسالة ماجستير غير منشورة،2010م).
79. علي إبراهيم حسين ، المعلومات المحاسبية اللازمة لإعتماد أسلوب التحسين المستمر في المنشآت الصناعية -دراسة تطبيقية،(الموصل: جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد ،رسالة ماجستير غير منشورة ، 2004م).
80. علي عاشور المصراطي، استخدام نظام التكاليف الحديثة في تخفيض تكلفة الإنتاج في المنشآت الصناعية الليبية-دراسة حالة مصنع عقبة بن نافع،(الخرطوم: جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة،2010م).
81. عماد سعيد الزمر، تطوير استخدام المقاييس المرجعية لدعم إستراتيجيات ترشيد التكلفة وتحسين الجودة في منشآت الأعمال،(القاهرة: جامعة القاهرة،كلية التجارة، رسالة دكتوراه غير منشورة،2005م).

82. عمرو محمد سعيد، قياس التكلفة المستهدفة لأغراض الإدارة الشاملة للتكلفة-نموذج كمي،(القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2000م).
83. عياد أحميدة عاشور، مدى الحاجة إلى تخفيض التكلفة لمواجهة الآثار الناجمة عن خصخصة الإقتصاد الليبي-دراسة تحليلية تطبيقية،(الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة ماجستير غير منشورة، 2012م).
84. فاطمة الزهراء مغبر، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل بيئة التصنيع الحديثة،(الجزائر: تلمسان: جامعة أبي بكر بلقايد، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2016م)،
85. فائزة إبراهيم محمود، تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التحليل الشبكي،(بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والإقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة، 1991م).
86. فتح الإله محمد احمد، استخدام تكاليف الجودة الشاملة في تقويم أداء المنشآت الصناعية،(الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2009م).
87. فراس رفعت قطيشات، دور التكلفة المستهدفة في تطوير الإستراتيجية التنافسية للمنتجات في القطاع الصناعي الأردني-دراسة ميدانية،(الخرطوم: جامعة امدرمان الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2012م).
88. فريد محمديورا استخدام الموازنات التخطيطية في عمليات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء لصناعة القرار-دراسة ميدانية ،(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2007م).
89. فلة العيهار، دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة-دراسة تطبيقية،(الجزائر: جامعة الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005م).
90. فيصل قاسم سنين، أثر تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على رقابة وتخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية - دراسة حالة مصنع سكر عسلاية،(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م).
91. سارة سيدأحمد عبد العاطي، استخدام نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في القطاع الحكومي المصري-دراسة تطبيقية،(القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م).

92. سالمى ياسين الطرق الحديثة لحساب التكاليف وإِتخاذ القرار في المؤسسة- دراسة حالة،الجزائر: (جامعة الجزائر،كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،رسالة ماجستير غير منشورة،2009م).
93. سامي محمد البلوي،الموازنات التخطيطية في القطاع المصرفي الأردني،(عمان:جامعة آل البيت،رسالة ماجستير غير منشورة،1999م).
94. ستار عبد المجيد ، تكامل تقنيتي تكاليف الجودة والمقارنة المرجعية وأثره في تخفيض تكاليف المنتجات -دراسة تطبيقية،(بغداد:جامعة بغداد،رسالة دكتوراه غير منشورة،2013م).
95. سجي مصطفى الأفندي،مدى إستخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في منشآت القطاع العام-دراسة ميدانية،(حلب:جامعة حلب، رسالة ماجستير غير منشورة،2003م).
96. سلطان كريمة،طرق تحسين جودة المنتج الصناعي وأثرها في تخفيض التكاليف-دراسة حالة المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات،(الجزائر: جامعة سكيكدة، رسالة ماجستير غير منشورة،2007م).
97. سيف الإسلام محمود عبد الحميد، الإطار العلمي لنظام التكاليف في المنشآت الصناعية في ظل مفهوم إدارة التكلفة الشاملة،(القاهرة: جامعة القاهرة،كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة،2002م).
98. راضية عطوي،دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف-دراسة حالة شركة تصنيع اللواحق الصناعية والصحية،(الجزائر:جامعة الحاج خضر-باتنة، رسالة ماجستير غير منشورة،2008م).
99. رزان حسين كمال، تحليل سلسلة القيمة لأغراض خفض التكلفة-دراسة حالة،(القاهرة: جامعة عين شمس،كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة،2003م).
- 100.رشا مصطفى عبد الحميد، دور نظم التصنيع المرنة في تحقيق الخفض الإستراتيجي للتكلفة،(القاهرة: جامعة عين شمس ،كلية التجارة،رسالة ماجستير غير منشورة،2009م).
- 101.رغداء محمد فايز،أثر المشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية على الرضى الوظيفي والأداء-دراسة ميدانية،(الرياض:جامعة الملك عبد العزيز، رسالة ماجستير غير منشورة،1998م).
- 102.رغدة حسن، دور نظام التكاليف المستهدفة في إدارة وتخفيض تكلفة اللوجستيات - دراسة ميدانية،(القاهرة: جامعة حلوان،رسالة ماجستير غير منشورة،2011م).
- 103.ضحى محمد سعيد، إستخدام أسلوب القياس المرجعي لتحسين أداء شركات الأدوية-دراسة تطبيقية،(القاهرة:جامعة عين شمس،كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة،2002م).

ج.المجلات والدوريات العلمية:

1. إبراهيم شكري جرجيس، إستراتيجية الجودة الشاملة وعلاقتها بتخفيض التكاليف-دراسة تطبيقية،(القاهرة: جامعة عين شمس،كلية التجارة،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة،العدد3، 1993م).
2. د.إبراهيم ميده، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مجال المسؤولية الإجتماعية،(دمشق:جامعة دمشق،مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية،المجلد21،العدد2، 2005م).
3. ابراهيم السباعي، تشخيص مجالات خفض التكلفة-طرق التشخيص ووسائل التطبيق،(الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، مجلة المحاسبة،العدد19، 1996م).
4. د.أبو بكر محمد يوسف، إطار مقترح لدور الثقافة التنظيمية في تطبيق الأساليب الحديثة لتخفيض التكلفة،الزقازيق:جامعة الزقازيق،كلية التجارة،مجلة الدراسات والبحوث التجارية،العدد2، 2002م.
5. د.أحمد ضياء محمد ،دور نظام التكاليف المستهدفة والنظم المعاونة في تخفيض تكاليف المنشآت الصناعية،(بنها:جامعة بنها،كلية التجارة،مجلة الدراسات والبحوث التجارية،العدد 2،السنة الرابعة عشر،1994م).
6. د.أحمد عيد، نحو نظام متطور للتكاليف المعيارية،(المنصورة: جامعة المنصورة،كلية التجارة،المجلة المصرية للدراسات التجارية،العدد1، 1994م).
7. د.احمد محمد زامل ، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة،(بنها:جامعة بنها،كلية التجارة،مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد44، العدد1، مارس 1999م).
8. _____، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة،(بنها: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد1، 2007م).
9. أسماء عوض محمد،استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية - دراسة نظرية تطبيقية،(بور سعيد: جامعة قناة السويس، كلية التجارة، مجلة البحوث المالية والتجارية ، العدد 1، يناير2008م).
10. إسماعيل عباس ،علي محمد ، استخدام تقنيتي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كإطار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات-دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية-واسط،(بغداد: جامعة بغداد،المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8،العدد 23، 2013م).

11. إسماعيل يحيى التكريتي **خفض التكلفة بإستخدام التكلفة على أساس النشاط والإنتاج في الوقت المحدد،دراسة تطبيقية**،(بغداد:جامعة بغداد،كلية العلوم الإقتصادية والإدارية، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية،العدد2، 2001م).
12. د.امجاد محمد الكومي، **تصميم إطار فكري متكامل لتفعيل أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق إستراتيجية التميز التنافسي-دراسة حالة شركة التويوتا لصناعة السيارات**،(القاهرة:جامعة عين شمس،كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي،العدد 2،ديسمبر،2008م).
13. د.أمين السيد لطفي،**نظرية المحاسبة القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية**،(الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر،2007م)، ص.115
14. د.جبر إبراهيم الداو، **التكاليف المستهدفة وخفض التكاليف**،(فلسطين:مجلة المحاسب الفلسطيني، العدد13، 2002م).
15. _____،**الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وأثرها في تحسين معايير التصنيف الإئتماني لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين**،(القاهرة: جامعة عين شمس،كلية التجارة،مجلة الفكر المحاسبي،العدد2،السنة السابعة عشر،2013م).
16. د.جرجيس مصطفى، **تخفيض التكاليف بإستخدام أسلوب تكلفة دورة حياة المنتج-دراسة تطبيقية**،(بغداد:جامعة بغداد،كلية الإدارة والإقتصاد،مجلة تنمية الراقدين،المجلد35،العدد112، 2013م).
17. جمال سعد السيد،**مشاكل تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة ودور أسلوب القياس المرجعي في تحقيق إستراتيجية الريادة التكاليفية**،(القاهرة:جامعة القاهرة،كلية التجارة، بني سويف،مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد1،مارس،2004م).
18. د.جمال عبد الحميد، **إطار مقترح للتسعير المستهدف والتكلفة المستهدفة بإستخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الضبابية**،(القاهرة: جامعة عين شمس،كلية التجارة،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة،العدد2، 2007م).
- 19.
20. د.زياد عودة العمائدة، **العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**،(القاهرة:جامعة عين شمس،كلية التجارة،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة،العدد3،يوليو،2009م).

21. زينات محمد محرم، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد 1، 1995م).
22. زينب جبار يوسف، أثر استخدام منحنى التعلم في إدارة وتخفيض التكاليف-دراسة حالة، (البصرة: المعهد التقني، مجلة المعهد التقني، المجلد 26، العدد 4، 2013م).
23. حسن عبد الكريم، د. محمد خالد، الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ والرقابة-دراسة ميدانية، (بغداد: الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد 64، 2007م).
24. د. حسني عابدين محمد، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة، دراسة ميدانية، غزة: جامعة الأقصى، مجلة جامعة الأقصى، (سلسلة العلوم الإنسانية)، المجلد 19، العدد 1، 2015م).
25. د. حسين محمد أحمد، إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد 2، 2001م).
26. حنان جابر، التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة كأداة لتخفيض تكاليف القطاع المصرفي دعماً للقدرة التنافسية في ظل الأزمة المالية العالمية-دراسة ميدانية، (القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 10، العدد 1، 2011م).
27. طلال سليمان جريرة، منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقه في قطاع الأدوية والصناعات الطبية في الأردن، (عمان: مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد 1، 2011م).
28. يوسف احمد، حسن يوسف، دور الوعي التكاليفي للمستويات الإدارية في تفعيل تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية بالوحدات الصناعية-دراسة استطلاعية، (بغداد: جامعة بغداد، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 7، العدد 18، 2012م).
29. د. يونس جعفر، حسين عبد القادر، إمكانية تطبيق الموازن الصفرية كموازنة تخطيطية في المجالس المحلية الفلسطينية-دراسة حالة، (القدس: جامعة القدس، كلية العلوم الإدارية والإقتصاد، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 27، 2012م).
30. لينا كرابيت كريكور، تكامل التقنيات التكاليفية مع بطاقة الأداء المتوازن لأغراض قياس وتقييم الأداء، (بغداد: جامعة بغداد، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 70، 2012م).

31. ماجدة حسين إبراهيم، إطار مقترح لتخفيض تكاليف الإنتاج والجودة من منظور مدخل تكاليف دورة حياة المنتج، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد 1، 2000م).
32. مازن العمري وآخرون ، أهم مقومات النجاح لنظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة في البنوك التجارية العاملة في الأردن وأهمية تلك الموازنات في إتخاذ القرارات الإدارية، (شيكاغو: جمعية المحاسبين الإمبريكية: المجلة العالمية للبحوث المحاسبية ، العدد 3، 2012م).
33. د.ماهر موسى درغام، إبراهيم الشيخ، مدى فعالية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة، (عمان: المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد 11، العدد 1، 2008م).
34. د.ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة - دراسة حالة الجامعات العاملة في غزة، (القدس: جامعة فلسطين، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد 3، 2012م).
35. مثنى فالح بدر الزيدي، أهمية إستخدام مدخل إحتساب التكاليف على أساس الأنشطة بإعتماد الوقت في المشروعات الصغيرة-دراسة تطبيقية، (الموصل: جامعة الموصل، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد 92، 2012م).
36. مجدي محمد سامي ، مدى فعالية نظام تكاليف النشاط كنظام لمعلومات التكاليف، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة مجلة البحوث التجارية، المجلد 22، العدد 2، 2000م).
37. د.مجدي وائل، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية-دراسة حالة، (القدس: جامعة القدس، كلية العلوم الإدارية والإقتصادية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 2، 2014م).
38. د.محمد احمد شاهين، دراسة تحليلية لأساليب وأدوات التكلفة خلال مرحلة تصميم وتطوير المنتجات الجديدة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 1، ابريل 2016م).
39. محمد بكر عربي، أساليب المحاسبة الإدارية لتحقيق الجودة الشاملة-مدخل مقترح ، (القاهرة: جامعة عين شمس ،كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد 3، 1997م).
40. محمد بهاء الدين القاضي، دراسة تحليلية لإستخدام المقاييس المرجعية من أجل تحسين الأداء والقدرة الإنتاجية في صناعة البناء والتشييد، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات، المجلد 3، العدد 4، 2002م).

41. محمد حسن، فريد عمر، مدى فعالية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية-دراسة إستكشافية،(الإسكندرية:جامعة الإسكندرية،كلية التجارة،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية،المجلد42،العدد2،2005م).
42. محمد حسين على، تحليل مقارن لأساليب إدارة الموازنة العامة في إطار موازنة الرقابة وموازنة الأداء بالتطبيق في دولة الإمارات العربية،(القاهرة:جامعة عين شمس،كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد2، 1993م).
43. محمد راضي عبد الكاظم، تحديد التكلفة المعيارية للمواد الأولية المباشرة لنشاط إستخراج النفط الخام والغاز-دراسة تطبيقية،(بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية،المجلد18،العدد65،2012م).
44. محمد سعيد محمد، إطار مفاهيمي لزيادة فعالية نظام التكاليف المستهدفة-دراسة إستطلاعية،(القاهرة:كلية التجارة،بني سويف،مجلة الدراسات التجارية والمالية،المجلد2،العدد3،ديسمبر2009م).
45. محمد صالح هاشم، تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة بيئة الأعمال المتقدمة،(القاهرة :أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مركز البحوث والمعلومات،مجلة البحوث الإدارية ،عدد خاص،2003م).
46. محمد ضياء محمد ، دور نظم التكاليف في دعم سياسة تخطيط الإحتياجات من المورد وسياسة الإنتاج الفوري،(الزقازيق:جامعة الزقازيق، كلية التجارة، بنها، مجلة الدراسات والبحوث التجارية،العدد2، 1993م).
47. محمد علي احمد ،منى سالم حسين، تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة- أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية،(تكريت:جامعة تكريت،كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2 ، العدد3 ، 2006م).
48. محمد محمد عبد الغني.تقييم مدى إمكانية وجدوى قياس التكلفة على أساس النشاط في المستشفيات،(المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية.المجلد 23 ، العدد1،1999م).
49. محمد محمود يوسف، نموذج مقترح لمحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة ودقة بيانات محاسبة تكلفة النشاط،(الإسكندرية:جامعة الإسكندرية،كلية التجارة،مجلة البحوث العلمية،المجلد32، مارس 1995م).

50. د. مصطفى محمد الجبالي ، نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين تحليل القيمة وهندسة القيمة،(الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد2، العدد1، 1998م).
51. _____، دراسة تطوير منهج التكلفة حسب الأنشطة خلال دورة حياة المنتج لأهداف التخطيط الإستراتيجي والتطوير المستمر للصناعات المتقدمة تكنولوجياً،(القاهرة:كلية التجارة،بني سويف،مجلة الدراسات المالية والتجارية،العدد2، يوليو1997م).
52. _____،دراسات تحليلية لآثار التقدم في تقنيات الإنتاج على المبادئ العلمية والأساليب الفنية لتطوير صياغة ووظيفة معايير التكلفة وتحليل الانحرافات لخدمة أغراض رقابة وتخفيض التكلفة،(القاهرة:كلية تجارة بني سويف،مجلة الدراسات المالية والتجارية،السنة التاسعة،العدد1،1999م).
53. محمود يوسف الكاشف، التأصيل النظري ومتطلبات التطبيق العملي للتكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة الربحية،(المنصورة:جامعة المنصورة،كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد2 ، 2004م).
54. مروة جمعة طعمة، دور التكاليف المعيارية والتكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف،(واسط: جامعة واسط، مجلة الكوت للعلوم الإقتصادية والإدارية، العدد2، 2014م).
55. مصطفى أحمد محمد، منهج إستراتيجي متكامل لتطوير فعالية أساليب قياس وتقييم الأداء في البنوك التجارية-دراسة ميدانية،(القاهر:جامعة عين شمس ،كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد2،الجزء الثاني،2008م).
56. مصطفى رضا عبد الرحمن، المحاسبة على أساس المسؤولية كمدخل رئيسي لتخفيض التكلفة في المنظمات، (القاهرة: أكاديمية السادات للعلوم الإدارية،العدد15، 1987م).
57. مها محمود رمزي،أثر بيانات التكلفة وطرق تخفيضها على قرارات التسعير،(مسقط:معهد الإدارة العامة،مجلة الإداري،السنة 28، العدد104، 2006م).
58. مهدي مفتاح السريتي، مدى إمكانية استخدام مؤشرات تقييم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة في القطاع الصناعي الليبي، (مصراتة:جامعة مصراتة،كليةالاقتصاد، المجلة الجامعة،المجلد3، العدد15، 2013م).

59. نادية شاكر، تكامل إعادة هندسة العمليات والمداخل المعاصرة لتخفيض التكاليف في ظل فلسفة إدارة التغيير (نموذج مقترح) -دراسة تطبيقية، (بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 69، 2014م).
60. ناصر خليفة، احمد محروس، مدخل مقترح للتكامل بين بطاقة التقييم المتوازن للأداء ونظام الإنتاج بدون فاقد في ظل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، (بناها: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد 2013، 1م).
61. نبيه عبد الرحمن جبر، خالد عبد العزيز، تخفيض التكاليف-المجالات والأساليب، (الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 2، العدد 1، 1999م).
62. نبيه عبد الرحمن جبر، نحو منهج مقترح لتخفيض التكاليف في المنشآت السعودية-دراسة ميدانية، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، بني سويف، مجلة الدراسات المالية والتجارية-العلوم الإدارية، العدد 3، 1997م).
63. نصر الدين صلاح، إسماعيل عثمان، دور الموازنات التخطيطية على أساس النشاط في تفعيل الأداء، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 1، 2016م).
64. نضال محمد، أنعام محسن، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة -دراسة ميدانية على قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردنية، (الرياض: جامعة الملك عبد العزيز، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، مجلد 21، العدد 1، 2008م).
65. د.سالم عبد الله حلس، دور الموازنة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني-دراسة ميدانية، (غزة: الجامعة الإسلامية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 14، العدد 1، 2005م).
66. د.سالم عبد الله، محمد حسن، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية-دراسة ميدانية، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد 2، يونيو، 2012م).
67. سامي محمد أحمد، مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية -دراسة تحليلية، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية العدد 1، يناير 2014م).
- 68.

69. سعاد حسن خضر ،مدخل هندسة القيمة وإستخداماته - دراسة تحليلية،(القاهرة: جامعة القاهرة ، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 29، 2007م).
70. سليمان حسين ، طلال سليمان، أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية وإستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية،(عمان: الجامعة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 42 ، العدد1، 2015م).
71. سليمان حسين البشتاوي،تطبيق المعرفة الجديدة-نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة،(عمان:جامعة آل البيت، كلية إدارة المال والأعمال، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 34 ، العدد1، 2007م).
72. _____،الإتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها،(عمان:جامعة النجاح،مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد28 ،العدد8، 2014م).
73. سليمان محمد مصطفى،إدارة التكلفة في ظل التقنيات الحديثة،(الزقازيق:جامعة الزقازيق،كلية التجارة،مجلة البحوث التجارية،المجلد33،العدد1، 2011م).
74. سماسم كامل موسى، دراسة تحليلية لمدى إستجابة طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الأداء المالي للوحدة الإقتصادية-دراسة ميدانية،(القاهرة: جامعة عين شمس،كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي،العدد2، السنة التاسعة، 2005م).
75. سمير مرتضى محمد، مدخل مقترح لتطوير نظام التكاليف بغرض دعم وتخطيط المنتجات المتعددة للشركات الصناعية في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة - دراسة نظرية تطبيقية،(الزقازيق: جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ،مجلة البحوث التجارية،العدد1، 2007م).
76. سهير الطمخلي، حتمية تنافسية البيئة الموثمة،(القاهرة:جامعة عين شمس،كلية التجارة،المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة،العدد3 ، 2002م).
77. سيد عبد الفتاح سيد،إستخدام أسلوب القياس المرجعي في تقييم الأداء الإستراتيجي لمنظمات الأعمال،(حلوان:جامعة حلوان،كلية التجارة وإدارة الأعمال،المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية،الجزء الأول،العدد 2 ، 2010م).
78. د. عادل طه احمد، تقييم نظام التكلفة على أساس النشاط ودراسة إمكانية تطبيقه على أنشطة التسويق ورقابة الجودة بالوحدات الإقتصادية،(الزقازيق:جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية،العدد2، 1997م).

79. _____، تطوير إعداد الموازنات بمنظمات المجتمع المدني وإختبار تطبيق أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة،(القاهرة:جامعة عين شمس،كلية التجارة،مجلة الفكر المحاسبي،العدد1، أبريل 2015م).
80. د.عاطف عبد المجيد ، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وتخفيض التكلفة كهدف إستراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية،(أسيوط:جامعة أسيوط، كلية التجارة،المجلة العلمية، العدد28، 2000م).
81. _____ إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة،(سوهاج:جامعة جنوب الوادي،كلية التجارة،مجلة البحوث التجارية المعاصرة،2003م).
82. عباس نوار الموسوي،دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس الكلفة المستهدفة،(بغداد: الجامعة المستنصرية ،مجلة كلية الإدارة والإقتصاد ،المجلد 30،العدد69، 2008م).
83. عبد الباسط أحمد رضوان، إتجاهات معاصرة في الموازنات العامة،(الرياض:جامعة الملك عبد العزيز،كلية الإقتصاد والإدارة،مجلة جامعة الملك عبد العزيز للإقتصاد والإدارة،المجلد14، العدد1، 2000م).
84. د.عبد الرحمن بكر وآخرون، إمكانية تطبيق الموازنة المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني-دراسة حالة ،(المجلة الدولية للبحوث المحاسبية،العدد3، ديسمبر 2012م).
85. عبد الشكور عبدالرحمن الفراء،قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف-دراسة ميدانية،(غزة:جامعة الأزهر،كلية التجارة،مجلة جامعة الأزهر،سلسلة العلوم الإنسانية،المجلد14،العدد2، 2012م).
86. عبد العال هاشم محمد، دراسة وتقويم مدخل التكلفة على أساس النشاط مع إمكانية التطبيق في المملكة العربية السعودية،(المنصورة:جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 23، العدد2، 1999م).
87. عبد القادر دبون، دور مدخل التكاليف التكنولوجي في إدارة التغيير في المؤسسة،(ورقلة:جامعة ورقلة، مجلة الباحث، العدد6، 2008م).
88. عبد المنعم فليح عبد الله، تقويم فعالية نظم التكاليف في دعم إستراتيجية الجودة الشاملة وتحسين الأداء البيئي للمنشأة-دراسة ميدانية،(الزقازيق:جامعة الزقازيق،كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية،العدد2، 2002م).

89. عبد خلف، نادية شاكر، تكامل التجارة الإلكترونية وتكنولوجيا المعلومات وأثره في تخفيض التكاليف
إتخاذ قرارات التسعير،(بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والإقتصاد،مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية،
المجلد20، العدد77، 2014م).
90. عبيد محمود محمد، تقييم مدخل تكاليف الأنشطة على أساس الوقت-دراسة تطبيقية،(القاهرة:جامعة
عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، العدد2، 2009م).
91. د.عز الدين فكري تهامي،التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال
الحديثة،(القاهرة: جامعة الأزهر، مجلة مركز صالح كامل للإقتصاد الإسلامي،العدد16، 2002م).
92. علاء محمد البتانوني،إستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في تحليل ربحية العميل-دراسة
تطبيقية،(المنصورة:جامعة المنصورة،كلية التجارة،المجلة المصرية للدراسات التجارية،المجلد31،العدد2،
2007م).
93. د.علاء وآخرون،إستعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل
الصناعية،(بغداد:جامعة بغداد،المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية،مجلة دراسات محاسبية ومالية،
المجلد7، العدد21، 2012م).
94. على حازم،إستخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تحديد فرص تخفيض التكلفة-دراسة حالة
(الموصل: جامعة الموصل، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة تنمية الرافدين، مجلد32،العدد98، 2010م).
95. د.علي الجوهرى رمضان،أثر التطور الصناعي على إستحداث أساليب متكاملة لإدارة
التكلفة،(سوهاج:جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد28، العدد2،
ديسمبر، 2014م).
96. د.علي جابر صالح، العوامل المؤثرة على تخفيض تكلفة المنتجات الجديدة،(الزقازيق:جامعة
الزقازيق،كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية،المجلد35،العدد1، 2013م).
97. علي قاسم حسن وآخرون، أثر إستخدام التجارة الإلكترونية في تخفيض التكاليف التسويقية- دراسة
تطبيقية،(بغداد:جامعة بابل، مجلة جامعة بابل /العلوم الإنسانية، المجلد19، العدد1، 2011م).
98. علي قاسم حسن،أهمية تخفيض التكاليف التسويقية والتحكم فيها لمنظمات الأعمال-دراسة تطبيقية
(بغداد:جامعة كربلاء، كلية الإدارة والإقتصاد،مجلة جامعة كربلاء العلمية،المجلد8، العدد4، 2010م).
99. علي مجدي سعد، المحاسبية عن إستهلاك الموارد،(المنصورة:جامعة المنصورة،كلية التجارة،المجلة
المصرية للدراسات التجارية،المجلد34، العدد2، 2010م).

100. عماد سيد قطب، التوافق والتكامل بين نظم إدارة التكلفة ونظام الإنتاج الإنسيابي، (القاهرة: جامعة الأزهر، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد4، 2009م).
101. عماد عبد الجليل إسماعيل، مؤشرات إكتشاف خطر الإحتيال على شركات التأمين الطبي بالمملكة العربية السعودية، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد00، 2015م)
102. عماد يوسف الشيخ، أساليبوا إجراءات تخفيض التكاليف، (عمان: جامعة العلوم التطبيقية، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد 3، العدد3، 2000م).
103. عمر عيد مسلم، معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة-دراسة تطبيقية، (بكرة: جامعة محمد خضر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد 6، 2009م).
104. د. فاروق جمعة عبد العال، المدخل المتكامل لتخفيض التكلفة ورقابة الجودة لزيادة السوق التنافسي في ظل تقنيات الإنتاج الحديث، (الزقازيق: جامعة الزقازيق: كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد2، 2001م).
105. فتحي رزق السوافيري، الإطار الفكري والعملي لنظم التكاليف القائمة على الأنشطة-دراسة تحليلية، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد2، 1998م).
106. فهيم أبو العزم محمد، دور محلل النظم في خفض تكاليف النشاط التجاري، (الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، مجلة المحاسبة، العدد19، 1998م).
107. فؤاد خليل إبراهيم، نموذج مقترح لتصميم نظم التكاليف بهدف تحقيق الرقابة الشاملة على التكلفة في ظل الظروف البيئية الحديثة للصناعة، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية تجارة بني سويف، مجلة العلوم الإدارية، العدد7، 1994م).
108. فيحاء عبد الخالق، سهام محمد، أثر استخدام التقنيات الحديثة في تخفيض التكاليف وزيادة الإيرادات المصرفية-دراسة ميدانية، (البصرة: جامعة البصرة، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد8، العدد30، 2012م).
109. فيحاء عبدالله، حميد على، تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة باستخدام الهندسة العكسية-دراسة تطبيقية، (بغداد: جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد8، العدد25، 2013م).
- 110.

111. صالح إبراهيم، التكاليف النوعية_ المسببات وأسلوب إدارتها بهدف التخفيض، (الموصل: كلية الحداية الجامعة، مجلة بحوث مستقبلية، العدد9، 2004م).
112. _____، التغير في إستراتيجيات تخفيض التكاليف وآثارها، (الموصل: جامعة الموصل، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة تنمية الرافدين، المجلد32، العدد98، 2010م).
113. صالح إبراهيم هشام عمر، إستخدام سلسلة القيمة كأحد الإستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة بهدف التخفيض، الموصل: جامعة الموصل، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة تنمية الرافدين، المجلد32، العدد97، 2010م.
114. صالح إبراهيم، الآء وضاح، أثر إعتقاد إعادة هندسة العمليات الإنتاجية في تخفيض التكاليف- دراسة تطبيقية، (الموصل: كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة تنمية الرافدين، المجلد34، العدد108، 2012م).
115. صبيحة برزان، دورالموازنة المرنة على أساس النشاط في الرقابة على التكاليف-دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية، (بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد19، العدد55، 2009م).
116. صفاء محمدعبد الدايم، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد3، 2001م).
117. د.صلاح الدين مبارك، زيادة فعالية مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد29، العدد1، 1992م).
118. راندا مرسي، إطارمقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة-دراسة تطبيقية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد1، الجزء الثاني، ابريل 2015م).
119. رائد مجيد، سعد سلمان، إستعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف - دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، (بغداد، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد8، العدد25، 2013م).
120. رشا مصطفى عبد الحميد، دور نظم التصنيع المرنة في تحقيق الخفض الإستراتيجي للتكلفة- دراسة حالة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد3، 2015م).
121. رغبة حسن عبد الحفيظ، دور التكاليف المستهدفة-كمدخل حديث لإدارة وتخفيض التكلفة، (حلوان جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد2، الجزء2، 2011م).

122. رؤى حسين عبد الحسين، دور أدوات الجودة الشاملة في تخفيض التكاليف وتحسين النوعية،(بغداد: جامعة بغداد،كلية الإدارة والإقتصاد،مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية،المجلد19،العدد70،2013م).
123. د.رياض العرس، الوسائل الفنية لتخفيض التكلفة،(بغداد: مجلة عالم الصناعة،العدد7،1992م).
124. د.رياض حمزة البكري، التخفيض الوهمي والتخفيض الحقيقي للتكاليف،(بغداد:جامعة بغداد،كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة الإدارة والإقتصاد،العدد15،1998م).
125. د.رياض حمزة البكري، عاصم إسماعيل محمد، العلاقة بين نظام الإنتاج في الوقت المحدد ومفهوم السيطرة النوعية وتأثيرهما على تخفيض التكاليف وتحسين النوعية للمنتج،(بغداد:جامعة بغداد،كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية،المجلد8، العدد28،2001م).
126. رياض مصلح ضيف الله، الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية،(القاهرة:جامعة القاهرة، كلية التجارة،مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين،العدد68،2007م).
127. شوقي السيد خاطر،التأصيل العلمي لمجالات خفض التكلفة،(المنصورة: جامعة المنصورة،كلية التجارة،المجلة المصرية للدراسات التجارية،العدد2،1998م).
128. _____،إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة،(الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية،المجلد44، العدد1، مارس2007م).
129. تهاني محمود النشار، إستخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف،(الإسكندرية: جامعة الإسكندرية،كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية،العدد1،1996م).
130. د.توفيق عبد المحسن الخيال، مدى فاعلية تطبيق مدخل التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج في تخفيض التكلفة،(المنصورة:جامعة المنصورة،المجلة المصرية للدراسات التجارية،العدد2،2004م).
131. د.نائر صبري، د.محمود الغبان،المنهجية الداعمة لإستعمال آليات تقنيتي التكلفة المستهدفة والحيود السداسية المرتكزة على الجودة الشاملة لإدارة تكاليفها،(بغداد:كلية بغداد،مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة،العدد34،2013م).
132. خالد محمد،فتح الرحمن الحسن، التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء-دراسة حالة،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،مجلة العلوم الإقتصادية،المجلد16،العدد1،2015م).

133. خديجة جمعة الزويني، دور التجارة الإلكترونية في تخفيض التكاليف -دراسة تطبيقية،(بغداد: الجامعة المستنصرية،كلية الإدارة والإقتصاد،مجلة الإدارة والإقتصاد،العدد67، 2007م).

134. د.خليل الدليمي، نظام التكاليف المبني على الأنشطة وإمكانية تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة في الأردن -دراسة ميدانية،(عمان: جامعة اليرموك، مجلة أبحاث اليرموك، سلسلة العلوم الإنسانية والإجتماعيةالمجلد21، العدد 3، 2005م).

135. خولة حسين، عباس هاشم، استخدام تقنية مراجعة وتقويم البرامج في تحسين أسلوب التكلفة على أساس النشاط-دراسة تطبيقية،(بغداد:جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد9، العدد26، 2014م).

136. ذاكرعبدالله، عبيد خيون، التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني، (بغداد: جامعة بغداد، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد، 8 العدد، 23، 2013م).

137. ذوادي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في تحقيق المركز التنافسي،(سطيف:جامعة فرحات عباس،كلية العلوم والإقتصاد وعلوم التسيير،مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،العدد 9، 2009م).

138. غسان فلاح، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية- دراسة حالة،(دمشق:جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية،المجلد 24،العدد2، 2008م).

د.المؤتمرات والندوات العلمية:

1. د.إبراهيم رسلان حجازي، الموازنة على أساس النشاط وترشيد الإنفاق والإرتقاء بجودة التعليم العالي بالجامعات العربية،(الرباط: جامعة الدول العربية، المؤتمر العربي الأول - الجامعات العربية،التحديات والآفاق المستقبلية، 9-13 ديسمبر، 2007م).

2. إيمان محمد عبد المنعم، دينا محمد صابر،محاضرات في نظم المعلومات والحوسيب،(القاهرة: وزارة الإنتاج الحربي،المركز القيادي والتخصصي، قطاع التدريب، 2006م).

3. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الإدارية - المفاهيم الأساسية الإدارية،(عمان: مطابع شمس،الجزء10، 2001م).

4. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين؛المحاسبة الإدارية للمعلومات اللازمة للتخطيط، (عمان: مطابع الشمس، 2001م).

5. د. حسين محمد أحمد ،إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة،دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية، (الإسكندرية: الجمعية العلمية للمحاسبة والنظم والمراجعة، المؤتمر العلمي السادس للمحاسبين المصريين بعنوان: دور المحاسبة والنظم والمراجعة في إعادة حيوية القطاع العام في مصر، 10-18 أكتوبر، 2010م).
6. د.حسين مصطفى هلالى، دور المعلومات المحاسبية في دعم إتخاذ القرار الإداري، (القاهرة: ندوة بعنوان تحول المنظمات من إستخدام الأساليب التقليدية لأنظمة محاسبة التكاليف إلى إستخدام أنظمة تكاليفية تواكب البيئة الصناعية الحديثة وتكنولوجيا المعلومات 19-23 نوفمبر، 2006م).
7. د. عماد عبد الجليل علي، مدى نجاح الإندماج بين شركات التأمين التعاوني السعودي،(الشلف:جامعة جامعة حسينية بن بوعلي، الملتقى الدولي السابع حول:الصناعة التأمينية، الواقع العملي وآفاق التطوير - تجارب الدول، 3-4 ديسمبر 2012م).
8. د.فؤاد أحمد محمد، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، (الرياض:جامعة الملك سعود، ندوة، بعنوان سبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، 18-19 مايو، 2010م).
9. د.محمد شحاتة خطاب،التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات - إطار مقترح،دراسة نظرية وميدانية، (الرياض: ندوة بعنوان سبل تطوير مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون ، 18-19 مايو، 2010 م).
10. د.محمد علاء الدين الحكيم، محاضرات عن منظومة الإنتاج الصناعي،(القاهرة:المعهد الفني للصناعات المتطورة، قطاع التدريب، 2006م)، نقلا عن أماني زكريا مصطفى
11. د.نجوى عبد الصمد، دور نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط في تحسين تنافسية منشآت الأعمال، (بسكرة: الملتقى الدولي حول: تنافسية المؤسسات الإقتصادية وتحولات المحيط، 29-30 أكتوبر، 2002م).
12. تصريح وزير الصناعة، جريدة الصيحة العدد 800، الاثنين 21 صفر، 1438هـ، الموافق 21 نوفمبر 2016م

ثانياً : الكتب باللغة الأجنبية

1.Books:

1. Ann Bowling, **Research Methods in Health**,(UK:Open University Press; 3 edition ,March 1, 2009).

2. Ansari, S., et al , **A Field Study of Best Practice in Target Costing, Management Accounting**, (Quarterly, Winter,2003).
3. _____.,**Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management**, (New York: Mc-Graw-hill, 1997).
4. _____.,**Target Costing:The Frontier in Strategic Cost Management**, (London: Irwin, 1997).
5. Anthony A. Atkison, Robert S. et al., **Management Accounting: Information for Decision Making and Strategy Execution**, Upper Saddle River ,N. J., Pearson Education Inc, 6thEd, 2012).
6. Atkinson , Anthony , et al. , **Management Accounting**,(Person Prentice Hall ,5th Ed, 2007).
7. _____, **Management Accounting, Information for Decision-Making and Strategy Execution**, (New Jersey: Upper Saddle River, Pearson Education, Inc., 6th Ed, 2012).
8. Besterfield, D .et al., **Total Quality Management**, (New Jersey: Prentice-Hall, Inc, 2003).
9. Bird, R.E. Albano, **Target Costing: Market Based Product Definition**, (Marcel-Dekker Publishing , 2003).
10. Blocher, Edward J., et al., **Cost Management: A Strategic Emphasis** McGraw-Hill Co, (15th Ed., 2010).
11. Bloisi, W., et al., **Management and Organizational Behavior**, (European Ed., McGraw-Hill Companies, USA, 2003).
12. Brimson, James, **Activity Accounting: An Activity Based Costing Approach**, (New York: John Wiley & Sons, Inc, 1991).
13. Bromwich, M.,**Thoughts On Management Accounting and Strategy**,(Pacific Accounting Review, Vol.11, No .2,2005).
14. Barbara G. Tabachnick, Linda S. Fidell. **Using Multivariate Statistics**(New York, NY : HarperCollins College Publishers, 3rd ed. c1996).
15. Bruggeman W. and K. Moreels, **Time-Driven Activity Based Costing a New Paradigm in Cost Management**.(Bimac Newsletter May, 2003).
16. C., Horengren Datar, et al. , **Cost Accounting A Managerial Emphasis**,(Pearson Education, Inc. New Jersey, USA. 13th Ed. 2009).
17. CAM-I (**Consortium for Advanced Management–International SMAC**(Society of Management Accounting of Canada Implementing Target Costing ,Management Accounting Guideline ,April. 1994).
18. Chartered Global Management Accountants Institute (CGMAI), Powered by AICPA & CIMA, **Essential Tools for Management Accountants: The Tools and Techniques to Support Sustainable Business Success**, (London: Institute of Management Accountants, 2013).

19. Cokins, G., **Activity Based Costing Planning: Myth or Reality? A Technical Bulletin from ABC Technologies**, (USA: White Paper, 2008).
20. _____., **New Age Accounting: Activity- Based Budgeting (ABB)**, A Technical Bulletin from ABC Technologies, (USA: White Paper, 1999).
21. Cooper.R.,**When Lean Enterprises Collide,Competing Through Confrontation**, (Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts (USA) ,1995) .
22. _____.,**The Design o f Cost Management Systems: Text And Readings**, (New Jersey: Editions Prentice Hall, 1991), P .196.
23. Cooper& Chew “**Control Tomorrow’s Costs Through Today’s Designs**” Harvard Business Review,January,1996,pp.88-97
24. Cooper, R. and R. Kaplan, **Profit Priorities from ABC Costing**, (Harvard Business Review, 1998).
25. _____.,**The Design of Cost Management System Test and Cases**, (New Jersey: Prentice Hall, 2ed Ed, 1998), P. 116
26. Drury, Colin, **Management Accounting for Business Decisions**, (London: Thomson Learning, 2nd Edition, 2001).
27. _____.,**Management and Cost Accounting**, (United States: Thomson, 5th Edition, 2000).
28. _____., **Management and Cost Accounting**. (London :Chapman and Hall, 3rd Ed ,1992).
29. Edward Limited, **Performance Management, Fundamentals Level – Skills Module**,(Paper F5, December 2007 Answers).
30. Emblemsvag, Jan., **Life-Cycle Costing: Using Activity Based Cost and Monte Carlo Method to Manage Future Costs and Risks**, (John Wily & Sons, INC, New Jersey, 2013).
31. Evans James R, Lindsay, William M.,**The Management and Control of Quality**, (Western, Engage Learning, 8th Ed, South ,2011).
32. Feil,p.,Yook,K, Kim, L, **Japanese Target Costing: A Historical Perspective**, (International of Strategic Cost Management, Spring,2004) .
33. **Financial Management in the NHS**: NHS (National Audit Office and Audit Commission, England· Summarized Accounts, 2003).
34. Garrison R., Noreen, E.& P. Brewer,**Managerial Accounting**,(McGraw-Hill/Irwin, a Business Unit of The McGraw-Hill Companies, Inc., Avenue of the Americas, New York., 14Th Ed ,2012).
35. _____.,**Managerial Accounting**.(New York, Mc Graw Hill, Singapore,11th Ed. 2008).
36. _____.,**Managerial Accounting**,(The McGraw-Hill Companies Inc,14th Ed, 2010).

37. _____, **Managerial Accounting**, (Boston:Mcgraw-Hill, 9th Ed., 2000).
38. _____, **Managerial Accounting**, (Irwin McGraw-Hill, Inc 8th edition, 2000).
39. _____, **Managerial Accounting**, (New York, 10th Ed, McGraw -Hill /Irwin. 2003).
40. Geri, Nita, and Ronen, Boaz, **Relevance Lost: The Rise and Fall of Activity-Based Costing**, (Human System Management, 24, 2005).
41. George A. Marcoulides and Irini Moustaki, **Latent Variable and Latent Structure Models**, (USA Lawrence Erlbaum Association, Inc, 2002).
42. Hansen, D. R. and M. M. Mowen, **Cost Management Accounting**, (United States, Thomson South – Western, 5th Ed, 2006).
43. Hicks, Douglas T., **Activity-Based Costing For Small And Mid-Sized Business**, (New York: John Wiley & Sons, Inc, 1992).
44. Hilton, Ronald, et al., **Cost Management for Strategy Business Decision**, (Irwin, McGraw, Hill 2000).
45. _____, **Cost Management Strategies for Business Decisions**, (U.S.A: Mc. Graw- Hill, 2006).
46. _____, **Managerial Accounting Creating Value in a Dynamic Business Environment**, (New York: 5th Ed, Mc-Graw-Hill, 2005).
47. Hirsch Maurice L. **Advanced Management Accounting**, (London, UK: 2^{Ed}, British Library Cataloguing -in- Publication Data, 2000).
48. Horngren, C., et al., **Cost Accounting, A Management Emphasis**, (New Jersey: 11th Ed Person, Prentice Hall, Upper Saddle River, 2003).
49. _____, **Cost Accounting : A Managerial Emphasis**, (New Jersey: 9th Ed. ,Prentice-Hill, Inc , 1997) .
50. Horngren, Charles. et al., **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, (New Jersey: 9th Ed, Prentice- Hall, Inc, 2011).
51. _____, **Introduction to Management Accounting**, (15th Global Edition, Person, 2011).
52. Hair, J.F., et al. **Multivariate Data Analysis**. ,(New Jersey Seventh Edition. Prentice Hall, Upper Saddle River. 2010) .
53. _____, **A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling** ((PLS-SEM). Sage Publishing. 2014).
54. Jan Emblemsvåg, **Life-Cycle Costing Using Activity Based Costing-And Monte Carlo Methods To Manage Future Costs And Risks**, (New Jersey-USA : John Wiley & Sons Inc Editions, 2003).
55. John. Antos., **Activity Based Management, Activity Based Costing, Activity Based Budgeting**, (Value Creation Group, Inc, Dec 2005), P.10.

56. Kaplan R., et al., **Management Accounting Information for Decision-Making and Strategy Execution**, (Bear son Education, Inc., Upper Saddle River, New Jersey, 6th Ed, 2012).
57. —————., **What-If Analysis and Activity-Based Budgeting , Forecasting Resource Demands , Excerpted from Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits**, (Harvard Business Press , Boston, Massachusetts , 2008).
58. Joseph F. Hair, JR. and Others , **Multivariate Data Analysis with Readings**, ,(New Jersey, USA, Fourth Edition, Prentice-Hall, Inc, 1995) .
59. Kaplan, R.S.and Atkinson, A, **Advanced Management Accounting**, (Prentice Hall .Inc, Third Edition, 1998).
60. Kaplan, Robert S., et al., **Management Accounting** , (New Jersey:Prentice Hall International Inc· 1997).
61. —————., **Management Accounting**, (New Jersey: Prentice Hall, 2007).
62. Keller,W.Robert & Ferrar, M. Philips., **Management Accounting for Profit and Control** ,(New York, Mc grow Hill,. 1991).
63. Keun-Hyo Yook, **Target Costing The Construction Industry Evidence from Japan**·(Construction Accounting and Taxation.2005).
64. Koons, F, **Applying ABC to Target Costs**, (Transaction of the American Association of Cost Engineers, US, 1994).
65. Krajewski, lee J. & Ritzman, Larry P., **Operations Management, Strategy and Analysis**, (U.S.A: Addison-Wesley, 7th Ed, 2007).
66. Lind, G.H.,**Activity Based Costing:Challenging The Way We Cost Underground Coal Mining Systems**, (The Journal of The South African, Institute of Mining and Metallurg,2001).
67. Meiges, Robert F., et al., **Financial & Management Accounting**,.(Graw-Hill, 12th, Ed ,2002).
68. Meyssonier François, **The Target Costing: Un Etat De L'Art**,(Dans Finance Controlee Strategies ,Vol.4, No 4, December 2001).
69. Michael W. Maher et al., **Fundamentals of Cost Accounting**, (Mc. Graw-Hill, New York, 13th .Ed, 2011).
70. Mores, Wayne. Davis.Ket al., **Management Accounting A Strategic**, (Thom& Son Learning, USA, 2003).
71. Morrow, M. & Connolly, T., **The Emergence of Activity Based Budgeting, Management Accounting**, Feb .2005).
72. Nunnally J C. **Psychometric theory**,(New York: McGraw Hill, 1967), P.640.

73. NHS, **The Chartered Institute of Management Accountants, Discussion Paper: Target Costing in the NHS**,(London: SW1P 4NP, 2005) .
74. Player, S & D. E. Keys., **Why Some Organizations Beyond Budgeting**, (The Journal of Corporate Accounting and Finance, Mar/Apr 2003).
75. R. Bear, Mills and F. Schmid, **Product Costing In Advanced Technology Environments**,(Management Accounting, Dec 1994).
76. Raiborn C., et al, **Management Accounting**, (New York: West Publishing Company, Second Ed, 1996).
77. Richard Wilson, **Strategic Cost Analysis, Management Accounting**, Oct, 1990).
78. rimson, James A, & Antos, John. **Driving Value Using Activity-Based Budgeting**, (USA: John Wiley and Sons INC. 1999).
79. Shahid L. et al.,**The CAM-1 Target Cost Core Group, Target Costing**, (The Next Frontier in Strategic Cost Management, Irwin, 1996).
80. Siegel, Joel G., & Shime, Jaek, **Accounting Handbook Barons**, (Educational Series, 4th Ed +2006).
81. Smith, Malcom, **Managing your ABC System, Management Accounting**, (New York: John Wiley and Sons1994).
82. Sofroniou, A., **Business Information System**,(London: Psy Sys Limited, 1998).
83. Stevens, E., **Activity –Based Planning And Budgeting: The Coming of Age of The Consumption –Based Approach**,(The Journal of Corporate Accounting And Finance, Mar/Apr 2004).
84. The International Federation Of Accountants (IFAC), **Target Costing for Effective Cost Management: Products Cost Planning at Toyota Australia**,) Study No.10, June 1999).
85. Wang.S, et al. , **A Three –Phase Integrated Model for Product Configuration Change Problem**,(Expert System with Application, Part 1, April+ 2009).
86. Weetman, Plauline, **Management Accounting**, (London: Pitman Publishing, 1996).
87. Williams.R, Haka.F & Bettner. S, **Financial & Managerial Accounting: The Basis for Business Decisions**, (Mc-Graw-Hill Irwin: 13th Ed, 2005) .
88. Yoshikawa,Takeo, et.al, **Strategic Value Analysis: Organize Your Company for Strategic Success**,(Great Britain: Pearson Education Limited, 2002).

2. Periodicals:

1. Agrawal, Surendra P.,et al. **Continuous Improvement An Activity- Based Model**, (Management Accounting Quarterly, Vol.7, No 3, 2006).

2. Ahmad Usman., et al, **Is Target Costing Implemented in Automobile Sector of Pakistan or Not?** †The Journal of Commerce Vol.6, No.1†(2012).
3. AL Awawdeh, Waleed et al., **The Relationship between Target Costing and Competitive Advantage of Jordanian Private Universities,**(International Journal of Business and Management† Vol.7, No.8, April 2012).
4. Al-Omiri, M., & C. Drury, **Organizational and Behavioral Factors Influencing the Adoption and Success of ABC in the UK,** (London: Cost Management, Vol. 21, No. 6,2007).
5. Andor Pajrok, **Application of Target Costing Method in The Hospitality Industry,**(Journal of Education Culture and Society No.2, 2014,) †P.157
6. Ax,Christian., Greve Jan & Nilsson ULF.,**The Impact of Competition and Uncertainly on the Adoption of Target Costing,**(International Journal of Production Economics.2008, Vol.115).
7. Barber, K D, et al.,**Cost Allocation for Business Process Simulation Models,** (Engineering Manufacture, Vol. 220, Part B, 2006).
8. Barrett, Richard, **Predictive Planning: The Next Step in the Planning and Budgeting Revolution,**(Measuring Business Excellence, Vol. 9,No. 1, ABI/INFORM Global ,2005).
9. Bhimani, A. et al., **Targeting Excellence: Target Cost Management at Toyota in the UK,** (Management Accounting, London, Vol.73, No.6, (Jun) 1995).
10. Chao-Hsuing,et., al ,**Early Evidence on the Interactive Effects Involving Product Development Organizations and Target Cost Management,** (Advances in Management Accounting, Vol.14,2005).
11. Chen, H.H. & B.H. Kleiner. **New Developments Concerning Wrongful Termination,**(Managerial Law, Vol. 44 No 1,2002).
12. Christopher R. Dipaolo, †**Target Costing,** (Chemical Engineering, Vol.14, No.4, Apr, 2007).
13. Clinton, D. and A. Graves, **Product Value Analysis: Strategic Analysis Over the Entire Product Life Cycle,** (Journal of Cost Management, May/June.1999).
14. Connolly, Tim And Ashworth, Gary, **An Integrated Activity-Based Approach to Budgeting, Management Accounting,** (ABI/INFORM Global, Vol. 72, No .3 Mar.1994).
15. Cooper Robin, Slagmulder Regine, **Develop Profitable New Products With Target Costing** † (Salon Management Review† Vol.40, No.4† Summer†1999) .
16. _____, **Activity Based Budgeting –Part 1, Strategic Finance,** (ABI/INFORM Global,Vol.82, No.3, Sep 2000), P. 85.

17. _____, **Target Costing For New Product Development: Component Level Target Costing**, (Journal of Cost Management, Vol.16, No.3, Sep/Oct 2002).
18. Dal-Ri, F.J., Alonso, C.D., **Modeling The Subjectivity in The Target Costing Processes**, (Journal of Digital Accounting Research, Vol.5 No .102005).
19. Dwi, Larson, **Development of a Manufacturing Flexibility Hierarchy Through Factor and Cluster Analysis**, (Journal of Manufacturing Technology Management, Vol.20, No.4, 2009).
20. Ellram, Lisa, **The Implementation of Target Costing In The United States. Theory Versus Practice**, (Journal of Supply Chain Management, Vol.42, No.1, Winter, 2006).
21. Emblemsvag J., **Activity-Based Life-Cycle Costing**, (Managerial Auditing Journal, Vol. 16 Issue: 1, 2001).
22. Everaert .P., et al., **Characteristics of Target Costing: Theoretical and Field Study Perspective**, (Qualitative Research in Accounting & Management ,2006, Vol.3, No.3).
23. Farideh Farajil, Ameneh Reiszadeh , **The Activity Based Costing and Target Costing as Modern Techniques in Determination of Product Cost**, (International Research Journal of Applied and Basic Sciences, ISSN 838, Vol, 6 ,2013).
24. Farouq Al Azzam, **(Extent of the Target Cost Application in Commercial Banks in Aqaba Special Economic Zone**, Journal of Management Research, , Vol. 5, No. 1. 2013).
25. Fernsdez, P, et al ., **An Evolutionary Approach to Benchmarking**, (An International Journal, Vol.18, No .4, 2001).
26. Fisher Joseph G, et al., **Using Budgets for Performance Evaluation: Effect of Resource Allocation and Horizontal Information Asymmetry on Budget Proposals, Budget Slack, and Performance**, (The Accounting Review, Vol. 77, No.4, October, USA, 2002).
27. _____., **Implementing Target Costing** ,(Journal of Cost Management, Vol, 19, No, 19 ,1995).
28. Gandhinathan, R., Raviswaran, N., **Reliability Considerations in A Target Costing Process: An FMEA Approach**, The (ICFAI), (Journal of Operations Management, No.1, Feb 2006).
29. Gopalakrishan, B., et al., **Design and Development of a Target Costing System For Turning Operation**, (Journal of Manufacturing Technology Management, Vol.18, No. 2, 2007).

30. Grasso, Lawrence. **Are ABC and RCA Accounting Systems Compatible With Lean Management?**, (Management Accounting Quarterly, Vol.7, No.1, 2005).
31. H. Tandung, G. Guangming, & H. Huyhanh, **Integration of Activity-Based Budgeting and Activity-Based Management**, (International Journal of Economic, Finance, and Management Sciences, Vol.1, No.4, 2013).
32. Haluk Bengu, **The Role of Activity Based Budgeting on Target Costing Practices**, (The Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences, Vol.15, No.1, 2010).
33. Henri Dekker, & Peter Smidt, **A Survey of the Adoption and Use of Target Costing In Dutch Firms**, International (Journal of Production Economics, Vol. 84 Issue 3, 2003).
34. Hergeth, H., **Target Costing In the Textile Complex**, (Journal of Textile Adeniyi Segun).
35. _____ **Impact of Target Costing on Competitive Advantage in the Manufacturing** International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences Vol. 4, No.3, July 2014).
36. Hibbets, A., Albright, T., Funk, W., **The Competitive Environment and Strategy of Target Costing Implementers: Evidence from the Field**, (Journal of Management Issues, Vol.15, No.1, 2003).
37. Ibusuki, U & Kaminski, C., **Product Development Process with Focus on Value Engineering and Target Costing: A Case Study in An Automotive Company**, (International Journal of Production Economics, Vol.105, No.2, 2007).
38. Iranmanesh, H. & Thomson, V., **Competitive Advantage by Adjusting Design Characteristics to Satisfy Cost Targets**, (International Journal of Production Economics, Vol.115, No. 1, 2008).
39. J. Wood, , **Management Accounting**, (First Annual International Congress on Target Costing Vol.79, No.7, Jan 1998).
40. Jelsy Joseph, Mr. A. Vetrivel **(Impact of Target Costing and Activity Based Costing on Improving the Profitability of Spinning Mills in Coimbatore -Empirical study**, Journal of Contemporary Research in Management, Vol.7, No.2, April - June, 2012).
41. Jeonghoon Ann, **Beyond Single Equation Regression Analysis: Path Analysis and Multi-Stage Regression Analysis**, (American Journal of Pharmaceutical Education, Vol. 66, Spring 2002).

42. Kaplan R.S. and Norton D.P., **Using The Balanced Scorecard as A Strategic Management System**, (Harvard Business Review, Vol.74, No.1, Jan- Feb 1996).
43. Kaplan, Dennis, et al., **Activity-Based Costing and Cost Interdependencies Among Products: The Denim Finishing Company**, (Issues in Accounting Education, Vol 20, No.1, February, 2005) .
44. Kee, R. and M .Matherly. **Decision Control of Products Developed Using Target Costing**. (Advances in Management Accounting ,Vol. 15, 2006),
45. Lambino C, **Time Driven Activity Based Costing**,(Government Finance Review, Vo .23,No. 4, 2007).
46. Lana, L., John, R., and Martin, J., **An Application of Activity Based Budgeting: A UK Experience, Cost Management**, (ABI/INFORM Global, Vol.17, No.5, Sep/Oct 2003).
47. Lawrence Imeokparia, **Target Costing and Performance of Manufacturing Industry in South-Western Nigeria**, Global Journal of Management and Business Research: D Accounting and Auditing. Volume 14 Issues 4, Version 1, 2014).
48. Lee John Yee, **Use Target Costing to Improve Your Bottom-Line**, (The CPA Journal, ABI/INFROM Global-JAP, Vol.64, No.1, Jan 1994).
49. Liu, F. Mitchell And J. Robinson, **A Longitudinal Study of The Adopting of An Activity-Based Planning Systems In The Crown Prosecution Service of England And Wales, United Kingdom**, (Journal of Accounting Organizational Change, Vol.77, No. 10 ,2008).
50. Mahdi Naqdi Bahar, **Conceptual Framework For Launching And Implementing Target Costing In Automotive Industry**, (International Journal Of Research In IT& Management Vol2 ,Issue 6•2012).
51. Malcom, J. Morgan,, **Management Accounting, A Case Study in Target Costing**,(Accounting for Strategy, Vol.71, No.5, May 1993).
52. Mending Hamada, k., **Target Costing and Kazan Easting Japanese Automobile Companies**, (Journal of Management Accounting Research, Vol.3, 1991).
53. Meyssonner François, **The Target Costing : Un Etat De L'Art**,(Dins Finance Control Strategy , Volume 4, No 4, December2001) .
54. Mustafa ,Essam, **An Application of Activity-Based-Budgeting in Shared Service Departments and Its Perceived Benefits and Barriers Under Low- IT Environment Conditions**, (Journal of Economic & Administrative Sciences, Vol.21, No.1, June 2005).

55. Needy, Kim et al., **Implementing Activity-Based Costing in Small Manufacturing Firms: A Field Study**, (Engineering Management Journal, Vol. 15, No.1, 2003).
56. Nour Aldeen & Other, **The Impact of Target Cost Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies**, International Journal of Business and Social Science Vol. 5 No. 2; February 2014. PP 250-261.
57. Ofileanu, D., Bumbescu, S., **Target Costing –The Response of the Managerial Accounting to Changes in the Environment**, (Annals of the Constantan Brancusi University of Târgu Jiu, Economy Series , Issue 3, 2014).
58. Patricia Everaert , et al, **Characteristics of Target Costing: Theoretical and Field Study Perspectives** ,(Qualitative Research in Accounting & Management. Vol. 3 No. 3, 2006).
59. Peter Woodlouk, **Weighing The Options to Meet Target Costs**, (Cost Management, Boston, , Vol.13, No.6, Nov./Dec. 1999).
60. Robert G. Eichman, **Activity Based Costing for Component-Based Software Development**, (Netherlands: Information Technology and Management ,No. 3,2002).
61. Ross, Thomas K.,. **Analyzing Health Care Operations Using ABC**, (Journal of Health-Care Finance, Spring, VoL.30, No.3, 2004).
62. Sakurai, M, **Target Costing and How to Use It**. (Journal of Cost Management, Vol.3, No.2, 1989).
63. Schalkwyk, Annette Van, **Setting Water Service Tariffs Sustainable Technologies**, (Official Journal of The Institute of Municipal Finance Officers, Vol. 12 No. 3, Autumn 2012).
64. Selim Yuksel Pazarceviren, **Target Costing Based on The Activity-Based Costing Method And A Model Proposal**, (European Scientific Journal Vol.4, Special Edition, December 2013).
65. Shahid, Ansari, et., al, **Template For Implanting Target Costing**, (Cost Management, Vol..20, No.5, Sep/Oct.2006).
66. Sorinel Capusneanu, **Implementation of Activity-Based Budgeting Method in the Economic Entities from Mining Industry of Romania**, (International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol. 3, No.1, January 2013).
67. Swenson, Dan, et al, **Using CAM-I Diagnostic to Evaluate Readiness for Target Costing**, (Cost Management, Vol.19 No.3, May/June 2005) , PP. 43-44.

68. Takeyuki Tani, et al., **Target Costing Management in Japanese Companies: Current State of the Art**, (Management Accounting Research, Vol.5, March, 1994).
69. Tandung Huynh et al., **Integration of Activity – Based Budgeting and Activity –Based Management**, (International Journal of Economic, Finance, and Management Sciences, Vol. 1, No. 4, 2013).
70. Taylor, Thomas C., **Current Developments in Cost Accounting And The Dynamics Of Economic Calculation**, (The Quarterly Journal Of Austrian Economics Vol. 3, No. 2, Summer, 2000).
71. Tom Albright, Marco Lam, **Managerial Accounting and Continuous Improvement Initiatives A Retrospective and Framework**, (Journal of Managerial Issues, Vol. 18, Iss. 2, Summer 2006).
72. Waleed Mjalli AL_Awawdeh, Jamal Adel AL_Sharairi, **The Relation between Target Costing and Competitive Advantage of Jordanian Private Universities**, (International Journal of Business and Management, Vo.7, No. 8, April, 2012).
73. Wang, S., Che, H., & Wang, J., **A Three –Phase Integrated Model for Product Configuration Change Problem**, Expert System with Application, Vol 36, No 3, Part 1, April, 2009).
74. Wilhelmi, M., Kleiner, B., **New Development in Budgeting**, (Management Research News, Vol. 8, No.3, 1995).
75. Wu Chi-Ling, et al., **Target Costing As A Role Of Strategic Management Accounting In Real- Estate Investment Industry, African**, (Journal of Business Management Vol.7, Issue8, 2013).
76. Yook, Ken-Liyo et al., **Target Costing In The Construction Industry: Evidence from Japan**, (Construction Accounting and Taxation, Vol. 15, No.3, May/June 2005).
77. Yrd. Doç. Dr. Haluk Bengü, **The Role of Activity Based Budgeting on Target Costing Practices**, (The Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences, Vol.15, No.1, 2010).
78. Zhang, Q., et al., **Manufacturing Flexibility: Defining and Analyzing Relationships Among Competence, Capability and Customer Satisfaction**, (Journal of Operations Management, Vol.21, No.2, 2003).

3. Theses:

1. Ayşe Pinar GURSES, **An Activity- Based Costing and Theory of Constraints Model For Product- Mix Decisions**, (Thesis Submitted to the Faculty of the Virginia Polytechnic Institute and State University in Partial fulfillment of the Requirements for the degree of Master of Science in Industrial and Systems Engineering, Blacksburg, Virginia, June 1999).

2. Borgernas,H, And Fridh,G. **‘The Use Of Target Costing In Swedish Manufacturing Firms**, (Goteborg University, School Of Economics & Commercial Law, 2004) .
3. Everaert ,Patricia, **The Impact of Target Costing on Cost, Quality and Time-to-Market of New Products: Results from Lab Experiments**, (Submitted at the University of Ghent to the Faculty of Economics and Business Administration On 20 October, 2000).
4. Ganye ,Driscole, Kwah, **Facing up to Realism: The Case of Using The Target Cost Management Approach In Health Care Delivery Management**, (University of Exeter ,for the degree of ,Master of Philosophy in Management ,2008).
5. Jada Lado., **The Adoption and Implementation of Activity- Based Costing in Sudanese Sugar Industry** , (Khartoum: University of Juba, School of Management Science Unpublished PhD of accounting, 2010)
6. Kavin Timothy Breauk, **The Effect of Program Commitment on the Degree Participative Congruence and Managerial Performance in a Budgeting Setting** (Louisiana: Louisiana State University, a Dissertation for the Degree of Doctor of philosophy in Accounting,2004)
7. Kwah, G., **Target Costing in Swedish Firms- Fiction, Fad or Fact? An Empirical Study of Some Swedish Firms**, (Master Thesis Goteborg University, 2004).
8. Shultz B, Sands W. **Understanding measurement concept and statistical procedures. In,**(Physiological Assessment of Human Fitness, Maud P, Foster C. (Eds.). Champaign, IL: Human Kinetics Publishers, 1995).
9. Slater, M. **‘Target Costing as A Strategic Cost Management Tool in the South African Motor Industry**, (Faculty of Business and Economic sciences, The Nelson Mandela Metropolitan University2010).

4. Conferences:

1. Cooper Robin, Slagmulder Regine, **Factors Influencing The Target Costing Process**· (Lessons From Japanese Practice, February 25, 1997).
2. Gaskin, J. E., & Skousen, T. **Time-Chunking and Hyper-Refocusing in a Digitally-Enabled Workplace: Six Forms of Knowledge Workers**.Frontiers in Psychology, 2016,7, 1627
3. Martin, T., **A Review of Existing Pavement Performance Relationships**, (Arab TR Research Report ARR 282, June, 1996)
4. Stephen Mansfield, Philip Udo-Lnyang, **Application of Value Engineering Within The Construction Industry**, (ASC Proceeding of the 42nd Annual Conference, Colorado State University For Collins, Colorado April, 2006)

ثالثاً : المراجع الإلكترونية:

1. <http://www.nysscpa.org/cpajournal/Old/17015438.htm> .
2. <http://www.organizedchange.com/balancedscorecard.htm>.
3. WWW.HalfCostProduets.com, WWW.old.Kfu.edu.sa/main/res/3032.pdf.

4. www.pitt.edu/~super1/.../Arabic/correlationandlinearregression.pdf15/3/2017
5. http://marwanmant.blogspot.com/2014/01/blog-post_9298.html2017/4/7
6. [WWW.http://industry.gov.sd/home/?page_id=151-17/5/2017](http://industry.gov.sd/home/?page_id=151-17/5/2017)

الملاحق

ملحق (1)

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

الموضوع / إستمارة إستبانة

الأستاذ الفاضل.....،،إختياري،،

المحترم

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته.

يسر الباحث أن يضع بين أيديكم هذه الإستبانة، بهدف الحصول على آرائكم ومقترحاتكم فيما تتضمنه من محاور، لإستيفاء البيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية بهدف الحصول على درجة الدكتوراه في فلسفة التكاليف والمحاسبة الإدارية بعنوان، تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تخفيض التكاليف.دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية تسعى هذه الدراسة إلى إختبار مجموعة من الفرضيات التي تعكس بعض مقومات التكلفة المستهدفة من خلال قياس العلاقة بين متغيرات الدراسة، التكلفة المستهدفة والموازنة على أساس الأنشطة وتخفيض التكاليف.

نأمل من سيادتكم التكرم بإبداء آرائكم على عبارات الإستمارة ،حيث يكون لذلك أثراً إيجابية على نتائج الدراسة، وأن بياناتكم تحظى بسرية تامة وتستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين ومقدرين تعاونكم،،،

طالب الدكتوراة: إدريس الصديق عثمان

Idreis70@gmail.com

أولاً : البيانات الشخصية :

أرجو التكرم بوضع علامة (√) أمام ماتراه مناسباً .

1.العمر:

أقل من 30 سنة () 30 - 40 سنة () 41 - 50 سنة () أكثر من 51 سنة ()

2. المؤهل العلمي :

بكالوريوس () دبلوم عالي () ماجستير () دكتوراة () أخرى حددها ()

3.التخصص العلمي:

تكاليف ومحاسبة إدارية () محاسبة وتمويل () إدارة أعمال () إقتصاد () أخرى ()

4.المركز الوظيفي:

مدير مالي () رئيس حسابات () مراجع () مدير مبيعات () مدير إنتاج () محاسب

تكاليف () محاسب () أخرى ()

5.سنوات الخبرة:

أقل من 5سنوات () 5 - 10سنوات () 11 - 15سنة () 16 - 20 سنة () أكثر من 21

سنة ()

ثانياً .بيانات الشركة

1. طبيعة عمل الشركة:

مواد غذائية () هندسية () كيميائية () معدات () أخرى حددها ()

2.عدد العاملين:

أقل من 50 () من 50 - 100 () من 101 - 150 () أكثر من 150 ()

3.عمر الشركة

أقل من 5 سنوات () من 5 - 10 سنوات () من 11 - 15 سنة () أكثر من 16 سنة ()

4.الأسواق التي تعمل بها الشركة

محلية () تصدير - دولية () محلية ودولية ()

5. الشكل القانوني للشركة :

قطاع عام () قطاع خاص محلي () شراكة بين القطاع الخاص والعام () قطاع خاص

أجنبي ()

ثالثاً : متغيرات الدراسة:

الرجاء وضع علامة (√) أمام مستوى الموافقة المناسب

المتغير الأول: التكلفة المستهدفة:

مستوى الموافقة					سر البيع المستهدف	أ
لا	لا	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة	الرقم
أوافق شدة	أوافق					
					نحدد سعر بيع المنتج بناءً على دراسات السوق قبل البدء بالعملية الإنتاجية.	1
					نشكل فريق تصميم للوصول للتصميم المنتج الذي يحقق التكلفة المستهدفة.	2
					تنسق بين إدارة التسويق وإدارة لتصميم من خلال دراسة متطلبات العملاء.	3
					نهتم بتكاليف المنتج في مرحلة مبكرة من الإنتاج (التصميم والتخطيط).	4
					نهتم بدراسة درجة تقلبات أسعار المواد الأولية اللازمة في العملية الإنتاجية.	5
					نحدد تكلفة منتجاتنا من خلال طرح الربح المستهدف من السعر.	6
					نحدد سعر البيع المستهدف بالإعتماد على سعر السوق الحالي.	7

					الصناعة	
					9	نعمتد في تحديد هامش الربح المستهدف على سلوك الزبائن
مستوى الموافقة					التكلفة المسموح بها	ج
لا أوافق شدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة	الرقم
					1	نحدد تكلفة منتجاتنا بالمعادلة التالية: (سعر البيع المتوقع - الربح المطلوب = التكاليف المستهدفة).
					2	نحدد التكلفة المستهدفة للمنتج خلال مرحلة تخطيط وتصميم المنتج.
					3	نوزع الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية وفقاً لدورة حياة المنتج.
					4	يتم تشكيل فريق عمل متخصص لدراسة تكاليف الإنتاج مسبقاً.
					5	نهتم بتوفير بيانات أكثر دقة في تحديد تكاليف المنتجات.
					6	دائماً نسعى لتحليل أنشطة تصميم المنتجات لتحديد تكلفة كل نشاط.
					7	نهتم بعمليات التحسين المستمر لعمليات الإنتاج في مختلف الأنشطة.

					نقوم بإدخال تحسينات تدريجية على الإنتاج خلال دورة حياة المنتجات.	8
--	--	--	--	--	--	---

المتغير الثاني: الموازنة على أساس الأنشطة

الرقم	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق شدة
1	نمأ نضع الخطة المالية بناءً على الخطة التشغيلية.					
2	نهتم بتحديد تكلفة كميات الإحتياجات من الموارد.					
3	دائماً نسعي لتحقيق التوازن التشغيلي.					
4	نهتم بتحقيق التوازن المالي دون الإخلال بالتوازن التشغيلي.					
5	نهتم بكمية الأنشطة المطلوبة لإنتاج الوحدة من المنتج.					
6	نهتم بكمية الموارد المطلوبة لأداء النشاط.					
7	نهتم بتحليل الأنشطة على مستوى الوظيفة.					
8	نهتم بتطبيق التكلفة على أساس الأنشطة.					
9	نهتم بالرقابة على عناصر التكاليف لتخصيصها بشكل دقيق.					
10	نمأ نتنبأ بالأنشطة التي نحتاج إليها والطاقة التشغيلية لكل نشاط.					
11	دائماً نهتم بتحديد الموارد الفعلية التي يجب توفيرها لكل نشاط.					

					12	نهتم بمعرفة الإرتباط بين المنتجات والأنشطة والموارد.
--	--	--	--	--	----	--

المتغير الثالث: تخفيض التكاليف

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	دائماً نسعى إلى الإنتقال من مستوى التكاليف الحالي إلى مستوى أقل.					
2	دائماً نعمل على رفع الكفاية الإنتاجية.					
3	نهتم بتوجيه التكلفة إلى الأنشطة الضرورية التي تضيف قيمة.					
4	دائماً نهتم بتخفيض حجم المخزون.					
5	نهتم بالالتزام الموردين بمواعيد التسليم.					
6	نركز على أداء العمليات الضرورية ذات قيمة المضافة.					
7	دائماً نسعى لتقليل أخطاء التشغيل الزائدة.					
8	نهتم بمتطلبات البيئة الصناعية الحديثة.					
9	دائماً نهتم بالإستخدام الأمثل للموارد الإقتصادية المتاحة.					
10	نهتم بإنجاز الأعمال في الزمن المحدد لكل نشاط.					
11	نركز في الحصول على منتجات سليمة من دون عيوب من المرة الأولى.					
12	دائماً نسعى إلى تجنب الأنشطة غير الضرورية.					

(2) ملحق رقم

محكمي إستمارة الإستبانة

أسماء وعناوين والدرجة العلمية لمحكمي إستمارة الإستبانة

م	الإسم	الدرجة العلمية	العنوان
1	أ.د. محمد فرح عبد الحليم	بروفيسور	جامعة النيلين
2	أ.د. هلال يوسف صالح	بروفيسور	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
3	د. بابكر إبراهيم الصديق	أ. مشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
4	د. صديق بلل إبراهيم	أ. مشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
5	د. مصطفى نجم البشاري	أ. مشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
6	د. فارس الطيب احمد	أ. مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
7	د. أبوبكر محمد احمد	أ. مساعد	جامعة نيالا
8	د. صالح حامد محمد علي	بروفيسور	جامعة النيلين
9	د. عبد الرحمن عبدالله	أ. مشارك	جامعة النيلين
10	د. عبد الرحمن عادل خليل	أ. مساعد	جامعة النيلين
11	د. أمل إبراهيم وادي	أ. مساعد	جامعة بحري
12	د. عبدالحق علي إبراهيم	أ. مساعد	مدير مركز معالم للتدريب
13	د. محمد سليمان احمد كرسي	مراجع	ديوان المراجعة القومي

ديوان المراجعة القومي	مراجع	أ.ادم عبد الله صالح	14
مكتب مبارك للمراجعة	مراجع	أ.يوسف ادم بخيت	15
ديوان المراجعة القومي	مراجع	أ.إيتسام محمد حسين	16
ديوان المراجعة القومي	مراجع	أ.ماجدة محمد ادم	17