



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا

التكلفة المستهدفة وأثرها على جودة الإنتاج

(دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم)

Target Cost and Its Impact on Production Quality

(A Field Study on a Sample of Industrial companies in Khartoum State)

بحث تكميلي استيفاء لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية

إشراف الدكتور/

اسماعيل عثمان محمد النجيب

استاذ التكاليف والمحاسبة الإدارية المساعد

إعداد الطالب/

هشام محمد آدم النور

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإستهلال

قال الله تعالى: (وَالْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ)

صدق الله العظيم

سورة الصافات الآية (182)

الإهداء

الى من غمرتني بفائض حنانها وحبها ومنحتني دعائها واحسنت طعم السعادة في حياتي
امي ... متعها الله بالصحة والعافية دائماً...

الى من غرس في حب العلم والمعرفة وطعم الحياة وسقاني مياه الأمل
الى من علمني حب الخير والكرامة والى من كلله الله بالهيبة والوقار
والى من احمل اسمه بكل افتخار الى من علمني ان ارتقي سلم الحياة بحكمة وصبر
الى ابي العزيز اطل الله عمره

الى اخي طارق الذي ساعدني طوال هذه المدة الدراسية

الى كل اخواني الافاضل حسام ... النور ... وريم
على دعمهم لي في مسيرتي العلمية

الى كل من ساهم في نشر العلم والدين

الى الرائعون رفقاء الدرب من الاساس وحتى الان
الى زملائي في الدفعة العاشرة

الى كل هؤلاء اهدي هذا الجهد...

الباحث

الشكر والتقدير

الشكر والامتنان لله اولاً لما منّ علينا من صحة وتوفيق لانجاز هذا العمل وبفضل منه وحده.

والصلاة والسلام على خير من وطأ الثرى بعظيم نوره وتبينه محمد صلى الله عليه وسلم المبعوث رحمة للعالمين.

كما لا يسعني الا ان اتقدم بوافر الشكر والعرفان لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا وكلية الدراسات العليا التي منحتني فرصة الالتحاق ببرنامج الماجستير وقد صدق رسول الله صلى الله عليه وسلم- حين قال: (من لم يشكر الناس لا يشكر الله) لذا توجب عليّ ان اوجه شكري وامتناني للاستاذ المشرف على دراستي الدكتور/ اسماعيل عثمان محمد النجيب الذي طال الصبر من قبل ان اكتب الاحرف الاولى لهذا البحث من توجيهات اولية وجمع المصادر حتى الصيغة النهائية وهو نعم الموجه جزاه الله كل خير....

كما اتوجه بالشكر والتقدير الى السادة المحكمين الذين قاموا بتحكيم الاستبانة ولم يبخلوا عليّ من صبرهم ونصائحهم وتعاونهم منذ دراستي ... كما اوجه شكري للاخ/ حسن عبد الله إسحاق.. في مساعدته لي في أغناء دراستي من جانب التحليل الاحصائي....

ولا يفوتني ان اقدم خالص الشكر لاسرة مكتبة كلية الدراسات العليا... وكذلك اسرة مكتبة كلية التجارة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا....

والشكر موصول الى كل من ساهم وساعد في اعداد هذا البحث فلهم عظيم التقدير والامتنان...

الباحث

المستخلص

تناول البحث اسلوب التكلفة المستهدفة واثرها على جودة الانتاج دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم، حيث تمثلت مشكلة البحث في عدم اهتمام الكثير من الشركات الصناعية بنظم التكاليف الحديثة التي تحقق الجودة المطلوبة للمنتجات وتركيزها على النظم التقليدية التي اصبحت لا تتلاءم مع البيئة الصناعية المعاصرة التي تمكنها من المنافسة بمنتجاتها بالاسواق المحلية والعالمية من اهم هذه النظم اسلوب التكلفة المستهدفة . يهدف البحث للتعرف على اسلوب التكلفة المستهدفة ومدى أثره على جودة الانتاج من خلال التحسين والتطوير المستمر للمنتجات وكذلك التعرف على المعوقات التي تواجه الشركات الصناعية في تطبيق هذا الاسلوب. لتحقيق اهداف البحث اختبر البحث ثلاثة فرضيات، الفرضية الاولى: يؤثر تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة على تحقيق اهداف الشركات الصناعية والعملاء ، الفرضية الثانية : يؤثر تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في عملية التطوير والتحسين المستمر للمنتجات ، الفرضية الثالثة : هنالك بعض المعوقات التي تحد من تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية. اعتمد البحث على مجموعة من المناهج هي: المنهج الاستنباطي والاستقرائي والتاريخي والوصفي والتحليلي، ولغرض جمع البيانات تم اعداد وتوزيع استبانة للفئة المستهدفة. توصل البحث الى العديد من النتائج منها، اسلوب التكلفة المستهدفة يهتم بتصميم الخصائص والسعر المرغوب للشركات مما يمكنها من الحصول على الارباح المرغوب فيها وكذلك يؤدي إلى تحقيق الجودة للمنتجات التي تحقق طموحات العملاء وكذلك يساعد في دراسة البيئة الخارجية من اجل معرفة احتياجات العمل ومواصفات وخصائص المنتج. من أهم توصيات البحث على الشركات الصناعية تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة حتى تتمكن من تحقيق الجودة الكاملة للمنتجات وكذلك منح جميع الموظفين والعمالين دورات تدريبية تعزز بها مقدراتهم والعمل على زيادة التعاون بينهم وذلك لرفع الروح المعنوية لتحقيق الاهداف المطلوبة.

Abstract

The research dealt with the targeted cost method, and its impact on the quality of production, a field study on a sample of industrial companies in Khartoum State, where the problem of research represented in the lack of interest of many industrial companies in modern cost systems and concentrate on traditional systems that have become unsuitable for the contemporary industrial environment. The research aims to identify the target cost method and its impact on the quality of production through continuous improvement and development of products, as well as to identify the obstacles facing industrial companies in the application of this method. To achieve the research objectives, the research tested three hypotheses. The first hypothesis: the application of the target cost method affects the achievement of the objectives of industrial companies and customers, the second hypothesis the application of the target cost method affects in the process of development and continuous improvement of products. The third hypothesis there are some constraints that limit the application of the target cost method in industrial companies. The research was relied on a set of methods: Deductive, inductive, descriptive, analytical and historical method. For the purpose of data collection, a questionnaire was prepared and distributed to the target group. The research reached many results including: Target costing plays an important role in achieving the objectives of industrial companies and customers as well as in the process of development and continuous improvement of products. There are also obstacles faced by industrial companies in applying the target cost method. The most important recommendations of the research: Industrial companies should apply the target cost method in order to achieve the full quality of products. As well as granting all employees and workers training courses to strengthen their abilities, and work to increase cooperation between them in order to raise morale to achieve the desired objectives.

فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الاهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
هـ	Abstract
و	فهرس الموضوعات
ز	فهرس الجداول
ح	فهرس الأشكال
المقدمة	
4-2	أولاً: الإطار المنهجي للبحث
15-5	ثانياً: الدراسات السابقة
الفصل الأول: مفهوم وخصائص ومتطلبات تطبيق التكلفة المستهدفة	
27-17	المبحث الأول: مفهوم وخصائص وعناصر التكلفة المستهدفة
36-28	المبحث الثاني: متطلبات تطبيق التكلفة المستهدفة
الفصل الثاني: مفهوم ورقابة جودة الانتاج	
47-38	المبحث الأول: مفهوم وتطوير وتحسين جودة الانتاج
55-48	المبحث الثاني: التخطيط والرقابة على جودة الانتاج
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
59-47	المبحث الأول: نبذة عن عينة من الشركات الصناعية
79-60	المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات
الخاتمة	
81	أولاً: النتائج
82	ثانياً: التوصيات
88-84	المصادر والمراجع
95-89	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم جدول
60	حجم العينة الصحيحة والمستبعدة	(1/2/3)
61	تصحيح فقرات الاستبانة	(2/2/3)
61	مدي آراء المبحوثين حول عبارات الاستبانة	(3/2/3)
62	اختبار صدق وثبات عبارات الاستبانة باستخدام اختبار Alpha Gronbach's	(4/2/3)
64	التوزيع التكراري لأفراد عينة البحث وفق متغير العمر	(5/2/3)
65	التوزيع التكراري لأفراد عينة البحث وفق متغير المؤهل الأكاديمي	(6/2/3)
66	التوزيع التكراري لأفراد عينة البحث وفق متغير التخصص العلمي	(7/2/3)
67	التوزيع التكراري لأفراد عينة البحث وفق متغير المؤهل المهني	(8/2/3)
68	التوزيع التكراري لأفراد عينة البحث وفق متغير الوظيفة	(9/2/3)
69	التوزيع التكراري لأفراد عينة البحث وفق متغير الخبرة العملية	(10/2/3)
70	تحليل آراء واتجاهات عبارات الفرضية الأولى	(11/2/3)
73	تحليل اتجاهات وآراء عبارات الفرضية الثانية	(12/2/3)
76	تحليل اتجاهات وآراء عبارات الفرضية الثالثة	(13/2/3)

فهرس الاشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
29	العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على مستوى السوق	(1/2/1)
31	العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة من خلال مستوى المنتج من حيث استراتيجية المنتج وخصائصه	(2/2/1)
41	الجوانب الاساسية لجودة الانتاج	(1/1/2)
64	التوزيع البياني لأفراد عينة البحث وفق متغير العمر	(1/2/3)
65	التوزيع البياني لأفراد عينة البحث وفق متغير المؤهل الأكاديمي	(2/2/3)
66	التوزيع البياني لأفراد عينة البحث وفق متغير التخصص العلمي	(3/2/3)
67	التوزيع البياني لأفراد عينة البحث وفق متغير المؤهل المهني	(4/2/3)
68	التوزيع البياني لأفراد عينة البحث وفق متغير الوظيفة	(5/2/3)
69	التوزيع البياني لأفراد عينة البحث وفق متغير الخبرة العملية	(6/2/3)

المقدمة

تشتمل على الآتي :

أولاً: الإطار المنهجي للبحث

ثانياً: الدراسات السابقة

اولاً: الاطار المنهجي للبحث

تمهيد:

شهدت الفترة الأخيرة من نهاية القرن العشرين سلسلة متلاحقة من المتغيرات المؤثرة والجوهرية في البيئة الصناعية الحديثة مما جعل الشركات الصناعية تستخدم الاساليب المستحدثة في نظم التكاليف والمحاسبة الادارية بالشكل الذي يمكنها من تحديد سعر البيع المناسب للعملاء ومن ثم ضبط التكلفة وادارتها بصورة فعالة لزيادة هامش الربح المطلوب عن طريق اسلوب التكلفة المستهدفة.

في ظل ما يعرف بتقنيات العمل الحديثة، وظهور خصائص تشغيلية جديدة وتغير هيكل تكاليف الانتاج لم تعد النظم التقليدية قادرة على تحقيق جودة الانتاج التي تؤدي الى تحقيق رغبات العملاء والمنافسة في الاسواق المحلية والعالمية.

من هنا جاء هذا البحث لدراسة العلاقة بين اسلوب التكلفة المستهدفة وجودة الانتاج حيث ان اسلوب التكلفة المستهدفة له القدرة على توفير المعلومات المفيدة التي تسهم في تحديد وقياس تكاليف المنتجات في الشركات الصناعية وتحقيق الدقة في توزيعها بين المنتجات المختلفة حتى تتمكن من تحقيق الجودة المطلوبة.

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في عدم اهتمام الكثير من الشركات الصناعية السودانية بالدقة في قياس تكلفة المنتجات الصناعية وعدم الاهتمام بتحقيق جودة الانتاج لاعتمادها على انظمة التكاليف التقليدية التي اصبحت لا تتلائم مع البيئة الصناعية الحديثة لانها قد نشأت في بيئة انتاجية مختلفة تتصف بطول دورة حياة المنتج كما انها تقوم بمراقبة التكلفة والتحكم في الجودة بعد الانتهاء من عملية الانتاج.

لذلك سيحاول البحث الاجابة على التساؤلات التالية:

1. هل يساعد تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق اهداف الشركات الصناعية و العملاء؟
2. هل توجد بعض المعوقات التي تحد من تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة؟
3. هل يساعد تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في التطور والتحسين المستمر للمنتجات؟

اهداف البحث:

سعى البحث لتحقيق الاهداف الاتية:

1. دراسة العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتحقيق اهداف المنشآت الصناعية ورضاء العملاء.
2. دراسة العلاقة بين التكلفة المستهدفة والتطوير والبحث المستمر للمنتجات.
3. التعرف بالتكاليف المستهدفة وكيفية تطبيقها.
4. التعرف على المعوقات التي تواجه تطبيق التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية السودانية.

اهمية البحث:

تظهر اهمية البحث في الاتي:

1. **الاهمية العلمية:** اثراء المكتبات العلمية ببحث يربط بين اسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق جودة المنتجات في الشركات الصناعية، كذلك توفير اطار نظري فكري يوضح اسلوب التكلفة المستهدفة ويعتبر اضافة في مجال الفكر المحاسبي ، وايضاً توفير مادة علمية عن طريق تطبيق اسلوب بالتكلفة المستهدفة وتحقيق الجودة التي تمكنهم من المنافسة في الاسواق المحلية والعالمية.
2. **الاهمية العملية:** تتمثل الاهمية العملية للبحث في مساعدة المنشآت الصناعية في تحقيق عوامل النجاح الاساسية المتمثلة في ضبط التكلفة وضبط الجودة حتى يستطيع الاستمرار النمو في بيئة الاعمال الحديثة.

مناهج البحث:

اتساقاً مع اهداف البحث وفروضه فقد اعتمد البحث على بعض المناهج البحثية منها:

1. **المنهج الاستنباطي:** لتحديد واختيار محاول البحث والتعرف على طبيعة المشكلة محل البحث وصياغة الفرضيات.
2. **المنهج الاستقرائي:** لاختبار الفرضيات والاطلاع على الكتب والبحث العلمية المتعلقة بموضوع البحث.
3. **المنهج التاريخي:** في تتبع الدراسات السابقة ذات الصلة.
4. **المنهج الوصفي التحليلي:** للدراسة الميدانية.

فرضيات البحث:

يسعى هذا البحث لاختبار الفرضيات التالية:

1. يؤثر تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة الى تحقيق اهداف الشركات الصناعية والعملاء.
2. يؤثر تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة الى التطوير والتحسين المستمر للمنتجات.
3. هنالك بعض المعوقات التي تحد من تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية.

مصادر جمع البيانات:

1. **مصادر الاولية:** استمارة الاستبانة.
2. **مصادر الثانوية:** الكتب والمجلات والرسائل الجامعية.

حدود البحث:

تتمثل حدود البحث في الاتي:

1. **الحدود المكانية:** عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم.
2. **الحدود الزمانية:** العام 2019م.

هيكـل البـحث:

يحتوي هذا البحث على مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة، حيث اشتملت المقدمة على الاطار المنهجي والدراسات السابقة، أما الفصل الاول قد تناول الإطار النظري للتكلفة المستهدفة، مقسماً الى مبحثين حيث يشمل المبحث الاول على مفهوم وخصائص وعناصر أسلوب التكلفة المستهدفة بينما تناول المبحث الثاني متطلبات تطبيق التكلفة المستهدفة، بينما تناول الفصل الثاني مفهوم ورقابة جودة الانتاج، مقسماً الى مبحثين، حيث تناول المبحث الاول مفهوم وتطوير وتحسين جودة الانتاج بينما تناول المبحث الثاني التخطيط والرقابة على جودة الانتاج، اما الفصل الثالث تناول الدراسة الميدانية ومقسم الى مبحثين، حيث تناول المبحث الاول نبذة تعريفية عن الشركات الصناعية بولاية الخرطوم، المبحث الثاني تحليل البيانات واختبار الفرضيات . واشتملت الخاتمة على النتائج والتوصيات والمصادر والمراجع والملاحق.

ثانياً: الدراسات السابقة:

لقد حظى أسلوب التكلفة المستهدفة باهتمام الكثير من الكتاب والباحثين كاحد الاساليب الحديثة لادارة التكلفة والتي ظهرت نتيجة لقصور نظم التكلفة التقليدية في مجارة البيئة التصنيعية الحديثة حيث تناولت العديد من الدراسات هذا الاسلوب البحث والتقصي ولاهمية هذه الدراسة سوف يقوم الباحث باستعراض بعض الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث.

1/ دراسة Kato 1993م⁽¹⁾:

تناولت الدراسة اسلوب التكلفة المستهدفة وقد ساهم مساهمة فعالة في دفع مستوى تطبيق ادارة التكلفة في اليابان وقد اوردت العديد من الاسباب التي كانت وراء دخول معزم الشركات من اساليب الانتاج وفقاً لاسلوب الانتاج في الوقت المحدد واساليب خفض التكلفة الى تطبيق متكامل لنظام التكلفة المستهدفة والذي يركز على مراحل تخطيط وتطوير وتصميم المنتج. نبعت اهمية الدراسة من الدور الذي يلعبه نظام التكلفة المستهدفة في رفع كفاءة الاداء مع التركيز على تحليل نظم المعلومات الداعمة لانشطة البحوث والتطوير وبحوث السوق، وهدفت الدراسة الى ان مساهمة التكاليف كنشاط يهدف الى تحفيز تكاليف دورة حياة المنتج في الشركات اليابانية مع ضمان الجودة والموثوقية وغيرها من متطلبات العملاء واستعراض بعض مشاكل تطبيق اساليبه المستهدفة. اختيرت الدراسة فرضيتين: الفرضية الاولى: ان اسلوب التكاليف المستهدفة لا يعمل بمعزل داخل الشركة وانما هناك وسائل مساعدة لدعم تطبيق الاسلوب. للفرضية الثانية: تطبيق نظام التكاليف المستهدفة يعزز من القدرة على تحقيق اقصى ربح ممكن. من اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة هي: ان نظام التكاليف المستهدفة يساهم في رفع كفاءة الإدارة وان التكلفة المستهدفة لا تعتبر معياراً للقياس الربحي المتوقع. من اهم التوصيات التي توصلت اليها الدراسة هي: مراعاة اسس تطبيق نظام التكاليف المستهدفة عند تطبيق الاسلوب وضرورة تقييم النتائج النهائية في نهاية العام للتأكد من دقة وسلامة النظام وايجاد حلول لمشاكل تطبيق نظام التكاليف المستهدفة من قبل الجهات المختصة.

ركزت هذه الدراسة على اسلوب التكلفة المستهدفة ومساهمة في رفع مستوى تطبيق ادارة التكلفة في اليابان من خلال تناول اسلوب هندسة القيمة وسلسلة القيمة والتكامل بينهما بينما ركزت الدراسة الحالية على التكلفة المستهدفة واثرها على جودة الانتاج.

2/ دراسة عاطف ، 2000م⁽²⁾:

تناولت الدراسة مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية . تمثلت مشكلة الدراسة في محاولة تطوير فعالية البعد الوظيفي لانظمة التكاليف في القطاع الصناعي المصري من خلال مدخل التكلفة المستهدفة بغرض تحقيق الرقابة الفعالة

(¹) Kato: **Farget casting support system lesson form leading Japanese companies**, Management accounting research Ro 1-4 – 1993.

(²) د. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، **مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية** ، (اسيوط: جامعة اسيوط، كلية التجارة، المجلة العلمية، العدد الثامن والعشرون، 2000م).

بدءاً من مرحلة التصميم وانتهاءً بمرحلة ما بعد البيع مع الاخذ في الاعتبار مقومات الاداء الداخلي والخارجي للوصول الى التكلفة المستهدفة والتي تحقق استراتيجية التكلفة المستهدفة التنافسية. هدفت الدراسة الى دراسة وتحليل مداخل التكاليف التقليدية واساليب خفض التكلفة لتحديد مدى كفاءتها في مجال تحقيق التكلفة التنافسية لمواجهة متغيرات البيئة الاقتصادية الحديثة والتوصل العلمي لاسلوب التكلفة المستهدفة كأحد اساليب تدعيم الوظيفة الرقابية الشاملة على التكاليف بغرض تحقيق القدرة التنافسية للمنشأة بالاضافة الى ذلك تحديد متطلبات واسس تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركة المصرية. اختيرت الدراسة فرضين الفرضية الاولى: عدم ملائمة المداخل التقليدية لتحقيق البعد الرقابي في ظل متغيرات البيئة الحديثة. الفرضية الثانية: يحقق اسلوب التكلفة المستهدفة البعد الحقيقي للرقابة وخفض التكلفة لمواجهة البيئة التنافسية. استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي. تمثلت اهم النتائج في امكانية تحقيق الخفض الايجابي للتكلفة من خلال هذا الاسلوب من زوايا متعددة اهمها الاسترشاد بتكلفة المنافسين عند تخطيط التكلفة المستهدفة قد يكشف مواطن جديدة لخفض التكلفة وثانياً اربط هذا الاسلوب بمنهج الجودة الشاملة يؤدي الى خفض حقيقي للتكلفة. واوصت الدراسة بمزيد من الدراسات النظرية والتطبيقية في هذا المجال لمحاولة نقل التجربة اليابانية الناجحة وتحقيق القدرة التنافسية في ظل البيئة التنافسية التي ستواجه الشركات المصرية بعد تطبيق اتفاقية الجات.

تناولت هذه الدراسة مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية ، بينما ركزت الدراسة الحالية على التكلفة المستهدفة واثرها على جودة الانتاج.

3/ دراسة: ميساء ، 2002م⁽¹⁾:

تناولت الدراسة دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات حيث تمثلت مشكلة الدراسة في عدم الاهتمام الكامل بنظام التكاليف في الشركات الصناعية في مدينة جدة بالرغم من وجود امكانية تطبيقه في ظل الظروف المتاحة لدى الشركات بالاحص في ازدياد حدة المنافسة المالية. هدفت الدراسة الى ابراز دور التكاليف في المشروعات الرائدة بصفة خاصة وبناء اطار نظري متكامل لنظام التكاليف المستهدفة يوضح المفهوم. الاهداف والخصائص والمبادئ التي يقوم بها بالاضافة الى دراسة بعض النظم الادارية والانتاجية المتطورة التي تساعد نظام التكاليف المستهدفة في تحقيق اهدافه والاستفادة من خبرة بعض خبراء المشروعات اليابانية الرائدة في استخدام هذا النظام. نبعت اهمية هذه الدراسة في كونها تساهم في تسليط الضوء على نظام التكاليف المستهدفة والدور الذي يلعبه في انجاح المشروعات الرائدة وإلغاء نظرة فاحصة ودقيقة في عملية اسهامه في تخفيض التكاليف. استخدمت الدراسة الاساليب الاحصائية التي تلائم طبيعة البيانات ومع

(1) ميساء محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية، (جدة: جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والادارة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتكاليف، غير منشورة، 2002م).

الاساليب الاحصائية الوضعية كالتكرارات والوسط الحسابي والجداول المزدوجة وذلك لاختبار مدى صحة الفرضيات. اختيرت الدراسة فرضيتين: الفرضية الاولى: توجد لدى بعض المشروعات الصناعية السعودية امكانية تطبيق نظام التكاليف المستهدفة، الفرضية الثانية: يؤدي نظام التكاليف المستهدفة الى تخفيض التكاليف في المشروعات الصناعية. من اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة ان نظام التكاليف المستهدفة لا يتم تطبيقه في المشروعات الصناعية السعودية وان نظام التكاليف المستهدفة يساهم في تخفيض التكاليف الصناعية. ومن اهم التوصيات التي توصلت اليها الدراسة، ضرورة تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية السعودية والاهتمام بالجودة الشاملة للحصول على ميزة تنافسية في الاسواق.

تناولت هذه الدراسة على دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات والوصول الى الجودة الشاملة بينما تناولت الدراسة الحالية التكلفة المستهدفة واثرها على جودة الانتاج.

4/ دراسة: جودة ، 2003م⁽¹⁾:

تناولت الدراسة منهج اجرائي مقترح لزيادة فعالية اسلوب التكلفة المستهدفة كاداة لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الانتاج في سلسلة القيمة. تمثلت مشكلة الدراسة في ان مدخل التكاليف التقليدية يفشل في توفير معلومات دقيقة بالاضافة الى انها تعطي اشارات خاطئة تؤثر على القدرة التنافسية من خلال وضع اسعار غير صحيحة بالاضافة الى ذلك فان هذه النظم تقوم على مفهوم موجه داخلياً يعرف بمفهوم القيمة المضافة وهذا المفهوم يعيق تنظيمات الاعمال، هذا بجانب عدة قدرة هذه النظام على دعم تحليلي لسلسلة القيمة. هدفت الدراسة الى تقديم منهج اجرائي يقود الى دعم وربط كل من اسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل أنشطة القيمة الامر الذي يؤدي الى زيادة فعالية استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة في خفض التكلفة مما يساعد على دعم القدرة التنافسية لتنظيمات الاعمال. نبعت اهمية الدراسة في كونها تلقي النظرة الكلية لاسلوب التكلفة المستهدفة وايجاد طرق لزيادة فعالية تطبيقه وقدرته على تحليل الأنشطة الداعمة. اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي بالاضافة الى المنهج التحليلي الوصفي والذي يتمثل في دراسة الحالة. اختيرت الدراسة فرضيتين: الفرضية الاولى: تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي الى خفض التكاليف الحالية ودعم الميزة التنافسية وتحقيق طموحات اصحاب المصلحة في تنظيم الاعمال، الفرضية: تخفيض هامش الربح المستهدف في حالة الفشل في ادارة التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة لمدى طويل الاجل وعدم الوصول الى التكلفة المستهدفة يؤثر سلباً على طموحات اصحاب المصلحة. من اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة، اتجاه تنظيمات الاعمال في مصر نحو تبني استراتيجية زيادة التكلفة كاساس لدعم الميزة التنافسية ومن تم تتركز في أنشطة تصميم المنتج والعمليات على سلسلة القيمة وبالاضافة الى وجود نوع من الاعتمادية او التناولية بين التنظيمات الاعمال الامر الذي يتطلب

(1) جودة عبد الرؤوف زعلول، منهج اجرائي مقترح لزيادة فعالية اسلوب التكلفة المستهدفة كاداة لخفض التكاليف ما قبل الانتاج على سلسلة القيمة (طنطا : جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العملية للتجارة والتمويل، العدد الاول، 2003م).

ضرورة نوع من التنسيق والتكامل بين هذه الاطراف من خلال خلق تكلفة انشطة التوريد على سلسلة القيمة. من اهم التوصيات التي توصلت اليها الدراسة تشكيل فريق خفض التكلفة داخل كل شركة يتكون من مختلف الانشطة المؤثرة ليتولى مسئولية خفض التكاليف وصولاً للتكلفة المستهدفة وتطبيق المنهج الاجرائي المقترح كمرشد لفريق خفض التكاليف وذلك لزيادة الميزة التنافسية لتنظيمات الاعمال المصرية.

قدمت هذه الدراسة اقتراح منهج اجرائي لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض التكاليف في الانشطة مثل الانتاج بالاضافة الى ربط اسلوب التكلفة المستهدفة بالانشطة التشغيلية بينما تناولت الدراسة الحالية التكلفة المستهدفة واثرها على جودة الانتاج.

5/ دراسة: محمد ، فريد ، 2005م⁽¹⁾:

تناولت الدراسة مدى فاعلية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة . تمثلت مشكلة الدراسة في ظهور التكلفة المستهدفة كاسلوب مناظر لمدخل التكاليف المعيارية وذلك بهدف مساعدة الادارة على ترشيد القرارات المتعلقة بتحديد تكلفة المنتج. وتسعير المنتجات، ولقد ركزت معظم هذه الدراسات على كيفية تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في المصانع. جاءت هذه الدراسة كدراسة استكشافية لمعرفة محددات تطبيق هذا الاسلوب على عينة من المنشاة الصناعية بمدينة جدة. هدفت الدراسة الى ابراز وتشخيص مفهوم التكلفة المستهدفة ودورها في المنافسة العالمية التي تواجه المنشآت في الوقت الحاضر من خلال تسليط الضوء على الممارسات المختلفة لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في العديد من الشركات الصناعية والتعرف على مدى تطبيق المنشآت الصناعية لاسلوب التكلفة المستهدفة واهم مقومات ومعوقات التطبيق. نبعت اهمية الدراسة من اهمية تطبيق نظام التكاليف المستهدفة كاسلوب بديل للتكلفة المعيارية لمواكبة التطور والتغير في بيئة الاعمال الحديثة. اختيرت الدراسة الفرضيات الاتية: من خلال طرح مجموعة من الاسئلة: ما مدى تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية بالمملكة؟ وما هي الاسباب التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف المستهدفة؟ وما هي العناصر الاساسية التي تؤخذ في الاعتبار في تطبيق الاسلوب؟ ما هي الاهداف المرجوة من تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة. من اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة ان اهم الاهداف المرجوة من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة هو تخفيض التكلفة وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة، وأن اهم العناصر الاساسية التي تؤخذ في الاعتبار عند تطبيق نظام التكلفة المستهدفة مع الثروة الصناعية متمثلة في التصنيع المتقدم والمتسارع في الوقت الحاضر بانها العناصر الاستراتيجية ومن اهم عناصر التكاليف التي يجب ان تؤخذ في الاعتبار عند تطبيق التكلفة المستهدفة المواد الخام.

(1) محمد حسن علي، فريد عمر الشيخ، مدى فاعلية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ، (الاسكندرية: جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة، للبحوث العلمية، العدد الثاني، 2005م).

تناولت الدراسة ظهور التكلفة المستهدفة كاسلوب مناظر لمدخل التكاليف المعيارية وذلك بهدف مساعدة الادارة على ترشيد القرارات المتعلقة بتحديد تكلفة المنتج وتسعير المنتجات بينما تناولت الدراسة الحالية التكلفة المستهدفة وأثرها على جودة الانتاج.

6/ دراسة شوقي ، 2007م⁽¹⁾:

تناولت هذه الدراسة اقتراح اطار التكامل بين التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، وتمثلت مشكلة الدراسة في ندرة الدراسات والبحوث العلمية التي تناولت اسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مراحل دورة حياة المنتج بالبحث والتحليل وابرار دور اسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي بهدف تخفيض التكاليف الانتاجية خلال الاهداف الفرعية التالية: بيان مدعى فاعلية اسلوب التكلفة المستهدفة من تخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة من خلال مفهوم سلسلة القيمة للمنشأة في الاجل الطويل، بيان مدى مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة في توفير المعلومات عن تكاليف الأنشطة خلال مرحلة التصميم وما بعدها بناء إطارين متكاملين اسلوب التكلفة المستهدفة ومفهوم التحليل الاستراتيجي. واتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي:

وافترضت الدراسة مدى معرفة وملائمة تطبيق مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة في الشركات الصناعية المصرية من خلال مفهوم سلسلة القيمة على عينة البحث الميداني ومدى جودة درجة التكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة ومفهوم التكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة. توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها: يمثل اسلوب التكلفة المستهدفة احدى الادوات الاستراتيجية للتكلفة التي تهدف الى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج مع الحفاظ على جودة الانتاج كما يساعد على التحليل الاستراتيجي للمنشأة مع تحسين توظيف الموارد المتاحة بطريقة مثالية ومن ثم تخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة من خلال مفهوم سلسلة القيمة كما يعتبر مفهوم سلسلة القيمة اداة الربط بين اسلوب التكلفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة. وقد اوصت الدراسة بضرورة نشر وتوضيح الفكر الاستكشافي الخاص باسلوب التكلفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بين الشركات الصناعية المصرية وضرورة وجود اطار متكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة.

ركزت هذه الدراسة على ايجاد مقترح اطار متكامل بين التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بينما تركز الدراسة الحالية على التكلفة المستهدفة واثرها على جودة الانتاج.

(¹) شوقي السيد فوده، اطار مقترح للتكامل بين التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي، بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة ، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، مجلة التجارة للبحوث العلمية، العدد الاول، المجلد44، 2007م).

7/ دراسة: اسماء ، 2008م⁽¹⁾:

تناولت الدراسة استخدام التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الأنشطة بالمنظمات بهدف تدعيم قدراتها التنافسية. تمثلت مشكلة الدراسة في بيان امكانية استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة بشكل اساسي في تخفيض تكاليف الأنشطة الخدمة كاسلوب لادارة التكلفة يتجه نحو المنافسة ويهتم بتحليل سلسلة القيمة والبيئة الداخلية والخارجية للمنظمة ومعرفة رغبات واحتياجات العملاء وذلك بالاستعانة بالمستجدات في التكاليف والمحاسبة الادارية. هدفت الدراسة الى رفع كفاءة اداة المنظمات الخدمية بهدف جودة عالية بتكلفة اقل بما يعمل على تحقيق رضاء العميل واكتساب المنظمة ميزة تنافسية من خلال دراسة تحليلية لاهم الاساليب التكنولوجية الحديثة التي يمكن تطبيقها في المنظمات الخدمية بالاضافة الى تحديد اهم المستجدات من اساليب التكاليف والمحاسبة الادارية التي في ضوئها يتم انجاز الاستراتيجيات التي يجب على المنظمة اتباعها بهدف تخفيض تكاليف الخدمات بهذه المنظمات ومواجهة المنافسة الشديدة السائدة في البيئة التنافسية الحديثة. نبعت اهمية الدراسة في الحوجة الماسة لنظام تكاليف حديث يساهم في خفض تكاليف الخدمات لضمان جودة الخدمة ومواكبة التطورات المستمرة في البيئة الداخلية والخارجية للمنظمات وخاصة التغيرات المختلفة للعملاء. اختيرت الدراسة الفرضيات الاتية: الفرضية الاولى: ان تطبيق نظام التكاليف المستهدف يوفر معلومات تكلفية تساعد المنظمة في اتخاذ القرارات، الفرضية الثانية: يوفر نظام التكاليف المستهدفة معلومات تغيير من تقييم الاداء الداخلي للمنظمة. من اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة ان تطوير النظام المحاسبي التكلفة المطبق بالمنظمة الخدمية يوفر معلومات تكلفية تعتمد عليها ادارة المنظمة في اتخاذ القرارات التي تساعد على تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة، ايضاً يحقق استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة وما يدعمه من اساليب حديثه رفع كفاءة اداء الموانى والقضاء على ازدحامها وكذلك القضاء على تكديس السفن وطول الفترة الانتظرية وبالتالي منع تحمل الدول بغرامات تاخير. اوصت الدراسة بضرورة اهتمام ادارة المنظمة بمجال التوظيف بتطوير النظام المحاسبي التكلفة للتغلب على نقاط ضعيفة ومن ثم مساعدة الادارة على تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة والاهتمام بالتحليل الاستراتيجي للتكاليف واستخدام ادارات ادارة التكاليف الاستراتيجية ذلك لتخفيض التكاليف وتحقيق الوضع التنافسي للمنظمة.

تناولت هذه الدراسة ان استخدام التكلفة المستهدفة في الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية فيما تناولت الدراسة الحالية التكلفة المستهدفة واثرها على جودة الانتاج.

(1) اسماء عوض محمد منصور، استخدام التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الأنشطة بالمنظمات بهدف تدعيم قدراتها التنافسية، (المدينة المنورة : جامعة المدينة، كلية التجارة، رسالة ماجستير في التكاليف غير منشورة، 2008م).

8/ دراسة: سالم ، 2009م⁽¹⁾:

تناولت الدراسة امكانية تطبيق الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية . تمثلت مشكلة الدراسة في عجز نظام التكاليف التقليدية عن القيام بتوفير المعلومات اللازمة لمساعدتها في القيام بوظائفها المختلفة، كذلك مدى امكانية تطبيق الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية. هدفت الدراسة الى تحقيق جملة من الاهداف اهمها، التعرف على مفهوم محاسبة التكاليف وما يتعلق بها من اهداف ومعوقات وخصائص ومبادئ، وتوضيح وظائف محاسبة التكاليف من قياس تكلفة النشاط والتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، معرفة مفهوم الانتاج في الوقت المحدد وما يحققه من مزايا يكون لها الاثر الكبير في تخفيض تكاليف الاحتفاظ بالمخزون، توضيح مفهوم المحاسبة عن الانجاز ومساهمة في تخفيض التكاليف غير المباشرة. اعتمدت هذه الدراسة على الاستنباطي والاستقرائي والوصفي التحليلي والتاريخي. اختيرت الدراسة ثلاثة فرضيات: الفرضية الاولى: هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين مخرجات نظام التكاليف المستخدم في الشركات اليمنية وعدم قدرتها على تلبية احتياجات الادارة الحديثة، الفرضية الثانية: هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين التطور في التصنيع ومدى تقبل الشركات الصناعية اليمنية لضرورة تطوير نظام التكاليف الخاصة بها، الفرضية الثالثة: هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق اساليب تطوير التكاليف وعدم قدرة الشركات الصناعية اليمنية على تنفيذ هذا التطور. توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها: ان انظمة التكاليف بالشركات الصناعية اليمنية عينة الدراسة لا توفر معلومات بالدقة المطلوبة لقيام الادارة بوظائفها المختلفة، وان اتباع اساليب التكاليف الحديثة واجب وضرورة لتطوير نظم التكاليف لتلائم مع البيئة الصناعية الحديثة. تمثلت اهم التوصيات في ضرورة تطوير نظم التكاليف لتلائم مع البيئة الصناعية الحديثة، على الشركات الصناعية اليمنية ان تختار الاساليب الحديثة التي تتناسب مع طبيعة عملها وامكانياتها وقدرتها على تطبيقه.

تناولت هذه الدراسة امكانية تطبيق الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية، بينما تختلف الدراسة الحالية عن هذه الدراسة في انها تركز على التكلفة المستهدفة واثرها على جودة الانتاج.

9/ دراسة: رحاب آدم احمد بابكر، 2011م⁽²⁾:

تناولت الدراسة اثر التكلفة المستهدفة في خفض تكاليف الانتاج في الشركات الصناعية السودانية. تمثلت مشكلة الدراسة اثر التكلفة المستهدفة في خفض تكاليف الانتاج في الشركات الصناعية السودانية نسبة للتغيير السريع في مستوى الطلب ومواجهة المنافسة الحاده بين الشركات الصناعية.

(1) سالم عبد الله بن كليب، امكانية تطبيق الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة الادارية، غير منشورة، 2009م).

(2) رحاب آدم أحمد ابكر، اثر التكلفة المستهدفة في خفض تكاليف الانتاج في الشركات الصناعية السودانية، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير التكاليف والمحاسبة الادارية، غير منشورة، 2011م).

هدفت الدراسة الى بيان اثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف وبيان دورها في مساعدة الشركات الصناعية في تحقيق اهدافها من صنع منتجات جديدة باقل تكلفة. نبعت اهمية الدراسة من انها تلقي الضوء على نظام التكاليف المستهدفة والدور الذي تقوم بها في تخفيض تكاليف الانتاج بصورة دقيقة في ظل الظروف البيئية المتغيرة للاسواق المختلفة والتوجه نحو العالمية. اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة ووضع الفروض، والمنهج الاستقرائي لاختبار صحة الفروض والمنهج الوصفي التحليلي لدراسة الحالة؟. اختيرت الدراسة فرضيتين: الفرضية الاولى: نظام التكلفة المستهدفة يؤدي الى تخفيض تكاليف الانتاج بالشركات الصناعية السودانية، الفرضية الثانية: تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يساعد في تحقيق الكفاءة الانتاجية. من اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة ان تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يؤدي الى خفض التكلفة . اوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بعملية التحسين المستمر في مستوى الانشطة في الشركة وليس على عملية الانتاج فقط.

تناولت هذه الدراسة على اثر التكلفة المستهدفة في خفض تكاليف الانتاج في الشركات الصناعية من خلال الاستعراض الكامل للتكاليف المستهدفة من مزايا وعيوب واظهار الاثر في خفض التكاليف الانتاجية بينما تناولت الدراسة الحالية التكلفة المستهدفة واثرها على جودة الانتاج.

10/دراسة: عماد ، 2013م⁽¹⁾:

تناولت الدراسة اثر التكلفة المستهدفة ودورها في دعم القدرة التنافسية للقطاع الصناعي السوداني . تمثلت مشكلة الدراسة في ان المداخل التقليدية للتكاليف اصبحت لا تتلاءم مع البيئة الصناعية الحديثة لانها قد نشأت في بيئة انتاجية مختلفة تتصف بطول دور حياة المنتج كما انها تقوم بمراقبة التكلفة والتحكم في الجودة بعد الانتهاء من عملية الانتاج. هدفت الدراسة الى التعرف على اسلوب التكلفة المستهدفة وامكانية تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة على المنشآت الصماعة السودانية وابرار دور التكلفة المستهدفة كاحد الاساليب الحديثة في تخفيض تكاليف الانتاج وبيان اثره في دعم القدرة التنافسية. نبعت اهمية الدراسة في انها تناولت اسلوب التكلفة المستهدفة كاحد الاساليب الحديثة التي تقدم معلومات تساعد الادارة في تحقيق اهدافها في دعم القدرة التنافسية وتحقيق ميزة تنافسية بالسوق. اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي لتحديد محاور وصياغة الفرضيات والاستقرائي لاختبار الفرضيات، والتاريخي والوصفي التحليلي لدراسة الحالة التطبيقية. واختيرت الدراسة فرضيتين: الفرضية الاولى: انظمة التكاليف التقليدية لا تتلاءم مع بيئة التصنيع الحديثة في الشركات الصناعية، الفرضية الثانية: يؤدي تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في القطاع الصناعي الى تخفيض التكاليف مما يدعم الميزة التنافسية. توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها: لاسلوب

(1) عماد عبد الخالق الشيخ النور، التكلفة المستهدفة ودورها في دعم القدرة التنافسية في القطاع الصناعي السوداني، (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير التكاليف والمحاسبة الادارية، غير منشورة، 2013م).

التكلفة المستهدفة العديد من الخصائص التي تميزه عن غيره من أنظمة التكاليف التقليدية بتفاعله المستمر مع البيئة الخارجية، واهتمام أسلوب التكلفة المستهدفة بالتخطيط والتنظيم لجميع مراحل واقسام المشروع بهدف تقديم منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف. اوصت الدراسة بعدة توصيات منها: ضرورة ايجاد اطار متكامل يعين أسلوب التكلفة المستهدفة وادوات تحجيم التكلفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات وضرورة تعميم أسلوب التكلفة المستهدفة بالمصنع وتطبيق جميع مبادئ واسس هذا الأسلوب حتى تتم الاستفادة الكاملة منه والعمل على زيادة التعاون المشترك بين جميع الادارات والاقسام لما لها من اهمية بالغة في رفع مستوى الاداء.

ركزت هذه الدراسة على التكلفة المستهدفة ودورها في دعم القدرة التنافسية للقطاع الصناعي السوداني من خلال بيان اثره في دعم القدرة التنافسية، وتخفيض تكاليف الانتاج، بينما ركزت الدراسة الحالية على التكلفة المستهدفة واثرها على جودة الانتاج.

11/دراسة: علاء ، 2015م⁽¹⁾:

تناولت الدراسة دور تحديد تكاليف الجودة على اساس الانشطة في تحسين المنتجات ، تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف الاهتمام بمشكلة قياس وتحديد تكاليف جودة المنتجات والذي يوفر معلومات اكثر تفصيلاً للوصول إلى افضل مزيج بين التكلفة والجودة .؟ هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على استعمال اساس الانشطة في تحديد تكاليف الجودة من خلال تصنيفها وفق أنشطة الجودة والذي ينتج عنه مقاييس جيدة واكثر دقة لتكاليف الجودة يوفر معلومات ضرورية عن تكاليف الانشطة المتعلقة بالجودة ومحاولة التخلص من الانشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات او تقليلها قدر الامكان وتعزيز الانشطة المضيئة للقيمة . انتهجت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي . اختبرت الدراسة الفرضيات التالية ، ان تحديد تكاليف الجودة على اساس الانشطة يؤدي إلى تحسين جودة المنتجات والوصول إلى افضل مزيج بين الجودة والتكلفة ، ان تحديد تكاليف الجودة على اساس الانشطة يؤدي إلى تقديم معلومات اكثر دقة ومفصلة عن تكاليف الجودة مقارنة بالاساليب التقليدية . توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج اهمها ، ان استخدام تكاليف الانشطة يساعد في تحديد تكاليف الجودة بصورة اكثر دقة ويقدم معلومات مفصلة إلى الادارة تساعد في تحسين جودة منتجاتها من خلال التخلص من الانشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات او تقليلها قدر الامكان وزيادة فاعلية الانشطة التي تضيف قيمة للمنتج وبالتالي تعزيز الميزة التنافسية وزيادة الارباح ، ضعف الاهتمام بقياس تكاليف الجودة في قسم رقابة الجودة وكذلك عناصرها في كل من نشاط الانتاج والتسويق في

(1) علاء جاسم سلمان ، تحديد تكاليف الجودة على اساس الانشطة في تحسين جودة المنتجات ، (بغداد : جامعة بغداد، كلية الادارة والاقتصاد ، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم ، العدد 35، 2015م) .

حسابات التكاليف لكي تكون هنالك قاعدة صحيحة بهدف توفير المعلومات حول تكاليف جودة المنتجات في شركة مصافي الوسط . اوصت الدراسة بانه ينبغي اعتماد الشركات الصناعية العراقية اساس الانشطة في تحديد تكاليف الجودة للمنتجات لانه يوفر معلومات دقيقة ومفصلة عن تكاليف جودة المنتجات تساهم بشكل فاعل في تحسين جودة المنتجات وتخفيض تكاليفها وزيادة الارباح من خلال زيادة تكاليف أنشطة الوقاية والتقييم والتي ادت بدورها إلى تخفيض تكاليف أنشطة الفشل الداخلي للجودة .

تناولت هذه الدراسة دور تحديد تكاليف الجودة على اساس الانشطة في تحسين جودة المنتجات ، بينما تناولت الدراسة الحالية اسلوب التكلفة المستهدفة واثرها على جودة الإنتاج .

12/ دراسة : دعاء ، 2017م⁽¹⁾

تناولت الدراسة التكامل بين تقنية التحليل المفكك وادارة الجودة الشاملة لتخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتجات . تكمن المشكلة الاساسية للدراسة بوجود منتجات ذات جودة عالية وبسعر منخفض مقارنة بالمنتج المحلي ، مما ادى إلى انخفاض الحصص السوقية للوحدات الاقتصادية المحلية نتيجة عدم اهتمام الوحدات الصناعية بتطبيق التقنيات الحديثة التي من شأنها ان تساهم في تخفيض التكاليف بالاضافة إلى عدم تطبيق مفاهيم الجودة الشاملة التي تضمن للزبون الحصول على مخرجات مرضية . هدفت الدراسة إلى توضيح التحليل المفكك وادوات ادارة الجودة الشاملة ، توضيح الدور التكاملية لتقنية التحليل المفكك وادوات ادارة الجودة الشاملة لتقديم منتجات تحقق رضا الزبون من خلال تحسين جودة المنتجات وتخفيض التكلفة ، معرفة مدى ملائمة تقنية التحليل المفكك لتحقيق هدف تخفيض التكاليف وتحسين الجودة . انتهجت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي . اختبرت الدراسة فرضية مفادها يؤدي استعمال ادوات ادارة الجودة الشاملة وتقنية التحليل المفكك بصورة متكاملة إلى تخفيض تكاليف المنتجات وتحسين جودتها . توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج اهمها ، ان استعمال تقنية التحليل المفكك وادارة الجودة الشاملة بصورة متكاملة يؤدي إلى تخفيض تكاليف المنتجات وخصوصاً تكاليف الفشل الداخلي والخارجي ، ان استعمال تقنية التحليل المفكك ممكن ان يجنب الوحدات الصناعية ارتفاع نفقات البحث والتطوير من دون مساس بجودة الانتاج اي تقديم المنتج بنفس جودته . كما اوصت الدراسة بضرورة التوجه نحو استخدام التقنيات الحديثة من اجل الاستفادة منها في تقديم منتجات بجودة عالية تنافس المنتجات الاجنبية ، ينبغي على الوحدات الصناعية مراعاة ادارة الجودة الشاملة في منتجاتها المقدمة ، على الوحدات الصناعية ان تقيس جودة منتجاتها باستمرار وتحسين اي تغيير في جودة المنتج ومعرفة اراء الزبائن حول جودة المنتج من خلال التغذية الراجعة .

(1) دعاء أحمد عبد الرضا ، التكامل بين التحليل المفكك وادارة الجودة الشاملة لتخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتجات ، (بغداد : جامعة بغداد ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، المجلد 24 ، العدد 107 ، 2017م).

تناولت هذه الدراسة التكامل بين تقنية التحليل المفكك وادارة الجودة الشاملة لتخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتجات ، بينما تناولت الدراسة الحالية اسلوب التكلفة المستهدفة واثرها على جودة الانتاج.

13/دراسة : ايراد ، 2017م⁽¹⁾

تناولت الدراسة تحقيق جودة المنتج باستعمال الرقابة التنظيمية . حيث تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية ، هل تُستعمل الرقابة التنظيمية في الشركة قيد البحث ، هل للاعتماد على آليات الرقابة التنظيمية تأثير على جودة منتجات قسم الصناعات البلاستيكية ، هل يمكن وضع آليات واجراءات محددة نسبياً للتأقلم مع التغيرات الداخلية والخارجية لمنتجات قسم الصناعات البلاستيكية في الشركة قيد البحث . هدفت الدراسة إلى تحديد مستوى الرقابة التنظيمية في الشركة قيد البحث وتحسين جودة المنتج قبل تطبيق آليات الرقابة التنظيمية وبعدها، تحسين مستوى وتقليل نسبة المعيب بالاعتماد على الرقابة التنظيمية . انتهجت الدراسة منهج دراسة الحالة لغرض تحقيق اهدافها وهو المنهج الاكثر ملاءمة لاهداف البحث . اختبرت الدراسة الفرضيات التالية ، وجود فروق ذات دلالة احصائية بين مؤشر الجودة لعائلة منتجات عينة البحث قبل التغيرات وبعدها وجود فروق ذات دلالة احصائية بين مستوى الجودة لعائلة منتجات عينة البحث قبل التغيرات وبعدها . توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها ، من خلال ما توافر في سجلات ووثائق الشركة تبين وجود تقليل لكلف اعادة العمل للوحدات المعيبة النصف مصنعة تقريباً بعد تنفيذ الآليات التنظيمية الجديدة وادخال التغيرات الايجابية ، بادرت الشركة بادخال بعض التحسينات في آلياتها التنظيمية واجراء التغيرات الايجابية التي انعكست بدورها بشكل معنوي لكل من مؤشر ومستوى الجودة ونسب المعيب بخلاف رضا الزبون الخارجي. كما اوصت الدراسة بزيادة وعي العاملين واداركهم بمفاهيم الجودة واهميتها التي تنعكس على واقع عملهم من خلال ادخالهم المزيد من الدورات التدريبية في مجال الجودة ، حاجة الشركة إلى تطوير وتنفيذ المهمات والانشطة المتعلقة بخصائص الرقابة التنظيمية والتي تحقق الافادة القصوى في تحسين جودة المنتجات . ركزت هذه الدراسة على تحقيق جودة المنتج باستعمال الرقابة التنظيمية، بينما ركزت الدراسة الحالية على اسلوب التكلفة المستهدفة واثرها على جودة الانتاج.

(¹) ايراد محمود عبد الرحيم ، تحقيق جودة المنتج باستعمال الرقابة التنظيمية ، (بغداد : كلية التقنية الادارية ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، المجلد 23 ، العدد 99، 2017م).

الفصل الاول

مفهوم وخصائص ومتطلبات تطبيق التكلفة المستهدفة

المبحث الأول : مفهوم ، خصائص، عناصر التكلفة المستهدفة

المبحث الثاني : متطلبات ورقابة تطبيق التكلفة المستهدفة

المبحث الأول

مفهوم وخصائص وعناصر التكلفة المستهدفة

أولاً: مفهوم التكلفة المستهدفة

عرفت بأنها النشاط الذي يهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج الجديد في مرحلة تخطيط وبحوث تطوير المنتج، والذي يضمن تحقيق التكلفة التي تفي بمتطلبات عملاء المنظمة⁽¹⁾، كما عرفت بأنها النشاط الذي يبدأ بالتركيز على تصميم الخصائص المرغوبة للمنتج والسعر المناسب للمنتج تمهيداً للتحكم في أنشطة المنظمة بالقدر الذي يساعد في الوصول إلى التكلفة المسموح بها التي تمكن المنظمة من تحقيق الأرباح الممكنة⁽²⁾، كما عرفت بانها أحد الأساليب المرتبطة بتحديد أهداف التكاليف الخاصة بالمنتجات التي لها أسعار مبيعات تتحدد عن طريق الأسواق التنافسية ويبدأ التحليل مع سعر البيع المقرر والهدف الذي سيكون مقبولاً ويتم طرح الأرباح المرغوب فيها للتوصل إلى التكلفة المستهدفة⁽³⁾، وعرفت أيضاً بأنها نشاط يهدف إلى تخطيط تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة مع التأكد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المعروفة لتخفيض التكاليف أثناء مرحلة تخطيط المنتج والبحث والتطوير، وفي المراحل التجريبية للإنتاج من خلال فحص وتقييم التصورات المختلفة المتاحة لتحقيق التكلفة⁽⁴⁾.

يستنتج الباحث من خلال التعريفات أعلاه أن أسلوب التكلفة المستهدفة هو:

1. أسلوب يساعد على تخفيض التكلفة للمنتجات في المراحل الأولى ويحقق الهدف المطلوب للعملاء.
2. أسلوب يركز على تعميم الخصائص والسعر المرغوب للمنظمة مما يمكنها من الحصول على الأرباح المرغوب فيها.
3. أحد الأساليب المرتبطة بتحديد الأهداف التكلفة الخاصة بالمنتجات وذلك يتحقق عن طريق الأسواق المنافسة.
4. أسلوب يعمل على ضمان تحقيق الجودة للمنتجات ودراسة الأفكار العامة للعملاء مما يساعد المنظمة على تخفيض تكاليفها أثناء المرحلة التجريبية من خلال فحص وتقييم التصورات. بناءً على الاستنتاج أعلاه يعرف الباحث التكلفة المستهدفة بأنها أسلوب يسعى إلى إنتاج المنتج بتكلفة مستهدفة تحقق الربح المستهدف من خلال بيعه للمستهلك بالسعر الذي يرضيه، وذلك من

(1) د. محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف المنظور التقليدي والحديث، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر، 2011م)، ص331.

(2) المرجع السابق، ص332.

(3) د. أمين السيد لطفي، إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة، (الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2007م)، ص560.

(4) صفاء عبد الدائم، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة، (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث، 2001م)، ص470.

خلال إجراء التعديلات المتكررة على تصميم المنتج وصولاً إلى التصميم الذي يحقق الجودة المطلوبة للمنتج.

يتضح للباحث من خلال مفهوم التكلفة المستهدفة بأنها أحد الأساليب التكاليفية للرقابة على التكاليف ويعمل على تخفيض تكاليف الإنتاج في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج مع المحافظة على مواصفات الجودة وغيرها من متطلبات العميل وأيضاً أنها تكلفة تقديرية في المدى الطويل للوحدة والتي تساعد المنظمة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف عندما تباع بالسعر المستهدف. ثانياً: نشأة وتطور أسلوب التكلفة المستهدفة:

إن فكرة التكلفة المستهدفة قد بدأت بالظهور بعد ان واجهت نظم التكاليف التقليدية تحديات كبيرة خاصة في مجال المنافسة.

ترجع بداية ظهورها إلى عام 1960م، حيث وجد أن 80% من الصناعات الكبرى تتبع هذا الأسلوب بالفعل، وقد تم الاعتراف بها بشكل واسع كعامل مهم للوضعية التنافسية المتفوقة للشركات اليابانية في سنوات الثمانينات، والتكاليف المستهدفة ما هي إلا تطوير لفكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة التي ظهرت في شركة جنرال الكتريك⁽¹⁾.

بعد الحرب العالمية الثانية ان يتم انتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الانتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة، وقام الخبراء اليابانيون بتطوير هذه الفكرة وتحويلها إلى نظام فعال يهدف إلى إنتاج منتج بكفاءة وفعالية مع خفض التكلفة وتخطيط الربحية بنظام التكلفة المستهدفة.

قد كان اليابان من أوائل من استخدم منهج التكلفة المستهدفة إذ أن استخدام اليابانيون لأسلوب التكلفة المستهدفة كان من عوامل تقدم الصناعة اليابانية، وقد استخدمت معظم الشركات اليابانية أسلوب التكلفة المستهدفة لما يحققه من مزايا في إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفاعلية مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى واليوم أصبح هنالك نسبة كبيرة من الصناعات التجميعية تستخدم هذا الأسلوب مثل صناعة السيارات والالكترونيات، والأدوات المنزلية وغيرها، وقد أثبتت الدراسات أن معظم الشركات اليابانية العملاقة وجميع شركات صناعة السيارات في اليابان تستخدم منهج التكاليف المستهدفة، وعلى سبيل المثال، تويوتا، هوندا، متسوبيتشي.

بالرغم من استخدام اليابانيون أسلوب التكلفة المستهدفة لأكثر من الثلاثون عاماً باعتباره سلاحاً استراتيجياً لإدارة التكاليف، إلا أن المدراء خارج اليابان لم يكن لديهم المعرفة الكافية التي تظهر لهم الأهمية الكبيرة لهذا الأسلوب فقد كان الاعتماد السائد لديهم أن أي مقال أو كتاب يحتوي على جملة نظام التكاليف فإنه يناقش موضوع خاص يعمل المحاسبين، وبالتالي فهو خارج اهتمامهم بالرغم من أن مدخل التكلفة المستهدفة هو أسلوب شامل لإدارة التكاليف وإدارة الإنتاج.

(1) د. حسين محمد عيسى، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية، ط4، (الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2001م)، ص4.

يرى الباحث أن استخدام اليابانيون لأسلوب التكلفة المستهدفة كان ورائه اسباب عديدة منها ندرة مشكلات الانتاج والمنافسة.

ثالثاً: ظهور أسلوب التكلفة المستهدفة:

تم تلخيص أسباب ظهور أسلوب التكلفة المستهدفة في النقاط التالية:⁽¹⁾.

1. ازدياد المنافسة بين الشركات الصناعية دفع أصحابها ومدرائها إلى البحث عن أسلوب جديد يمكنها من البقاء والاستمرار أطول فترة في الأسواق، عن طريق منتجات أقل تكلفة وأفضل جودة.

2. أصبحت الشركات الصناعية لا تصمم المنتجات بغرض تحقيق أعلى تكنولوجيا، إنما اتجهت إلى تصميم المنتجات التي تحقق الجودة المطلوبة.

3. صعوبة اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات الجديدة نتيجة لظروف عدم التأكد والغموض المحيط ببيئة القرار مما دفع الشركات إلى البحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية والخارجية للمنتج بصورة جيدة ويكرر ذلك باستمرار.

4. في الوقت الذي تزداد فيه الأسعار اليوم بسبب ظروف العرض والطلب ظهر نظام التكلفة المستهدفة ليحد من هذه الزيادة عن طريق حصر تكاليف الإنتاج في حدود معينة وتجنب جميع نواحي الاسراف والزيادة في الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات.

هنالك العديد من الانتقادات التي وجهت لأنظمة التكاليف التقليدية من الاكاديميين والقائمين على الشركات الصناعية، لذلك تم ابتكار هذا النظام ليتفادى هذا النقد السابق.

يرى البحث من الأسباب التي ادت إلى ظهور نظام التكلفة المستهدفة، أيضاً انه يوجد عجز الأساليب الرقابية عن المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط له بشكل دقيق جعل الإدارة تبتكر هذا الأسلوب الذي يتبع منهج الوقاية خيراً من العلاج، وكذلك حدة المنافسة الموجودة في الشركات الصناعية والتي تحاول فيها ارضاء العملاء من خلال تحسين الجودة وتخفيض الأسعار.

رابعاً: أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة:

تعددت أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة حسب وجهة نظر كل كاتب وباحث، ولكن الهدف المشترك والرئيسي نجده هو خفض التكلفة والمحافظة على الجودة وهناك أهداف أخرى كالآتي⁽²⁾:

1. خفض تكلفة المنتجات الجديدة مع مراعاة الحفاظ على جودة المنتج والتقييد بالتوقيت المناسب لتسليم المنتج والسعر المناسب مع السعر السائد في السوق.

2. تحفيز موظفي الشركة على العمل للوصول إلى الربح المستهدف وذلك بتعميم العمل بأسلوب التكلفة المستهدفة على كافة مستويات العاملين في الشركة.

(1) ميساء محمود محمد راجحان، دورة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، (الرياض: جامعة الملك عبد العزيز السعودية، كلية الاقتصاد والإدارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2002م)، ص 11-12.

(2) الشيخ احمد، علاء، التكلفة المستهدفة، (حلب : جامعة حلب ، 2008م)، ص3.

3. التخطيط الإستراتيجي للمشروع وبما يكفل تحقيق الخفض المستمر في التكلفة وزيادة فعالية تصميم المنتج وتطويره.

4. يساعد مدخل التكلفة المستهدفة في تحديد تكاليف المنتج المستهدف إلى التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج.

5. زيادة وتحسين جودة المنتج وتميزه من خلال تقديمه في الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج أو الخدمة حتى تقديمه فعلاً للعميل.

6. يهدف على دراسة البيئة الخارجية للوحدات الصناعية من رغبات واحتياجات العمل ومواصفات وخصائص المنتج أو الخدمة وإمكانيات وظروف المنافسين.

يستنتج الباحث من الأهداف السابقة ان الهدف من أسلوب التكلفة المستهدفة هو تحقيق أهداف الإدارة العليا من أرباح منافسة على المدى الطويل في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية وكذلك تغير ظروف المستهلكين مما يدفعها إلى إنتاج منتجات ذات جودة وسعر مناسبين.

خامساً: المبادئ الأساسية لأسلوب التكلفة المستهدفة:

يرتكز أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق أهدافه على مجموعة من المبادئ تتمثل في الآتي⁽¹⁾:

1. يقوم أسلوب التكاليف المستهدفة على أساس التخطيط المتوسط والطويل الأجل للتكاليف والأرباح.

2. يقوم بتحديد تكلفة المنتج وفقاً لمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

3. يؤكد على أهمية تشغيل فريق عمل ذو مهارة ملائمة للمهام المنسوبة إليه، سواء من داخل المشروع أو من خارجه كالموردين والوسطاء والموزعين.

4. يهتم بتوثيق العلاقة مع الموردين ويجعل أساس التعامل معهم الثقة لسنوات طويلة، أو يجعل منهم شركاء للمشروع أو طرفاً أساسياً في عملية التخطيط والتصميم للمنتجات.

5. ينادي بأهمية إنتاج العديد من المنتجات في المشروع الواحد، حتى تسهل عملية تحقيق الأرباح المستهدفة للمجموعة ككل.

6. يقوم باشتراك جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية، مما يحفزهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية.

7. يعتمد على أساس دقيقة وصحيح من المعلومات الجديدة من داخل وخارج المشروع.

يرى الباحث أن أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم على مبدأ الاستناد إلى مفهوم سلسلة القيمة: يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على اشراك ممثلين لكافة مراحل سلسلة القيمة مثل الموردين والوكلاء والقائمين بخدمات ما بعد البيع في نظام التكلفة المستهدفة ويهدف ذلك إلى بث مفاهيم وجهود خفض

(1) العمرو زياد عودة، العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الاردنية، (عمان: جامعة آل البيت، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م)، ص ص 19-20.

التكلفة خلال مراحل سلسلة القيمة من خلال تنمية وتطوير روح التعاون بين كل أعضاء الشركات الصناعية المرتبطة بالمنتج.

سادساً: خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة:

يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بالعديد من الخصائص نوضحها في النقاط التالية⁽¹⁾:

1. النشاط الذي يهدف إلى ترشيد الإنفاق على دورة حياة المنتج بغرض تحقيق خفض حقيقي في عناصر التكاليف وأيضاً بغرض تحقيق أهداف التخطيط الإستراتيجي للمنتج.
 2. النشاط الذي يعتمد في تخطيط وتصميم وإنتاج المنتجات على متغيرات البيئتين الداخلية والخارجية للمنظمة.
 3. النظام القادر على تخطيط الأرباح وعلى إدارة التكلفة اعتماداً على أسعار البيع التنافسية وعلى توجهات العملاء وأيضاً على سلسلة القيمة الكلية بغرض تطوير المنتج في المرحلة المبكرة.
 4. الأداة المستحدثة في المحاسبة الإدارية والتي تركز على إدارة تكلفة أنشطة البحوث والتطوير في إطار حصر إمكانيات هندسة المنتج في حدود تكاليف الإنتاج المستهدفة التي تتحدد بناء الأسعار المتوقعة التي يقبلها السوق كما تتحدد بناء على الربحية المخططة.
 5. الطريقة المحددة لتحديد التكلفة والتي في إطارها يتم إنتاج المنتج بجودة وأداء وظيفي مقبول للمستهلك وبربح مقبول للمنظمة.
 6. النظام الذي يسعى إلى إنتاج المنتج بتكلفة مستهدفة تحقق ربح مستهدف من خلال بيعه بسعر يرتضيه المستهلك، من خلال إجراء تعديلات متكررة على تصميم المنتج وصولاً إلى التصميم الذي يحقق الشروط السابقة بتعاون جميع عناصر سلسلة القيمة بمساعدة نموذج هندسة القيمة.
 7. أسلوب تحديد التكلفة لهدف معين في أحداث خفض حقيقي في تكلفة مرحلة ما قبل الإنتاج أكثر من أحداثها في مرحلة ما بعد الإنتاج كمدخل تقليدي.
 8. تعتبر التكلفة المستهدفة أحد أدوات إدارة التكلفة التي تمارسها الإدارة بغرض رقابة وخفض التكلفة بشكل مستمر يهدف إلى إرضاء عملاء المنظمة ودعم قدرتها التنافسية وضمان بقاؤها ونموها واستمرارها في الأسواق.
- يستنتج الباحث من الخصائص السابقة لأسلوب التكلفة المستهدفة أنها ليس أسلوب إداري لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي وإنما الأسلوب الذي يبدأ بالتركيز على تصميم الخصائص المرغوبة للمنتج والسعر المناسب للمنتج تمهيداً للتحكم في أنشطة المنظمة بالقدر الذي يساعد في الوصول إلى التكلفة المسموح بها التي تمكن المنظمة من تحقيق الأرباح الممكنة وتحقيق جودة الإنتاج المطلوبة.

(1) د. عبد الفتاح العشماوي، مرجع سابق، ص 331.

سابعاً: عناصر التكلفة المستهدفة:

يتطلب عند تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ضرورة توفير مجموعة من العناصر والتي تتمثل في الآتي⁽¹⁾:

1. تصميم وتخطيط المنتج:

يعتبر تصميم وتخطيط المنتج أهم ركن في أسلوب التكلفة المستهدفة، كما يعتبر تنفيذ هذا الركن بكفاءة عالية هي المدخل الضروري لإتمام عمليات التصنيع والتسويق والبيع بشكل متتابع في ضوء الهندسة المتزامنة، كما أن هذا الركن يتعامل مع معظم التكاليف التي تحدث عند الدخول في تصميم وتخطيط المنتج والتي تصل إلى ما يقارب من 80 من إجمالي التكاليف والتي أيضاً يمكن تخفيضها من خلال الهندسة المتزامنة سواء حدث هذا التخفيض في مجموعة التعديلات الخاصة بإعادة النظر في خصائص المنتج أثناء التصميم أو في بعض مكوناته عند بداية إنتاجه.

هذا يترتب على عنصر تصميم وتخطيط المنتج ضرورة تخطيط وتحديد المتغيرات الفرعية التالية⁽²⁾:

أ. التكلفة المقدرة للتصميم الأولى والتي يتم التعرف عليها وتحديدتها من خلال إجراء المقايضة الفنية والمالية الأولية لخصائص ومواصفات المنتج محل التطوير أو المنتج الجديد في إطار تحليل العمليات والأنشطة والإمكانيات المدخلات الداخلية للمنظمة.

ب. هامش الربح المستهدف الذي يقبله العملاء في إطار أسعار المنافسين بالسوق والتي أيضاً تتحدد من خلالها الحصة التسويقية الحالية والمستقبلية للمنظمة التي تحقق ربح مستهدف مقبول لإدارة هذه المنظمة.

ج. التكلفة المسموح بها، والتي تتوقعها إدارة المنظمة لإنتاج المنتج بمواصفات يقبلها العملاء من ناحية تحقيق عائد مقبول على الأموال المستثمرة من ناحية أخرى.

د. التكلفة المستهدفة والتي يجب ألا تزيد عن التكلفة المقدرة أي أنها تلك التكلفة التي تقع دائماً بين حدود التكلفة المسموح بها والتكلفة المقدرة، وفي ذلك يتم نموذجتها في إطار العلاقة الرياضية.

2. التركيز على المستهلك:

لما كان المستهلك هو هدف مدخل التكلفة المستهدفة فإن تحليل التكاليف يجب أن يتم في إطار متطلبات ورغبات هذا المستهلك تجاه عناصر جودة وسعر وتوقيت إنتاج وتقديم المنتج هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى يجب أن يتم دراسة العناصر الثلاثة هذه في ضوء سعر البيع التنافسي الذي يقبله هذا المستهلك الذي يحقق إشباعه ورغباته واحتياجاته مع بذل الجهود في تدينه هذا السعر

(1) خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف- تخطيط ورقابة، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2011م)، ص 56.
(2) غسان فلاح المقارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، (دمشق: مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الرابع والعشرون، العدد الثاني، 2008م)، ص 271-286.

عن أسعار المنافسين بالسوق اعتماداً على إعادة النظر بجهود مستمرة في مواصفات ومكونات وأجزاء المنتج وطرق تشغيله وتدقق عناصر تكلفته باستخدام هندسة القيمة والتكلفة⁽¹⁾.

3. تعاون أعضاء سلسلة القيمة الكاملة:

لتحقيق التكلفة الجارية في حدود التكلفة المستهدفة يجب تنمية وتدعيم مبدأ المشاركة بين أعضاء سلسلة القيمة الكاملة والممثلة لأعضاء ما قبل وأثناء وبعد الإنتاج والتي تضم إدارات المنظمة المختلفة وممثلي العملاء والموردين والقائمين بالصيانة من خارج المنظمة⁽²⁾.

4. تحليل المنافسة:

يعتبر تحليل المنافسة من أهم عناصر التكلفة المستهدفة لتحقيق ودعم الميزة التنافسية للمنظمة من خلال التميز سعري والريادة في التكلفة كنتاج الإستراتيجية التنافسية بالمنظمة، ويعتمد تحليل المنافسين على ضرورة التعريف بالمزايا النسبية التي يقدمها المنافسين للمستهلك من خلال فك إجراء منتجاتهم كمدخل لتحديد المكونات المفترض شرائها ولتحديد أنشطة ومراحل التصنيع في إطار أنشطة ومراحل التصنيع لدى هؤلاء المنافسين.

5. توافر الأدوات الأخرى المساعدة:

من العناصر الأخرى المكملة لمدخل التكلفة المستهدفة والتي تضمن رفع كفاءته وفعالته ما يلي⁽³⁾:
أ. هندسة القيمة value Engineering، التي تنصب على تحليل وقياس وظائف المنتج في إطار القيمة التي يقبلها العملاء مقابل الحصول على هذه الوظائف مع ضرورة العمل على محاولات إجراء خفض تكلفة هذه الوظائف اعتماداً على الاختبارات الداخلية للعوامل المؤثرة على تكلفة المنتج أو من خلال إنتاج مجموعة من المزايا المبتكرة للمنتج مع الحفاظ على نفس التكلفة.

ب. جداول التكلفة cost tables، التي تمثل احد المصادر الهامة لتحليل التكلفة المستهدفة وذلك لما تحتويه من مسببات حدوث التكلفة وآثارها على عناصر التكلفة وطرق الإنتاج تكون قادرة على الوصول بالتكلفة الجارية إلى مستوى التكلفة المستهدفة، ولا شك في أن هذه الجداول كمصدر للمعلومات التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة تركز على إجراء ومكونات المنتج وعلى العمليات المستهدفة وعلى تدفق المواد الخام لتقديم مجموعة من الأفكار المرتبطة بخفض التكلفة في مراحل تصميم وتطوير وإنتاج المنتج والمرتبطة أيضاً ببيئة التحسين المستمر.

ج. خرائط تحليل الوظائف Functional Cost Analysis، والتي يجب أن تكون منطقية على مستوى وظائف المنتج التي تحقق نجاحه بالسوق من وجهة نظر المستهلك وبالتكلفة المستهدفة

(1) المرجع السابق، ص 287.

(2) د. أحمد محمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، (الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة 1993م)، ص 261.

(3) د. عاطف عبد الرحمن، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال الرقابة وخفض التكاليف كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية، (أسبوط: جامعة أسبوط، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد 28، 2000م)، ص 23-27.

المحددة من قبل إدارة المنظمة، كما تفيد هذه الخرائط في إعادة تخطيط الأنشطة والعمليات الصناعية بالقدر الذي يحقق التكلفة المستهدفة⁽¹⁾.

د. مصفوفة انتشار وظيفة الجودة Quality Function Deployment matrix، التي تساعد في الاتصال بالعملاء وتحديد مدى انخفاض رغباتهم بمستويات الجودة الحالية بالمنظمة وهي بذلك تربط بين التصميم وبين رغبات المستهلكين كما تربط بين مزايا المنافسين ومتطلبات المستهلكين وخصائص التصميم وتعكس هذه المصفوفة رغبات العملاء ومكونات المنتج والعلاقة بين مكونات المنتج ذاتها فضلا عن العلاقة بين ما يطلبه المستهلك وبين إمكانية تحقيق رغباته من قبل كل من المنافسين والمنظمة.

ه. الهندسة المتزامنة concurrent Engineering، والتي تعمل على تنفيذ زمن تصميم المنتج وزمن تصنيعه بشكل متوازي يضمن انتهاء التصميم والتصنيع في أوقات مخططة ومستهدفة، وهي بذلك أداة تسعى إلى تخفيض زمن التصميم والإنتاج⁽²⁾.

و. سلسلة القيمة Value Chain، التي تبدأ بالمورد ثم المنظمة ثم بالموزع ثم بالعميل ثم بالمسؤولين عن إعادة الإنتاج بغرض تلبية رغبات المستهلك من ناحية وتحقيق الميزة التنافسية من ناحية أخرى.

يستنتج الباحث أن عناصر أسلوب التكلفة المستهدفة تساعد في رفع كفاءة وفعالية هذا الأسلوب من خلال هندسة القيمة والتي تعمل على قياس وتحليل المنتج في ضوء القيمة التي يقبلها العملاء وجداول التكلفة التي تعمل على توضيح مسببات التكلفة وتصنيف الأجزاء الأساسية للمنتج من خلال خرائط تحليل وظائف المنتج ومصفوفة انتشار كل وظيفة وجودها بالإضافة إلى برنامج الهندسة المتزامنة التي تعمل على توازي مراحل التصميم في زمن واحد مما يؤدي إلى تخفيض الوقت والتسليم وكذلك سلسلة القيمة التي تبدأ بالموردين ثم المنظمة ثم العميل فإنه يقوم بتقديم أفكار معينة والمشاركة في أنشطة البحوث والتطوير.

ثامناً: أهمية استخدام التكلفة المستهدفة:

تتبع أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة كأساس لتخطيط الربحية وبناء معايير التكلفة خاصة في ظل انتشار التكنولوجيا وما صاحب ذلك من وجود منافسة عالمية تتسم بسرعة التغير ولم يعد التفوق التكنولوجي هو العنصر الأساسي في اكتساب الأسواق وتحقيق أرباح مقبولة وتحقيق المعدلات المطلوبة من الاستثمار وتزداد فرص النمو وتحقيق الربحية أمام الشركات التي تستطيع زيادة جودة المنتجات المطلوبة. وتقليل التكلفة، وبالإضافة إلى الجودة والتكلفة يمثل عنصر الوقت

(1) روبرت ميجز، وديجان وليامز، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال، ترجمة وتعريب مكي عبد السميع باسيلي، الجزء الثاني، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2006م)، ص990.
(2) محمد عبد الفتاح العشاوي، مرجع سابق، ص45.

الضلع الثالث لإستراتيجيته الجديدة للتنافس، بجانب هذه الأهمية يمكن التعرض لجوانب إستراتيجية أخرى . وتتمثل أهمية هذا الأسلوب في النقاط التالية⁽¹⁾:

1. يركز على محركات التكلفة الهيكلية في مرحلة تصميم وتطوير الخدمات بدلاً من محركات التكلفة التنفيذية في مرحلة الإنتاج وهذا المنظور الإستراتيجي لمحركات التكلفة يؤدي إلى التركيز على أكثر من 80 من تكاليف المنتج حيث تحديد التكلفة الهيكلية اختيار المستوى التكنولوجي والتقني، ودرجة التنوع في مواصفات وخصائص المنتج والتصميم النهائي له على ضوء رغبات العميل، ومثل هذه المحركات تتحكم وتحدد مستوى الإنتاج.
2. لا تقتصر فائدة النظام على خفض التكلفة في مرحلة التصميم وتطوير المنتج، وإنما تمتد إلى عناصر التميز الأخرى حيث يتطلب تطبيق النظام تحقيق ميزة التحسين المستمر لمستوى الجودة والأداء الوظيفي للمنتج والأداء الفوري للأنشطة المضيئة للقيمة ووقتها الضائع لتحقيق ميزة وقت التسليم، تحليل بيئة المنتج لدراسة إمكانية توسع حدود الطلب وتجديده باستمرار من خلال المنافسة بالتجديد وتقديم منتجات جديدة تحقق ميزة الابتكار والبحوث والتطوير.
3. يأخذ الأسلوب النموذج المتحرك بدلاً من التشكل الساكن فهو يتعدى حدود الزمان، فالأمر لا يتعلق بتحديد التكاليف والوصول إلى أقل تكلفة في فترة معينة، بل يتعدى بدرجة أكبر تطبيق برنامج إستراتيجي شامل لتخفيض التكاليف والعمل المستمر لاحتواء التكاليف على مدار دورة حياة المنتج يبدأ في المراحل الأولى للتصميم والتطوير قبل البدء بعمليات الإنتاج.
4. يتعدى الأسلوب حدود المكان حيث لا يقتصر الأمر على الرقابة على تكاليف مراكز التكلفة بل يتحول التخفيض ليصبح احتواء تكلفة منابع الحدوث وفي الأنشطة المسببة للتكلفة والتي تحدث خارج إطار المنشأة من خلال إدارة التكلفة على أساس النشاط.
5. أن أسلوب التكلفة المستهدفة ذات توجه خارجي فالتكلفة تتحدد على أساس معايير فنية وداخلية، فيجب أخذ تكلفة المنافسين كمدد أساسي للتكلفة المستهدفة بحيث تكون التكلفة المستهدفة تنافسية.

يرى الباحث أن أسلوب التكلفة المستهدفة يحظى بأهمية خاصة لما يتصف به من سمات متعددة لنظام معلومات متكامل وكذلك التركيز على التكلفة الهيكلية في مرحلة تصميم وتطوير المنتجات وتحقيق ميزة التحسين المستمر لمستوى الجودة والأداء الوظيفي للمنتج والأداء الفوري للأنشطة وكذلك القيام بعمل مستمر لاحتواء التكاليف على مدار دورة حياة المنتج والأنشطة المسببة للتكلفة والتي تحدث خارج إطار المنشأة من خلال إدارة التكلفة على أساس النشاط إذا يجب أخذ تكلفة المنافسين كمدد أساسي للتكلفة المستهدفة بحيث تكون تنافسية.

(1) محمد سعيد محمد جندي، إطار مفاهيمي لزيادة فعالية نظم التكاليف المستهدفة، (طنطا : جامعة طنطا، كلية التجارة مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد 3، 2001م)، ص ص 321-323.

تاسعاً: مزايا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

هناك العديد من المزايا التي يمكن أن تعود على المنظمات من وراء تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، من أهم هذه المزايا ما يأتي (1).

1. منهج التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية، وذلك بتخطيطه للربح المستهدف.

2. يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد.

3. يؤدي إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكن تحمله وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات والخدمات محققة للربح.

4. يمكن مدخل التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف خارجية مثل الموردين وحتى العملاء.

5. تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار بما يفيد المنظمة والموردين معاً بما يؤدي إلى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة بالتكلفة إلى الموردين.

6. يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي إنتاج مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها.

7. أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من الوفودات التكاليفية عن طريق دارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء بحيث يتم إنتاج المنتج بأفضل توليفة ممكنة من الأنشطة.

يرى الباحث من خلال المزايا أن أسلوب التكلفة المستهدفة لا يقتصر على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقارير عنها وإنما يمتد ليشرك فرق العمل في مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات، ويعمل على تنمية روح الفريق حيث انه لا يمكن تبني هذا المدخل إلا من خلال تعاون مجموعة الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات التنظيمية.

عاشراً: الصعوبات التي يوجهها تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

على الرغم من أهمية منهج أسلوب التكلفة المستهدفة والمزايا التي يمتاز بها إلا ان وضع هذا المنهج قيد التنفيذ الفعلي يواجه بعض الصعوبات التي ينبغي ان تكون الإدارة على علم مسبق بها حتى تتمكن من تخطيطها، ومن أهم هذه الصعوبات ما يلي (2):

(1) عبد الحفيظ محمد عماد صالح، التكلفة المستهدفة، (القاهرة : جامعة القاهرة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م)، ص14.

(2) طارق تيسير النابلسي، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، (عمان :، جامعة حسين بن طلال، قسم المحاسبة المالية والمصرفية، بحث استكمالاً لمتطلبات مادة حلقة في المحاسبة، 2008م)، ص8.

1. الصراع التنظيمي حيث ان اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم قد تؤدي إلى صعوبة نجاح منهج التكلفة المستهدفة.
2. يتطلب أسلوب التكلفة المستهدفة العديد من المتغيرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة.
3. يحتاج تطبيق هذا الأسلوب إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج، وهي تكاليف اختبارية ولهذا أصبحت إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد أسلوب التكلفة المستهدفة لأن علاقة المدخلات بالمخرجات في هذه التكاليف غير واضحة.
4. تحتاج أنشطة أسلوب التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل.
5. التزام المديرين بنظام عمل المؤسسة والإجراءات الروتينية وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية ومحاربة وكرهية تحمل المسؤولية.

يرى الباحث بأن هذه الصعوبات يمكن التغلب عليها من خلال ما يأتي:

1. وضع هدف عام للمؤسسة والعمل على التنسيق بين الأهداف الفرعية للأقسام والتي يؤدي تحقيقها إلى الوصول للهدف العام.
2. عمل فريق من الخبراء والمختصين يسند لهم مهمة التطوير، وذلك يجنب المؤسسة الكثير من التكاليف.
3. أن يكون العاملين بالمؤسسة من أصحاب الاختصاص، وذلك لانجاز العمل بالسرعة المطلوبة وتجنب ضغوط العمل.
4. توعية المدراء والمسؤولين بضرورة البعد عن الروتين والعمل على التجديد وتعريفهم بمزايا النظام الجديد.
5. تدريب الموظفين والعاملين بالمؤسسة على استخدام منهج التكاليف المستهدفة وفوائد تطبيقها.

المبحث الثاني

متطلبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

أولاً: العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة:

هنالك العديد من العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة ونتيجة هذه العوامل تحدد طبيعة وأهمية نظام التكلفة المستهدفة الذي تستخدمه الشركات الصناعية ومن أهم العوامل المؤثرة على أسلوب التكلفة المستهدفة ما يلي:⁽¹⁾.

1. العوامل المؤثرة على مستوى السوق:

يوجد على مستوى السوق عاملان أساسيان مؤثران على التكلفة المستهدفة هما كثافة المنافسة وطبيعة العميل، تساعد هذه العوامل على تحديد مدى الصعوبة التي يمكن مواجهتها لضمان نجاح المنتجات عند إطلاقها وبالتالي ضخامة الأرباح المتأتية عن التكلفة المستهدفة، كما تساعد كذلك على تحديد طبيعة ومدى المعلومات التي يتم جمعها عن العملاء والمنافسين في الجزء الخاص بتحليل السوق من عملية التكلفة المستهدفة هنا نتعرف على كثافة المنافسة وطبيعة العميل من خلال الآتي:

أ. كثافة المنافسة:

تؤثر كثافة المنافسة على مقدار الأهمية الذي تولدها المؤسسة للمعروضات المتنافسة في أسلوب التكلفة المستهدفة، كما تؤثر كذلك على تحديد قيمة الحد الأدنى والحد الأعلى للعناصر الثلاثة التي تشكل مثلث البقاء. المتمثل في السعر والجودة والوظيفة والتي لهما دور جوهري في تحديد نجاح المؤسسات.

إذ أن لكل منتج قيمة مختلفة ترتبط بخصائص مثلث البقاء المقبول لدى العميل له فرصة النجاح، لذلك فإنه تحديد منطقة البقاء لكل منتج والتي تتحدد بالفجوات الموجودة بين القيم العظمى حيث يوافق أدنى مستوى مقبول للجودة والوظيفة أقل قيمة يقبلها العميل لكل منهما.

ب. طبيعة العميل:

يتأثر استعمال التكلفة المستهدفة ببعض خصائص العميل التي تحدد المكاسب التي تجنيها المؤسسة من استعمالها للتكلفة المستهدفة لأنها تبحث في اتساع مناطق البقاء ومعدل تغير موقعها وسهولة توقعه وتتمثل هذه الخصائص في الآتي:

(1) راضية عطوب، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، (الجزائر : جامعة الحاج الخضري، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسعير، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال غير منشورة، 2008م)، ص 59، 60.

i. درجة وعي العميل:

تحدد درجة وعي العميل مدى قدرة العملاء على اكتشاف الاختلافات بين السعر والجودة ووظيفة المنتجات المنافسة حيث أن العميل الواعي على معرفة عالية بمعروضات المنتجات المتوفرة ويمكنه اكتشاف الاختلافات الصغيرة بينها وستكون له حرية التبديل بين المصنعين لشراء المنتجات التي تشبع احتياجاته بشكل أفضل وكنتيجة لذلك فإنه كلما كان العميل أكثر وعياً كلما أصبحت منطقة بقاء المنتجات أكثر ضيقاً بذلك تزداد مكاسب التكلفة المستهدفة من حيث تطبيقها.

ii. معدل تغير متطلبات العميل:

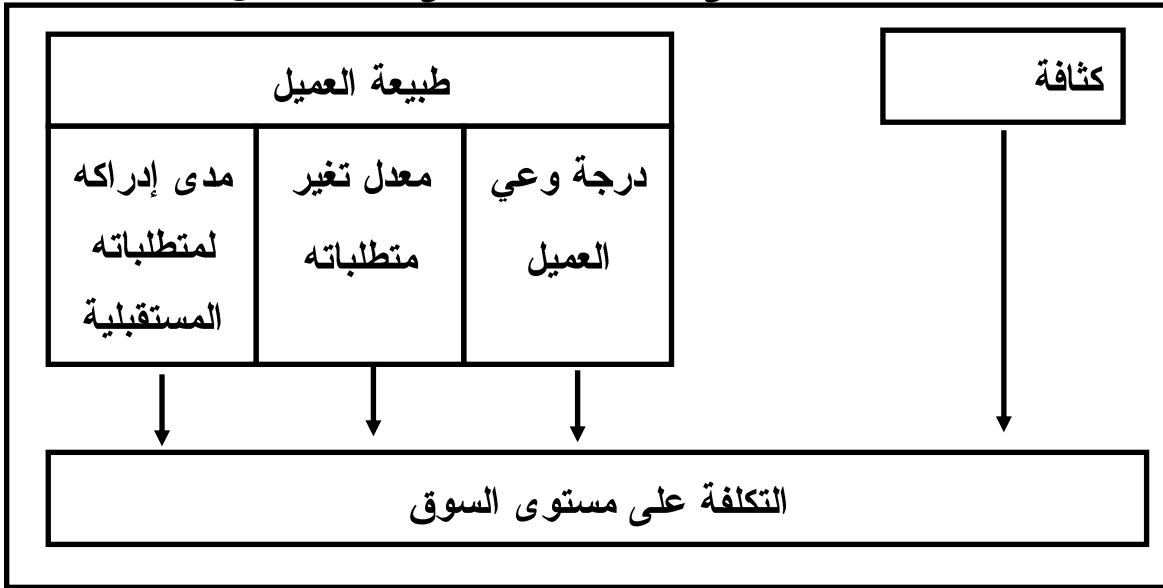
يعتبر معدل تغير متطلبات العميل احد العوامل المؤثرة على استعمال التكلفة المستهدفة وذلك لأنه يؤثر على هيكل ام منطقة بقاء المنتجات بحيث يجعلها دائمة التغير مع مرور الوقت وعندما تكون منطقة البقاء سريعة التغير يصبح من الصعب على المؤسسة التنبؤ بموقع هذه المنظمة عند إطلاق المنتجات مما يجعل ضمان كون المنتجات الجديدة داخل منطقة بقائه عند إطلاقه.

iii. مدى إدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية:

يحدد مدى إدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية مقدار الجهود المبذولة في تحليل العملاء وإن كان من الأفضل تطبيق التكلفة المستهدفة، فكلما كانت درجة الإدراك مرتفعة كلما أصبح من المقيد الاعتماد على تفضيلات العميل لتحديد الوضعية المستقبلية لمنطقة البقاء وبذلك تزداد مكاسب تطبيق التكلفة المستهدفة، حيث يوضح الشكل رقم (1/2/1) العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على مستوى السوق.

الشكل رقم (1/2/1)

العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على مستوى السوق



المصدر : راضية عطوب، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، (الجزائر : جامعة الحاج الخضر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسعير، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال غير منشورة، 2008م) ، ص50.

يتضح للباحث من خلال الشكل رقم (1/2/1) الذي يمثل العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة من خلال مستوى السوق. ان عامل كثافة المنافسة وطبيعة العميل هما اكثر تاثيراً على السوق حيث يساعدان على تحديد ما مدى الصعوبة التي يمكن مواجهتها لضمان نجاح المنتجات وتحديد طبيعة المعلومات المطلوب جمعها من العملاء والمنافسين وتحديد مدى قدرة العميل على اكتشاف الاختلافات بين السعر والجودة ووظيفة المنتجات المنافسة ومدى ادراكه لمتطلباته المستقبلية.

ج. التركيز على المستهلك:

لما كان المستهلك هو هدف مدخل التكلفة المستهدفة فإن تحليل التكاليف يجب أن يتم في إطار متطلبات ورغبات هذا المستهلك تجاه عناصر جودة وسعر وتوقيت إنتاج وتقديم المنتج هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى يجب أن يتم دراسة العناصر الثلاثة هذه في ضوء سعر البيع التنافسي الذي يقبله هذا المستهلك الذي يحقق اشباعه ورغباته واحتياجاته مع بذل الجهود في تدنيه هذا السعر عن أسعار المنافسين بالسوق اعتماداً على إعادة النظر بجهود مستمرة في مواصفات ومكونات وأجزاء المنتج وطرق تشغيله وتدفق عناصر تكلفته باستخدام هندسة القيمة والتكلفة⁽¹⁾.

د. تعاون أعضاء سلسلة القيمة الكاملة:

لتحقيق التكلفة الجارية في حدود التكلفة المستهدفة يجب تنمية وتدعيم مبدأ المشاركة بين أعضاء سلسلة القيمة الكاملة والممثلة لأعضاء ما قبل وأثناء وبعد الإنتاج والتي تضم إدارات المنظمة المختلفة وممثلي العملاء والموردين والقائمين بالصيانة من خارج المنظمة⁽²⁾.

هـ. تحليل المنافسة:

يعتبر تحليل المنافسة من أهم عناصر مدخل التكلفة المستهدفة لتحقيق ودعم الميزة التنافسية للمنظمة من خلال التميز السعري والريادة في التكلفة كنتاج الإستراتيجية التنافسية بالمنظمة، ويعتمد تحليل المنافسين على ضرورة التعريف بالمزايا النسبية التي يقدمها المنافسين للمستهلك من خلال فك أجزاء منتجاتهم كمدخل لتحديد المكونات المفترض شرائها ولتحديد أنشطة ومراحل التصنيع في إطار أنشطة ومراحل التصنيع لدى هؤلاء المنافسين.

2. العوامل المؤثرة على مستوى المنتج:

تتمثل العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج في الآتي:

أ. إستراتيجية المنتج: تعتبر إستراتيجية المنتج التي تتبعها المؤسسة المحدد الأساسي لمقدار المجهود المبذول في التكلفة المستهدفة لأنها تحديد التصميم ودرجة التجديد وتعد هذه العوامل مهمة لأنها تساعد على تحديد المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة.

(1) غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص287.

(2) د. أحمد محمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، (الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة 1993م)، ص261.

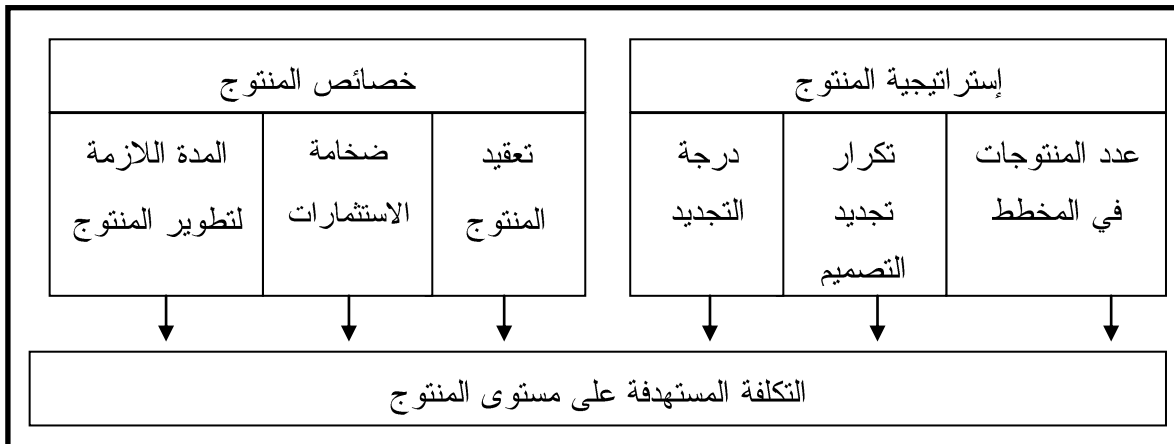
لذلك زاد عدد المنتجات المختلفة التي تعرضها المؤسسة باستثناء الاختلافات الطفيفة كاللون كلما كانت مكاسب تطبيق التكلفة المستهدفة كبيرة إضافة إلى ذلك تعتبر التكلفة المستهدفة ذات مكاسب خاصة بالنسبة للمؤسسات التي ينبغي عليها تحديد عدد المنتجات التي تنتجها.

ب. خصائص المنتج: تتمثل خصائص المنتج المؤثرة على التكلفة المستهدفة في تعقيد المنتج وزيادة حجم المدة اللازمة لتطوير المنتج . يقصد بتعقيد المنتج عدد مركباته، عدد خطوات الإنتاج المختلفة اللازمة لتصنيعه، صعوبة تصنيع المركبات التي يتضمنها وأنواع التكنولوجيات اللازمة لإنتاجها وتحديد درجة تعقيد المنتج مدى تعقيد أسلوب التكلفة المستهدفة بالنسبة للمنتجات البسيطة من المحتمل أن يكون طريقة التكلفة المستهدفة بسيطة أما فيما يخص المنتجات التي تتميز بالتعقيد كالسيارات فتطلب أساليب تكلفة مستهدفة أكثر رسمية وتعقيداً. أما بالنسبة لضخامة الاستثمارات النسبية فيقصد بها الأموال المستهلكة في عملية البحث والتطوير، الاستعداد للإنتاج والإطلاق الفعلي للمنتج، إذ أنه كلما ارتفع حجم هذه الاستثمارات كلما قل عدد المنتجات التي ترغب المؤسسة في إطلاقها لتجنب المخاطرة، وأخيراً المدة اللازمة لتطوير المنتج أي الفترة الممتدة من تصميم المنتج إلى غاية السماح بإنتاجه أو بتعبير آخر الزمن الذي يأخذه تطوير منتج جديد وتكمن أهمية هذه المدة في المساعدة على تحديد خطر فشل المنتج عند إطلاقه، فكلما طالت الفترة التصميم كلما زاد احتمال تغير ظروف السوق التي فرضت وجود هذا التصميم بذلك زيادة خطر فشله عند إطلاقه بالتالي ترتفع مكاسب تطبيق نظام التكلفة المستهدفة أكثر تعقيداً وإذ تفاعل كبير مع وظيفة التسويق.

حيث يوضح الشكل (2/2/1) أدنى العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة من خلال مستوى المنتج من حيث استراتيجية المنتج وخصائصه:

الشكل (2/2/1)

العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة من خلال مستوى المنتج من حيث استراتيجية المنتج وخصائصه



المصدر: راضية عطوب، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، (الجزائر : جامعة الحاج الخضر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسعير، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال غير منشورة، 2008م) ، ص53.

يتضح للباحث من الشكل رقم (2/2/1) ان الاستراتيجيات التي تتبعها الشركات الصناعية للانتاج تعتبر المحدد الاول التي تقدر ان تقيس من خلاله درجة التصميم والتحسين وكذلك تحديد المكاسب التي تحققها من خلال تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة وتحديد درجة تعقيد المنتجات ونوع التكنولوجيا المطلوب استخدامها وما مقدار المدة المطلوبة لتطوير المنتجات حتى تتمكن من المنافسة في السوق.

ج. العوامل المؤثرة الخاصة في الخط الإنتاجي:

سوف نتحدث عن أهم الخصائص الإستراتيجية للإدارة في تحقيق التكلفة المستهدفة وتتمثل في الآتي⁽¹⁾:

i. عدد المنتجات الموجودة في الخط الإنتاجي:

يعتبر عدد المنتجات الموجودة في الخط الإنتاجي عاملاً مهماً ورئيسياً في تحديد الميزانية المخصصة لتطوير المنتجات فكلما ارتفع عدد المنتجات كلما ارتفعت الميزانية المخصصة لتطوير المنتجات وبالتالي إمكانية زيادة أرباحها، مما ينتج عن ذلك زيادة في الجهود المبذولة لتحقيق التكاليف المستهدفة والحصول على فائدة أعلى منها.

ii. عدد مرات إعادة التصميم:

إن معظم المشروعات تفضل إدخال منتجات جديدة على القيام بتطوير منتج سابق إذا كان غير مربح بصورة كافية أو إذا وجد به بعض المواصفات الغير مرغوب فيها، وإن السبب في ذلك هو ارتفاع تكلفة عملية إعادة التطوير عن عملية إدخال منتجات جديدة بالإضافة إلى محدودية الوقت وعدم وجود زمن كافي لتصحيح الخطاء فلو حدث وتم إنتاج منتج غير مربح فإنه سيظل كذلك لحين سحبه من الأسواق.

فإن المستهلك غالباً ما يكون غير مستعد للتضحية بنقوده وتجربة المنتج أكثر من مرة إذا لم يكن مرضياً له من المرة الأولى وهي على ذلك تفضيل إنتاج الجديد لكي يتفادى العيوب السابقة ويحقق الإشباع المرغوب من قبل المستهلك.

iii. درجة التجديد:

تساعد درجة التجديد في المنتج على تحديد عنصرين وهما، حجم الميزانية المخصصة لتطوير المنتج، ومدى الاعتماد على المعلومات المتاحة لدى المؤسسة عن كلفة المنتجات السابقة، بحيث أنه كلما ارتفعت درجة التجديد في تطوير المنتج كلما ارتفعت تكلفة وكما ارتفعت أيضاً الحاجة إلى الحصول على المعلومات جديدة، لأن المعلومات القديمة لدى المؤسسة تصبح حين ذلك دون جدوى أو أهمية للمنتجات المتغيرة بصورة جذرية والمعتمدة على التكنولوجيا الحديثة.

(1) ميساء محمود راجحان، مرجع سابق، ص ص 17-19.

iv. المدة التي يستغرقها المنتج لتطويره:

تختلف المدة التي تستغرقها عملية التطوير من منتج لآخر، وتبعاً لذلك تختلف الفائدة الناتجة عن التكاليف المستهدفة، فكلما إزدادات فترة تصميم المنتج ولكن في حدود معينة كلما أمكن الاستفادة أكثر من نظام التكاليف المستهدفة عن طريق الحصول على تصميمات أفضل وذات تكلفة أقل، فمنتجات كالجرافات، تحتاج إلى فترة طويلة لتصميمها، بالتالي تحتاج أيضاً إلى بذل مجهودات أكبر في عملية تطبيق نظام التكاليف المستهدفة.

3. العوامل المؤثرة الخاصة بالموردين:

تعتبر إستراتيجية المورد من الخصائص التي لها حضور قوي وذات ربحية المؤسسة التي تعتمد على التكلفة المستهدفة وتشمل الآتي⁽¹⁾:

أ. درجة التكامل الأفقي:

يعني انفصال المشروع الرئيسي عن المشروعات الموردة له والتي تمده بالاحتياجات، أما التكامل الرئيسي فهو يعني اندماج المشروعات الرئيسية مع المشروعات الموردة له، بحث يكون المشروع المورد جزءاً لا يتجزأ من المشروع الرئيسي، وتقتصر خاصية التكامل الأفقي أو الرأسي على المشروعات القائمة بالعمليات التجميعية.

ب. سلطة المشروعات على الموردين:

أن العلاقة النسبية بين المشروع الرئيسي ومورديه تحدد مستوى المجهودات المبذولة في تحديد أسعار المشروعات، فعندما تكون المشروعات ذات سلطة عالية على مورديها، نجد أن الموردين يبذلون مجهودات كبيرة في تطوير التكلفة المستهدفة.

ج. طبيعة العلاقة مع الموردين:

فكلما اتسعت العلاقة بين الشركات والموردين كلما كانت الفائدة الناتجة عن التكلفة المستهدفة أكبر في إيجاد السبل لتخفيض التكاليف، فبوجود هذا التعاون الكبير تتم اللقاءات المتكررة بين المصممين والموردين لإيجاد الحلول المبتكرة التي شأنها زيادة الأداء الوظيفي والجودة العالية.

ثانياً: متطلبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

تم تحديد متطلبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الآتي⁽²⁾.

1. المتطلبات المادية:

تتمثل إمكانيات ومصادر النظام والممتلكات والأصول التي تساعد على أداء وظائفه والقيام بدوره بكفاءة بما يحقق الأهداف وتجهيز المخرجات بكفاءة وفعالية عالية، وتشمل الإمكانيات التكنولوجية، والإمكانيات البشرية، وقاعدة البيانات والتي يتم التطرق لها فيما يلي:

(1) ميساء محمود راجحان، مرجع سابق، ص ص20-21.

(2) د. مكرم عبد السميع باسيلي، المحاسبة الإدارية الاصاله والمعاصرة، (المنصورة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2010)، ص ص 22-25.

أ. الإمكانيات التكنولوجية:

تتمثل في الأصول المتنوعة من الآلات ومعدات وتجهيزات عالية للتكنولوجيا والتسهيلات المعاونة التي يتطلبها الأسلوب وتؤدي إلى الاستجابة السريعة للمتغيرات المؤثرة ومحاكاة البيئة المحيطة، وتشمل على سبيل المثال، استخدام الحاسب الآلي في مجال تصميم وتصنيع المنتجات وغيرها، حيث يؤدي امتلاك تلك المتطلبات المادية إمكانية استخدام الآلية العالية وتبني الأساليب الحديثة في الإنتاج ومن ثم استخدام أسلوب تقنيات الإنتاج المثلث لإدارة الإنتاج مما يؤدي إلى استخدام أمثل لكافة الموارد والقضاء على الاختناقات، ومعالجة مسببات نقص الإنتاجية، وهي عوامل مساعدة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

ب. الإمكانيات البشرية:

تتمثل في الخبرات الفنية والإدارية والمعرفة المتعلقة بالبيئة المحيطة والمهارات والقدرات للقائمين على الأسلوب في الاتصال والتعامل مع عناصر سلسلة القيمة خلال مراحل الأسلوب، ويتم تشكيل فريق عمل الأسلوب من كافة التخصصات الفنية والإدارية والمالية بالمنشأة، بالإضافة إلى ضرورة اختراق الحدود التنظيمية بضم ممثلين عن العملاء والموردين وذلك لضمان توافر الخبرات المتكاملة لإجراء الدراسة والتحليل المتعمق للجوانب المتعددة بالخدمة خلال دورة حياته.

ج. قاعدة البيانات:

وجود قاعدة بيانات متكاملة لأسلوب التكاليف المستهدفة يمثل جزءاً أساسياً من المتطلبات المادية له، حيث أن تجميع العناصر في إيجاد مجموعة من العلاقات المتبادلة بينها، بالإضافة إلى منع تكرار البيانات وسهولة الحصول على المعلومات المتنوعة سواء الداخلية أو الخارجية مما يساعد في ترشيد القرارات الإدارية.

فالتطبيق الكفء لأسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب ضرورة التغلب على فجوة المعلومات خلال الاستفادة من قواعد البيانات، والتحليل المستمر للمتغيرات المؤثرة والتي تشمل البيئة التسويقية والجوانب الفنية للخدمة.

2. المتطلبات التنظيمية:

هي تمثل القدرة على تبني الفلسفات الإدارية المستحدثة والتي تلائم خلق بيئة الخدمات الحديثة والبعد عن الأساليب والنظريات الإدارية التقليدية التي قد تشوه الحقائق وتحد من الوظيفية الفعلية للمحاسبة كأداة مساعدة تعمل على توفر المعلومات المناسبة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، تشكل التكلفة والعملاء والمنافسين ابرز عناصر أسلوب التكلفة المستهدفة، مما يجعل تبني الفلسفات الإدارية المستحدثة الخاصة بهم عاملاً دافعاً ورصيماً محفزاً لنجاح التكلفة المستهدفة من خلال الارتباط بها وهي:

أ. تطبيق أسلوب الإدارة على أساسي النشاط:

يتعلق أسلوب الإدارة على أساس النشاط بتقسيم المنظمة إلى مجموعة من الأنشطة المتكاملة والتي يمكن قياسها كمياً، ويتم ذلك على مدار دورة حياة المنتج لاحتواء تلك الأنشطة في مجموعات متجانسة لتتبع وتجميع وتحليل ما يرتبط بها من التكاليف باعتبار ان الأنشطة تستهلك موارد الشركات في حين أن الإنتاج هو الذي يستهلك الأنشطة، التطبيق الفعال لأسلوب العملاء، ومحاولة التخلص من الأنشطة الغير مضيئة للقيمة وتحديد الأنشطة الحاكمة التي تحقق اعلى قيمة مضافة للعملاء، ويساعد تطبيق أسلوب الإدارة على أساس النشاط في توفير تلك المعلومات كأداة فعالة لإدارة الأنشطة.

ب. تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة:

تعتبر جودة المنتجات أحد المعايير الأساسية التي تحدد كفاءة الأداء، وكعنصر من عناصر التميز وحيث تتغلغل أنشطة الجودة في كل عمليات الإنتاج ويتم ممارستها في كل الأدوات والاقسام داخل الشركات الصناعية، فتطبيق كل من أسلوب التكاليف المستهدفة وأسلوب الجودة الشاملة يحقق تكامل إستراتيجي للمنافسة للتوصل إلى التصميم الأمثل الذي يحقق مستوى جودة وأداء وظيفي مميز يلبي متطلبات ورغبات العملاء، ويمكن بيعه بسعر يرتضيه المستهلك ويحقق في نفس الوقت معدل الربح المستهدف.

3. المتطلبات السلوكية:

يمثل مراعاة الجوانب والمتغيرات السلوكية لكافة الأطراف والعناصر الإنسانية أحد المتطلبات الأساسية لنجاح أسلوب التكاليف المستهدفة باعتبار ان العنصر البشري هو عصب الأسلوب والذي يظهر في كافة مراحلها، حيث تفعيل سلوك كل من العملاء المنافسين العاملين، والموردين محددات لكافة التطبيق وعاملاً مؤثراً لاستمرار الشركات الصناعية وتحسين موقفه التنافسي على النحو الآتي⁽¹⁾:

أ. تغيير اتجاه العملاء:

يعتبر التركيز على المستهلك بمثابة فلسفة الأسلوب حيث يبدأ به وينتهي إليه، فمتطلبات العميل تجاه جودة المنتج السعر والتوقيت تمثل الخطوة الأولى لتطبيق الأسلوب، ودراسة وتحليل أنشطة المنتج وربطها باحتياجات العملاء تعكس الاستمرار لهذا الاهتمام، ويكمل تطبيق الأسلوب باعتباره أسلوباً ديناميكياً لخدمة العميل من خلال الاهتمام بخدمة ما بعد البيع من تسليم وصيانة ومعالجة شكاوي العملاء تأكيداً لهذا الاهتمام.

ب. محاكاة المنافسين:

تمثل محاكاة المنافسين خطوة أساسية من التجارب الناجحة والمميزة للآخرين ويتم ذلك من خلال الاستعانة بمعايير المنافسة كأحد الأساليب المساعدة لتطبيق الأسلوب بعد تطويعها لتناسب الظروف

(1) المرجع السابق، ص25.

البيئية لمراعاة الفروق والتي قد تخلق ميزة تنافسية، وقد أظهرت إحدى الدراسات التي شملت عشر الصناعات اليابانية أن تكاليف المنافسين هي أكبر عامل مؤثر عند تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة حيث تمثل 39,6 في حين تمثل العوامل الإستراتيجية والتخطيط الطويل الأجل معدل خفض التكاليف والابتكارات التكنولوجية بقية العوامل المؤثرة.

يرى الباحث أن توفير متطلبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على أداء الوظائف بكفاءة بما يحقق الأهداف وتجهيز المخرجات بكفاءة وفعالية عالية مثل المتطلبات المادية والتنظيمية والسلوكية، إذا اتباع التحسين المستمر للمنتجات والمحافظة على جودة المنتجات والاعتماد على المعلومات بالوقت المناسب ومعالجتها بالسرعة المطلوبة من متطلبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

ثالثاً: العوامل التي تدعم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

تتمثل العوامل التي تدعم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الآتي: (1).

1. وجود نظام معلومات محاسبية جيد.
 2. وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على الدراسة السوقية لاتجاهات الأسعار.
 3. الدعم من قبل الإدارة العليا وذلك بسبب الطبقة الإستراتيجية لهذا المدخل والتأثير على أسلوب العمل في مختلف الإدارات داخل الشركات الصناعية بالكامل.
 4. توفير الدورات العلمية والتدريب العملي للأفراد على استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.
 5. تشجيع وتطوير فرص العمل في مختلف الإدارات والتخصصات.
 6. تنمية العلاقات مع الموردين بحيث تكون قائمة على التعاون بدلاً من ربح طرف على حساب خسارة الطرف الآخر.
 7. مشاركة جميع المعلومات المتاحة بين جميع ام الادارات والأفراد وعدم اختصاص البعض بها.
- يرى الباحث من العوامل السابقة ان تدعيم هذا الأسلوب بالعوامل السابقة يساعد على توفير العديد من أنظمة المعلومات التي لها أثر مهم في تسهيل عملية تطبيق التكلفة المستهدفة ولعل من أهمها:

1. النظم المساعدة في حساب الأسعار المستهدفة.
2. النظم المساعدة في حساب الأرباح المستهدفة.
3. النظم المساعدة في البحوث والتطوير وتحسين جودة الإنتاج.

(1) منصور محمود، ماهية التكاليف المستهدفة، (القاهرة : جامعة الازهر، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م)، ص16.

الفصل الثاني

مفهوم ورقابة جودة الإنتاج

المبحث الأول: مفهوم وتطوير وتحسين جودة الإنتاج

المبحث الثاني : التخطيط والرقابة على جودة الإنتاج

المبحث الأول

مفهوم وتطور وتحسين جودة الانتاج

أولاً: مفهوم الجودة وجودة الانتاج:

1. مفهوم الجودة:

يرجع مفهوم الجودة (Quality) الى الكلمة اللاتينية (Qualitas) التي يقصد بها طبيعة الشخص او الشيء ودرجة الصلابة، وكانت تعني قديماً الدقة والاتقان، من خلال قيامهم بتصنيع الاثار والتماثيل والقلاع والقصور لاغراض التفاخر او لاغراض الحماية⁽¹⁾.

عرفت الجودة بانها صفات وخصائص يمكن قياسها وتحديد كميتها او انها امر فردي يعتمد على تفضيلات المستخدم التي يطلبها في السلعة أو الخدمة والمنتجات التي تقدم اعلى اشباع لهذه التفضيلات تعتبر هي الاعلى جودة⁽²⁾ وعرفت بأنها إنتاج المنظمة لسلعة او خدمة بمستوى عال من الجودة المتميزة تكون قادرة من خلالها على الوفاء باحتياجات ورغبات عملائها بالذي يتفق مع توقعاتهم وتحقيق الرضا والسعادة لهم، ويتم ذلك من خلال مقاييس موضوعية سلفاً لإنتاج السلعة او تقديم الخدمة وايجاد صفة التميز فيها⁽³⁾ كما عرفت بانها تلك التركيبة الادارية التي تتضمن عدد من المهام والاعباء التي من خلالها والتي الاستعانة بعدد من الوسائل لانجاز كافة المهام والاهداف المطلوبة من مواصفات المنتجات والخدمات التي ينبغي ان تتسلم بمستويات معينة من الجودة⁽⁴⁾.

يستنتج الباحث من التعريفات السابقة ان الجودة هي:

أ. انها المزيج الكلي لخصائص السلعة او الخدمة المتمثلة في التسويق، الهندسة، التصنيع، الصيانة والذي من خلاله ستلبي السلعة او الخدمة في الاستعمال توقعات العميل.

ب. الخصائص الكلية للسلعة او الخدمة التي تعكس قدرتها على تلبية حاجات صريحة وضمنية.

ج. هي تفادي الخسارة التي يسببها المنتج للمجتمع بعد ارسالها للمستهلك، ويضمن ذلك الخسائر

الناجمة عن الفشل في تلبية توقعات العميل والفشل في تلبية خصائص الاداء والتاثيرات الجانبية

الناجمة عن المنتج كالتلوث والضجيج وغيرها.

2. مفهوم جودة الانتاج:

جودة الانتاج بالمفهوم الحديث ينظر اليها من واحد من الجوانب الثلاثة الآتية⁽⁵⁾:

(1) مامون الدرادكة وطارق الشبلي، الجودة في المنظمات الحديثة، (عمان: دار صفاء ، 2002م)، ص ص 15 ، 16.

(2) سونيا محمد البكري، إدارة الجودة الكلية، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2004م)، ص 18.

(3) عمر وصفي عقيلي، المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة، وجهة نظر، (عمان: دار وائل ، 2000م)، ص 17.

(4) هاشم فوزي العبادي، دور جودة المنتج في ابهاج الزبون باستخدام نموذج كانو، (الكوفة: جامعة الكوفة، كلية الادارة والاقتصاد، دت)، ص 150.

(5) كاسر نصر المنصور، إدارة العمليات الانتاجية - الاسس النظرية والظرائف الكمية، (عمان: دار الحامد، 2010م)، ص 190.

أ. جودة التصميم:

يقصد بتصميم المنتج تحديد الهيكل العام للسلعة المطلوب انتاجها، والمكونات الداخلية في هذه السلعة وارتباط هذه المكونات مع بعضها بطريقة عملها وتركيبها ثم طريقة استعمال هذه السلعة وصيانتها.

اما جودة التصميم فيقصد بها الخصائص الملموسة وغير الملموسة في تصميم المنتج (1).

اما التصميم الاخضر: يعني انتاج وتصميم منتجات كاملة بيئياً، وهو من النشاطات الاكثر عمقاً لمديري الانتاج، حيث يكون المطلوب هو كيفية حفاظ المنتج على البيئة والتخلص من قضايا التلوث في كل مراحل دورة حياة المنتج، وتعتبر الفرق البيئية احدى الطرق لتحقيق التصاميم الصديقة للبيئة، حيث تعمل على دراسة تاثير وتصميم المنتج على البيئة وتقليل التاثير السلبي على البيئة للمنتج من خلال استخدامه، وهذا يحقق عدة فوائد منها:

i. الحصول على منتجات سليمة واكثر عمقاً بيئياً.

ii. التقليل من تبديد المواد الخام والطاقة.

iii. تميز المنتجات عند المنافسة.

iv. تقليل المسؤولية القانونية للبيئة.

v. زيادة الالتزام بالانظمة البيئية.

يرى الباحث يمكن ان تساهم المنظمات بهذا النوع من التصميم للجودة من خلال الآتي:

- جعل المنتجات قابلة لاعادة التدوير مثلاً ما قامت به شركات المشروبات والاطعمة بمصانع التعليب باستخدام علب يمكن اعادة استخدامها.
- استخدام مكونات للمنتج تكون اقل ضرراً.
- استخدام مكونات اخف كاستخدام البلاستيك بدلاً من الالمونيوم في صناعة الاجزاء الداخلية في السيارة.

- استخدام طاقة اقل كتصميم ثلاجات تستهلك القليل من الطاقة الكهربائية.

اما التصميم والتكنولوجيا: التكنولوجيا هي انتاج المعرفة والمنتجات الجديدة والمطورة ما هي الا تصميم لهذه المعرفة وتطمح المنظمات في الحفاظ على مراكزها التنافسية الى استخدام التكنولوجيا المتقدمة بهدف تحسين اساليب العمليات وتحسين او تطوير المنتج وعند استخدامها فان المنظمة تقوم بعمليات اختيار الطرق والمعدات، اذا تعد من اهم القرارات التي تنعكس اثارها مباشرة على الاستراتيجية التنافسية للمنظمة، ولما كانت الادارة مسؤولة عن بقاء المنظمة واستمرارها يصبح الزاماً عليها اختيار التكنولوجيا التنافسية واداراتها بالاسلوب الذي يحقق اهدافها واستخدامها.

(1) غسان قاسم داود اللامي ، اميرة شكرولي البياتي، إدارة الانتاج والعمليات، مرتكزات كمية ومعرفية، (عمان: دار اليازوري، 2008م) ، ص93.

التصميم يعني استقلال الابتكارات التكنولوجية المؤثرة على عمليات تطوير وتقديم المنتج الجديد وتعد تكنولوجيا التصميم احدى الادوات التي وفرتها العلوم المعلوماتية التي تساهم في المنتجات المصممة بشكل اسرع وارخص وافضل كما انها ادوات لها القدرة على ادخال منتجات كثيرة في الاسواق بسرعة والتاثير بشكل جذري على البيئة التنافسية⁽¹⁾.

ب. جودة المطابقة (الانتاج):

تعني جودة المطابقة تلك الجودة الناتجة عن ظروف الانتاج الفعلية حيث تشترط الفقرة (4-9) من الايزو 9000 ما يلي⁽²⁾:

i. اختيار وتخطيط العملية: وذلك طبقاً لاحتياجات العميل مع ضرورة انشاء خطة كاملة للتصنيع.

ii. تعليمات العميل: حيث يلزم اصدار مستندات تعليمات العمل كدليل اضافي لضمان فهم العمال لطريقة التشغيل والموارد والمعدات المستخدمة والتسلسل الصحيح للانشطة.

iii. تعليمات لعمليات التفتيش: وهي تلك التعليمات التي تشتمل على المتغيرات المطلوب مراجعتها وطريقة الفحص واخذ العينات وعمل مستندات لنتائج المراجعة.

iv. الموافقة على العملية: تشترط هذه الموافقة تطابق قدرة العملية مع مواصفات المنتج كما قد يستلزم ذلك احياناً موافقة العميل.

v. تحريك العملية والمراقبة: ذلك يستلزم اختيار الخواص الاساسية او المتغيرات، كما تحتاج المراقبة الى المعلومات عن المطلوب من العملية وطريقة تحقيقها للمطلوب مع وسائل تنظيم لها.

vi. اختيار اساليب مراقبة العمليات.

ج. جودة الاداء:

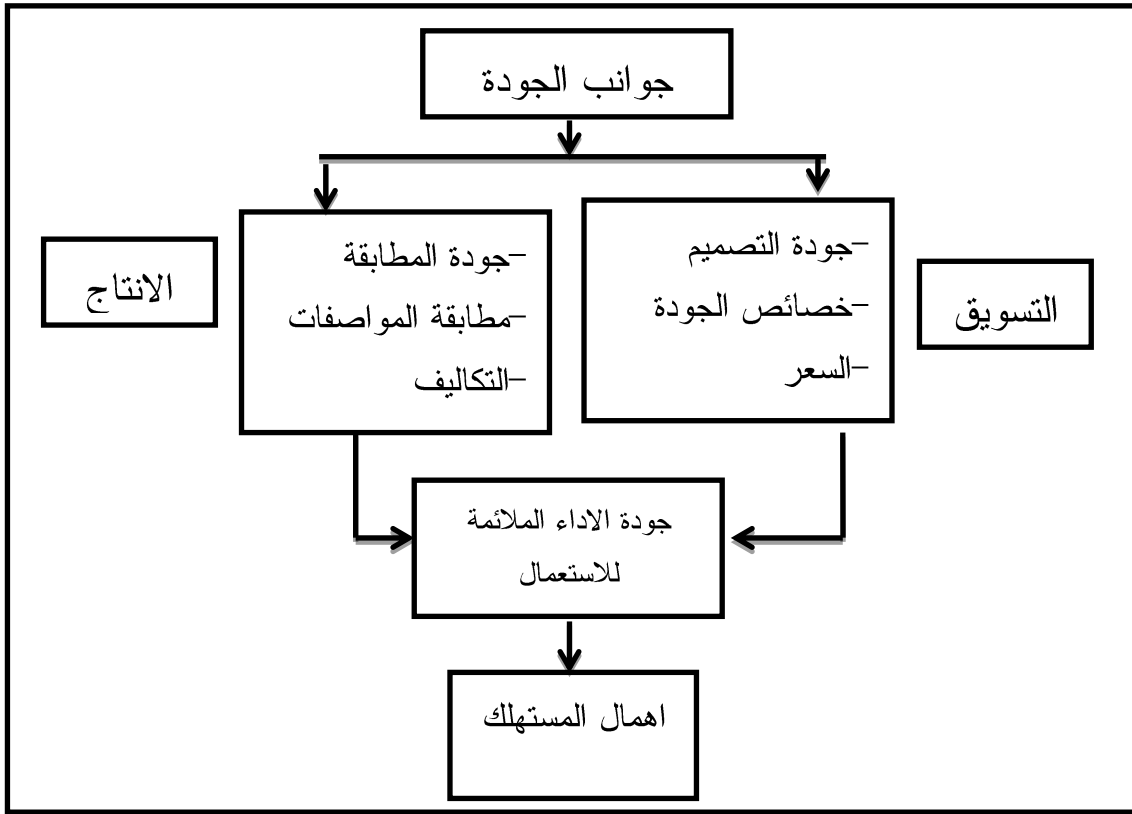
تعني قدرة المنتج على تحقيق الغرض الذي صنع من اجله في ظروف عمل معينة وفي خلال مدة زمنية محددة وتوجيه الزبون الى كيفية استخدامه بالشكل المناسب بحيث يلتقي بشكل آمن مع حاجات الزبون ولمدة مناسبة، وبناء على ذلك يتطلب من المدراء كافة القيام بالبحث بصورة مستمرة للتأكد من قدرة المنتج على تحقيق الفائدة للزبون من الجوانب جميعها.

يوضح الشكل (1/1/2) الجوانب الأساسية لجودة الإنتاج:

⁽¹⁾John H Gibbons: **Green products by Design: Choices for a cleaner Environment**, [http://www.srt.gatech.edu/education/ME4171/OTA/-Green Products PDF](http://www.srt.gatech.edu/education/ME4171/OTA/-Green%20Products%20PDF) (18.01.2012)

⁽²⁾ محمد الصيرفي، الجودة الشاملة، طريقك للحصول على الايزو ، (الاسكندرية: مؤسسة حودس الدولة، 2006م)، ص ص 93-94.

الشكل (1/1/2)
الجوانب الأساسية لجودة الإنتاج



المصدر: يوسف حجيم الطائي وآخرون، نظم ادارة الجودة في المنظمات الانتاجية والخدمية، (عمان : دار اليازوردي، 2009م)، ص 27.

يتضح للباحث من خلال الشكل (1/1/2) ان جوانب الجودة تساعد في تحديد الهيكل العام للمنتجات المطلوب انتاجها والمكونات الداخلية المرتبطة بهذه المنتجات وارتباط دور المكونات مع بعضها وكذلك اختيار وتخطيط العملية الانتاجية وفقاً لطلب العميل وتحديد المعدات المطلوبة في عملية التصنيع والتسلسل الصحيح للأنشطة وتحديد طرق للفحص وعمل مستندات للفحص حتى تتمكن ادارة الجودة من التأكد من مواصفات المنتج مع المواصفات المخطط لها مسبقاً ورغبات العميل.

ثالثاً: الخلفية التاريخية لجودة الانتاج:

بدأ التركيز على مفهوم الجودة في القرن العشرين ثم انتشر بعدها في امريكا والدول العربية ثم باقي دول العالم⁽¹⁾.

إن موضوع الجودة له وجوده الخاص في مختلف الحقب الزمنية، باعتبارها مطلباً انسانياً لا يختلف احد حول اهميته، حيث يوضح الاستعراض التالي هذا الاتجاه⁽²⁾:

(1) محفوظ احمد جودة، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات، ط2، (عمان: دار وائل للنشر، 2004م)، ص24.
(2) مهدي السامرائي، ادارة الجودة الشاملة في القطاعين الانتاجي والخدمي، (عمان: دار جرير، 2007م)، ص40.

1. الجودة عبر العصور القديمة:

من بين الشواهد التي تدل على ان الجودة تعود الى عصور موغلة في القدم ما جاء في موارد قانونية في شريعة حمورابي التي يمتد تاريخها الى القرن الثامن عشر قبل الميلاد، فالمادة (229) والتي تخص تنظيم الاعمال تنص على انه (اذا كان بناءً قد بنى لرجل بيتاً ولم يحسن عمله بحيث انهار البيت الذي بناه وسبب موت صاحب البيت فسوف يقتل ذلك البناء) والشاهد الثاني دلالة الكثير من الاثار التي ظلت شاخصة الى يومنا هذا رغم عنصر الزمن عليها وما تمتاز به من جودة في العمل واثقانة مثل: سور الصين العظيم، ومذنة الملوية في سامراً وسد مأرب.

2. الجودة في الاسلام:

كان للدين الاسلامي نصيب وافر من التوكيد على جودة الانتاج واثقان الاعمال واحقاق الحقوق للعالمين حيث هذا التوكيد في آيات القران الكريم في قوله تعالى: (صُنْعَ اللَّهِ الَّذِي أَتَقَنَ كُلَّ شَيْءٍ)⁽¹⁾. وفي قوله تعالى: (الَّذِي أَحْسَنَ كُلَّ شَيْءٍ خَلْقَهُ)⁽²⁾. كما نجد هذا التوكيد في الاحاديث النبوية الشريفة في قوله صلى الله عليه وسلم: (إن الله يحب اذا عمل احدكم عملاً ان يتقنه)⁽³⁾. وعلى المستوى الفكري نجد العلامة ابن خلدون يقول في مقدمته: (على قدر جودة التعليم، وملكية المعلم يكون حذق المتعلم في الصناعة وحصول ملكيته).

ان موضوع الجودة والاخلاق في العمل ومنع الغش والضرر لم يترك في النظام الاسلامي على مسؤولية الفرد ودرجة اخلاصه ووازعه الاخلاقي فحسب، بل وفر المؤسسات ادارة تسمى ديوان الحسبة وهي: مشارفة السوق والنظر في مكاييله وموازنه ومنع الغش والتدليس ورفع الضرر عن الطريق.

3. الجودة بعد الثورة الصناعية:

لقد كان لبعض اصحاب الحرف والمهن منذ القدم حرص على اداء الاعمال وصنع الادوات بدرجة عالية من الجودة والاثقان، اكسبتهم شهرة كانت بمثابة تعزيز داخلي لهم لمواصلة الجودة والتحسين المستمر فيها وجذب الزبائن نحوهم، وظل الحال على هذا المنوال حتى ظهور الثورة الصناعية التي عمت دول اوربا الغربية في القرن الثامن عشر وما تلاه، حيث اخذت السلع تغزو الاسواق بكميات كبيرة، وبدأت المنافسة تاخذ حيزاً كبيراً من تفكير الاداريين، ومن هنا بدأ السعي والتواصل لتحسين الانتاج كماً وكيفاً مع الحفاظ على مستوى عالٍ من الانتاجية.

في بدايات القرن العشرين ظهرت اسهامات لمفكرين وعلماء غربيين فيما يتعلق بالفكر الاداري بدءاً من (Frederick Taylor) وجهوده في صياغة النظرية العلمية التي ركزت على العمل وتحسين ادائه، و(Henri Fayol) صاحب النموذج الوظيفي للادارة الذي اهتم بالجانب الهيكلي وبتقسيم العمل وتوزيع المهام (Eton Mayo) ونظرية العلاقات الانسانية التي ربطت بين زيادة الانتاجية

(1) سورة النمل، الاية (88).

(2) سورة السجدة، الاية (7).

(3) محمد ناصر الدين الالباني، السلسلة الصحيحة، الجزء3، العدد 1113، ص106.

والروح المعنوية للعاملين، بالإضافة الى اسهامات كل من (Shewthart Crosbig Juran) وغيرهم وصولاً الى العلماء اليابانيين (Shebba, Taguchig Ishikam) الذين اسهموا كلهم بفعالية في بلورة افكار هذا التيار الاداري المتطور وتشكيل فلسفة وصياغة مبادئه، الا انه تشير اغلبية الادبيات المعاصرة ان الفضل الاكبر في التأسيس الفكري لادارة الجودة الشاملة كان على يد الدكتور (Edward Deming) في امريكا، لكن ذلك لم يلق اهتماماً هناك وعندما انتقل الى العمل خبيراً في احدى الشركات اليابانية منذ سنة 1931م اهتم اليابانيون بتلك الافكار والمفاهيم وحولوها الى تطبيق عملي وحققوا من خلالها ما يسمى بمعجزة الجودة اليابانية التي تشكلت معالمها منذ بداية الخمسينيات من القرن الماضي⁽¹⁾.

يرى الباحث ان الجودة في كل المراحل ركزت على جودة الانتاج بالوجه الذي يرضي كل من العامل والمستهلك النهائي ويشهد العالم اليوم تحولات تكنولوجية واقتصادية وتنظيمية تعتمد بالدرجة الاولى على اعادة الاعتبار للانسان والعامل.

رابعاً: مراحل تطور مفهوم جودة الانتاج:

من خلال التطور الفكري والاداري فيما يتعلق بجودة الانتاج توجد هنالك خمسة مراحل للتطوير تتمثل في الآتي:⁽²⁾

1. مرحلة الفحص والتفتيش:

اقتترنت هذه الفترة بمرحلة الادارة العلمية للعمل لتايولور الذي كان يهدف الى الرفع من مستوى الكفاءة الانتاجية داخل المصنع عن طريق التخصص والفحص والنمطية وتبسيط العمل وتقسيمه، كما دعا الى ضرورة الفصل بين وظيفة الانتاج ووظيفة التفتيش، يرى الباحث في هذه المرحلة انقسمت وظيفة الجودة بين العمل الذي يقوم بالانتاج والمفتش الذي يقوم بفحص المنتجات بغرض التقليل من المعيب وفصل المعيب عن المنتج النهائي.

2. مرحلة الضبط الاحصائي للجودة:

كانت الجودة تهدف الى تقليل نسبة الانتاج المعيب المستخدم بالإضافة للمرحلة الاولى تطبيق الاساليب الاحصائية في ضبط الجودة، والتحقق من مطابقة المنتج لمقاييس الجودة، وعلى الرغم من ان مراقبة الجودة اكثر تقدماً من مجرد مدخل الفحص، الا ان التقدم في ادارة الجودة جعل الاعتماد على مراقبة الجودة غير كاف، بل وغير ملائم بمفرده لتحقيق التحسين المستمر⁽³⁾.

(1) احمد بن عيشاوي، إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الفندقية، (الجزائر: جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص ادارة الاعمال، غير منشورة، 2008م)، ص4.

(2) أبو مرين يوسف، إدارة الجودة الشاملة والاداء المتميز، (ورقلة: جامعة قاصدي مرباح، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، مجلة الباحث، العدد5، 2007م)، ص29.

(3) صلاح عباس هادي، ادارة الجودة الشاملة، مدخل نحو اداء منظمي متميز (ورقلة: مجلة جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية، المجلد 2، 2005م) ص 161.

3. مرحلة تأكيد الجودة:

كان اهتمام تأكيد الجودة كمدخل من مداخل ادارة الجودة اكثر بعداً وعمقاً من المداخل السابقة له تاريخياً فلاول مرة يقدم هذا المدخل مفهوم التكامل والتنسيق بين برامج الادارة ولاول مرة ايضاً يؤكد ان كافة المستويات الادارية لابد ان تشارك في تخطيط ومراقبة الجودة، في هذه المرحلة ثم الانتقال من جودة المنتج الى جودة النظام واساسه منع وقوع الخطأ، ويجب ملاحظة ان اي مرحلة تالية من المراحل لم تستبعد سابقتها بل استندت اليها ولكن بمنظور اوسع واعمق واشمل.

4. مرحلة حلقات الجودة:

تعرف حلقات الجودة على انها عبارة عن مجموعة من الموظفين في نفس الادارة او القسم يتطوعون للاجتماع بشكل دوري لمناقشة المشكلات المتعلقة بالعمل، واقتراح الحلول المناسبة لها ووضع هذه الحلول موضع التنفيذ بعد موافقة الادارة عليها، ووفق هذا المنظور تعد حلقات الجودة احدى الطرق التي يتم خلالها تطوير الجودة وذلك بمشاركة الموظفين مما يؤثر ايجابياً على تطوير مهاراتهم وكسب ثقتهم في الوقت ذاته كما يؤدي الى زيادة تحفيزهم على العمل وزيادة وعيهم باهمية الجودة⁽¹⁾.

يرى الباحث ان هذه المراحل شاملة للقيادة والتشغيل الذي يعتمد على مشاركة جميع العاملين والزبائن والموردين وتهدف الى التحسين المستمر للجودة والاداء على المدى البعيد، وتعتبر هذه المراحل من الاتجاهات الحديثة في الادارة لانها تقون على مجموعة من المبادئ التي يمكن ان تتبناها اي منظمة من اجل الوصول الى افضل اداء ممكن وتحقيق الجودة للمنتجات، ووسيلة لادارة التغيير التي تهدف الى نقل المنظمات المعاصرة من انماط التفكير التقليدي الى انماط تفكير وممارسات تتلاءم مع البيئة الحديثة التي تقوم على مشاركة العنصر البشري بتحريك مواهبهم وقدراتهم بهدف التحسين المستمر لجودة الانتاج.

خامساً: اهمية جودة الانتاج:

تتمثل أهمية جودة الانتاج في مجموعة من الجوانب من اهمها ما يلي⁽²⁾:

1. بالنسبة للمستهلك:

يعد مستوى جودة الانتاج من السلع والخدمات من الامور المهمة بالنسبة للمستهلك ومحدد رئيسي في اتخاذ قراره الشرائي في شراء سلعة معينة واحجامه عن شراء اخرى بناء على جودة كل منهما فبالتالي يكون المستهلك مستعد لدفع سعر اعلى من اجل الحصول على منتجات ذات جودة عالية فغالباً ما يتم تفضيل السلع الاجنبية على غيرها من المحلية نظراً لجودتها بالرغم من ارتفاع اسعارها.

(1) نجم عود نجم، المدخل الى ادارة العمليات، (عمان: دار الوراق، 2004م)، ص380.

(2) د. شاكر تركي امين، ادارة الانتاج والعمليات، (الرياض: جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاعمال، دبت)، ص 53.

ان السبب الرئيسي لعدم رضا المستهلك هو فشل السلعة التي يقوم بشرائها في القيام بالوظيفة التي يتوقعها منها بسبب الجودة المنخفضة مما يسبب تكلفة اضافية يتحملها المستهلك، وقد ادى ذلك الى ظهور جماعات الدفاع عن المستهلك وحمائته وارشاده الى افضل السلع اماناً.

2. بالنسبة للمنتج:

تعتبر جودة الانتاج احد عناصر المزيج التسويقي الهامة التي تؤثر على رقم المبيعات فقدرة السلعة على الاداء وتحقيق الهدف من اقتنائها يزيد من فرص تحقيق نسبة مبيعات اعلى.

تظهر اهمية الجودة الشاملة بالنسبة للمنتج في حالة وجود المنافسة بين اكثر من منتج، يترتب على عدم مطابقة المنتج للمواصفات او وجود وحدات معينة ان تتحمل المنشأة تكلفة اضافية مما يؤدي الى تقليل الارباح او تحقيق خسائر، وهذه التكلفة على نوعين هما:

أ. تكلفة ظهور وحدات معينة داخل المصنع، اي قبل تداول السلعة في السوق واهم هذه التكاليف:

i. خسارة قيمة المادة الخام والعمالة.

ii. تكلفة اعادة التشغيل الكاملة للوحدة.

iii. تكلفة الاصلاح.

iv. تكلفة توقف الانتاج حتى يتم القيام بعملية الفحص لمعرفة نوع العيب وسببه.

ب. تكلفة ظهور وحدات معينة خارج المصنع: وهي التكاليف المرتبطة بظهور منتج معين في السوق واهمها:

i. التعويضات للمستهلكين.

ii. تكلفة الصيانة خاصة السلع المعمرة.

iii. تكلفة مردودات المبيعات (الارجاع).

iv. تكلفة الاساءة لسمعة المنشأة في السوق المنافسة.

يرى الباحث من خلال الاهمية ان قيمة المنتج او السلعة بالنسبة للمستهلك ودرجة جودتها ما زالت غير واضحة المعالم، اذ تتباين هذه القيمة بتباين واختلاف اراء الزبائن ووجهة نظر كل منهما، فنظرة الزبون لمنتج معين قد لا ينظر لها زبون اخر للمنتج نفسه او لمنتج مشابه، الا ان الفهم من وجهة نظر الشركات بان الاثنين على حق منطلقة من مبدأ اهدافها الاساسية وهو تلبية رغبات وحاجات كل منهما وبمستوى الملائمة.

سادساً: تحسين جودة الانتاج:

يعد التحسين المستمر لجودة الانتاج عنصراً اساسياً لفلسفة ادارة المنظمات ويرى ديمنج ان الجودة الحسنة تؤدي لتكلفة منخفضة اذ نقل الاخطاء والاعمال التي يتكرر أداؤها ويقل التأخير، ويحسن استعمال الوقت والموارد⁽¹⁾، حيث يشمل تحسين جودة الانتاج على الجهود المستمرة لحذف التلّف

(1) احمد سيد مصطفى ومحمد مصيلحي الانصاري، برنامج ادارة الجودة الشاملة وتطبيقاتها في المجال التربوي، (قطر: الدوحة، المركز العربي للتدريب التربوي لدول الخليج، 2002م)، ص12.

وتخفيض وقت الاستجابة وتبسيط تصميم كل من المنتجات والعمليات، وتحسين الجودة وخدمة الزبون⁽¹⁾.

ان التحسين المستمر اساس لنجاح المنظمات ومهما كان المستوى الذي وصلته المنظمة، فانه يبقى مجالاً للتحسين المستمر ان وقوف المنشأة مستوى معين يعني السماح للمنافسين لتجاوزها، والهدف اذا هو اعتماد المقارنة المرجعية المستمرة، ذلك ان نظام الوقت المناسب ليس مشروعاً محدد النهاية، بان انه عملية مستمرة واشبه ما يكون لمرحلة حياة طويلة. ومع ان التحسين المستمر يتضمن تغييرات متزايدة والتي يمكن رؤية اثارها على المدى القصير الا انه يؤدي الى مساهمات مهمة على المدى البعيد للوصول الى التحسين المستمر الذي يتطلب دعم الادارة العليا وتوفر النظرة طويلة الاجل، كما يتطلب ذلك ايضاً مشاركة كافة العاملين في المنظمة، كما يجب على المنظمة ان تتبنى الهياكل الداعمة والضرورية المتعلقة بالتدريب والادارة وتوزيع الموارد والمقاييس ونظام المكافآت والحوافز، كذلك لا بد من تحفيز للعاملين ليقبلوا التحسين كوسيلة تتمكن المنظمة من خلالها من تحقيق مزايا تنافسية في السودان.

ان تحسين الانتاج ليس تقنية خاصة لادارة العمليات، وانما تقنية تؤكد على المساهمة في تحسين الكفاءة والجودة التي يمكن ان تاتي من انواع مختلفة من التحسينات الصغيرة المتزايدة في عمليات الانتاج، والمبدأ الاساسي للتحسين هو حذف الضياع في المواد الاولية المستعملة، الزيادة في المخزون تقليص الوقت الضائع في تنقلات عمال الانتاج غير الضرورية لاكمال مهمة ما. هناك اتجاهين للتحسين المستمر لجودة الانتاج وتتمثل في الاتي⁽²⁾:

1. **الاتجاه الياباني:** يسمى المدخل الياباني للتحسين المستمر للجودة بأسلوب (Kaizen) وفق هذا المدخل ينظر الى عملية التحسين المستمر بوصفها عملية تراكمية تاتي بشكل تدريجي متناهي، وبخطوات صغيرة ومدروسة ومتتالية وبشكل مستمر، ويركز هذا المدخل على العنصر البشري ذي المهارة العالية والمحفز بشكل جيد والمقدرة على استعمال تكنولوجيا مبسطة وليست معقدة وينظر الى الجودة بموجب هذا المفهوم بوصفها تطوير لجودة المنتج من كافة النواحي التي تدعم جودة المؤسسة ككل وهي: التكلفة، طريقة الشحن، ضمان العامل، تطوير المهارة، العلاقة مع الموردين، تطوير المنتج الجديد والانتاجية.

2. **الاتجاه الأمريكي:** تركز الادارة الغربية ومنها الامريكية في عملية التحسين على مفهوم الابتكار والذي سمي ايضاً الاختراق او التقدم المفاجئ في التقنيات او المعرفة، وبخطوات واسعة وعريضة اذ يركز على اشياء جديدة لتحل محل الاشياء القديمة، فعملية الاحلال هذه هي التي تمثل التحسين المستمر الذي يحدث دفعة واحدة من اجل تحقيق تحسينات نشيطة ومتميزة للوصول الى اعلى مستوى من الاداء والجودة فبموجب هذا المدخل ينظر للتحسين المستمر على انه ضربات واسعة

(1) سليمان خالد عبيدات، مقدمة في ادارة الانتاج والعمليات، ط 2، (عمان: دار المسيرة، 2010م)، ص 255.

(2) حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، (عمان: دار اليازوري، 2010م)، ص 188.

النطاق تكون على شكل قفزات سريعة ومتلاحقة بالاعتماد على تكنولوجيا معقدة ومطورة جداً وعلى امكانيات مادية كبيرة وصولاً الى معيار محدد مسبقاً.

يرى الباحث بان يتم تحسين المنتج من خلال تحسين خصائصه بالشكل الذي يجعله يتلاءم مع حاجات ورغبات المستهلكين وان عملية التعديل والتغير في نوعية المنتج وسماته، وتشكيله تعتمد على مدى امكانية جعل المنتج قادراً على جذب المستهلكين المحتملين وان عملية التغير والتطوير تعتمد على اجراء مسح للمستهلكين بهدف الوقوف على الاسباب الحقيقية التي ادت الى عدم امكانية صمود المنتج في السوق وكذلك من اجل الوقوف على الخصائص التي يبحث عنها المستهلك وذلك تفادياً لتدهور المنتج وضمان نموه واستمراره وبشكل عام هنالك ثلاثة طرق رئيسية لتحسين جودة المنتجات هي:

1. اجراء تعديلات او تغييرات على الخصائص الوظيفية للمنتج.
2. اجراء تغييرات في النواحي النوعية للمنتج.
3. اجراء تغييرات على تصميم المنتج.

المبحث الثاني

التخطيط والرقابة على جودة الانتاج

اولاً: مراحل التخطيط لجودة الانتاج:

يمر التخطيط السليم لجودة المنتجات بمراحل مختلفة يمكن سردها فيما يلي⁽¹⁾:

1. تحديد الهدف:

اي عمل يبدأ بتحديد الهدف حيث يندرج تحت هذا الهدف مجموعة من الاهداف الفرعية، فاذا كان الهدف الرئيسي رضاء العميل مثلاً، فسنجد ان يتفرع الى اهداف فرعية اخرى مثل: سعر شراء منخفض للمواد والمستلزمات، تكاليف تشغيل وصيانة قليلة، عمليات ذات كفاءة، وسائل اتصال فعالة وهكذا، ويلاحظ هنا ان تحديد الاهداف هو المدخل الرئيسي لعملية تخطيط جودة المنتجات، حيث ان تحديد الاهداف هو المدخل الرئيسي لعملية تخطيط جودة المنتجات، حيث تعتبر الاهداف التي يتم تحديدها في هذه المرحلة من خلال المرحلة التالية وهي تحديد العميل.

2. تحديد العميل:

ما يهم في هذه المرحلة هو تحديد العملاء الاكثر تأثيراً على تحقيق الاهداف، وهي مهمة تتطلب الكثير من الجهود، حيث لا توجد مؤسسة تستطيع ان تلبي احتياجات كافة العملاء والاستجابة لتوقعاتهم بنفس الدرجة من الاهتمام لهذا فان تجزئة السوق الى قطاعات من العملاء الذين لهم نفس الحاجات ويتصفون بدرجة عالية من التماثل والتجانس يكون اسلوباً مناسباً ويساعد المؤسسة على تحديد القطاع الذي تخدمه بفعالية.

3. تحديد احتياجات العميل:

تعتبر هذه المرحلة الاساس في تحديد مستوى الجودة المستهدف للمنتجات سلعة كانت او خدمة فمثلاً يتحدد مستوى جودة المنتج او الخدمة في المصارف والشركات الصناعية بمدى تلبية احتياجات العملاء من حيث المنافع والمزايا: كالدقة، السرعة، السهولة، الوضوح، طريقة التعامل، الانتشار، ومنافذ التوزيع، حيث تسهم هذه العناصر في توفير منتجات وخدمات ذات مستوى عال من الجودة.

4. تحديد مواصفات المنتج:

حيث تلبي احتياجات العملاء وتستجيب لتوقعاتهم من خلال وضع اسس التصميم للمنتج وحل مشاكل تطوير التصميم بالاستعانة باسلوب تصميم التجارب الاحصائي والذي يساعد على اتخاذ القرار السليم في المراحل الاولى للتصميم التي تعتبر من اهم المراحل التي يتم فيها تحديد ملامح ومواصفات المنتج.

(1) اياد عبد الله شعبان، ادارة الجودة الشاملة، مدخل نظري وعملي، (عمان: دار زهران، 2009م)، ص18.

5. تحديد ملامح العمليات:

بعد تحديد مواصفات المنتج لابد من تحديد ملامح العمليات التي تؤدي الى المواصفات المطلوبة، بما في ذلك اختيار الافراد وتدريبهم وتحفيزهم، وتقسيم الموردين بهدف ضمان جودة المدخلات من مواد ومستلزمات وغيرها، الامر الذي يستدعي تحليل جميع هذه العمليات وتوفير المواد اللازمة، ولا شك ان كفاءة العمليات تلعب دوراً حاسماً في تحديد جودة ما ينتج من سلع وما يقدم من خدمات، حيث تعتبر النتائج المتحققة مؤشراً لجودة العمليات التي تتم داخل المؤسسة.

يرى الباحث ان التخطيط يعتبر مرحلة مهمة من مراحل الاهتمام بجودة المنتجات، بكل ما تتصف به من خصائص ومزايا لجعلها مختلفة وفضل في مستوى جودتها، مع ضرورة الاخذ بعين الاعتبار انه لا يمكن الاعتماد على هذه الخصائص والمزايا الى ما لا نهاية (∞) اذ لابد من البحث باستمرار عن مزايا اخرى، فايجاد مزايا ثابتة ودائمة في سوق تزداد فيها حدة المنافسة يوماً بعد يوم امر في غاية الصعوبة ان لم يكن مستحيلاً.

ثانياً: اسس التخطيط الناجح لجودة الانتاج:

يرتكز التخطيط الناجح لجودة الانتاج بشكل عام على ثلاثة اسس وهي كما يلي⁽¹⁾:

1. قواعد البيانات:

يجب ان يكون الوصول الى المعلومات متاحاً لجميع العاملين في المؤسسة وعلى كافة المستويات ليتمكن استخدامها من قبلهم كل حسب طبيعة عمله ونطاق اختصاصه وتعتبر المعلومات بيانات منظمة ويمكن تداولها من اجل الوصول الى غاية معينة، وقد برز في الونة الاخيرة اهتمام متزايد بالمعرفة باعتبارها تلعب دوراً مهماً في عمل المنظمات الحديثة، ولقد اصبحت تعتبر عاملاً هاماً من عوامل الانتاج في اقتصاد المعرفة، واصبح يتوجب على المؤسسة خلق المعرفة وتحديد مصادرها والعمل على تداولها بين العاملين لديها واستخدامها لحل المشكلات واستغلال الفرص.

2. مشاركة العاملين وتحفيزهم:

ان المشاركة الايجابية للعاملين عن طريق المساهمة بافكار لتطوير الجودة، وتحمل المسؤولية مطلب اساسي في فلسفة ادارة الجودة، وذلك لان العاملين بغض النظر عن مستوياتهم التنظيمية هم المصدر الاساسي للنجاح والاجادة والابداع ولا يمكن للمؤسسة ان تحقق اهدافها الا من خلال تثقيف العاملين وتوعيتهم باهميتها وتحفيزهم لتحقيق البرامج الخاصة بالجودة باساليب متطورة⁽²⁾.

3. تدريب العاملين:

يشكل تدريب العاملين وتثقيفهم جانباً أساسياً في فلسفة ادارة الجودة، وسبب ذلك ان هذه الفلسفة تستند الى عملية التحسين المستمر للسلع لمواكبة حاجات الزبون المتغيرة باستمرار، وكلما كانت

(1) هاله عبد القادر صبري، واقع ادارة المعرفة ومتطلبات الابداع والتجديد في الادارة العربية، (القاهرة: جامعة الدول العربية، المجلة العلمية للادارة، مجلد 30، العدد2، 2010م)، ص158.
(2) مؤيد سعيد السالم ومحمد المري، مدى تطبيق ركائز ادارة الجودة الشاملة في الشركات الصناعية الصغيرة، (القاهرة: جامعة الدول العربية، المجلة العلمية للادارة، مجلد 25، العدد1، 2005م)، ص64.

برامج التدريب الخاصة بالجودة تشمل جميع العاملين في المؤسسة وتتضمن تقنيات احصائية وعملية تساهم في قياس الجودة وتطويرها نجحت الادارة في عملية التطبيق لادارة الجودة، وتتضمن عملية التدريب تاهيل العاملين بالمهارات السلوكية اللازمة لقيامهم بالواجبات التي يكلفون بها، وتعزيز ثقتهم بانفسهم ليتمكنوا من صنع القرارات، بالاضافة الى تحقيق الامان في عملية التطبيق، من اجل تنفيذ هذه البرامج بشكل جيد لابد من توفير الموارد البشرية المالية والمادية اللازمة لذلك.

يرى الباحث ان التخطيط الاستراتيجي لجودة الانتاج هو العملية الادارية التي تستخدم لتنفيذ رسالة المؤسسة ورؤيتها والسياسات الخاصة بالجودة، وذلك بتركيز واعداد المصادر الحيوية للمؤسسة لحل المشكلات الاساسية من اجل تلبية احتياجات وتوقعات الزبائن، لذلك فان الجودة في اطارها الاستراتيجي تعد من اكثر المرتكزات الفكرية عمقاً، اذ بدون الجودة العالمية غالباً ما تتعرض المؤسسات للفشل الذريع في السوق التنافسي.

ثالثاً: العوامل المؤثرة على جودة الانتاج:

إن انتاج السلع وتقديم الخدمات في اي مؤسسة يحدد اداء هذه المؤسسة وحتى استمرارها وبقائها، لذا يلزم معرفة اهم العوامل المؤثرة على المنتج، وذلك لتتمكن المؤسسة من اخذها بالحسبان لكي تضمن تحسين نوعية منتجاتهم، وبالتالي تحقيق الاستمرار والنمو، ومن هذه العوامل ما يلي⁽¹⁾:

1. **تقنيات الانتاج:** فالتقنيات العالمية المتطورة تستطيع انتاج منتجات جيدة، وبزمن اقل وتكاليف اقل وجهد اقل ومواصفات افضل.

2. **اليد العاملة:** وتتمثل في العنصر البشري الذي يعمل على مختلف المستويات، فكلما كان هذا العنصر ماهراً ومدبراً وكفواً تمتعت المنتجات بمواصفات عالية نتيجة الدقة في العمل.

3. **المواد الاولية:** وهي المستلزمات المادية للانتاج فكلما كانت هذه المستلزمات تتمتع بمواصفات افضل اصبح المنتج اكثر جودة واكثر مطابقة للمواصفات المطلوبة.

4. **التنظيم الاداري والفني:** حيث ان شكل التنظيم المتبع ونوعية الترتيب الداخلي المعمول به في المؤسسة يحتلان دوراً كبيراً في عملية تسلسل القرارات والوامر ونقل المعلومات وسير العمليات.

5. **العوامل الخارجية:** تشمل المنافسة، الاسعار، مستويات الدخل الاجراءات الحكومية والتشريعات، كل هذه العوامل لها دور بارز في هروج المنتج بمزايا معينة تتفق معها.

(1) نزار عبد المجيد البروراري ، احمد محمد فهمي البرزنجي، استراتيجيات التسويق، المفاهيم، الاسس الوظائف، (عمان: دار وائل ، 2004م)، ص195.

يرى الباحث ان هنالك بعض العوامل الاكثر دقة يمكن ان تؤثر على جودة الانتاج وتتمثل في الاتي:

1. تنمية السلوك الابداعي: ان المؤسسات الناجحة ومن اجل ضمان بقائها يجب الا تقف عند حد الكفاءة، وان يصبح الابتكار والابداع والتجديد هي السمات المميزة لادائها وخدماتها، فالابداع هو احدى الضرورات الاساسية للمنظمة لتحقيق الجودة المطلوبة.

2. محاكاة الاخرين في سلوكهم: من خلال دراسة التميز الشخصي، حيث يميل الموظفون الى تقليد ومحاكاة سلوك الاشخاص الذين يحترمونهم وهذا هو الجوهر في مجال تنمية الموظفين والتاثير على سلوكهم.

3. فرق العمل: تلعب فرق العمل دوراً كبيراً وبارزاً في مجال تطبيق الجودة في المنظمة، حيث تعتبر احدى الاليات الاساسية للتطوير والتحسين الاداري، وقد اصبح تطبيق فرق العمل داخل المنظمات امراً مالوفاً بعد ان كان حالة استثنائية في السابق، لما لها من دور مهم في تحسين اداء المنظمة وتحقيق الجودة والاهداف الاخرى.

رابعاً: الرقابة على جودة الانتاج:

تتمثل الرقابة على جودة الانتاج في مجموعة من الخطوات المحددة مسبقاً والتي تهدف الى التاكيد من ان الانتاج المحقق يتطابق مع المواصفات والخصائص الاساسية الموضوعه للمنتج ويتضح من هذا التعريف عدة حقائق اهمها⁽¹⁾:

1. يجب ان تكون هناك خطوات محددة مسبقاً.
2. وظيفة الرقابة هي التاكيد من المطابقة للمواصفات وليس انتاج مستوى جودة مرتفعة.
3. تستلزم وظيفة الرقابة على الجودة وجود مواصفات محددة للتعبير عن مستوى الجودة حيث يعد ذلك فرضاً ضمناً في كل نظم الرقابة على الجودة.
4. على الرغم من وجود نظام للرقابة الا انه ليس هناك تاكد كامل من انه لن تصل الى يد المستهلك اي وحدة معيبة.
5. الرقابة على الجودة لا تشمل فقط الرقابة على المنتج النهائي وانما تراقب جودة المدخلات والعملية الانتاجية ككل.

تتمثل اغراض نظام الرقابة على جودة الانتاج في الاتي:

1. تخفيض عدد شكاوى العملاء عن مستوى الجودة.
2. تخفيض مردودات المبيعات بسبب الجودة.
3. تخفيض نسبة المواد التي يعاد تشغيلها مرة اخرى بسبب الجودة.
4. خفض تكلفة الرقابة على الجودة والفحص للوحدة الواحدة من المنتج.

(1) شاكر تركي امين، مرجع سابق، ص 256.

في نهاية الفترة الزمنية ل خطة الجودة يجب ان يتم تحليل درجة تحقيق هذه الاهداف، كما انه يجب الاستمرار في اعادة النظر في هذه الاهداف وتحديثها على ضوء نتائج الاداء المحققة. توجد مجموعة من القرارات التكتيكية التي يتعين على نظام الرقابة على الجودة الاجابة عليها وتتضمن:

1. ما هي المرحلة من مراحل الانتاج التي سيتم عندها القيام باختبار مستوى الجودة؟
2. ما هو اسلوب الفحص Inspection الواجب اتباعه؟
3. ما الذي سيتم عمله بالنسبة للوحدات المعيبة (استبعاد ام اصلاح)؟.
4. ما هي الصفات الاساسية (الخصائص) في المنتج التي سيتم قياسها؟
5. ما هي درجة تكرارية عملية القياس والفحص؟
6. ما هي حدود المطابقة للمواصفات الخاصة بتصميم المنتج، وكيف يمكن وضع هذه الحدود.
7. تصميم الخطط الاحصائية الخاصة بالرقابة على الجودة سواء كان ذلك قياساً لمتغيرات او لصفات.

خامساً: الرقابة على جودة الانتاج احصائياً:

تم تقسيم اساليب الرقابة على جودة الانتاج احصائياً الى مجموعتين اساسيتين:

1. اسلوب عينات القبول: ويقوم على اختيار عينة من الشحنة المراد فحصها وبعد فحص العينة يتم قبول او رفض الشحنة بناء على نتائج فحص العينة.
2. قياس الخصائص: فيقوم على تحديد خاصية (وظيفة) مهمة للمنتج واختبار امكانية قيام هذا المنتج بهذه الخاصية من عدمه، فاذا لم يتحقق ذلك اعتبرت الوحدة رديئة.
3. اسلوب الرقابة على العملية: ويعتمد على فحص عينات من الانتاج اثناء التشغيل الفعلي للعملية الانتاجية على فترات زمنية وبشكل دوري والحكم على درجة انضباط العملية الانتاجية بناء على نتائج فحص العينة.

سادساً: الرقابة على جودة المنتج النهائي:

بعد الانتهاء من ضبط الجودة اثناء التشغيل تاتي المرحلة الخاصة بضبط جودة المنتج النهائي بعد ان يكون قد تم انتاجه او تجميعه اذا كان مكوناً من عدة اجزاء، وتختلف الطريقة المستخدمة تبعاً لدرجة الجودة المطلوبة في المنتج، فاذا كان المنتج مثلاً يستخدم في مجالات تتصل بسلامة الافراد⁽¹⁾.

تخضع المنتجات النهائية الى عمليات فحص وتفتيش للتأكد من مدى توفر الخصائص النوعية المطلوبة والمحددة اساساً في مراحل الانتاج الاولى (جودة التصميم) وبعد الفحص النهائي الذي يعتبر الفرصة الاولى للتقويم الشامل لاداء المنتج والفرصة الاخيرة لفحصه قبل وصوله الى

(1) سمير محمد عبد العزيز، اقتصاديات جودة المنتج بن ادارة الجودة الشاملة والايزو، (الاسكندرية: مكتبة الاشعاع الفنية، 2000م)، ص119.

المستهلك، الأمر الذي يزيد من أهمية الإجراءات والاساليب المتبعة في تخطيط وتنفيذ عمليات الفحص، ولا يفهم من ذلك ان المنتجات لا تمر بعمليات فحص اثناء تواجدها على خطوط الانتاج وقبل اتمامها، بل ان التحقق من جودة المنتج يعد امراً ضرورياً في كل مراحل الانتاج وذلك لتقرير الاثار السلبية للاخطاء والمعالجة المبكرة لها قبل تحمل المنتج المعيب بتكاليف اضافية اخرى. يرى الباحث ان مفهوم الرقابة على جودة الانتاج هو الاستخدام الانسب للاساليب والانشطة لتحقيق وتحسين جودة المنتج والتي تكمن اساساً في دقة المواصفات وحسن التصميم للمنتج بناء على المواصفات المحددة سلفاً لمقابلة المعنى الكامل لها مع الفحص الدوري لتحديد المطابقة ومراجعة الاستخدام لتوفير معلومات او خدمة لمراجعة المواصفات اذا ما لزم ذلك، فالاستقلال التام لهذه الانشطة يوفر افضل منتج باقل تكلفة مع ضرورة الاستمرار في تحسين الجودة.

سابعاً: تكاليف جودة الانتاج:

تتحمل المؤسسة في سعيها الى انتاج سلعة تلبى احتياجات الزبائن ورغباتهم وتوقعاتهم الى انواعاً مختلفة من التكاليف المتعلقة بتحقيق الجودة تسمى تكاليف الجودة⁽¹⁾. تقوم المؤسسة من اجل ادارة جودة منتجاتها بقياس تكاليف الانشطة اللازمة لضبط الجودة وتكاليف الانشطة والاجراءات المتخذة لتصحيح الفشل في ضبط الجودة، وعليه فان تكلفة الجودة لا تخص عملية الانتاج فحسب بل تتجاوز ذلك الى جميع الانشطة في المؤسسة بدءاً من البحث والتطوير حتى خدمة المستهلك، اي ان تكاليف الجودة تمثل ما تستهلكه نشاطات المؤسسة على امتداد سلسلة الوظائف المتتالية للحصول على منتجات بالجودة المطلوبة حيث تصنيف تكاليف جودة الانتاج الى اربعة انواع رئيسية هي⁽²⁾:

1. تكاليف الوقاية:

هي التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة للجهود التي تبذلها في التصميم وبشكل مباشر للوقاية من عدم المطابقة للمواصفات وتصنيع المنتجات بصورة صحيحة من اللحظة الاولى لعمليات الانتاج وتتضمن تكاليف الوقاية عدداً من الانواع الفرعية المهمة هي:

- أ. **تكاليف تخطيط الجودة:** وتشمل التكاليف الموجهة نحو عمليات تطوير وتنفيذ برامج ادارة الجودة.
- ب. **تكاليف تصميم المنتج:** وتشمل التكاليف الموجهة الى تحقيق التصميم الجيد وبدون وجود عيوب، وكذلك التكاليف الموجهة الى تحديد خواص عمليات ضبط الجودة.
- ج. **تكاليف العمليات:** وهي تشمل التكاليف المرتبطة بالعمليات التي تهدف الى مطابقة عمليات الانتاج مع مواصفات الجودة المطلوبة.

(1) حيدر علي المسعودي، مرجع سابق، ص52،51.

(2) Ronald W. Hilton, **Managerial Accounting**, 4th edition, (IRWIN McGraw-Hill,1999), P.497.

د. تكاليف التدريب: وهي تكاليف تأهيل العاملين واعداد البرامج التدريبية لجميع العاملين في المؤسسة، وتطوير ادائهم في مجال ضبط الجودة.

ه. تكاليف نظم المعلومات: وهي تتضمن التكاليف المرتبطة ببناء نظام لمعلومات الجودة والمحافظة عليه.

2. تكاليف التقويم:

هي مرتبطة بعمليات الكشف والمعاينة والاختبار والتفتيش والتحليل لتقييم مستوى الجودة الفعلي وللتحقق من مدى مطابقة المنتجات للمواصفات المطلوبة، بحيث يصبح المنتج او العملية الانتاجية مقبولة وتشمل الانواع الفرعية التالية⁽¹⁾:

أ. تكاليف الفحص والتفتيش: وهي تكاليف اختبار وفحص المواد الاولية والاجزاء المشتراه من الموردين والمواد نصف المصنعة والمنتجات تامة الصنع.

ب. تكاليف اجهزة الفحص: هي التكاليف المرتبطة بصيانة الاجهزة المستخدمة في عمليات الفحص والقياس والتحقق من المواصفات المطلوبة.

ج. تكاليف الاجراءات التي تقوم بها المؤسسة من اجل التحقق من فاعلية برنامج الجودة فيها مثل تكلفة الزمن الذي يستغرقه العاملون في عمليات تجميع البيانات اللازمة لفحص الجودة.

3. تكاليف الفشل الداخلي:

هي مجموعة التكاليف التي تتحملها المؤسسة من اجل انتاج منتجات ذات جودة رديئة والتي يتم اكتشافها قبل عمليات البيع للمستهلك وتتضمن:

أ. تكاليف الخردة: وهي التكاليف المرتبطة بالمنتجات ذات الجودة الرديئة والتي لا يمكن اصلاحها والمتمثلة بالمنتجات تامة الصنع المعيبة والتي يمكن الكشف عنها خلال عمليات الانتاج.

ب. تكاليف العمل المعاد: وهي التكاليف المرتبطة باعادة تصليح او تحديد المنتجات المعيبة والتي لا تنطبق مواصفاتها مع المواصفات المطلوبة للجودة.

ج. تكاليف توقف العملية: وتتضمن تكاليف تصليح او استبدال المكائن والاجهزة او ازالة المسببات المؤدية الى مخرجات العملية الانتاجية ذات الجودة الرديئة، وتتمثل هذه التكاليف في استبدال اجزاء هذه الاجهزة او اعادة تدريب العامل او تغييره، وكذلك ضبط او تغيير المكائن او اجهزة الانتاج.

د. تكاليف فشل العملية: وهي تكاليف تحديد العملية الانتاجية التي ادت الى منتجات ذات جودة رديئة.

هـ. تكاليف خفض سعر البيع: وهي التكاليف التي تنشأ عن بيع وحدات معينة او متضررة او ذات جودة رديئة.

⁽¹⁾ Chase and Aquilano, Production and Operation Management: Man pufactring and service, 7th eddition, IR win inc USA 1995, P.178.

4. تكاليف الفشل الخارجي:

هي التكاليف التي تنشأ بعد استلام المستهلك للمنتج ذي الجودة الرديئة، وهي على الاغلب تتعلق بخدمات ما بعد البيع وتتضمن الانواع التالية:

أ. **تكاليف اعتراض المستهلك:** وهي التكاليف الموجهة الى عمليات البحث والاستجابة المرضية لشكاوى المستهلك الناجمة عن بيع المنتجات ذات الجودة الرديئة.

ب. **تكاليف اعادة المنتج:** وهي التكاليف الموجهة لعمليات المناولة ونقل واستبدال المنتجات ذات الجودة الرديئة والتي يتم ارجاعها من قبل المستهلك.

ج. **تكاليف الطلبات التحذيرية:** وهي التكاليف المرتبطة بالتحذيرات من فشل المنتج والتي ادت الى الحاق الضرر بالمستهلك بسبب الجودة الرديئة للمنتج.

د. **تكاليف فقدان المبيعات:** وهي التكاليف الناشئة عن عدم رضا المستهلك عن جودة المنتج واحجائه عن شراء المنتج.

يرى الباحث بالاضافة الى انواع تكاليف الجودة الظاهرة او المعروفة والتي ذكرت سابقاً، فان هناك انواع اخرى لتكلفة الجودة والتي تكون غير ظاهرة تسمى تكاليف الجودة الخفية، والتي تعود الى عدم كفاءة الانظمة، مثل طاقة الآلات الضائعة او الزائدة عن الحاجة، تقطع جداول الانتاج، تخزين المواد الفائضة عن الحاجة، عدم الاستخدام الامثل للمواد وتوفير آلات او افراد كاحتياطي، كل هذه التكاليف الزائدة ترجع الى عدم كفاءة الانظمة الموضوعية، مما يؤدي الى عدم وصول الادارة الى الاستخدام الامثل للموارد، على الرغم من ان هذه التكاليف تعتبر خفية الا ان لها وزنها وقد تفوق في كثير من الاحيان تكاليف الجودة الظاهرة، ولا يتوقف الامر هنا فان تكاليف الجودة قد تكون غير مباشرة وغير ملموسة مثل فقدان السمعة، عدم رضا الزبون ومعاناته.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

المبحث الأول: نبذة عن عينة من الشركات الصناعية
المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الأول

نبذة عن عينة من الشركات الصناعية

أولاً: نبذة عن مجموعة جياذ الصناعية :

جياذ هي عبارة عن مجمع شركات تصنيع سودانية هامة يقع مقرها الرئيسي جنوب مدينة الخرطوم، وقد تم انشاءها في التسعينيات لتلبية متطلبات السوق السودانية من السيارات الخاصة، والبصات والشاحنات والجرارات الزراعية، بالإضافة لتحقيق فائض التصدير في السوق الاقليمية، تمتلك الشركة مصانع متطورة مكنتها من القيام بجميع عمليات التصنيع المختلفة بما فيها تصنيع الشاسيهات التي تمثل الجزء الاساسي في عملية تصنيع المركبات بجانب الانتاج الخاص لجياذ تمتلك الشركة عدد من خطوط الانتاج لشركات عالمية مثل هوندا، ورينو المشروع مملوك لشركة سودان ماستر تكنولوجي.

1. تاسست الشركة عام 1993م كشراكة بين القطاع الخاص والعام.

2. اكملت الشركة الان اقامة اكبر مجمع صناعي في المنطقة وهو مدينة جياذ الصناعية.

3. تقع مدينة جياذ الصناعية في ولاية الجزيرة في منطقة الجديد الثورة وتحتل مساحة 15 كيلو متر مربع.

4. تحتوي المدينة على 3 قطاعات رئيسية هي قطاع الصناعات المعدنية قطاع صناعة السيارات والشاحنات والتراكتورات وقطاع اداري.

قطاع الصناعات المعدنية:

1.مصنع الحديد والصلب:

طاقة الانتاجية 150 الف طن في العام من حديد التسليح، زوي ، سيخ، حوص ويغطي 75% من حاجة البلاد.

2.مصنع الالمونيوم:

طاقته الانتاجية 4500 طن سنوياً من اسلاك كوابل الالمونيوم الكهربائية وقطاعات الالمونيوم المستخدمة في تصنيع الابواب والشبابيك والفواصل.

3.مصنع النحاس:

وطاقته الانتاجية 3 الف سنوياً من اسلاك كوابل النحاس والقضبان والشرائح.

4.مصنع الكوابل:

طاقته الانتاجية 4500 طن سنوياً من موصلات الالمونيوم و3000 من موصلات النحاس وينتج كذلك كوابل التحكم واسلاك التوصيلات اضافة لكوابل التلفزيونات.

5. مجمع صناعات المواسير:

يحتوي على 5 مصانع لانتاج المواسير الملحومة طولياً والمستخدمه في خطوط نقل البترول ومصنع المواسير الملحومة حلزونياً المستخدمة في انابيب امدادات المياه المشاريع الزراعية والصرف الصحي ونقل خام البترول ومصنع المواسير الملحومة بواسطة المقاومة الكهربائية وهناك مصنعات احدهما للتغليف والاخر للقفنة.

6. قطاع المتحركات:

يتكون هذا القطاع من عدة ورش:

- أ. ورش الكبس
- ب. ورش تصنيع الهياكل الشاسي.
- ج. ورش تصنيع جسم المحركات.
- د. ورشة الطلاء.

خط التجميع:

به 6 خطوط للتجميع:

- أ. تجميع تراكيورات ماسي خير جسون.
 - ب. تجميع 3 انواع من شاحنات رينو الفرنسية.
 - ج. تجميع بصات المدينة والبصات السفرية.
 - د. خط لتجميع العربات الصالون من شركة رينو الفرنسية (SONATA-ACCENT). وتعاقبات الشركة مع شركة هونداي الكورية لتجميع العربات.
 - ه. تجميع الشاحنات الصغيرة اثنين ونصف طن.
- تبلغ الطاقة لكل الخطوط الانتاجية 14 الف وحدة من التراكتورات، البصات، الحافلات، البكاسي، ومختلف انواع الشاحنات.

7. القطاع الاداري:

ويحتوي على اربع مباني متعددة الطوابق لمكاتب الادارة ومبنى من 6 طوابق للابحاث وتنمية المشاريع، كما يوجد فندق به 72 غرفة وقاعة للاجتماعات والاحتفالات.

8. مدينة جياذ السكنية:

تتكون من 1200 منزل للاسر و100 وحدة للعزابة. وتحتوي المدينة على مستشفى سعة 72 سرسر و3 مدارس ومجموعة اسواق وحدائق ومساحات للترفيه.

9. الاستثمار في مدين جياذ:

يتيح المجمع الفرصة للمستثمرين لاستثمار مثالي ومغري حيث اكتمال البنية الاساسية للمشروع ومن حيث جدوى هذه الصناعات وما ستحدثه من ثورة في الاسعار وتتمثل فرص الاستثمار في شراء الاسهم او الاستصناع بكافة او جهة.

ثانياً: نبذة عن مصنع سعيد للمواد الغذائية:

انشيء مصنع سعيد للمواد الغذائية في العام 1980م كواحد من اكبر المجمعات الصناعية لتصنيع وتعبئة المنتجات الغذائية والاستهلاكية في السودان ولاكثر من ثلاثين عام حاز مصنع سعيد على ثقة المستهلك السوداني من خلال مجموعة منتجاته عالية الجودة وشهرته كمنتج لافضل العلامات التجارية معلومة الجودة فاصبح موروثاً في الثقافة الغذائية عبر الاجيال للاسر السودانية ويعتمد مصنع سعيد على الخبرة الوطنية المحلية في التخطيط والانتاج والصيانة وهذه الخبرة مدعمة باحدث التقنيات العالمية لاستخلاص وانتاج افضل المنتجات الزراعية من الخامات المحلية (المواد الخام) فان منتجات سعيد وطنية بنكهة جودة عالمية.

اخذين في الاعتبار نظرنا التطورية في الصناعة فاننا يعمل دائماً وباستمرار على تطوير وتحديث منتجاتنا فنحن نضمن اننا دائماً نواكب احدث التطورات والتحسينات في صناعة الاغذية العالمية وذلك باضافة احدث خطوط الانتاج والماكينات في العالم، كما اننا نشارك في الفعاليات العالمية والمعارض المحلية.

يطبق المصنع نظام ادارة الجودة الشاملة ايزو 9001:

ان منتجاتنا الشهيرة والممتدة من صلصة الطماطم المميزة والعصائر والمشروبات وابرزها عصير روزانا الرائع وتشكيلة النكهات المحلية من كركدي وعريديب والاطعمة والمعلبات من البقوليات والخضروات، فان شعار سعيد يشمخ عالياً كعلامة تجارية يعتمد عليها بمنتجات ذات جودة تقدم للعميل افضل قيمة وباكثر من ثلاثة وعشرون منتجاً فان منتجات سعيد في قلب كل اسرة في السودان.

تشمل خطوط الانتاج بمصنع سعيد خط لانتاج الصلصة، وخط انتاج العصائر، وخط اخر لانتاج المربي وخطوط تعبئة الية متعددة للعلب والزجاج والقوارير وذلك لتعبئة الانتاج اليومي للمصنع وكذلك خط الى للديباجات لتصنيع العلب المعدنية بطاقة انتاجية عالية.

ان قوة وتميز انتاج مصنع سعيد للمواد الغذائية تتبع من نظرنا الثلاثية لتحقيق الاهداف التالية:

1. التركيز الدائم على الجودة والتحسين المستمر والتميز في عملية التصنيع.
2. الابتكار والتطوير المستمر للمنتجات الجديدة والتوسع في المنتجات.
3. التدريب المستمر للعاملين لرفع كفاءتهم ولتحسين الجودة والاداء.

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

أولاً: إجراءات الدراسة الميدانية:

تناول البحث في هذا الجزء وصفاً للطريقة والإجراءات التي اتبعتها في تنفيذ هذا البحث ويشمل وصفاً لمجتمع البحث وعينته وطريقة إعداد أدواتها والإجراءات التي أُتخذت للتأكد من صدقها والطريقة التي اتبعت لتطبيقها، والمعالجة الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخلاص النتائج.

1. مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من عينة من الشركات الصناعية منها مجموعة جياذ الصناعية ومصنع السعيد للمواد الغذائية.

إعتمد الباحث في إجراء الدراسة على عينة قوامها الموظفين في مجموعة جياذ الصناعية، ومصنع سعيد للمواد الغذائية؛ حيث بلغ العدد الكلي للاستبيانات الموزعة للعينة المستهدفة (75) استبانة استرجعت منها (60) استبانة لتشكل نسبة الاستبانات الصالحة للتحليل (80%) من مجتمع الدراسة وهي نسبة مقبولة لأغراض البحث العلمي.

2. أداة الدراسة:

تم إعداد استبانة من قبل الباحث لدراسة التكلفة المستهدفة وأثرها على جودة الإنتاج وتكونت الاستبانة من جزئين الجزء الأول تتضمن البيانات الشخصية للمبحوث (العمر، المؤهل الاكاديمي، التخصص، المؤهل المهني، الوظيفة، سنوات الخبرة).

جدول رقم (1/2/3)

حجم العينة الصحيحة والمستبعدة

المدرجة		المحذوفة		الاجمالي	
N	Percent	N	Percent	N	Percent
60	100.0%	0	.0%	60	100.0%

المصدر: من إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة باستخدام برنامج SPSS v16.

أما الجزء الثاني تتضمن العبارات المتعلقة بالتكلفة المستهدفة وانعكاسه على جودة الإنتاج من خلال ثلاثة فرضيات وخمسة عشر عبارة كل فرضية تشتمل على خمسة عبارات لاختبار صحة

الفرضية من عدمها بالاعتماد على نتائج مقياس ليكارت الخماسي وتم تصحيح فقراته الإيجابية والسلبية كما في الجدول رقم (2/2/3).

جدول رقم (2/2/3)

تصحيح فقرات الاستبانة

الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
إيجابية	5 درجات	4 درجات	3 درجات	2 درجات	1 درجة
سلبية	1 درجة	2 درجات	3 درجات	4 درجات	5 درجات

المصدر: من إعداد الباحث ، 2019م.

بالاعتماد على الجدول (2/2/3) تم ترميز الفرضية الاولى والثانية بإعطائها الاوزان الإيجابية اما الفرضية الثالثة فقد تم ترميزها بإعطائها الاوزان السلبية، وتم تحديد درجة الموافقة طبقاً لمقياس طول الفئة الاتي:

$$0.80 = \frac{5 - 1}{5} = \frac{\text{الحد الأعلى للبدل} - \text{الحد الأدنى للبدل}}{\text{عدد المستويات}} = \text{طول الفئة}$$

وبذلك تصبح آراء المبحوثين حول العبارات على النحو التالي

جدول رقم (3/2/3)

مدى آراء المبحوثين حول عبارات الاستبانة

الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
إيجابية	5 : 4.20	4.19 : 3.40	3.39 : 2.60	2.59 : 1.80	1.79 : 1
سلبية	1.79 : 1	2.59 : 1.80	3.39 : 2.60	4.19 : 3.40	5 : 4.20

المصدر: من إعداد الباحث ، 2019م.

3. اختبار صدق وثبات الاستبانة:

أ. الثبات: المقصود به استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، بمعنى انه يعطي نفس النتائج إذا اعيد تطبيقه على نفس العينة، ويتم اختباره من خلال معامل الفا كرونباخ Gronbach's Alpha أو من خلال معامل التجزئة النصفية Split-half وتأخذ معامل الثبات قيمة تتراوح بين الصفر والواحد، بحيث تقل درجة الثبات كلما اقرت من الصفر وتزداد كلما اقتربت قيمة المعامل من

الواحد. وما الصدق، المقصود به ان المقياس يقيس ما وضع لقياسه مع وضوح فقراته وشموليتها لكل العناصر التي يجب ان يشملها المقياس، وهي نوعان صدق ظاهري (صدق المحكمين) وصدق الاتساق الداخلي للمقياس او الأداة، حيث يتم قياس الصدق الظاهري من خلال عرض الاستبانة على مجموعة من الخبراء والمتخصصين لإبداء ملاحظاتهم على المقياس والفقرات التي يحتويها ومدى وضوحها واهميتها وملائمتها وقياسها للمحور الذي تغطيه بالإضافة لأي ملاحظات أخرى يراها المحكم، أما صدق الاتساق الداخلي يتم حسابه من خلال البرنامج وهي تمثل الجزر التربيعي للثبات.

i. اختبار الصدق الظاهري (صدق المحكمين): تم عرض الاستبانة على خمسة محكمين من أعضاء هيئة التدريس المتخصصين في مجال علوم التكاليف والمحاسبة الإدارية ومحاسبة وتمويل ومحاسبة عامة بقصد الإفادة من خبراتهم واختبار صدق الاستبانة مما جعل المقياس أكثر دقة وموضوعية في القياس، وذلك من خلال تنفيذ ملحوظاتهم بإجراء التعديلات المطلوبة بشكل دقيق بما يحقق صدق بناء الاستبانة في عباراتها.

ii. اختبار ثبات وصدق الاتساق الداخلي للاستبانة: لحساب صدق وثبات الاتساق الداخلي للأداة واختبار فرضيات الدراسة تم الاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) بتطبيق اختبار ألفا كرونباخ بلغت ثبات عبارات الفرضية الأولى مجتمعة (0.671) وصدقها (0.918) وبلغ ثبات عبارات الفرضية الثانية مجتمعة (0.636) وصدقها (0.797) أما عبارات الفرضية الثالثة مجتمعة بلغ ثباتها (0.589) وصدقها (0.797) وهي نسب مقبولة إحصائياً تدل على صدق وثبات الاستبانة.

جدول رقم (4/2/3)

اختبار صدق وثبات عبارات الاستبانة باستخدام اختبار Alpha Gronbach's

الصدق	الثبات	العبارات المختبرة
0.918	0.671	عبارات الفرضية الأولى: يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحقيق اهداف الشركات الصناعية والعملاء.
0.797	0.636	عبارات الفرضية الثانية: يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في عملية التطوير والتحسين المستمر.
0.797	0.589	عبارات الفرضية الثالثة: هنالك بعض المعوقات تحد من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية.

المصدر: من إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة باستخدام برنامج SPSS v16.

4. إجراءات وأساليب التحليل الإحصائي:

أ. مرحلة إدخال ومعالجة البيانات:

تم مراجعة استمارة الاستبانة والبالغ عددها (60) استبانة للتأكد من صلاحيتها واتضح من المراجعة أن البيانات الشخصية المتعلقة بالوظيفة خيارتها غير كافية وتم معالجتها بإضافة خيار سابع هو أخرى لتصبح خانة الوظيفة تتضمن (مدير إداري - مدير مالي - مراجع داخلي - محاسب مالي - محاسب تكاليف - رئيس قسم - أخرى) وتم معالجة الأجوبة الفارغة بخصوص الوظيفة بالخيار أخرى، ومن ثم تم ترميز المتغيرات والبيانات وادخالها للحاسب الآلي لاختبار صحة فرضياتها.

ب. مرحلة الإحصاءات الوصفية

الإحصاءات الوصفية هو علم استنباط الحقائق من الأرقام بطريقة علمية، حيث يتم تنظيم وتلخيص المعلومات لتسهيل فهمها ودراستها .

ج. تمثيل البيانات بيانياً:

ذلك من خلال التعبير عن البيانات برسوم بيانية تتلاءم مع طبيعتها مثل الاعمدة البيانية (Bar Chart) والرسوم الدائرية (Pie Chart).

د. حساب المقاييس الإحصائية:

من أهمها مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت، ويعرف مقياس النزعة المركزية بأنه العدد التي تتمركز حوله البيانات، ويعرف مقاييس التشتت بأنها المقاييس التي تقيس مدى البعد أو التشتت بين مفردات المتغير عن مقياس النزعة المركزية الخاص بها، ويشتمل على:

i. الوسط الحسابي المرجح:

هو المقياس الأوسع استخداماً من مقاييس النزعة المركزية، ويتم استخدام الوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة عن الاستبانة لأنه يعبر عن مدى أهمية العبارة عند افراد العينة.

ii. الانحراف المعياري:

يستخدم لقياس وبيان تشتت إجابات مفردات عينة الدراسة عن الاستبانة حول وسطها الحسابي، ويكون هنالك اتفاق بين افراد العينة على عبارة معينة إذا كان انحرافها المعياري صغيراً.

ثانياً : تحليل البيانات الشخصية:

1.العمر :

يوضح الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (1/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر.

جدول رقم (5/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة البحث وفق متغير العمر

الترتيبها	نسبتها المئوية	التكرارات	الفئة العمرية
3	% 20	12	أقل من 30 سنة
1	% 35	21	أقل من 40 سنة
2	% 26.7	16	أقل من 50 سنة
4	% 16.7	10	أقل من 60 سنة
5	% 1.7	1	أكثر من 60 سنة
	% 100	60	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة باستخدام برنامج SPSS v16

شكل رقم (1/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة البحث وفق متغير العمر



المصدر: من إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة باستخدام برنامج Excel

يتضح من خلال الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (1/2/3) أن أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية التي تتراوح بين (أقل من 40 سنة وأكبر من 29 سنة) هي الفئة الأكثر تكراراً بـ (21) فرد وبنسبة (35%) من العينة الكلية، وتليها الفئة العمرية (أقل من 50 سنة وأكبر من 39 سنة) بتكرار (16) فرد وبنسبة (26.7%) من العينة الكلية، ومن ثم تليها الفئة (أقل من 30 سنة) بتكرار (12) فرد وبنسبة (20%) من العينة الكلية، وتليها الفئة العمرية (أقل من 60 سنة وأكبر من 49 سنة) بتكرار (10) فرد وبنسبة (16.7%)، وأخيراً الفئة العمرية (أكبر من 60 سنة) بفرد واحد فقط

وبمعدل (1.7%)، ويتضح أن (80%) من أفراد العينة تتراوح أعمارهم ما بين (30 سنة إلى 60 سنة فأكثر).

2. المؤهل الأكاديمي :

يوضح الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (2/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل الأكاديمي.

جدول رقم (6/2/3)

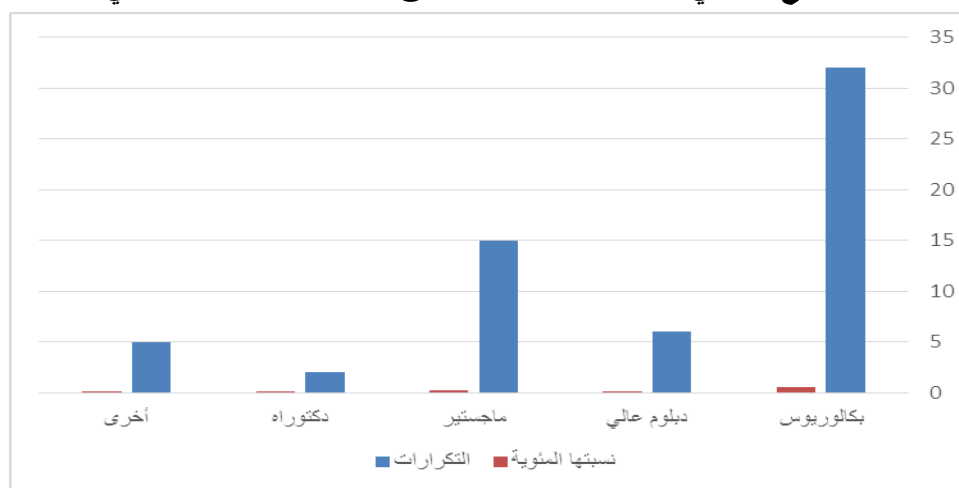
التوزيع التكراري لأفراد عينة البحث وفق متغير المؤهل الأكاديمي

المؤهل الأكاديمي (الدرجة العلمية)	التكرارات	نسبتها المئوية	ترتيبها
بكالوريوس	32	53.3 %	1
دبلوم عالي	6	10 %	3
ماجستير	15	25 %	2
دكتوراه	2	3.3 %	5
أخرى	5	8.3 %	4
المجموع	60	100 %	

المصدر: من إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة باستخدام برنامج SPSS v16.

شكل رقم (2/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة البحث وفق متغير المؤهل الأكاديمي



المصدر: من إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة باستخدام برنامج Excel

يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (2/2/3) أن (53.3%) من المبحوثين من حملة درجة البكالوريوس بتكرار (32) فرد تليها الماجستير بتكرار (15) فرد وبنسبة (25%) ومن ثم مؤهل الدبلوم العالي بتكرار (6) أفراد وبنسبة (10%) تليها المؤهلات الأخرى بتكرار (5) أفراد وبنسبة (8.3%) من العينة الكلية، وأخيراً هنالك تكرار لفردين بمؤهل الدكتوراه بنسبة (3.3%)، ويتضح أن (78.3%) من المبحوثين من حملة درجة الماجستير والبكالوريوس وهذا

انعكس بشكل إيجابي على أفراد العينة لفهم واستيعاب عبارات الاستبانة والاجابة عليها بموضوعية، مما سيساعد على دقة النتائج.

3.التخصص العلمي:

يوضح الجدول رقم (7/2/3) والشكل رقم (3/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل التخصص.

جدول رقم (7/2/3)

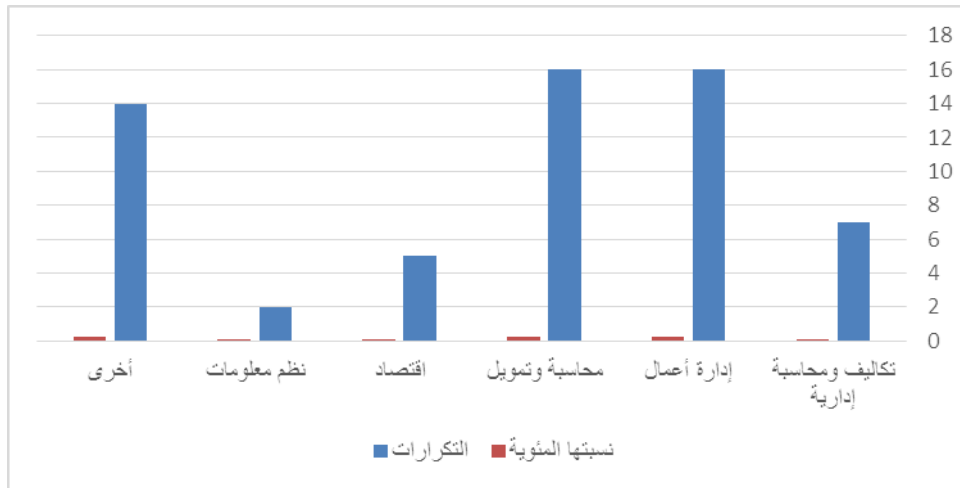
التوزيع التكراري لأفراد عينة البحث وفق متغير التخصص العلمي

التخصص	التكرارات	نسبتها المئوية	ترتيبها
تكاليف ومحاسبة إدارية	7	% 11.7	3
إدارة أعمال	16	% 26.7	1*
محاسبة وتمويل	16	% 26.7	1*
اقتصاد	5	% 8.3	4
نظم معلومات	2	% 3.3	5
أخرى	14	% 23.3	2
المجموع	60	% 100	

المصدر: من إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة باستخدام برنامج SPSS v16.

شكل رقم (3/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة البحث وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة باستخدام برنامج Excel

يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (7/2/3) والشكل رقم (3/2/3) أن (47.8%) من المبحوثين لديهم علاقة مباشرة بموضوع الدراسة من خلال تخصصاتهم العلمية في المحاسبة والاقتصاد، ونسبة (30%) من المبحوثين لديهم علاقة غير مباشرة بموضوع الدراسة من خلال تخصصاتهم

العلمية في إدارة الاعمال ونظم المعلومات، والباقي (23.3%) من المبحوثين متخصصين تخصصات أخرى.

4.المؤهل المهني :

يوضح الجدول رقم (8/2/3) والشكل رقم (4/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني.

جدول رقم (8/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة البحث وفق متغير المؤهل المهني

المؤهل المهني	التكرارات	نسبتها المئوية	ترتيبها
زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	5	8.3 %	2
زمالة المحاسبين القانونيين العربية	0	0.0 %	-
زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية	0	0.0 %	-
زمالة المحاسبين القانونيين الامريكية	0	0.0 %	-
أخرى	55	91.7 %	1
المجموع	60	100 %	

المصدر: من إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة باستخدام برنامج SPSS v16.

شكل رقم (4/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة البحث وفق متغير المؤهل المهني



المصدر: من إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة باستخدام برنامج Excel

يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (8/2/3) والشكل رقم (4/2/3) إن (91.7%) من المبحوثين لديهم مؤهلات مهنية أخرى بتكرار (55) فرد اما الباقي (5) فرد لديهم زمالة المحاسبين القانونيين السودانية.

5. الوظيفة :

يوضح الجدول رقم (9/2/3) والشكل رقم (5/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الوظيفة.

جدول رقم (9/2/3)

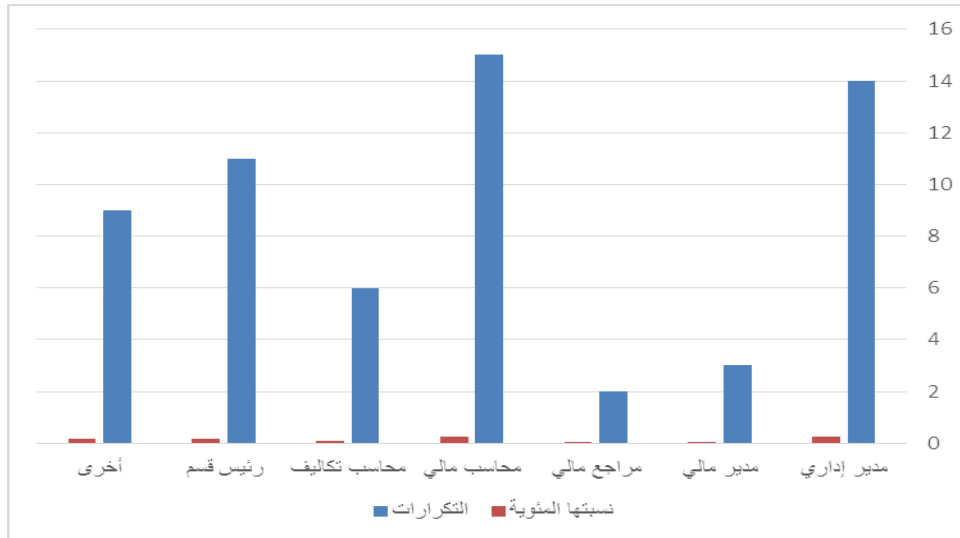
التوزيع التكراري لأفراد عينة البحث وفق متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرارات	نسبتها المئوية	ترتيبها
مدير إداري	14	% 23.3	2
مدير مالي	3	% 5	6
مراجع مالي	2	% 3.3	7
محاسب مالي	15	% 25	1
محاسب تكاليف	6	% 10	5
رئيس قسم	11	% 18.3	3
أخرى	9	% 15	4
المجموع	60	% 100	

المصدر: من إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة باستخدام برنامج SPSS v16

شكل رقم (5/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة البحث وفق متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة باستخدام برنامج Excel

يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (9/2/3) والشكل رقم (5/2/3) أن (25%) من المبحوثين يشغلون وظيفة محاسب مالي بتكرار (15) فرد تليها وظيفة مدير الإداري بنسبة (23.3%) وبتكرار (14) فرد ومن ثم تليها وظيفة رئيس القسم بنسبة (18.3%) وبتكرار (11) فرد وتحتل الوظائف الأخرى نسبة (15%) بتكرار (9) أما وظيفة محاسب التكاليف فقد حلت في المرتبة

الخامسة بنسبة (10%) وبتكرار (6) فرد ومن ثم تحتل وظيفة المحاسب المدير المالي والمراجع المالي بنسب (5%) و (3.3%) على التوالي وبتكرار (3) و(2) فرد على التوالي، وبالتالي يتضح أن (43.3%) من المبحوثين لهم علاقة مباشرة بموضوع الدراسة من خلال وظائفهم و(41.6%) من المبحوثين لهم علاقة غير مباشرة بموضوع الدراسة بناءً على وظائفهم.

6. الخبرة العملية :

يوضح الجدول رقم (10/2/3) والشكل رقم (6/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الخبرة العملية.

جدول رقم (10/2/3)

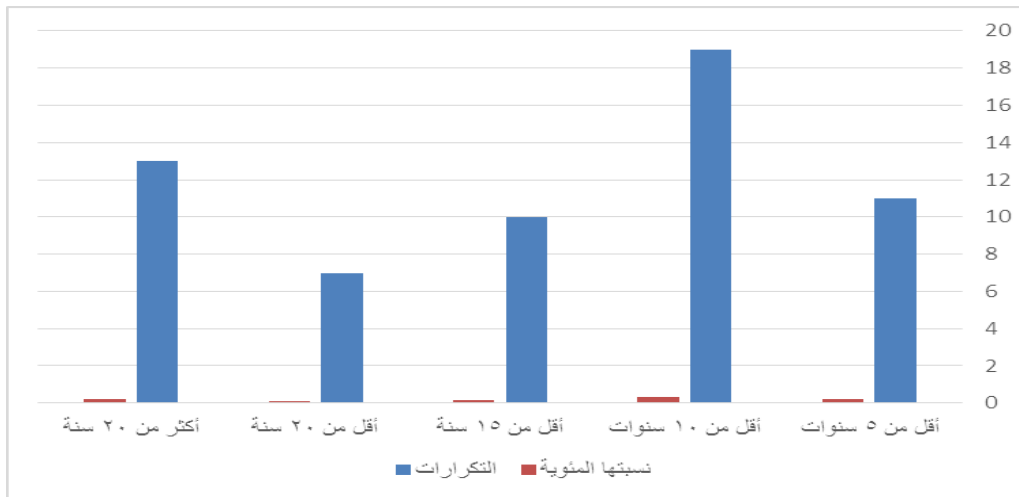
التوزيع التكراري لأفراد عينة البحث وفق متغير الخبرة العملية

الوظيفة	التكرارات	نسبتها المئوية	ترتيبها
أقل من 5 سنوات	11	% 18.3	3
أقل من 10 سنوات	19	% 31.7	1
أقل من 15 سنة	10	% 16.7	4
أقل من 20 سنة	7	% 11.7	5
أكثر من 20 سنة	13	% 21.7	2
المجموع	60	% 100	

المصدر: من إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة باستخدام برنامج SPSS v16.

شكل رقم (6/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة البحث وفق متغير الخبرة العملية



المصدر: من إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة باستخدام برنامج Excel

يوضح الجدول رقم (10/2/3) والشكل رقم (6/2/3) أن (31%) من المبحوثين تتراوح خبراتهم العملية ما بين (أكثر من 5 سنوات وأقل من 10 سنوات) بتكرار (19) فرد في المرتبة الأولى، وتليها في المرتبة الثانية المبحوثين الذين تتراوح خبراتهم العملية ما بين (أكثر من 15 سنة وأقل

20 سنة) بتكرار (13) فرد، تليها في المرتبة الثالثة الخبرة العملية (أقل من 5 سنوات) بتكرار (11) فرد من العينة الكلية، ومن ثم تليها الخبرة العملية (أقل من 15 سنة) و (أقل من 20 سنة) في المرتبة الرابعة والخامسة وبنسب (16.7%) و (11.7%) على التوالي وبتكرار (10) و (7) فرد، وعلية فان (81.7%) من المبحوثين خبراتهم العملية أكثر من (5) سنوات مما يدل على وجود خبرة مناسبة للمبحوثين في مجال عملهم وبالتالي آراءهم على أسئلة الاستبانة تتبع من وجود هذه الخبرة.

ثالثاً اختبار فرضيات الدراسة

1. عرض ومناقشة عبارات الفرضية الأولى (يؤثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحقيق أهداف الشركات الصناعية والعملاء):

جدول رقم (11/2/3)

تحليل آراء واتجاهات عبارات الفرضية الأولى

عبارات الفرضية الأولى	المقياس	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة	النتيجة
يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على توثيق العلاقة بين الشركات والعملاء ويجعل التعامل بينهم مبني على الثقة لسنوات طويلة.	التكرار	15	39	5	1	0	4.13	0.623	0.00	موافق
	النسبة	25	65	8.3	1.7	0				
يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على تصميم الخصائص والسعر المرغوب للمنظمة مما يمكنها من الحصول على الأرباح المرغوبة.	التكرار	13	36	9	2	0	4	0.713	0.00	موافق
	النسبة	21.7	60	15	3.3	0				
يساعد أسلوب تحليل التكلفة على ضمان تحقيق الجودة للمنتجات.	التكرار	25	19	14	2	0	4.12	0.885	0.00	موافق
	النسبة	41.7	31.7	23.3	3.3	0				
يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة الشركات الصناعية على تخفيض تكاليفها مما يساعد على وضع سعر بيع مناسب	التكرار	20	28	11	0	1	4.10	0.817	0.00	موافق
	النسبة	33.3	46.7	18.3	0	1.7				
يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على دراسة البيئة الخارجية من اجل معرفة احتياجات العمل ومواصفات وخصائص المنتج.	التكرار	14	29	16	1	0	3.93	0.756	0.00	موافق
	النسبة	23.3	48.3	26.7	1.7	0				
نتيجة الفرضية الأولى	التكرار	87	151	55	6	1	4.06	0.502	0.00	موافق
	النسبة	29	50.3	18.3	2	0.3				

المصدر: من إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة باستخدام برنامج SPSS v16.

من خلال نتائج الجدول رقم (11/2/3) أن اتجاهات آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على أن أسلوب التكلفة المستهدفة يؤثر تطبيقها إلى تحقيق أهداف الشركات الصناعية

والعملاء وذلك بمتوسط حسابي عام قدرة (4.06) وبانحراف معياري قدرة (0.502) ومستوى دلالة إحصائية (0.00) مما يشير إلى تجانس آراء المبحوثين نحو عبارات الفرضية الأولى كما أن القيمة الاحتمالية لاختبار Chi-Squares (0.00) أقل من (5%) تعتبر دلالة على قبول الفرضية الأولى حيث أظهرت لنا نتائج الجداول التكرارية لعبارات الفرضية الأولى أن (238) رأي (من إجمالي 300 رأي) وبنسبة (79.3%) موافق وموافق بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى في حين بلغت الآراء الغير موافقة والغير موافقة بشدة (7) رأي فقط من (جملة 300 رأي) بنسبة (2.3%) وبلغت نسبة المحايدون (55) رأي من جملة (300 رأي) وبنسبة مئوية بلغت (18.3%)، وقد كانت أكثر العبارات اتفاقاً هي العبارة الأولى (يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على توثيق العلاقة بين الشركات والعملاء ويجعل التعامل بينهم مبني على الثقة لسنوات طويلة) بمتوسط حسابي (4.13) وبانحراف معياري قدرة (0.623) ومستوى دلالة إحصائية (0.00)، تليها العبارة الثالثة في المرتبة الثانية (تساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على ضمان تحقيق الجودة للمنتجات) بمتوسط حسابي (4.12) وبانحراف معياري قدرة (0.885) ومستوى دلالة إحصائية (0.00)، واحتلت العبارة الرابعة المرتبة الثالثة عبارة (يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة الشركات الصناعية على تخفيض تكاليفها مما يساعد على وضع سعر بيع مناسب) بمتوسط حسابي قدرة (4.10) وبانحراف معياري قدرة (0.817) ومستوى دلالة إحصائية (0.00)، أما المرتبة الرابعة فكانت من نصيب العبارة الثانية (يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على تصميم الخصائص والسعر المرغوب للمنظمة مما يمكنها من الحصول على الأرباح المرغوبة) بمتوسط حسابي قدرة (4.00) وبانحراف معياري قدرة (0.713) ومستوى دلالة إحصائية (0.00)، وأخيراً في المرتبة الخامسة حلت العبارة الخامسة (يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على دراسة البيئة الخارجية من أجل معرفة احتياجات العمل ومواصفات وخصائص المنتج) بمتوسط حسابي قدرة (3.93) وبانحراف معياري قدرة (0.756) ومستوى دلالة إحصائية (0.00) وعلية فإن جميع عبارات الفرضية الأولى تشير إلى الموافقة حيث تراوح الوسط الحسابي لها ما بين (4.13 و 3.93) وهذه تعتبر دلالة على الموافقة على عبارات الفرضية الأولى كما أن الانحراف المعياري لها تتراوح ما بين (0.623 و 0.885) وهي دلالة على تجانس آراء المبحوثين تجاه عبارات الفرضية الأولى، كذلك نجد أن القيم الاحتمالية لاختبار Chi-Squares لجميع العبارات كانت أقل من (5%) مما يدل على قبول عبارات الفرضية الأولى وهو ما أكدتها لنا الوسط الحسابي المرجح والتباين والتكرارات واختبار كاي لعبارات الفرضية الأولى مجتمعة ويمكن تلخيص نتائج عبارات الفرضية الأولى في النقاط التالية:

1. آراء العبارة الأولى تدل على توجه عام بالموافقة لدى الباحثين على أن أسلوب التكلفة المستهدفة تساعد على توثيق العلاقة بين الشركات والعملاء ويجعل التعامل بينهم مبني على الثقة لسنوات طويلة، وتؤكد هذا الاتجاه (90%) من أفراد العينة الموافقين والموافقين بشدة

- على مضمون العبارة، و(8.3%) محايدون، في حين أن (1.7%) فقط لا يوافقون على مضمون العبارة، وتؤكد ذلك ان المتوسط الحسابي هو (4.13)، وأن مستوى الدلالة الإحصائية لاختبار Chi-Squares تساوي (0.00) أقل (5%) مما يدل على قبول العبارة.
2. آراء العبارة الثانية تدل ايضاً على توجه عام بالموافقة لدى الباحثين على أن أسلوب التكلفة المستهدفة تساعد على تصميم الخصائص والسعر المرغوب للمنظمة مما يمكنها من الحصول على الأرباح المرغوب فيها، وتؤكد هذا الاتجاه (81.7%) من أفراد العينة الموافقين والموافقين بشدة على مضمون العبارة، و(15%) محايدون، في حين أن (3.3%) فقط لا يوافقون على مضمون العبارة، وتؤكد ذلك ان المتوسط الحسابي للعبارة قد بلغت (4)، وأن مستوى الدلالة الإحصائية لاختبار Chi-Squares تساوي (0.00) أقل (5%) مما يدل على قبول العبارة.
3. تشير آراء العبارة الثالثة على توجه عام بالموافقة لدى الباحثين على أن أسلوب التكلفة المستهدفة تساعد على ضمان تحقيق الجودة للمنتجات، وتؤكد هذا الاتجاه (73.4%) من أفراد العينة الموافقين ووافقين بشدة على مضمون العبارة، و(23.3%) محايدون، في حين أن (3.3%) فقط لا يوافقون على مضمون العبارة، وتؤكد ذلك ان المتوسط الحسابي للعبارة قد بلغت (4.12)، وأن مستوى الدلالة الإحصائية لاختبار Chi-Squares تساوي (0.00) أقل (5%) مما يدل على قبول العبارة.
4. وتكشف العبارة الرابعة توجهاً عاماً لدى المبحوثين بالموافقة على أن أسلوب التكلفة المستهدفة تساعد الشركات الصناعية على تخفيض تكاليفها مما يساعد على وضع سعر بيع مناسب، وتؤكد هذا الاتجاه (80%) من أفراد العينة الموافقين ووافقين بشدة على مضمون العبارة، و(18.3%) محايدون، في حين أن (1.7%) فقط لا يوافقون بشدة على مضمون العبارة، وتؤكد ذلك ان المتوسط الحسابي للعبارة قد بلغت (4.10)، وأن مستوى الدلالة الإحصائية لاختبار Chi-Squares تساوي (0.00) أقل (5%) مما يدل على قبول العبارة.
5. واخيراً يمكن ان نستنتج من العبارة الخامسة ما يدل على موافقة المبحوثين على أن أسلوب التكلفة المستهدفة تساعد على دراسة البيئة الخارجية من أجل معرفة احتياجات العمل ومواصفات وخصائص المنتج، وتؤكد هذا الاتجاه (71.6%) من أفراد العينة الموافقين ووافقين بشدة على مضمون العبارة، و(26.7%) محايدون، في حين أن (1.7%) فقط لا يوافقون على مضمون العبارة، وتؤكد ذلك ان المتوسط الحسابي للعبارة قد بلغت (3.93)، وأن مستوى الدلالة الإحصائية لاختبار Chi-Squares تساوي (0.00) أقل (5%) مما يدل على قبول العبارة.

علية يمكن تفسير الآراء السابقة بأن أسلوب التكلفة المستهدفة تلعب دوراً هاماً في تحقيق أهداف الشركات الصناعية والعلماء من خلال مساعدتها في تحقيق الثقة في التعامل بين الشركات

الصناعية والعملاء وتوثيقها، بالإضافة لدورها الهام في تحقيق الأرباح للمنشأة من خلال مساعدتها في معرفة احتياجات العمل ومواصفات وخصائص المنتج وتصميمها للخصائص والسعر المرغوب للمنشأة مع ضمان جودة المنتج وبأقل التكاليف الممكنة، وعلى ضوء ما سبق نكون قد قبلنا الفرضية الاولى التي تنص على أن (أسلوب التكلفة المستهدفة يؤثر تطبيقها إلى تحقيق أهداف الشركات الصناعية والعملاء).

2. عرض ومناقشة عبارات الفرضية الثانية (يؤثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في عملية التطوير والتحسين المستمر للمنتجات):

جدول رقم (12/2/3)

تحليل اتجاهات وأراء عبارات الفرضية الثانية

عبارات الفرضية الثانية	المقياس	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة	النتيجة
يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة الشركات على شمولية عملية التحسين المستمر لعناصر العملية الإنتاجية.	التكرار	7	40	10	3	0	3.85	0.685	0.00	موافق
	النسبة	11.7	66.7	16.7	5	0				
يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على مقارنة الشركات نفسها مع الشركات الأخرى لتحسين منتجاتها باستخدام القياس المقارن.	التكرار	6	34	20	0	0	3.77	0.621	0.00	موافق
	النسبة	10	56.7	33.3	0	0				
يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على توفير نظام معلومات ملائم لاتخاذ القرار.	التكرار	24	28	8	0	0	4.27	0.686	0.04	موافق بشدة
	النسبة	40	46.7	13.3	0	0				
يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على توفير بيئة تساعد العاملين على الإبداع في تقديم الافكار الجديدة من خلال معرفة التكلفة المسبقة	التكرار	13	21	23	3	0	3.73	0.861	0.01	موافق
	النسبة	21.7	35	38.3	5	0				
يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على تشجيع إدارة الشركات الصناعية والعاملين على اكتساب المهارات والمعارف الجديدة .	التكرار	11	28	15	4	2	3.70	0.962	0.00	موافق
	النسبة	18.3	46.7	25	6.7	3.3				

نتيجة الفرضية الثانية	التكرار	61	151	76	10	2	3.86	0.493	0.05	موافق
	النسبة	20.3	50.3	25.3	3.3	0.7				

المصدر: من إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة باستخدام برنامج SPSS v16 من خلال نتائج الجدول رقم (12/2/3) أن اتجاهات آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على أن أسلوب التكلفة المستهدفة يؤثر تطبيقها في عملية التطوير والتحسين المستمر وذلك بمتوسط حسابي عام قدرة (3.86) وبانحراف معياري قدرة (0.493) ومستوى دلالة إحصائية (0.05) مما يشير إلى تجانس آراء المبحوثين نحو عبارات الفرضية الثانية كما أن القيمة الاحتمالية لاختبار Chi-Squares (0.05) أقل من (7.5%) تعتبر دلالة على قبول الفرضية الثانية عند مستوى المعنوية (7.5%)، حيث أظهرت لنا نتائج الجداول التكرارية لعبارات الفرضية الأولى ان (212) رأي (من إجمالي 300 رأي) وبنسبة (70.6%) موافق وموافق بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية في حين بلغت الآراء الغير موافقة والغير موافقة بشدة (12) رأي فقط من (جملة 300 رأي) بنسبة (4.0%) وبلغت نسبة المحايدون (76) رأي من جملة (300 رأي) وبنسبة مئوية بلغت (25.3%)، وقد كانت أكثر العبارات اتفاقاً هي العبارة الثالثة (يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على توفير نظم معلومات ملائم لاتخاذ القرار) بمتوسط حسابي (4.27) وبانحراف معياري قدرة (0.686) ومستوى دلالة إحصائية (0.04)، تليها العبارة الأولى في المرتبة الثانية (تساعد أسلوب التكلفة المستهدفة الشركات على شمولية عملية التحسين المستمر لعناصر العملية الانتاجية) بمتوسط حسابي (3.85) وبانحراف معياري قدرة (0.685) ومستوى دلالة إحصائية (0.00)، واحتلت العبارة الثانية المرتبة الثالثة عبارة (يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على مقارنة الشركات نفسها مع الشركات الأخرى لتحسين منتجاتها باستخدام القياس المقارن بالأفضل) بمتوسط حسابي قدرة (3.77) وبانحراف معياري قدرة (0.621) ومستوى دلالة إحصائية (0.00)، أما المرتبة الرابعة فكانت من نصيب العبارة الرابعة (يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على توفير بيئة تساعد العاملين على الابداع في تقديم الأفكار الجديدة من خلال معرفة التكلفة المسبقة) بمتوسط حسابي قدرة (3.73) وبانحراف معياري قدرة (0.861) ومستوى دلالة إحصائية (0.01)، وأخيراً في المرتبة الخامسة حلت العبارة الخامسة (يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على تشجيع إدارة الشركات الصناعية والعاملين على اكتساب المهارات والمعارف الجديدة من أجل تحسين أدائهم باستمرار) بمتوسط حسابي قدرة (3.70) وبانحراف معياري قدرة (0.962) ومستوى دلالة إحصائية (0.00) وعلية فان جميع عبارات الفرضية الثانية تشير الى الموافقة حيث تراوح الوسط الحسابي لها ما بين (4.27 و 3.70) وهذه تعتبر دلالة على الموافقة على عبارات الفرضية الثانية كما أن الانحراف المعياري لها تتراوح ما بين (0.621 و 0.962) وهي دلالة على تجانس آراء المبحوثين تجاه عبارات الفرضية الثانية، كذلك نجد ان القيم الاحتمالية لاختبار Chi-Squares لجميع العبارات كانت أقل من (5%) مما يدل على قبول عبارات

- الفرضية الثانية وهو ما أكدتها لنا الوسط الحسابي المرجح والتباين والتكرارات واختبار كاي لعبارات الفرضية الثانية مجتمعة ويمكن تلخيص نتائج عبارات الفرضية الثانية في النقاط التالية:
1. أراء العبارة الاولى تدل على توجه عام بالموافقة لدى الباحثين على أن أسلوب التكلفة المستهدفة تساعد الشركات على شمولية عملية التحسين المستمر لعناصر العملية الانتاجية، وتؤكد هذا الاتجاه (78.4%) من أفراد العينة الموافقين والموافقين بشدة على مضمون العبارة، و(16.7%) محايدون، في حين أن (5%) فقط من أفراد العينة لا يوافقون على مضمون العبارة، وتؤكد ذلك ان المتوسط الحسابي هو (3.85)، وأن مستوى الدلالة الإحصائية لاختبار Chi-Squares تساوي (0.00) أقل (5%) مما يدل على قبول العبارة.
 2. أراء العبارة الثانية تدل ايضاً على توجه عام بالموافقة لدى الباحثين على أن أسلوب التكلفة المستهدفة تساعد على مقارنة الشركات نفسها مع الشركات الأخرى لتحسين منتجاتها باستخدام القياس المقارن بالأفضل، وتؤكد هذا الاتجاه (66.7%) من أفراد العينة الموافقين والموافقين بشدة على مضمون العبارة، و(33.3%) محايدون، في حين لم تكن هنالك أي اعتراض من افراض العينة على مضمون العبارة، وتؤكد ذلك ان المتوسط الحسابي للعبارة قد بلغت (3.77)، وأن مستوى الدلالة الإحصائية لاختبار Chi-Squares تساوي (0.00) أقل (5%) مما يدل على قبول العبارة.
 3. تشير أراء العبارة الثالثة على توجه عام بالموافقة لدى الباحثين على أن أسلوب التكلفة المستهدفة تساعد على توفير نظام معلومات ملائم لاتخاذ القرار، وتؤكد هذا الاتجاه (86.7%) من أفراد العينة الموافقين وموافقين بشدة على مضمون العبارة، و (13.3%) محايدون، في حين لم تكن هنالك أي اعتراض من افراض العينة على مضمون العبارة، وتؤكد ذلك ان المتوسط الحسابي للعبارة قد بلغت (4.12)، وأن مستوى الدلالة الإحصائية لاختبار Chi-Squares تساوي (0.00) أقل (5%) مما يدل على قبول العبارة.
 4. تكشف العبارة الرابعة توجهاً عاماً لدى المبحوثين بالموافقة على أن أسلوب التكلفة المستهدفة تساعد الشركات الصناعية على توفير بيئة تساعد العاملين على الابداع في تقديم الأفكار الجديدة من خلال معرفة التكلفة المسبقة، وتؤكد هذا الاتجاه (56.7%) من أفراد العينة الموافقين وموافقين بشدة على مضمون العبارة، و(38.3%) محايدون، في حين أن (5%) فقط لا يوافقون على مضمون العبارة، وتؤكد ذلك ان المتوسط الحسابي للعبارة قد بلغت (3.73)، وأن مستوى الدلالة الإحصائية لاختبار Chi-Squares تساوي (0.01) أقل (5%) مما يدل على قبول العبارة.
 5. واخيراً يمكن ان نستنتج من العبارة الخامسة ما يدل على موافقة المبحوثين على أن أسلوب التكلفة المستهدفة تساعد على تشجيع إدارة الشركات الصناعية والعاملين على اكتساب المهارات والمعارف الجديدة من أجل تحسين أدائهم، وتؤكد هذا الاتجاه (67%) من أفراد العينة

الموافقين وموافقين بشدة على مضمون العبارة، و(25%) مُحايدون، في حين أن (10%) فقط من المبحوثين لا يوافقون على مضمون العبارة، وتؤكد ذلك ان المتوسط الحسابي للعبارة قد بلغت (3.70)، وأن مستوى الدلالة الإحصائية لاختبار Chi-Squares تساوي (0.00) أقل (5%) مما يدل على قبول العبارة.

عليه يمكن تفسير الآراء السابقة بأن أسلوب التكلفة المستهدفة تلعب دوراً هاماً في عملية التطوير والتحسين المستمر للمنتجات من خلال تشجيعها للوحدات في اكتساب المهارات والمعارف الجديدة ومساعدتها على توفير بيئة تساعد العاملين على الابداع في تقديم الأفكار الجديدة من خلال التكلفة المسبقة وتوفيرها لنظم معلومات ملائمة لاتخاذ القرار مع شمولية عملية التحسين المستمر لعناصر العملية الإنتاجية ، وعلى ضوء ما سبق نكون قد قبلنا الفرضية الثانية التي تنص على أن (أسلوب التكلفة المستهدفة يؤثر تطبيقها في عملية التطوير والتحسين المستمر).

3. عرض ومناقشة عبارات الفرضية الثالثة (هنالك بعض المعوقات التي تحد من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية):

جدول رقم (13/2/3)

تحليل اتجاهات وأراء عبارات الفرضية الثالثة

عبارات الفرضية الثالثة	المقياس	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة	النتيجة
يحتاج أسلوب التكلفة المستهدفة إلى العديد من التغييرات الهيكلية والتنظيمية في الشركات الصناعية.	التكرار	1	5	16	10	2.32	0.911	0.00	موافق
	النسبة	1.7	8.3	26.7	16.7				
يحتاج أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال انشطته إلى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي إلى ملل لفريق العمل.	التكرار	2	14	15	7	2.70	1.062	0.01	محايد
	النسبة	3.3	23.3	25	11.7				
التزام المدراء بنظام عمل الشركات والإجراءات الروتينية وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية وعدم تحمل مسؤولية يصعب من تطبيقها.	التكرار	1	5	25	8	2.50	0.893	0.00	موافق
	النسبة	1.7	8.3	41.7	13.3				

موافق	0.00	0.880	2.35	9	26	22	1	2	التكرار	الصراع التنظيمي من حيث اختلاف الأهداف التي يسعى كل قسم إلى تحقيقها قد تؤدي إلى صعوبة نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة.
				15	43.3	36.7	1.7	3.3	النسبة	
موافق	0.00	0.965	2.48	9	22	22	5	2	التكرار	يحتاج تطبيق هذا الأسلوب إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج ولهذا يصعب ادخال مثل هذه التكاليف في تحديد التكلفة المستهدفة
				15	36.7	36.7	8.3	3.3	النسبة	
موافق	0.00	0.58	2.47	43	119	100	30	8	التكرار	نتيجة الفرضية الثالثة
				14	40	33	10	3	النسبة	

المصدر: من إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة باستخدام برنامج SPSS v16.

من خلال نتائج الجدول رقم (13/2/3) أن اتجاهات آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على أن هنالك بعض المعوقات التي تحد من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية وذلك بمتوسط حسابي عام قدرة (2.47) وبانحراف معياري قدرة (0.58) ومستوى دلالة إحصائية (0.00) مما يشير إلى تجانس آراء المبحوثين نحو عبارات الفرضية الثالثة كما أن القيمة الاحتمالية لاختبار Chi-Squares (0.00) أقل من (5%) تعتبر دلالة على قبول الفرضية الثالثة عند مستوى المعنوية (5%)، حيث أظهرت لنا نتائج الجداول التكرارية لعبارات الفرضية الأولى ان (162) رأي (من إجمالي 300 رأي) وبنسبة (54%) موافق وموافق بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة في حين بلغت الآراء الغير موافقة والغير موافقة بشدة (38) رأي فقط من (جملة 300 رأي) بنسبة (13%) وبلغت نسبة المحايدون (100) رأي من جملة (300 رأي) وبنسبة مئوية بلغت (33%)، وقد كانت أكثر المعوقات المتفق عليها من قبل الباحثين هي العبارة الأولى (يحتاج أسلوب التكلفة المستهدفة إلى العديد من التغيرات الهيكلية والتنظيمية في الشركات الصناعية) بمتوسط حسابي (2.32) وبانحراف معياري قدرة (0.911) ومستوى دلالة إحصائية (0.00)، تليها العبارة الرابعة في المرتبة الثانية (الصراع التنظيمي من حيث اختلاف الأهداف التي يسعى كل قسم إلى تحقيقها قد تؤدي إلى صعوبة نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة) بمتوسط حسابي (2.35) وبانحراف معياري قدرة (0.880) ومستوى دلالة إحصائية (0.00)، واحتلت العبارة الخامسة المرتبة الثالثة عبارة (يحتاج تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج ولهذا يصعب ادخال مثل هذه التكاليف في تحديد التكلفة المستهدفة) بمتوسط حسابي قدرة (2.48) وبانحراف معياري قدرة (0.965) ومستوى دلالة إحصائية (0.00)، أما المرتبة الرابعة فكانت من نصيب العبارة الثالثة (التزام المدراء بنظام عمل الشركات

والإجراءات الروتينية وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية وعدم تحمل المسؤولية يصعب من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة) بمتوسط حسابي قدرة (2.50) وبانحراف معياري قدرة (0.893) ومستوى دلالة إحصائية (0.00)، وأخيراً في المترتبة الخامسة حلت العبارة الثانية (يحتاج أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال انشطته إلى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي إلى ملل لفريق العمل) بمتوسط حسابي قدرة (2.70) توافق اتجاه الحياد لكن من خلال حصر الأمر بين الموافقة وعدمها سنجد أن نسبة الموافقين على العبارة بلغت (29) فرداً وبنسبة (48.4%) في حين بلغ عدد الأفراد الغير موافقين على العبارة (16) فرداً وبنسبة (26.6%) وبانحراف معياري قدرة (1.062) ومستوى دلالة إحصائية (0.00) وعلية فإن جميع عبارات الفرضية الثالثة تشير إلى الموافقة حيث تتراوح الوسط الحسابي لها ما بين (2.32 و 2.70) وهذه تعتبر دلالة على الموافقة على عبارات الفرضية الثالثة كما أن الانحراف المعياري لها تتراوح ما بين (0.880 و 1.062) وهي دلالة على تجانس آراء الباحثين تجاه عبارات الفرضية الثالثة، كذلك نجد أن القيم الاحتمالية لاختبار Chi-Squares لجميع العبارات كانت أقل من (5%) مما يدل على قبول عبارات الفرضية الثالثة وهو ما أكدتها لنا الوسط الحسابي المرجح والتباين والتكرارات واختبار كاي لعبارات الفرضية الثالثة مجتمعة ويمكن تلخيص نتائج عبارات الفرضية الثالثة في النقاط التالية:

1. آراء العبارة الأولى تدل على توجه عام بالموافقة لدى الباحثين على أن أسلوب التكلفة المستهدفة يحتاج إلى العديد من التغييرات الهيكلية والتنظيمية في الشركات الصناعية، وتؤكد هذا الاتجاه (63.4%) من أفراد العينة الموافقين والموافقين بشدة على مضمون العبارة، و(26.7%) محايدون، في حين أن (9%) فقط من أفراد العينة لا يوافقون على مضمون العبارة، وتؤكد ذلك أن المتوسط الحسابي هو (2.32)، وأن مستوى الدلالة الإحصائية لاختبار Chi-Squares تساوي (0.00) أقل من (5%) مما يدل على قبول العبارة.
2. آراء العبارة الثانية تدل أيضاً على توجه عام بالموافقة لدى الباحثين على أن أسلوب التكلفة المستهدفة يحتاج من خلال أنشطته إلى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي إلى ملل لفريق العمل، وتؤكد هذا الاتجاه (48.4%) من أفراد العينة الموافقين والموافقين بشدة على مضمون العبارة، و(25%) محايدون، في حين بلغت عدد الأفراد الغير موافقين وموافقين بشدة (26.6%)، وتؤكد ذلك أن مستوى الدلالة الإحصائية لاختبار Chi-Squares تساوي (0.00) أقل من (5%) مما يدل على قبول العبارة.
3. تشير آراء العبارة الثالثة على توجه عام بالموافقة لدى الباحثين على أن أسلوب التكلفة المستهدفة تتطلب التزام المدراء بنظام عمل الشركات والإجراءات الروتينية وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية وعدم تحمل مسؤولية يصعب من تطبيقها، وتؤكد هذا الاتجاه (48.3%) من أفراد العينة الموافقين وموافقين بشدة على مضمون العبارة، و(41.7%) محايدون، في حين بلغت عدد الأفراد الغير موافقين وموافقين بشدة (9%)، وتؤكد ذلك أن المتوسط الحسابي للعبارة

قد بلغت (2.5)، وأن مستوى الدلالة الإحصائية لاختبار Chi-Squares تساوي (0.00) أقل (5%) مما يدل على قبول العبارة.

4. تكشف العبارة الرابعة توجهاً عاماً لدى المبحوثين بالموافقة على أن الصراع التنظيمي من حيث اختلاف الأهداف التي يسعى كل قسم إلى تحقيقها قد تؤدي إلى صعوبة نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة، وتؤكد هذا الاتجاه (58.3%) من أفراد العينة الموافقين وموافقين بشدة على مضمون العبارة، و(36.7%) محايدون، في حين أن (5%) فقط لا يوافقون على مضمون العبارة، وتؤكد ذلك أن المتوسط الحسابي للعبارة قد بلغت (2.35)، وأن مستوى الدلالة الإحصائية لاختبار Chi-Squares تساوي (0.00) أقل من (5%) مما يدل على قبول العبارة.

5. وأخيراً يمكن أن نستنتج من العبارة الخامسة ما يدل على موافقة المبحوثين على أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يحتاج إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد التكلفة المستهدفة، وتؤكد هذا الاتجاه (51.7%) من أفراد العينة الموافقين وموافقين بشدة على مضمون العبارة، و(36.7%) محايدون، في حين أن (11.6%) فقط من المبحوثين لا يوافقون على مضمون العبارة، وتؤكد ذلك أن المتوسط الحسابي للعبارة قد بلغت (2.48)، وأن مستوى الدلالة الإحصائية لاختبار Chi-Squares تساوي (0.00) أقل (5%) مما يدل على قبول العبارة.

عليه يمكن تفسير الآراء السابقة بأن هنالك معوقات تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وعي أنها تحتاج إلى العديد من التغييرات الهيكلية والتنظيمية في الشركات الصناعية كما أنها تتطلب ساعات عمل طويلة مما يؤدي إلى ملل فريق العمل كما أنها تصعب تطبيقها في ظل إلزام المدراء بنظام عمل الشركات والإجراءات الروتينية وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية وعدم تحمل مسؤولية يصعب تطبيقها بالإضافة لحوجة تطبيق هذا الأسلوب إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد التكلفة المستهدفة وبذلك نكون قد قبلنا الفرضية الثالثة التي تنص على أن (هنالك بعض المعوقات التي تحد من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية).

الخاتمة

تشتمل على الآتي :

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

أولاً: نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة النظرية والميدانية توصل البحث للنتائج الآتية:

1. أسلوب التكلفة المستهدفة يهتم بتصميم الخصائص والسعر المرغوب للشركة مما يمكنها من الحصول على الأرباح المرغوب فيها.
2. أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى ضمان تحقيق الجودة للمنتجات التي تحقق طموحات ورضا العملاء.
3. أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد الشركات الصناعية على تخفيض تكاليفها مما يساعد على وضع سعر بيع مناسب.
4. أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على دراسة البيئة الخارجية من أجل معرفة احتياجات العمل ومواصفات وخصائص المنتج.
5. أسلوب التكلفة المستهدفة يراقب عملية التحسين المستمر لعناصر العملية الإنتاجية.
6. أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على مقارنة الشركات نفسها مع الشركات الأخرى لتحسين منتجاتها باستخدام القياس المقارن بالأفضل.
7. أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم بتوفير معلومات ملائم لاتخاذ القرار.
8. أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد الشركات الصناعية على توفير بيئة تساعد العاملين على الابداع في تقديم الأفكار الجديدة من خلال معرفة التكلفة المسبقة.
9. أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم بتشجيع إدارة الشركات الصناعية والعاملين على اكتساب المهارات والمعارف الجديدة من أجل تحسين أدائهم.
10. يواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بعض المعوقات مثل (ساعات العمل الطويلة التي تؤدي ملل فريق العمل).
11. أسلوب التكلفة المستهدفة يحتاج إلى العديد من التغيرات الهيكلية والتنظيمية في الشركات الصناعية.
12. أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب التزام المدراء بنظام عمل الشركات والإجراءات الروتينية وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية وعدم تحمل مسؤولية يصعب من تطبيقها.
13. الصراع التنظيمي من حيث اختلاف الأهداف التي يسعى كل قسم إلى تحقيقها قد تؤدي إلى صعوبة نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة.
14. تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يحتاج إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد التكلفة المستهدفة.

ثانيا: التوصيات:

على ضوء النتائج المستخلصة يوصي الباحث بالتوصيات التالية:

1. تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية حتى تتمكن من تحقيق الجودة الكاملة للمنتجات.
 2. على الادارة العليا بالشركات الصناعية منح جميع الموظفين والعاملين والاداريين وخصاة الذين لهم علاقة مباشرة بالتصميم والعملية الانتاجية دورات تدريبية تعزز بها مقدرتهم على تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة.
 3. العمل على زيادة التعاون بين الادارات والاقسام والموظفين داخل الشركات الصناعية لما ذلك أهمية بالغة في رفع الروح المعنوية لهم وذلك يؤدي الى تحقيق الجودة المطلوبة.
 4. على الشركات الصناعية السعي وراء تحسين المنتج من خلال خصائصه بالشكل الذي يجعله يتلاءم مع حاجات ورغبات المستهلكين اجراء ومسح للمستهلكين بهدف الوقوف على الاسباب التي تؤدي الى تحقيق جودة الانتاج.
 5. على الشركات الصناعية التعاون مع الاكاديميين لمواكبة التطور والتقدم العلمي والمهني ودراسة وتشخيص معوقات تطبيق الاساليب الحديثة مثل اسلوب التكلفة المستهدفة.
- مقترحات لبحوث مستقبلية:**

1. اثر تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في التطوير والتحسين المستمر للمنتجات في الشركات الصناعية.
2. اثر تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق المنافسة الخارجية للمنتجات السودانية.
3. متطلبات ومعوقات تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات السودانية.

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

القران الكريم

أولاً: الكتب باللغة العربية:

1. احمد سيد مصطفى ومحمد مصيلحي الانصاري، برنامج ادارة الجودة الشاملة وتطبيقاتها في المجال التربوي، (قطر: الدوحة، المركز العربي للتدريب التربوي لدول الخليج، 2002م).
2. أحمد محمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، (الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة ، 1993م).
3. أمين السيد لطفی، إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة، (الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2007م).
4. اياد عبد الله شعبان، ادارة الجودة الشاملة، مدخل نظري وعملي ، (عمان: دار زهران، 2009م).
5. حسين محمد عيسى، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية، ط4، (الاسكندرية: جامعة عين شمس، 2001).
6. حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، (عمان: دار اليازوري، 2010م).
7. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف- تخطيط ورقابة، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع، 2011م).
8. روبرت ميجز، وديجان وليامز، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال، ترجمة وتعريب مكي عبد السميع باسيلي، الجز الثاني ، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2006م).
9. سليمان خالد عبيدات، مقدمة في ادارة الانتاج والعمليات ، ط2، (عمان: دار المسيرة، 2010م).
10. سمير محمد عبد العزيز، اقتصاديات جودة المنتج بن ادارة الجودة الشاملة والايزو(مصر: الاسكندرية، مكتبة الاشعاع الفنية، 2000م).
11. سونيا محمد البكري، إدارة الجودة الكلية، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2004م).
12. شاکر ترکی امين، ادارة الانتاج والعمليات، (الرياض: جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاعمال، د.ت).
13. الشيخ احمد، علاء، التكلفة المستهدفة (جامعة حلب بدون دار نشر، 2008).
14. عمر وصفي عقيلي، المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة، وجهة نظر، (عمان الاردن، دار وائل 2000م).
15. غسان قاسم داود اللامي ، اميرة شكرولي البياتي، إدارة الانتاج والعمليات، مرتكزات كمية ومعرفية، (عمان: دار اليازوري، 2008م).

16. كاسر نصر المنصور، إدارة العمليات الانتاجية، الاسس النظرية والطرائف الكمية، (عمان: دار الحامد، 2010م).
17. مامون الدرادكة وطارق الشبلي، (الجودة في المنظمات الحديثة، الاردن، عمان، دار صفاء 2002م).
18. محفوظ احمد جودة، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات، ط 2، (عمان: دار وائل للنشر 2004م).
19. محمد الصيرفي، الجودة الشاملة، طريقك للحصول على الايزو، (الاسكندرية: مؤسسة حودس الدولة، 2006م).
20. محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف المتطورين التقليدي والحديث، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر 2011م).
21. مكرم عبد السميع باسيلي، المحاسبة الإدارية الاصاله والمعاصرة، (المنصورة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2010).
22. مهدي السامرائي، ادارة الجودة الشاملة في القطاعين الانتاجي والخدمي، (عمان: دار جرير، 2007م).
23. نجم عود نجم، المدخل الى ادارة العمليات، (عمان: دار الوراق، 2004م).
24. نزار عبد المجيد البرواري واحمد محمد فهمي البرزنجي، استراتيجيات التسويق، المفاهيم، الاسس الوظائف، (عمان: دار وائل ، 2004م).
25. هاشم فوزي العبادي، دور جودة المنتج في ابهاج الزبون باستخدام نموذج كانو، (الكوفه: جامعة الكوفه، كلية الادارة والاقتصاد، دن).
- ثانيا: الرسائل الجامعية:
26. احمد بن عيشاوي، إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الفندقية، (الجزائر: جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص ادارة الاعمال غير منشورة، 2008م).
27. اسماء عوض محمد منصور، استخدام التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الانشطة بالمنظمات بهدف تدعيم قدراتها التنافسية، (جامعة المدينة: كلية التجارة، رسالة ماجستير في التكاليف غير منشورة، 2008م).
28. راضية عطوب، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، (الجزائر: جامعة الحاج الخضر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال غير منشورة، 2008م).

- 29.رحاب آدم أحمد ابكر، اثر التكلفة المستهدفة في خفض تكاليف الانتاج في الشركات الصناعية السودانية، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة، 2011م).
- 30.سالم عبد الله بن كليب، امكانية تطبيق الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة الادارية غير منشورة، 2009م).
- 31.طارق تيسير النابلسي، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، (عمان: جامعة حسين بن طلال، قسم المحاسبة المالية والمصرفية، بحث استكمالاً لمتطلبات مادة حلقة في المحاسبة، 2008م).
- 32.عبد الحفيظ محمد عماد صالح، التكلفة المستهدفة، (القاهرة : جامعة القاهرة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م).
- 33.عماد عبد الخالق الشيخ النور، التكلفة المستهدفة ودورها في دعم القدرة التنافسية في القطاع الصناعي السوداني، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة، 2013م).
- 34.العمر زيايد عودة، العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، (عمان : جامعة آل البيت، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م).
- 35.منصور محمود، ماهية التكاليف المستهدفة، (القاهرة : جامعة الازهر، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م).
- 36.ميساء محمود محمد راجحان، دورة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، (الرياض : جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الاقتصاد والإدارة، رسالة ماجستير في محاسبة غير منشورة 2002م).
- ثالثاً: المجالات العلمية:
- 37.أبو مريم يوسف، إدارة الجودة الشاملة والاداء المتميز، (ورقلة: جامعة قاصدي مرباح، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، مجلة الباحث، العدد5، 2007م).
- 38.اياد محمود عبد الرحيم ، تحقيق جودة المنتج باستعمال الرشفة التنظيمية ، (بغداد : كلية التقنية الادارية ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، المجلد 23 ، العدد 99، 2017م).
- 39.جودة عبد الرؤوف زعلول، منهج اجرائي مقترح لزيادة فعالية اسلوب التكلفة المستهدفة كاداة تخفض التكاليف ما قبل الانتاج على سلسلة القيمة (طنطا : جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العملية للتجارة والتمويل، العدد الاول، 2003م).

40. دعاء أحمد عبد الرضا ، التكامل بين التحليل المفكك وادارة الجودة الشاملة لتخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتجات ، (بغداد : جامعة بغداد ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، المجلد 24 ، العدد 107، 2017م).
41. شوقي السيد فوده، اطار مقترح للتكامل بين التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي، بهدف تخفيض تكاليف الانشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، مجلة التجارة للبحوث العلمية، المجلد 44، العدد الاول، 2007م).
42. صفاء عبد الدائم، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة، (القاهرة : جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 3، 2001م).
43. صلاح عباس هادي، ادارة الجودة الشاملة، مدخل نحو اداء منظمي متميز (ورقلة: جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية، المجلد 2، 2005م).
44. عاطف عبد الرحمن، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال الرقابة وخفض التكاليف كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية،(جامعة السيوط المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد 28، 2000م).
45. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية(اسيوط: جامعة اسيوط، كلية التجارة، المجلة العلمية، العدد 28، 2000م).
46. علاء جاسم سلمان ، تحديد تكاليف الجودة على اساس الانشطة في تحسين جودة المنتجات ، (بغداد : جامعة بغداد، كلية الادارة والاقتصاد ، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم ، العدد 35، 2015م) .
47. غسان فلاح المقارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، (دمشق: مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، 2008م).
48. مؤيد سعيد السالم ، محمد المري، مدى تطبيق ركائز ادارة الجودة الشاملة في الشركات الصناعية الصغيرة ، (القاهرة: جامعة الدول العربية، المجلة العلمية للادارة، مجلد 25، العدد 1، 2005م).
49. محمد حسن علي، فريد عمر الشيخ، مدى فاعلية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة (الاسكندرية: جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة، للبحوث العلمية، العدد 2 ، 2005م).
50. محمد سعيد محمد جندي، إطار مفاهيمي لزيادة فعالية نظم التكاليف المستهدفة، (طنطا : جامعة طنطا، كلية التجارة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد 3، 2001م).
51. محمد ناصر الدين الالباني، السلسلة الصحيحة، الجزء 3، العدد 1113.
52. هاله عبد القادر صبري، واقع ادارة المعرفة ومتطلبات الابداع والتجديد في الادارة العربية، (القاهرة: جامعة الدول العربية، مجلد 30، العدد 2، 2010م).

رابعاً: الكتب باللغة الانجليزية:

53. Chase and Aquilano, **Production and Operation Management: Manufacturing and Service**, 7th Edition, Irwin Inc USA 1995, P.178.
54. John H Gibbons: **Green products by Design: Choices for a cleaner Environment**, [http://www.srt.gatech.edu/education/ME4171/OTA/-Green Products PDF\(18.01.2012\)](http://www.srt.gatech.edu/education/ME4171/OTA/-Green%20Products%20PDF(18.01.2012).).
55. Kato: **Target Casting Support System Lesson from Leading Japanese Companies**, Management Accounting Research Ro 1-4 – 1993.
56. Ronald W. Hilton, **Managerial Accounting**, 4th Edition, (IRWIN Mc Grow-Hill, 1999), P.497.

الملاحق



ملحق رقم (1)
الاستبانة
بسم الله الرحمن الرحيم
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا



السيد/

المحترم،،،

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،،

الموضوع: استبانة

يقوم الدارس باجراء بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية بعنوان:
(التكلفة المستهدفة اثرها على جودة الانتاج) (دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية)
لاستكمال الجانب الميداني من الدراسة نرجو من سيادتكم التكرم بملء الاستبانة المرفقة شاكرين لكم
حسن تعاونكم.

مع خالص الشكر والتقدير،،،

الباحث

هشام محمد ادم النور

Email:2shsh1190@gmail.com

القسم الأول : البيانات الشخصية:

نرجو التكرم بوضع علامة (√) امام الخيار المناسب:

1/العمر:

- اقل من 30 سنة () اقل 40 سنة () اقل 50 سنة ()
اقل من 60 سنة () 61 فأكثر ()

2/ المؤهل الاكاديمي:

- بكالوريوس () دبلوم عالي () ماجستير ()
دكتوراه () اخرى ()

3/ التخصص العلمي:

- تكاليف ومحاسبة ادارية () ادارة اعمال () محاسبة وتمويل ()
اقتصاد () نظم معلومات () اخرى ()

4/ المؤهل المهني:

- زمالة المحاسبين القانونيين السودانية ()
زمالة المحاسبين القانونيين العربية ()
زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية ()
زمالة المحاسبين القانونيين الامريكية () زمالة () اخرى ()

5/ الوظيفة:

- مدير إداري () مدير مالي () مراجع داخلي ()
محاسب مالي () محاسب تكاليف () رئيس القسم ()

6/ سنوات الخبرة:

- اقل من 5 سنة () اقل من 10 سنة () اقل من 15 سنة ()
اقل من 20 سنة () 21 فأكثر ()

القسم الثاني : بيانات الدراسة:

نرجو التكرم بوضع علامة (✓) امام مستوى الموافقة المناسب:

الفرضية الاولى: يؤثر تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة الى تحقيق اهداف الشركات الصناعية والعملاء:

الرقم	العبارات	اوافق بشدة	اوافق	محايد	لا اوافق بشدة	لا اوافق بشدة
1.	يساعد اسلوب التكلفة المستهدفة على توثيق العلاقة بين الشركات والعملاء ويجعل التعامل بينهم مبني على الثقة لسنوات طويلة					
2.	يساعد اسلوب التكلفة المستهدفة على تصميم الخصائص والسعر المرغوب للمنظمة مما يمكنها من الحصول على الارباح المرغوب فيها.					
3.	يساعد اسلوب التكلفة المستهدفة على ضمان تحقيق الجودة للمنتجات.					
4.	يساعد اسلوب التكلفة المستهدفة الشركات الصناعية على تخفيض تكاليفها مما يساعد على وضع سعر بيع مناسب.					
5.	يساعد اسلوب التكلفة المستهدفة على دراسة البيئة الخارجية من اجل معرفة واحتياجات العمل ومواصفات وخصائص المنتج.					

الفرضية الثانية: يؤثر تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في عملية التطوير والتحسين المستمر للمنتجات:

الرقم	العبارات	وافق بشدة	وافق	محايد	لا اوافق بشدة	لا اوافق بشدة
1	يساعد اسلوب التكلفة المستهدفة الشركات على شمولية عملية التحسين المستمر لعناصر العملية الانتاجية.					
2	يساعد اسلوب التكلفة المستهدفة على مقارنة الشركات نفسها مع الشركات الاخرى لتحسين منتجاتها باستخدام القياس المقارن بالافضل.					
3	يساعد اسلوب التكلفة المستهدفة على توفير نظام معلومات ملائم لاتخاذ القرار.					
4	يساعد اسلوب التكلفة المستهدفة على توفير بيئة تساعد العاملين على الابداع في تقديم الافكار الجديدة من خلال معرفة التكلفة المسبقة.					
5	يساعد اسلوب التكلفة المستهدفة على تشجيع ادارة الشركات الصناعية والعاملين على اكتساب المهارات والمعارف الجديدة من اجل تحسين ادائهم باستمرار.					

الفرضية الثالثة: هناك بعض المعوقات التي تحد من تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية:

الرقم	العبارات	اوافق بشدة	اوافق	محايد	لا اوافق بشدة	لا اوافق بشدة
1.	يحتاج اسلوب التكلفة المستهدفة الى العديد من التغيرات الهيكلية والتنظيمية في الشركات الصناعية					
2.	يحتاج اسلوب التكلفة المستهدفة من خلال انشطته الى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي الى ملل لفريق العمل.					
3.	التزام المدراء بنظام عمل الشركات والاجراءات الروتينية وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية وعدم تحمل المسؤولية يصعب من تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة.					
4.	الصراع التنظيمي من حيث اختلاف الاهداف التي يسعى كل قسم الى تحقيقها قد تؤدي الى صعوبة نجاح اسلوب التكلفة المستهدفة.					
5.	يحتاج تطبيق هذا الاسلوب الى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج ولهذا يصعب ادخال مثل هذه التكاليف في تحديد التكلفة المستهدفة.					

ملحق رقم (2)

محكمو الاستبانة

الاسم	الرتبة العلمية	العنوان
محمد عبد الحميد محمود	استاذ مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
محمد حسن ادم ازرق	استاذ مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
عصام السيد بريمة	استاذ مساعد	جامعة الزعيم الأزهرى
هدى سراج الدين	استاذ مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
حسن عوض حسن	استاذ مساعد	جامعة النيلين