العدد الأول– يناير 2023– المجلد السابع

مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية

قسم المحاسبة والمراجعة

إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) لتخفيض التكاليف و دعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال– دراسة ميدانية

د/ وليد سمير عبد العظيم الجبلى

مدرس بقسم المحاسبة

معهد الإدارة والسكرتارية والحاسب الآلى

كلية البنات القبطية

د/ سميرة عباس محمد أبو النيل

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة بنها

ملخص البحث

تهدف الدراسة الى تقديم إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) يساعد في خفض التكلفة وتحسين مستوى الجودة ودعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال، حيث أعتمد الباحثان على المنهج التحليلى التفسيرى لبناء الإطار النظري للدراسة كما استخدم الباحثان الدراسة الاستطلاعية للتأكد من مدى قبول أفراد العينة للإطار المقترح للتكامل من حيث المزايا ومدى توفر متطلبات تطبيقه. واعتمدت وسيلة الدراسة على إعداد قائمة الاستقصاء التي وزعت على العينة المختارة من محاسبي التكاليف، المديرين الماليين، مدير الإنتاج، الادارة العليا، والأكاديميون مع إجراء الدراسة الميدانية لاختبار الفروض التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية لتحديد ما إذا كان من الممكن قبول فروض الدراسة أو رفضها. كما تمثلت أداة الدراسة في استخدام النماذج الكمية والإحصائية التي تخدم عينة الدراسة الميدانية مع اختبار الفروض الخاصة بالدراسة الميدانية من خلال الاختبارات الإحصائية المختلفة. وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها أن تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد تساعد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال من خلال الوصول إلى أعلى درجات الجودة عن طريق تخفيض نسبة المنتجات المعيبة، وبالتالي تخفيض التكاليف لذا يتطلب من المنشآت أن تركز علي ضمان الجودة من خلال أنشطة الوقاية والتقويم حتى يتم تدنيه تكاليف الجودة الرديئة، وبالتالي يمكن الاستمرار في تخفيض تكاليف الفشل حتى تصل الى المستوى الأمثل للجودة، كما تساعد على تقليل الفاقد وتخفيض الدورة الزمنية للإنتاج وتخفيض التكلفة وزيادة الأرباح. يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة، من أجل تخفيض تكاليف الإنتاج والكشف عن الطاقة العاطلة بما يحقق رغبات العملاء وتعظيم قيمة المنشأة ودعم قدرتها التنافسية. تخفيض التكاليف من خلال تخفيض تكلفة الأجزاء المشتراة والمواد الأولية والحصول على تصاميم أكثر كفاءة وفاعلية وخلق الدافع والروح المعنوية لفريق العمل الجماعي في الشركة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة تكاليف تدفق المواد، التكلفة المستهدفة، دعم الميزة التنافسية، خفض التكلفة، زيادة الجودة

E.mail: Walidsamir7@gmail.com

E.mail: Samira.mohamed@fcom.bu.edu.eg

A Proposed Framework for the Integration between Material Flow Cost Accounting (MFCA) and the Target Costing Method (TC) to Reduce costs and Support the Competitive Advantage of Business Enterprises- a Field Study

Abstract

The study aims to present a proposed framework for the integration between material flow cost accounting (MFCA) and the target costing method (TC) that helps in reducing costs and improving the level of quality and supporting the competitive advantage of business enterprises. To ascertain the extent of the sample's acceptance of the proposed framework for integration in terms of advantages and the availability of its application requirements. The method of the study relied on preparing a survey list that was distributed to the selected sample of cost accountants, financial managers, production managers, senior management, and academics. Conducting a field study to test the hypotheses that were reached through the theoretical study to determine whether it is possible to accept or reject the hypotheses of the study. The study tool was also the use of quantitative and statistical models that serve the field study sample with testing the hypotheses of the field study through various statistical tests. The study reached a set of results, the most important of which is that the material flow cost accounting technique helps support the competitiveness of business enterprises by reaching the highest levels of quality by reducing the percentage of defective products, and thus reducing costs. Therefore, it requires enterprises to focus on quality assurance through activities Prevention and correction so that the costs of poor quality are reduced, and thus the costs of failure can continue to be reduced until they reach the optimum level of quality. It also helps to reduce losses, reduce production cycles, reduce costs and increase profits. The target costing method helps to support the competitiveness of business establishments through optimal utilization of the available resources of the establishment, in order to reduce production costs and reveal idle energy in order to fulfill the desires of customers, maximize the value of the establishment and support its competitiveness. Reducing costs by reducing the cost of purchased parts and raw materials, obtaining more efficient and effective designs, and creating motivation and morale for the company's teamwork.

Keywords: Material flow cost accounting, target costing, competitive advantage support, cost reduction, quality increase

المقدمة

أصبحت المنافسة الشديدة من الصفات المميزة لبيئة الأعمال المعاصرة فى الوقت الحالى قياساً بالماضى، ولاسيما بعد تحول المنافسة من البيئة المحلية الى البيئة الدولية، ولغرض مواجهة هذه التغيرات والاستعداد لها يجب على منشآت الأعمال بتقديم منتجات ذات أسعار تنافسية تلبى احتياجات ورغبات العملاء مع ضمان تخفيض التكاليف وتحسين مستوى الجودة ولغرض تحقيق ذلك يجب إتباع مجموعة من الخطط الإستراتيجية لضمان نجاحها وبقائها من خلال وجود تقنيات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

وفى ظل البيئة المعاصرة أصبحت نظم التكاليف التقليدية عاجزة عن توفير المعلومات التى تساعد على تحديد التكاليف بشكل سليم وتخفض تكاليف المنتج وتحسن مستوى الجودة، لذلك ظهرت الحاجة الى اعتماد تقنيات تستخدمها منشآت الأعمال لتحقيق أهدافها منها أسلوب التكلفة المستهدفة **targetcosting method (TC)** ومحاسبة تكاليف تدفق المواد **material flow cost accounting** (MFCA)، إذ يعد أسلوب التكاليف المستهدفة من أهم تقنيات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة التى تساعد فى تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتج، بينما تعد محاسبة تكاليف تدفق المواد منهجية لتحسين الأداء، اذ تعمل على تحسين القيمة المقدمة للعملاء وذلك بإضفاء الخصائص والمواصفات للمنتج وتخفيض التكلفة من خلال تحسين أداء العمليات، وتحسين جودة المخرجات ، كما يساعد في تحديد الخصائص الحرجة للجودة حيث أنه من خلال تحليل استجابات العملاء حول المواصفات التي يطلبونها في المنتج يتم تقسيمها إلى متطلبات أو مواصفات أساسية ومتطلبات أو مواصفات ثانوية مما تساعد في تحسين دقة تخصيص المواد لإنتاج المنتجات أو الخدمات مما يسهل من توفير معلومات عن مجمعات الموارد وتقسيمها إلى مجمعات مواد أساسية ومجمعات مواد ثانوية، لذلك جاء هدف الدراسة كمحاولة لوضع إطار للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) بغرض تخفيض التكاليف وتحسين مستوى الجودة ودعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال وذلك من خلال ما يلى:-

1- منهجية الدراسة والدراسات السابقة.

2- أسلوب التكلفة المستهدفة الماهية والخصائص.

3- محاسبة تكاليف تدفق المواد ودعم الميزة التنافسية.

4- الإطار المقترح للتكامل ودوره في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية

5- الدراسة الميدانية.

6- نتائج وتوصيات الدراسة والتوجهات البحثية المستقبلية.

1- منهجية الدراسة والدراسات السابقة

1-1 الدراسات السابقة

1-1-1 الدراسات التى تناولت محاسبة تكاليف تدفق المواد

تناولت دراسة Sygulla et al., 2011 محاسبة تكاليف تدفق المواد في البيئة الألمانية باعتبارها مدخلاً لدعم وتقييم يمكن من خلاله تكوين سلسلة عمليات وتقنيات بديلة تهدف إلى تحسين كفاءة المواد والطاقة، توصلت الدراسة وفق المنهج النظري المتبع فيها الى أن تقنية (MFCA) قادرة على توفير معلومات تمكن المنشأة من تحقيق شفافية أعلى في استخدام الموارد وكذلك توفير معلومات عن الخسائر، فضلاً عن تحديد الفرص الملائمة لزيادة أداء العمليات الإنتاجية الخاصة بها. بينما هدفت دراسة (Okada et al.,2015) الى المقارنة بين الحالات التي تم فيها إدخال (MFCA) على المنشآت اليابانية الفردية وسلاسل التوريد، اذ تم توزيع استمارة استبيان على هذه المنشآت، توصلت الدراسة إلى أن تأثير إدخال (MFCA) في سلاسل التوريد يختلف عن تأثير إدخالها في المنشآت الفردية، حيث تبين ان ارتفاع معدلات الخسارة كان أكبر منه في سلاسل التوريد مقارنة في إدخالها في المنشآت الفردية، وكذلك هناك إمكانية كبيرة لتفادي الخسائر عن طريق تغيير المواد الخام في سلسلة التوريد. وتناولت دراسة Nakajima et al., (2015) التعرف على المتطلبات والتحديات التي من يمكن من خلالها دعم سلاسل التوريد منخفضة الكربون التي أحدثتها إدخال (MFCA) حيث تم توزيع استمارة استبيان على العديد من المنشآت الإنتاجية اليابانية وكان معدل الاستجابة 22.8 %، وتوصلت إلى أن تكاليف المواد المشتراة يتم النظر إليها من خلال مؤشر الأداء السائد في قسم المشتريات عندما يتم التعامل مع الموردين، كما ان المنشآت التي يتوفر لديها معلومات عن الموردين غالباً ما تقوم بالعديد من الأنشطة ومن أهمها أنشطة التحسين وذلك من خلال التعاون معهم.

وذهبت دراسة (Sulong et al., 2015) إلى التركيز على العوامل المساعدة والعوائق التي تواجه إحدى المنشآت الماليزية وذلك من أجل تقديم رؤى ثاقبة تمهيداً لتطبيقها في المنشآت الأخرى التي تأمل تبني نظام الـ(MFCA)لسهولة تطبيقه وانخفاض تكلفته. توصلت الدراسة الى أن الابتكارات الإدارية الجديدة مثل MFCA التى ساعدت على تخفيض النفايات ومن ثم مكنت من خلق وفرات تكاليفية ، كما بينت الدراسة أن أهم العوائق التي تواجه تطبيق نظام الـ (MFCA) هو الالتزام بقيود الموردين. كما ذهبت (Chang et al., 2015) الى تنفيذ (MFCA) من أجل توفير النتائج المناسبة للمديرين لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، وتناولت الدراسة استخدام دراسة حالة في المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم فى تايوان حيث تتم جمع العديد من المعلومات عن المنشآت عينة الدراسة وتحليلها، وتوصلت الدراسة الى أن تنفيذ

(MFCA) يمكن أن يقلل من احتمال اتخاذ القرارات غير المناسبة، لاسيما بالنسبة لقرارات الاستثمار، وكذلك مساعدة المديرين في الحصول على المعلومات المتعلقة بالطاقة أو النفايات المادية بشكل مباشر، وتعزيز دقة التقييمات المتعلقة بتكلفة المنتجات. وركزت دراسة (Rieckhof et al., 2015) على إظهار ضرورة اعتماد المنشآت وتشجيعها على استخدام استراتيجيات يمكن من خلالها استدامة ورفع كفاءة الموارد الطبيعية وتناولت الدراسة نظام (MFCA) نظريا في البيئة الألمانية كونه نظام يعمل على ضبط تدفقات الموارد وحسن استغلالها، فضلا عن قدرته على صياغة الاستراتيجيات الفعالة التي تتعلق بموارد المنشأة، وتوصلت إلى أن أنه لا يمكن تحقيق أهداف مثل كفاءة استخدام الموارد إلا إذا التزمت المنشآت بأنواعها المختلفة بهذه الأهداف على المستوى الاستراتيجي والعمل على نقلها إلى جميع المستويات، وأيضاً ضرورة قيام المنشآت بالتطوير المستمر لنظام الـ (MFCA) حتى يصبح الهدف الأساسي لكفاءة استخدام الموارد جزاءا من إستراتيجية المنشأة.

1-1-2 الدراسات التى تناولت أسلوب التكلفة المستهدفة

هدفت **دراسة (صباح ،2019)** الى التعرف على دور التكاليف المستهدفة في تخفيض تكاليف منتجات الشركة العامة للمشروبات الغازية. والارتقاء بأساليب التسعير المستخدمة من خلال اقتراح منهج تسعير يعتمد السعر السائد في السوق كأساس لتحديد تكلفة المنتج المستهدفة وبما يزيد قدرة الشركة على المنافسة في السوق، توصلت الدراسة الى ضرورة تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركة عينة الدراسة وتدريب العاملين وإعداد دورات تدريبية لهم و أكد الدراسة على ضرورة معالجة المعوقات التي تحول دون وجود نظام تكاليف فعال ومنها تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركة عينة الدراسة. بينما هدفت **دراسة (راضى،2019)** إلى بيان أثر استعمال تقنية الكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير وتخفيض التكاليف وقد أعتمد البحث على فرضية مفادها ان تطبيق إدارة الكلفة المستهدفة في المديرية العامة للماء يسهم في تخفيض التكاليف وترشيد قرارات التسعير مع تحديد نواحي القصور والضعف في استعمال هذه الأنظمة والمعوقات التي تحيل من عدم استعمال هذه الأنظمة وقد توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها ان التكلفة المستهدفة والأنظمة المساعدة لها هي إحدى التقنيات التي ظهرت نتيجة النمو المستمر فضلا عن أنها مدخل تطبيقي لإدارة التكلفة وهي طريقة للتسعير، والتي يتم تحديد التكلفة المستهدفة والسعر المستهدف فضلا عن ذلك أنها تسهم بالتركيز على تصميم المنتج أو العمل أخدين بالحسبان جميع التكاليف ذات العلاقة بالمشروع أو المنتج. **وسعت دراسة (الكواز، 2019)** الى توظيف أسلوب التحليل المفكك (الهندسة العكسية) كأحد أساليب أسلوب التكلفة المستهدفة بالشكل الذى يسهم فى تخفيض تكلفة المنتج مع المحافظة على مستوى الجودة والارتقاء بها، وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها إمكانية تخفيض تكلفة المنتج فى الشركة العامة للصناعات النسيجية باستخدام أسلوب التحليل المفكك كأحد

أساليب أسلوب التكلفة المستهدفة مع الحفاظ على نفس مستوى الجودة، فى حين تناولت **دراسة (الزاملى، 2019)** المرتكزات المعرفية لتقنية التكاليف المستهدفة من خلال تناول مفهوم وأهمية هذه التقنية ومبادئها الأساسية وخطوات تطبيقها، بالإضافة الى بيان دور التحليل دور التحليل المفكك فى تخفيض التكاليف ثم بيان دور هذا التخفيض فى تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية بقيادة التكلفة والتمايز والتركيز، وتوصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات كان من أهمها أن هناك إمكانية تخفيض التكاليف باستعمال التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك بالإضافة الى توفير المعلومات الملائمة التي يمكن أن تساعد في تنفيه الاستراتيجيات التنافسية. وأضحت **دراسة (الطائى، 2019)** الإطار الفكري لأسلوب التكلفة المستهدفة وقرارات التسعير وبيان تأثير وارتباط تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة للخدمة المصرفية على قرارات التسعير وتطوير الخدمة وتحقيق الربحية المستهدفة , وتوصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها يعتبر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة عامل ايجابي مؤثر وفعال في المصارف عينة الدراسة لأنها تؤدي الى تحسين قرارات التسعير وتطوير الخدمات المصرفية لتحقيق الأرباح المستهدفة. **بينما هدفت دراسة (غافل،2019)** الى بيان مدى إمكانية استعمال أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية بوصفها إحدى التقنيات المهمة التي تستخدمها الشركات في إدارة التكاليف قبل البدء بالإنتاج وفقاً رؤيا إستراتيجية للشركة وإحدى التقنيات الحديثة في تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج في سوق المنافسة بعد الأخذ بنظر الاعتبار متطلبات الزبون ورغباته وضمان الجودة المناسبة للمنتج ومن ثم الوصول الى التكلفة المستهدفة وقد أظهرت النتائج أنه يتوفر لدى المعمل الرغبة والمقومات لتطبيق هذه التقنية.

أهم ما يميز الدراسة الحالية

أ- أن الدراسات السابقة التى تناولت محاسبة تكاليف تدفق المواد و أسلوب التكلفة المستهدفة جاءت منفردة ولم يتم الربط بينهما فى إطار واحد متكامل، فى حين أن الدراسة الحالية تقوم على الربط بين محاسبة تكاليف تدفق المواد وأسلوب التكلفة المستهدفة، حيث يسعى الباحثان الى تقديم إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد وأسلوب التكلفة المستهدفة وذلك للاستفادة من مزايا كل منهما فى تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال.

ب- أن الدراسات السابقة تمت فى بيئات مختلفة مع اختلاف أهداف كل دراسة، فى حين أن الدراسة الحالية تطبيقها فى بيئة الأعمال المصرية بهدف تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال.

2-1 مشكلة الدراسة

أن التكلفة المستهدفة ليست أسلوب فحسب بل هي فلسفة أو مدخل للتسعير وإدارة التكلفة، إذ تعد مدخل استباقي لإدارة التكلفة التي تعكس الاعتقاد بأن التكاليف يتم إدارتها بشكل جيد من خلال القرارات المتخذة لتطوير المنتج و تطبيق بعض العمليات الإستراتيجية مع المساعدة في تخفيض تكاليف المنتج عن طريق تحسين العمليات الداخلية والخارجية لكى تحصل المنتجات على مطابقة لمتطلبات العملاء وعند أدنى سعر ممكن ومستويات جيدة من الوظائف والجودة وتعظيم المنافع المخططة ولكن يؤخذ عليها أنها تتضمن جوانب معقدة تتأثر ببيانات السوق وظروف عدم التأكد لأنها تتطلب ظروف مستقرة لغرض إجراء تحسين التكلفة للوحدة الاقتصادية والاهتمام بالقضايا والمشاكل قصيرة وطويلة الأجل وإجراء توجيه شامل للتكلفة والتوجه قدما نحو المدخل التقني للمنتجات ، كما تتطلب التكامل والتنسيق بين كافة الإدارات والاستعداد للعمل كفريق موحد وهذا يتطلب جهدا ووقتا لتجميع هذا الفريق. بالإضافة الى الإفراط في وقت التطوير والتحسين في حالة تطبيقها لأنه قد يؤدي الى زيادة تكرار دورات هندسة القيمة لغرض تخفيض التكاليف ومن ثم يؤدي الى تأخير وصول منتج الوحدة الاقتصادية الى السوق.

وترتكز محاسبة تكاليف تدفق المواد على إيجاد القيمة للعميل من خلال تحديد كل ما هو مهم لتلبية حاجات العميل وحمايته من الحصول على منتج أو خدمة بجودة منخفضة أو تكون تكلفة المنتج أو الخدمة متضخمة بسبب ما تعانيه من انحراف، من ناحية أخرى يؤدى تطبيقها إلى تحمل المنشأة أدنى تكلفة مقابل أعلى مستوى جودة ممكن. لذا فإن محاسبة تكاليف تدفق المواد تعد منهجاً يهدف إلى تحسين العلميات باعتبار أن المنتج النهائي هو خلاصة ما يحدث أثناء العمليات، وبالتالي تعتبر محاسبة تكاليف تدفق المواد مدخًلا موجهًا بالعميل من خلال كسب رضا العميل، وذلك بتقديم منتجات ذات جودة عالية من وجهة نظر العميل وليس من وجهة نظر إدارة المنشأة، بل إن واضع تلك المواصفات هو العميل نفسه ولكن أهم العوائق التي تواجه تطبيق نظام الـ (MFCA) هو الالتزام بقيود الموردين، وبناء على ما سبق يرى الباحثان أن التكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) يساعد على تخفيض التكاليف وتحسين مستوى الجودة و دعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال حيث يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي الاتي:-

ما هو دور الإطار المقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) فى تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال ؟

ويمكن الإجابة على هذا السؤال الرئيسى من خلال الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:-

- **كيف يساهم الإطار المقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) فى توفير معلومات تساعد على تحسين مستوى جودة المنتجات؟**
- **كيف يساهم الإطار المقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) فى توفير معلومات تساعد على خفض تكلفة المنتجات؟**
- **كيف يساهم الإطار المقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) فى توفير معلومات تساعد على دعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال؟**

1-3 أهمية الدراسة

تنبع أهمية الدراسة من حداثة موضوعها والمتمثل فى تقديم إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد وأسلوب التكلفة المستهدفة وذلك بهدف تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال وتنقسم الى:-

أ- الأهمية العلمية

- في ظل تعدد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تحتاج المكتبة المحاسبية الى التعرف على مدى التكامل بين أكثر وأحدث تلك الأدوات تأثيرا على المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية وبالتالي فان اختبار مدى التكامل بين الأسلوبين والتعرف على المبادئ والافتراضات والمزايا الخاصة بكل من الأسلوبين إنما يضيف مزيد من المعرفة المحاسبية.
- في حدود علم الباحثان لا توجد دراسات تناولت التكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد وأسلوب التكلفة المستهدفة والحاجة إلى مزيد من البحوث المحاسبية لتأصيل الإطار النظري وإرساء دعائم التطبيق لهذا التكامل.
- تستمد هذه الدراسة أهميتها في خفض التكلفة للمنتج يعتبر من أهم البحوث والدراسات التي تستحوذ على اهتمام منظمات الأعمال التي تسعى إلى البقاء والاستمرار وتحقيق الميزة التنافسية والتي تعتمد على المداخل الحديثة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

ب- الأهمية العملية

إن إدارة المنشآت الصناعية في حاجة ماسة إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية لتواكب التغيرات في البيئة المحيطة بما يمكنها من البقاء والنمو ودعم قدراتها التنافسية، حيث إن تطبيق الإطار المقترح للتكامل في بيئة الأعمال المصرية يجعل منظمات الأعمال المصرية قادرة على مواجهة المنافسة الشديدة التي

تواجهها تلك المنظمات في ظل انفتاح الأسواق، حيث يعد الإطار المقترح مدخلا لتحسين الجودة وخفض التكلفة والاعتماد على الأنشطة المضيفة للقيمة واستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة وتقليل الهدر والفاقد فى المواد وتحقيق مزايا إضافية أخرى.

1-4 فروض الدراسة

فى ضوء طبيعة مشكلة الدراسة وأهدافها وأهميتها يمكن صياغة فروض الدراسة كما يلى:-

- **الفرض الأول:** توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومحاسبة تكاليف تدفق المواد وتحسين مستوى الجودة.
- **الفرض الثانى:** توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومحاسبة تكاليف تدفق المواد و تخفيض التكاليف.
- **الفرض الثالث:** توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومحاسبة تكاليف تدفق المواد ودعم الميزة التنافسية.

1-5 هدف الدراسة

تهدف الدراسة الى تقديم إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) يساعد في خفض التكلفة وتحسين مستوى الجودة دعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال، ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:-

- بيان دور الإطار المقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) فى توفير معلومات تساعد على تحسين مستوى جودة المنتجات.
- بيان دور الإطار المقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) فى توفير معلومات تساعد على خفض تكلفة المنتجات.
- بيان دور الإطار المقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) فى توفير معلومات تساعد على دعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال.

1-6 منهج الدراسة

للتحقيق هدف الدراسة والإجابة على أسئلتها البحثية وفي محاولة لاختبار فروضها يعتمد الباحثان على:

أ. **المنهج التحليلى التفسيرى:** أعتمد الباحثان عليه فى دراسة وتحليل وتقييم الدراسات السابقة المرتبطة بكل من محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC)، الميزة التنافسية بغرض الحصول على البيانات اللازمة لإعداد الإطار النظرى للدراسة والذى يوضح دور وتأثير التكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) لتخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال المصرية، ومعرفة ما توصلت إليه تلك الدراسات وما يمكن أن تضيفه الدراسة الحالية الى تلك الدراسات، بالإضافة الى وضع الفروض وتحديد المنهجية الملائمة لاختبارها من خلال إجراء الدراسة الميدانية.

ب. **أداة الدراسة:** اعتمدت الدراسة على إعداد قائمتين الأول:- هى قائمة استطلاعية لاختبار مدى قبول أفراد العينة للإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومحاسبة تكاليف تدفق المواد، والثانية قائمة الاستقصاء التي وزعت على العينة المختارة من محاسبي التكاليف، المديرين الماليين، مدير الإنتاج، الادارة العليا، والأكاديميون لاختبار فروض الدراسة.

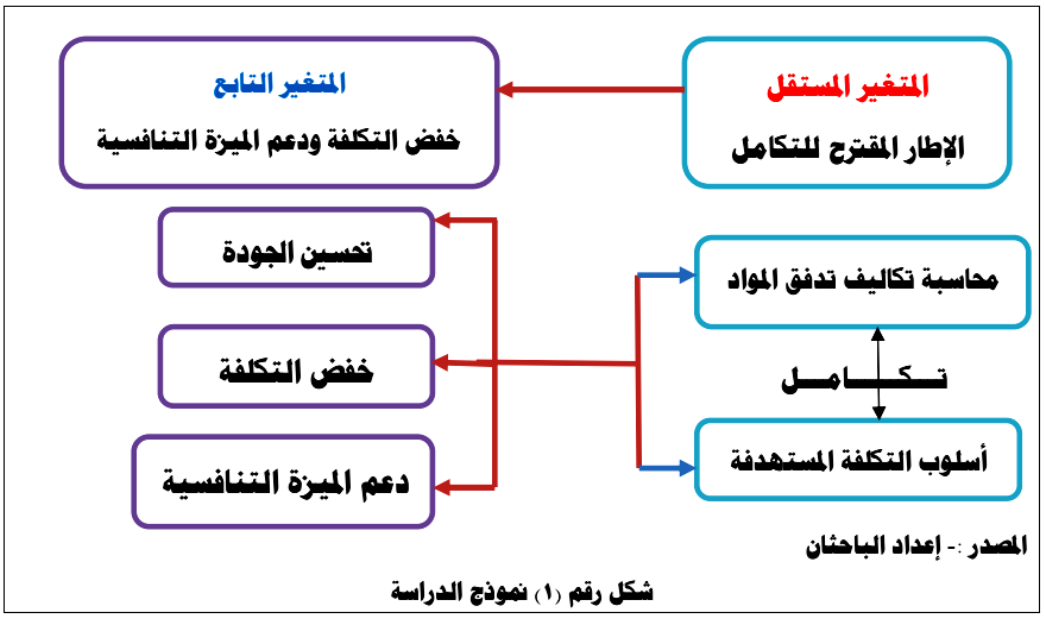
ج. **أسلوب الدراسة:** تمثلت أداة الدراسة في استخدام النماذج الكمية والإحصائية التي تخدم عينة الدراسة الميدانية مع اختبار الفروض الخاصة بالدراسة الميدانية من خلال الاختبارات الإحصائية المختلفة.

1-7 نطاق الدراسة

- اقتصرت الدراسة علي أداتين من أدوات إدارة التكلفة هما محاسبة تكاليف تدفق المواد وأسلوب التكلفة المستهدفة دون التعرض الى باقى الأدوات إلا بما يخدم هدف الدراسة.
- اقتصرت الدراسة علي الدراسة الميدانية نظراً لصعوبة حصول الباحثان على بيانات تسمح بعمل دراسة تطبيقية.

1-8 نموذج الدراسة

يهدف نموذج الدراسة الى تحديد العلاقة التى تربط المتغيرات بعضها البعض والتى تم استخلاصها من الدراسات السابقة، وتتمثل المتغيرات الأساسية فى (الإطار المقترح للتكامل بين محاسبى تكاليف تدفق المواد وأسلوب التكلفة المستهدفة) **كمتغير مستقل**، (خفض التكلفة ودعم الميزة التنافسية) هى **المتغير التابع**، وانسجاما مع أهداف الدراسة ومشكلتها، فقد تمت صياغة نموذج يمثل متغيرات الدراسة من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (١) نموذج الدراسة

2- أسلوب التكلفة المستهدفة الماهية والخصائص

2-1 مفهوم التكلفة المستهدفة

على الرغم من اتساع تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الآونة الأخيرة إلا انه حتى الآن لا يوجد لها تعريف موحد، بل هناك عدة تعريفات متعددة حيث عرفت بأنها:-

- إحدى الممارسات الجيدة التي تهدف لتقديم المنتج بسعر سوق معين مستهدف أو مخطط عند مستوى التكلفة الفعال خلال دورة حياة المنتج الكلية (CPA Canada:2015:5).
- المقدار الأقصى المسموح به من التكلفة الممكن تكبدها أو تحققها على المنتج وما زالت تحقق الربح المطلوب من ذلك المنتج . (Ansari et al.:2016:1).
- طريقة وضع الأسعار التي تمزج بين التسعير على أساس السوق والتركيز على تخفيض التكلفة، ووفقا للتكلفة المستهدفة فأن سعر البيع المستقبلي هو المتوقع نتيجة استعمال المفاهيم المستندة للطلب او المنافسة (Warren et al:2009:380).
- العملية التي تهدف الى تطوير المنتجات والخدمات الجديدة في المراحل المبكرة من العمل قبل إنشاء وتصميم طرق الإنتاج والتي تكون موجهة من قبل العميل والتركيز على التصميم ومدى شموليتها لدورة حياة المنتج الكلية (Williams et al:2012: 847).

- عملية ذات خطوتين لتحديد واحتساب تكلفة المنتجات الأولى تقدير السعر المستهدف الذي يمثل السعر المقدر ويكون العميل مستعدة لدفعه على أساس ظروف السوق والمنافسة والثانية استعمال معلومات السعر المستهدف أو المخطط لاحتساب التكلفة المستهدفة (**Boyd :2013:198**).
- تقنية إستراتيجية لإدارة التكاليف التي تعمل بالتغذية الأمامية عن طريق ربط العوامل الداخلية والخارجية للشركة بهدف زيادة ربحيتها وقدرتها على المنافسة والبقاء عن طريق الحفاظ على عناصر النجاح الأساسية المتمثلة بالتكلفة والجودة والوقت والتجديد بأتباع وسائل وتقنيات هندسية ومعلوماتية متطورة (الموسوي، 2017: 32).

من خلال العرض السابق يمكن ملاحظة ما يلى:-

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 حيث تعد التكلفة المستهدفة إحدى تقنيات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وقد لاقت التسمية قبولا عاما.
2. تهدف التكلفة المستهدفة الى تخطيط وتخفيض التكلفة بالتركيز على عملية التصميم والتطوير واختيار أفضل البدائل لتصميم المنتجات التي تؤثر في بقية المراحل الأخرى، كما تهدف إلى تخفيض التكاليف للمنتج مع الحفاظ على مستوى الجودة عن طريق فحص الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة في ضوء الأسعار التي يتقبلها العملاء.
3. أن التكلفة المستهدفة ليست أداة بسيطة لتخفيض التكاليف بل هي جزء مهم من تصميم وتطوير المنتجات الحالية والجديدة.
4. تلخص التعريفات في مجموعتين، **الأولى** تركز على كيفية احتساب التكاليف المستهدفة للمنتجات و**الثانية** تعطي بعد واسع للتكلفة المستهدفة بوصفها أداة لإدارة التكلفة من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والعمل على تعزيزها والأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على استبعادها.

2-2 مبادئ التكلفة المستهدفة

- **السعر يحدد التكلفة:** تستعمل أسعار السوق التنافسي لتحديد التكاليف المسموح بها او التكاليف المستهدفة عن طريق طرح هامش الربح المطلوب من سعر السوق المستهدف (**Swenson et.al, 2013: 12**)

- **التركيز على العميل:** تكون التكلفة المستهدفة ناجحة اذا قامت الإدارة بالاستجابة لرغبات واحتياجات الزبائن وتحديد المنتجات التي يحتاجونها والسمات التي يريدونها، وهنا على الادارة الاهتمام بالتغذية الراجعة حول وتفضيلات العملاء لكي يتم بعدها تصميم المنتجات بما يلبي احتياجات ورغبات العملاء الممكن بيعها عند مستوى سعر مقبول يكون العملاء مستعدين لدفعه مقابل الحصول على تلك المنتجات **(Hilton, 2018: 649)**

- **التركيز على تصميم المنتج:** تبدأ عملية الرقابة على التكاليف في مرحلة تصميم المنتج لذلك يجب إعداد التصاميم الهندسية والتغيرات التي تطرأ عليها قبل البدء بالإنتاج بهدف تحقيق الوفورات في التكاليف بنسبة كبيرة في مرحلة التصميم لذلك يعد هذا المبدأ هام جدا **(Pazarceviren & Dede, 2015: 126)**

- **مشاركة المجاميع الوظيفية:** تشجع عملية التكلفة المستهدفة على مشاركة كافة الوظائف والتخصصات المختلفة مثل الهندسة والتصميم والإنتاج 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)**

- **توجيه استعمال سلسلة التوريد:** ان إتباع التكلفة المستهدفة يساعد على اشتراك كافة أعضاء سلسلة التوريد مثل الموردين والموزعين والقائمين على خدمات الصيانة وغيرهم في تطبيق أساليب خفض التكلفة لان التكلفة المستهدفة تعمل على خلق علاقات طويلة الأجل تعتمد على المنافع المتبادلة بين أعضاء سلسلة القيمة (راضى، 2019 :35).

- **تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج:** عند تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج فأن المسئولين عن تحليل دورة حياة المنتج يجب أن يحذروا من دمج كافة تكاليف هذه الدورة بشكل اجمالي والتي تتضمن تخطيط المنتج والتصميم المفاهيمي والتصميم التمهيدي والتصميم التفصيلي وعمليات الاختبار والفحص والإنتاج والتوزيع وخدمة العميل، اذ ان نظم محاسبة التكاليف التقليدية تولي الاهتمام فقط بتكاليف مرحلة الإنتاج دون تكاليف دورة حياة المنتج الأخرى **(Hilton, 2018: 649)**

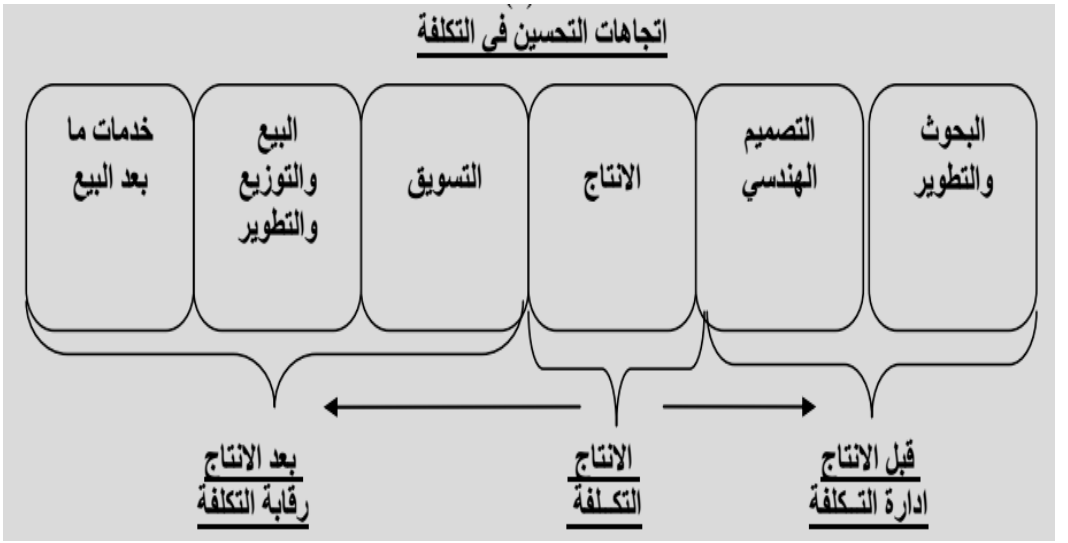
2-3 فلسفة وخصائص التكلفة المستهدفة

تقوم فلسفة التكلفة المستهدفة على أنه لا يتم تصميم المنتجات في ضوء الإمكانيات والتقنيات المتاحة بهدف تحقيق الاستغلال الأمثل لتلك الإمكانيات فحسب ولكن يتم تصميم المنتجات التي سوف تقابل السعر المطلوب والذي يحقق نجاحاً متوقعاً في السوق بغض النظر عما إذا كان مدعمةً بممارسات

الصناعة الجارية أم لا (صالح، 2015: 91). وهذا من الممكن تحقيقه بواسطة إدارة التكلفة المستهدفة التي تعني تطبيق بعض العمليات الإستراتيجية مع المساعدة في تخفيض تكاليف المنتج عن طريق تحسين العمليات الداخلية والخارجية لكى تحصل المنتجات على مطابقة لحاجات العملاء وعند أدنى سعر ممكن ومستويات جيدة من الوظائف والجودة وتعظيم المنافع المخططة (**Dimi,2015: 91**). أن التكلفة المستهدفة ليست تقنية فحسب بل هي فلسفة أو مدخل للتسعير وإدارة التكلفة، إذ تعد مدخل استباقي لإدارة التكلفة التي تعكس الاعتقاد بأن التكاليف يتم إدارتها بشكل جيد من خلال القرارات المتخذة لتطوير المنتج (**Hartgraveset.al, 2009: 261**) ان هذه التقنية تتطلب تعاون مصممي المنتج والمهندسين والملاك والتسويقيين والرادارين وغيرهم الذين يركزون على إدارة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج (**Drury,2001: 201**).

ان اتجاهات التحسين في التكلفة تتمثل باتجاهين:- (حسين، 2013: 118)

- الاتجاه الأول: 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 كما يأتي:-



شكل 2: اتجاهات التحسين في التكلفة

المصدر: إعداد الباحثان

وعلى هذا الأساس فان التكلفة المستهدفة اعترفت بخاصيتين هما (Garrisonet al, 2012: 724):

- **خاصة الأولى الأسواق** : العديد من الشركات تمتلك سيطرة على الأسعار اقل من المتوقع، أن 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.
- **أما الخاصية الثانية خاصية التكاليف:** أن معظم تكاليف المنتج تتحقق في مرحلة التصميم، فعندما يتم تصميم المنتج وتحويله للإنتاج فأنه لا يمكن القيام بتخفيض التكاليف بشكل كبير لان معظم الفرص الجوهرية لتخفيض التكاليف موجودة في مرحلة تصميم المنتج باستعمال وصنع الأجزاء البسيطة والرخيصة والمتينة.

لذلك جاءت أسلوب التكلفة المستهدفة بمدخلاً مختلفاً يستند الى ثلاث نقاط:- **(Crow,2012: 72)**

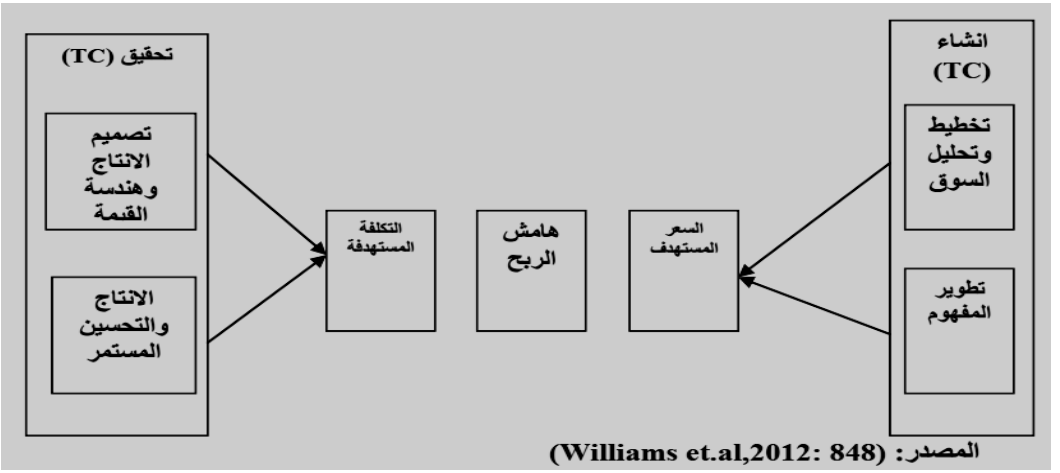
1. يتم توجيه المنتج على أساس قدرة العميل على التحمل اي الاستعداد لدفع السعر وهذا ما يعرف بالتسعير الموجه الى السوق.
2. معالجة تكاليف المنتج كمتغير أساسي خلال تحديد وتعريف متطلبات المنتج.
3. العمل الاستباقي لتحقيق التكلفة المستهدفة خلال تطوير المنتج والعملية.

وبهذا فان المتغير الذي لا يمكن السيطرة عليه من قبل الشركة هو سعر البيع الذي ينتج من الوضع الحالي أو المتوقع للأسواق التنافسية التي تعمل على أساس أقسام السوق المستهدفة وغالبا ما تقع بين :- **(Vasile & Croitoru, 2016:119) (صالح ،2019:14)**

أ- التكلفة المسموح بها بسبب المنافسة.

ب- التكلفة المقدرة بسبب الوسائل والتقنيات المستعملة في الإنتاج الحالي.

والشكل التالى يوضح مكونات عملية التكلفة المستهدفة كما يأتي:-



شكل 3: مكونات التكلفة المستهدفة

2-4 خطوات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة

إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب أربع خطوات رئيسية، وهي كالآتي :- **(الكواز،2019 :35) (الزاملى، 2019 :8) (غافل ،2019 :21)**

الخطوة الأولى: تحديد سعر البيع المستهدف

ينظر الى سعر البيع المستهدف على إنه أقصى سعر يكون الزبائن مستعدين لدفعه مقابل الحصول على منتجات يمكن أن تلبي حاجاتهم ورغباتهم، لذلك فإن الأمر يتطلب أن يكون الزبائن على فهم وإدراك لقيمة المنتج بالمقارنة مع ما يقدمه المنافسين من منتجات، ولتحديد سعر البيع المستهدف فعلى الوحدة الاقتصادية إجراء بحوث ودراسات سوقية بخصوص الخصائص والجودة التي يرغبها الزبون بالتوافق مع السعر الذي يكون على استعداد لدفعه مقابل الخصائص والجودة المذكورة

وعليه، فإن سعر البيع المستهدف يتحدد من خلال القيمة المدركة للعميل تجاه منتج الوحدة الاقتصادية، وإن هذه القيمة يتم إدراكها وفقا لما يستطيع العميل أن يضحي به من موارد في سبيل الحصول على منتج معين يمكن أن يشبع حاجاته ورغباته دون إهمال أسعار البيع التي يقدمها المنافسين.

الخطوة الثانية: تحديد هامش الربح المستهدف

إن هامش الربح المستهدف هو المتغير الثاني في معادلة تحديد التكلفة المستهدفة، وينظر الى هامش الربح المستهدف على إنه العائد المالي الذي تحتاجه الوحدة الاقتصادية من أجل البقاء في بيئة أعمالها

فضلا عن النمو والتوسع، وبذلك فإن هامش الربح المستهدف يتم تحديده من أجل ضمان تحقيق الخطط الخاصة بالأرباح طويلة الأجل في الوحدة الاقتصادية

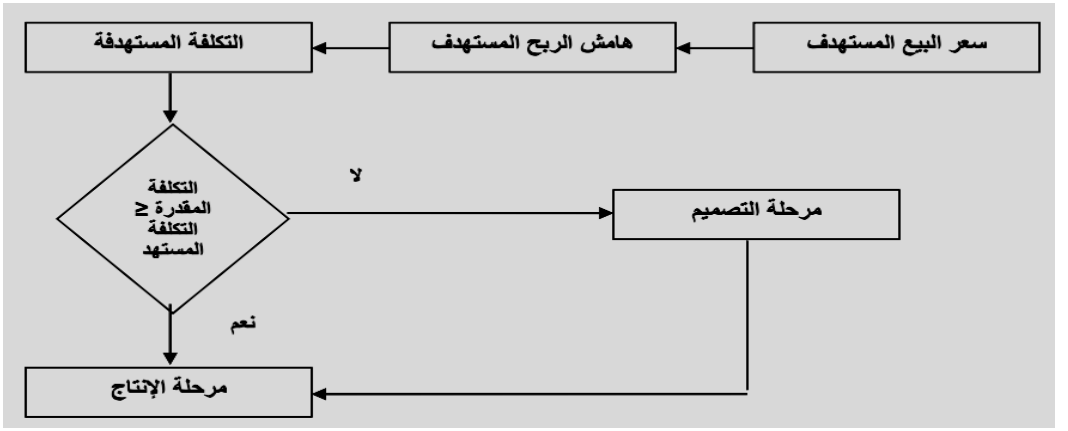
وبالتالي، فإن تحديد هامش الربح المستهدف يجب أن يكون رقم مرن يعتمد بشكل كبير على سلوك كل من الزبائن والمنافسين بالإضافة الى قدرة الوحدة الاقتصادية على تلبية حاجات الزبائن ومواجهة المنافسين، وذلك من أجل أن يكون هامش الربح المستهدف أقرب إلى الواقعية وبعيدة عن المبالغة.

الخطوة الثالثة: تحديد التكلفة المستهدفة

يمكن التوصل الى التكلفة المستهدفة من خلال الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف، لذلك يجب على الوحدة الاقتصادية العمل على تصميم منتجاتها والعمليات الخاصة بها في حدود التكلفة المستهدفة التي تم تحديدها مع مراعاة القدر المقبول من الجودة إذا ما أرادت البقاء في بيئة المنافسة، ويمكن احتساب التكلفة المستهدفة من خلال المعادلة الآتية:-

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف – هامش الربح المستهدف

ويمكن توضيح آلية الوصول الى التكلفة المستهدفة من خلال الشكل الأتي:



شكل 4: إلية الوصول الى التكلفة المستهدفة

ومن خلال الشكل أعلاه، يلاحظ إن تحديد التكلفة المستهدفة يتطلب تحديد سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف، وإن الفرق بينهما يمثل التكلفة المستهدفة التي تعد جزء من النظام الإداري الشامل لإدارة التكلفة الاستراتيجيات والتي يتم تحديدها وفقا لكل من ظروف السوق والمنافسة وحاجات ورغبات الزبائن وإمكانات الوحدة الاقتصادية المتاحة، وبعد تحديد التكلفة المستهدفة يتم مقارنتها مع التكلفة

المقدرة للمنتج، فإذا كانت التكلفة المقدرة أقل أو تساوي التكلفة المستهدفة يتم الانتقال مباشرة إلى الإنتاج، إما إذا كان العكس فيتم تعديل تصميم المنتج من أجل الوصول الى التكلفة المستهدفة التي تم تحديدها.

الخطوة الرابعة: استعمال بعض التقنيات للوصول الى التكلفة المستهدفة

في أغلب الأحيان تكون التكلفة المستهدفة أقل من التكلفة المقدرة (المتوقعة) لمنتجات الوحدة الاقتصادية وذلك بسبب وجود مجموعة من العوامل والتي من أهمها الضغوط التي تواجهها هذه الوحدة من قبل الزبائن أو المنافسين لتخفيض تكاليف المنتجات (Dekker & Smidit, 2013:12)، وإن زيادة التكلفة المقدرة للمنتج على التكلفة المستهدفة تتطلب القيام بتخفيض التكاليف، ويتم هذا التخفيض باستعمال بعض التقنيات ومنها هندسة القيمة والتحليل المفكك، ويمكن توضيح ذلك خلال الأتي **(Drury,2008:892)**:-

أ- هندسة القيمة (Value Engineering): هي دراسة نظامية لجميع العوامل التي يمكن أن تؤثر في تكلفة المنتج، إذ يتم التركيز على إجراء التحسينات على تصميم المنتج بالإضافة الى التخلص من المكونات ولوظائف التى لا تضيف قيمة.

ب- التحليل المفكك (Tear – Dow):- يستند هذا التحليل على دراسة المنتج المنافس وتحليل مكوناته أو وظائفه أو تكاليفه وذلك من أجل تحديد الفرص الممكنة لتحسين وتطوير منتج الوحدة الاقتصادية وتخفيض تكاليفه بهدف تحديد الإجراءات الملائمة للتحسين والتطوير.

2-5 خصائص التكلفة المستهدفة

- التركيز على الأهداف الإستراتيجية 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).
- تحديد سعر البيع المستهدف او المخطط خلال مرحلة تخطيط المنتج وبالاعتماد على السوق كموجه لعملياتها **(Everaert et al, 2016: 238)**
- ان تقنية التكاليف المستهدفة ليست أسلوب إداري لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي ولكنه أسلوب يهدف لتخفيض التكاليف فضلا عن تحسين جودة المنتج ، فبدون التكلفة التنافسية لا يمكن لأية شركة أن تلعب دورا مهما في السوق إذا ان أذواق المستهلكين في ظل هذا العصر في تطور مستمر (الطائى،2019: 9).

- تنفيذ التكلفة المستهدفة بأسلوب العمل الجماعي عن طريق إشراك كافة الأقسام والمستويات داخل الشركة مما يساعد على تعزيز وتوفير نوع من حالة الانسجام والتفاهم في العمل بين الأفراد والمستويات والأقسام المختلفة داخل الشركة (الموسوى، 2007: 68).
- تقسيم التكاليف المستهدفة بحسب الوظائف أو التصنيفات الفرعية أو فقرات التكلفة أو المصممين أو الموردين أو غيرهم **(Everaert et al, 2016: 240)**
- تطبق التكاليف المستهدفة في مرحلة التطوير والتصميم وهي تختلف عن نظم مراقبة التكاليف المعيارية التي يتم تطبيقها في مرحلة الإنتاج (صالح،2015: 93).

ويضيف الباحثان النقاط الآتية:-

- أن التكلفة المستهدفة لا تقتصر فقط على مشاركة الأطراف داخل الشركة بل تتطلب مشاركة الأطراف الخارجية من الموردين والعملاء وغيرهم.
- توفير معلومات التكاليف التفصيلية حول المكونات والوظائف والأجزاء لدعم عملية إدارة التكاليف.

2-6 مزايا وصعوبات استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة

2-6-1 مزايا استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة

هناك مجموعة من المزايا التي تتميز بها التكلفة المستهدفة وهى:- **(Blocher (Dimi, 2015: 92) (Faraji & Reiszadeh,2013: 371) et .al, 2010: 553)**

- تكمن قيمتها في العملية التي تنطلق وبأقل نتائج عددية أو رقمية متحققة وتتطلب هذه العملية تفكير ثابت من حيث الكفاءة والإنتاجية عند كافة أقسام الشركة خلال دورة حياة المنتج الكلية.
- إمكانية تحسين الجودة الكلية للمنتج عن طريق وضع التصاميم وتطويرها بدقة والاهتمام بقضايا الإنتاج المتعلقة بمرحلة التصميم وبشكل واضح.
- تساعد التكلفة المستهدفة في جعل الأعضاء المهنيين واعيين بالتكلفة المستهدفة والإحساس بالتزامهم تجاه الإبداع في منتجاتهم.
- تخفيض التكاليف من خلال تخفيض تكلفة الأجزاء المشتراة والمواد الأولية والحصول على تصاميم أكثر كفاءة وفاعلية وخلق الدافع والروح المعنوية لفريق العمل الجماعي في الشركة.

- تعمل على تحليل وتقييم إمكانية او قابلية الخدمة أكثر من البعد المادي باستعمال الوظائف ومجالاتها مثل تقييم أهداف تكلفة النظام لتوجيه تطوير المنتج عن طريق توليد المنتجات الجديدة الفعالة حسب منظور التكلفة – القيمة وإبداع المنتجات التي تلبي المتطلبات الفنية للعملاء والأسعار.
- إمكانية المساعدة في تحقيق وكسب الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية في أوقات الركود الاقتصادي.
- تشجيع فريق العمل على الالتزام بالتحسين المستمر والترابط والتنسيق بين أفراد فريق العمل من أقسام مختلفة، وهذا الترابط يكون على المدى الطويل وبما يؤدي الى تعزيز قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستجابة السريعة لطلبات السوق.

2-6-2 صعوبات استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة

(Potkany et. al, 2017: 132) (Dimi, 2015: 94) (Atkinson et.al, 2012: 314)

- الافتقار لفهم التكاليف المستهدفة في العديد من الوحدات الاقتصادية فهناك الكثير لا يرون التكلفة المستهدفة مفهوم سائد إضافة الى عدم الفهم الواضح لمنافعه لان العديد من المسئولين التنفيذيين يرفضون فكرة تطبيق التكلفة المستهدفة.
- لا يمكن تنفيذ التكلفة المستهدفة من قبل الوحدة الاقتصادية فهي لا تملك الرؤية الواضحة والدائمة عن التحسين المستمر وتخفيض التكاليف بشكل منتظم وموحد لكافة الأقسام في الوحدة الاقتصادية.
- تتضمن أسلوب التكلفة المستهدفة جوانب معقدة تتأثر ببيانات السوق وظروف عدم التأكد لأن التكلفة المستهدفة تتطلب ظروف مستقرة لغرض إجراء تحسين التكلفة للوحدة الاقتصادية والاهتمام بالقضايا والمشاكل قصيرة وطويلة الأجل وإجراء توجيه شامل للتكلفة والتوجه قدما نحو المدخل التقني للمنتجات.
- تتطلب التكلفة المستهدفة التكامل والتنسيق بين كافة الإدارات والاستعداد للعمل كفريق موحد وهذا يتطلب جهدا ووقتا لتجميع هذا الفريق.
- إرهاق الموظفين ولاسيما مهندسي التصميم والبحث والتطوير، ففي الشركات اليابانية يعمل الموظفون وفقاً للضغط المستمر لتحقيق أهداف الشركة ويصبحون أقل فاعلية في أداء عملهم.
- الاهتمام المفرط بطلبات العملاء ورغباتهم واحتياجاتهم.
- الإفراط في وقت التطوير والتحسين في حالة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لأنه قد يؤدي الى زيادة تكرار دورات هندسة القيمة لغرض تخفيض التكاليف ومن ثم يؤدي الى تأخير وصول منتج الوحدة الاقتصادية الى السوق.

ومن خلال الوقوف على الصعوبات التي تواجه **أسلوب التكلفة المستهدفة** يري الباحثان أن محاسبة تكاليف تدفق المواد تساعد في التغلب على هذه الصعوبات نظرا لما تتميز به من:-

- توفر مجموعة من الأدوات والأساليب الإحصائية التي تساعد في تحديد قياس كفاءة وفاعلية أداء الأنشطة لتحديد مدى التباين أو الانحراف في أداء العمليات.
- ما توفره أيضا من معلومات تساعد في تحديد الخصائص الحرجة للجودة حيث أنه من خلال تحليل استجابات العملاء حول المواصفات التي يطلبونها في المنتج يتم تقسيمها إلي متطلبات أو مواصفات أساسية، ومتطلبات أو مواصفات ثانوية مما تساعد في تحسين دقة تخصيص الموارد للإنتاج المنتجات.
- على الرغم من وجود صعوبات لأسلوب التكلفة المستهدفة إلا ان هذا الصعوبات يمكن تجاوزها عن طريق إقامة دورات وورش عمل تعمل على زيادة الوعي لدى موظفي ومسئولي الوحدة الاقتصادية تجاه هذه التقنية، وضرورة إنشاء الرؤية الواضحة عن أهمية التكلفة المستهدفة ودورها في تخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية وزيادة الإنتاجية وتحسين الربحية وتوفير الرؤية الواضحة عن التحسين المستمر والعمل على تحفيز الموظفين في أداء عملهم فضلا عن المساعدة في إنشاء قاعدة البيانات التي تزود الوحدة الاقتصادية بكافة بيانات التكاليف التفصيلية التي تساعد في تسهيل مهمة تطبيق التكلفة المستهدفة.

لذا فإن التكامل بين الأداتين يساعد في التغلب على الصعوبات التي تواجه كل أداة يتم تطبيقها منفردة وذلك بهدف تخفيض التكاليف دعم الميزة التنافسية لمنشآت في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

3- محاسبة تكاليف تدفق المواد ودعم الميزة التنافسية

3-1 مفهوم محاسبة تكاليف تدفق المواد

تم تطوير مفهوم محاسبة تكاليف تدفق المواد من قبل البروفسور(Bernd Wagner) وزملاؤه في أواخر التسعينات في اوغسبورغ في ألمانيا باعتبارها تقنية محاسبية تعمل على حماية البيئة كونها تركز على تتبع المخلفات والنفايات والمخرجات غير السلعية وتساعد على تحسين الأدائيين البيئي والاقتصادي (NPC, 2015: 1)، إذ يطلق على محاسبة تكاليف تدفق المواد أيضا اسم محاسبة المواد والطاقة أو محاسبة تكاليف التدفق وتهدف بشكل رئيس على تحديد تدفقات المواد والطاقة عبر نظام خلق القيمة خلال فترة زمنية معينة وتشمل تقييم إمكانات الإنتاج الأنظف على مستوى المنشأة والتقدير الأولي لتكاليف تولد النفايات (Wahyuni, 2009:12) وقد تم تعريف (MFCA)من قبلISO-14051 على أنها "تقنية لقياس

التدفق وأرصدة المواد في العمليات أو خطوط الإنتاج (Crist & Burrit, 2016: 1)، كما عرفت بأنها "تقنية المحاسبة الإدارية البيئية التي تختص في قياس وتحديد تكلفة تدفقات المواد والطاقة، وتخصيصها للمنتجات والخدمات المسئولة عنها وتوفير فرص لتقليل التأثير السلبي إلى الحد الأدنى وتوفير التكاليف للمنشأة (Papaspyropoulos et al, 2016: 325) "

3- 2 أهمية محاسبة تكاليف تدفق المواد

تبزر أهمية (MFCA) عبر تحسين النهج المحاسبي الحالي على المستويين الآتيين:- (Hajek et al., 2008: 142)

- **المستوى الاقتصادي:** تركز (MFCA) في المقام الأول على تكلفة المواد، كونها عنصرا مهم جدا في المنشآت الصناعية مقارنة بغيرها، ففي ظل نظم المحاسبة التقليدية لا تتوفر معلومات كافية ومفصلة عن تكلفة المواد، وكيفية مرورها في المنشأة، أما في ظل (MFCA) يتم توضيح تكاليف المواد بشكل أكبر وأدق من خلال ربط بيانات الوحدات المادية مع الوحدات المالية.
- **المستوى البيئي:** تركز (MFCA) على تخفيض التكلفة عبر تخفيض كميات المواد والطاقة المستهلكة، مما ينتج عن هذا التخفيض تأثيرات بيئية إيجابية، إذ أن استخدام المواد والطاقة بشكل أفضل من شأنه أن يقلل من النفايات والانبعاثات التي تؤثر على البيئة، لذا تعد (MFCA) تقنية مهمة جدا للإدارة يمكن من خلالها تعظيم الكفاءة الاقتصادية وتحسين الفوائد البيئية.

3-3 أهداف ومنافع وتصنيف محاسبة تكاليف تدفق المواد

تهدف (MFCA) بشكل رئيس على تحفيز ودعم جهود التي تبذلها المنشآت لتعزيز أدائها المالي والبيئي عبر تحسين استخدام المواد والطاقة من خلال:(Gotze et al., 2013: 232-233)

1. تحسين شفافية تدفقات المواد واستهلاك الطاقة والتكاليف المتعلقة بها فضلا عن تحسين الجوانب البيئية.
2. دعم القرارات داخل المنشآت في مجالات تكنولوجيا العمليات، وإدارة الجودة وتخطيط الإنتاج وإدارة سلسلة التوريد، وتحسين الاتصال والتنسيق فيما يتعلق بالمواد واستهلاك الطاقة.

وتسهم تقنية (MFCA) من تقديم مجموعة من المنافع منها:- (Doorasamy, 2014: 60)

أ- **تحديد المشاكل:** تساعد (MFCA) على التحقق من وجود خسائر اقتصادية التي لا يمكن اكتشافها باستخدام النظم التقليدية التي تركز فقط على الجانب المالي، في حين تسلط تقنية MFCA الضوء على الخسائر المادية أيضا، وتحديد هذه الخسائر ماديا وماليا، مما يمكنها من تقليل الخسائر المادية.

ب- **التعرف على نقاط التحسين:** بالرغم من إن المنشآت على علم بالخسائر المادية فإنها لا تقوم بأي عمليات تحسين في ظل النظام التقليدي، اذ تساعد (MFCA) المنشآت على القيام بإجراءات التحسين عبر تحديد وتتبع كمية النفايات والمخلفات لتدفقات المواد والعمل على تخفيضها.

كما يتم تصنيف التكاليف حسب محاسبة تكاليف تدفق المواد : يتم تصنيف التكاليف وفق (MFCA)الى أربع أنواع كما يلي: (APO, 2014: 5) (Zhao et al., 2013:198) (Hyršlováet al., 2011:6) (UNDSD, 2001: 84) (Sygulla et al., 2011: 3)

- **تكلفة المواد:** وتشمل جميع تكاليف المواد الرئيسة والفرعية والمواد المساعدة الداخلة في العملية التصنيعية مثل المنظفات والمحفزات وغيرها.
- **تكلفة الطاقة:** ويقصد بها جميع تكاليف مصادر الطاقة التي تستخدمها المنشأة من أجل معالجة المواد، كتكاليف الوقود والكهرباء وأي تكاليف أخرى تؤثر على الطاقة.
- **تكلفة النظام:** هي جميع التكاليف التي تتكبدها المنشآت في سياق التعامل الداخلي مع تدفقات المواد، سواء كانت هذه التدفقات مواد أولية أو مساعدة أو مواد تحت التشغيل أو مخلفات باستثناء التكاليف المادية أو تكاليف الطاقة أو تكاليف إدارة المخلفات.
- **تكلفة إدارة المخلفات:** ويقصد بها التكاليف التي تحدث في سياق التعامل مع خسائر المواد داخل مركز كمية معين. ويتم تخصيصها للخسائر المادية فقط، وتشمل أنشطة (إعادة إصلاح المنتجات المعابة وعمليات إعادة تدوير والتخلص من والانبعاثات الهوائية والنفايات الصلبة ومياه الصرف.

3-4 مفهوم الخسارة حسب نظام محاسبة تكاليف تدفق المواد

أبرز السمات التي تتميز بها MFCA كونها تعطي مفهوما جديدا لمعنى الخسارة يختلف عنه في النظم التقليدية، كونها تركز على العلاقة بين المدخلات والمخرجات، إذ تم تعريف مفهوم الخسارة وفق تقنية MFCA على انه "الفرق الناتج بين مدخلات العملية الإنتاجية ومخرجاتها(Tajelawi, 2016: 114) اذ تعمل هذه التقنية على تحديد الخسائر المادية على سبيل المثال (المنتجات ذات الجودة الرديئة، والخردة) باعتبارها جزءا من تدفقات المواد والإبلاغ عنها في جميع المراحل التصنيعية بوصفها مخلفات مادية غير مرغوب فيها اقتصاديا وبيئيا الأمر الذي يمكن إدارة المنشأة من القيام بمجموعة من الإجراءات قبل عمليات التصميم التي من شأنها تحديد مجالات توفير التكاليف (Doorasomy, 2014: 59)، حيث أشار (Ameri, 2017: 35) الى ان الخسائر الرئيسة المتولدة أثناء العملية الإنتاجية يمكن حصرها بالآتي:

- خسارة المواد أثناء المعالجة (كالجدولة والخراطة) والمنتجات المعيبة والشوائب.
- خسائر المواد المتبقية في معدات التصنيع بعد الإعداد.
- خسائر المواد المساعدة (مثل المذيبات والمواد المتطايرة، والمنظفات المستخدمة لغسل المعدات)

3-5 خطوات تنفيذ محاسبة تكاليف تدفق المواد

يتم تطبيق MFCA على مرحلتين:-

- **تتضمن المرحلة الأولى** تطبيق مفاهيم MFCA لتحديد وتحليل كفاءة التشغيل من حيث استخدام الموارد، وتتكون هذه المرحلة من عدة خطوات والتي تم إنشاؤها وفقا لدورة التحسين المستمر كما يلي: (Chompu-inwai et al., 2014: 4)

أ- **التخطيط:** وتتضمن مشاركة الإدارة وتحديد الخبرة الضرورية للدراسة ووضع حدودها والفترة الزمنية لتجميع بياناتMFCA وتحديد مراكز الكمية المناسبة.

ب- **التنفيذ:** يتم تحديد المدخلات والمخرجات لكل مركز كمية فضلا عن تحديدها ماديا وماليا.

ج- **التحقق:** ويشتمل على التفسير والتلخيص لبيانات MFCA ونقل نتائجهما للإدارة.

د- **التصحيح:** ويركز على تحليل الخطوة الثانية عبر التركيز على تحديد وتقييم فرص التحسين ونتيجة للتحليل حيث يمكن وصف أثر وحجم والدوافع التي أدت الى حصول الخسائر.

- **بينما تتضمن المرحلة الثانية** تطبيق الأساليب والتقنيات اللازمة لتحسين الأدائيين المالي والبيئي، اذ تم إدخال المفاهيم والتقنيات الهندسية لاستخدامها في إنشاء المنتجات وتحسينها، مثل الأدوات المتعلقة بالإنتاج والتوزيع والأدوات المتعلقة بالعوامل البشرية والأدوات المرتبطة بالإنتاج المستدام والنظيف وغيرها في سبيل تحسين أداء العمليات وتقليل الخسائر والحد من النفايات.

3-6 مجالات تحسين الجودة وتخفيض التكلفة وفق MFCA

3-6-1 محاسبة تكاليف تدفق المواد ودعمها للمنشأة بمعلومات اقتصادية وبيئية

أدت التطورات في بيئة الأعمال الحديثة الى ضرورة توفير معلومات دقيقة وملائمة من أجل اتخاذ القرارات لمواجهة التحديات التي تتعرض لها المنشآت، إذ ان أنظمة محاسبة التكاليف أصبحت لا تتلاءم مع طبيعة المعلومات اللازم توفرها من اجل اتخاذ القرارات المختلفة في بيئة الأعمال الحديثة وأصبحت المنشآت غير قادرة على المنافسة في ظل التغييرات الحالية وأصبح من الضروري البحث عن أدوات جديدة لإدارة التكاليف (عبد اللطيف وخلف،2012 : 112)، إذ أشار (Crist & Burritt, 2015: 1) ان المنشآت

شهدت في الفترة الأخيرة تحديات كبيرة من اجل تحسين كفاءة الأعمال من خلال توفير معلومات يمكن عبرها تقليل استخدام المواد والطاقة، حيث تم اقتراح MFCA بكونها تنقية إدارية محاسبية من أجل القيام بذلك. حيث أشار (Sygulla et al., 2011: 3) الى ان MFCA توفر معلومات تهدف الى دعم التحليلات التي توجه تدفقات المواد والطاقة واتخاذ القرارات المختلفة لتحسين كفاءة الموارد وعمليات تخفيض التكلفة، فهي تدمج بين الأهداف البيئية والاقتصادية في آن واحد من أجل المساهمة في المواد والطاقة بشكل أقل وأكثر دقة وكفاءة.

كما أشار كل من (Schmidt & Nakajima, 2013: 363) الى أن (MFCA) تعمل على توفير كافة المعلومات المتعلقة بكميات وتكلفة المنتج السلبي، حيث تقوم بالتحقق من الأرصدة في كل عملية يتم القيام بها مما يتيح لها من تقديم معلومات للإدارة عن المدخلات الرئيسة لكل عملية وعدد المنتجات التي قامت هذه المدخلات بإنتاجها، فضلا عن كمية النفايات التي تولدت أثناء العملية التصنيعية، حيث يتكون لديها معلومات بشكل تفصيلي عكس النظم التقليدية، وبينت دراسة (Fakoya & Van der pol, 2013: 136) الى وجود نقص في التكامل في قواعد بيانات المنشأة في أقسامها المختلفة وسببه هو عدم تطبيق MFCA لالتقاط المعلومات المتعلقة بتكاليف النفايات، ومن ثم فان تطبيق MFCA داخل المنشأة وتكامله مع أنظمة تخطيط الموارد سيؤدي الى توافر معلومات كافية حول كمية وتكلفة النفايات مما يمكن إدارة المنشأة من اتخاذ القرارات المناسبة من اجل الحد أو التخلص منها، كما تركز تقنيةMFCA على تخصيص تكاليف الإنتاج الى التدفقات المادية الخاصة بها، فهي لا تقوم بحساب التكاليف البيئية أو معالجة النفايات أو الوقاية الكاملة أو الإدارة البيئية فقط، بل تعمل على قياس تكاليف المنتج الإيجابي والمنتج السلبي أيضا مما يمكن إدارة المنشأة من الميزة على تخفيض تكاليفه وآثاره البيئية أو الحد منها (Jasch, 2019: 116)، وأشار (Hyršlová et al., 2011: 16) الى أن MFCA توفر معلومات تركز على تخفيض كميات المواد والطاقة المستهلكة في العملية التصنيعية، الأمر الذي سوف يقلل من حجم النفايات والانبعاثات التي تؤثر على البيئة، ومن ثم سيتم المحافظة على البيئة من التلوث نتيجة الحد من المخلفات والانبعاثات وإنتاج منتجات خالية من العيوب، إذ تمثل تقنية MFCA تقنية مهمة للإدارة البيئية، إذ يتم تحقيق الفوائد البيئية عبرها حتى ولو لم يكن هناك للمنشأة نية متعمدة في ذلك.

ويرى الباحثان أن MFCA تمكن المنشآت من الحصول على معلومات تساعدها على نجاح نظم الإدارة البيئية، وتزيد من فرص التخفيض أو الحد من التأثيرات البيئية السيئة خلال المراحل المختلفة لإنتاج المنتج، وتخفيض حجم المخلفات الناتجة عن ممارسة المنشأة لعملياتها، مما يحقق لها الكفاءة البيئية والمساعدة في التوافق مع متطلبات الجودة البيئية والوفاء بالمسؤولية الاجتماعية، وبالتالي يحقق لها تأثير مباشر لتحسين الأداء (البيئي والاقتصادي) لهذه المنشآت.

3-6-2 دور محاسبة تكاليف تدفق المواد فى تخفيض التكاليف و تحسين الميزة التنافسية

تعرف الميزة التنافسية لمنشأة الأعمال بأنها "قدرة المنشأة على منافسة المنشآت الأخرى العاملة في نفس السوق بالنسبة لنفس السلع والخدمات، والعمل على تحقيق كفاءات مساوية أو تفوق كفاءات المنافسين. وتتجسد الميزة التنافسية من خلال التحكم في التكاليف وجودة المنتج"، كمل يمكن تعريفها بأنها القدرة على مواجهة المنافسين بغرض تحقيق الربحية (عبدالله : 215: 57) ويتبلور مفهوم الميزة التنافسية في كونها مجموعة المهارات والتقنيات والموارد والمزايا التي تستطيع الإدارة تنسيقها واستثمارها لتحقيق أمرين: (عبد السميع:2011: 57)

- إنتاج قيم ومنافع أكبر للعميل Customer Value
- الاختلاف عن المنافسينDifferentiation

أولاً: كيفية بناء الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال

يتمثل كيفية بناء الميزة التنافسية لمنشآت في: (القصاص:2020: 36)

- **أولا: مدخلات:** موارد بشرية متفوقة قادرة على إدارة أنشطة المنشأة بكفاءة عالية، ومعلومات متجددة عن كل ما يتعلق بطرق الإنتاج والأساليب الحديثة في إدارة الأنشطة المختلفة في المنشأة، وإمكانيات تكنولوجية ومادية حيث يجب أن تعمل المنشأة على اقتناء التكنولوجيا الحديثة في الإنتاج حتى تستفيد من المزايا التي توفرها هذه التكنولوجيا، وكذلك توفير الإمكانات المادية اللازمة. ومن أهم هذه الإمكانات هو إدخال فرص وتحديات يجب أن تعمل إدارة المنشأة على إدخالها من تغيرات في الأساليب الإدارية والتخطيط الاستراتيجي لإدخال هذه الفرص والتحديات.
- **ثانيا: العمليات:** يجب أن تعمل المنشأة على تحقيق ما يأتي: تحسين الجودة، تخفيض التكاليف، تحقيق العالمية، تطوير المنتجات، ابتكار وتحديث الموارد، التطور التكنولوجي، إعادة التصميم، إعادة الهندسة، التغير المستمر.
- **ثالثا: المخرجات:** وتتمثل بتحقيق قدرات تنافسية عالية المستوى.

ثانياً: أبعاد الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال

يمكن بيان أبعاد الميزة التنافسية من خلال : **(ElKelety:2016:p51) (Tyagi :2018:p3)**

1. **بعد التكلفة Cost:** أن المنشآت التي تسعى إلى الحصول على حصة سوقية أكبر كأساس لتحقيق نجاحها وتفوقها هي التي تقدم منتجاتها بتكلفة أدنى من المنافسين لها. ويمكن للمنشآت تخفيض التكاليف من خلال الاستخدام الكفء للطاقة الإنتاجية المتاحة لها، فضلا عن التحسين المستمر لجودة

المنتجات، والإبداع في تصميم المنتجات وإتقان العمليات، كما تسعي إلى تخفيض تكلفة الإنتاج مقارنة بالمنافسين والوصول إلى أسعار تنافسية تعزز من الميزة التنافسية للمنشأة وللمنتجات في السوق.

2. **بعد الجودة Quality**: تعد الجودة من المزايا التنافسية المهمة والتي تشير إلى أداء الأشياء بصورة صحيحة لتقديم منتجات تتلاءم مع احتياجات العملاء، حيث أن العملاء يرغبون في المنتجات ذات الجودة التي تلبي الخصائص المطلوبة من قبلهم وهي الخصائص التي يتوقعونها أو يشاهدونها في الإعلان، فالمنشآت التي لا تقدم منتجات بجودة تلبي حاجات ورغبات العملاء لا تتمكن من البقاء والنجاح في سوق المنافسة.

3. **بعد المرونة Flexibility**: تعتبر المرونة الأساس لتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة من خلال الاستجابة السريعة التغيرات التي قد تحدث في تصميم المنتجات وبما يلائم حاجات العملاء. وتعنى المرونة قدرة المنشأة على تغير العمليات إلى طرق أخرى، فالعميل يحتاج إلى تغيير العمليات لتوفير أربع متطلبات وهي:

- مرونة المنتج: وهي قدرة العمليات على تقديم منتجات جديدة أو معدلة.
- مرونة المزيج: وتعني قدرة العمليات الإنتاج مزيج من المنتجات.
- مرونة الحجم: وتعني قدرة العمليات على التغير في الإنتاج لتقديم أحجام مختلفة من المنتجات.
- مرونة التسليم : وتشير إلى قدرة العمليات لتغير أوقات تسليم المنتجات.

4. **بعد التسليم Delivery**: إن بعد التسليم هو بمثابة القاعدة الأساسية للمنافسة بين المنشآت في الأسواق، من خلال التركيز على خفض المدة الزمنية والسرعة في تصميم منتجات جديدة، وتقديمها إلى العملاء بأقصر وقت ممكن، حيث أن هناك ثلاث أسبقيات لبعد التسليم تتعامل بالوقت هي: سرعة التسليم، والتسليم في الوقت المحدد، وسرعة التطوير.

5. **بعد الابتكار(الإبداع) Innovation**: يضيف بعض الكتاب بعد الإبداع بوصفه من أبعاد الميزة التنافسية، وهو العملية أو النشاط الذي يقوم به الفرد وينتج عنه ناتج أو شئ جديد وهو من المزايا التنافسية التي أضيفت حديثا، حيث أن المنظمات الصناعية التي تنافس من خلال الإبداع يجب أن تملك المقدرات الإستراتيجية التي تؤهلها لتطوير منتجات وخدمات جديدة أو أن تكون قادرة على تطوير عمليات وتكنولوجيا جديدة، وجميعها تهدف إلى تحقيق مخرجات ذات مواصفات عالية.

ثالثاً: مداخل تحسين الميزة التنافسية للمنشآت الأعمال

ولكي تتمكن المنشأة من الحفاظ على مميزات القدرات التنافسية التي تميزها عن منافسيها بشكل دائم ومستمر عليها الاستثمار في الميزات والقدرات التنافسية التي يصعب محاكاتها فيها، والتنوع في مصادر الميزات التنافسية (عدم الاعتماد على ميزة تنافسية واحدة) وكذلك التحسين والتطوير المستمر في الميزات التنافسية، وتتمثل مداخل تحسين القدرات التنافسية للمنشآت فيما يلى: (علام، 2018: 55-56)

- التوظيف الفعال للموارد وتعظيم العائد منها.
- التوظيف الفعال لمهارات وإمكانيات وخبرات الموارد البشرية.
- تطوير نظم إدارة العمليات الفنية التي تقوم بها المنظمة.
- تطوير نظم الإدارة (نظم اتخاذ القرارات، التخطيط الاستراتيجي .....الخ).
- تطوير نظم إدارة المعلومات وتطوير نظم تكنولوجيا الإنتاج والاتصالات.
- الاستثمار في أنشطة البحوث والتطوير بغرض التفوق على المنافسين والحفاظ على الحصة السوقية.
- تحسين العلاقة مع الموردين وتكوين سلسلة توريد فعالة تساعد المنشأة على تحقيق مواصفات الجودة المطلوبة.

رابعاً: استراتيجيات دعم القدرات التنافسية للمنشآت الأعمال

وتعرف الإستراتيجية التنافسية بأنها الإستراتيجية التي تمكن المنشأة من أن تكون مختلفة عن طريق الاختيار المدروس والدقيق لمختلف الأنشطة التي تقوم بها المنظمة لتقديم مزيج فريد ومميز من القيم للعملاء (على:2018 : 139). ففي ظل عولمة الأسواق وزيادة حدة المنافسة يصبح من الضروري أن تحدد المنشأة إستراتيجيتها التنافسية وكيفية كسب الميزات التنافسية من خلال ثلاث أنواع من الاستراتيجيات التنافسية التي يتم على أساسها تحديد الموقف التنافسي الاستراتيجي للمنشأة أهم هذه الاستراتيجيات: (القصاص:2020: 40 – 41) **(Jef. et al., 2015 p49 –51)**

– إستراتيجية ريادة التكلفة Cost Leadership Strategy

تعبر عن قدرة المنشأة للإنتاج بأقل التكاليف إذا ما تم مقارنتها بمنافسيها وذلك من خلال ترشيد استخدام الموارد وتخفيض تكلفة التالف والفاقد، وتخفيض المخزون من المواد الخام والمنتجات تامة الصنع، مع ضرورة مراعاة معايير جودة ومواصفات المنتج، المرونة في الاستجابة لطلبات العملاء أي أن القيادة في

التكلفة تكون دون الإخلال بالجودة ، وتحقق إستراتيجية قيادة التكلفة العديد من المزايا أهمها ما يلي: (منصور، 2012: 48)

- بالنسبة للمنافسين فإن المنشأة التي تتميز بالتكلفة الأقل تكون في موقع أفضل من حيث المنافسة السعرية.
- بالنسبة للعملاء فإن المنشآت التي تتميز بالتكلفة الأقل تتمتع بحصانة ضد العملاء الأقوياء حيث لا يمكنهم المساومة على تخفيض الأسعار.
- بالنسبة للمنافسين الجدد فان المنشأة التي تتميز بالتكلفة الأقل تحتل موقعا تنافسيا ممتاز يمكنها من تخفيض السعر ومقابلة أي هجوم من المنافسين الجلد.
- **إستراتيجية التمايز أو الاختلاف differentiation Strategy:** وفقا لهذه الإستراتيجية فإن المنشأة تهدف إلى تقديم منتجات ذات خصائص متميزة عن غيرها من المنتجات المنافسة ويتم من خلالها تقديم قيمة للعميل ويكون هذا التميز إما في الجودة أو التقنية وخلاصة هذه الإستراتيجية أن العميل يكون على استعداد لدفع السعر المطلوب مقابل المنتجات ذات التميز العالي كونها قادرة على تحقيق القيمة التي رغب الحصول عليها بحيث تسمح للمؤسسة بالمحافظة على نفسها من المنافسين.
- **إستراتيجية التركيز Focus strategy:** تعني إستراتيجية التركيز أن المنشأة تركز عند وضع إستراتيجيتها على تحقيق هدف معين بشكل واضح مثل شريحة معينة من العملاء في ظل الأسواق العالمية المفتوحة أي سوقا واحدا في ظل العولمة، خط معين من خطوط الإنتاج لإضافة تحسينات وخصائص معينة على المنتجات بما يحقق لها ميزة تنافسية، منتج معين من مزيج من المنتجات، ونمط معين من التكنولوجيا المستخدمة سواء في التصميم أو الإنتاج أو التسويق أو التسليم أو السداد.

خامساً: محاسبة تكاليف تدفق الموارد وأبعاد الميزة التنافسية

تلعب المعلومات التي توفرها MFCA دورا هاما في دعم عمليات تحسين الجودة وتخفيض المخلفات لاسيما كونها توفر معلومات مختلفة عن تلك توفرها الأدوات التقليدية، إذ تعمل على توفير المعلومات لإدارة المنشأة عن تدفقات المواد والطاقة وحصر الفاقد والمعيب في المنتجات وتساعد على اتخاذ القرارات من أجل الحد منها مما يخدم أهداف تحسين الجودة وتخفيض التكلفة كأحد الأبعاد الرئيسة في تحقيق الميزة التنافسية – تعرف الميزة التنافسية بأنها : التقنية أو المهارة أو المورد البشري المتميز الذي يتيح للمنشأة إنتاج منافع وقيم للعملاء بشكل يزيد عما يقدمه المنافسون، ومن إبعاد الميزة التنافسية (التكلفة، الجودة، المرونة، الاستجابة، الإبداع، التسليم) (مدنى: 2018: 19)- كما يلي:

أ- **تخفيض التكلفة:** إن خفض التكلفة أو التكلفة الأقل هو الهدف الاساسى للمنشآت التي تتنافس من خلال بعد التكلفة، وحتى المنشآت التي تتنافس من خلال المزايا التنافسية الأخرى فإنها تحاول تحقيق كلف منخفضة للمنتجات التي تقوم بإنتاجها، كما ان ميزة تخفيض التكلفة للمنتجات يسهم في زيادة الطلب ليها، وإما إذا لم تقم المنشأة بتخفيض تكلفة منتجاتها فان ذلك سيؤدي الى انخفاض هامش الربح لديها. (كاظم وعبد الوهاب :2013: 62).

وتعد MFCA أداة مصممة من أجل تخفيض التأثيرات والتكاليف البيئية في آن واحد، وكأداة لصنع القرار من قبل المدراء التنفيذيين والمديرين في الموقع، إذ تقوم الـ MFCA بتتبع المخلفات والانبعاثات والمنتجات غير السلعية عند حدوثها في العملية التصنيعية من أجل تقليل التكاليف التي تتكبدها المنشأة عبر العمل على تقليل المخلفات والانبعاثات وبالتالي تحسين إنتاجية المنشآت، إذ ان تنفيذها في المنشأة يسهم في تحسين الأدائيين المالي والبيئي عندما يتم تحليل نتائج العملية التصنيعية إلى منتجات ايجابية وسلبية (Fakoya, 2014: 59)، وأشار (Kokubuet al.,2019:17) الى أن MFCA توفر معلومات يمكنها من دعم الميزة التنافسية عبر إنتاج نفس الكمية من المنتجات مع مدخلات أقل وهذا الأمر من شأنه أن يخفض من تكلفة المنتجات التي تقوم المنشأة بإنتاجها ومن ثم يقلل من استهلاك الموارد الطبيعية وتقليل التأثيرات البيئية الناتجة، مما يحقق لها مزايا في تحسين إنتاجية المواد وزيادة الأرباح، وقد بين (Kokubu, 2019: 86) أن MFCA تعمل على تقليل كمية خسائر المواد عبر عمليات إعادة التدوير أو تصنيع النفايات، فضلا عن ان استخدام MFCA سيؤدي الى تقليل إنتاج النفايات الأمر الذي يؤدي مباشرة إلى تقليل مدخلات وتكلفة المواد، ومن ثم تخفيض التكلفة المباشرة، كما يؤدي تقليل إنتاج النفايات أيضا إلى زيادة الكفاءة في أنشطة العمليات ومعالجة النفايات، مما يؤدي إلى تقليل ليس فقط التكاليف المادية ولكن أيضاً تكاليف التصنيع بشكل عام.

ويرى الباحثان أن استخدام MFCA يوفر معلومات دقيقة بداية من دخول المواد للعملية التصنيعية لغاية خروجها على شكل منتجات أو مخلفات، ومن ثم يمكن لإدارة المنشأة استخدام هذه المعلومات في خفض تكلفة منتجاتها عن طريق تقليل استخدام المواد والطاقة وتحسين فعاليتها بحيث يمكنها استخدام حجم أقل من هذه الموارد لإنتاج نفس الكمية مقارنة بالمنافسين، وكذلك العمل على الحد من كمية التلف والمعيب في المنتج واستبعاد التكلفة التي لا تضيف قيمة له.

ب- **تحسين الجودة:** تعرف الجودة على أنها مجموعة من الخصائص التي يحدد عبرها قدرة المنتج على تلبية متطلبات ورغبات العملاء عبر إنتاج منتجات ذات جودة عالية تفوق توقعاتهم ورغباتهم اذ إن المنشآت الصناعية التي تتبنى أبعادا تعتبرها تنافسية تدخل عبرها الأسواق، كانت الجودة البعد الجوهري من هذه الأبعاد. (اسحق :2013 : 71).

حيث أشار (Schmidt & Nakajima, 2013: 363) الى إن المنشآت اليابانية تعد (MFCA) كونها (Kaizen) الجديدة لأنها تعمل على تحسين جودة المنتج بصورة مستمرة ليناسب رغبات وحاجات العملاء وذلك عبر تقليل نسبة المعيب فيه من خلال توفير المعلومات التي تتعلق بالنفايات وتقديمها لإدارة المنشأة وأصحاب القرار من اجل مساعدتها في ذلك، كما توفر MFCA أيضا معلومات تسمح للمنشأة بدراسة الخيارات الخاصة بتقليل أو استبدال مواد المنتج لتحسين جودته (تقليل وزن أو مكونات المنتج بشكل أكثر انتظار ، ودعم التحسينات البيئية في المنتجات وزيادة قابلية إعادة التدوير) (ISO, 2011: 14)، ومن جانب آخر أشار (بكر، 2016: 62-63) الى إن هناك علاقة بين MFCA وتكاليف الجودة الشاملة كون الأخيرة هدفها الأساسي هو الوصول الى منتجات ذات جودة عالية وقياس التكاليف المتعلقة بها والتي قسمت الى أربع أنواع كما يلي:-

- **تكاليف المنع:** توفر MFCA معلومات تجنب كل ما يتسبب بالحصول على منتج ذا جودة رديئة، مثل (استبعاد الموردين غير الأكفاء في سبيل تلافي مشكلة عدم كفاءة المواد الخام)، فضلا عن توفيرها معلومات عن كفاءة اليد العاملة لتجنب سوء الجودة نتيجة لعدم خبرتهم في العمل.
- **تكاليف التقييم:** التي تركز بصورة أساسية على إجراء اختبارات للجودة في مراحل مختلفة من العملية التصنيعية، كتتبع المواد الخام التي يتم توريدها، كون MFCA تركز بشكل رئيس على تتبع المواد التالفة من أجل تقليل نسبة المعيب في المنتج.
- **تكاليف الفشل الداخلي:** تدعم تقنية MFCA تكاليف الفشل الداخلي بمعلومات تمكنها من تقليل نسبة المعيب في المنتجات وزيادة جودتها ومعالجة ما يتلف أثناء العملية التصنيعية بإعادة تدويره.
- **تكاليف الفشل الخارجي:** وبكون الـMFCA تقوم على تتبع تدفقات المواد والطاقة عبر دورة حياة المنتج، فإن هذا الأمر يساعد في وصول المنتجات للعميل النهائي بشكل خال من العيوب.
- مما سبق يتضح للباحثان ان استخدام تقنية MFCA يساعد المنشأة على تحقيق رغبات وحاجات العملاء من خلال توفير منتج ذا جودة عالية عبر تركيزها وتتبعها للعمليات التصنيعية بكافة مراحلها والعمل على تقليل نسبة المعيب والتالف في المنتجات.

4- الإطار المقترح للتكامل ودوره في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية

4-1 مبررات الإطار المقترح للتكامل

يتناول الباحثان مجموعة من نقاط الضعف والقوة في محاسبة تدفق المواد و أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) التيُ يقترح أن التكامل بينهما سيساعد على التغلب على نقاط الضعف وتدعيم نقاط القوة، حيث يوضح الجدول التالى أهم تلك النقاط:-

أوجه المقارنة	نقاط القوة والضعف	البيان
توافر المواد	نقاط قوة MFCA	تسهيل عملية التنبؤ بالمواد بالشكل يمكن المنشآت من وضع موازناتها على أساس كمية المواد المتوقع الطلب عليها حيث يمكن استخدامه في أي صناعة أو منشأة مهما كان درجة التعقيد في منتجاتها وعملياتها
	نقاط قوة TC	تخفيض التكاليف من خلال تخفيض تكلفة الأجزاء المشتراة والمواد الأولية والحصول على تصاميم أكثر كفاءة وفاعلية وخلق الدافع والروح المعنوية لفريق العمل الجماعي في الشركة .
التخطيط والرقابة	نقاط قوة MFCA	تتميز بأنها مدخل للتخطيط الفعال للمواد حيث يمكن الاعتماد عليها في عملية التخطيط التشغيلي والاستراتيجي بغرض حساب كل من كميات المواد وما يرتبط بها من قيم محددة وضرورية لتدعيم تنفيذ خطط واستراتيجيات المنشأة، وفعالية تخطيط المواد، فضلا عن توفير المعلومات اللازمة للتخطيط سواء على المستوى الاستراتيجي أو التكتيكي أو التشغيلي للمنشأة وكذلك توفير المعلومات المالية وغير المالية في ضوء الاتجاهات المستقبلية بالتنبؤ باحتياجات كل مورد من الموارد الأخرى داخل المنشأة وتحديد الطاقات العاطلة بما يدعم قدرة الموارد على إيجاد وخلق قيمة للمنشأة
	نقاط ضعف TC	تتطلب التكلفة المستهدفة التكامل والتنسيق بين كافة الإدارات والاستعداد للعمل كفريق موحد وهذا يتطلب جهدا ووقتا لتجميع هذا الفريق مما قد يؤدى الى إرهاق الموظفين ولاسيما مهندسي التصميم والبحث والتطوير، ففي الشركات اليابانية يعمل الموظفون وفقاً للضغط المستمر لتحقيق أهداف الشركة ويصبحون أقل فاعلية في أداء عملهم .
توافر الأدوات والأساليب الإحصائية	نقاط قوة MFCA	تتميز بتواجد بمجموعة من الأدوات والأساليب الإحصائية التي تساعد في تحديد قياس كفاءة وفاعلية أداء الأنشطة لتحديد مدى التباين في أداء العمليات .
	نقاط ضعف TC	الإفراط في وقت التطوير والتحسين لأنه قد يؤدي الى زيادة تكرار دورات هندسة القيمة لغرض تخفيض التكاليف ومن ثم يؤدي الى تأخير وصول منتج الوحدة الاقتصادية الى السوق كما أن استعمال أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب بيانات تكاليف تفصيلية .
توافر المعلومات	نقاط قوة MFCA	تقوم بتوفير معلومات تساعد في تحديد الخصائص الحرجة للجودة حيث أنه من خلال تحليل استجابات العملاء حول المواصفات التي يطلبونها في المنتج يتم تقسيمها إلى متطلبات أو مواصفات أساسية ومتطلبات او مواصفات ثانوية مما تساعد في تحسين دقة تخصيص المواد الإنتاج المنتجات أو الخدمات مما يسهل من توفير معلومات عن مجمعات المواد وتقسيمها إلى مجمعات مواد أساسية ومجمعات مواد ثانوية

	نقاط ضعف TC	أن من أهم نقاط الضعف التي تواجه أسلوب التكلفة المستهدفة هو صعوبة جمع المعلومات الأساسية لمستوى من التفاصيل أدق عن مجمعات الموارد المختلفة، مثل تقسيم موضوعات التكلفة إلى التكلفة الأولية أو الثانوية
الدور الوظيفى	نقاط قوة MFCA	تعد محاسبة تكاليف تدفق المواد منهجية لتحسين الأداء، اذ تعمل على تحسين القيمة المقدمة للعملاء وذلك بإضفاء الخصائص والمواصفات للمنتج وتخفيض التكلفة من خلال تحسين قدرة العمليات، وتحسين جودة مخرجات النظام
	نقاط قوة TC	فإن أسلوب التكلفة المستهدفة هي أداة من أدوات إدارة التكلفة التي تهدف إلى قياس القيمة المقدمة للعميل والعمل على تعظيمها من خلال استبعاد الطاقة العاطلة وعدم تحميلها على تكلفة المنتجات بما يساهم في خفض التكلفة وتعظيم القيمة المقدمة للعملاء
التحسين المستمر	نقاط قوة MFCA	قيادة عملية التحسين داخل المنشأة، حيث تعمل على التحسين المستمر للعمليات وذلك من خلال التقليل من العمليات التي لا قيمة لها وإزالة الخطوات غير المهمة والتركيز على العمليات ذات الخصائص الحرجة في الجودة وزيادة المرونة في الأنشطة والعمليات وذلك من خلال تحليل القيمة المضافة للأنشطة وتصنيفها إلى أنشطة مضيفة للقيمة وأنشطة غير مضيفة للقيمة
	نقاط قوة TC	أن من أهم دوافع استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة هو تحسين العمليات حيث تقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بالتحسينات المستمرة للموارد والأنشطة من أجل تحسين القيمة المقدمة للعملاء من خلال تصنيف الأنشطة إلى أنشطة مضيفة للقيمة ضرورية وأنشطة مضيفة للقيمة غير ضرورية / وأنشطة غير مضيفة للقيمة ضرورية وأنشطة غير مضيفة للقيمة غير ضرورية .
التركيز على العميل	نقاط قوة MFCA	أن أساس عمل تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد هو إيجاد قيمة للعميل من خلال تحديد كل ما هو مهم لتلبية حاجة العميل والتركيز على العميل ليصبح هو قمة الأولويات وحمايته من الحصول على منتج أو خدمة بجودة منخفضة أو تكون تكلفة نقاط القوة المنتج أو الخدمة متضخمة بسبب ما تعانيه من انحراف، من ناحية أخرى يؤدي تطبيق MFCA إلى تحمل المنشأة أدنى تكلفة مقابل أعلى مستوى من الجودة، حيث تبدأ بدراسة متطلبات العميل وتوقعاته ورغباته وتنتهي بمدى رضاه عن المنتج المقدم له
	نقاط قوة TC	زيادة رضا العميل ورغباته عن طريق وضع التصميم الذي يركز على إنشاء وتعظيم القيمة المقدمة للعميل .

من خلال العرض السابق يتبين أن:-

- إن أهم نقاط الضعف لدى أسلوب التكلفة المستهدفة هو تتطلب التكلفة المستهدفة التكامل والتنسيق بين كافة الإدارات والاستعداد للعمل كفريق موحد وهذا يتطلب جهدا ووقتا لتجميع هذا الفريق مما قد يؤدى الى إرهاق الموظفين ولاسيما مهندسي التصميم والبحث والتطوير، ففي الشركات اليابانية يعمل الموظفون وفقاً للضغط المستمر لتحقيق أهداف الشركة ويصبحون أقل فاعلية في أداء عملهم بالإضافة الى هو صعوبة جمع المعلومات الأساسية لمستوى من التفاصيل أدق عن مجمعات الموارد المختلفة، مثل تقسيم موضوعات التكلفة إلى التكلفة الأولية أو الثانوية. نجدها نقاط قوة لدى محاسبة تكاليف تدفق المواد من حيث أنها تقوم بتوفير معلومات تساعد في تحديد الخصائص الحرجة للجودة حيث أنه من خلال تحليل استجابات العملاء حول المواصفات التي يطلبونها في المنتج يتم تقسيمها إلى متطلبات أو

مواصفات أساسية ومتطلبات أو مواصفات ثانوية مما تساعد في تحسين دقة تخصيص الموارد الإنتاج المنتجات أو الخدمات مما يسهل من توفير معلومات عن مجمعات الموارد وتقسيمها إلى مجمعات موارد أساسية ومجمعات موارد ثانوية، كما أنها تتميز بتواجد بمجموعة من الأدوات والأساليب الإحصائية التي تساعد في قياس كفاءة وفاعلية أداء الأنشطة لتحديد مدى التباين أو الانحراف في أداء العمليات.

- أهم نقاط القوة لدى تقنية محاسبة تدفق المواد وأسلوب التكلفة المستهدفة هو التركيز على العميل، والتحسين المستمر، لذا فإن (**MFCA**) تعمل على تحسين القيمة المقدمة للعملاء وأسلوب التكلفة المستهدفة تهدف إلى دقة قياس التكلفة للمنتج المقدم للعملاء.
- لذ فان التكامل بين (**MFCA** & TC) يساعد على التغلب على معوقات كلا منهما وتدعيم نقاط القوة في كلا منهما حتى تستطيع منشآت الأعمال مواجهة المنافسة الحادة في بيئة الأعمال الحديثة.

4-2 خطوات تصميم الإطار المقترح للتكامل

يقوم الإطار المقترح للتكامل بين تقنية محاسبة تدفق المواد وأسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض التكلفة ودعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال على أمرين وهما:

- **أولا: تحسين الجودة** وذلك من خلال التعرف على الخصائص والمواصفات التي تلبي رغبات واحتياجات العملاء وهو ما يتم من خلال تقنية محاسبة تدفق المواد.
- **ثانيا: خفض التكلفة** وذلك من خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجهها نحو الأنشطة ذات القيمة المضافة التي تحقق المنافع للعميل وفق توجهات السوق، مع تخفيض الاستثمارات في الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل والتخلص من الفاقد، مما يترتب عليه تحسين أداء أنشطة المنشأة ذات القيم المضافة للعميل وتحقيق أعلى درجات التوافق بين تكاليف وأنشطة المنشأة وتفضيلات القيمة بالنسبة للعملاء.

4-3 خطوات الإطار المقترح للتكامل

وتتمثل خطوات تصميم الإطار المقترح للتكامل بين محاسبة تدفق المواد (MFCA) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) لخفض التكلفة ودعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال فيما يلي:

– تحليل البيئة التنافسية الداخلية والخارجية

ان الوقوف على مصادر الميزة التنافسية وتشخيص نقاط القوة التي تشير الى احتمالية كونها من تلك المصادر التي تمثل مزايا تنافسية، يستلزم التحليل الإستراتيجي للبيئة الداخلية والخارجية للوحدة الاقتصادية الى جانب الوقوف على مواطن الضعف التي قد تهدد أركان تلك الميزة، وتكتمل الصورة للتحليل بالوقوف عند الفرص البيئية المتاحة التي قد تمثل إحداها فرصة للوحدة الاقتصادية تستغل فيها نقاط قوتها نحو بناء الميزة التنافسية وتأثير التهديدات المحتملة التي قد تقوض أية جهود نحو تعزيز الميزة التنافسية (القطب، 2012: 83). ان تقييم تكلفة المنافسين يتطلب تحديث منتظم لتوقعات المنافسين لتكاليف المنتجات وتقييم التكلفة النسبية مقارنة بالمنافسين الآخرين الذي يعد هام بالأخص عند اتخاذ القرار وهناك عدة طرق للمحاسبة عن المنافسين منها رصد ومراقبة الموقف التنافسي و تقييم المنافس على أساس القوائم المالية المنشورة و تقييم منتجات المنافسين **(Heinen & Hoffjan, 2005:18)**

يرى الباحثان أن استعمال أسلوب التكلفة المستهدفة ومحاسبة تكاليف تدفق المواد معاً يؤدي إلى حدوث التكامل بين متطلبات تحليل البيئة الداخلية والخارجية، فمحاسبة تكاليف تدفق المواد تعطي المعلومات على مستوى الموارد والأنشطة والعلاقات المتبادلة بينها داخل الوحدة الاقتصادية، بينما التكلفة المستهدفة تبدأ من البيئة الخارجية اذ يتم إجراء بحوث السوق لمعرفة متطلبات الزبون حول مواصفات المنتج وتحديد سعر السوق المستهدف وإمكانية تحقيقه في ظل ربح معين تسعى الوحدة الى تحقيقه.

– تحديد السعر المستهدف والربح المستهدف للوصول الى التكلفة المستهدفة

أن التكلفة المستهدفة هي الحد الأقصى 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)**.

– حصر كافة المواد للوحدة الاقتصادية وتحديد مجمعات المواد

هي كل ما تحتاجه الوحدة الاقتصادية لإنتاج السلع أو تقديم الخدمات ومزاولة النشاط وإضافة القيمة الى العميل، وبعدها تحدد مجمعات المواد عن طريق تجميع مجموعة من المواد المتجانسة داخل مجمع واحد، ويمثل هذا المجمع عنصرا من عناصر المواد مثل الأفراد والآلات والخدمات المختلفة، ويعد بناء مجمعات المواد حجر الزاوية في تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد للتغلب على مشكلة عدم تجانس تكلفة الأنشطة داخل مجمعات التكلفة، إذ تتميز مجمعات المواد بأن كل مجمع مواد يتضمن تكاليف لعنصر واحد فقط وليس تجميعة المجموعة من العناصر المختلفة وبعدها يتم احتساب معدل تكلفة الوحدة من مجمع المواد.

– تجميع كافة العمليات التشغيلية في شكل أنشطة وبناء مجمعات الأنشطة

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

– تخصيص تكاليف مجمعات المواد على مراكز الأنشطة

يتم تخصيص تكاليف مجمعات المواد على الأنشطة تبعا لمدى استهلاك هذه الأنشطة من مواد هذه المجمعات، مع مراعاة أن أي نشاط لا يستهلك مواد من المواد لا يجب تحميله بأي نصيب من تكاليف هذا المجمع، فالتخصيص يكون على قدر الاستفادة، فبعد ما تم تحديد ما استهلكه كل مركز نشاط من مخرجات مجمع المواد بواسطة مسببات المواد يتم تحميله بتكاليف ما استهلكه من طاقة هذه المواد باستعمال معدل تكلفة وحدة الطاقة من مجمع المواد، أي يتم تحميل كل نشاط بمقدار ما استهلكه فقط من مجمعات المواد، من خلال مقدار ما استهلكه مركز النشاط من مخرجات مجمع المواد مضروبة في معدل تكلفة وحدة الطاقة من مجمع المواد(الغندور، 2014: 403).

– تحديد تكلفة أهداف التكلفة النهائية

يتم تحديد تكلفة أهداف التكلفة النهائية كالمنتجات أو الخدمات أو العملاء أو غيرها على أساس استهلاك المواد الفعلية إضافة الى تحديد تكاليف الطاقة العاطلة التي لا تحمل على المنتجات وهكذا باستعمال موجهات تكلفة المواد التي توزع مجمعات تكلفة المواد على أهداف التكلفة النهائية مباشرة أو باستعمال موجهات تكلفة الأنشطة التي توزع مجمعات تكلفة الأنشطة على أهداف التكلفة النهائية، وأن تخصيص التكلفة لمجمعات المواد الأخرى او أهداف التكلفة النهائية تعتمد على العلاقة السببية (الناطور، 2013: 288). و يلاحظ الباحثان أن مدخل محاسبة تكاليف تدفق المواد يعد من أفضل مداخل تخصيص التكاليف في الوقت الحاضر كونه يوفر المعلومات الدقيقة والصحيحة في احتساب وقياس تكلفة المنتجات أو الخدمات الحالية ويمكن الاستفادة من هذه المعلومات في دعم وإدارة التكلفة المستهدفة من خلال توفير المدخل الذي يعطي المعلومات التفصيلية عن المواد المستخدمة فى الناشطة من مرحلة البحث والتطوير والتصميم الى مرحلة تقديم المنتج للعميل.

– مقارنة التكلفة المستهدفة مع التكلفة الحالية المحتسبة لتحديد فجوة التكلفة

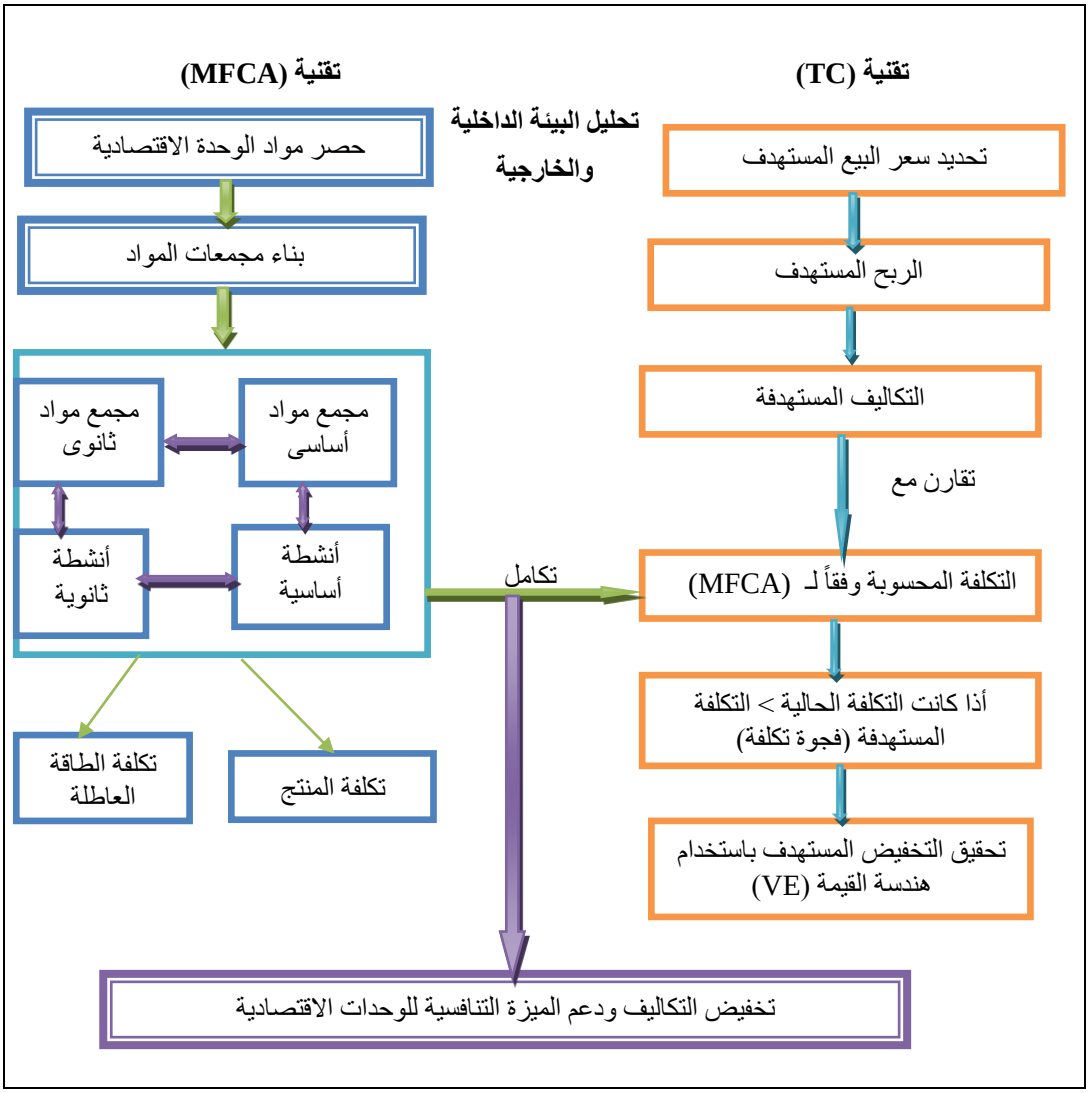
هو احتساب الفرق بين التكلفة القصوى المسموح بها والتكلفة الحالية لغرض تحقيق او انجاز التكلفة المستهدفة، أن التكلفة الحالية لا تشمل فقط تكاليف التصنيع بل تكاليف دورة حياة المنتج الكلية وهي تقدير التكلفة المنتج على أساس عوامل التكلفة الحالية، وأن الفجوة الكلية يتم تحليلها بحسب دورة حياة المنتج

وسلسلة القيمة، أن دورة حياة المنتج هو تحديد تكاليف المنتج بدءاً من مرحلة البحث والتطوير الى خدمة العميل ما بعد البيع، وأن سلسلة القيمة لأية وحدة اقتصادية تتطلب مشاركة عدة أطراف منها الموردين والعملاء والتجار والمسئولين عن تسويق المنتجات **(Ansari et.al, 2016: 11)** يلاحظ الباحثان أن دقة المعلومات التي يوفرها مدخل محاسبة تكاليف تدفق المواد بسهم بشكل كبير في احتساب فجوة التكاليف بين التكلفة المستهدفة والحالية بشكل سليم والنتيجة تعد هامة في إعطاء الإشارة الى استعمال إحدى أدوات تخفيض التكاليف للوصول الى التكلفة المستهدفة مثل هندسة القيمة أو الهندسة العكسية.

– 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 العميل، وأن هندسة القيمة تشمل إجراء التحسينات في تصاميم المنتج وإجراء التغييرات في مواصفات المواد والتعديلات في طرق العمليات، ولتنفيذ هندسة القيمة لا بد أن يميز المدراء بين الأنشطة والتكاليف التي تضيف قيمة عن الأنشطة والتكاليف التي لا تضيف قيمة. ان الأنشطة المضيفة للقيمة تلك الأنشطة التي إذا استبعدت سوف تخفض القيمة المدركة أو المنافع نتيجة استعمال العميل للمنتج بينما الأنشطة غير المضيفة للقيمة تلك الأنشطة التي إذا استبعدت سوف لا تخفض القيمة المدركة أو المنافع نتيجة استعمال العميل للمنتج ويكون العميل غير مستعد لدفع قيمتها. **(Horngren et.al, 2012: 463-464).**

والشكل الاتي يوضح الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومحاسبة تكاليف تدفق المواد.



شكل 5: الإطار المقترح للتكامل

المصدر: إعداد الباحثان

4-4 المزايا المترتبة علي تطبيق الإطار المقترح للتكامل

أ- **تحسين الجودة:** يساهم تطبيق الإطار المقترح للتكامل في توفير معلومات تساعد على تحسين الجودة وذلك من خلال التعرف على الخصائص والمواصفات التي تلبي رغبات واحتياجات العملاء وهو ما تقوم به أسلوب التكلفة المستهدفة، ومن خلال تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد التي تساهم بشكل فعال في استخدام المواد اللازمة لإنجاز العمليات والأنشطة التي تحقق الخصائص والمواصفات المطلوبة، وتفعيل قدرة المواد على إيجاد قيمة مضافة للعميل سواء من خلال التوظيف الأمثل للعلاقات التبادلية وغير التبادلية بين المواد والأنشطة وبين المواد بعضها البعض، مما يترتب عليه تحسين أداء أنشطة المنشأة ذات القيم المضافة للعميل وتحقيق المنتج المطلوب، وتجنب الهدر في المواد أو استخدام مواد غير ملائمة، حيث ينتج عن تحسين الجودة تحسين كفاءة استغلال المواد وتحسين كفاءة العملية الإنتاجية، وزيادة مطابقة المخرجات أي زيادة نسبة المخرجات إلى المدخلات وذلك من خلال الاستغلال الأمثل للمدخلات التي تعطي مخرجات بجودة عالية وبأقل التكاليف مما يحقق زيادة في معدلات الإنتاجية، وزيادة رضا العملاء وارتفاع الحصة السوقية للمنشأة ودعم قدرتها التنافسية.

ب- **في مجال خفض التكلفة:** يساهم تطبيق الإطار المقترح في توفير معلومات تساعد على خفض التكلفة نظرا لما تقوم به تقنية تدفق المواد بفصل تكاليف الموارد العاطلة وعدم تحميلها على تكلفة المنتجات، وتزويد الإدارة بمعلومات عن الروابط بين مجمعات المواد ومجمعات التكلفة ومن ثم تستطيع الإدارة تخفيض تكاليف المنتجات من خلال تقليل أو إزالة الأنشطة التي لا تحمل قيمة مضافة، وتحسين كفاءة المنشأة التشغيلية من خلال تخفيض كميات المواد العاطلة وذلك بزيادة مخرجات المنشأة أو تخفيض كميات المواد المخطط استخدامها. ونظرا لما تقوم به أسلوب التكلفة المستهدفة من تحقيق تحسينات مذهلة على المستوى التشغيلي تتمثل في تخفيض معدل الفاقد، وتخفيض الدورة الزمنية للإنتاج، تقليل الانحرافات، والزمن اللازم لأداء للعمليات، تقليل تكاليف التقويم وتقليل تكاليف الفشل الداخلي والخارجي وهذا يعني تقليل التكاليف التي تنعكس في مقدار الوفرات المالية للتخلص من الإسراف والهدر في الموارد والعيوب والأخطاء في العمليات والإنتاج. وبالتالي تقليل التكاليف الكلية للإنتاج وتحسين مستوى ربحية الوحدة الاقتصادية وتعظيم القدرة التنافسية لأجل طويل.

ج- **محاسبة المسؤولية:** يساهم تطبيق الإطار المقترح للتكامل في توفير معلومات تساعد على تفعيل نظام محاسبة المسؤولية نظرا لما يتضمنه أسلوب التكلفة المستهدفة من تشكيل فريق عمل يتمتع بخبرات واسعة ومهارات ذاتية من الناحية الإدارية والإحصائية والفنية حيث أن كل فرد في هذا الفريق مسئول عن تنفيذ ما تم تدريبه علية ليكتمل التطبيق بكفاءة وفعالية. ومن خلال توزيع التكاليف اعتمادا

على كميات المواد المستنفذة في تصميم المنتجات يمكن تحديد معدلات استخدام المواد في مختلف الأقسام ومن ثم تقييم الأداء وتطبيق نظام محاسبة المسئولية عن الفائض غير المستخدم من المواد.

د- **دعم عملية إتخاذ القرارات:** يساهم تطبيق الإطار المقترح للتكامل في دعم عملية إتخاذ القرارات حيث تقوم محاسبة تدفق المواد وأسلوب التكلفة المستهدفة بتوفير قاعدة بيانات للقرارات وتحليل البيانات قبل عملية إتخاذ القرارات فتساعد المدراء في الإجابة على سؤالين أساسين لدعم إتخاذ القرارات والحلول القائمة على البيانات وهما: ما هي البيانات والمعلومات التي تحتاج المنشأة فعلا إليها؟ كيف يمكن الاستفادة من هذه البيانات والحقائق إلى أقصى درجة ممكنة؟ ونظرا لما توفره أسلوب التكلفة المستهدفة من المعلومات اللازمة في جميع المستويات الإدارية فعلى المستوى الاستراتيجي يساعد على إتخاذ قرارات دخول/خروج من السوق وعلى المستوى التكتيكي يساعد في تحقيق قرارات الشراء والإنتاج وفهم الطبيعة الأولية للتكلفة وقرارات تجنب التكاليف الثابتة وعلى المستوى التشغيلي يساعد في إدارة الطاقة والأفراد والمعدات من منظور اقتصادى.

هـ-**قدرة أكبر في تخطيط الموارد وبالتالي الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة:** يساهم تطبيق الإطار المقترح للتكامل في توفير معلومات تساعد في تحديد كمية الموارد المتوقعة لإنجاز الأنشطة في ضوء الرغبات المتوقعة للعملاء في مراحل تصميم المنتج حيث تمثل هذه المرحلة النسبة الأكبر من تكلفة المنتج، حيث تقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بتسهيل عملية التنبؤ بالموارد اللازمة بالشكل يمكن المنشات من وضع موازناتها على أساس كمية الموارد المتوقع الطلب عليها. وذلك من خلال تحديد متطلبات الأنشطة من الموارد التي تحتاج إليها وبالتالي التخطيط الدقيق للموارد التي تحتاج إليها أنشطة المنشأة مما يؤدي إلى الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة.

و- **دعم فلسفة التوجه نحو العميل:** يساهم تطبيق الإطار المقترح للتكامل بشكل فعال في توفير معلومات تساعد على دعم فلسفة التوجه نحو العميل، نظرا لما تقوم به تقنية محاسبة تدفق المواد من تحسين الأداء عن طريق التركيز على توجيه العمليات الأساسية للجودة من وجهة نظر العميل، والعمل على التخلص من التباين في أداء هذه العمليات، حيث يبني من منظور أن المنشأة تتكون من مجموعة من العمليات التي تبدأ باحتياجات العميل، والتي يجب أن تصل به إلى حالة السرور عند استخدامه للمنتج، ومن خلال أسلوب التكلفة المستهدفة تتم الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجهها نحو الأنشطة المضيفة للقيمة التي تحقق المنافع للعميل وفق توجهات السوق، وتخفيض الاستثمارات في الأنشطة التي لا تضيف قيمة بالنسبة للعميل.

4-5 اختبار الاطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومحاسبة تكاليف تدفق المواد لتخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية

أجرى الباحثان دراسة استطلاعية لاختبار الاطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومحاسبة تكاليف تدفق المواد لتخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية وذلك للتأكد من توافر متطلبات تطبيقه ومن قبول أفراد العينة له، وقد قسمت الدراسة الاستطلاعية الى ثلاثة محاور هى:

المحور	بيان	عدد العبارات
الأول	مبررات التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومحاسبة تكاليف تدفق المواد	2
الثانى	مزايا التكامل بين أسلوب محاسبة تكاليف تدفق المواد وأسلوب التكلفة المستهدفة	5
الثالث	متطلبات تطبيق الاطار المقترح للتكامل بين أسلوب محاسبة تكاليف تدفق المواد وأسلوب التكلفة المستهدفة.	8

أ- مجتمع وعينة الدراسة الاستطلاعية

يتمثل مجتمع الدراسة الاستطلاعية في مجموعة من العاملين في مجال المحاسبة على المستويين الأكاديمى والمهنى ولهذا استهدفت الدراسة خمس مجموعات رئيسية هى محاسبى التكاليف، المديرين الماليين، مديرى الإنتاج، أعضاء مجالس الإدارة فى منظمات الأعمال المصرية، ومجموعة من الأكاديميين فى الجامعات المصرية، ويوضح الجدول التالي بيانًا بعدد القوائم المرسلة والمستلمة والتي أجرى عليها التحليل الإحصائي للدراسة الاستطلاعية:

جدول 1: عدد قوائم الاستقصاء المرسلة والمستلمة والتي أجرى عليها التحليل الإحصائي

البيان		محاسب التكاليف	مدير مالى	مدير الإنتاج	الإدارة العليا	الأكاديميون	المجموع
القوائم المرسلة	عدد	6	6	6	6	6	30
	نسبة	% 100	% 100	% 100	% 100	% 100	%100
القوائم المستلمة	عدد	5	5	4	5	6	25
	نسبة	% 20	% 20	% 16	% 20	% 24	% 100
القوائم القابلة للتحليل	عدد	5	5	3	5	6	24
	نسبة	% 20.8	% 20.8	% 12.6	% 20.8	% 25	% 100

التحليل الاحصائى للدراسة الاستطلاعية

أولاً: صلاحية واعتمادية الأداء المستخدمة في قياس نتائج الدراسة الاستطلاعية والأهمية النسبية لكل محور

لتحديد درجة صلاحية ومدى الاعتماد على الأداة المستخدمة في قياس استجابات مفردات العينة اعتمد الباحثان على استخدام كل من:

– نتائج صلاحية واختبار الأهمية النسبية للمحور الأول

مبررات التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومحاسبة تكاليف تدفق المواد

جدول 2: نتائج صلاحية واختبار الأهمية النسبية للمحور الأول

الأهمية النسبية			نتائج الصلاحية			العبارة
P-value	chi square	متوسط الرتب	Cronbach's Alpha	المعنوية	معامل الاتساق	
0.717	0.667	2.04	0.955	0.000	0.978	X1
		1.92		0.000	0.943	X2

من الجدول السابق يلاحظ أن:

- صلاحية جميع عناصر المحور الأول حيث أكدت ذلك قيم معامل الارتباط والتى تراوحت بين 0.943 : 0.978)، وقد جاءت جميعا معنوية عند مستوى 0.01.
- ما عن نتائج معامل Cronbach's Alpha (α = 0.955) فقد أكدت النتائج على أن عبارات هذا المحور يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير فى قياس هذا المحور.
- مستوى المعنوية لجميع عبارات المحور أكبر من 5 % وهذا يعنى وجود اتفاق فى الأهمية النسبة بين عبارات المحور الأول من وجهة نظر العينة الاستطلاعية.

– نتائج صلاحية واختبار الأهمية النسبية للمحور الثانى

مزايا التكامل بين أسلوب محاسبة تكاليف تدفق المواد وأسلوب التكلفة المستهدفة

جدول 3: نتائج صلاحية واختبار الأهمية النسبية للمحور الثانى

الأهمية النسبية			نتائج الصلاحية			العبارة
P-value	chi square	متوسط الرتب	Cronbach's Alpha	المعنوية	معامل الاتساق	
0.984	0.676	3.71	0.914	0.000	0.882	X3
		3.46		0.000	0.825	X4
		3.46		0.000	0.963	X5
		6.46		0.000	0.710	X6
		3.52		0.000	0.637	X7

من الجدول السابق يلاحظ أن:

- صلاحية جميع عناصر المحور الثانى حيث أكدت ذلك قيم معامل الارتباط والتى تراوحت بين 0.637 : 0.963)، وقد جاءت جميعا معنوية عند مستوى 0.01.
- ما عن نتائج معامل Cronbach's Alpha (α = 0.914) فقد أكدت النتائج على أن عبارات هذا المحور يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير فى قياس هذا المحور.
- مستوى المعنوية لجميع عبارات المحور أكبر من 5% وهذا يعنى وجود اتفاق فى الأهمية النسبة بين عبارات المحور الثانى من وجهة نظر العينة الاستطلاعية.

- **نتائج صلاحية واختبار الأهمية النسبية للمحور الثالث**

متطلبات تطبيق الاطار المقترح للتكامل بين أسلوب محاسبة تكاليف تدفق المواد وأسلوب التكلفة المستهدفة

جدول 4: نتائج صلاحية واختبار الأهمية النسبية للمحور الثالث

العبارة	نتائج الصلاحية			الأهمية النسبية		
	معامل الاتساق	المعنوية	Cronbach's Alpha	متوسط الرتب	chi square	P-value
X8	0.978	0.000	0.985	2.04	4.667	0.097
X9	0.913	0.000		1.92		
X10	0.965	0.000		2.21		
X11	0.956	0.000		1.83		
X12	0.963	0.000		2.58		
X13	0.942	0.000		2.58		
X14	0.992	0.000		2.25		
X15	0.951	0.000		2.43		

من الجدول السابق يلاحظ أن:

- صلاحية جميع عناصر المحور الثانى حيث أكدت ذلك قيم معامل الارتباط والتى تراوحت بين 0.942 : 0.965)، وقد جاءت جميعا معنوية عند مستوى 0.01.
- ما عن نتائج معامل Cronbach's Alpha (α = 0.985) فقد أكدت النتائج على أن عبارات هذا المحور يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير فى قياس هذا المحور.
- مستوى المعنوية لجميع عبارات المحور أكبر من 5% وهذا يعنى وجود اتفاق فى الأهمية النسبة بين عبارات المحور الثالث من وجهة نظر العينة الاستطلاعية.

ثانياً: نتائج اختبار رأى أفراد العينة الاستطلاعية للإطار المقترح

جدول 5: نتائج رأى العينة فى الاطار المقترح

المحور	البيان	موافق	محايد	غير موافق	المجموع
الأول	مبررات التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومحاسبة تكاليف تدفق المواد	23	1	0	24
الثانى	مزايا التكامل بين أسلوب محاسبة تكاليف تدفق المواد وأسلوب التكلفة المستهدفة	22	1	1	24
الثالث	متطلبات تطبيق الاطار المقترح للتكامل بين أسلوب محاسبة تكاليف تدفق المواد وأسلوب التكلفة المستهدفة	24	0	0	24

من الجدول السابق يمكن ملاحظة:

- أن نسبة موافقة أفراد العينة الاستطلاعية على الاطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومحاسبة تكاليف تدفق المواد قد وصلت الى 95.8% للمحور الأول، 91.5 % للمحور الثانى، 100% للمحور الثالث.

وعلى ما سبق من نتائج لاختبار مدى قبول أفراد العينة الاستطلاعية للإطار المقترح لما له من مميزات وتوافر متطلبات تطبيقه لدى عينة الدراسة سيتم أجراء الدراسة الميدانية لاختبار فروض الدراسة

5- الدراسة الميدانية

5-1 إجراءات الدراسة الميدانية

وتتناول أداة الدراسة ومجتمع وعينة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة بالإضافة إلي تقييم أداة الدراسة كما يلي:

ب- أداة الدراسة

أداة الدراسة هي الوسيلة التي يستخدمها الباحثان لجمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة، وقد اعتمد الباحثان على الإستبيان كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة، حيث يعتبر المسح عن طريق الاستقصاء أكثر الطرق تكراراً في تجميع البيانات بشكل منهجي، كما استخدم الباحثان أسلوب المقابلات الشخصية لتدعيم استخدام الأسلوب السابق.

ج- مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من العاملين في مجال المحاسبة على المستويين الأكاديمى والمهنى ولهذا استهدفت الدراسة الميدانية محاسبى التكاليف، المديرين الماليين، مديرى الإنتاج، أعضاء مجالس الإدارة فى منظمات الأعمال المصرية، ومجموعة من الأكاديميين فى الجامعات المصرية، وحيث أنه لا يمكن إجراء المسح الشامل لمجتمع الدراسة فقد تم الاقتصار على عينة ممثلة لهذا المجتمع، حيث تم الاعتماد على أسلوب العينة العشوائية الطبقية فى اختيار عينة الدراسة والتي شملت 5 فئات وهم:

- **محاسب التكاليف** : باعتبارهم المسئولين عن تسجيل وتبويب بيانات التكلفة بهدف توفير معلومات عن التكلفة التى تستخدمها الإدارة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات, كما تساعد فى إعداد القوائم المالية للجهات الخارجية.
- **مدير مالى** : باعتبارهم جهة اختصاص التي تقوم بالإشراف على إعداد التقارير المالية وعلى دراية بنظم التكاليف الحديثة.
- **مديرى الإنتاج** : باعتبارهم الجهة المختصة أو المسئولة عن العملية الإنتاجية وتتوفر لديهم المعلومات المحاسبية الخاصة بسير العملية الإنتاجية.
- **الإدارة العليا** : باعتبارهم الجهة المنوط بها اتخاذ القرارات وتنفيذ السياسات الإدارية والمالية ، كما أن موافقتها يعد حجر الزاوية لاعتماد وتطبيق الأساليب الحديثة في المجال المحاسبي والإداري.
- **الأكاديميون:** ممثلة في أعضاء هيئة التدريس باعتبارهم المهتمين بدراسة وتقديم الأساليب المحاسبية والتكاليفيه الحديثة وتقييميها لرفع كفاءة منظمات الأعمال المصرية.

حيث قام الباحثان بسحب عينة عشوائية طبقية، من كل فئة من فئات مجتمع الدراسة. كما تم تحديد حجم العينة باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{حجم العينة (ن)} = \frac{\text{ح} * (1- \text{ح})}{(\text{ع})^2 + (\text{ح} * (1-\text{ح}) / \text{م})}$$

حيث تشير:

- ن : حجم العينة. ، م: حجم المجتمع.
- ح : نسبة عدد المفردات التي تتوافر فيها الخصائص محل الدراسة.
- (1-ح) : نسبة عدد المفردات التي لا تتوافر فيها الخصائص محل الدراسة.

– ع : الخطأ المعياري ويتم حسابه عن طريق قسمة حدود الخطأ علي الدرجة المعيارية.

$$\text{حجم العينة (ن)} = \frac{(0.5 - 1) * 0.5}{(120 / (0.5 - 1) * 0.5) + {}^{2}(1.96 / 0.05)} = \textbf{60 مفردة}$$

وذلك عند مستوي ثقة 95% وحدود خطأ معياري (± 5%) .

وتحوطاً من احتمال انخفاض نسبة الردود فإن الباحثان سوف يختار 90 مفردة تعبر عن العينة الممثلة للمجتمع بفئاته الخمسة ، ويوضح الجدول التالي بيانًا بعدد قوائم الاستقصاء المرسلة والمستلمة والتي أجرى عليها التحليل الإحصائي:

جدول 6: عدد قوائم الاستقصاء المرسلة والمستلمة والتي أجرى عليها التحليل الإحصائي

البيـــــان	عدد القوائم المرسلة		عدد القوائم المستلمة		عدد القوائم التي أجرى عليها التحليل الإحصائي	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %
محاسب التكاليف	20	%100	18	24	17	24.3
مدير مالى	20	%100	17	22.6	15	21.4
مدير الإنتاج	15	%100	11	14.7	10	14.3
الإدارة العليا	15	%100	11	14.7	10	14.3
الأكاديميون	20	%100	18	24	18	24.7
المجموع	90	%100	75	100	70	100

د– قائمة الاستقصاء

استعان الباحثان في إعداد قائمة الاستقصاء بذوى الخبرة الذين لديهم المعرفة اللازمة التى تتعلق بموضوع الدراسة حيث أمكن الاستفادة منهم عند صياغة قائمة الاستقصاء ويمكن تقسيم أسئلة الاستقصاء الى محورين أساسين هما:

– **الأول: المحور الديمغرافى** ويتألف من الأسئلة المتعلقة بالاسم، والمؤهل والوظيفة، وسنوات الخبرة.

– **والثانى محور الدراسة** وفيه يتم طرح الأسئلة المتعلقة بموضوع الدراسة وقد روعي في إعدادها عدة اعتبارات أهمها:

- أن تكون القائمة واضحة ويسهل فهمها.
- أن تحتوي على أسئلة متدرجة يقوم الأفراد باختبار بديل من خمسة بدائل.

ووفقاً لآراء المختصين الإحصائيين الذين استعان بهم الباحثان ينتمى هذا الاستبيان الى نوع **المحاور** وفيه تكون أسئلة الاستبيان مقسمة الى ثلاثة محاور، كل محور يدور حول جانب معين من جوانب الدراسة بحيث تكون أسئلة المحور الواحد متقاربة فى المضمون، ومتكاملة بحيث تشمل المحور بالشكل الأمثل والإجابة عليه تثبت صحة أو عدم صحة الفرض الذى يشمله المحور وهى كالتالى:

- (س 1 – 7) (المحور الأول ويختبر صحة الفرض الأول).
- (س8 – 14) (المحور الثانى ويختبر صحة الفرض الثاني).
- (س15 – 22) (المحور الثالث ويختبر صحة الفرض الثالث).

ولقد تم اعتماد مقياس Likert المكون من خمس درجات لتحديد درجات أهمية كل بند من البنود، كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذا الأرقام وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج.

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

هـ- الأسلوب الإحصائي المستخدم

تم استخدام أسلوب التكرارات والنسبة المئوية في التحليل وذلك في البيانات الشخصية والأساسية عن طريق برنامج الحزم الإحصائية (SPSS) للحصول على النتائج، وكذلك تم استخدام الإحصاءات الوصفية وهي (الوسط الحسابي) لمعرفة اتجاهات عبارات كل محور ولإثبات صحة المحور أو عدم صحته أو مدى توافق العبارات مع الفرض، بالإضافة إلي استخدام الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير المتغير المستقل علي المتغيرات التابع.

5-2 تحليل البيانات الشخصية

تتضمن البيانات الشخصية لأفراد العينة على:

أ- العمر

جدول 7: يوضح التوزيع التكرارى لأفراد العينة وفق العمر

البيان	30 سنة فأقل		31- 40 سنة		41 – 50 سنة		51 سنة فأكثر		الاجمالى	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
الاجمالى	12	22.9	17	24.3	15	21.4	22	31.4	70	100

يتضح أن أغلب أفراد العينة من الفئة العمرية (51 سنة فأكثر) حيث بلغ عددهم 22 أي بنسبة 31.4%، ويليهم الفئة العمرية (31-40 سنة) حيث بلغ عددهم 17 أي بنسبة، 24.3%، أما الفئة العمرية (30 سنة فأقل) فبلغ عددهم 16أي بنسبة 22.9%، بينما الفئة العمرية (41 – 50 سنة) فبلغ عددهم 15 أي بنسبة 21.4% من أفراد العينة الكلية.

ب- المؤهل الدراسى

جدول 8: يوضح التوزيع التكرارى لأفراد العينة وفق المؤهل الدراسى

البيان	بكالوريوس		دبلوم		ماجستير		دكتوراه		أخرى		الاجمالى	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
الاجمالى	25	35.8	10	14.2	12	17.1	22	31.5	1	1.4	70	100

يتضح أن أغلب أفراد العينة كانوا من حملة البكالوريوس حيث بلغ عددهم 25 بنسبة 35.8 %، ويليهم حملة الدكتوراه حيث بلغ عددهم 22 بنسبة 31.5 %، أما حملة الماجستير فبلغ عددهم 12 بنسبة 17.1%، أما حملة الدبلوم فقد بلغ عددهم 10 بنسبة 14.2 %، أما الذين لديهم مؤهلات مهنية أخرى بلغ عددهم 1 بنسبة 1.4 من أفراد العينة الكلية.

ج- المسمى الوظيفى

جدول 9: يوضح التوزيع التكرارى لأفراد العينة وفق المسمى الوظيفى

البيان	محاسبة تكاليف		مدير مالى		مدير إنتاج		الإدارة العليا		أكاديمي		الاجمالى	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
الاجمالى	22	31.4	9	12.9	8	11.4	9	12.9	22	31.4	70	100

يتضح أن أغلب أفراد العينة يشغلون وظيفة محاسب تكاليف وأكاديمى بلغ عددهم 22 بنسبة 31.4 %، أما الذين يشغلون وظيفة مدير مالى والإدارة العليا فبلغ عددهم 9 بنسبة 12.9 %، بينما الذين هم يشغلون وظيفة مدير إنتاج فبلغ عدد 8 بنسبة 11.4 %.

د- سنوات الخبرة

جدول 10: يوضح التوزيع التكرارى لأفراد العينة وفق سنوات الخبرة

البيان	5 سنوات فأقل		10-6 سنوات		15-11 سنوات		20-16 سنوات		21 سنة فأكثر		الاجمالى	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
الاجمالى	7	10	14	20	20	28.6	7	10	24	34.3	70	100

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أغلب أفراد العينة خبرتهم (21 سنة فأكثر) حيث بلغ عددهم 24 وبلغت نسبتهم34.3 %، ويليهم الذين سنوات خبرتهم (11-15سنة) حيث كان عددهم 20 بنسبة 28.6، أما الذين سنوات خبرتهم (6-10سنة) فقد بلغ عددهم 14 بنسبة 20 %، بينما الذين سنوات خبرتهم (5 سنوات فأقل) فبلغ عددهم 7 بنسبة 10 %، أما الذين سنوات خبرتهم (16-20 سنة) فقد بلغ عددهم 7 بنسبة 7.1 % من أفراد العينة الكلية.

5-3 التحليل الاحصائى واختبارات الفروض

أولاً: صلاحية واعتمادية الأداء المستخدمة في قياس نتائج الدراسة

لتحديد درجة صلاحية ومدى الاعتماد على الأداة المستخدمة في قياس استجابات مفردات العينة اعتمد الباحثان على استخدام كل من:

- معامل الاتساق الداخلي Interconsistancy

ومن خلاله يتم قياس درجة مصداقية النتائج المحققة لكل بند من بنود الاستقصاء، والذي يعتمد في المقام الأول على معامل الارتباط، ويكون المعيار الأساسي هو اختبار معنوية معامل الارتباط.

- اختبار الصدق والثبات للاستمارة باستخدام (اختبار ألفا كرونباخ)

يقصد بثبات الاستمارة أن تعطى نفس النتيجة لو تم توزيع الاستمارة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، وقد تحقق الباحثان من ثبات وصدق الاستمارة من خلال قياس درجة الصدق والثبات للاستمارة ككل باستخدام مقياس ألفا كرونباخ Cronbach Alpha، وتراوح قيمة هذا المقياس بين الصفر والواحد الصحيح فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة هذا العامل تساوي صفراً، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة هذا العامل تساوي الواحد الصحيح وإذا زاد هذا المقياس عن 60% أمكن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع وتوصل الباحثان أن قيمة معامل ألفا أكبر من 60%، مما يدل على إمكانية الاعتماد على نتائج اختبار فروض الدراسة، وتعميم نتائج الدراسة، والذى توضحه الجداول التالية.

- نتائج صلاحية واعتمادية وصدق المحور **قياس مدى مساهمة الإطار المقترح في توفير معلومات تساعد على تحسين مستوى الجودة**

المحـــــور	عدد العبارات	معامل الصدق	معامل كرونباخ ألفا
قياس مدى مساهمة الإطار المقترح في توفير معلومات تساعد على تحسين مستوى الجودة	7	0.284	0.533

أما عن نتائج معامل كرونباخ ألفا (0.533= ∝) ومعامل الصدق (0.284) هذا ويؤكد على أن عناصر هذا المحور يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير.

- نتائج صلاحية واعتمادية وصدق المحور الخاص **قياس مدى مساهمة الإطار المقترح في توفير معلومات تساعد على تخفيض التكاليف**

المحـــــور	عدد العبارات	معامل الصدق	معامل كرونباخ ألفا
قياس مدى مساهمة الإطار المقترح في توفير معلومات تساعد على تخفيض التكاليف	7	0.267	0.517

أما عن نتائج معامل كرونباخ ألفا (0.517= ∝) ومعامل الصدق (0.267) هذا ويؤكد على أن عناصر هذا المحور يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير .

- نتائج صلاحية واعتمادية وصدق المحور الخاص **قياس مدى مساهمة الإطار المقترح في توفير معلومات تساعد على دعم الميزة التنافسية**

المحـــــور	عدد العبارات	معامل الصدق	معامل كرونباخ ألفا
قياس مدى مساهمة الإطار المقترح في توفير معلومات تساعد على دعم الميزة التنافسية	7	0.385	0.620

أما عن نتائج معامل كرونباخ ألفا (0.620= ∝) ومعامل الصدق (0.385) هذا ويؤكد على أن عناصر هذا المحور يمكن الاعتماد عليها.

- **نتائج صلاحية واعتمادية وصدق المحاور الخاصة بالاستمارة ككل**

جدول11: اختبار ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Test للاستمارة ككل

المحور	عدد العبارات	معامل الصدق	معامل الثبات
قياس مدى مساهمة الإطار المقترح في توفير معلومات تساعد على تحسين مستوى الجودة	7	0.284	0.533
قياس مدى مساهمة الإطار المقترح في توفير معلومات تساعد على تخفيض التكاليف	7	0.267	0.517
قياس مدى مساهمة الإطار المقترح في توفير معلومات تساعد على دعم الميزة التنافسية	7	0.385	0.620
الاستمارة ككل	21	0.623	0.789

إن معامل ألفا للصدق للاستمارة ككل يساوى 0.623 ومعامل الثبات يساوى الجذر التربيعى لمعامل الصدق يساوى 0.789 مما يشير إلى التناسق الداخلى للاستمارة ككل ويعد مقبول بدرجة كبيرة.

وبعد ما قام الباحثان بالتأكد من صدق الاتساق الداخلى لفقرات استمارة الاستقصاء وثباتها، يكون على ثقة معقولة بصحة هذه الاستمارة وصلاحيتها بتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

ثانياً: الأهمية النسبية

لتحليل الأهمية النسبية للمشكلات فقد تم استخدام اختبار فريدمان Friedman test لبيان متوسط الرتب لمحاور الدراسة، كما تم استخدام اختبار كا2 chi square test لقياس مدى وجود اختلاف أو اتفاق في الأهمية بين عبارات محاور الدراسة وتحدد قيمة الدلالة أو المعنوية P-value فعندما تكون P-value أقل من 5% (P-value $\leq$ 0.05) فإن ذلك يعني وجود فروق في الأهمية بين عبارات محاور الدراسة من وجهة نظر مجموعات العينة.

- **الأهمية النسبية للمحور الأول**

المحـــــور	عدد العبارات	كـا^2	المعنـويـة
قياس مدى مساهمة الإطار المقترح في توفير معلومات تساعد على تحسين مستوى الجودة	7	11.63	0.000

من الجدول السابق يتضح أن مستوى المعنوية أقل من 5% وهذا يعني وجود اختلاف في الأهمية النسبية بين عبارات المحور الأول.

– الأهمية النسبية للمحور الثانى

المحـــــور	عدد العبارات	كـا^2	المعنـويـة
قياس مدى مساهمة الإطار المقترح في توفير معلومات تساعد على تخفيض التكاليف	7	7.78	0.000

من الجدول السابق يتضح أن مستوى المعنوية أقل من 5% وهذا يعني وجود اختلاف في الأهمية النسبية بين عبارات المحور الثانى.

– الأهمية النسبية للمحور الثالث

المحـــــور	عدد العبارات	كـا^2	المعنـويـة
قياس مدى مساهمة الإطار المقترح في توفير معلومات تساعد على دعم الميزة التنافسية	7	47.53	0.000

من الجدول السابق يتضح أن مستوى المعنوية أقل من 5% وهذا يعني وجود اختلاف في الأهمية النسبية بين عبارات المحور الثالث.

5-4 التحليل الاحصائى لفروض الدراسة

5-4-1 التحليل الاحصائى للفرض الأول

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد وتحسين مستوى الجودة

ويشتمل هذا الفرض على المتغيرات التالية:

- **المتغير المستقل (س):** الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد.
- **المتغير التابع (ص):** تحسين مستوى الجودة

1. قياس مدى قوة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع (قياس معامل الارتباط):

يوضح معامل الارتباط درجة الارتباط بين "**الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد**" كمتغير مستقل وبين "**تحسين مستوى الجودة**" كمتغير تابع، وتعبر قيمة معامل الارتباط عن مدى قوة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

ويساعد برنامج SPSS في تحديد مستوى الدلالة أو المعنوية P–value فإذا كانت P–value أقل من 1% دل ذلك على وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل والمتغير التابع والعكس، كما يتضح من خلال الجدول التالي:

قياس الارتباط بين المتغير التابع والمستقل (الفرض الأول)

المحـــــور	معامل ارتباط بيرسون	المعنوية sig
قدرة الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد على توفير معلومات تساعد على تحسين مستوى الجودة	** 0.861	0.000

** تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية 0.01

ومن خلال الجدول السابق يستطيع الباحثان استنتاج ما يلي:

- وجود علاقة ارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع حيث أن معامل الارتباط = 0.861 كما أن مستوى المعنوية (الدلالة) أقل من 1% وهذا أيضًا يدل على وجود علاقة ارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل.
- وجود علاقة ارتباط طردية (إيجابية) بين المتغير المستقل و المتغير التابع حيث أن إشارة معامل الارتباط موجبة وقوية، وهذا يعني وجود علاقة إيجابية، فكما كان الإطار المقترح للتكامل قادر على توفير معلومات عن جودة المنتج أدى ذلك إلى تحسين مستوى هذه الجودة.

2. قياس أثر المتغير المستقل على المتغير التابع (الانحدار البسيط)

يشير تحليل الانحدار البسيط إلى شكل العلاقة الخطية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ونسبة تأثير المتغير المستقل **(الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد)** على المتغير التابع **(تحسين مستوى الجودة)**، ويساعد برنامج SPSS في تحديد مستوى الدلالة (المعنوية) P–value والجدول التالي يوضح تحليل الانحدار البسيط بين المتغير المستقل والمتغير التابع كما يلي:

جدول 12: بيان علاقة الانحدار بين المتغير المستقل والمتغير التابع للفرض الأول

المعـــالـــم	القيمة المقدرة	قيمة اختبار (T)	P-Value	الدلالة Sig	معامل التحديد R2
الجزء الثابت	3.097	12.23	0.000	دالة	0.810
تحسين مستوى الجودة الناتجة من التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد.	0.313	5.62	0.000	دالة	
قيمة اختبار(F) = 31.54					
درجة الحرية = 1،211 مستوى الدلالة = 0.000					

ومن خلال الجدول السابق يتضح للباحثان ما يلي:

- إشارة معامل الانحدار موجبة للمتغير المستقل، ويعني ذلك أن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع علاقة طردية، بمعني أن الزيادة في المتغير المستقل تؤدي إلى الزيادة في المتغير التابع.
- إن زيادة المتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة يؤدي ذلك إلى تغير طردي في مستوى المتغير التابع بمقدار 0.313 وحدة تقريبًا.
- أن مستوى الدلالة لاختبار T–Test للمتغير المستقل مع المتغير التابع هي 0.000 وهي أقل من مستوى معنوية 1% وهذا يدعم صحة الفرض **توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح بين أسلوب التكلفة المستهدفة و تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد و تحسين مستوى الجودة.**
- يوضح معامل التحديد R2 النسبة المئوية للتفسيرات التي يستطيع المتغير المستقل للمتغيرات التي تطرأ على المتغير التابع، حيث يستطيع المتغير المستقل تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع بنسبة 81%.
- وبالتالي يمكن صياغة نموذج الانحدار البسيط للمتغير المستقل على النحو التالي:
  - المتغير المستقل (س) **الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة و تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد**

ص = ا + ب س

ص = 3.097+ 0.313 س

أذن "قبول أفراد العينة للفرض الأول"

5-4-2 التحليل الاحصائى للفرض الثانى

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد وتخفيض التكاليف

- **المتغير المستقل (س):** الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة و تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد
- **المتغير التابع (ص):** تخفيض التكاليف
- **قياس مدى قوة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع (قياس معامل الارتباط)**

جدول 13: قياس الارتباط بين المتغير التابع والمستقل (الفرض الثانى)

المحـــــور	معامل ارتباط بيرسون	المعنوية sig
قدرة الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد على توفير معلومات تساعد على تخفيض التكاليف	** 0.933	0.000

** تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية 0.01

ومن خلال الجدول السابق يستطيع الباحثان استنتاج ما يلي:

- وجود علاقة ارتباط بين عبارات المتغير المستقل وعبارات المتغير حيث أن معامل الارتباط = 0.933 كما أن مستوى المعنوية (الدلالة) أقل من 1% وهذا أيضًا يدل على وجود علاقة ارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل.
- وجود علاقة ارتباط طردية (إيجابية) بين عبارات المتغير المستقل وعبارات المتغير التابع حيث أن إشارة معامل الارتباط موجبة وقوية، وهذا يعني وجود علاقة إيجابية، فكما كان الإطار المقترح للتكامل قادر على توفير معلومات عن تكلفة المنتج أدى ذلك إلى تخفيض التكاليف الكلية.
- **قياس أثر المتغير المستقل على المتغير التابع (الانحدار البسيط)**

يشير تحليل الانحدار البسيط إلى شكل العلاقة الخطية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ونسبة تأثير المتغير المستقل **(الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد)** على المتغير التابع **(تخفيض التكاليف)**.

جدول 14: بيان علاقة الانحدار بين المتغير المستقل والمتغير التابع للفرض الثانى

المعـــالـــم	القيمة المقدرة	قيمة اختبار (T)	P-Value	الدلالة Sig	معامل التحديد R2
الجزء الثابت	3.12	14.22	0.000	دالة	0.954
تحسين التكاليف الناتجة من التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة و تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد	0.30	6.20	0.000	دالة	
قيمة اختبار(F) = 31.54					
درجة الحرية = 1،211 مستوى الدلالة = 0.000					

ومن خلال الجدول السابق يتضح للباحثان ما يلي:

- إشارة معامل الانحدار موجبة للمتغير المستقل، ويعني ذلك أن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع علاقة طردية، بمعني أن الزيادة في المتغير المستقل تؤدي إلى الزيادة في المتغير التابع.
- إن زيادة المتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة يؤدي ذلك إلى تغير طردي في مستوى المتغير التابع بمقدار 0.30 وحدة تقريبًا.
- أن مستوى الدلالة لاختبار T-Test للمتغير المستقل مع المتغير التابع هي 0.000 وهي أقل من مستوى معنوية 1% وهذا يدعم صحة الفرض **الثانى توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة و تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد و تخفيض التكاليف.**
- يوضح معامل التحديد R2 النسبة المئوية للتفسيرات التي يستطيع المتغير المستقل للمتغيرات التي تطرأ على المتغير التابع، حيث يستطيع المتغير المستقل تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع بنسبة 95%.
- وبالتالي يمكن صياغة نموذج الانحدار البسيط للمتغير المستقل على النحو التالي:

ص = ا + ب س

ص = 3.12 + 0.30 س

أذن "قبول أفراد العينة للفرض الثانى"

5-4-3 التحليل الاحصائى للفرض الثالث

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد ودعم الميزة التنافسية

- **المتغير المستقل (س):** الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة و تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد

- **المتغير التابع (ص):** دعم الميزة التنافسية

أ) قياس مدى قوة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع (قياس معامل الارتباط):

جدول 15: قياس الارتباط بين المتغير التابع والمستقل (الفرض الثالث)

المحـــــــــور	معامل ارتباط بيرسون	المعنوية sig
قدرة الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد على توفير معلومات تساعد على دعم الميزة التنافسية .	** 0.855	0.000

** تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية 0.01

ومن خلال الجدول السابق يستطيع الباحثان استنتاج ما يلي:

- وجود علاقة ارتباط بين عبارات المتغير المستقل وعبارات المتغير حيث أن معامل الارتباط = 0.855 كما أن مستوى المعنوية (الدلالة) أقل من 1% وهذا أيضًا يدل على وجود علاقة ارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل.

- وجود علاقة ارتباط طردية (إيجابية) بين عبارات المتغير المستقل وعبارات المتغير التابع حيث أن إشارة معامل الارتباط موجبة وقوية، وهذا يعني وجود علاقة إيجابية، فكما كان هناك تكامل بين **أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد أدى ذلك الى دعم الميزة التنافسية.**

ب) قياس أثر المتغير المستقل على المتغير التابع (الانحدار البسيط)

- يشير تحليل الانحدار البسيط إلى شكل العلاقة الخطية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ونسبة تأثير المتغير المستقل **(الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد)** على المتغير التابع **(دعم الميزة التنافسية).**

جدول 16: بيان علاقة الانحدار بين المتغير المستقل والمتغير التابع للفرض الثالث

المعـالــم	القيمة المقدرة	قيمة اختبار (T)	P-Value	الدلالة Sig	معامل التحديد R2
الجزء الثابت	3.56	13.25	0.000	دالة	0.954
دعم الميزة التنافسية الناتجة من التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة و تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد .	0.42	5.20	0.000	دالة	
قيمة اختبار(F) = 31.54					
درجة الحرية = 1،211 مستوى الدلالة = 0.000					

ومن خلال الجدول السابق يتضح للباحثان ما يلي:

- إشارة معامل الانحدار موجبة للمتغير المستقل، ويعني ذلك أن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع علاقة طردية، بمعني أن الزيادة في المتغير المستقل تؤدي إلى الزيادة في المتغير التابع.
- إن زيادة المتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة يؤدي ذلك إلى تغير طردي في مستوى المتغير التابع بمقدار 0.30 وحدة تقريبًا.
- أن مستوى الدلالة لاختبار T–Test للمتغير المستقل مع المتغير التابع هي 0.000 وهي أقل من مستوى معنوية 1% وهذا يدعم صحة الفرض الأول بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين "النموذج المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد ودعم الميزة التنافسية".
- يوضح معامل التحديد R2 النسبة المئوية للتفسيرات التي يستطيع المتغير المستقل للمتغيرات التي تطرأ على المتغير التابع، حيث يستطيع المتغير المستقل تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع بنسبة 95%.
- وبالتالي يمكن صياغة نموذج الانحدار البسيط للمتغير المستقل على النحو التالي:

ص = ا + ب س

ص = 3.56 + 0.42 س

أذن "قبول أفراد العينة للفرض الثالث"

6- نتائج وتوصيات الدراسة و التوجهات البحثية المستقبلية

6-1 النتائج

من خلال الإطار النظري وتحليل بيانات الدراسة الميدانية تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. يقدم الإطار المقترح للتكامل بين تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد وأسلوب التكلفة المستهدفة معلومات تساعد على تحسين الجودة، وتخفيض التكاليف، والمساعدة فى دعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال.
2. الإطار المقترح للتكامل بين تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد وأسلوب التكلفة المستهدفة يوفر معلومات تساعد على تفعيل نظام محاسبة المسؤولية، دعم فلسفة التوجه بالعميل، دعم عملية اتخاذ القرارات، قدرة أكبر في تخطيط الموارد وبالتالي الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة، كما يوفر لإدارة المنشأة قاعدة بيانات عن كافة المواصفات والخصائص المحتمل توافرها في منتجاتها.
3. أن محاسبة تكاليف تدفق المواد تساعد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال من خلال الوصول إلى أعلى درجات الجودة عن طريق تخفيض نسبة المنتجات المعيبة، وبالتالي تخفيض التكاليف لذا يتطلب من المنشآت أن تركز علي ضمان الجودة من خلال أنشطة الوقاية والتقويم حتى يتم تدنيه تكاليف الجودة الرديئة، وبالتالي يمكن الاستمرار في تخفيض تكاليف الفشل حتى تصل الى المستوى الأمثل للجودة.
4. أن تطبيق محاسبة تكاليف تدفق المواد يساعد على تقليل الفاقد وتخفيض الدورة الزمنية للإنتاج وتخفيض التكلفة وزيادة الأرباح.
5. أن أسلوب التكلفة المستهدفة تساعد على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة، من أجل تخفيض تكاليف الإنتاج والكشف عن الطاقة العاطلة بما يحقق رغبات العملاء وتعظيم قيمة المنشأة ودعم قدرتها التنافسية. تخفيض التكاليف من خلال تخفيض تكلفة الأجزاء المشتراة والمواد الأولية والحصول على تصاميم أكثر كفاءة وفاعلية وخلق الدافع والروح المعنوية لفريق العمل الجماعي في الشركة.
6. أن أسلوب التكلفة المستهدفة تساعد على زيادة رضا العميل ورغباته عن طريق وضع التصميم الذي يركز على إنشاء وتعظيم القيمة المقدمة للزبون، كما تعمل على تحليل وتقييم إمكانية او قابلية الخدمة أكثر من البعد المادي باستعمال الوظائف ومجالاتها مثل تقييم أهداف تكلفة النظام لتوجيه تطوير المنتج عن طريق توليد المنتجات الجديدة الفعالة حسب منظور التكلفة- القيمة وإبداع المنتجات التي تلبي المتطلبات الفنية للعملاء والأسعار.

7. أن أسلوب التكلفة المستهدفة تساعد على إمكانية المساعدة في تحقيق وكسب الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية في أوقات الركود الاقتصادي، كما تشجيع فريق العمل على الالتزام بالتحسين المستمر والترابط والتنسيق بين أفراد فريق العمل من أقسام مختلفة، وهذا الترابط يكون على المدى الطويل وبما يؤدي الى تعزيز قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستجابة السريعة لطلبات السوق.

6-2 توصيات الدراسة

يوصى الباحثان بما يلى:

- أن تتبنى منشآت الأعمال المصرية الإطار المقترح للتكامل بين تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد وأسلوب التكلفة المستهدفة لما له من مزايا عديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة.
- ضرورة اهتمام منشآت الأعمال المصرية بعمل برامج تدريبية للعاملين لإنشاء كوادر محاسبية متفهمة للأدوار الجديدة التي تقع على عاتقها، وذلك لمواكبة التطور العلمي في النظم التكاليفية والإدارية في بيئة الأعمال الحديثة.
- ضرورة تبني منشآت الأعمال المصرية الاهتمام بالخصائص والمواصفات التي تحقق مستويات الجودة المطلوبة لتلبي رغبات واحتياجات العملاء في ظل بيئة الأعمال الحديثة لدعم قدرتها التنافسية. تكلفة المنتجات.
- ضرورة اهتمام منشآت الأعمال المصرية بتطوير نظم تكاليفها من أجل الوصول إلى قياس بشكل أكثر دقة في ظل بيئة الأعمال الحديثة.
- ضرورة دعم سياسات واستراتيجيات خفض التكلفة بالأساليب العلمية والمحاسبية الحديثة لإدارة التكلفة من أجل القضاء على مصادر الإسراف والهدر في الإنفاق.
- ضرورة تبني منشئات الأعمال المصرية استخدام مدخل متكامل شامل لإدارة التكلفة يدعم القدرة على البقاء والاستمرار في بيئة الأعمال الحديثة ويساعد في تقديم منتجات تتسم بأسعار تنافسية وبجودة عالية. حيث أن منشآت الأعمال لا تستطيع تحقيق مزايا تنافسية في ظل بيئة الأعمال الحديثة باستخدام أسلوب تكلفة واحد بمعزل عن بقية الأساليب.
- أن تتعرف المنشآت الصناعية على فرص التحسين المطلوبة بما يتوافق مع رغبات وتوقعات ورضا العملاء بما يؤدي إلى زيادة القيمة المضافة للمنشأة.

6-3 التوجهات البحثية المستقبلية

- إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وأسلوب سيجما 6 ومحاسبة استهلاك الموارد لدعم الميزة التنافسية.
- أثر التكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) ومحاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC) زيادة الجودة وخفض التكلفة – دراسة تطبيقية على القطاع الطبى –

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

الزاملى، على عبد الحسين (2019). دور التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، **مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية**، المجلد 9، العدد 2.

اسحق، أثير حسو (2013). دور إدارة المعرفة في تعزيز فاعلية إدارة علاقات الزبائن لضمان امتلاك مزايا تنافسية، **مجلة بحوث مستقبلية**، المجلد 4 ، العدد 2 ، كلية الحدباء الجامعة ، ص 61 – 85.

الطائى، عباس صياح طالب (2019). دور تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة المشروبات الغازية ، **مجلة دراسات محاسبية ومالية**، المجلد 14، العدد 48، ص 1-35.

الغندور، منال جابر (2012). دور التكاليف المعيارية والكلف المستهدفة في تخفيض التكاليف، **مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية**، المجلد 1، العدد 14، ص 35-52 .

القصاص، أحمد شعبان (2020). إطار مقترح للتكامل بين ستة سيجما ومحاسبة استهلاك الموارد لدعم القدرات التنافسية لمنشات الأعمال مع دراسة ميدانية، **رسالة ماجستير– غير منشورة**، كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ.

الكواز، صلاح مهدى (2019). توظيف أسلوب الهندسة العكسية فى تخفيض التكاليف فى ظل أسلوب التكلفة المستهدفة – بحث تطبيقى فى الشركة العامة للصناعات النسيجية، **مجلة الادارة والاقتصاد**، المجلد 8، العدد 30.

الموسوى، عباس نوار (2017). تكامل تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر وانعكاسهما على استراتيجيات التنافس للوحدات الاقتصادية، **رسالة دكتوراه – غير منشورة**، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة المستنصرة، العراق.

الناطور، جهاد ربحي (2013). أثر تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد RCA على إدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية: دراسة تطبيقية "، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة– جامعة عين شمس، المجلد السابع عشر، العدد الثالث ، ص 255 – 298.

بكر، احمد عبد الستار (2016). استخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد في دعم نظم معلومات إدارة التكلفة، **رسالة ماجستير – غير منشورة** ، كلية التجارة– جامعة المنصورة.

حسين، أحمد حسين على (2013). **المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجى**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية.

راضى، محمد عبد الكاظم (2019). ترشيد قرارات التسعير باستعمال تقنية الكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف في المديرية العامة للماء، **مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية**، المجلد 15، العدد 46.

صالح، حميد على (2015). تطبيق التكلفة المستهدفة باستخدام الهندسة العكسية– دراسة تطبيقية فى الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية، **رسالة دكتوراه– غير منشورة**، المعهد العالى للدراسات المحاسبية والمالية– جامعة بغداد– العراق.

صباح، عباس طالب (2019). دور أسلوب التكلفة المستهدفة فى تخفيض تكلفة المنتجات– دراسة تطبيقية فى الشركة العامة لصناعة المشروبات الغازية، **مجلة دراسات محاسبية ومالية**، المجلد 14، العدد 48.

عبد السميع، سيد رزق (2011). استخدام تحليل سلسلة القيمة الخارجية بهدف تعظيم قيمة المنشأة – دراسة تطبيقية، **رسالة ماجستير– غير منشورة**، كلية التجارة– جامعة عين شمس.

عبد الله، ناجى فائز (2015). مدخل مقترح لاستخدام محاسبة استهلاك الموارد وإدارة التكلفة المستهدفة بهدف دعم القدرة التنافسية للمنشأة بالتطبيق على المنشآت الصناعية اليمنية، **رسالة دكتوراه – غير منشورة**، كلية التجارة– جامعة قناة السويس.

علام، سمير (2012). القدرات التنافسية لشركات قطاع الدواء، المشكلة ومداخل التحسين، ندوة اقتصاديات الدواء، **مركز البحوث والدراسات التجارية**، كلية التجارة– جامعة القاهرة، الإصدار السادس.

علـى، أدم علـى موسـى (2018). أسـاليب التحليل الاسـتراتيجى ودورهـا فـى دعـم القـدرة التنافسـية وخفـض التكلفة– دراسة ميدانية، **رسالة دكتوراه– غير منشورة**، جامعة النيلين بالسودان.

غافل، حسين جميل (2019). أمكانية استعمال أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية دراسة تطبيقية، **المجلة العراقية للعلوم الإدارية**، المجلد 14، العدد55.

مـدني، احمـد إسماعيل (2018). الـدور الاسـتراتيجي لتطـوير المـوارد البشـرية فـي الميـزة التنافسـية، **مجلـة العلوم الاقتصادية والإدارية**، المجلد 24، العدد 102، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ص 8 –24.

منصور، بتول عطية (2014). الاطار متكامل لتقنيات تخفيض التكاليف وإعادة الهندسة العمليات لتطوير اسـتراتيجيات الشـركة/ دراسـة تطبيقيـة فـي بعـض الشـركات التابعـة لـوزارة الـنفط، **مجلـة العلـوم الاقتصادية والإدارية**، المجلد 21، العدد 86، ص 211–264.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

A Combination of Material Flow Cost Accounting and Design of Experiments Techniques in an SME: the Case of a Wood Products Manufacturing Company in Northern Thailand, ***Journal of cleaner production***, Vol. 108, Part B.

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).

Al-Qady, Mostafa and El-Helbawy, Said, (2016)," Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting", ***Journal of Applied Management Accounting Research***; Clayton North, Vol.14, No.1.

Ameri, Mohammad Amin, (2017), Improving Resource Efficiency *in an* ice-cream factory based *on* Material Flow Cost. Accounting Method*,* ***Master's thesis within Technology****,* University of Malaya*,* Kuala Lumpur, Malaysia.

Ansari, Shahid & Bell, Jan & Klammer, Thomas & Lawrence, Carol (2016) "Module Target Costing", ***Version1***, Irwin Professional Publishing, California State University Northridge, USA.

Asian Productivity Organization (APO), (2014), Manual on Material Flow Cost Accounting: ISO 14051, ***Hirakawa Kogyosha***, Japan.

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.

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.

Boyd, Ken (2013) ***"Cost Accounting for Dummies"***, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, USA.

Charles T. Horngren (2012). Cost Accounting: A Managerial Emphasis, ***Issues in Accounting Education***, 25(4):789-790 .

Chang, Shen-Ho & Chiu, An-An & Chu, Chin Ling & Wang, Teng-Shih, (2015), Material Flow Cost Accounting System for Decision Making: The Case of Taiwan SME in the Metal Processing Industry, ***Asian Journal of Finance & Accounting***, Vol. 7, No. 1, pp.117 - 134.

Chompu-inwai Rungchat, Benyaporn Jaimjit & Papawarin Premsuriyanunt, (2014), A combination of Material Flow Cost Accounting and design of experiments techniques in an SME: The case of a wood products manufacturing company in northern Thailand, ***Journal of Cleaner Production***, 26 (3): 1-11.

Christ, Katherine L & Burritt, Roger L, (2016), ISO 14051: A New Era For MFCA Implementation and Research, ***Spanish Accounting Review***, Vol. 19, No. 1.

CPA Canada (2015) "Managing Environmental Sustainability Using Target Costing Principles", ***Charted Professional Accounting of Canada***

Crow, Kenneth (2012) "***Target Costing*** ", http://www.npdsolutions. com/target.html.

Dimi, Ofileanu (2015) "Target Costing Function", ***Journal of Revista Economica***, Vol. (67), No. (5), P(90-103).

Drury, Colin (2001) "***Management Accounting For Business Decisions***" 2nd ed, Thomson Learning , London, UK.

Everaert, Patricia & Loosveld, Stijn & Acker, Tom Van & Schollier, Marijke & Sarens, Gerrit (2016) "Characteristics of Target Costing: Theoretical & Field Study Perspective", ***Qualitative Research in Accounting & Management***, Vol. (3), Issue (3), p (236-263).

Fakoya, Michael Bamidele and Van der poll, Huibrecht Margaretha, (2013), Integrating ERP and MFCA Systems for Improved Waste - Reduction Decisions in a Brewery in South Africa, ***Journal of cleaner production***, Vol. 40, pp. 136 – 140.

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).

Garrison, Ray H. & Noreen, Eric W. & Brewer, Peter C. (2011) "***Managerial Accounting***", 13th ed., McGraw-Hill, Irwin, New York, USA.

Gotze, U. and Schmidt, A. and Hache, B., Herold, F., (2013), Material Flow Cost Accounting with Umbert, Chemnitz University of Technology, ***Chair of Management Accounting and Control***, pp. 231- 247.

Hajek, and Hyrslova, Jaroslava and Bendarikova, Marie, (2008), Material flow cost accounting. "Only" a tool of environmental management or a tool for the optimization of corporate production processes, ***Chemical Technology Journal***, Vol.14, p 131.

Hatgraves, Ail & Davis, James Richard & Morse, Wayne J. (2019) "***Managerial Accounting***" 5th ed., Cambridge Business Publishers, USA.

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).

Hilton, Ronald W. (2018) "***Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment***"17th ed., Mc Graw-Hill Companies, Inc. USA

Hyrslova, Jaroslava & Vagner, Miroslav & Palasek, Jiri, (2011), Material Flow Cost Accounting (MFCA)- Tool For The Optimization of Corporate Production Processes, ***Business Management and Education***, Vol.9, No. 1, pp 5 – 18.

International Standard Organization (ISO) 14051, (2011), ***Environmental management Material flow cost accounting-General framework***, 1ed ed., Switzerland

Kokubu, Katsuhiko and Campos, Marcelo K. and Furukawa, Yoshikuni and Tachikawa, Hiroshi, (2009), ***Material flow cost accounting with ISO 14051***, ISO Management Systems, pp. 15-18.

Kokubu, Katsuhiko, (2010*), **Material Flow Cost Accounting MFCA Case Examples***, Environmental Industries Office, Ministry of Economy, Trade and Industry, Japan.

Mac Arthur, John B. (2008), "Practical Guidelines For Replacement Cost Depreciation In RCA", ***Cost Management***, Vol.22, No.1, Jan/Feb, P. 29.

Masters, Brad (2013) " A Management Dashboard Model for Supply Chain Cost Estimation", ***Degree of Doctorate in Accounting***, University of Taxes at Arlington, USA.

Merwe, A.V. & Grasso, L. P., (2011), "Letters to the Editors / RCA is Not Lean – A Reply" *, **Journal of Cost Management***, Vol. (80) No. (6).

Nakajima, Michiyasu, & Kimura, Asako & Wagner, Bernd, (2015), Introduction of MFCA to The Supply Chain: A Questionnaire Study on The Challenges, ***Journal of cleaner production***, Vol. 108, Part B, pp. 1302 - 1309.

National Productivity Council (NPC), (2015), ***Material Flow Cost Accounting***, ***Ministry of Commerce & Industry***, New Delhi, India.

Okada, Kana & Kokubu, Katsuhiko, (2015), Impact of Introducing Material Flow Cost Accounting: A Comparative Review of Supply Chains and Individual Companies, ***International Conference on Industrial Engineering and Operations Management***. ***Kuala Lumpur, Malaysia***, March 8-10, 2016.

Papaspyropoulos, K. G., Karamanolis, D., Sokos, C. K., & Birtsas, P. K. (2016), Enhancing Sustainability in Forestry Using Material Flow Cost Accounting", ***Open Journal of Forestry,*** Vol. 6, pp. 324-336, http://dx.doi.org/10.4236/ojf.2016.65026.

Pazarceviren, 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).

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).

Rieckhof, Ramona & Bergmann, Anne & Guenther, Edeltraud, (2015), Interrelating Material Flow Cost Accounting With Management Control Systems to introduce Resource Efficiency into Strategy, ***Journal of cleaner production***, Vol. 108, Part B.

Schmidt, Mario & Nakajima, Michiyasu (2013), Material Flow Cost Accounting as an Approach to Improve Resource Efficiency in Manufacturing Companies, ***Resources***, Vol. 2, pp. 358 - 369.

Stenzel, Catherine & Stenzel, Joe (2003) "***From Cost to Performance Management- a Blueprint for Organizational Development***" ,John Wiley & Sons, New Jersey, USA.

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).

Sulong, Farizah & Sulaiman, Maliah & Norhayati, Mohd Alwi, (2015), Material Flow Cost Accounting (MFCA) Enablers and Barriers: the Case of a Malaysian Small and Medium- Sized Enterprise (SME), ***Journal of cleaner production***, Vol. 108, Part B,p1.

Sygulla, R & Bierer, A & Götze, U, (2011), Material Flow Cost Accounting – Proposals for Improving the Evaluation of Monetary Effects of Resource Saving Process Designs. In: ***Proceedings of the 44th CIRP Conference on Manufacturing Systems,*** 1-3 June 2011, Madison, Wisconsin, USA:

Tajelawi , Omolola (2016), Using Material Flow Cost Accounting to determine the impacts of packaging waste costs in alcoholic beverage production in an alcoholic beverage company in Durban, ***Master's thesis within Accounting***, Durban University of Technology.

Vasile, Emilia & Croitoru, Ion (2016) "***Target Costing– Tool for Planning, Managing & Controlling Costs***" University of Bucharest, Romania, P (114-127).

Warren, Carl S. & Reeve, James M. & Duchac, Jonathan E. (2009) "***Managerial Accounting***" 10th ed., South- Western , Cengage Learning, USA.

Zehetner,Karl; Eschenbach, Sebastian . , (2017) " Closing The Gap Between U.S. And German Managerial Accounting", ***Humanities And Social Sciences Review***, Vol .(7) .

Zhao, Run and Ichimura, Hikaru and Takakuwa, Soemon, (2013), MFCA-Based Simulation Analysis For Production Lot-Size Determination In a Multi Variety And Small- Batch Production System, ***Conference, Nagoya University***.

ملحق الدراسة

قائمة الاستقصاء (الاستبيان)

القسم الأول

السيد الفاضل/ السيدة الفاضلة:.....

تحية طيبة وبعد

يقوم الباحثان بإعداد دراسة بعنوان " إطار مقترح للتكامل بين تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) فى تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال – دراسة ميدانية " ويهدف الباحثان لاستطلاع الآراء حول دور الإطار مقترح للتكامل بين تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) فى تخفيض التكاليف وتحسين مستوى الجودة ودعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال.

ويؤكد الباحثان لسيادتكم أن ما ستدلون به من إجابات على الأسئلة الواردة بهذه القائمة تمثل شهادة خبير وستكون موضع السرية التامة ويقتصر استخدامها على ما يتعلق بالدراسة الميدانية لهذا البحث ، وإذ أشكر لسيادتكم حسن تعاونكم معي فإني أتمنى من الله أن تثابوا خيراً على معاونتكم لي.

ولسيادتكم جزيل الشكر ووافر الاحترام والتقدير

الباحثان

د/ وليد سمير عبد العظيم الجبلى
مدرس بقسم المحاسبة
معهد الادارة والسكرتارية والحاسب الآلى
كلية البنات القبطية

د/ سميرة عباس محمد أبو النيل
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة – جامعة بنها

1- بيانات شخصية

الاسم (اختياري) : .....

المؤهل:

بكالوريوس	دبلوم دراسات عليا	ماجستير	دكتوراه	أخرى

الوظيفـــــة:

محاسب تكاليف	مدير مالى	مدير إنتاج	إدارة عليا	أكاديمى

سنوات الخبـرة:

اقل من 5 سنوات	من6 : 10سنوات	من 15:11 سنة	من 16 – 20 سنة	21 سنة فأكثر

العمر:

30 سنة فأقل	31 سنة- 40	41سنة – 50	51 سنة فأكثر

نوع الصناعة التى تنتمى إليها الشركة:- .....

2- بعض المصطلحات المستخدمة فى الدراسة

- التكلفة المستهدفة: عملية ذات خطوتين لتحديد واحتساب تكلفة المنتجات الأولى تقدير السعر المستهدف الذي يمثل السعر المقدر ويكون العميل مستعدة لدفعه على أساس ظروف السوق والمنافسة والثانية استعمال معلومات السعر المستهدف أو المخطط لاحتساب التكلفة المستهدفة.
- محاسبة تكاليف تدفق المواد: تقنية المحاسبة الإدارية البيئية التي تختص في قياس وتحديد تكلفة تدفقات المواد والطاقة، وتخصيصها للمنتجات والخدمات المسئولة عنها وتوفير فرص لتقليل التأثير السلبي إلى الحد الأدنى وتوفير التكاليف للمنشأة .

القسم الثاني

أولاً :- الدراسة الاستطلاعية

لاختبار مدى قبول الاطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومحاسبة تكاليف تدفق المواد لتخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية.

م	البيان	أوافق	محايد	لا أوافق
	أ- مبررات التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومحاسبة تكاليف تدفق المواد			
X1	هل توافقنا الرأى أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعانى العديد من جوانب القصور أهمها :- - تتطلب التكلفة المستهدفة التكامل والتنسيق بين كافة الإدارات والاستعداد للعمل كفريق موحد وهذا يتطلب جهدا ووقتا لتجميع هذا الفريق مما قد يؤدى الى إرهاق الموظفين ولاسيما مهندسي التصميم والبحث والتطوير؟ - الإفراط في وقت التطوير والتحسين لأنه قد يؤدي الى زيادة تكرار دورات هندسة القيمة لغرض تخفيض التكاليف ومن ثم يؤدي الى تأخير وصول منتج الوحدة الاقتصادية الى السوق . - صعوبة جمع المعلومات الأساسية لمستوى من التفاصيل أدق عن مجمعات الموارد المختلفة.			
X2	هل توافقنا الرأى أن محاسبة تكاليف تدفق المواد تتميز بـ :- - مدخل للتخطيط الفعال للمواد حيث يمكن الاعتماد عليها في عملية التخطيط التشغيلي والاستراتيجي بغرض حساب كل من كميات المواد وما يرتبط بها من قيم محددة وضرورية لتدعيم تنفيذ خطط واستراتيجيات المنشأة، وفعالية تخطيط المواد، فضلا عن توفير المعلومات اللازمة للتخطيط سواء على المستوى الاستراتيجي أو التكتيكي أو التشغيلي للمنشأة وكذلك توفير المعلومات المالية وغير المالية في ضوء الاتجاهات المستقبلية بالتنبؤ باحتياجات كل مورد من الموارد الأخرى داخل المنشأة وتحديد الطاقات العاطلة بما يدعم قدرة الموارد على إيجاد وخلق قيمة للمنشأة. - تتميز بتواجد بمجموعة من الأدوات والأساليب الإحصائية التي تساعد في تحديد قياس كفاءة وفاعلية أداء الأنشطة لتحديد مدى التباين في أداء العمليات . - تقوم بتوفير معلومات تساعد في تحديد الخصائص الحرجة للجودة حيث أنه من خلال تحليل استجابات العملاء حول المواصفات التي يطلبونها في المنتج يتم تقسيمها إلى متطلبات أو مواصفات أساسية ومتطلبات او مواصفات ثانوية مما تساعد في تحسين دقة تخصيص المواد الإنتاج المنتجات أو الخدمات مما يسهل من توفير معلومات عن مجمعات المواد وتقسيمها إلى مجمعات مواد أساسية ومجمعات مواد ثانوية .			
	ب- مزايا التكامل بين أسلوب محاسبة تكاليف تدفق المواد وأسلوب التكلفة المستهدفة			
X3	تحسين الجودة : يساهم التكامل في توفير معلومات تساعد على تحسين الجودة وذلك من خلال التعرف على الخصائص والمواصفات التي تلبي رغبات واحتياجات العملاء وهو ما تقوم به أسلوب التكلفة المستهدفة، ومن خلال تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد التي تساهم بشكل فعال في استخدام المواد اللازمة لإنجاز العمليات والأنشطة التي تحقق الخصائص والمواصفات المطلوبة، وتفعيل قدرة المواد على إيجاد قيمة مضافة للعميل سواء من خلال التوظيف الأمثل للعلاقات التبادلية وغير التبادلية بين المواد والأنشطة وبين المواد بعضها البعض، مما يترتب عليه تحسين أداء أنشطة المنشأة ذات القيم المضافة للعميل وتحقيق			

	المنتج المطلوب، وتجنب الهدر في المواد أو استخدام مواد غير ملائمة، حيث ينتج عن تحسين الجودة تحسين كفاءة استغلال المواد وتحسين كفاءة العملية الإنتاجية، وزيادة مطابقة المخرجات أي زيادة نسبة المخرجات إلى المدخلات وذلك من خلال الاستغلال الأمثل للمدخلات التي تعطي مخرجات بجودة عالية وبأقل التكاليف مما يحقق زيادة في معدلات الإنتاجية، وزيادة رضا العملاء وارتفاع الحصة السوقية للمنشأة ودعم قدرتها التنافسية.			
X4	مجال خفض التكلفة: يساهم التكامل المقترح في توفير معلومات تساعد على خفض التكلفة نظرا لما تقوم به تقنية تدفق المواد بفصل تكاليف الموارد العاطلة وعدم تحميلها على تكلفة المنتجات، وتزويد الإدارة بمعلومات عن الروابط بين مجمعات المواد ومجمعات التكلفة ومن ثم تستطيع الإدارة تخفيض تكاليف المنتجات من خلال تقليل أو إزالة الأنشطة التي لا تحمل قيمة مضافة، وتحسين كفاءة المنشأة التشغيلية من خلال تخفيض كميات المواد العاطلة وذلك بزيادة مخرجات المنشأة أو تخفيض كميات المواد المخطط استخدامها. ونظرا لما تقوم به أسلوب التكلفة المستهدفة من تحقيق تحسينات مذهلة على المستوى التشغيلي تتمثل في تخفيض معدل الفاقد، وتخفيض الدورة الزمنية للإنتاج، تقليل الانحرافات، والزمن اللازم لأداء للعمليات، تقليل تكاليف التقويم وتقليل تكاليف الفشل الداخلي والخارجي وهذا يعني تقليل التكاليف التي تنعكس في مقدار الوفرات المالية للتخلص من الإسراف والهدر في الموارد والعيوب والأخطاء في العمليات والإنتاج. وبالتالي تقليل التكاليف الكلية للإنتاج وتحسين مستوى ربحية الوحدة الاقتصادية وتعظيم القدرة التنافسية لأجل طويل.			
X5	محاسبة المسؤولية: يساهم تطبيق الإطار المقترح في توفير معلومات تساعد على تفعيل نظام محاسبة المسؤولية نظرا لما يتضمنه أسلوب التكلفة المستهدفة من تشكيل فريق عمل يتمتع بخبرات واسعة ومهارات ذاتية من الناحية الإدارية والإحصائية والفنية حيث أن كل فرد في هذا الفريق مسئول عن تنفيذ ما تم تدريبه علية ليكتمل التطبيق بكفاءة وفعالية. ومن خلال توزيع التكاليف اعتمادا على كميات المواد المستنفذة في تصميم المنتجات يمكن تحديد معدلات استخدام المواد في مختلف الأقسام ومن ثم تقييم الأداء وتطبيق نظام محاسبة المسئولية عن الفائض غير المستخدم من المواد.			
X6	قدرة أكبر في تخطيط الموارد وبالتالي الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة :- يساهم تطبيق الإطار المقترح في توفير معلومات تساعد في تحديد كمية الموارد المتوقعة لإنجاز الأنشطة في ضوء الرغبات المتوقعة للعملاء في مراحل تصميم المنتج حيث تمثل هذه المرحلة النسبة الأكبر من تكلفة المنتج، حيث تقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بتسهيل عملية التنبؤ بالموارد اللازمة بالشكل يمكن المنشات من وضع موازناتها على أساس كمية الموارد المتوقع الطلب عليها. وذلك من خلال تحديد متطلبات الأنشطة من الموارد التي تحتاج إليها وبالتالي التخطيط الدقيق للموارد التي تحتاج إليها أنشطة المنشأة مما يؤدي إلى الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة.			
X7	**دعم فلسفة التوجه نحو العميل :-** يساهم تطبيق الإطار المقترح بشكل فعال في توفير معلومات تساعد على دعم فلسفة التوجه نحو العميل، نظرا لما تقوم به تقنية محاسبة تدفق المواد من تحسين الأداء عن طريق التركيز على توجيه العمليات الأساسية للجودة من وجهة نظر العميل، والعمل على التخلص من التباين في أداء هذه العمليات، حيث يبني من منظور أن المنشأة تتكون من مجموعة من العمليات التي تبدأ باحتياجات العميل، والتي يجب أن تصل به إلى حالة السرور عند استخدامه للمنتج، ومن خلال أسلوب التكلفة المستهدفة تتم الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجهها نحو الأنشطة المضيفة للقيمة التي تحقق المنافع للعميل وفق توجهات السوق، وتخفيض الاستثمارات في الأنشطة التي لا تضيف قيمة بالنسبة للعميل.			

ج- متطلبات تطبيق الاطار المقترح للتكامل بين أسلوب محاسبة تكاليف تدفق المواد وأسلوب التكلفة المستهدفة				
X8	**تحليل البيئة التنافسية الداخلية والخارجية:.** استعمال أسلوب التكلفة المستهدفة و محاسبة تكاليف تدفق المواد معاً يؤدي إلى حدوث التكامل بين متطلبات تحليل البيئة الداخلية والخارجية، فمحاسبة تكاليف تدفق المواد تعطي المعلومات على مستوى الموارد والأنشطة والعلاقات المتبادلة بينها داخل الوحدة الاقتصادية، بينما التكلفة المستهدفة تبدأ من البيئة الخارجية اذ يتم إجراء بحوث السوق لمعرفة متطلبات الزبون حول مواصفات المنتج وتحديد سعر السوق المستهدف وإمكانية تحقيقه في ظل ربح معين تسعى الوحدة الى تحقيقه.			
X9	**تحديد السعر المستهدف والربح المستهدف للوصول الى التكلفة المستهدفة:.** أن التكلفة المستهدفة هي الحد الأقصى 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 .			
X10	**حصر كافة المواد للوحدة الاقتصادية وتحديد مجمعات المواد** هي كل ما تحتاجه الوحدة الاقتصادية لإنتاج السلع أو تقديم الخدمات ومزاولة النشاط وإضافة القيمة الى العميل ، وبعدها تحدد مجمعات المواد عن طريق تجميع مجموعة من المواد المتجانسة داخل مجمع واحد، ويمثل هذا المجمع عنصرا من عناصر المواد مثل الأفراد والآلات والخدمات المختلفة، ويعد بناء مجمعات المواد حجر الزاوية في تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد للتغلب على مشكلة عدم تجانس تكلفة الأنشطة داخل مجمعات التكلفة، إذ تتميز مجمعات المواد بأن كل مجمع مواد يتضمن تكاليف لعنصر واحد فقط وليس تجميعة المجموعة من العناصر المختلفة وبعدها يتم احتساب معدل تكلفة الوحدة من مجمع المواد.			
X11	**تجميع كافة العمليات التشغيلية في شكل أنشطة وبناء مجمعات الأنشطة** ودراسة الأنشطة بشكل حاسم لكافة العمليات والوظائف الرئيسية والمساعدة في الوحدة الاقتصادية التي تستهلك التكلفة باستعمال الموجهات المحددة لتخصيص التكاليف على أهداف التكلفة من خلال هذه الأنشطة وبعدها يتم تحديد مجمعات الأنشطة .			
X12	**تخصيص تكاليف مجمعات المواد على مراكز الأنشطة :.** يتم تخصيص تكاليف مجمعات المواد على الأنشطة تبعا لمدى استهلاك هذه الأنشطة من مواد هذه المجمعات، مع مراعاة أن أي نشاط لا يستهلك مواد من المواد لا يجب تحميله بأي نصيب من تكاليف هذا المجمع، فالتخصيص يكون على قدر الاستفادة ، فبعد ما تم تحديد ما استهلكه كل مركز نشاط من مخرجات مجمع المواد بواسطة مسببات المواد يتم تحميله بتكاليف ما استهلكه من طاقة هذه المواد باستعمال معدل تكلفة وحدة الطاقة من مجمع المواد، أي يتم تحميل كل نشاط بمقدار ما استهلكه فقط من مجمعات المواد ، من خلال مقدار ما استهلكه مركز النشاط من مخرجات مجمع المواد مضروبة في معدل تكلفة وحدة الطاقة من مجمع المواد			
X13	**تحديد تكلفة أهداف التكلفة النهائية:.** يلاحظ الباحثان أن مدخل تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد يعد من أفضل مداخل تخصيص التكاليف في الوقت الحاضر كونه يوفر المعلومات الدقيقة والصحيحة في احتساب وقياس تكلفة المنتجات أو الخدمات الحالية ويمكن الاستفادة من هذه المعلومات في دعم وإدارة التكلفة المستهدفة من خلال توفير المدخل الذي يعطي المعلومات التفصيلية عن المواد المستخدمة في الناشطة من مرحلة البحث والتطوير والتصميم الى مرحلة تقديم المنتج للعميل .			

X14	**مقارنة التكلفة المستهدفة مع التكلفة الحالية المحتسبة لتحديد فجوة التكلفة :-** يلاحظ الباحثان أن دقة المعلومات التي يوفرها مدخل تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد بسهم بشكل كبير في احتساب فجوة التكاليف بين التكلفة المستهدفة والحالية بشكل سليم والنتيجة تعد هامة في إعطاء الإشارة الى استعمال إحدى أدوات تخفيض التكاليف للوصول الى التكلفة المستهدفة مثل هندسة القيمة أو الهندسة العكسية .			
X15	**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 العميل ، وأن هندسة القيمة تشمل إجراء التحسينات في تصاميم المنتج وإجراء التغييرات في مواصفات المواد والتعديلات في طرق العمليات، ولتنفيذ هندسة القيمة لا بد أن يميز المدراء بين الأنشطة والتكاليف التي تضيف قيمة عن الأنشطة والتكاليف التي لا تضيف قيمة. ان الأنشطة المضيفة للقيمة تلك الأنشطة التي إذا استبعدت سوف تخفض القيمة المدركة أو المنافع نتيجة استعمال العميل للمنتج بينما الأنشطة غير المضيفة للقيمة تلك الأنشطة التي إذا استبعدت سوف لا تخفض القيمة المدركة أو المنافع نتيجة استعمال العميل للمنتج ويكون العميل غير مستعد لدفع قيمتها			

ثانياً: أسئلة الاستبيان (الاستقصاء)

لاختبار فروض الدراسة

م	البيان	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
	معلومات يوفرها الإطار المقترح للتكامل تساعد على تحسين مستوى الجودة					
1	معلومات تساعد في تحديد المواصفات والخصائص التي تلبي رغبات واحتياجات العملاء وتوجيه موارد المنشاة في ضوء تلك الرغبات المتوقعة للعملاء.					
2	معلومات تساعد في تحديد العيوب التي تؤثر على رضا العملاء					
3	معلومات تساعد على التقليل من العمليات التي لا قيمة لها والتركيز على العمليات ذات الخصائص الحرجة للجودة					
4	معلومات حول الأنشطة المضيفة للقيمة وغير مضيفة للقيمة					
5	معلومات تساعد على تخفيض تكاليف الجودة كنتيجة مباشرة لأعمال التحسين.					
6	معلومات تساعد على تحسين دقة تخصيص الموارد.					
7	معلومات تساعد في كفاءة استغلال الموارد وتحسين العملية الإنتاجية					
	معلومات يوفرها الإطار المقترح للتكامل تساعد على تخفيض التكاليف					
8	معلومات عن الطاقة العاطلة وعدم تحميلها على تكلفة المنتجات					
9	معلومات تؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال خفض التكلفة بتحليل الأنشطة وحذف الأنشطة الغير المضيفة للقيمة.					
10	معلومات للرقابة على مستوى الموارد من خلال التركيز على مركزية الموارد والتتبع التفصيلي لمسارات الموارد وتوفير معلومات تكاليفية عند كل مستوي لهذه الموارد.					
11	معلومات عن الطاقة غير المستغلة على مستوى كل مجمع موارد على حده وبالتالي اتخاذ الإجراءات التي تخفض من الطاقة غير المستغلة					
12	معلومات عن توزيع موارد المنشأة في مجمعات موارد متجانسة وهذا ما يحقق دقة اكبر في تخصيص التكاليف.					
13	معلومات تساعد في تحقيق دقة قياس التكلفة من خلال تطبيق مبدأ السببية في عملية تخصيص الموارد المستهلكة على أغراض التكلفة					
14	معلومات عن العلاقة المتشابكة المتداخلة بين الموارد بعضها البعض وإيجاد قيمة مضافة للعميل سواء من خلال التوظيف الأمثل للعلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد والأنشطة والموارد بعضها البعض.					
15	معلومات تساعد في تحسين كفاءة المنشأة التشغيلية من خلال تخفيض كميات الموارد غير المستغلة وذلك بزيادة مخرجات المنشأة أو تخفيض كميات الموارد المخطط استخدامها.					
16	تحديد مخرجات مجمعات الموارد بشكل كمي يعد مقاييس دقيق التكلفة المنتجات.					

معلومات يوفرها الإطار المقترح للتكامل تساعد على دعن الميزة التنافسية						
17	معلومات تساعد على تفعيل نظام محاسبة المسؤولية نظرا لما تتضمنه محاسبة تدفق المواد والتكلفة المستهدفة من تشكيل فريق عمل يتمتع بخبرات واسعة ومهارات ذاتية من الناحية الإدارية والإحصائية والفنية حيث أن كل فرد في هذا الفريق مسئول عن تنفيذ ما تم تدريبه علية ليكتمل التطبيق بكفاءة وفعالية. ومن خلال توزيع التكاليف اعتمادا على كميات الموارد المستنفذة في تصميم المنتجات يمكن تحديد معدلات استخدام الموارد في مختلف الأقسام ومن ثم تقييم الأداء وتطبيق نظام محاسبة المسئولية عن الفائض غير المستخدم من الموارد .					
18	معلومات تساعد في دعم عملية إتخاذ القرارات حيث تقوم تقنية تدفق المواد بتوفير قاعدة بيانات للقرارات وتحليل البيانات قبل عملية إتخاذ القرارات فتساعد المدراء في الإجابة على سؤالين أساسين لدعم إتخاذ القرارات والحلول القائمة على البيانات وهما: ما هي البيانات والمعلومات التي تحتاج المنشأة فعلا إليها؟ كيف يمكن الاستفادة من هذه البيانات والحقائق إلى أقصى درجة ممكنة؟ ونظرا لما توفره محاسبة التكلفة المستهدفة من المعلومات اللازمة في جميع المستويات الإدارية فعلى المستوى الاستراتيجي يساعد على إتخاذ قرارات دخول/خروج من السوق وعلى المستوى التكتيكي يساعد في تحقيق قرارات الشراء والإنتاج وفهم الطبيعة الأولية للتكلفة وقرارات تجنب التكاليف الثابتة وعلى المستوى التشغيلي يساعد في إدارة الطاقة والأفراد والمعدات من منظور اقتصادى					
19	معلومات تساعد في تحديد كمية المواد وبالتالي حجم التكاليف المتوقعة لإنجاز الأنشطة في ضوء الرغبات المتوقعة للعملاء في مراحل تصميم المنتج حيث تمثل هذه المرحلة النسبة الأكبر من تكلفة المنتج، حيث تقوم محاسبة تدفق المواد بتسهيل عملية التنبؤ بالموارد اللازمة بالشكل يمكن المنشآت من وضع موازناتها على أساس كمية الموارد المتوقع الطلب عليها. وذلك من خلال تحديد متطلبات الأنشطة من الموارد التي تحتاج إليها وبالتالي التخطيط الدقيق للموارد التي تحتاج إليها أنشطة المنشأة مما يؤدى الى الاستغلال الأمثل للموارد المنشأة					
20	معلومات تساعد على دعم فلسفة التوجه نحو العميل، نظرا لما تقوم به تقنية تدفق المواد من تحسين الأداء عن طريق التركيز على توجيه العمليات الأساسية للجودة من وجهة نظر العميل، والعمل على التخلص من التباين في أداء هذه العمليات، حيث يبني من منظور أن المنشأة تتكون من مجموعة من العمليات التي تبدأ باحتياجات العميل والتي يجب أن تصل به إلى حالة الابتهاج عند استخدامه للمنتج.					
21	توفير قاعدة بيانات عن كافة المواصفات والخصائص المحتمل توافرها في المنتجات وتحديد الموارد اللازمة لإنجازها وتكلفة كل مستوى من مستويات إنجاز كل مواصفة أو خاصية					