

The Role of Integration Between The Target Costing and Resource Consumption Accounting Techniques in Reducing Costs and Supporting Competitive Advantage - Analytical Study of The Opinions of a Sample of Employees of The Babylon Cement Factory.

دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية - دراسة تحليلية لأراء عينته من موظفي معمل سميت بابل
أ.م.د. حنان صحبت عبد الله / كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد.
أ.م. حاتم كريم كاظم / كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الكوفة.

25
19

OPEN ACCESS

P - ISSN 2518 - 5764
E - ISSN 2227 - 703X

Received:27/6/2018

Accepted:4/9/2018

المستخلص

يهدف هذا البحث الى وضع اطار مقترح لتحقيق التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد وبيان الدور الذي تلعبه في تخفيض تكاليف المنتجات ودعم الميزة التنافسية لمواكبة التغيرات المعاصرة، ولتحقيق هذا الهدف اتبع الباحثان الاسلوب التحليلي بأستعمال الاستبانة الاحصائية كوسيلة لتجميع البيانات من الافراد عينة البحث المتمثلين بالملاكات المحاسبية والادارية والفنية والهندسية وغيرهم، وتتألف عينة البحث من (56) فرداً ولغرض اجراء التحليل الاحصائي للبيانات وأختبار الفرضيات تمت الاستعانة بالبرنامج الاحصائي (SPSS). وقد تم اختبار فرضيات البحث وقبولها بعد احتساب مجموعة من المقاييس الاحصائية المتمثلة بالوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل التشتت والوزن المنوي والتأكد من صحة هذا الاختبار باستعمال اختبار (t) لعينة واحدة، إذ اتضح من خلال هذا الاختبار ان قيمة (t) المحسوبة اكبر من قيمة (t) الجدولية عند مستوى دلالة (5%) وبدرجة حرية (55) وكانت اهم النتائج التي تم التوصل اليها عند اجراء التحليل الاحصائي هو ان التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد يسهم في تحقيق نتائج افضل في تخفيض التكاليف وتحليل بيئة الوحدة الاقتصادية داخلياً وخارجياً وتحديد متطلبات الزبائن من خلال التركيز على حاجات الانشطة من موارد الوحدة الاقتصادية التي تعتمد عليها المنتجات بهدف ادارة التكلفة وبما يحقق رضا الزبائن ورغباتهم حالياً ومستقبلياً، وكانت اهم التوصيات ضرورة اجراء التكامل بين تقنية محاسبة استهلاك الموارد والتقنيات الكفوية الاخرى ولاسيما تقنية التكلفة المستهدفة بهدف ترشيد ادارة الموارد والتخطيط لها ووضع التصاميم البديلة للمنتجات لزيادة فاعلية تطبيق التكلفة المستهدفة.

المصطلحات الرئيسية للبحث/ محاسبة استهلاك الموارد، التكلفة المستهدفة، تخفيض التكاليف.



Journal of Economics and
Administrative Sciences
2019; Vol. 25, No.111
Pages: 504- 530

*البحث مستل من اطروحة دكتوراه

المقدمة

اصبحت المنافسة الشديدة من الصفات المميزة لبينة الاعمال المعاصرة في الوقت الحاضر قياساً بالماضي ولاسيما بعد تحول منافسة الوحدات الاقتصادية من البيئة المحلية الى البيئة الدولية ولغرض مواجهة هذه التغيرات البينية والاستعداد لها يجب على الوحدة الاقتصادية ان تقوم بتقديم منتجات ذات اسعار تنافسية تلبى حاجات ورغبات العملاء مع ضمان تخفيض التكاليف وتحسين مستوى الجودة ولغرض تحقيق ذلك يجب على الوحدة الاقتصادية اتباع مجموعة من الخطط الاستراتيجية لضمان نجاحها وبقائها من خلال وجود تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية. وفي ظل هذه البيئة المعاصرة اصبحت النظم الكلفوية التقليدية عاجزة عن توفير المعلومات التي تساعد على تحديد التكاليف بشكل سليم وتخفيض تكاليف المنتج وتحسين الجودة لذلك ظهرت الحاجة الى اعتماد عدة تقنيات تستخدمها الوحدة الاقتصادية لتحقيق اهدافها منها تقنيتي التكلفة المستهدفة (TC) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA)، اذ تعد تقنية التكلفة المستهدفة من اهم تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية التي تساعد في تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتج بينما تقنية محاسبة استهلاك الموارد التي تقدم المعلومات المتكاملة حول التخصيص الدقيق للتكاليف والاستغلال الامثل للطاقة ودورها في تخفيض التكاليف لذلك جاء هدف هذه الدراسة كمحاولة لوضع اطار متكامل بين التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد لغرض ادارة التكلفة والعمل على تخفيضها والمحافظة على الجودة او تحسينها في الوحدة الاقتصادية.

المبحث الاول / منهجية البحث

اولاً- مشكلة البحث

تعاني معظم الوحدات الاقتصادية من ارتفاع تكاليف الانتاج وانخفاض جودتها وعدم قدرتها على تحقيق الارباح اذ تعاني هذه الوحدات من مشكلات عديدة منها الخسائر المتكررة والناجمة عن كثرة التوقعات والصيانة وعدم قدرتها على الاستغلال الامثل للموارد مما يجعل الموقف التنافسي ضعيف قياساً بالمنافسين الاخرين فضلاً عن ذلك اصبحت الاساليب الكلفوية التقليدية غير قادرة على التعامل بكفاءة مع التغيرات الحاصلة في بيئة الاعمال . مما يتطلب من الوحدات الاقتصادية اعتماد التقنيات الكلفوية المعاصرة التي تؤدي الى تخفيض التكاليف وتحسين الجودة او المحافظة عليها من خلال الاستغلال الامثل للطاقة واستبعاد الانشطة التي لا تضيف قيمة لكي تسهم في تحقيق الارباح والمحافظة على الحصة السوقية وتحقيق رضا الزبون ودعم الموقف التنافسي للوحدة الاقتصادية .

وعلى هذا الاساس يمكن صياغة مشكلة البحث في السؤالين الآتيين :-

- 1- هل يساعد التكامل بين التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد في التغلب على عيوب ومشاكل الانظمة الكلفوية التقليدية ؟
- 2- هل يؤدي التكامل بين التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد الى تحقيق نتائج افضل في تخفيض التكاليف ودعم الموقف التنافسي؟

ثانياً- اهمية البحث

تنبع اهمية البحث من مدى حاجة الوحدات الاقتصادية الى تطبيق التقنيات الكلفوية المعاصرة في مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية لمساعدتها في تحقيق اهدافها والعمل على تحديث الفلسفة الادارية والمحاسبية لمواكبة التغيرات البينية المحيطة بما يمكنها من الاستفادة من مزايا هذه التقنيات ودعم النمو والاستمرار لتعزيز القدرة التنافسية لها وهذا يساهم في تطوير نظم محاسبة التكاليف الحالية ومعالجة اوجه قصورها لغرض توفير المعلومات المفيدة لاغراض الرقابة على التكاليف والتخصيص الدقيق لها وادارة الطاقة العاطلة بتكامل تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد الذي يمكن ان يساعد الوحدات الاقتصادية في تخفيض تكاليف المنتجات وتحقيق الميزة التنافسية بالشكل الذي يلائم متطلبات بيئة الاعمال المعاصرة وما يرافقها من تغيرات سريعة ومتلاحقة.



دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد فج تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية - دراسة تحليلية لأراء عينة من موظفي معمل سمنت بابل

ثالثاً- اهداف البحث

يهدف البحث الى ما يأتي :-

- 1- بيان كل من التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد كأدوات محاسبية جديدة تستهدف تطوير نظم ادارة التكلفة في الوحدة الاقتصادية قياساً بالاساليب الكلفوية التقليدية.
- 2- وضع اطار مقترح لتحقيق التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد وبيان الدور الذي تلعبانه في تخفيض تكاليف المنتجات ودعم الميزة التنافسية لمواكبة التغيرات المعاصرة.

رابعاً- فرضية البحث

يستند البحث الى فرضية مفادها :-

(ان استعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد كإطار متكامل يؤدي الى تحقيق نتائج أفضل في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية في الوحدة الاقتصادية وبالشكل الذي يتناسب مع متطلبات بيئة الاعمال المعاصرة).

وتتفرع الفرضية الرئيسية الى الفرضيات الفرعية الآتية:-

- 1- هناك دور لتقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية.
- 2- هناك دور لتقنية محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية.
- 3- ان التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد يساهم في تحقيق نتائج أفضل في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية.

خامساً- حدود البحث

- 1- الحدود المكانية:- تتمثل بمعمل بابل/سدة الهندية وهو احد معامل الشركة العامة للسمنت الجنوبية كأحدى الشركات التابعة لوزارة الصناعة والمعادن.
- 2- الحدود الزمانية:- مدة تطبيق الاستبانة من كانون الثاني/2018 الى آذار 2018.

سادساً- عينة البحث:- احتوت عينة البحث على (56) استمارة موزعة بين الملاك المحاسبي والاداري والفني والهندسي ومصممي الانتاج في معمل سمنت بابل.

سابعاً- انموذج البحث:- كما موضح في الشكل الآتي:-

شكل (1)

انموذج البحث



المصدر: اعداد الباحثان.

المبحث الثاني

الأسس المعرفية لتقنية التكلفة المستهدفة

خصص هذا المبحث لاستعراض ومناقشة الاسس والمرتكزات المعرفية لتقنية التكلفة المستهدفة وكما يأتي:-

أولاً- مفهوم التكلفة المستهدفة:-

وعلى الرغم من اتساع تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الاونة الاخيرة الا انه لحد الآن لا يوجد لها تعريف موحد، بل هناك عدة تعاريف اهمها:- تعرف تقنية لتكلفة المستهدفة بأنها: (احدى الممارسات الجيدة لإدارة التكلفة الاستراتيجية التي تهدف لتقديم المنتج بسعر سوق معين مستهدف او مخطط عند مستوى التكلفة الفعال خلال دورة حياة المنتج الكلية) (CPA Canada,2015: 5). ويرى الباحثان ان هذا التعريف يركز على الحفاظ على مستوى تكلفة منخفض وتحقيق هوامش أرباح جيدة عند تحديد اسعار السوق التي تصبح اكثر تنافسية بمرور الوقت. وقد عرفت التكلفة المستهدفة بأنها: (هو المقدار الاقصى المسموح به من التكلفة الممكن تكبدها او تحققها على المنتج وما زالت تحقق الربح المطلوب من ذلك المنتج) (Ansari et al,1996: 1). وهذا التعريف يركز على تحديد اعلى تكلفة مسموح بها سواء للمنتج الجديد او تطوير المنتج الحالي لكي يحقق الربح المطلوب. وعرفت ايضاً بأنها: (اداة لادارة التكلفة تهدف لتخفيض تكلفة المنتج اثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم من مراحل دورة حياة المنتج) (طعيمة، 2010: 234). وهذا التعريف يركز على جهود خفض التكلفة عند مرحلة التخطيط والتصميم نتيجة الوفورات التي تقدمها في هذه المرحلة قياساً بالمرحلة اللاحقة. وعرفت ايضاً بأنها: (طريقة وضع الاسعار التي تمزج بين التسعير على اساس السوق والتركيز على تخفيض التكلفة، ووفقاً للتكلفة المستهدفة فان سعر البيع المستقبلي هو المتوقع نتيجة استعمال المفاهيم المستندة للطلب او المنافسة) (Warren et.al,2009: 380). وهذا التعريف يؤكد على اهمية تخفيض التكلفة ودوره في تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات. وعرفت التكلفة المستهدفة ايضاً بأنها: (العملية التي تهدف الى تطوير المنتجات والخدمات الجديدة في المراحل المبكرة من العمل قبل انشاء وتصميم طرق الانتاج والتي تكون موجهة من قبل الزبون والتركيز على التصميم ومدى شموليتها لدورة حياة المنتج الكلية) (Williams et al,2012: 847). يؤكد هذا التعريف بأن عملية التكلفة المستهدفة تبدأ مع الزبون ورغبته عن الوظائف والجودة ووجود الفهم الواضح لحاجات الزبون. وتعرف التكلفة المستهدفة بأنها: (عملية ذات خطوتين لتحديد وإحتساب تكلفة المنتجات الاولى تقدير السعر المستهدف الذي يمثل السعر المقدر ويكون الزبون مستعداً لدفعه على اساس ظروف السوق والمنافسة والثانية استعمال معلومات السعر المستهدف او المخطط لاحتساب التكلفة المستهدفة) (Boyd, 2013: 198). ان هذا التعريف يعطي بعداً ضيقاً بالتركيز على خطوات احتساب التكاليف المستهدفة تمهيداً لتحديد تكلفة المنتجات. وقد عرفت التكلفة المستهدفة بأنها: (نشاط يهدف الى تخفيض تكاليف المنتجات او الخدمات مع ضمان المحافظة على جودتها التي تفي بمتطلبات الزبون عن طريق فحص جميع الافكار المحتملة والتي تعمل على خفض التكلفة في مرحلة تخطيط وتطوير المنتج فضلاً عن مرحلة انتاج النموذج وهذا النشاط ليس اسلوباً لتخفيض التكلفة فحسب ولكنه جزء من استراتيجية شاملة لنظام يرمي لادارة الارباح) (صالح، 2005: 90). ان هذا التعريف قد اعطى تقنية التكلفة المستهدفة بعداً واسعاً بوصفها اداة لادارة التكلفة وعدم اقتصرها فقط على عملية احتساب وتحديد التكاليف. وتعرف التكلفة المستهدفة بأنها: (تقنية استراتيجية لادارة التكاليف التي تعمل بالتغذية الامامية عن طريق ربط العوامل الداخلية والخارجية للشركة بهدف زيادة ربحيتها وقدرتها على المنافسة والبقاء عن طريق الحفاظ على عناصر النجاح الاساسية المتمثلة بالتكلفة والجودة والوقت والتجديد باتباع وسائل وتقنيات هندسية ومعلوماتية متطورة) (الموسوي، 2007: 32) ويؤكد هذا التعريف على الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في ادارة التكلفة عن طريق استعمال بيانات وتنبؤات لاغراض التخطيط اي ما يعرف بالتغذية الامامية على عكس الانظمة التقليدية التي تعمل بالتغذية الراجعة لاعتمادها على بيانات فعلية او تاريخية. مما ورد آنفاً يلاحظ الباحثان النقاط الرئيسية الاتية لهذه التعاريف :-



دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد فج تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية - دراسة تحليلية لأراء عينة من موظفي معمل سمنت بابك

- 1- الاختلاف في التعبير عن مصطلح التكلفة المستهدفة بكونه تقنية أو أداة أو أسلوب أو طريقة أو نشاط أو عملية أو غيرها أي لا يوجد اتفاق على تسمية معينة للتكلفة المستهدفة (TC) ويتفق الباحثان مع تسمية التقنية بعد التكلفة المستهدفة إحدى تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية وقد لاقت التسمية قبولاً عاماً.
 - 2- تهدف التكلفة المستهدفة إلى تخطيط وتخفيض التكلفة بالتركيز على عملية التصميم والتطوير واختيار أفضل البدائل لتصميم المنتجات التي تؤثر في بقية المراحل الأخرى.
 - 3- أن التكلفة المستهدفة ليست أداة بسيطة لتخفيض التكاليف بل هي جزء مهم من تصميم وتطوير المنتجات الحالية والجديدة.
 - 4- تهدف التكلفة المستهدفة إلى تخفيض التكاليف للمنتج مع الحفاظ على مستوى الجودة عن طريق فحص الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة في ضوء الأسعار التي يتقبلها العملاء.
 - 5- تلخص التعاريف في مجموعتين، الأولى تركز على كيفية احتساب التكاليف المستهدفة للمنتجات والأخرى تعطي بعداً واسعاً للتكلفة المستهدفة بوصفها أداة لإدارة التكلفة من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والعمل على تعزيزها والأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على استبعادها.
- ومن خلال ما تقدم يمكن للباحث صياغة التعريف التالي للتكلفة المستهدفة:
(هي تقنية لإدارة التكلفة لا تقف فقط عند تخفيض تكلفة المنتجات بل تتعدى التركيز على توفير المنتجات ذات جودة وسعر مناسب يكون مقبولاً من قبل العملاء ومستعدين لدفعه وبالشكل الذي يلبي حاجات ورغبات الزبائن من جهة ويحقق للشركة الميزة التنافسية في سوق العمل من جهة أخرى).

ثانياً- مبادئ التكلفة المستهدفة

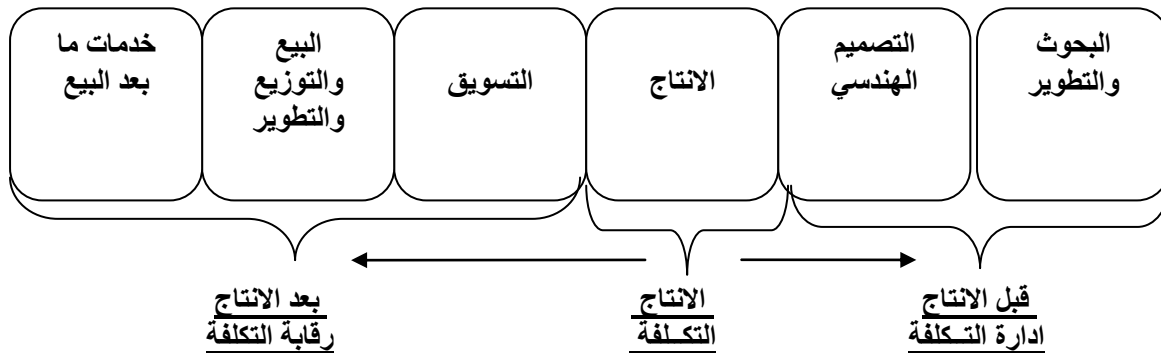
- 1- السعر يحدد التكلفة:- تُستعمل أسعار السوق التنافسي لتحديد التكاليف المسموح بها أو التكاليف المستهدفة عن طريق طرح هامش الربح المطلوب من سعر السوق المستهدف (Swenson et.al, 2003: 12).
- 2- التركيز على الزبون:- تكون التكلفة المستهدفة ناجحة إذا قامت الإدارة بالاستجابة لرغبات واحتياجات الزبائن وتحديد المنتجات التي يحتاجونها والسمات التي يريدونها، وهنا على الإدارة الاهتمام بالتغذية الراجعة حول تفضيلات الزبائن لكي يتم بعدها تصميم المنتجات بما يلبي احتياجات ورغبات الزبائن الممكن بيعها عند مستوى سعر مقبول يكون الزبائن مستعدين لدفعه مقابل الحصول على تلك المنتجات (Hilton, 2008: 649).
- 3- التركيز على تصميم المنتج:- تبدأ عملية الرقابة على التكاليف في مرحلة تصميم المنتج لذلك يجب إعداد التصاميم الهندسية والتغيرات التي تطرأ عليها قبل البدء بالانتاج بهدف تحقيق الوفورات في التكاليف بنسبة كبيرة في مرحلة التصميم لذلك يعد هذا المبدأ هام جداً (Pazarceveren & Dede, 2015: 126).
- 4- مشاركة المجاميع الوظيفية:- تشجع عملية التكلفة المستهدفة على مشاركة كافة الوظائف والتخصصات المختلفة مثل الهندسة والتصميم والانتاج والتسويق والمحاسبة وغيرها، والعمل على دراسة كافة التصاميم قبل تنفيذها والتغيرات التي تطرأ عليها وتجنب إعادة تصميم المنتج والعمل على تشكيل فرق عمل تتولى التنسيق بين الأقسام والوظائف المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية (CPA Canada, 2015: 7).
- 5- توجيه استعمال سلسلة القيمة:- أن اتباع التكلفة المستهدفة يساعد على إشراك كافة أعضاء سلسلة القيمة مثل الموردين والموزعين والقائمين على خدمات الصيانة وغيرهم في تطبيق أساليب خفض التكلفة لأن التكلفة المستهدفة تعمل على خلق علاقات طويلة الأجل تعتمد على المنافع المتبادلة بين أعضاء سلسلة القيمة (طعيمة، 2010: 244-245).
- 6- تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج:- عند تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج فإن المسؤولين عن تحليل دورة حياة المنتج يجب أن يحذروا من دمج كافة تكاليف هذه الدورة بشكل إجمالي والتي تتضمن تخطيط المنتج والتصميم المفاهيمي والتصميم التمهيدي والتصميم التفصيلي وعمليات الاختبار والفحص والانتاج والتوزيع وخدمة الزبون، إذ أن نظم محاسبة التكاليف التقليدية تولي الاهتمام فقط بتكاليف مرحلة الانتاج دون تكاليف دورة حياة المنتج الأخرى (Hilton, 2008: 649).

ثالثاً- فلسفة وخصائص التكلفة المستهدفة

تقوم فلسفة التكلفة المستهدفة على انه لا يتم تصميم المنتجات في ضوء الامكانيات والتقنيات المتاحة بهدف تحقيق الاستغلال الامثل لتلك الامكانيات فحسب ولكن يتم تصميم المنتجات التي سوف تقابل السعر المطلوب والذي يحقق نجاحاً متوقعاً في السوق بغض النظر عما اذا كان مدعماً بممارسات الصناعة الجارية ام لا (صالح، 2005: 91). وهذا من الممكن تحقيقه بواسطة ادارة التكلفة المستهدفة التي تعني تطبيق بعض العمليات الاستراتيجية مع المساعدة في تخفيض تكاليف المنتج عن طريق تحسين العمليات الداخلية والخارجية لكي تحصل المنتجات على مطابقة لحاجات العملاء وعند ادنى سعر ممكن ومستويات جيدة من الوظائف والجودة وتعظيم المنافع المخططة (Dimi,2015: 91). ان التكلفة المستهدفة ليست تقنية فحسب بل هي فلسفة او مدخل في التسعير وإدارة التكلفة، إذ تعد مدخلاً استباقياً لادارة التكلفة التي تعكس الاعتقاد بأن التكاليف يتم ادارتها بشكل جيد من خلال القرارات المتخذة لتطوير المنتج (Hartgraves et.al, 2009: 261). ان هذه التقنية تتطلب تعاون مصممي المنتج والمهندسين والملاك التسويقي والاداري وغيرهم الذين يركزون على ادارة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج (Drury,2001: 201). ان اتجاهات التحسين في التكلفة تتمثل باتجاهين:- (حسين، 2013: 118) الاتجاه الاول: يكون نحو استكمال السلسلة الى النهاية (Downstream) من خلال وظائف التسويق والتوزيع وخدمات ما بعد البيع. الاتجاه الثاني: يكون نحو بداية السلسلة (Upstream) نحو البحوث والتطوير والتصميم الهندسي للمنتجات. والشكل (2) يوضح اتجاهات تحسين التكلفة وكما يأتي:-

شكل (2)

اتجاهات التحسين في التكلفة



المصدر: (حسين، 2013: 117)، بتصرف.

وعلى هذا الاساس فان التكلفة المستهدفة اعترفت بخاصيتين هامتين هما الاسواق والتكاليف، فبالنسبة للخاصة الاولى (الاسواق) العديد من الشركات تمتلك سيطرة على الاسعار اقل من المتوقع، ان السوق (العرض والطلب) يحدد السعر بشكل واقعي ومحاولة الشركة تجاهل ذلك يجعلها في خطر لذلك سعر السوق المتوقع يؤخذ على النحو المعطى في التكلفة المستهدفة، اما الخاصية الثانية (التكاليف) ان معظم تكاليف المنتج تتحقق في مرحلة التصميم، فعندما يتم تصميم المنتج وتحويله للانتاج فإنه لا يمكن القيام بتخفيض التكاليف بشكل كبير لان معظم الفرص الجوهرية لتخفيض التكاليف موجودة في مرحلة تصميم المنتج باستعمال وصنع الاجزاء البسيطة والرخيصة والممتينة (Garrison et al, 2012: 724).

لذلك جاءت تقنية التكلفة المستهدفة بمدخلاً مختلفاً يستند الى ثلاث نقاط:- (Crow,2002: 72)

- 1- يتم توجيه المنتج على اساس قدرة الزبون على التحمل اي الاستعداد لدفع السعر وهذا ما يعرف بالتسعير الموجه الى السوق.
- 2- معالجة تكاليف المنتج كمتغير اساسي خلال تحديد وتعريف متطلبات المنتج.
- 3- العمل الاستباقي لتحقيق التكلفة المستهدفة خلال تطوير المنتج والعملية.

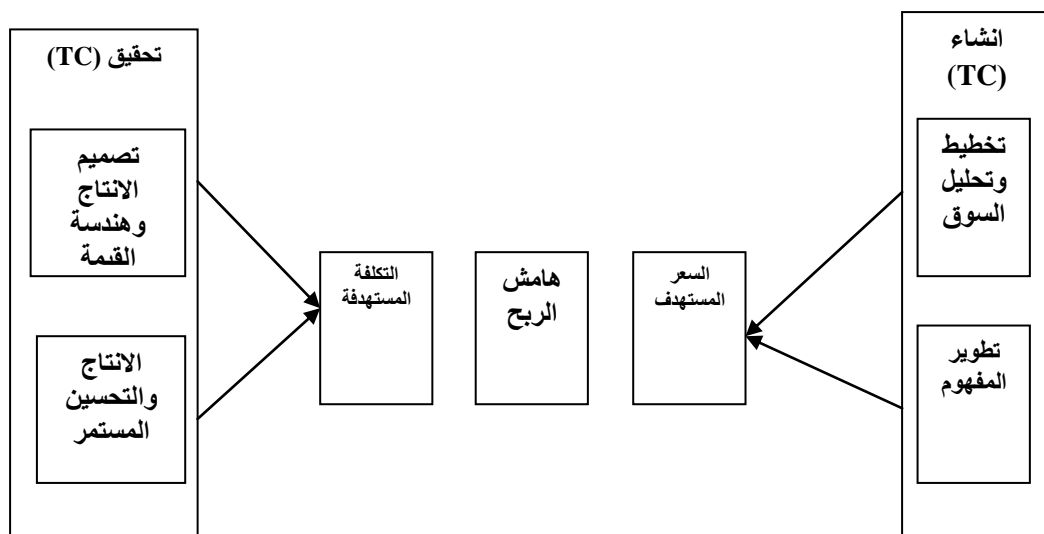


دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد فج تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية - دراسة تحليلية لأراء عينة من موظفي معمل سمنت بابك

وبهذا فإن المتغير الذي لا يمكن السيطرة عليه من قبل الشركة هو سعر البيع الذي ينتج من الوضع الحالي او المتوقع للاسواق التنافسية التي تعمل على اساس اقسام السوق المستهدفة وغالباً ما تقع بين:-

(Vasile & Croitoru, 2016: 119)

- 1- التكلفة المسموح بها بسبب المنافسة.
 - 2- التكلفة المقدرة بسبب الوسائل والتقنيات المستعملة في الانتاج الحالي.
- ويرى الباحثان ان تقنية التكلفة المستهدفة ينبغي ان تحدد المنتجات التي تكون ذات اسعار يكون العملاء مستعدين لدفعها مقابل ان تلبى تلك المنتجات رغبات واحتياجات العملاء وبالشكل الذي يؤدي الى تحقيق نجاحاً كبيراً في بيئة السوق التنافسي. والشكل (3) يوضح مكونات عملية التكلفة المستهدفة وكما يأتي:-
- شكل (3) مكونات عملية التكلفة المستهدفة



المصدر: (Williams et.al,2012: 848)

اما بالنسبة لخصائص التكلفة المستهدفة فهي:-

- 1- التركيز على الاهداف الاستراتيجية للشركة والعمل على تحقيقها عن طريق استعمالها وتكاملها مع العديد من التقنيات مثل هندسة القيمة والتحليل المفكك (الهندسة العكسية) والمقارنة المرجعية وسلسلة القيمة والتحسين المستمر (الموسوي، 2007: 68).
- 2- تحديد سعر البيع المستهدف او المخطط خلال مرحلة تخطيط المنتج وبالاعتماد على السوق كموجه لعملياتها (Everaert et al , 2006: 238).
- 3- ان التكاليف المستهدفة ليس اسلوب اداري لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي ولكنه اسلوب يهدف لتخفيض التكاليف فضلا عن جودة المنتج، فبدون التكلفة التنافسية لا يمكن لأية شركة ان تلعب دوراً مهماً في السوق اذ ان اذواق المستهلكين في ظل هذا العصر في تطور مستمر (صالح، 2005: 93).
- 4- تنفيذ التكلفة المستهدفة بأسلوب العمل الجماعي عن طريق اشراك كافة الاقسام والمستويات داخل الشركة مما يساعد على تعزيز وتوفير نوع من حالة الانسجام والتفاهم في العمل بين الافراد والمستويات والاقسام المختلفة داخل الشركة (الموسوي، 2007: 68).
- 5- تقسيم التكاليف المستهدفة بحسب الوظائف او التصنيفات الفرعية او فقرات التكلفة او المصممين او الموردين او غيرهم (Everaert et al , 2006: 240).
- 6- تطبيق التكاليف المستهدفة في مرحلة التطوير والتصميم وهي تختلف عن نظم مراقبة التكاليف المعيارية التي يتم تطبيقها في مرحلة الانتاج (صالح، 2005: 93).



دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد فج تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية - دراسة تحليلية لأراء عينة من موظفي معمل سمنت بابك

- ويضيف الباحثان النقاط الآتية:-
7- ان التكلفة المستهدفة لا تقتصر فقط على مشاركة الاطراف داخل الشركة بل تتطلب مشاركة الاطراف الخارجية من الموردين والعملاء وغيرهم.
8- توفير معلومات التكاليف التفصيلية حول المكونات والوظائف والاجزاء لدعم عملية ادارة التكاليف.

رابعاً- منافع ومساوي التكلفة المستهدفة

هناك مجموعة من المنافع والمساوي التي تتميز بها التكلفة المستهدفة، وكما يأتي:-
أ) منافع التكلفة المستهدفة:-

- 1- تكمن قيمتها في العملية التي تنطلق وبأقل نتائج عددية او رقمية متحققة وتتطلب هذه العملية تفكيراً ثابتاً من حيث الكفاءة والانتاجية عند كافة اقسام الشركة خلال دورة حياة المنتج الكلية (Dimi, 2015: 92).
- 2- امكانية تحسين الجودة الكلية للمنتج عن طريق وضع التصميم وتطويرها بدقة والاهتمام بقضايا الانتاج المتعلقة بمرحلة التصميم وبشكل واضح (Blocher et .al, 2010: 553).
- 3- تساعد التكلفة المستهدفة في جعل الاعضاء المهنيين واعيين بالتكلفة المستهدفة والاحساس بالتزامهم تجاه الابداع في منتجاتهم (Faraji & Reiszadeh, 2013: 371).
- 4- تتكامل تقنية التكلفة المستهدفة في مجالات مختلفة للوحدة الاقتصادية عن طريق التعاون والتنسيق بين الاقسام والوظائف المختلفة (Dimi, 2015: 92).
- 5- تخفيض التكاليف من خلال تخفيض تكلفة الاجزاء المشتراة والمواد الاولية والحصول على تصاميم اكثر كفاءة وفاعلية وخلق الدافع والروح المعنوية لفريق العمل الجماعي في الشركة (Faraji & Reiszadeh, 2013: 371).
- 6- زيادة رضا الزبون ورغبته عن طريق وضع التصميم الذي يركز على انشاء وتعظيم القيمة المقدمة للزبون (Blocher et .al, 2010: 553).
- 7- تعمل على تحليل وتقييم امكانية او قابلية الخدمة اكثر من البعد المادي بأستعمال الوظائف ومجالاتها مثل تقييم اهداف تكلفة النظام لتوجيه تطوير المنتج عن طريق توليد المنتجات الجديدة الفعالة حسب منظور التكلفة - القيمة وأبداع المنتجات التي تلبى المتطلبات الفنية للعملاء والاسعار (Dimi, 2015: 93).
- 8- امكانية المساعدة في تحقيق وكسب الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية في اوقات الركود الاقتصادي (Blocher et .al, 2010: 553).
- 9- تشجيع فريق العمل على الالتزام بالتحسين المستمر والترابط والتنسيق بين افراد فريق العمل من اقسام مختلفة، وهذا الترابط يكون على المدى الطويل وبما يؤدي الى تعزيز قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستجابة السريعة لطلبات السوق (Dimi, 2015: 93).
- 10- مساعدة الوحدة الاقتصادية في تحقيق الربحية المطلوبة للمنتج الجديد او المنتج الذي يعاد تصميمه (Blocher et .al, 2010: 553).

ب) مساوي التكلفة المستهدفة:-

- 1- الافتقار لفهم التكاليف المستهدفة في معظم الوحدات الاقتصادية فهناك الكثير لا يرون التكلفة المستهدفة مفهوم ساند اضافة الى عدم الفهم الواضح لمنافعه لان العديد من المسؤولين التنفيذيين يرفضون فكرة تطبيق التكلفة المستهدفة (Atkinson et.al, 2012: 314).
- 2- لا يمكن تنفيذ التكلفة المستهدفة من قبل الوحدة الاقتصادية فهي لا تملك الرؤية الواضحة والدائمة عن التحسين المستمر وتخفيض التكاليف بشكل منتظم وموحد لكافة الاقسام في الوحدة الاقتصادية (Dimi, 2015: 94).
- 3- تتضمن تقنية التكلفة المستهدفة جوانب معقدة تتأثر ببيانات السوق وظروف عدم التأكد لان التكلفة المستهدفة تتطلب ظروف مستقرة لغرض اجراء تحسين التكلفة للوحدة الاقتصادية والاهتمام بالقضايا والمشاكل قصيرة وطويلة الاجل واجراء توجيه شامل للتكلفة والتوجه قدماً نحو المدخل التقني للمنتجات (Potkany et. al, 2017: 132).
- 4- تتطلب التكلفة المستهدفة التكامل والتنسيق بين الملاكات والاستعداد للعمل كفريق موحد وهذا يتطلب جهداً ووقتاً لتجميع هذا الفريق (Dimi, 2015: 94).



دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد فج تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية - دراسة تحليلية لأراء عينة من موظفي معمل سميت بابل

- 5- ارهاق الموظفين ولاسيما مهندسي التصميم والبحث والتطوير، ففي الشركات اليابانية يعمل الموظفون وفقاً للضغط المستمر لتحقيق اهداف الشركة ويصبحون اقل فاعلية في اداء عملهم (Atkinson et.al, 2012: 314).
 - 6- الاهتمام المفرط بطلبات الزبائن ورغباتهم وإحتياجاتهم (Dimi, 2015: 94).
 - 7- الافراط في وقت التطوير والتحسين في حالة تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة لانه قد يؤدي الى زيادة تكرار دورات هندسة القيمة لغرض تخفيض التكاليف ومن ثم يؤدي الى تأخير وصول منتج الوحدة الاقتصادية الى السوق (Atkinson et.al, 2012: 314).
 - 8- استعمال تقنية التكلفة المستهدفة يتطلب بيانات تكاليف تفصيلية (Dimi, 2015: 94).
- ويرى الباحثان على الرغم من وجود مساوئ لتقنية التكلفة المستهدفة الا ان هذا المساوئ يمكن تجاوزها عن طريق اقامة دورات وورش عمل تعمل على زيادة الوعي لدى موظفي ومسؤولي الوحدة الاقتصادية تجاه هذه التقنية، وضرورة انشاء الرؤية الواضحة عن اهمية التكلفة المستهدفة ودورها في تخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية وزيادة الانتاجية وتحسين الربحية وتوفير الرؤية الواضحة عن التحسين المستمر والعمل على تحفيز الموظفين في اداء عملهم فضلا عن المساعدة في انشاء قاعدة البيانات التي تزود الوحدة الاقتصادية بكافة بيانات التكاليف التفصيلية التي تساعد في تسهيل مهمة تطبيق التكلفة المستهدفة.

المبحث الثالث

الاسس المعرفية لتقنية محاسبة استهلاك الموارد

خصّص هذا المبحث لاستعراض ومناقشة الاسس والمرتكزات المعرفية لتقنية محاسبة استهلاك الموارد، وكالاتي:

اولاً- مفهوم محاسبة استهلاك الموارد

ورد لتقنية محاسبة استهلاك الموارد عدة تعريف اهمها:- تعرف محاسبة استهلاك الموارد بأنها: (عملية تحديد التكاليف الاستراتيجية التي تمزج بين محاسبة التكلفة الالمانية التي تركز على التكاليف الحدية (الهامشية) والموارد مع منظور النشاط للتكلفة على اساس النشاط ضمن سياق نظام ادارة الاداء المتكامل منها مثلاً نظام تخطيط موارد المشروع) (Thomson & Gurowka, 2005: 31). يرى الباحثان ان هذا التعريف يؤكد على وجود منظورين لهذه التقنية الاول منظور الموارد مستمدة من محاسبة التكلفة الالمانية والثاني منظور النشاط مستمد من التكلفة على اساس النشاط. وتعرف ايضاً: (مدخل للمحاسبة الادارية الذي يركز على انشاء المعلومات الموثوقة لتدنية التكاليف وتعظيم الايرادات لتعزيز المقدرة الانتاجية للمشروع بهدف تحقيق نجاحاً كبيراً في سوق تنافسية عالية) (Abbas, 2015: 14). ويركز هذا التعريف على دور محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف وتحسين الربحية في ظل بيئة تنافسية متزايدة. وتعرف ايضاً: (مدخلاً لادارة التكلفة من خلال الاستخدام الامثل لموارد الوحدة الاقتصادية وعدم تحميل المنتجات بتكلفة الموارد غير المستخدمة من خلال تطبيق مبدأ السببية في عملية تخصيص تكلفة الموارد المستهلكة على اهداف التكلفة سواء المنتجات او الخدمات التي استفادت منها) (عبد الدايم، 2014: 240). ويركز هذا التعريف على دور محاسبة استهلاك الموارد في تحديد تكلفة الطاقة العاطلة وعدم تحميلها على تكلفة الانتاج ومن ثم تسهم في تخفيض التكاليف. وتعرف ايضاً (احدى طرائق ادارة التكلفة الرسمية التي تم تطويرها مؤخراً وتبنيها من قبل الممارسين والاكاديميين الاداريين، اذ تضع الموارد في الامام تماماً مثلما تعمل الانشطة كمحور اساسي في التكلفة على اساس النشاط والجودة التي تخدم كقوة دافعة في ادارة الجودة الشاملة (TQM) (Stenzel & Stenzel, 2003: 182). يؤكد هذا التعريف على اهمية الموارد فهي نقطة البداية لكافة العمليات والسبب في حدوث التكاليف ومن ثم تسهم في الحصول على الايرادات على خلاف اسلوب التكلفة على اساس النشاط الذي يركز على الانشطة. وتعرف ايضاً: (مدخل من مداخل ادارة التكلفة لتقدير التكاليف الاستراتيجية يدمج بين نظام التكاليف المعيارية المرنة ونظام التكاليف على اساس الانشطة فهو يحقق توزيع اكثر دقة للتكاليف غير المباشرة مما يوفر معلومات ملائمة لكيفية الاستغلال الامثل للموارد المتاحة وتوظيف الطاقة العاطلة مما يسهم في زيادة الانتاجية وتخفيض تكلفة المنتج ومن ثم زيادة الارباح ودعم الموقف التنافسي) (سرور وعلي، 2017: 40).



دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد فج تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية - دراسة تحليلية لأراء عينة من موظفي معمل سمعت بابك

ويؤكد هذا التعريف على المزايا العديدة لمحاسبة استهلاك الموارد كونها تسهم في تخصيص التكاليف غير المباشرة بصورة أكثر دقة من بقية نظم التكاليف الأخرى وتسهم في تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد وتخفيض التكاليف وزيادة إنتاجية الوحدة الاقتصادية. وتعرف أيضاً: (مدخل متكامل وشامل وديناميكي للمحاسبة الإدارية الذي يجهز المدراء بمعلومات تدعم القرار لتحسين التنظيمي) (Rahimi et. al, 2014: 534). ويبين هذا التعريف أن محاسبة استهلاك الموارد هو مدخل متكامل لأنه يؤدي إلى تكامل التكلفة على أساس النشاط مع محاسبة التكلفة الألمانية ومدخل شامل لأنه يوفر كافة المعلومات حول العلاقات المتبادلة بين الموارد ويتضمن كافة المعلومات حول الموارد والأنشطة والتكاليف الأولية والثانوية والتكاليف الثابتة والتناسبية وغيرها، ومدخل ديناميكي لأنه يعكس كافة التغيرات البيئية المحيطة بها. وتعرف أيضاً: (مدخلاً لتحسين التكاليف على أساس الأنشطة الموجود في الممارسة المحاسبية وأنه يمدنا بمدخل متكامل وشامل في المحاسبة الإدارية ويرتكز على ثلاث محاور تشمل الموارد والعلاقات التشابكية والمتداخلة بين الموارد وكيفية استهلاك المخرجات للموارد) (الصغير، 2011: 85). ويبين هذا التعريف دور محاسبة استهلاك الموارد في تحسين التكلفة على أساس النشاط ومعالجة مشاكله المتمثلة بعدم أخذه بالحسبان العلاقات المتبادلة بين الموارد وكيفية استهلاكها وعدم تحديد تكلفة الطاقة العاطلة.

وما ورد اعلاه يلاحظ الباحثان النقاط الرئيسية التالية لهذه التعاريف:-

- 1- تهتم تقنية محاسبة استهلاك الموارد بتحقيق الاستغلال الأمثل للطاقة والتميز بين تكلفة الانتاج وتكلفة الطاقة العاطلة وكذلك التمييز بين امتلاك الموارد وأستهلاكها وهذا يسهم في تخفيض التكاليف ودعم القدرة التنافسية.
 - 2- تجمع تقنية محاسبة استهلاك الموارد مزايا كل من نظام محاسبة التكلفة الألمانية الذي يركز على الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط الذي يركز على الأنشطة.
 - 3- مدخل محاسبة استهلاك الموارد هو مدخل متكامل وشامل وديناميكي ومن ثم يحتاج إلى بيانات تفصيلية سواء كانت مالية أو غير مالية، ويتطلب التكامل مع نظام تخطيط موارد المشروع (ERP).
 - 4- تسهم هذه التقنية في تحسين دقة قياس التكاليف كونه يأخذ بالاعتبار العلاقات المتبادلة والمتشابهة بين الموارد.
 - 5- تسهم هذه التقنية في توفير المعلومات المالية وغير المالية وهذا يساعد في التنبؤ باحتياجات ومتطلبات كل مورد من الموارد والعلاقات المتداخلة فيما بينها.
- ومن خلال ما تقدم يمكن للباحث صياغة التعريف التالي لمحاسبة استهلاك الموارد:-
(تقنية لإدارة التكلفة تهدف لتحسين دقة قياس تكلفة المنتجات عن طريق التمييز بين امتلاك الموارد وأستهلاكها والعمل على استبعاد الموارد العاطلة وعدم تحميلها على المنتجات التي لم تتسبب في حدوثها بغرض تخفيض التكاليف وزيادة إنتاجية الوحدة الاقتصادية).

ثانياً- فلسفة وخصائص محاسبة استهلاك الموارد

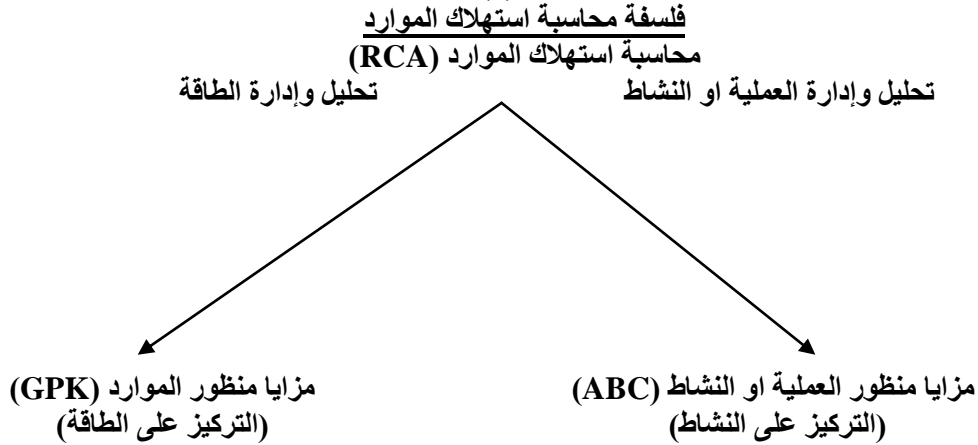
تقوم فلسفة محاسبة استهلاك الموارد على أن الموارد هي السبب الأساسي للتكلفة وأن هذه الموارد يجب أن تكون منظمة في مجموعات متجانسة أي مجتمعات الموارد وكل مورد له مجموعة من المدخلات التي تستعمل لإنتاج مخرجات تستعملها مخرجات أخرى أو تستعمل لإنتاج السلع والخدمات النهائية (الحوالي، 2013: 85). أن أساسيات محاسبة استهلاك الموارد ليست بالجديدة، إذ أنها تشتق العديد من أساسياتها ومبادئها من ممارسات المحاسبة الألمانية التي كانت تستعمل لمدة أكثر من ستون عاماً التي تستند على المعقولة بما فيه الكفاية وتطوير نمذجة التكلفة التي تعمل على تعظيم الإيراد وتدنية التكاليف، وتستند محاسبة استهلاك الموارد على استعمال البيانات للداء الحالي أي باستعمال البيانات الحالية وليس الحاجة لتوليد بيانات جديدة، وأن تحليل البيانات الحالية يتم عن طريق طرح السؤال الأساسي الآتي: ما الذي يسبب التكاليف؟ عادةً ما تنشأ التكاليف عند انفاق الموارد على العملية (Masters, 2013: 11). كما أن هذه التقنية تعتمد على الطاقة النظرية أكثر من الطاقة العملية لتحديد المعدلات الخاصة بالجزء الثابت من تكاليف الموارد، إذ تعمل تقنية محاسبة استهلاك الموارد (RCA) على فصل تكاليف الطاقة النظرية لكي تأخذ بعين العناية في عملية اتخاذ القرارات (الدبس، 2014: 56). تُعد الطاقة النظرية الأساس لتخصيص التكاليف الثابتة على المنتجات، وهذا يعني أن التكاليف غير المباشرة الثابتة تُحدد للأنشطة على أساس الطاقة النظرية وليس



دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد فج تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية - دراسة تحليلية لأراء عينة من موظفي معمل سمنت بابك

الانتاج الفعلي المتحقق خلال مدة معينة وتؤدي هذه العملية الى احتساب تكلفة الوحدة الثابتة للمنتج، وأن هذه التقنية توصلنا الى حقيقة ان التكاليف غير المباشرة الثابتة هي تكاليف الطاقة التصميمية فهي ثابتة بطبيعتها وينبغي معاملتها بالاستجابة مع الطاقة النظرية وليس الطاقة العملية، بينما الطاقة المخططة تستعمل كأساس لتخصيص التكاليف التناسبية المعروفة بالنظام التقليدي بالتكاليف المتغيرة اي معدل التكلفة التناسبية للوحدة تطبق على اساس الطاقة الانتاجية المخططة لاحتساب اجمالي التكاليف التناسبي (3: Bhatt,2014). والشكل (4) يوضح فلسفة تقنية محاسبة استهلاك الموارد وكما يأتي:-

شكل (4)



المصدر: (Elshahat,2016: 209)

مما تقدم يلاحظ الباحثان في ظل هذه التقنية يكون نموذج تقدير التكاليف على اساس استهلاك الموارد لان المسبب الاساسي لحدوث التكلفة هو استهلاك الموارد وليس امتلاكها، كما ان هذه التقنية تأخذ بالحسبان العلاقات التبادلية بين الموارد التي تستند الى النموذج الكمي اكثر من القيمي وهذا يؤدي الى زيادة دقة تخصيص التكاليف غير المباشرة مقارنة بالتقنيات الكلفوية الاخرى، فضلا ان التكلفة يتم مراقبتها على مستوى المورد وليس النشاط، اذ ان كل مورد لديه القدرة على خلق قيمة للزبون. وكذلك استعمال الطاقة النظرية كأساس لاحتساب التكلفة الثابتة للوحدة والطاقة المخططة كأساس لاحتساب التكاليف التناسبية واستعمال التكلفة الاستبدالية بدلاً من التكلفة التاريخية في احتساب الاندثار كلها خصائص تميزت بها تقنية محاسبة استهلاك الموارد عن بقية تقنيات التكاليف الاخرى. لذلك فإن محاسبة استهلاك الموارد تتميز بالخصائص الاتية:-

- 1- ان محاسبة استهلاك الموارد هو مزج التخصيص المباشر لاستهلاك الموارد مع التخصيص غير المباشر من خلال التكلفة على اساس النشاط لاحتساب تكلفة المنتجات (3: Bhatt,2014).
- 2- تقدم هذه التقنية الرؤية الواضحة التي يتم الحصول عليها من خلال وجود العلاقات السببية بين الموارد ضمن الوحدة الاقتصادية ككل ومنظور العملية من حيث كميات الموارد والتكاليف المرتبطة بها (76: White, 2009).
- 3- يقدم المدخل الرؤية الشاملة حول كيفية ادارة طاقة الموارد وتكاليف الطاقة وليس مجرد معلومات تقديرية لحساب ذلك (الحوالي، 2013: 86).
- 4- يكون الاندثار على اساس التكلفة الاستبدالية للوصول وليس التكلفة الاصلية (التاريخية) او القيمة الدفترية المتبعة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام (GAAP) وهذا يتفق مع منظور توليد معلومات التكلفة الداخلية التي تساند القرارات الادارية في الامد الطويل (3: Bhatt,2014).
- 5- تكون المعلومات متاحة بسهولة لتقديمها على عدة مستويات ضمن الوحدة الاقتصادية وأعداد تقارير هامش المساهمة والربحية متعددة الابعاد سواء كانت على مستوى المنتج او الخدمة او الزبون او قناة التوزيع او غيرها (76: White,2009).



دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد فج تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية - دراسة تحليلية لأراء عينة من موظفي معمل سميت بابك

6- دعم فلسفة التوجيه بالزبون، من خلال الادارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الانشطة الاساسية ذات القيمة للزبون تبعاً لتوجيهات السوق وتقلبات الاستثمار في الانشطة التي لا تضيف قيمة للزبون، والتخلص من الفاقد وما يترتب على ذلك من تحسين اداء الانشطة الاساسية ذات القيمة للزبون وتحقيق درجة توافق بين تكاليف وأنشطة الشركة وتفضيلات القيمة بالنسبة للزبانن (الصغير، 88:2011).

7- تعالج هذه التقنية كافة التقلبات في كمية مخرجات المنتج او الخدمة النهائية بدقة ودون تشويه في تخصيصات التكلفة (White,2009: 76).

كما يرى الباحثان ان تقنية محاسبة استهلاك الموارد هو الجيل القادم لتقنيات ادارة التكلفة الذي يجمع بين خصائص ومزايا ادارة التكلفة المستندة الى الفكر الالاماني وادارة التكلفة على اساس النشاط الذي يسهم في زيادة دقة تخصيص التكاليف ويوفر المعلومات المالية والتشغيلية على مستوى الموارد بشكل تفصيلي ودقيق وبما يخدم متخذي القرار في تحقيق اهدافهم، وكذلك تسهم هذه التقنية في التنبؤ والتخطيط المستقبلي للموارد والعلاقات المتبادلة فيما بينها.

ثالثاً- مبادئ محاسبة استهلاك الموارد

1- مبدأ السببية:- (Causality)

يعد هذ المفهوم مهم جداً اذ انه يوفر المعقولة والمنطقية والمسؤولية لتقنية محاسبة استهلاك الموارد، ويتطلب هذا المبدأ عرض تدفقات الموارد والتكاليف التي تعكس علاقات السبب والاثر، وهذا يعني استبعاد كافة التخصيصات الاعتبائية او العشوائية بين مجتمعات الموارد، اذ لم يتم انشاء العلاقة السببية فان تدفق الموارد وتكاليفها يجب ان تخصص الى مستوى اعلى في الوحدة الاقتصادية (White, 2009: 67). اذا مجمع مورد معين لا يتطلب مخرجات من مجمع مورد آخر سوف لا يؤدي الى تحقيق اي تكاليف من مجمع المورد الآخر، هذا يعني ان المنتجات او الخدمات النهائية سوف لا تعكس التكلفة الكلية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP). ويستند مبدأ السببية على مصطلح الصلة او الملائمة (Relevant) لوحدة المنتج او الخدمة النهائية من خلال استعمال مفهوم التكلفة القابلة للتبرير او المنسوبة (Attributable Cost)، اذ ان التكلفة السليمة في المحاسبة الادارية تركز على هدف تحسين القرارات الادارية في الوحدة الاقتصادية وبالتالي لا يتم عكس التكلفة الكلية لوحدة المنتج او الخدمة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام (Ahmed & Moosa,2011: 761-762) (GAAP).

2- مبدأ الاستجابة:- (Responsiveness)

يضمن هذا المبدأ الامتثال لمبدأ السببية في نموذج استهلاك الموارد من خلال التركيز على سلوك التكاليف بشكل اساسي، يحكم مبدأ الاستجابة علاقات التكاليف الثابتة والتناسبية بين مجتمعات الموارد، وإن قابلية التجزئة للتكلفة تتحقق من خلال مبدأي السببية والاستجابة التي تدعم مدى كبير من سيناريوهات التخطيط واتخاذ القرار (Inanlou.et.al, 2014: 200). يسمح مبدأ الاستجابة بتدفقات المواد بنوعها الثابت والنسبي التي تعرض بين كافة مجتمعات الموارد، وأن تدفقات الموارد يجب ان تستند الى الكمية وليس على اساس نسب او تخصيصات، كما انه يجب ان تكون مجتمعات الموارد متجانسة وكافة الموارد تقدم منتجات او خدمات منفصلة نسبياً عن مجتمعات الموارد الاخرى (White, 2009: 68).

3- مبدأ العمل:- (Work)

هذا المبدأ مستمد من الارتكاز على اسلوب التكلفة على اساس النشاط، في بعض الاحيان تكون تدفقات الموارد وتكاليفها غير كافية لتوفير المعلومات المطلوبة لمتخذ القرار، لذا يتطلب من الانشطة تحديد المخصص لها من الموارد. يطبق هذا المبدأ من خلال تعريف النشاط او محرقاته على اساس كمي ومن ثم تزويد المعلومات عن الطاقة المستغلة وغير المستغلة بشكل اساسي (صاحب، 2016: 57). ان هذا المبدأ يساعد في انشاء نموذج التكلفة الذي يساند قرارات المديرين لتحسين ستراتيجية الوحدة الاقتصادية، اذ يتم بدأ العمل بفهم ستراتيجية الوحدة وموقفها التنافسي وتدفقات الموارد فيها وتفاعلاتها لمساندة بعضها بعضاً في عملية انشاء المنتجات او الخدمات لغرض البيع (Inanlou.et.al, 2014: 200). ان هذا المبدأ ضروري في بعض الاحيان، اذ ان تتبع الموارد بين اهداف القياس التكاليفي لا يعطي المعلومات الكافية لاتخاذ القرارات الادارية، لذلك فإن مجتمعات الموارد يتم تحديثها بصورة دورية ومستمرة لمعرفة ما تم تنفيذه داخل كل مجمع من مجتمعات الموارد وما تم استهلاكه من لكل مورد من الموارد (الدنف، 2013: 111).

رابعاً- منافع ومعوقات محاسبة استهلاك الموارد

هناك مجموعة من المزايا والمعوقات التي تتميز بها محاسبة استهلاك الموارد، وكما يأتي:-

(أ) منافع محاسبة استهلاك الموارد:-

1- تسهم تقنية محاسبة استهلاك الموارد في انشاء العلاقات والارتباطات للبيانات المالية والتشغيلية المختلفة في نموذج عمل شامل وفحص العلاقات بين الموارد وموجهات التكلفة وأهداف التكلفة التي يتم تحديثها بصورة مستمر في فصول العمل على خلاف النماذج الاخرى التي غالباً ما تُعرف من خلال المقابلات الشخصية وجلسات دراسة الوقت والمشاهدات والملاحظات وغيرها (Ahmed & Moosa, 2011: 759).

2- تساعد هذه التقنية في زيادة الدقة في تحديد سلوك التكاليف كما هي الحال عند تحديد مجتمعات التكلفة (الحوالي، 2013: 86).

3- توفير مقاييس دقيقة وعادلة للاداء من خلال تحليل الانحرافات وفصل الكمية المستهلكة من الموارد عن القيمة المناظرة لها، ومن ثم توفير معلومات اكثر مصداقية وموضوعية في تحليل الانحرافات مما يسهم في التطبيق الفعال لمبادئ محاسبة المسؤولية في جميع وظائف الوحدة الاقتصادية (الصغير، 2011: 88).

4- تمكن تقنية محاسبة استهلاك الموارد من استعمال الموازنة المرنة في مستوى مركز التكلفة لأغراض التخطيط والرقابة (Okutmus, 2015: 48).

5- ابراز قدرة المورد على ايجاد قيمة مضافة للزبون سواء من خلال التوظيف الامثل للعلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد والانشطة وبين الموارد لبعضها بعضاً (محمد، 2016: 26).

6- توفر تقنية محاسبة استهلاك الموارد النظرة الامامية لنموذج العمل، وهذا بخلاف التكلفة على اساس النشاط التي تكون ذات نظرة خلفية بأستعمال معلومات التكلفة التاريخية دون الاعتراف بتغيرات العمل الحالية والمستقبلية (Ahmed & Moosa, 2011: 759-760).

8- يعد اداة محاسبية لادارة التكلفة لتوفير المعلومات الملائمة عن كيفية الاستغلال الكفوء للموارد المتاحة وتوظيف الطاقة العاطلة وبما يساهم في زيادة الانتاجية وخفض تكلفة المنتج ومن ثم زيادة ارباح الشركة ودعم مركزها المالي (الحسين، 2016: 28).

(ب) معوقات محاسبة استهلاك الموارد:-

1- ارتفاع تكلفة التطبيق، اذ تقوم هذه التقنية على علاقة مفادها تتبع مسارات الانشطة وتحديد العلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد المتاحة سواء من مورد لمورد او من نشاط لنشاط ويعرض دراسة تلك العلاقات المعقدة والمتداخلة فالأمر يتطلب الاستناد الى احدى مجموعات البرامج التطبيقية التجارية بما يساعد على جمع المعلومات عن الطاقات المتاحة والعمليات المؤداة داخل الوحدة الاقتصادية (محمد، 2016: 37).

2- من الواضح ان تطبيق محاسبة استهلاك الموارد لا يسعى لتخفيض التعقيد المرافق لنظام (ABC) بل انه يعتمد الى الاعتماد على نظام (ERP) لتكون المحصلة نظام محاسبة تكاليف اكثر تعقيداً (الدبس، 2014: 59).

3- يعد مدى تقبل الفكر الاداري والمحاسبي من اهم المحددات التي تقف عائقاً امام تقنية محاسبة استهلاك الموارد وهي عدم توفر القناعة التامة من قبل الادارة العليا نظراً لعدم فهم وأستيعاب فلسفته، فضلاً عن الآثار السلوكية لموضوع تخصيص التكلفة ومنها اسراف مديري مجتمعات التكلفة في استعمال الموارد المتاحة وخدمات الانشطة الثانوية (محمد، 2016: 36).

4- عدم الواقعية في استعمال محاسبة استهلاك الموارد للطاقة النظرية بدلاً من الطاقة العملية لتحديد معدلات تخصيص الجزء الثابت من تكاليف الموارد (الدبس، 2014: 60).

ويلاحظ الباحثان ان محاسبة استهلاك الموارد لم تتعرض للعديد من المشاكل التي تعرضت اليها النظم الاخرى لانها تتفادي العديد من نقاط الضعف التي تتعرض اليها الانظمة الاخرى ومن ثم تعد من افضل التقنيات الحديثة التي اسهمت في ايجاد الحلول الجديدة لكثير من المشاكل، ويمكن الاسهام في نجاح تطبيق هذه التقنية من خلال الحصول على دعم الادارة العليا في هذا المجال وأقامة العديد من الدورات التدريبية والاستعانة بالخبرات والبرامج والتطبيقات للمساهمة في فهم وإستيعاب فلسفة تطبيق هذه التقنية.



دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد فج تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية - دراسة تحليلية لأراء عينة من موظفي معمل سمنت بابك

خامساً- التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد ودوره في

تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية:-

هناك مجموعة من الخطوات للمدخل المقترح وكما يلي:-

1- تحليل البيئة التنافسية الداخلية والخارجية:-

ان الوقوف على مصادر الميزة التنافسية وتشخيص نقاط القوة التي تؤشر احتمالية كونها من تلك المصادر التي تمثل مزايا تنافسية، يستلزم التحليل الاستراتيجي للبيئة الداخلية والخارجية للوحدة الاقتصادية الى جانب الوقوف على مكامن الضعف التي قد تهدد اركان تلك الميزة، وتكتمل الصورة للتحليل بالوقوف عند الفرص البيئية المتاحة التي قد تمثل احداها فرصة للوحدة الاقتصادية تستغل فيها نقاط قوتها نحو بناء الميزة التنافسية وتأشير التهديدات المحتملة التي قد تقوض اية جهود نحو تعزيز الميزة التنافسية (القطب، 2012: 83). ان تقييم تكلفة المنافسين يتطلب التحديث المنتظم لتوقعات المنافسين لتكاليف المنتجات وتقييم التكلفة النسبية مقارنةً بالمنافسين الاخرين الذي يعد هام بالاحص عند اتخاذ القرار وهناك عدة طرق للمحاسبة عن المنافسين منها رصد ومراقبة الموقف التنافسي وتقييم المنافس على اساس القوائم المالية المنشورة وتقييم تكاليف منتجات المنافسين (Heinen & Hoffjan, 2005: 18). يرى الباحثان ان استعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد تؤدي الى حدوث التكامل بين متطلبات تحليل البيئة الداخلية والخارجية، فمحاسبة استهلاك الموارد تعطي المعلومات على مستوى الموارد والانشطة والعلاقات المتبادلة بينها داخل الوحدة الاقتصادية، بينما التكلفة المستهدفة تبدأ من البيئة الخارجية اذ يتم اجراء بحوث السوق لمعرفة متطلبات الزبون حول مواصفات المنتج وتحديد سعر السوق المستهدف وإمكانية تحقيقه في ظل ربح معين تسعى الوحدة الاقتصادية الى تحقيقه.

2- تحديد السعر المستهدف والربح المستهدف للوصول الى التكلفة المستهدفة:-

ان التكلفة المستهدفة هي الحد الاقصى من التكلفة التي يمكن تكبدها على المنتج، ومع ذلك يمكن للوحدة الاقتصادية تحقيق هامش الربح المطلوب من المنتج في ظل سعر مستهدف معين، ويتم احتساب التكلفة المستهدفة من خلال طرح هامش الربح المطلوب من السعر المستهدف القائم على السوق (Sulanjaku & Shingjergji, 2015: 48).

3- حصر كافة الموارد للوحدة الاقتصادية وتحديد مجتمعات الموارد:-

هي كل ما تحتاجه الوحدة الاقتصادية لانتاج السلع او تقديم الخدمات ومزاولة النشاط وأضافة القيمة الى الزبون، وبعدها تحدد مجتمعات الموارد عن طريق تجميع مجموعة من الموارد المتجانسة داخل مجمع واحد، ويمثل هذا المجمع عنصراً من عناصر الموارد مثل الافراد والالات والخدمات المختلفة، ويعد بناء مجتمعات الموارد حجر الزاوية في محاسبة استهلاك الموارد للتغلب على مشكلة عدم تجانس تكلفة الانشطة داخل مجتمعات التكلفة، اذ تتميز مجتمعات الموارد بأن كل مجمع مورد يتضمن تكاليف لعنصر واحد فقط وليس تجميعاً لمجموعة من العناصر المختلفة وبعدها يتم احتساب معدل تكلفة الوحدة من مجمع المورد. (الغندور، 2014: 399)

4- تجميع كافة العمليات التشغيلية في شكل أنشطة وبناء مجتمعات الأنشطة:-

دراسة الأنشطة بشكل حاسم لكافة العمليات والوظائف الرئيسية والمساعدة في الوحدة الاقتصادية التي تستهلك التكلفة باستعمال الموجهات المحددة لتخصيص التكاليف على اهداف التكلفة من خلال هذه الأنشطة وبعدها يتم تحديد مجتمعات الأنشطة (Bhatt, 2014: 6).

5- تخصيص تكاليف مجتمعات الموارد على مراكز الأنشطة:-

يتم تخصيص تكاليف مجتمعات الموارد على الأنشطة تبعاً لمدى استهلاك هذه الأنشطة من مخرجات هذه المجتمعات، مع مراعاة ان اي نشاط لا يستهلك مورداً من الموارد لا يجب تحميله بأي نصيب من تكاليف هذا المجمع، فالتخصيص يكون على قدر الافادة، فبعد ما تم تحديد ما استهلكه كل مركز نشاط من مخرجات مجمع المورد كمياً بواسطة مسببات الموارد يتم تحميله بتكاليف ما استهلكه من طاقة هذه الموارد باستعمال معدل تكلفة وحدة الطاقة من مجمع المورد، اي يتم تحميل كل نشاط بمقدار ما استهلكه فقط من مجتمعات الموارد، من خلال مقدار ما استهلكه مركز النشاط من مخرجات مجمع المورد مضروباً في معدل تكلفة وحدة الطاقة من مجمع المورد (الغندور، 2014: 403).



دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد فج تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية - دراسة تحليلية لأراء عينة من موظفي معمل سمنت بابك

6- تحديد تكلفة اهداف التكلفة النهائية:-

يتم تحديد تكلفة اهداف التكلفة النهائية كالمنتجات او الخدمات او الزبائن او غيرها على اساس استهلاك الموارد الفعلية اضافة الى تحديد تكاليف الطاقة العاطلة التي لا تحمل على المنتجات (Ahmed & Moosa, 2011: 767-768) وهكذا بأستعمال موجهات تكلفة الموارد التي توزع مجمعات تكلفة الموارد على اهداف التكلفة النهائية مباشرة او بأستعمال موجهات تكلفة الانشطة التي توزع مجمعات تكلفة الانشطة على اهداف التكلفة النهائية، وأن تخصيص التكلفة لمجمعات الموارد الاخرى او اهداف التكلفة النهائية تعتمد على العلاقة السببية (الناطور، 2013: 288). يلاحظ الباحثان ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يعد من افضل مداخل تخصيص التكاليف في الوقت الحاضر كونه يوفر المعلومات الدقيقة والصحيحة في احتساب وقياس تكلفة المنتجات او الخدمات الحالية ويمكن الاستفادة من هذه المعلومات في دعم وإدارة التكلفة المستهدفة من خلال توفير المدخل الذي يعطي المعلومات التفصيلية عن الموارد والانشطة من مرحلة البحث والتطوير والتصميم الى مرحلة تقديم المنتج للزبون.

7- مقارنة التكلفة المستهدفة مع التكلفة الحالية المحتسبة وفقاً لمحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لتحديد فجوة التكلفة:-

هو احتساب الفرق بين التكلفة القصوى المسموح بها والتكلفة الحالية لغرض تحقيق او انجاز التكلفة المستهدفة، ان التكلفة الحالية لا تشمل فقط تكاليف التصنيع بل تكاليف دورة حياة المنتج الكلية وهي تقدير لتكلفة المنتج على اساس عوامل التكلفة الحالية، وأن الفجوة الكلية يتم تحليلها بحسب دورة حياة المنتج وسلسلة القيمة، ان دورة حياة المنتج هو تحديد تكاليف المنتج بدءاً من مرحلة البحث والتطوير ولغاية خدمة الزبون ما بعد البيع، وأن سلسلة القيمة لأية وحدة اقتصادية تتطلب مشاركة عدة اطراف منها الموردين والزبائن والتجار والمسؤولين عن تصريف المنتجات (Ansari et.al, 1996: 11).

يلاحظ الباحثان ان دقة المعلومات التي يوفرها مدخل محاسبة استهلاك الموارد يسهم بشكل كبير في احتساب فجوة التكاليف بين التكلفة المستهدفة والحالية بشكل سليم والنتيجة تعد هامة في اعطاء الاشارة الى استعمال احدى ادوات تخفيض التكاليف للوصول الى التكلفة المستهدفة مثل هندسة القيمة او الهندسة العكسية او غيرها.

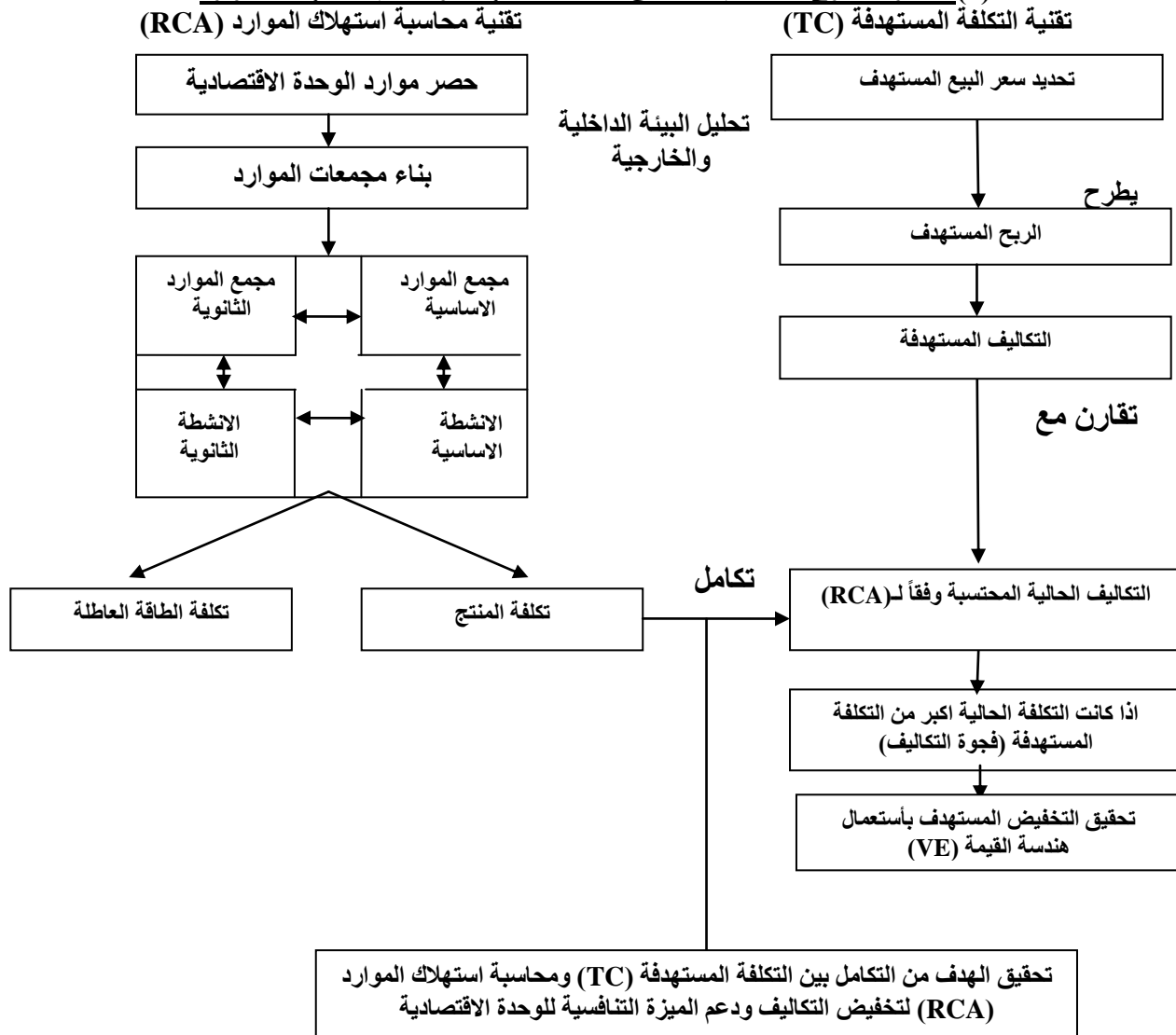
8- استعمال هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة عندما تكون التكلفة الحالية اكبر من التكلفة المستهدفة عند تحديد فجوة التكلفة:-

ان هندسة القيمة هي تقييم منظم لكافة جوانب سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكلفة وتحقيق مستوى الجودة الذي يرضي الزبائن، وأن هندسة القيمة تشمل اجراء التحسينات في تصاميم المنتج وإجراء التغييرات في مواصفات المواد والتعديلات في طرق العمليات، ولتنفيذ هندسة القيمة لا بد ان يميز المدراء بين الانشطة والتكاليف التي تضيف قيمة عن الانشطة والتكاليف التي لا تضيف قيمة. ان الانشطة المضافة للقيمة تلك الانشطة التي اذا استبعدت سوف تخفض القيمة المدركة او المنافع نتيجة استعمال الزبون للمنتج بينما الانشطة غير المضافة للقيمة تلك الانشطة التي اذا استبعدت سوف لا تخفض القيمة المدركة او المنافع نتيجة استعمال الزبون للمنتج ويكون الزبون غير مستعد لدفع قيمتها (Horngren et.al, 2012: 463-464). والشكل الاتي يوضح الاطار المقترح للتكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد وكما يأتي:-



دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد
فج تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية - دراسة تحليلية
لأراء عينة من موظفي معمل سمنت بابك

شكل (5) الاطار المقترح للتكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد





دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد فج تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية - دراسة تحليلية لآراء عينة من موظفي معمل سمنت بابل

المبحث الرابع/ الجانب العملي للبحث

أولاً- نبذة تعريفية عن معمل سمنت بابل- سدة الهندية

ان معمل سمنت بابل يقع على بعد (5) كم من قضاء سدة الهندية التابع لمدينة الحلة اذ تم انشاؤه من قبل شركة المانية ويتكون من خطين إنتاجيين ويعمل بالطريقة الرطبة وبطاقة تصميمية قدرها (198) الف طن سنوياً، بينما تبلغ طاقة الافران التصميمية (192) الف طن سنوياً، اما المقالع الخاصة بهذا المعمل فهي مقالع الحجر في طريق كربلاء- الحج البري ومقالع التراب في الكفل بينما منافذ تسويق المنتجات تكون في مكتب تسويق مقر الشركة او مكتب تسويق معمل سمنت بابل.

ثانياً- تحليل آراء وأستجابات الافراد عينة البحث

يجري في هذا المبحث عرض وتحليل البيانات التي أظهرتها استمارات الاستبيان عن طريق تحليل آراء وإستجابات الافراد عينة البحث من مجتمع الدراسة المتمثل بـ (المحاسبين والاداريين والفنيين والمهندسين ومصممي الانتاج)، ويتضمن هذا المبحث وصف وتشخيص لأهم اسئلة البحث الخاص بالفرضيات من اجل التعرف على اختلاف آراء الافراد عينة البحث من اجل اختيار صحة الفرضيات من عدمها، وقد استخدم الباحثان لهذا الغرض اسلوب (Likert) الخماسي الذي يتوزع من اعلى وزن له والذي اعطي خمس درجات تمثل حقل الاجابة (اتفق تماماً) ، واعطي اربعة درجات للأجابة (اتفق) واعطي ثلاث درجات للأجابة (محايد) واعطي درجتان للأجابة (لا أتفق) واعطي درجة واحدة للأجابة (لا أتفق تماماً) على التوالي.

وبعد تحديد التكرارات الخاصة بكل متغير في الاستبانة ، تم حساب الأوساط الحسابية الموزونة (\bar{X}_{ij}) والانحرافات المعيارية (Si) ومعاملات الاختلاف (C.V.) والأوزان النسبية (نسبة المساهمة لكل مؤشر او متغير) ، وذلك بهدف التعرف على مدى الانسجام في استجابات الافراد عينة البحث . وقد تم اعتماد الوسط الفرضي البالغ (3) كمعيار لقياس وتقييم الدرجة المستحصل عليها عن طريق استجابات الافراد عينة البحث ، وهذا الوسط الفرضي يمثل معدل أوزان المقياس، أي ان :- الوسط الفرضي = $3 = 5 / (5+4+3+2+1)$ وان مجتمع البحث يتألف من عدد من المحاسبين والاداريين والفنيين والمهندسين ومصممي الانتاج الذين يمتلكون مؤهلات علمية وعملية مختلفة وكما يأتي:-

جدول (1) توزيع عينة البحث

الوظيفة	سنوات الخدمة			المؤهل العلمي			
	أكثر من 10 سنوات	أقل من 10 سنوات	أقل من 5 سنوات	أقل من سنة	دراسات عليا	بكالوريوس	دبلوم
المحاسبون	3	5	4	2	2	7	5
الاداريون	3	5	6	3	3	8	6
المهندسون	5	6	4	1	3	8	5
مصممو الانتاج	2	3	3	1	2	5	2
المجموع	13	19	17	7	10	28	18

المصدر: اعداد الباحثان.

وسوف يجري توضيح التحليل الإحصائي لأستجابات الافراد عينة البحث حول اختبار فرضيات البحث وكما يلي:-

أ) اختبار الفرضية الأولى:-

تنص هذه الفرضية على الآتي: (هناك دور لتقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية)، والتحليل الاحصائي الخاصة بمتغيرات هذه الفرضية يوضح كما يأتي:-



دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد فج تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية - دراسة تحليلية لآراء عينة من موظفي معمل سمنت بابل

جدول (2)

الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف والأوزان المنوية
لأستجابات عينة البحث حول متغيرات الفرضية الأولى
N=56

ت	الفقرات	المؤشرات الاحصائية		
		الوزن المنوي %	معامل الاختلاف C.V.	الانحراف المعياري Si
1.	ان الغاء الاجزاء والوظائف غير الضرورية لتحقيق رضا الزبون يسهم في تخفيض التكاليف.	77.857%	21.171%	0.824
2.	ان تقنية التكلفة المستهدفة تؤدي الى تخفيض التكاليف مع تحسين مستوى الجودة.	71.071%	31.253%	1.111
3.	تسهم تقنية التكلفة المستهدفة في تعزيز الحصة السوقية ودعم الموقف التنافسي للوحدة الاقتصادية.	81.786%	18.226%	0.745
4.	تهدف تقنية التكلفة المستهدفة الى تخفيض تكاليف المنتجات خلال دورة حياة المنتج الكلية.	86.071%	13.956%	0.601
5.	ان تحليل البيئة التنافسية وتلبية احتياجات ورغبات الزبائن يسهم في تحقيق الاهداف الى تسعى اليها الوحدة الاقتصادية.	88.214%	11.255%	0.496
6.	ان استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في تحديد تكلفة المنتج يؤدي الى زيادة مبيعات الوحدة الاقتصادية ومن ثم ارباحها.	86.429%	14.706%	0.636
7.	التمييز بين الانشطة المضيئة للقيمة والانشطة غير المضيئة للقيمة في ظل تقنية التكلفة المستهدفة بهدف تخفيض تكاليف المنتجات ودعم الميزة التنافسية.	87.500%	14.821%	0.648
	المعدل العام لمتغيرات الفرضية الأولى	82.704%	17.913%	0.723

المصدر : اعداد الباحثين اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS) .

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (2) والذي يتضمن سبعة اسئلة، بأن المعدل العام لشدة إجابة افراد العينة قد بلغت (82.704%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.135) وبأنحراف معياري مقداره (0.723) ومعامل اختلاف مقداره (17.913%)، اذ ان ابرز الفقرات التي اساهمت في أغناء هذا المتغير هي الفقرة الخامسة: (ان تحليل البيئة التنافسية وتلبية احتياجات ورغبات الزبائن يسهم في تحقيق الاهداف الى تسعى اليها الوحدة الاقتصادية)، اذ كانت شدة الإجابة (88.214%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.411) وبأنحراف معياري مقداره (0.496) مقابل معامل اختلاف (11.255%)، اما العنصر الذي يليه هي الفقرة السابعة: (التمييز بين الانشطة المضيئة للقيمة والانشطة غير المضيئة للقيمة في ظل تقنية التكلفة المستهدفة بهدف تخفيض تكاليف المنتجات ودعم الميزة التنافسية)، اذ كانت شدة الإجابة (87.500%) وبوسط حسابي موزون مقداره (4.375) وبأنحراف معياري مقداره (0.648) مقابل معامل اختلاف (14.821%) ، بينما كانت اقل نسبة في هذا المتغير هي للفقرة الثانية: (ان تقنية التكلفة المستهدفة تؤدي الى تخفيض التكاليف مع تحسين مستوى الجودة)، اذ كانت شدة الإجابة (71.071%) بوسط حسابي موزون مقداره (3.554) وبأنحراف معياري مقداره (1.111) مقابل معامل اختلاف (31.253%). ويلاحظ ان الأوزان المنوية لجميع الفقرات تجاوزت (70%) وأن الوسط الحسابي لآراء العينة قد تجاوز الوسط الفرضي لاداء القياس البالغ (3) وبدلالة معنوية (5%) ولجميع متغيرات الفرضية الأولى، وكما نوضح في الجدول الاتي الاختبار (t) لعينة واحدة لمتغيرات الفرضية الأولى عند مستوى معنوية (5%) وبدرجة حرية (55):-.



دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد فج تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية - دراسة تحليلية لأراء عينة من موظفي معمل سمعت بابك

جدول (3)

نتائج اختبار (t) لمتغيرات الفرضية الأولى (درجة الحرية 55 ومستوى المعنوية 5%)

المتغيرات	1	2	3	4	5	6	7	المعدل العام
(t) المحسوبة	8.107	3.730	10.937	16.242	21.266	15.560	15.869	13.102
(t) الجدولية	1.673	1.673	1.673	1.673	1.673	1.673	1.673	1.673

المصدر : اعداد الباحثان اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS) .

وينتضح من الجدول المذكور أنفاً ان قيمة (t) المحسوبة هي اكبر من قيمة (t) الجدولية لدرجة حرية (55) ومستوى معنوية (5%) ولجميع متغيرات هذه الفرضية وكذلك المعدل العام لهذه المتغيرات التي تبلغ فيه قيمة (t) المحسوبة (13.102) وهي اكبر من قيمة (t) الجدولية التي تبلغ (1.673) بدرجة حرية (55) ومستوى معنوية (5%) مما يؤدي الى قبول الفرضية الأولى التي تنص على ان هناك دور لتقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية.

(ب) اختبار الفرضية الثانية:-

تنص هذه الفرضية على الآتي: (هناك دور لتقنية محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية)، والتحليل الإحصائي الخاصة بمتغيرات هذه الفرضية يوضح كما يأتي:-

جدول (4)

الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف والأوزان المنوية
لأستجابات عينة البحث حول متغيرات الفرضية الثانية
N=56

ت	الفقرات	المؤشرات الاحصائية		
		الوسط الحسابي الموزون \bar{X}_{W}	الانحراف المعياري Si	معامل الاختلاف C.V.
1.	تسهم تقنية محاسبة استهلاك الموارد في تخصيص التكاليف بشكل دقيق عن طريق تحديد الاسلوب الكمي للمخرجات.	4.143	0.724	17.484%
2.	يتم تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية في ظل تقنية محاسبة استهلاك الموارد عن طريق عدم تحميل تكلفة المنتجات بتكاليف الطاقة العاطلة.	4.429	0.499	11.276%
3.	الاخذ بنظر العناية العلاقات التشابكية بين الموارد في ظل تقنية محاسبة استهلاك الموارد.	3.839	0.826	21.523%
4.	ان تجميع الموارد داخل مجتمعات موارد متجانسة يسهل من تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد.	3.518	1.128	32.065%
5.	تتميز تقنية محاسبة استهلاك الموارد بتوفير المعلومات الهامة قصيرة وطويلة الاجل للمساعدة في دعم الموقف التنافسي.	4.393	0.652	14.835%
6.	ان استعمال التكلفة الاستبدالية بدلاً من التكلفة التاريخية في ظل تقنية محاسبة استهلاك الموارد يجعل المعلومات اكثر واقعية في البيئة التنافسية المحيطة بالوحدة الاقتصادية.	3.964	0.785	19.812%
7.	تساعد تقنية محاسبة استهلاك الموارد في تخطيط ورقابة الموارد لكافة المستويات التشغيلية والستراتيجية.	4.196	0.553	13.186%
	المعدل العام لمتغيرات الفرضية الثانية	4.069	0.738	18.597%

المصدر : اعداد الباحثين اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS) .



دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد فج تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية - دراسة تحليلية لآراء عينة من موظفي معمل سمنت بابك

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (4) والذي يتضمن سبعة أسئلة، بأن المعدل العام لشدة إجابة أفراد العينة قد بلغت (81.378%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.069) وبأنحراف معياري مقداره (0.738) ومعامل اختلاف مقداره (18.597%)، إذ أن أبرز الفقرات التي ساهمت في أغناء هذا المتغير هي الفقرة الثانية: (يتم تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية في ظل تقنية محاسبة استهلاك الموارد عن طريق عدم تحميل تكلفة المنتجات بتكاليف الطاقة العاطلة)، إذ كانت شدة الإجابة (88.571%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.429) وبأنحراف معياري مقداره (0.499) مقابل معامل اختلاف (11.276%)، أما العنصر الذي يليه هي الفقرة الخامسة: (تتميز تقنية محاسبة استهلاك الموارد بتوفير المعلومات المهمة قصيرة وطويلة الأجل للمساعدة في دعم الموقف التنافسي)، إذ كانت شدة الإجابة (87.857%) وبوسط حسابي موزون مقداره (4.393) وبأنحراف معياري مقداره (0.652) مقابل معامل اختلاف (14.835%)، بينما كانت أقل نسبة في هذا المتغير هي للفقرة الرابعة: (إن تجميع الموارد داخل مجتمعات موارد متجانسة يسهل من تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد)، إذ كانت شدة الإجابة (70.357%) بوسط حسابي موزون مقداره (3.518) وبأنحراف معياري مقداره (1.128) مقابل معامل اختلاف (32.065%)، ويلاحظ أن الأوزان المنوية لجميع الفقرات تجاوزت (70%) وأن الوسط الحسابي لآراء العينة قد تجاوز الوسط الفرضي لاداء القياس البالغ (3) وبدلالة معنوية (5%) ولجميع متغيرات الفرضية الثانية، وكما نوضح في الجدول الآتي الاختبار (t) لعينة واحدة لمتغيرات الفرضية الثانية عند مستوى معنوية (5%) وبدرجة حرية (55):-.

جدول (5)

نتائج اختبار (t) لمتغيرات الفرضية الثانية (درجة الحرية 55 ومستوى المعنوية 5%)

المتغيرات	1	2	3	4	5	6	7	المعدل العام
(t) المحسوبة	11.807	21.409	7.601	3.436	15.995	9.188	16.181	12.231
(t) الجدولية	1.673	1.673	1.673	1.673	1.673	1.673	1.673	1.673

المصدر : اعداد الباحثين اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS) .

ويتضح من الجدول المذكور أنفاً أن قيمة (t) المحتسبة هي أكبر من قيمة (t) الجدولية لدرجة حرية (55) ومستوى معنوية (5%) ولجميع متغيرات هذه الفرضية وكذلك المعدل العام لهذه المتغيرات التي تبلغ فيه قيمة (t) المحتسبة (12.231) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية التي تبلغ (1.673) بدرجة حرية (55) ومستوى معنوية (5%) مما يؤدي إلى قبول الفرضية الثانية التي تنص على أن هناك دوراً لتقنية محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية.

ج) اختبار الفرضية الثالثة:-

تنص هذه الفرضية على الآتي: (إن التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد يساهم في تحقيق نتائج أفضل في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية)، والتحليل الإحصائي الخاصة بمتغيرات هذه الفرضية يوضح كما يأتي:-



دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد فج تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية - دراسة تحليلية لآراء عينة من موظفي معمل سمنت بابل

جدول (6)

الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف والأوزان المنوية
لأستجابات عينة البحث حول متغيرات الفرضية الثالثة
N=56

ت	الفقرات	المؤشرات الاحصائية		
		الوزن المنوي %	معامل الاختلاف C.V.	الانحراف المعياري S_i
1.	تحديد احتياجات المنتجات بدقة من خلال الاسلوب الكمي للموارد يساعد في ايجاد التصاميم البديلة للمنتجات.	89.286%	12.055%	0.538
2.	توفير التحليل الكمي للموارد وتكالييفها يساهم في زيادة فعالية تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة عند تحديد تكلفة المنتج.	84.286%	12.762%	0.538
3.	ان الاهتمام بالموارد بوصفه المسبب الرئيس للتكاليف يساهم في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية بشكل افضل في ظل تقنية التكلفة المستهدفة.	88.571%	14.706%	0.651
4.	توفير المعلومات وفقاً لتقنية محاسبة استهلاك الموارد يساهم في تقليص الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية.	90.357%	11.160%	0.504
5.	تحليل الموارد يساهم في رقابة الانشطة ويعزز من تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية بشكل افضل.	78.571%	25.155%	0.988
6.	المساعدة في تحسين قيمة المنتج باستعمال هندسة القيمة عن طريق وضع الموارد في مجموعات متجانسة.	74.643%	25.286%	0.944
7.	توفير المعلومات المتكاملة عن موارد الوحدة الاقتصادية يساهم في تحليل البيئة التنافسية وتفعيل تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة.	84.643%	14.242%	0.603
	المعدل العام لمتغيرات الفرضية الثالثة	84.337%	16.481%	0.681

المصدر : اعداد الباحثين اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS) .

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (6) والذي يتضمن سبعة اسئلة، بأن المعدل العام لشدة إجابة افراد العينة قد بلغت (84.337%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.217) وبانحراف معياري مقداره (0.681) ومعامل اختلاف مقداره (16.481%)، اذ ان ابرز الفقرات التي اسهمت في أغناء هذا المتغير هي الفقرة الرابعة: (توفير المعلومات وفقاً لتقنية محاسبة استهلاك الموارد يساهم في تقليص الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية)، اذ كانت شدة الاجابة (90.357%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.518) وبانحراف معياري مقداره (0.504) مقابل معامل اختلاف (11.160%)، اما العنصر الذي يليه هي الفقرة الاولى: (تحديد احتياجات المنتجات بدقة من خلال الاسلوب الكمي للموارد يساعد في ايجاد التصاميم البديلة للمنتجات)، اذ كانت شدة الاجابة (89.286%) وبوسط حسابي موزون مقداره (4.464) وبانحراف معياري مقداره (0.538) مقابل معامل اختلاف (12.055%)، بينما كانت اقل نسبة في هذا المتغير هي للفقرة السادسة: (المساعدة في تحسين قيمة المنتج باستعمال هندسة القيمة عن طريق وضع الموارد في مجموعات متجانسة)، اذ كانت شدة الاجابة (74.643%) بوسط حسابي موزون مقداره (3.732) وبانحراف معياري مقداره (0.994) مقابل معامل اختلاف (25.286%). ويلاحظ ان الاوزان المنوية لجميع الفقرات تجاوزت (70%) وأن الوسط الحسابي لآراء العينة قد تجاوز الوسط الفرضي لاداء القياس البالغ (3) وبدلالة معنوية (5%) ولجميع متغيرات الفرضية الثالثة، وكما نوضح في الجدول الاتي الاختبار (t) لعينة واحدة لمتغيرات الفرضية الثالثة عند مستوى معنوية (5%) وبدرجة حرية (55):-



دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد فج تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية - دراسة تحليلية لأراء عينة من موظفي معمل سمعت بابك

جدول (7)

نتائج اختبار (t) لمتغيرات الفرضية الثالثة (درجة الحرية 55 ومستوى المعنوية 5%)

المتغيرات	1	2	3	4	5	6	7	المعدل العام
(t) المحسوبة	20.362	16.896	16.415	22.528	7.031	5.806	15.297	14.905
(t) الجدولية	1.673	1.673	1.673	1.673	1.673	1.673	1.673	1.673

المصدر : اعداد الباحثان اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS) .

ويتضح من الجدول المذكور آنفاً ان قيمة (t) المحسوبة هي اكبر من قيمة (t) الجدولية لدرجة حرية (55) ومستوى معنوية (5%) ولجميع متغيرات هذه الفرضية وكذلك المعدل العام لهذه المتغيرات التي تبلغ فيه قيمة (t) المحسوبة (14.905) وهي اكبر من قيمة (t) الجدولية التي تبلغ (1.673) بدرجة حرية (55) ومستوى معنوية (5%) مما يؤدي الى قبول الفرضية الثالثة التي تنص على ان التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد يسهم في تحقيق نتائج افضل في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية.

المبحث الخامس / الاستنتاجات والتوصيات

أولاً- الاستنتاجات

- 1- ان تقنية التكلفة المستهدفة من التقنيات المهمة التي تساعد على تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتج ولاسيما في مرحلة البحث والتطوير والتصميم دون المساس بجودة المنتجات وبما يؤدي الى تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية في زيادة المبيعات ومن ثم زيادة الارباح.
- 2- تمتاز تقنية محاسبة استهلاك الموارد بالعديد من المزايا منها زيادة دقة تخصيص التكاليف وترشيد ادارة الموارد وتحقيق الاستغلال الافضل للموارد العاطلة وبما يؤدي الى تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية.
- 3- ان التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد يسهم في تحقيق نتائج افضل في تخفيض التكاليف وتحليل بيئة الوحدة الاقتصادية داخلياً وخارجياً وتحديد متطلبات الزبائن من خلال التركيز على متطلبات الانشطة من موارد الوحدة الاقتصادية التي تعتمد عليها المنتجات بهدف ادارة التكلفة وبما يحقق رضا الزبائن ورغباتهم حالياً ومستقبلياً.
- 4- ان التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى توفير المعلومات الشاملة والمتكاملة عن الموارد التي تسهم في زيادة فاعلية تطبيق التكلفة المستهدفة والعمل على تقليل الفجوة بين التكاليف المستهدفة والتكاليف الحالية وتوفير التصاميم البديلة للمنتجات وبما يؤدي الى تحقيق رغبات وإحتياجات الزبائن.
- 5- اظهرت نتائج التحليل الاحصائي للبحث ما يأتي:-
 - أ) المعدل العام لمتغيرات الفرضية الاولى التي تبلغ فيه قيمة (t) المحسوبة (13.102) وهي اكبر من قيمة (t) الجدولية التي تبلغ (1.673) بدرجة حرية (55) ومستوى معنوية (5%) مما يؤدي الى قبول الفرضية الاولى التي تنص على ان هناك دور لتقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية.
 - ب) المعدل العام لمتغيرات الفرضية الثانية التي تبلغ فيه قيمة (t) المحسوبة (12.231) وهي اكبر من قيمة (t) الجدولية التي تبلغ (1.673) بدرجة حرية (55) ومستوى معنوية (5%) مما يؤدي الى قبول الفرضية الثانية التي تنص على ان هناك دوراً لتقنية محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية.
 - ج) المعدل العام لمتغيرات الفرضية الثالثة التي تبلغ فيه قيمة (t) المحسوبة (14.905) وهي اكبر من قيمة (t) الجدولية التي تبلغ (1.673) بدرجة حرية (55) ومستوى معنوية (5%) مما يؤدي الى قبول الفرضية الثالثة التي تنص على ان التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد يسهم في تحقيق نتائج افضل في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية.



دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد فج تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية - دراسة تحليلية لأراء عينة من موظفي معمل سمنت بابل

2- التوصيات

- 1- ضرورة اجراء التكامل بين تقنية محاسبة استهلاك الموارد والتقنيات الكفوية الاخرى ولاسيما تقنية التكلفة المستهدفة بهدف ترشيد ادارة الموارد والتخطيط لها ووضع التصاميم البديلة للمنتجات لزيادة فاعلية تطبيق التكلفة المستهدفة.
- 2- من الضروري انشاء قاعدة بيانات تعمل على توفير المعلومات المالية وغير المالية كون هذا التكامل المقترح يتطلب معلومات متكاملة وشاملة ومن خلال الاستعانة بنظم تخطيط موارد المشروع الذي يوفر المعلومات على المستوى التشغيلي والتكتيكي والستراتيجي.
- 3- نوصي بأعداد التقارير الدورية عن مقدار الطاقة المستغلة وغير المستغلة (العاطلة) وتوفير المعلومات عن اسباب الطاقة العاطلة ومشاكلها وكيفية معالجتها وإدارتها.
- 4- ضرورة اجراء التحليلات الداخلية والخارجية للبيئة التنافسية في ظل تكامل تقنيات ادارة التكلفة الستراتيجية وبما يحقق التفوق النسبي في السيطرة على التكاليف وتخفيضها مع المحافظة على مستوى الجودة او تحسينها وتحقيق رغبات الزبائن ورضاهم.
- 5- ضرورة اجراء الدورات التدريبية والتعليمية حول كيفية تطبيق تقنيات ادارة التكلفة الستراتيجية وخصوصاً تقنية التكلفة المستهدفة وتقنية محاسبة استهلاك الموارد وتحفيز العاملين على تطبيقها وإجراء العديد من الدراسات حول المقومات والمشاكل التي تعيق تطبيقها وكيفية معالجتها.

المصادر

اولاً- المصادر العربية

1. حسين، احمد حسين علي، (2013) "المحاسبة الادارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية- الاسكندرية، كلية التجارة، مصر.
2. الحسين، محمد خالد عبد الله، (2016) "محاسبة استهلاك الموارد ودورها في ادارة تكلفة الخدمات الصحية- دراسة حالة الادارة العامة للخدمات الطبية بالقوات المسلحة"، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
3. الحوالي، خالد حسين صالح، (2013) "دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم استغلال الطاقة بمنشآت صناعة الاسمنت اليمنية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية، مصر، العدد4، ص (75-99).
4. الدبس، محمد هيثم، (2014) "نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) كأساس لاتخاذ القرارات الادارية الرشيدة - دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا.
5. الدنف، محمد عمر محمد، (2013) "تطوير انظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد ادارة الموارد- دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة ، جامعة طنطا، مصر.
6. سرور، منال جبار وعلي، ميعاد حميد، (2017) "دور المحاسبة عن استهلاك الموارد في الاستغلال الامثل للطاقة" كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 51، ص (35-60).
7. صاحب، دنيا جاسم، (2016) "استخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد في ترشيد اعداد الموازنات - دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة ، جامعة المنصورة، مصر.
8. صالح، حميد علي، (2013) "تطبيق التكلفة المستهدفة باستخدام الهندسة العكسية- دراسة تطبيقية في لشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية"، اطروحة دكتوراه في المحاسبة، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
9. الصغير، محمد السيد محمد، (2011) "اطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات (ABC11) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لاغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة" ، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مصر، ص (69-109).



دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد فج تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية- دراسة تحليلية لأراء عينة من موظفي معمل سمنت بابك

10. طعيمة، ثناء محمد، (2010) "ادارة التكلفة في التقنيات الحديثة"، جامعة بنها، كلية التجارة، مركز التعليم المفتوح، ف7، المقرر 172، مصر.
11. عبد الدايم، صفاء محمد، (2014) "مدخل مقترح للتكامل بين نظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد وتكاليف مسار القيمة بهدف تحسين جودة قياس التكلفة مع دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، العدد2، ص (234-266).
12. الغندور، سعد سامي فتحي، (2014) "مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد لتطوير اسلوب التكلفة على اساس النشاط لخدمة القرارات الادارية في منظمات الاعمال: دراسة اختبارية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، مصر، العدد (3)، ص (384-413).
13. القطب، محيي الدين، (2012) "الخيار الاستراتيجي وإثره في تحقيق الميزة التنافسية"، الطبعة الاولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
14. محمد، مكي صالح السماني، (2016) "محاسبة استهلاك الموارد ودورها في ادارة التكلفة في القطاع المصرفي السوداني- دراسة ميدانية على البنك الزراعي السوداني ومصرف الادخار والتنمية الاجتماعية"، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
15. الموسوي، عباس نوار كحيط، (2007) "تكامل تقنيتي الكلفة المستهدفة والتحسين المستمر وأنعكاسهما في ستراتيجيات التنافس للوحدات الاقتصادية"، اطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية ادارة واقتصاد، الجامعة المستنصرية.
16. الناطور، جهاد ربحي (2013)، "اثر تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد على ادارة التكلفة في الشركات الصناعية الاردنية - دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي، مصر، العدد (3)، ص (277-303).

ثانياً- المصادر الاجنبية:-

- 1- Abbas , Karim Mamdouh (2015) "Viability of Some Applied Cost Systems in Manufacturing Firms- Egypt's Case", Journal of Scientific Papers Series Management, Economics Engineering in Agriculture and Rural Development, Vol. (15), Issue (1), P. (11-18).
- 2- Ahmed, Syed Ajaz & Moosa, Mehboob (2011) "Application of Resource Consumption Accounting (RCA) in an Educational Institute", Institute of Business Management, Karachi, Pakistan business review.
- 3- Ansari, Shahid & Bell, Jan & Klammer, Thomas & Lawrence, Carol (1996) "Module Target Costing", Version1, Irwin Professional Publishing, California State University Northridge, USA.
- 4- Atkinson, Anthony A. & Kaplan, Robert S. & Matsumura, Ella Mae. & Young, S. Mark (2012) "Management Accounting: Information for Decision-Making and Strategy Execution", 6th ed., Pearson Education, Inc., Upper Saddle River, New Jersey, USA.
- 5- Bhatt, Paresh J. (2014) " Resource Consumption Accounting (RCA) an ABC of Overheads " , Midas Touch International Journal of Commerce Management & Technology, Vol. (2) , No. (10).
- 6- Blocher, Edward J. & Stout , David E. & Cokins ,Cary (2010) "Cost Management- A Strategic Emphasis" 5th ed. University of North Carolina, Chapel Hill Kenan- Flagger Business School , USA.
- 7- Boyd, Ken (2013) "Cost Accounting for Dummies", John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, USA.
- 8- CPA Canada (2015) "Managing Environmental Sustainability Using Target Costing Principles", Chartered Professional Accounting of Canada.



دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد
ففي تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية - دراسة تحليلية
لأراء عينة من موظفي معمل سمنت بابك

- 9- Crow, Kenneth (2002) "Target Costing ", <http://www.npdsolutions.com/target.html>.
- 10- Dimi, Ofileanu (2015) " Target Costing Function" Journal of Revista Economica, Vol. (67), No. (5), P(90-103).
- 11- Drury, Colin (2001) "Management Accounting For Business Decisions" 2nd ed, Thomson Learning , London, UK.
- 12- Elshahat, Mohamed Fathy (2016), "Resource Consumption Accounting (RCA): The Challenges & Application Obstacles in the Egyptian Automotive Industry" College of Commerce , Benha University, Egypt.
- 13- Everaert, Patricia & Loosveld, Stijn & Acker, Tom Van & Schollier, Marijke & Sarens, Gerrit (2006) "Characteristics of Target Costing: Theoretical & Field Study Perspective", Qualitative Research in Accounting & Management, Vol. (3), Issue (3), p (236-263).
- 14- Faraji, Farideh & Reiszadeh, Ameneh (2013) "The Activity Based Costing & Target Costing as Modern Techniques in Determination of Product Cost", International Research Journal of Applied & Basic Sciences, Vol.(6), p(368-372).
- 15- Garrison, Ray H. & Noreen, Eric W. & Brewer, Peter C. (2011) "Managerial Accounting", 13th ed., McGraw-Hill, Irwin, New York, USA.
- 16- Hatgraves, Ail & Davis, James Richard & Morse, Wayne J. (2009) "Managerial Accounting" 5th ed., Cambridge Business Publishers, USA.
- 17- Heinen, Christoph & Hoffjan, Andreas (2005) "The Strategic Relevance of Competitors Cost Assessment – an Empirical Study of Competitor Accounting" Journal of Jamer, Vol. (3), No. (1), p (17-34).
- 18- Hilton, Ronald W. (2008) "Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment" 17th ed., Mc Graw-Hill Companies, Inc. USA.
- 19- Horngren, Charles T. & Datar, Srikant M., Rajan, Madhav V. (2012): "Cost Accounting: A Managerial Emphasis", 14th ed., Pearson Education limited, New Jersey, USA.
- 20- Inanlou, Ishaq & Hassanzadeh, Mohammad & Khodabakhshi, Nasrin (2014) "Evaluating The Cost of Resources Consumed in The Main Activity of Iran Khodro" , Singaporean Journal of Business Economics & Management Studies, Vol. (2), No. (12), p (199-204).
- 21- Masters, Brad (2013) " A Management Dashboard Model for Supply Chain Cost Estimation", Degree of Doctorate in Accounting, University of Taxes at Arlington, USA.
- 22- Okutmus, Ercument (2015) " Resource Consumption Accounting with Cost Dimension & an Application in a Glass Factory", International Journal of Academic Research in Accounting , Finance & Management Sciences, Vol. (5), No. (1) , p (46-57).
- 23- Pazarceveren, Selim Yuksel & Dede, Bayram (2015) "Life Cycle Costing Model Based on Target Costing & Activity Based Costing Method & a Model Proposal", European Scientific Journal , ISSN 1857-7431, P (121-138).



دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد
فج تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية - دراسة تحليلية
لأراء عينة من موظفي معمل سمنت بابك

- 24- Potkany, Marek & Novak, Petr & Kovac, Robert & Hitka, Milos (2017) "Innovation of a Technological Product with Utilizing the Target Costing Methodology" International Review of Management & Marketing, Vol. (7), Issue(2), p (130-137).
- 25- Rahimi , Mahmoud & Sheybani, Zahra & Sheybani, Ehsan & Abed, Fazeh (2014) "Resource Consumption Accounting : A New Approach to Management Accounting" Academy of Business Scientific Research " Vol. (3), Issue (4), p(532-539) .
- 26- Stenzel, Catherine & Stenzel, Joe (2003) "From Cost to Performance Management- a Blueprint for Organizational Development", John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, USA.
- 27- Sulanjaku, Marsel & Shingjergji, Ali (2015), "Strategic Cost Management Accounting Instruments & Their Usage in Albanian Companies", European Journal of Business, Economics & Accountancy, Vol. (3), No. (5), p (44-50).
- 28- Swenson, Dan & Ansari, Shahid & Bell, Jan & Kim, IL-Wood (2003) "Best Practice in Target Costing", Management Accounting Quarterly, Vol. (4), No.(2), p (12-17).
- 29- Thomson, Jeff & Gurowka, Jim (2005) "ABC, GPK, RCA Sorting Out The Clutter", Journal of Strategic Finance, p (27-33).
- 30- Vasile, Emilia & Croitoru, Ion (2016) "Target Costing- Tool for Planning, Managing & Controlling Costs" University of Bucharest, Romania, P (114-127).
- 31- Warren, Carl S. & Reeve, James M. & Duchac, Jonathan E. (2009) "Managerial Accounting" 10th ed., South- Western , Cengage Learning, USA.
- 32- White, Larry (2009) "Resource Consumption Accounting: Manager-Focused Management Accounting" Journal of Corporate Accounting & Finance, p(63-77).
- 33- Willaims, Jan R. & Haka, Susan F. & Bettner, Mark S. & Carcello, Joseph V. (2012) "Financial & Managerial Accounting – The Basis for Business Decisions" 16th ed., McGraw-Hill, Irwin, New York, USA.



دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد
فج تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية - دراسة تحليلية
لأراء عينة من موظفي معمل سمنت بابل

The Role of Integration Between The Target Costing and Resource Consumption Accounting Techniques in Reducing Costs and Supporting Competitive Advantage - Analytical Study of The Opinions of a Sample of Employees of The Babylon Cement Factory.

Abstract

The purpose of this research is to develop a proposed framework for achieving the Integration of the Target Cost and Resource Consumption Accounting Techniques and to show the role they play in reducing products costs and supporting the competitive advantage to cope with contemporary changes. To achieve this goal, the researchers followed the analytical method using the statistical questionnaire as a means of collecting data from the research sample include accounting, administrative, technical, engineering staffs and others. The research sample consists of (56) individuals and for the purpose of conducting statistical analysis of the data and testing hypotheses, the statistical program (SPSS) was used.

The research hypotheses were tested and accepted after calculating a set of statistical measures such as arithmetic mean, standard deviation, variation coefficient and percentage weight, and this test was validated by using t-test for one sample. The test showed that the calculated value of (t) is greater than the Tabulated value of (t) at significance level (5%) and degree of freedom (55). The most important results reached during the statistical analysis were that the Integration of the Target Costing and Resource Consumption Accounting Techniques contributes to better results in reducing costs and analyzing the environment of economic unit internally and externally and determine requirement of customers by focusing on the needs of activities from the resources of the economic unit on which the products depend on to manage the cost and to achieve the satisfaction of customers and their desires currently and in the future, The most important recommendations were the need to integrate Resource Consumption Accounting Technique and other cost techniques, especially Target Costing Technique to rationalize resource management and planning and develop alternative product designs to increase the effectiveness of the application of the Target Costing.

Key terms: - Resource Consumption Accounting, Target Costing, Cost Reduction.