

أثر الدمج بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على مستوى القدرة التنافسية
للشركات التي تواجه ظاهرة الإغراق دراسة ميدانية
وليد علي سالم ماضي
تحت إشراف

الدكتورة

رانيا حماده عبد الفتاح

مدرس المحاسبة والمراجعة – كلية التجارة
جامعة قناة السويس

الاستاذ الدكتور

محمد بكر عربي الشريف

أستاذ المحاسبة الخاصة – كلية التجارة
جامعة قناة السويس

الملخص

تناول البحث دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم القدرة التنافسية للشركات التي تواجه ظاهرة الإغراق وبالتحديد الشركات التي تعمل في مجال الطباعة ، من خلال التكامل بين ثلاثة أساليب من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية هي أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، ثم قامت الدراسة بإستعراض كل أسلوب على حده بشئ من التفصيل كمفهوم الأسلوب وطبيعته وأهميته وأهدافه وغيرها، كذلك إستعرض البحث موضوع القدرة التنافسية بشئ من التفصيل من حيث المفهوم ومؤشرات قياس القدرة التنافسية وكيفية تحقيق الميزة التنافسية وكذلك أيضاً معوقات تحقيقها وغيرها.....، أيضاً تناولت الدراسة موضوع الإغراق بقدر من التفصيل من حيث المفهوم وأنواع الإغراق وأشكاله وكيفية مواجهته وغيرها.

وتوصل البحث في النهاية إلى أن أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية عموماً والثلاثة أساليب محل البحث – أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت- تلعب دور محوري ورئيسي في التحكم في عناصر التكلفة في كافة مراحل الإنتاج بدايةً من التصميم مروراً بكل المراحل على الماكينات المختلفة وصولاً إلى المنتج النهائي والتسليم للعميل، كذلك تعمل على توفير معلومات مالية وغير مالية تساعد في إتخاذ القرار، وتساعد أيضاً

على الإدارة بفاعلية مما يساعد على الإستغلال الأمثل لكافة موارد الشركة، ويساعد على خفض التكلفة لأقصى حد ممكن، وكلها عوامل تساعد الشركة على تحقيق ميزة تنافسية لها في السوق فتستطيع من خلال كل هذه العناصر مواجهة الإغراق إذا تعرضت له من أي من منافسيها في السوق.

الكلمات المفتاحية : أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية/ أسلوب التكلفة المستهدفة / أسلوب هندسة القيمة / أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت/القدرة التنافسية/ الإغراق .

Summary:

The study examined the role of strategic management accounting methods in supporting the competitiveness of companies facing dumping and more specifically those in the printing industry through the integration of three strategic management accounting methods: target cost, value engineering, and time oriented activity based cost. It then reviewed each method in detail, such as concept of method . nature . importance of objectives, etc . however , it reviewed the issue of competitiveness in detail mophium, indicators for measuring competitiveness and how to achieve competitive advantage, as well as constraints to achieving it, ets.... Has also elaborated on the topic of dumping in some detail in terms of concept, types, forms, responses and others .

To fulfill the studys objective, the researcher reviewed the the impact of integrating the three methods in the printing companies and the impact of each method and the part of the activity that it covers. However a field study was conducted through a survey that

was designed to cover all aspects of the research. These questions were asked to 5 department managers in 11 printing companies in the 10th of Ramadan and feedback was reviewed .

The study finally found that the overall strategic management accounting methods and the three methods studied were the target cost approach, the value engineering approach and the time oriented activity-based cost approach. They play a central and key role in controlling cost elements throughout the production stages from design to all stages on different machines to final product and customer delivery, provide financial and non-financial information, help in decision making, help manage effectively, optimize the full resources of the company, and help minimize cost, all of which help the company achieve a competitive advantage in the marketplace. All of these elements can counter dumping if they are experienced by any of its competitors in market .

Keywords: Strategic Management Accounting Methods/Target cost/Value Engineering/ Competitiveness/ Dumping

القسم الأول: الإطار العام للبحث

١/١ المقدمة :

تعتبر أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية البوابة الرئيسية التي من خلالها يمكن تحقيق العديد من الأهداف التي تسعى كل الشركات ومنظمات الأعمال المختلفة إلى تحقيقها منها أن ترفع مستوى قدراتها التنافسية بشتى السبل الممكنة، وذلك لما طرأ في السنوات الأخيرة على بيئة الأعمال من تغيرات كثيرة وجوهرية، ومع زيادة حدة المنافسة العالمية حتى وصلت إلى درجة التوحش بين الشركات، والتطور التكنولوجي المطرد والمستمر في طرق الإنتاج وطرق تقديم الخدمات والنظم

الإنتاجية، فتطورت أساليب الإنتاج وكذلك تعددت وتنوعت رغبات المستهلكين وغيرها من الظواهر، كل ذلك أدى إلى خلق تحديات كبيرة للشركات العاملة في السوق، للحفاظ على قدرتها على المنافسة، لذلك إتجهت جميع منشآت الأعمال أو الشركات نحو تخفيض تكلفة المنتجات مع المحافظة على جودتها وتحسينها حتى يصبح بالإمكان المنافسة والمحافظة على حصة الشركة السوقية، ولا يتم ذلك إلا من خلال إتباع أنظمة تكاليف وفق أسس علمية دقيقة للحصول على المعلومات اللازمة في إتخاذ القرارات سواءً كانت تلك المعلومات مالية أو غير مالية، وترتب على ذلك زيادة أهمية أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة بما تتضمنه من أنظمة التكاليف الحديثة لإستخدامها في مجالات عديدة مثل تصميم المنتجات، وتحديد المراحل التي تحتاج إلى تحسين مستمر، والإستفادة من مفاهيم إدارة الجودة الشاملة (TQM)، (زغرب، ٢٠١٣). والحاجة إلى مخرجات أنظمة التكاليف ليس مقصوراً على المنشآت الصناعية فقط، بل تكون الحاجة لمخرجاته لكافة الشركات بغض النظر عن طبيعة نشاطها، حيث تتوقف القدرة التنافسية للشركات على التطور في نظم التكاليف ونظم التخطيط لهذه الشركات، هنا يتضح مدى أهمية ودور مدخل التكلفة الإستراتيجية لكافة الشركات والمنشآت (الجبوشي، ٢٠١٥).

٢/١: مشكلة البحث

تتلخص مشكلة البحث في كيفية إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية عامةً وبالخصوص الثلاثة أساليب محل البحث وهي أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت لتخفيض تكلفة الإنتاج إلى أدنى حد ممكن، بالشكل الذي يساعد الشركة على المنافسة في سوق العمل ودعم القدرة التنافسية للمنشأة في مواجهة التنافسية الشديدة مع الشركات الأخرى العاملة في السوق، بما يُمكن الشركة من مواجهة أي شكل من أشكال المنافسة التي تتعرض لها الشركة والتي يُعتبر من أشدها وأقواها سياسة الإغراق، والتي من خلالها تقوم الشركات المنافسة بطرح منتجات بأسعار أقل من سعر السوق إما بالتكلفة الفعلية فقط بدون تحقيق أي أرباح أو بسعر أقل من سعر التكلفة أي بأن تحقق الشركة خسائر مؤكدة، وفي هذه الحالة من المنافسة والتي تُحتم

على الشركة النجاح والإستغلال الأمثل لكافة إمكانياتها المتاحة ، يجب على الشركة أن تسعى جاهدةً إلى إستغلال كافة الأساليب المحاسبية الإدارية الإستراتيجية الحديثة لتحسين كفاءة منتجاتها من حيث الجودة والسعر معاً، حيث أن أي تقصير في هذا الإستغلال قد يترتب عليه خروج الشركة من السوق إذا فشلت في المنافسة أو مجاراة الشركة المنافسة التي تمارس الإغراق.

ويمكن صياغة مشكلة البحث في عدة نقاط كما يلي:-

- ١- كيف يُمكن إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية محل البحث وهي أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في تحقيق أو دعم القدرة تنافسية في حالة شركات الطباعة؟
- ٢- لماذا تقوم بعض الشركات في إطار المنافسة بممارسة الإغراق وما الهدف منه؟
- ٣- ما مدى قدرة التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الثلاثة موضوع البحث على تحقيق ميزة تنافسية لشركات الطباعة التي تواجه الإغراق؟

٣/١: أهداف البحث :

- يتمثل الهدف الرئيس للبحث في معرفة دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم القدرة التنافسية للشركات التي تواجه ظاهرة الإغراق، ومن خلال هذا الهدف الرئيسي يمكن إشتقاق مجموعة من الأهداف الفرعية منها:-
- ١- إيضاح مفهوم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وماهيتها وطريقة تطبيقها في شركات الطباعة.
 - ٢- إيضاح كيفية دعم القدرة التنافسية للشركة من خلال التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الثلاثة التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت.
 - ٣- إيضاح مفهوم الإغراق الذي تمارسه بعض الشركات، وكيف يمكن مواجهة هذه الظاهرة.
 - ٤- معرفة مدى قدرة أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في مواجهة ظاهرة الإغراق ومحاولة الحفاظ على الشركة في هذه الظروف.

٤/١ فروض البحث :

في ضوء ما سبق ذكره فإن البحث سوف يعتمد على الفروض التالية:-

الفرض الأول: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الثلاثة محل البحث (أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت) وبين دعم القدرة التنافسية للشركات التي تواجه ظاهرة الإغراق.

الفرض الثاني: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الثلاثة محل البحث (أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت) وبين القدرة التنافسية للشركات وقدرتها على مواجهة ظاهرة الإغراق .

ويتفرع من هذه الفروض الرئيسية ثلاثة فروض فرعية للدراسة الميدانية:-

أ-توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إمام موظفي الشركات التي تواجه ظاهرة الإغراق بالمصطلحات محل البحث وبين نجاح تطبيق اساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية .

ب-هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية كضرورة للشركات التي تواجه ظاهرة الإغراق وبين نجاح الشركة في دعم القدرة التنافسية .

ج- لا يوجد اختلاف معنوي ذو دلالة إحصائية حول أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم القدرة التنافسية للشركات التي تواجه ظاهرة الإغراق بناءً على سنوات الخبرة والمستوى العلمي للموظف.

٥/١ منهج البحث

إعتمد الباحث على المنهج المعاصر أو المنهج المزدوج والذي يدمج بين المنهج الإستقرائي والمنهج الإستنباطي حيث إستخدم المنهج الإستنباطي في مرحلة إستعراض ودراسة وتحليل الفكر المحاسبي من خلال الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث في مجالات التكلفة الإستراتيجية ودعم القدرة التنافسية للشركات وظاهرة الإغراق، ويستخدم المنهج الإستقرائي والذي يبدأ من الجزئيات وينتهي بالكليات لإتمام الجانب الميداني من الدراسة للتحقق من صحة الفروض التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية.

٦/١: هيكل البحث

المبحث الأول: الإطار العام للبحث

المبحث الثاني: انعكاس تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على مستوى القدرة التنافسية للشركات التي تواجه ظاهرة الإغراق دراسة ميدانية.

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية.

تمهيد

تعتبر أساليب المحاسبة الإستراتيجية بشكل عام وعلى وجه الخصوص الثلاثة أساليب محل البحث وهم أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت أداة مهمة من أدوات إدارة التكلفة والتي تساهم بشكل فعال في التحكم في عناصر التكلفة ومكوناتها في كافة مراحل الإنتاج بما يخدم سعر المنتج في النهاية ويساعد في تحقيق القدرة التنافسية للشركة بما يعظم من الحصة السوقية للشركة في السوق، وتعتبر هذه الأساليب الثلاثة مجتمعة من أنسب الأساليب التي يمكن تطبيقها في شركات الطباعة محل الدراسة لذا سنقوم هنا بتوضيح لمفهوم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بشيء من التفصيل.

وهناك أساليب متعددة لخفض التكلفة كانت بدايتها بأنظمة تكاليف تقليدية تعتمد على معايير ثابتة لعناصر التكاليف بإعتبارها نموذج معياري يعبر عما يجب أن يكون عليه مستوى التكلفة، لكن مما يعيب هذه النظم التقليدية أنها نظم رقابة لاحقة لمرحلة الإنفاق الفعلي أي أنها تأتي بعد الإنفاق وليس قبله، كما أنها تركز على الإنفاق الداخلي فقط وتهمل العلاقة بين الأنشطة المختلفة والترابط بينها، ونظراً للقصور الواضح في النظم التقليدية للتكاليف ظهرت نظم بديلة لها مثل (نظم الرقابة المغلقة ونظم الرقابة المفتوحة وتحليل نظم الأداء الاجتماعي) ولكن تظل كل هذه النظم لم تلبى كافة الرغبات والطموحات المستهدفة من أنظمة الرقابة والتكاليف داخل بيئة العمل الحديثة هنا ظهرت الحاجة إلى نظم تكاليف حديثة تعالج هذا القصور وترفع من مستوى الكفاءة التكاليفية داخل منظومة العمل، فظهرت العديد من الأساليب الإدارية الحديثة لإدارة التكلفة (عبد الفتاح، ٢٠٠٦).

أولاً: أسلوب التكلفة المستهدفة

١/١ :- مفهوم التكلفة المستهدفة

ثمة تعريفات عديدة لمصطلح التكلفة المستهدفة تناولته العديد من الدراسات وتناولها الباحثين والعلماء والجمعيات المحاسبية نوي العلاقة منها مثلاً:-

**عرف (Dejan Krstevski, Gjorgji Manchesk, 2018) التكلفة المستهدفة بأنها نشاط لإدارة الأرباح على مستوى المؤسسة خلال مرحلة تطوير المنتجات التي تشمل:

- ١- تخطيط المنتجات ذات جودة لإرضاء العملاء .
- ٢- تحديد التكاليف المستهدفة (بما في ذلك تكاليف الإستثمار المستهدفة) للمنتج الجديد لتحقيق العائد أي الربح المستهدف المطلوب على المدى المتوسط إلى الطويل بالنظر إلى ظروف السوق الحالية .
- ٣- إستنباط طرق لجعل تصميم المنتج يحقق التكاليف المستهدفة مع تلبية إحتياجات العملاء من الجودة والتسليم الفوري .

**ذكر أحد الكتاب أن هناك أيضاً في حالات معينة قد تتوصل المنشأة إلى أن القوى السوقية تفرض عليها بيع أحد منتجاتها بسعر معين، لذلك يبقى أمامها حرية تحديد تكلفة إنتاج هذا المنتج وهذه التكلفة يجب أن تكون مرشداً لها أثناء عملية تصميم المنتج ولمراعاة ذلك تقوم بتصميم الأجزاء والقطع اللازمة للإنتاج وإذا تبين لها أنها مرتفعة تقوم بإعادة التصميم لتصل إلى التكاليف المستهدفة والجودة التي تجعل من المتاجرة في المنتج أمراً مشجعاً(نعمان، ٢٠١٩).

**أيضاً عرفت جمعية المحاسبين اليابانيين التكلفة المستهدفة بأنها عبارة عن عملية لإدارة الأرباح بصفة عامة وذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج وسعره وشروط توزيعه وغير ذلك من الأهداف المتعلقة بالمنتج والتي تمكن المنظمة من تحقيق إستراتيجيتها للربح على أن يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج وكذلك تطويره للمستوى الذي يقابل تطلعات وإحتياجات العملاء (محمد، ٢٠١٩).

**كذلك عرف الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) International Federation of Accountants أنه "منهج لإدارة التكلفة يعتمد على الإنتاج بناءً على الطلب،

ويرجع ذلك لتركيزه على متطلبات العميل فيما يتعلق بالجودة والتكلفة والوقت، وهو يعتبر أداة للتخطيط الإستراتيجي لأنه يحاول الربط بين إدارة التكلفة والقيمة المدركة ومتطلبات العميل (IFAC, 2008). (الغمري، ٢٠١٩).

من خلال التعريفات السابقة لمفهوم التكلفة المستهدفة يرى الباحث أن التكلفة المستهدفة هي أحد الأدوات المحاسبية المهمة لتخطيط وضبط التكلفة للوصول لمستويات التكلفة المستهدفة وذلك خلال كافة مراحل العملية الإنتاجية من بحث وتصميم وإنتاج، فبناءً على تقييمات أسلوب التكلفة المستهدفة يتم تحديد التصميم الأنسب ذي التكلفة الأقل مع المحافظة على مستوى الجودة المطلوب للوصول إلى ميزة تنافسية تحقياً لرغبات العملاء. وبالإسقاط على مجال الطباعة يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة هو الأسلوب المحاسبي الأنسب والذي يساعد الشركة على ضبط كافة عناصر التكاليف للوصول إلى المستهدف منها في كل مرحلة من مراحل الإنتاج وصولاً إلى التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج ككل لتحقيق الميزة التنافسية المطلوبة.

٢/١ :- أهداف وأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة

ذكر عدد من الباحثين والمتخصصين أن هناك العديد من الأهداف التي يسعى أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحقيقها منها:- (الغمري، ٢٠١٩) (عبد الفتاح، ٢٠٠٦)

- ١- تحسين مستوى السعر للمنتجات من خلال خفض التكلفة.
 - ٢- تحقيق رغبات وتوقعات العميل بالحصول على المنتج بسعر أقل.
 - ٣- تحقيق ما يسمى بالخفض الإيجابي للتكلفة في مراحل الإنتاج المختلفة خاصة مرحلة التخطيط والتصميم بمساعدة هندسة القيمة.
 - ٤- وضع إستراتيجية التسعير للمنتجات بالمساهمة في تحقيق سعر البيع المستهدف.
- تعتبر الأساليب التقليدية المستخدمة في التسعير سهلة في تطبيقها إلا أنها تعتمد على فرضية أساسية وهي أن عملية الإنتاج قد تمت بالفعل وبناءً عليه فإن تكلفة المنتج والربح المستهدف قد تم تحديدهما بشكل واضح، مما يترتب عليه طرح المنتج في السوق بالسعر المناسب للعناصر المحددة مسبقاً وليس بالسعر التنافسي وبعد الاستخدام الفعلي للموارد. بينما يعتمد أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة للتسعير على مبدأ مهم وهو دراسة

السوق أولاً ومعرفة رغبات العملاء وتحديد سعر البيع التنافسي بناءً على كل ما سبق ثم تبدأ عملية تصنيع المنتج بناءً على السعر المستهدف المحدد مسبقاً مع الأخذ في الاعتبار مستوى التكلفة المستهدف تحقيقها للوصول إلى الربح المخطط له.

ويمكن الإشارة إلى أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة

يرى الباحث أن أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة تنبع من قدرته على تحقيق الأهداف الموضوعية من قبل المنشأة والتي تتماشى مع طبيعة العمل في مجال الطباعة، ويمكن إستنتاج أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة طبقاً لما ذكره أحد الكتاب عن طريق تحقيقه للأهداف التالية:- (نعمان، ٢٠١٩)

- ١- يعتبر الهدف الرئيسي لأسلوب التكلفة المستهدفة هو تخفيض تكلفة المنتج قبل وقوعها.
- ٢- تعتبر البيئة الخارجية للمنشأة ورغبات ومتطلبات العملاء عنصر رئيسي في تشكيل الوصول إلى التكلفة المستهدفة، كذلك طبيعة المنتجات المنافسة وطبيعة المنافسين.
- ٣- رفع مستوى جودة المنتج وخفض تكلفته مع الحفاظ على تحقيق رغبات ومتطلبات العميل في الوقت المناسب بما يحقق رضا العميل .
- ٤- إدارة منتجات الشركة المختلفة بشكل أفضل يحقق المستهدف منها لتحقيق أرباح الشركة.
- ٥- تتبّع كافة مراحل دورة حياة المنتج من مرحلة التصميم مروراً بالتصنيع والبيع وخدمات ما بعد البيع.

ويرى الباحث أن أهم العناصر التي تشكل حجر الزاوية في تحديد أهمية التكلفة المستهدفة هي أنه أسلوب يعتمد بالأساس على ضمان تحقيق ما هو مستهدف (أي تحقيق كل الأهداف الموضوعية) من خلال ثلاث ضمانات هي:

- ١- ضمان تحقيق سعر تنافسي من خلال الوصول إلى المستوى المستهدف من التكلفة .
- ٢- ضمان تحقيق مستوى الجودة المطلوبة بما يحقق رغبات العميل .
- ٣- ضمان تحقيق مستوى ربح مقبول أو معقول يضمن إستمرارية الشركة ونجاحها .

٣/١ :- مميزات أسلوب التكلفة المستهدفة

ذكر العديد من الكتاب مجموعة من مميزات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة نستخلص منها ما يلي:- (نعمان، ٢٠١٩)

- ١-يركز أسلوب التكلفة المستهدفة على البيئة الخارجية حيث يتم تحديد السعر أولاً ثم بناءً عليه تتشكل عناصر التكلفة بما يحقق هذا السعر المستهدف وهو ما يميزه عن الأساليب الأخرى للتكلفة حيث يضمن ذلك نجاح المنتج بشكل ما، حيث يقود هذا الأسلوب عملية الإنتاج بكل مراحلها من تصميم وتخطيط وإنتاج وبيع .
- ٢-يساعد هذا الأسلوب على تقديم منتجات أو خدمات يرغبها العملاء وبسعر يتوافق مع توقعاتهم ويحقق الربح المستهدف للمنشأة كذلك .
- ٣-يمتد دور المحاسب الإداري في حال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ليشترك في مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات .
- ٤-يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بكونه يدير التكلفة والربحية في نفس الوقت ويتحكم في التكلفة قبل وقوعها .

ويرى الباحث أن أهم ميزة لأسلوب التكلفة المستهدفة هي أنه يتحكم في خلق التكلفة بشكل مسبق لكافة مكونات عناصر التكاليف المتعلقة بالمنتج أو الخدمة، أو بعبارة أخرى أن أهم ما يميز أسلوب التكلفة المستهدفة هو بسط السيطرة المسبقة على جميع عناصر التكاليف في كافة مراحل الإنتاج ، إذ يعتبر هو البوابة الرئيسية لتمرير أي عنصر من عناصر التكلفة فبدون توافق عنصر التكلفة مع أسلوب التكلفة المستهدفة لن يمر أو لن تقع التكلفة، بعكس الأساليب التقليدية للتكلفة التي تراقب التكلفة بعد وقوعها وليس قبل، مما يترتب عليه تضخم كبير في التكاليف بسبب وقوع تكاليف غير ضرورية لعملية الإنتاج كان من الممكن تفاديها.

٤/١ :- الدوافع والعوامل المساعدة في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

ثمة دوافع متعددة ومبررات أساسية تدفع منشآت الأعمال إلى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة منها(عباس، ٢٠١٥)

- أ- زيادة وقوة مستوى المنافسة على مستوى العالم في كثير من المجالات أدى إلى تطبيق هذا الأسلوب، حيث يتكون هذا المدخل أو الأسلوب من عدة أساليب وأدوات إدارية تستخدم لتوجيه أهداف التكلفة والأنشطة في المراحل المختلفة

كالتصميم والتخطيط للإنتاج مثلاً لتطبيق مستوى من الرقابة الفعالة، وفي جميع مراحل الإنتاج المتتابعة وخلال دورة حياة المنتج بما يضمن الوصول إلى الربح المستهدف .

- ب- التطورات العلمية والتكنولوجية والتحويلات المستمرة في السوق ومن ثم تنوع المنتجات المشابهة ، مما يفرض على هذه المنشآت تبني إستراتيجية تنافسية تعتمد بشكل أساسي على المستوى المقبول من عنصري التكلفة والجودة .
- ت- تحقيق رغبات العميل والسعي إلى إرضاءه من خلال تقديم المنتج بالقيمة والجودة المطلوبة أو المتوقعة وكذلك بالسعر الذي يستطيع العميل أو يتوقع دفعه .
- ث- القصور الواضح في التسعير طبقاً للمدخل المحاسبي التقليدي في التسعير حيث يعتمد هذا المدخل على مبدأ التكلفة في التسعير، ودون تحليل عناصر ومكونات هذه التكلفة .

ويتفق الباحث مع ما ذكره أحد الباحثين أن من الأسباب الرئيسية في اعتماد المنشآت بشكل عام على أسلوب التكلفة المستهدفة من أن أسلوب التكلفة المستهدفة هو مقدمة للربط بين المحاسبة الإدارية والتسويق، بما يمثل التسويق من ضرورة وأهمية للمنشأة وذلك حيث تتطلب التكلفة المستهدفة توفر معلومات من خارج المنشأة عن المنافسين وطبيعة السوق وطبيعة المنتجات المنافسة ومميزاتها وجودتها وهذه كلها تستطيع إدارة التسويق المساهمة في توفيرها بشكل مباشر (الغمري، ٢٠١٩) .

كذلك من الأسباب الدافعة إلى الاعتماد على أسلوب التكلفة المستهدفة أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر بمثابة إستراتيجية تعمل على تضيق الفجوة بين رغبات العملاء وبين خطط تصميم المنتج عن طريق الإستجابة السريعة لتغيرات رغبات العملاء والتهديدات التنافسية في السوق (الغمري، ٢٠١٩) .

ويمكن الإشارة إلى العوامل المساعدة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

لضمان نجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المنشأة لا يكفي مجرد إقتناع إدارة المنشأة بأسلوب التكلفة المستهدفة و فقط بل هناك بعض العوامل التي تساعد في نجاح هذا التطبيق.

- وقد ذكر (عباس، ٢٠١٥) أن ثمة إستطلاع للرأي تم إجراؤه على عدد من المنشآت اليابانية المسجلة في بورصة طوكيو حول أهم العوامل التي تدعم تنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة وكانت النتيجة ملخصة في العوامل الآتية:-
- ١- ضمان جودة المعلومات المحاسبية المتوفرة .
 - ٢- ضمان جودة مستوى المعلومات عن تقدير التكاليف داخل المنشأة بالإعتماد على التكلفة التاريخية ودراسة الإتجاهات الحالية للأسعار في السوق.
 - ٣- دعم الإدارة العليا لعملية تطبيق التكلفة المستهدفة، وذلك بسبب الطبيعة الإستراتيجية لهذا المدخل أو الأسلوب حيث أنه سيحتاج إلى تضافر جهود ومشاركة جميع مكونات العمل في كافة الإدارات داخل المنشأة.
 - ٤- إتاحة المعلومات لكافة الإدارات والأفراد، وعدم قصرها على إدارة أو فرد معين .وهنا ملحوظة مهمة يراها الباحث إذ يجب توفير المعلومات للإدارات والأفراد ذوي العلاقة فقط (أي لا يطلع على المعلومة إلا الأفراد أو الإدارات التي سيستخدمونها في عملهم فقط) وفي حدود الإحتياج فقط، حيث يجب الأخذ في الإعتبار ضرورة حجب المعلومات المهمة عن الأشخاص والإدارات غير المعنية بها حتى لا تصبح معلومات وأسرار العمل داخل المنشأة متاحة للجميع، مما قد يمثل خطراً على المنشأة إذ قد يستطيع المنافسين الوصول إلى المعلومات المهمة داخل الشركة بسهولة أكبر، وبناءً عليه قد يستطيع المنافسين جذب عملاء المنشأة وإستقطابهم .
 - ٥- تطوير وتعميق العلاقات مع الموردين بحيث تكون معتمده على التعاون المتبادل حتى يربح الجميع بدلاً من أن يربح طرف على حساب الطرف الآخر.
 - ٦- أن يكون الحكم على نجاح الأنشطة والأفراد والإدارات متوقفاً على حجم مساهمتهم في تحقيق أهداف وإستراتيجية الربح للمنشأة.
 - ٧- التواصل الدائم بين كافة مكونات منظومة العمل سواءً مع الموردين، أو مع العملاء، أو حتى مع كافة الإدارات والأقسام داخل المنشأة مما ينعكس على

- مدى جودة المعلومات والمناقشات داخل المنشأة وسهولة وسرعة تطبيق المقترحات المفيدة للعمل.
- ٨- عدم إحتكار عملية إتخاذ القرار من قبل الإدارة العليا فقط بل يجب تفويض بعض السلطات لفرق العمل المختلفة الموجودة حيث سيساعد ذلك على الإبتكار والإبداع، فضلاً عن ذلك يرى الباحث أن عملية تفويض السلطات يعمل على تكوين صف ثاني مؤهل للإدارة من الأفراد الذين لديهم القدرة على إتخاذ القرار وتحمل المسؤولية فيما بعد .
- ٩- التدريب العلمي والعملية للأفراد على إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

٥/١:- مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

يتم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على عدة مراحل متتابعة تبدأ بدراسة السوق والمنافسين والمنتجات المنافسة في السوق وتنتهي بالوصول إلى التكلفة المستهدفة لتحقيق أهداف الشركة المخططة عموماً وتتمثل هذه المراحل في الآتي:-
(احمد، ٢٠١٩) و(عبد الفتاح، ٢٠٠٦).

وقد أعاد الباحث ترتيب مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على غير ترتيب المصدر وذلك بما يتوافق مع الشركات العاملة في مجال الطباعة والذي يبدأ بدراسة السوق ثم تحديد عناصر التكلفة التي تسعى الشركة إلى تكبدها لتنفيذ أمر التوريد الآتي من العميل، وبناءً عليه يتم تحديد هامش الربح المستهدف وتحقيقه والذي تراه الشركة مناسباً للمجهودات المبذولة ويمثل أيضاً عائداً مقبولاً لرأس المال المستثمر في النشاط، ثم تأتي مرحلة تحديد السعر بجمع التكلفة المستهدفة مع هامش الربح المستهدف نصل للسعر المستهدف.

المرحلة الأولى: دراسة تفاصيل السوق

حيث تقوم المنشأة في هذه المرحلة بدراسة أوضاع السوق بالتفصيل لمعرفة متطلبات العملاء وتحديد إحتياجاتهم لتحديد مواصفات المنتج المستهدف ومستوى جودته

وتحديد مدى السعر المتاح والمقبول من العملاء أو يتوافق مع توقعاتهم وقدراتهم الشرائية
ل طرح منتج في السوق يستطيع المنافسة مع ما هو موجود حالياً من منتجات منافسة .

المرحلة الثانية : تحديد مقدار أو عناصر التكلفة المستهدفة أو (تخطيط المنتج)

يقصد بالتكلفة المستهدفة أي التكلفة التي تسعى الشركة إلى تكبدها بحد أقصى
وتحسب عن طريق طرح هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، وتعتبر طريقة
حساب التكلفة المستهدفة هذه شائعة في معظم الشركات لعدة أسباب منها:- (نعمان، ٢٠١٩)
١- تظهر كافة العوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر على الأداء كتكلفة المنتج وسعر
البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف أيضاً .
٢- تعتبر أسلوب أو مدخل حديث لإدارة التكاليف .

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

وتستهدف مرحلة تخطيط المنتج الوصول إلى مقدار التكلفة المسموح بها
فمثلاً التكلفة المستهدفة تعبر عن أقصى ما يمكن تكبده، وسعر البيع المستهدف يعبر
عن السعر المقبول من العميل ولا يتخطى أسعار المنافسين (عبد الفتاح، ٢٠٠٦)

المرحلة الثالثة : تحديد هامش الربح المستهدف

الربح المستهدف من إسمه يمكن تعريفه بأنه الربح الذي تريد المنشأة تحقيقه
أو الحصول عليه، وقد حدد بعض الكتاب عناصر ينبغي أخذها في الاعتبار عن تحديد
الربح المستهدف(نعمان، ٢٠١٩)
١- أن يكون هامش الربح معقول وغير مبالغ فيه ويكفي لتغطية كافة التكاليف .
٢- حجم الإستثمار وتكلفة الحصول على الأموال ومعدلات العائد عليها.
٣- معدلات هامش الربح لدى المنافسين .
٤- حجم المبيعات المتوقعة إذ قد يكون حجم المبيعات الكبير دافع لتخفيض هامش الربح .

المرحلة الرابعة: تحديد سعر البيع المستهدف

أي تحديد السعر الذي تسعى المنشأة إلى بيع المنتج به والذي يضمن للمنشأة المنافسة مع المنتجات المشابهة له في السوق ويتوافق كذلك مع توقعات وقدرات العملاء الشرائية، لتحقيق حصة من السوق أو توسيع نطاق الحصة الحالية. وقد ذكر أحد الكتاب أن هناك إستراتيجيتين للتسعير هما:- (نعمان، ٢٠١٩)

أ- إستراتيجية الإغراق للتسعير : حيث تقوم هذه الطريقة على أن يكون سعر المنتج منخفضاً عن سعر السوق وذلك لضمان الحصول على حصة سوقية سريعة ثم رفع السعر بعد ذلك، وتعتمد هذه الطريقة على التضحية بالأرباح على المدى القصير بهدف تعويضها بعد ذلك على المدى الطويل بعد ضمان حصة جيدة من السوق.

ب- إستراتيجية التصفح : وتقوم هذه الطريقة على أن يكون سعر المنتج مرتفعاً في البداية لتحقيق أرباح على المدى القصير ثم تخفيض السعر كنوع من التجاوب مع السوق والمنافسين . ويرى الباحث أن هذه الإستراتيجية تعتبر مغامرة حقيقة إذ أن طرح منتج بسعر مرتفع قد يؤدي - بل سيؤدي بالتأكيد - إلى عزوف المستهلك عنه ويتجه إلى المنتجات المنافسة ذات السعر الأقل مما يترتب عليه خسائر محققة وكبيرة للمنشأة ونشوء سمعة غير جيدة عن الشركة أن منتجاتها ذات سعر مرتفع وقد تظل هذه السمعة ملازمة لها مدة طويلة جداً مما يترتب عليه خسائر كبيرة وربما خروج نهائي من السوق بلا عودة.

ويرى الباحث أن السعر المستهدف هو المقابل الذي تحدده الشركة للمنتج التي تنوي طرحه في السوق والذي يحقق لها ميزة تنافسية - أي السعر - مقابل المنتجات المنافسة ويحقق للمنشأة كذلك هامش ربح معقول يضمن إستمرارية المنشأة في السوق، ويحقق للشركة كذلك حصة سوقية مقبولة .

ويرى الباحث أن التطبيق المشار إليه فيما سبق لأسلوب التكلفة المستهدفة بكافة مراحلها وتفاصيلها على مدى مراحل الإنتاج المختلفة يساعد في خلق ميزة تنافسية للشركة بخفض التكلفة المنتجات الخاصة بها مقارنة بأسعار المنافسين وهذا هو صميم الهدف من تطبيق هذا الأسلوب .

المرحلة الخامسة : استخدام هندسة القيمة في تحديد التكلفة المستهدفة

ذكر أحد الكتاب أنه يوجد بعض الأساليب والأدوات التي تستخدم لتخفيض التكلفة ومن أكثر هذه الأساليب أو الأدوات أسلوب هندسة القيمة والذي سنتناوله ببعض التفصيل فيما بعد، حيث أنه يمكن تعريفه بأنه عملية فحص مكونات المنتج لتحديد مدى إمكانية تخفيض التكلفة مع الحفاظ على كفاءة وجودة المنتج الحالية (احمد، ٢٠١٨)

ثانياً: أسلوب هندسة القيمة

١/٢: تعريفات أسلوب هندسة القيمة

يُعتبر أسلوب هندسة القيمة ضرورة لأي نشاط مهما كان، حيث أنه يمثل السعي إلى الاستخدام الأمثل لعناصر التكاليف ولكافة الموارد المتاحة وثمة تعريفات متنوعة لأسلوب هندسة القيمة منها:- (أحمد، ٢٠١٨)

**تعريف الجمعية الأمريكية الدولية لهندسة القيمة (SAVEI) بأنه جهد منظم يستهدف تحليل وظيفة المنتجات والخدمات لتحقيق المهام المطلوبة والخصائص الأساسية بأفضل استخدام للتكاليف وفقاً لرغبات وتوقعات العميل (International Association, 2012).

**تعريف الجمعية اليابانية لهندسة القيمة (SJVE) والتي عرفت أسلوب هندسة القيمة بأنه نهج نظامي لتحليل المتطلبات الوظيفية للمنتجات أو الخدمات لأغراض تحقيق المهام الأساسية بأقل تكلفة إجمالية (Chougule, Kallurkar, 2012).

**كما عرفها Liu بأنه تكنولوجيا الإدارة التي تسعى إلى استخدام أقل تكلفة لدورة حياة المنتج لتحقيق إحتياجات العملاء المطلوبة بشكل موثوق من خلال عمل المنشأة وإبتكاراتها، بهدف زيادة قيمة المنتج أو (العملية) وفعالية استخدام الموارد. (Fuling, 2011).

**ثمة تعريف آخر لهندسة القيمة بأنها النشاط الإبداعي المنظم والهدف النهائي للحصول على تعظيم القيمة، وهي نتاج تحليل الوظيفة لغرض تحسين المنتج أو الخدمة، والسعي لتحقيق أدنى تكلفة دورة حياة المنتج أو العمل المطلوب (Hongping,Xuwei, 2013).

وبناءً على ما سبق يرى الباحث أن هندسة القيمة هي طريقة للإستغلال الأمثل لموارد المنشأة في كافة مراحل الإنتاج ومن المنبع لكل عنصر تكلفة عن طريق إستغلال كافة الإمكانيات التكنولوجية او العلمية أو البشرية المتاحة للمنشأة للوصول إلى البديل الأفضل، بما يقلل التكلفة لأدنى حد ممكن .

٢/٢: أسباب استخدام أسلوب هندسة القيمة

هناك العديد من الأسباب التي تدفع المنشأة في بيئة الأعمال الحالية إلى الإعتماد على أسلوب هندسة القيمة كأسلوب مناسب لرفع مستوى كفاءة عملية الإنتاج ككل في كل مراحلها وقد ذكر أحد الكتاب بعضاً من هذه الأسباب منها ما يلي :- (أحمد، ٢٠١٨)

- ١- الوصول إلى أفضل البدائل المتاحة أو الممكنة في مرحلة التصميم .
- ٢- تقليل تكاليف المنتجات الموجودة بالفعل .

- ٣- رفع مستوى الجودة ورفع مستوى الموثوقية ورفع مستوى رضا العميل .
- ٤- تخفيض الوقت اللازم لإنجاز مراحل العملية الإنتاجية وصولاً إلى مرحلة تسليم العميل .

ويرى الباحث أن هناك أسباب أخرى يجدر ذكرها

- ٥- يُعتبر أسلوب هندسة القيمة أسلوب فعال جداً في تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة في سوق العمل .

- ٦- محورية دوره وأهميته تجعل التخلي عن هذا الأسلوب أو تجاهل تطبيقه سيزيد من العبء المالي والتكاليفي على المنشأة وكذلك سيؤثر سلباً على مستوى جودة منتجاتها.

٣/٢: أهداف وأهمية أسلوب هندسة القيمة

يسعى أسلوب هندسة القيمة إلى تحقيق العديد من الأهداف منها :- (المبروك، ٢٠١٨)(صاحب، ٢٠١٥).

- ١- تحليل وظائف المنتجات لتحقيق أكبر قدر ممكن من الوفرة والسرعة في إنجاز العمل .
- ٢- تحسين قيمة المنتج او الخدمة من خلال خفض التكاليف مع الحفاظ على مستوى الجودة.
- ٣- التركيز على العملاء من خلال تحديد إحتياجاتهم والعمل على تحقيق متطلباتهم.

ويمكن الإشارة إلى أهمية أسلوب هندسة القيمة

يعتبر أسلوب هندسة القيمة من الأهمية بمكان لما يستهدفه من خفض للتكاليف وتحقيق الريادة التكاليفية، حيث يُعتبر خفض التكاليف هو الهدف المنشود الذي تسعى إليه كافة المنشآت، من هنا تنبع أهمية هندسة القيمة والتي تتمثل في :- (المبروك، ٢٠١٨)

- ١- خفض تكاليف المنتجات وتشديد الرقابة على خطوط الإنتاج مما يقلل من الفاقد أو التالف.
- ٢- رفع مستوى الأداء ومتسوى الجودة للمنتج أو الخدمة بالتخلص من التكاليف غير الضرورية وغير المفيدة.
- ٣- الربط بين وجهتي نظر العميل والمنشأة عند التصميم من حيث التكلفة والخصائص والجودة.

٤/٢ : متطلبات تطبيق أسلوب هندسة القيمة ومقومات نجاحه

لضمان إمكانية تطبيق أسلوب هندسة القيمة في أي منشأة لابد من توافر مجموعة من المتطلبات أو المقومات اللازمة لضمان نجاح هذا التطبيق والتي تعتبر شروط للتطبيق منها:- (المبروك، ٢٠١٨).

- ١- وجود قاعدة بيانات دقيقة لكافة عناصر التكاليف في المنشأة.
- ٢- معرفة إحتياجات العملاء ومتطلباتهم والسعر المناسب لهم .
- ٣- وجود فريق عمل يتمتع بالكفاءة والخبرة اللازمة لتطبيق هندسة القيمة.

ويمكن الإشارة إلى مقومات نجاح أسلوب هندسة القيمة

كما أن هناك بعض العوامل والمقومات التي تساعد في نجاح الشركة في تطبيق أسلوب هندسة القيمة، بحيث أن غيابها أو عدم توفرها سيترتب عليه بالتبعية فشل تطبيق أسلوب هندسة القيمة وقد ذكر أحد الباحثين بعض المقومات منها:- (احمد، ٢٠١٨)

- ١- مدى إقتناع الإدارة : حيث يترتب على إقتناع الإدارة بتطبيق أسلوب هندسة القيمة إلى مساندة الفكرة وتذليل كافة العقبات التي تواجه التطبيق وتوجيه التعليمات إلى كافة المستويات الإدارية بالتعاون وتوفير كافة الموارد والإحتياجات المطلوبة وبذل كافة الجهود الممكنة لنجاح التطبيق .

٢- تخصيص الموارد المطلوبة : حيث يعتبر توفير الموارد المطلوبة لتطبيق الفكرة أحد أهم مقومات نجاح تطبيق أسلوب هندسة القيمة، فبدون الموارد المطلوبة لن يتم التنفيذ بنجاح.
٣- أن تخدم إستراتيجية المنشأة أسلوب هندسة القيمة : حيث يعتبر إستراتيجية المنشأة أحد الروافد الخادمة لفكرة التطبيق، ويجب على الأقل ألا يكون هناك أي نوع من التعارض بين إستراتيجية المنشأة وبين أسلوب هندسة القيمة لضمان نجاح تطبيق الأسلوب داخل الشركة.

٤- الهيكل التنظيمي : فلا بد أن يتوافق الهيكل التنظيمي والإداري للمنشأة مع المتطلبات التنظيمية والإدارية اللازمة لتطبيق أسلوب هندسة القيمة، بإضافة أو حذف الأنشطة المطلوبة لتخدم فكرة تطبيق أسلوب هندسة القيمة.

٥- مستوى الإتصال التنظيمي بين الإدارات والأقسام: حيث يجب أن يتوافر لدى المنشأة مستوى رفيع من الإتصال التنظيمي داخل كافة مكونات المنشأة وأن يكون التواصل والإتصال يتمتع بالسلاسة والسهولة والسرعة بين كافة المكونات المختلفة .

٦- مستوى كفاءة فريق تطبيق أسلوب هندسة القيمة : حيث يعتبر هذا الفريق هو المنوط به تطبيق الفكرة وإذا كان الفريق لا يتمتع بالكفاءة فلن يستطيع تطبيق الأسلوب بالشكل المطلوب مما يترتب عليه عدم تحقيق الأهداف المرجوة من تطبيق أسلوب هندسة القيمة وبالتالي الوصول إلى نتائج سلبية غير مرغوب فيها.

٥/٢ : مراحل تطبيق أسلوب هندسة القيمة

هناك عدة مراحل يتم من خلالها تطبيق أسلوب هندسة القيمة هذه المراحل هي على النحو التالي:- (الجبالي، ٢٠٠١) و(شتوان، شلاك، ٢٠٢٠) و(صاحب، ٢٠١٥) وقد أعاد الباحث ترتيب المراحل بما يتوافق مع مجال الطباعة موضوع البحث :-

١-مرحلة التجهيز أو التوجيه

تتضمن هذه المرحلة إختيار فريق العمل ووضع الخطوط الرئيسية للعمل وعادة ما يكون هذا الفريق مكون من ممثلى أقسام التصميم والإنتاج والمبيعات والمشتريات والتكاليف. كما قد يشترك العميل في هذه المرحلة ، وعادة ما يتم في هذه المرحلة بعد إختيار فريق العمل تحديد نطاق العمل المستهدف بالدراسة ووضع

أساسيات الدراسة حيث يتم عقد إجتماع أو إجتماعات تكون موثقة بين فريق العمل وخاصة قسم التجهيزات أو التصميم والعميل.

٢- التفكير البناء أو إعادة التقييم

حيث يتم في هذه المرحلة فحص جميع عناصر التكاليف ذات القيمة المنخفضة أي التي لا تضيف قيمة كبيرة للمنتج ومحاولة تحسينها ورفع كفاءتها أو التخلص منها إن أمكن ذلك بما لا يؤثر على كفاءة المنتج النهائي، وهذا يترتب عليه تخفيض كلي في تكلفة الإنتاج نتيجة التخلص من عناصر التكلفة ذات القيمة المنخفضة.

٣- مرحلة تقديم الحلول البديلة

حيث يقوم فريق العمل بتقديم تقرير مكتوب عن البدائل المتاحة والبدائل الأفضل الذي تم إختياره ومبررات ذلك الإختيار وتقييم ذلك البديل وإعادة تقييم لكافة البدائل المتاحة وترتيبها من حيث أولوية التطبيق كبداية ممكنة والظروف المناسبة لتطبيق كل بديل، بحيث لو تغيرت ظروف العمل الحالية يكون أي بديل هو الأنسب لهذا التغيير.

٤- مرحلة التحقيق والمتابعة

حيث يتم في هذه المرحلة التحقق والتأكد من جدوى إستخدام هندسة القيمة على البرنامج الزمني لعملية الإنتاج، وذلك بمراقبة مدة التنفيذ لكل مرحلة إنتاجية والتأثير الذي حدث لها بعد إجراء التغييرات وإستخدام البدائل المتاحة، والتقييم الكلي للعملية من جميع الجوانب (التكلفة الكلية، مستوى الجودة المطلوبة، البرنامج الزمني للإنجاز وتسليم العميل)

بناءً على ما سبق بيانه يرى الباحث أن أكثر ما يتميز به أسلوب هندسة القيمة أنه يسعى إلى تحقيق هدفين في مسارين متوازيين على نفس المستوى من الأهمية وهما الهدف الأساسي لأي منشأة وهو خفض التكاليف والهدف الثاني وهو الحفاظ على مستوى الجودة، مما يمكن المنشأة من تحقيق ميزة تنافسية عن منافسيها بخفض التكلفة والحفاظ على نفس مستوى جودة المنتج.

ثالثاً: أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC

يعتبر أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC هو التطور الطبيعي لأسلوب التكلفة على أساس النشاط ABC حيث ظهر أسلوب التكلفة على أساس النشاط كوسيلة لعلاج القصور في أساليب التكاليف التقليدية حيث يقوم أسلوب ABC بتخصيص التكاليف بشكل موضوعي على الأنشطة المختلفة للعملية الإنتاجية وقد عرفه بعض الكتاب بأنه أسلوب توزيع التكاليف غير المباشرة على مجموعة الأنشطة ثم تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية (هادي، ٢٠١٨).
وقد واجه أسلوب ABC العديد من الانتقادات منها :- (يوسف و عوده، ٢٠١٤)
- ارتفاع أجور الموظفين القائمين على تنفيذ الأسلوب .
- يحتاج إلى بيانات تفصيلية ودقيقة بدرجة كبيرة قد يصعب أن تتوفر.
- كذلك يواجه مشكلة مقاومة العاملين أو الموظفين للتغيير.

هنا ظهر أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC لتجنب أوجه القصور في أسلوب ABC وسوف نتناول أسلوب TDABC بشئ من التفصيل لكونه أحد الأساليب الثلاثة القائم عليها البحث مع محاولة الربط والتكامل بين الأساليب الثلاثة بما يخدم العملية الإنتاجية .

١/٣ : مفهوم أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC

هناك العديد من التعريفات لأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت للعديد من الكتاب والمتخصصين منها:- (نبيل، ٢٠١٩)
أنه طريقة لإدارة التكاليف تقوم على نظام المعادلات، والتي ترتبط بسبب واحد هو الوقت اللازم لتأدية أنشطة مجموعة الموارد لعدم خلط الأنشطة مع بعضها البعض والتي تحدث في نظام التكاليف على أساس النشاط القائم على المعدل (خطاب، ٢٠١٣).
وتعريف آخر بأنه أسلوب يقوم بإدارة وتوزيع التكاليف الغير مباشرة حيث يحول التكلفة إلى طاقات تُفاس ويُعبر عنها في الغالب بوحدات زمنية تُستخدم في أغراض التكلفة النهائية مباشرة في مختلف الأنشطة وتقوم بتوضيح كيفية ومقدار هذه الطاقات المستهلكة في كل نشاط ويتم التوزيع المباشر من خلال مقاييسين :

الأول: تكلفة وحدة طاقة الموارد .

الثاني: معدل إستهلاك غرض التكلفة . (قحطان، ٢٠١٥)

كما عرفه أحد الكتاب أنه أحد أشكال النظام التقليدي للتكلفة على أساس النشاط والذي تستطيع المنشآت من خلاله إقامة أنظمة تكلفة تنسم بمرونة أكثر وقوة أكبر وأكثر بساطة في طريقة الإعداد. (حلبوب، ٢٠١٧)

كما عرفه البعض الآخر بأنه النموذج الأحدث من نظام التكاليف على أساس النشاط حيث يساعد المنشآت في تأسيس نظام تكاليف يتميز بالمرونة والقوة والبساطة حيث يعمل المسؤولون على تقدير الطلب على الموارد المباشرة من خلال كل عميل أو منتج بدلاً من تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة (الدفن، ٢٠٢١)

ويرى الباحث أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت هو نظام أو أسلوب يُستخدم في المنشآت الصناعية والخدمية على حدٍ سواء لقياس التكاليف، ويقوم على أساسين هما تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ النشاط & قياس الوقت اللازم لأداء النشاط بإستخدام معادلات الوقت.

٢/٣: أهداف أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت

ذكر بعض المتخصصين العديد من الأهداف التي يسعى أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت إلى تحقيقها وهي :- (شاهين، الشيخ، ٢٠٢٠)

أ- قياس التكاليف الغير مباشرة عن طريق إستخدام معادلات الوقت وربطها بمسببات الوقت.

ب- مساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات المناسبة من خلال قياس تكلفة كل نشاط والوقت اللازم لإنجاز هذا النشاط .

ت- إستبعاد الطاقة غير المستغلة وقياس تكلفة الطاقة المستغلة للمساهمة في قياس تكلفة الموارد المستخدمة في أنشطة الإنتاج.

٣/٣: الفرق بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط ABC وأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC

ثمة العديد من الإختلافات بين الأسلوبين ذكرها بعض الكتاب منها :- (شاهين، الشيخ، ٢٠٢٠)(حلوب، ٢٠١٧)

م	بيــــــــــــــــان	ABC	TDABC
1	طريقة تحديد تكلفة النشاط	يستخدم مسببات التكلفة	يستخدم معادلات الوقت
٢	تحديد الطاقة غير المستغلة	لا يهتم بتحديد الطاقة غير المستغلة	يهتم بتحديد الطاقة غير المستغلة
٣	من حيث تحديث النظام	يستغرق وقتاً لتحديث النظام	لا يستغرق وقتاً لتحديث لانه يغطي كافة الجوانب الخاصة بنشاط معين
٤	من حيث الدقة والفعالية	أقل في دقة المعلومات التي يوفرها عن التكلفة وأقل فعالية	أكثر دقة وأكثر بساطة وأكثر فعالية
٥	يعتمد الأسلوب في تطبيقه على	يعتمد على إجتمع الموظفين ذوي العلاقة نهاية كل فترة محاسبية لإعادة تقييم الوقت اللازم لتنفيذ النشاط	يعتمد على معادلات الوقت حيث تتغير باستمرار والتي يمكن تحديثها حسب كل نشاط ودرجة تعقيده

جدول رقم (١) الفرق بين ABC وبين TDABC

٤/٣: أهمية أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC

- يكتسب أسلوب TDABC أهمية كبيرة لعدة أسباب منها:- (اللافي، ٢٠١٨)(شاهين، الشيخ، ٢٠٢٠)(حلوب، ٢٠١٧)
- ١- يُمكن تطبيقه في المنشآت الصناعية والخدمية على حدٍ سواء فيُضيف له ذلك أهمية كبيرة حيث يناسب جميع المنشآت.
 - ٢- يستطيع رفع كفاءة استخدام الموارد المتاحة كونه أحد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة .
 - ٣- يوفر معلومات تكاليفية تتسم بالملائمة والدقة حيث يُضيف عنصر الوقت في عملية القياس.

٤ - المساهمة في الآتي: -

- أ- شفافية التكلفة :- حيث تكون تقدير التكاليف المتعلقة بكل نشاط أكثر دقة وأكثر شمولاً، حيث يسمح بمسبب واحد فقط أو محرك واحد فقط لكل نشاط وهو الوقت .
- ب- إعداد تقارير مالية تنسم بالدقة والبساطة لكافة العمليات المالية والمساهمة في القوائم المالية التي تحتاجها الإدارة لإتخاذ القرارات الإدارية المناسبة .
- ت- يُقدم علاقة سببية محدده بين الموارد وطاقتها مترجمة في صورة معدل تكلفة وحدة الطاقة مما يساعد في التخصيص المناسب والأكثر دقة للموارد المتاحة .

٥/٣: آليات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC

تُعتبر معادلات الوقت هي المحور الرئيسي لأسلوب TDABC حيث تُعتبر المعادلة الزمنية هذه أحد أشكال معادلة الإنحدار الخطي حيث يكون المتغير التابع هنا هو الفترة الزمنية اللازمة لتنفيذ النشاط بإستخدام طاقة مجمع الموارد ويُعتبر المتغير المستقل هو المسببات الزمنية التي يستغرقها أداء النشاط (Olsson, 2017) وهناك عدة طرق يمكن إستخدامها لتقدير الوقت اللازم للنشاط منها (عبد الرحمن، ٢٠١٩)

**متوسط الوقت المستهلك في كل عملية .
**تقديرات العاملين لكل نشاط.
**القياس المباشر والملاحظة الفعلية .
**تقدير الوقت بمقارنة العمليات المماثلة في المنشآت الأخرى

وقد ذكر بعض الكتاب والمتخصصين بعض المراحل اللازمة لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC وهي:- (شاهين، الشيخ، ٢٠٢٠)(حلبوب، ٢٠١٧)

المرحلة الأولى : تحديد معدل تكلفة الوحدة من الطاقة المتاحة وتشمل هذه المرحلة عدة خطوات هي :-٩

الخطوة الأولى: تحديد مجموعات الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة .
الخطوة الثانية : حساب تكلفة كل مجموعة موارد من المجموعات المختلفة .
الخطوة الثالثة: حساب الطاقة الفعلية لكل مجموعة من مجموعات الموارد (الساعات المتاحة للعمل) .

الخطوة الرابعة: تقدير تكلفة الوحدة الواحد لكل مجموعة من مجموعات الموارد عن طريق قسمة التكاليف الإجمالية على حجم طاقة الموارد الفعلي .
حيث يعتمد أسلوب TDABC في حساب التكلفة على تحديد تكلفة الوحدة من الطاقة المتاحة وتحديد الوقت الذي يحتاجه أداء النشاط، حيث يعتمد أسلوب TDABC على الوقت كمسبب أوحد لإستهلاك تكاليف الموارد المتاحة
$$** \text{ معدل تكلفة الوحدة} = \text{إجمالي تكاليف الموارد المتاحة} \div \text{الطاقة العملية للموارد}$$

فتكاليف الموارد المتاحة تُعبر عن الأفراد أو الآلات التي تقوم بالأعمال بشكل فعلي، كذلك يُمكن تحديد الطاقة العملية للموارد من خلال حساب أو تقدير الوقت الفعلي الذي يقضيه الموظفين في تنفيذ الأنشطة مع الموارد المتاحة في مراكز تكلفة معينة، فهي تعني مقدار الوقت الفعلي المخصص لتلك الأنشطة وليس مقدار الوقت المتاح للمنشأة نظرياً.

المرحلة الثانية: تحديد الوقت اللازم لتنفيذ نشاط معين وتتضمن هذه المرحلة عدة خطوات هي :-
الخطوة الأولى: تحديد الوقت اللازم لتنفيذ كل نشاط بإستخدام معادلات الوقت بناءً على مسببات الوقت المختلفة .
الخطوة الثانية: حساب تكلفة النشاط الكلية من خلال ضرب تكلفة الوحدة الواحدة في الوقت المطلوب للتنفيذ .

حيث يعتبر معدل تكلفة الوحدة من الطاقة هو أداة تحميل تكاليف الموارد المخصصة لقسم معين على موضوعات القياس التكاليفي من خلال حساب الطلب على طاقة الموارد من خلال تحديد الوقت اللازم لتنفيذ نشاط معين
صيغة أو معادلة تحديد تكلفة الوحدة
[تكلفة الوحدة أو تكلفة النشاط = معدل تكلفة الطاقة × وقت الوحدة]

٦/٣: مميزات وعيوب أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت

TDABC

١- مميزات أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت

ذكر بعض الكتاب العديد من الخصائص والمميزات التي يتميز بها هذا الأسلوب منها:- (شاهين، الشيخ، ٢٠٢٠)

أ- الدقة :- يتميز هذا الأسلوب بالدقة العالية حيث أنه يربط بين الموارد المتاحة والطاقة الإنتاجية عن طريق معادلة هي معدل تكلفة وحدة الطاقة، والعلاقة السببية بين طاقات الموارد وغرض التكلفة النهائي مُعرفة بأنشطة متعددة المحركات قادرة على تحديد كمية الطاقة اللازمة لكل حالة من حالات النشاط إعتماًداً على خصائص هذه الحالة التي تعكسها محركات إستهلاك الطاقة .

ب- البساطة:- يوفر هذا الأسلوب كل المعلومات المتعلقة بالتكاليف التي تحتاجها الإدارة بشكل يتسم بالبساطة حيث يستخدم معيارين هما معيار تكلفة وحدة طاقة المورد والمعيار الثاني هو الطاقة المستهلكة لغرض التكلفة النهائي .

ت- التكامل : يتسم هذا الأسلوب بدرجة كبيرة من التكامل مما يحقق قدر أكبر من الشفافية لكافة تفاصيل النشاط والفعالية في التخطيط والرقابة.

ث- المرونة : يتسم هذا الأسلوب بالقدرة على التكيف مع أي نشاط سواء صناعي أو خدمي مهما كانت درجة تعقيده

٢- عيوب اسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت TDABC

من العيوب أو نقاط الضعف ما ذكره عدد من الباحثين والكتاب :- (شاهين، الشيخ، ٢٠٢٠)(حليب، ٢٠١٧)

١- ضرورة مشاركة المديرين في التقديرات الشخصية المتعلقة بالوقت مما قد يؤدي إلى أخطاء في القياس.

٢- عند تطبيق أسلوب TDABC لأول مره يحتاج إلى معلومات تفصيلية تحتاج تحديث النموذج وإعادة حسابه وتحديثه بمعدلات الوقت .

٣- يواجه بعض الصعوبة عند إستهلاك موارد مباشرة وموارد غير مباشرة بنسب مختلفة داخل نفس القسم في حالة تنفيذ أكثر من نشاط داخل القسم مما يتطلب نوع من الإستطلاع والحصص.

٤- يركز الأسلوب على أنشطة كل قسم والوقت اللازم لأداء كل نشاط كل القسم ويتخطى مراحل التعريف وتحديد الأنشطة ويتجاهل مرحلة تتبع التكاليف الموارد المتاحة.

٧/٣: مراحل التكامل بين الأساليب الثلاثة

١- التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة بما يخدم القدرة التنافسية للمنشأة

يتضح مما سبق أن أسلوب هندسة القيمة يتكامل مع أسلوب التكلفة المستهدفة ليخدما ويدعما معاً تحقيق ميزة تنافسية لمنتجات المنشأة ككل وهذا التكامل بين الأسلوبين يتم وفقاً للمراحل التالية: - (احمد، ٢٠١٨)

الأولى:- مرحلة تخطيط التكلفة المستهدفة :-

يجب على الشركة أو المنشأة عند قيامها بتخطيط التكلفة المستهدفة أن تقارن هذه التكلفة بأقل تكلفة منافسة لها حتى تستطيع المنافسة في السوق مع الأسعار الموجودة للسلع المشابهة المنافسة، لذا تقوم الشركة بإستقصاء السوق وتقدير تكاليف منتجات المنافسين ومقارنتها بالتكلفة المستهدفة ثم التعديل عليها إذا كان ثمة فرق بينهما لصالح المنافسين، وفي هذه المرحلة تضع المنشأة خطط الربحية طويلة الأجل والتي علي أساسها تحدد المنشأة إستراتيجيتها التنافسية لتضمن لنفسها الإستمرارية في السوق، وقد ذكر أحد الكتاب أن إستراتيجية زيادة التكلفة تجعل المنشأة تعتمد على أسلوب التكلفة المستهدفة لما يتميز به هذا الأسلوب من دقة في قياس التكاليف لتحقيق خفض التكلفة لأدنى حد ممكن، كذلك إستراتيجية التميز السلي تجعل المنشأة تعتمد على أسلوب هندسة القيمة الذي يرفع من مستوى جودة المنتج ويحقق رضا العميل .

ويري الباحث أن هذه المرحلة تعتبر مهمة جداً لأنها نقطة البداية في الترابط بين أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة بما يدعم القدرة التنافسية للمنشأة، حيث يتم فيها وضع الأسس الأولية للتكلفة المستهدفة بناءً على دراسة السوق والمنافسين

وإحتياجات العملاء ومن ثم يتم تطبيق هندسة القيمة للوصول إلى التكلفة المستهدفة والجودة المطلوبة.

الثانية : مرحلة استخدام أسلوب هندسة القيمة للوصول التكلفة المستهدفة :-

في هذه المرحلة يتم تطبيق أو استخدام أسلوب هندسة القيمة في عملية تصميم المنتج للوصول إلى التكلفة المستهدفة، ويعتبر أن من أهم ما يميز أسلوب هندسة القيمة هو ليس خفض التكلفة فقط بل الوصول إلى مستوى معين من التكلفة، أي أنه يتم تحديد التكلفة المستهدفة أو المستهدف الوصول إليها ثم يتم استخدام أسلوب هندسة القيمة للوصول إلى هذا المستوى المطلوب، وتتمثل أهمية تخفيض التكلفة في مرحلة التصميم لأنها مرحلة لها ما بعدها، فأى إنحراف في هذه المرحلة يترتب عليه ارتفاع التكاليف في كافة المراحل اللاحقة، والعكس ومن إجراءات أسلوب هندسة القيمة للوصول إلى التكلفة المستهدفة ما يلي:

- أ- تخفيض أنشطة الإنتاج لأقل حد ممكن، حيث يتم تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج ويتم تدعيمها والأنشطة التي لا تضيف قيمة فيتم التخلص منها .
- ب- تحليل عنصري التكلفة والأداء لكل نشاط في عملية الإنتاج لتحقيق التوازن بين الأداء المطلوب والتكلفة المتكبده، بهدف الوصول إلى المستوى المطلوب من الأداء في حدود التكلفة المستهدفة للنشاط .
- ت- التحديث المستمر لإحتياجات العملاء لتحديث تصميم المنتج بما يتناسب مع هذه الإحتياجات.
- ث- مراعاة مستوى الجودة للمواد الخام والأجزاء نصف المصنعة المستخدمة في الإنتاج بما ينعكس على المنتج التام للوصول إلى مستوى صفري من المنتج المعيب. وتقليل مراحل الإنتاج قدر الإمكان .

الثالثة: التحسين المستمر للتكلفة المستهدفة:-

تستهدف هذه المرحلة عدم الوقوف عند مستوى التكلفة المستهدفة بل تقوم المنشأة بمحاولة تخفيض مستوى التكلفة عن طريق أسلوب هندسة القيمة بالبحث عن

طرق أكثر كفاءة وأقل كلفة من الطرق الحالية للإنتاج عن طريق إعادة تصميم المنتج أو إعادة تصميم أو تطوير طرق الإنتاج، بما يعظم المنفعة ويقلل التكلفة للوصول إلى تكلفة مستهدفة أكثر تنافسية .

ويعتمد التحسين المستمر للتكلفة المستهدفة على عدد من الخطوات التي تساعد في تدعيم القدرة التنافسية للشركة ومن هذه الخطوات ما يلي:-

- أ- تقليل التكلفة بما لا يؤثر على مستوى الجودة.
- ب- الحرص على تحقيق رضا العميل وتقديم خدمات ما بعد البيع.
- ت- تقليل الوقت اللازم للإنتاج لأدنى حد ممكن.
- ث- الدراسة المستمرة للأسواق والمنافسين والإهتمام بالتطوير والإبتكار.

ومن مميزات تحقيق التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في هذه المرحلة ما يلي:- (احمد، ٢٠١٨)

- أ- إرتفاع مستوى التوافق بين متطلبات العملاء وأهداف الشركة.
- ب- إستمرارية عملية تخفيض التكلفة والتخلص من الأنشطة غير الضرورية ورفع مستوى الجودة.

ت- مشاركة الموردين في عملية الوصول للتكلفة المستهدفة عن طريق تقديم بدائل ممكنة للخامات المتاحة.

ويرى الباحث أن مرحلة التحسين المستمر للتكلفة المستهدفة من الضرورات اللازمة لإستمرارية الشركة في الحفاظ على تحقيق مستوى التكلفة المستهدفة والحفاظ على مستوى القدرة التنافسية للشركة والحفاظ على العملاء، حيث أن عملية التحسين المستمر للتكلفة المستهدفة للشركة تحفظ لها حصتها السوقية بين المنافسين حيث سيسعى المنافسين إلى تحسين تكلفتهم المستهدفة أيضاً وبالتالي فإن أي شركة ستتوقف عن تحسين مستوى التكلفة المستهدفة فيها ستخرج من السوق بمرور الوقت.

٢- التكامل بين الأساليب الثلاثة أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC

ويمكن الربط بين الأساليب الثلاثة بما يخدم في النهاية العملية الإنتاجية داخل الشركات عموماً وداخل شركات الطباعة موضوع البحث فبالدمج والتنسيق بين الأساليب الثلاث يلاحظ الآتي:- (الدفن، ٢٠٢١ - ص ٢٠)

١- يساعد أسلوب هندسة القيمة في الوصول إلى التصميم الأنسب والأوفر في التكلفة للمنتج مع المحافظة على نفس مستوى الجودة، لذا يحتاج أسلوب هندسة القيمة إلى بيان بالموارد المتاحة ونماذج إستهلاك الموارد لبدائل التصميمات المختلفة والتي يوفرها نظام TDABC .

٢- يساعد أسلوب هندسة القيمة أسلوب TDABC من خلال توفير معلومات عن الفرص المتاحة لخفض إستهلاك الموارد ذات التكلفة المرتفعة مما يساعد في النهاية في الوصول إلى التكلفة المستهدفة .

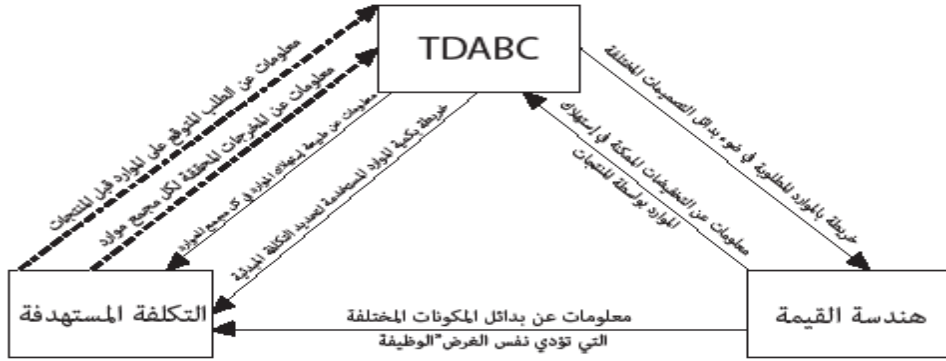
٣- يساعد أسلوب هندسة القيمة أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال توفير معلومات عن البدائل الممكنة للتصميمات المتنوعة للمنتج والتي تقوم بنفس الوظائف .

٤- يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة نظام TDABC من خلال توفير المعلومات اللازمة عن الإحتياجات من الموارد التي تحتاجها خطة الإنتاج وفي ضوء الطاقات والقدرات الإنتاجية الحالية .

٥- يساعد أسلوب TDABC أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال توفير بيان بالموارد والمكونات المستهدفة والتي تستخدم في تحديد التكلفة المبدئية لمكونات وخصائص المنتج .

ويمكن صياغة هذه العلاقة المتبادلة بين الثلاثة أساليب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في الشكل التالي

جدول من الدنف، (٢٠٢١ - ص ٢١) مع إجراء بعض التعديلات فيه



ويرى الباحث أن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية أصبحت ضرورية لكافة الشركات والمنظمات العاملة في السوق سواءً كانت هادفة للربح أو غير هادفة للربح، فستطيع كل شركة أو منظمة أن تختار من الأساليب المحاسبية - سواء أسلوب واحد أو أكثر من أسلوب بالدمج بينها - ما يتناسب مع طبيعتها ونشاطها وما يحقق لها الإدارة الرشيدة والإستغلال الأمثل لكافة مواردها المتاحة، وفي حالة شركات الطباعة موضوع البحث يرى الباحث أن دمج ثلاثة أساليب معاً من أساليب المحاسبية الإدارية الإستراتيجية محل البحث (التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت) التي تتناسب مع طبيعة نشاطها .

أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ودعم القدرة التنافسية

مفهوم القدرة التنافسية :

ثمة تعريفات متعددة لمصطلح القدرة أو الميزة التنافسية وضعها بعض المتخصصين ومنها على سبيل المثال:-

*نقل أحد الكتاب تعرف بورتر للميزة التنافسية بأنها الطرق الحديثة والأكثر فعالية التي تسلكها المنشأة والتي تختلف عن الطرق التي تستخدمها المنشآت المنافسة في

السوق، حيث تخلق حالة من الإبداع تنعكس على جودة منتجات المنشأة. (ال صيرفي، ٢٠٠٨)

*تعرف أيضاً بأنها أدوات وأساليب تسعى المنشأة من خلالها إلى إكتشاف طرق جديدة وحديثة لإنتاج وتقديم السلع والخدمات بصورة أكثر فعالية لتحقيق التفوق على المنافسين في السوق. (شعراوي، ٢٠٢١)

*كذلك تعرف الميزة التنافسية بأنها قدرة المنظمة على تطبيق إستراتيجيات معينة تجعلها تحقق مستوى أفضل من منافسيها في السوق من خلال الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة سواءً مادية أو فنية أو مالية أو تنظيمية أو معلوماتية فضلاً عن إستغلال كفاءات العاملين لديها. (الطاهر، ٢٠٢٢)

ويرى الباحث أن الميزة التنافسية هي قدرة المنشأة على إستغلال كافة مكوناتها المادية والبشرية ومواردها المتاحة الإستغلال الأمثل، لخلق نوع من التميز لمنتجاتها عن كافة منافسيها في السوق، بما يمنح منتج المنشأة أفضلية عن منتجات المنافسين لدى العملاء.

ثالثاً: أسس وركائز تحقيق القدرة التنافسية

هناك عدة ركائز أو أعمدة تقوم عليها الميزة التنافسية، حيث من خلال هذه الركائز أو الأعمدة تستطيع المنشأة بناء ميزة تنافسية لها في السوق تتميز بها أو تكون خصيصة لها عن باقي المنافسين تتمثل هذه الركائز في:- (شعراوي، ٢٠٢١) & (ملو العين، ٢٠١٨)

١- عنصر التكلفة :- يعتبر عنصر التكلفة من أهم ركائز تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة، حيث أنه يعبر عن قدرة المنشأة عن تقديم منتج أو خدمة بسعر أقل عن أسعار المنافسين، ثمة ملحوظة لا بد من الإشارة إليها وهي يجب أن يكون خفض التكلفة لا يؤثر على مستوى جودة المنتج .

٢- مستوى الجودة :- تعبر الجودة عن الصفات والخصائص التي توجد في المنتج، وأن يكون المنتج يضيف قيمة للعميل أو يحقق رغبات ومتطلبات العملاء، سواء خامة

المنتج أو كفاءة عمله أو خدمة مابعد البيع أيضاً، وتعتبر الجودة هي العنصر المرادف والقرين لعنصر التكلفة، إذ أن هناك ارتباط وثيق لعنصري الجودة والتكلفة.

٣- مستوى المرونة:- يمكن تعريف المرونة بأنها سرعة تكيف المنشأة مع السوق في كافة الحالات والأوضاع، ويُقصد بالمرونة أيضاً سرعة إستجابة المنشأة للتغيرات التي تحدث في البيئة الداخلية أو الخارجية للمنشأة للحفاظ على قاعدة العملاء، سواءً كانت هذه التغيرات في حجم ومزيج المنتجات أو تغيير في نوعية المنتجات نفسها.

٤- مواعيد التسليم:- ويُقصد بها هنا قدرة المنشأة على سرعة تسليم المنتج النهائي للعميل في المواعيد المحدده مسبقاً دون أي تأخير والذي قد يكون مصحوباً بشرط جزائي يمثل عبء إضافي على المنشأة يزيد من التكاليف التي تتحملها المنشأة.

٥- الإبداع والتطوير: تعتبر عملية التحسين أو التطوير المستمر من عناصر خلق ميزة تنافسية أو الحفاظ على الميزة التنافسية الموجودة بالفعل لدى الشركة، إذ أنه إذا توقفت الشركة عن التطوير والإبداع في طرق الإنتاج وفي كافة مراحلها المختلفة لتحسين الميزة التنافسية، قد تفقد المنشأة هذه الميزة التنافسية وتتلاشى مع مرور الوقت.

٦- مستوى الإنتاجية : ويقصد بها معدل إنتاجية كل العناصر المشتركة في العملية الإنتاج بكافة مراحلها، بدايةً من التخطيط والتصميم إلى التسليم للعميل، بمعنى آخر إلى أي مدى يتم الإستغلال الأمثل لكافة الموارد المتاحة للمنشأة سواءً موارد مادية ومالية وبشرية وتكنولوجية لتحقيق أفضل إنتاجية ممكنه بأقل تكلفة .

رابعاً: مؤشرات قياس القدرة التنافسية

هناك العديد من المؤشرات التي يمكن من خلالها قياس القدرة التنافسية أو قوة الميزة التنافسية التي تتمتع بها المنشأة والتي تنعكس على المنشأة على عدة مستويات منها:- (شعراوي، ٢٠٢١)

١- مستوى الربحية:- تعتبر الربحية هي المقياس الأكثر وضوحاً ودلالة لمدى قدرة الميزة التنافسية على تحقيق المستهدف منها وإنعكاس أثرها على أداء المنشأة وبالتالي على مستوى أرباح الشركة.

- ٢- حجم التكلفة:- تعتبر التكلفة هي الوسيلة الأسهل لتحقيق الميزة التنافسية وبيان أثرها على أداء المنشأة، إذ أنه إذا إستطاعت المنشأة تحقيق ميزة تنافسية بخفض التكلفة تستطيع بناءً عليه جذب المزيد من العملاء بسهولة.
- ٣- حجم الإنتاجية:- تعتبر الإنتاجية هي الميزة التنافسية القادرة على خفض التكلفة بشكل كبير حيث تساعد على زيادة فاعليه إستغلال موارد المنشأة .
- ٤- الحصة السوقية:- تنعكس حصة المنشأة من السوق على حجم الربح المتحقق والذي يكون كنتيجة لتحقيق المنشأة لميزة تنافسية جيدة وقويه عن باقي منافسيها في السوق.

اساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ومواجهة الإغراق مفهوم الإغراق :

هناك عدة مفاهيم للإغراق تناولها العديد من فروع العلوم المختلفة فهناك مفهوم الإغراق من وجهة نظر قانونية وهناك مفهوم الإغراق من وجهة نظر إقتصادية وهناك مفهوم الإغراق من وجهة نظر محاسبية وسوف نتطرق لمفهوم الإغراق من كافة جهات النظر تلك وسينصب تركيزنا على وجهة النظر المحاسبية أو التكاليفية .

الأول: مفهوم الإغراق من وجهة نظر قانونية :-

هناك عدة تعريفات لمفهوم الإغراق قانونياً منها :-

يقصد به قيام دولة معينة أو منظمة تجارية معينة بإتباع أسلوب يعمل على تمييز الأسعار بين السلعة في الداخل من ناحية، وسعر تصدير نفس السلعة للخارج بحيث يكون سعر التصدير أقل من سعر السلعة داخل السوق المحلي مضافاً إليها مصروفات النقل والشحن والجمارك وغيرها.(جمعان، ٢٠٢١)

ويعرف البعض الآخر الإغراق بأنه يُعبر عن المنافسة التي تهدد الإنتاج الوطني أو تجعل الشركات داخل الدولة مجبره على خفض السعر وإلا تعرضت لخسارة كبيرة .(فياض، ٢٠٠٤)

وتعريف آخر بأنه سلوك يتنافى مع المنافسة الشريفة أو النزيهه وذلك بخلق تمييز في السعر بين سعر المنتج أو الخدمة في السوق المحلي وسعر نفس المنتج أو

الخدمة في الأسواق الدولية ويكون ذلك ببيع المنتج أو الخدمة في سوق بلد معين بسعر أقل من تكلفته أو من سعر بيعه في سوق البلد المنتج. (الغامدي، ٢٠١٧) وهناك تعريف للإغراق بأنه تصدير سلعة بسعر أقل من قيمتها العادية في وضع التجارة الطبيعي المعتاد. (جمعان، ٢٠٢١) وبناءً على ما سبق يرى الباحث أن الجانب القانوني للإغراق يركز على تعريف الإغراق بأنه بيع سلعة معينة بسعر أقل من القيمة المماثلة أو العادلة لها في السوق في الوضع الطبيعي، لتحقيق أهداف غير مشروعة بإقصاء منافسين من السوق، بما يعتبر في النهاية ممارسة غير مشروعة أو ممارسة غير قانونية ومنافية للمنافسة الشريفة، ويُعتبر التوصيف القانوني جانب مهم جداً لبداية مواجهة هذه الظاهرة ومكافحتها.

الثاني: مفهوم الإغراق من وجهة نظر إقتصادية :-

هناك عدة تعريفات للإغراق كذلك من وجهة نظر إقتصادية يمكن إرجاعها كالتالي:-
فعرفه البعض بأنه بيع سلعة أو منتج بأسعار تصديرية للأسواق الأجنبية بأقل من سعر السلعة داخل الدولة المصدرة أو داخل السوق المحلي. (شمت، ٢٠١٠)
وهناك تعريف آخر للإغراق بأنه بيع السلعة في الأسواق الخارجية بسعر أقل من التكلفة على أن يتم تعويض هذه الخسارة ببيع السلعة بسعر مرتفع في السوق المحلي. (الجرف، ٢٠٠٠)

ومما سبق يرى الباحث أن الإغراق من الناحية الإقتصادية هو عملية بيع سلعة واحدة بمواصفات واحدة في سوقين محلي ودولي بسعرين سعر مرتفع في السوق المحلي وسعر أقل في السوق الدولي، أي أنها ظاهرة إقتصادية تُعبر عن تمييز سعري لسلعة ما في سوق محلي وسوق دولي ، ويُعتبر الإغراق بمثابة حرب إقتصادية تشنها منشأة أو دولة ما على منشأة ما أو إقتصاد دولة أخرى .

الثالث: مفهوم الإغراق من وجهة نظر محاسبية

وهذا المفهوم في حدود علم الباحث لم يُشر إليه معظم الذين كتبوا عن الإغراق من قبل، فيُضيف الباحث لمصطلح الإغراق مفهوماً آخر من وجهة نظر محاسبية حيث يرى **الباحث** أن الإغراق من الناحية المحاسبية هو بيع سلعة ما بسعر التكلفة فقط دون إضافة هامش ربح لسعر البيع أو بسعر أقل من تكلفة إنتاجها أي بتحقيق خسارة، وتتعدد الأسباب التي قد تدفع منشأة ما للقيام بهذا السلوك، منها مثلاً أسباب إقتصادية متعلقة بالسيطرة على السوق وإخراج المنافسين منه والإحتكار، أما الأسباب المحاسبية فمنها الأسباب المتعلقة بالتكلفة وهامش الربح أو الخسارة كسبب مثلاً زيادة حجم المخزون لأقصى حد ممكن فتحاول المنشأة تصريف أكبر قدر ممكن من البضاعة المخزونه لديها حيث يُعتبر المخزون أموالاً راكده، أو بسبب قُرب إنتهاء صلاحية المنتج وإحتمال تعرضه للتلف فتقوم الشركة ببيعه بسعر لا يحقق أي ربح أو ربما بسعر أقل من تكلفته لتقليل حجم الخسائر المتوقع حدوثها لو إنتهت مدة صلاحيته بمخازن الشركة.

ثالثاً: خصائص الإغراق

- ثمة خصائص ومميزات للإغراق منها :- (شريف، ٢٠٢٠) (الصالح، ٢٠١٨)
- ١- يعتبر الإغراق أحد أساليب المنافسة السعرية والتي تعتمد على خفض قيمة تكاليف الإنتاج الفعلية أو الحقيقية.
 - ٢- يعتمد الإغراق على بيع السلعة أو الخدمة بسعر تنافسي منخفض يحقق خسائر للمنافسين، مما يمثل ضرراً بالغاً على التنافسية في السوق المحلية للمنتجات الوطنية.
 - ٣- الإغراق ظاهرة متعدية تنسم بالطابع أو البعد الدولي، من خلال إنتقال السلعة من بلد المنشأ إلى البلد المستورده في إطار التبادل التجاري بين البلدين.
 - ٤- أنه ظاهرة يقوم فيها المنافسين من شركات محلية وتجار وشركات أجنبية بتخفيض السعر بما يسمى بالتسعير التعسفي أو بالتسعير العدواني أي التخفيض الكبير في السعر بأقل من تكلفة الإنتاج للعمل على إخراج المنافسين في السوق تمهيداً لتحقيق الإحتكار أو شبه الإحتكار.

المبحث الثالث الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية إلى التعرف على دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم القدرة التنافسية للشركات التي تواجه ظاهرة الإغراق، وتوصيف البيانات الأولية في قائمة الإستقصاء التي إعتد عليها الباحث علاوة على ذلك توضيح أدوات التحليل الإحصائي المستخدمة في تحليل الإستقصاء وكذلك إختبار مقياس الدراسة بغرض الحصول على النتائج التي توضح التحقق من فرضيات الدراسة . ولتحقيق ذلك الهدف سوف يعتمد الباحث على بعض الأساليب الإحصائية الوصفية وبعض الأساليب الإحصائية الإستدلالية .

أولاً: مجتمع الدراسة:

تمثل الدراسة في عدد من شركات الطباعة بمنطقة العاشر من رمضان بجمهورية مصر العربية وذلك للعام ٢٠٢٣م

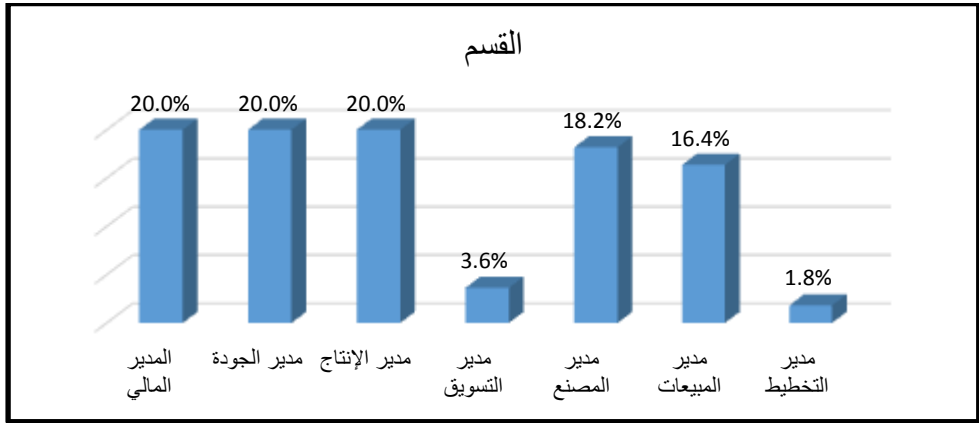
ثانياً: عينة الدراسة:

تكونت عينة الدراسة من ١١ شركة من شركات الطباعة بمنطقة العاشر من رمضان بجمهورية مصر العربية طبقت عليهم الاستبانة في ٢٠٢٣م، بحيث كان عدد المشاهدات ٥٥ مشاهدة بواقع ٥ مشاهدات لكل شركة.

الفرض الرئيسي الأول: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الثلاثة محل البحث (أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت) وبين دعم القدرة التنافسية للشركات التي تواجه ظاهرة الإغراق .

تقوم هذه الفرضية على وجود علاقة بين تطبيق كل أسلوب أساليب المحاسبة الإدارية محل البحث - أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب هندسة القيمة واسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت - وبين دعم القدرة التنافسية للشركات التي تواجه ظاهرة الإغراق، وللتحقق من هذا الفرض تم حساب التكرارات والنسب المئوية لإستجابات أفراد الدراسة على كل محور من محاور الإستبانة والمتعلقة بدور أساليب

المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم القدرة التنافسية للشركات التي تواجه ظاهرة الإغراق بشركات الطباعة بمنطقة العاشر من رمضان، ثم تم حساب المتوسطات والإنحرافات المعيارية لهذه الإستجابات وذلك لتحديد قوة العلاقة.



الفرض الرئيسي الثاني: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الثلاثة محل البحث (أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت) وبين القدرة التنافسية للشركات وقدرتها على مواجهة ظاهرة الإغراق .

للتحقق من هذا الإفتراض تم حساب التكرارات والنسب المئوية لإستجابات أفراد الدراسة على كل عبارة من عبارات المحور الثالث والمتعلق بالتكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الثلاثة أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت لتدعيم القدرة التنافسية للشركة لتساعد على مواجهة الإغراق لدي عينة الدراسة بشركات الطباعة بمدينة العاشر من رمضان ، ثم تم حساب المتوسطات والإنحرافات المعيارية لهذه الإستجابات وذلك لتحديد مستوى رفع التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الثلاثة محل البحث (أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة وأسلوب التكلفة على أساس

النشاط الموجه بالوقت) من القدرة التنافسية للشركات ومساعدتها على مواجهة ظاهرة الإغراق، فكانت النتائج كما هي موضحة في التالي:

جدول (٢): التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات والانحرافات المعيارية لإستجابات عينة الدراسة حول مستوى رفع التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الثلاثة محل البحث (أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت) من القدرة التنافسية للشركات ومساعدتها على مواجهة ظاهرة الإغراق (جدول رقم ٢)

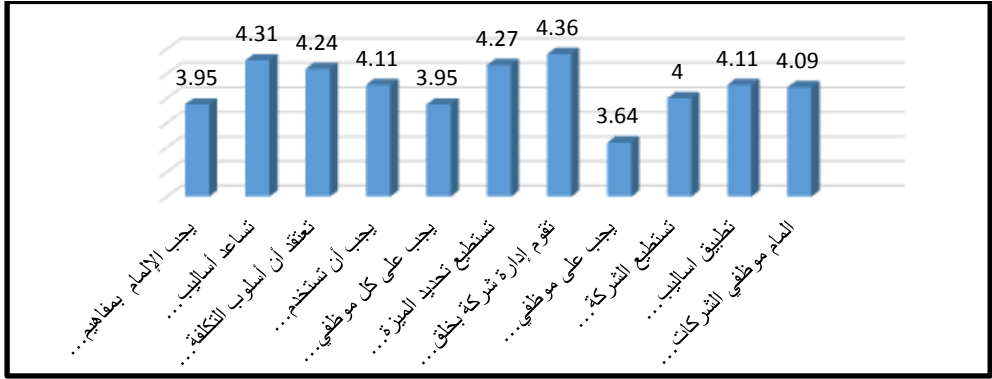
الترتيب	مستوي الرفع	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط	العبارة
6	مرتفع جدا	86.5%	0.72	4.33	يعتبر التكامل بين التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة مهم جداً لخفض التكلفة في شركات الطباعة
3	مرتفع جدا	87.3%	0.68	4.36	يعتبر التكامل بين هندسة القيمة والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ينعكس بشكل إيجابي على إدارة التكلفة في شركات الطباعة
2	مرتفع جدا	87.6%	0.76	4.38	يعتبر التكامل بين التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت يساعد الإدارة على التحكم في حجم التكلفة في كافة مراحل الإنتاج
5	مرتفع جدا	86.9%	0.78	4.35	يعتبر التكامل بين الأساليب الثلاثة معاً له أثر إيجابي على كافة عناصر التكاليف خلال جميع مراحل الإنتاج المختلفة
1	مرتفع جدا	88.7%	0.66	4.44	القدرة التنافسية هي العامل المرجح لنجاح الشركة في البقاء في سوق العمل
7	مرتفع جدا	85.1%	0.80	4.25	يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على خفض التكلفة للحد الأدنى
10	مرتفع جدا	84.0%	0.73	4.20	يعتبر أسلوب هندسة القيمة أداة مهمة لإدارة الموارد المتاحة بما يحقق أقصى استفادة ممكنة
7	مرتفع جدا	85.1%	0.80	4.25	يساعد أسلوب هندسة القيمة على إستبعاد أي نشاط لا يضيف قيمة للمنتج
9	مرتفع جدا	84.7%	0.82	4.24	يساعد الدمج بين الأساليب الثلاثة على خلق ميزة تنافسية لشركة الطباعة
4	مرتفع جدا	87.3%	0.87	4.36	يساعد التكامل بين الأساليب الثلاثة على الإستغلال الأمثل لموارد الشركة
مرتفع جدا		86.3%	0.52	4.32	علاقة التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بالقدرة التنافسية للشركات ومواجهة ظاهرة الإغراق

ويتفرع من هذه الفروض ثلاثة فروض فرعية هي :-

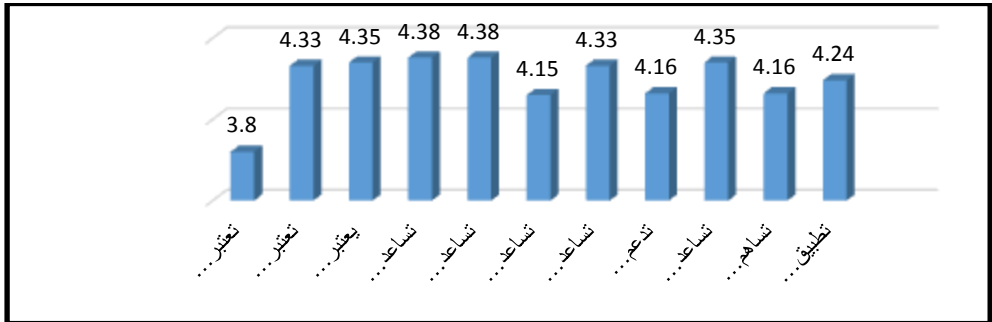
الفرض الفرعي الأول: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إلمام موظفي الشركات التي تواجه ظاهرة الإغراق بالمصطلحات محل البحث وبين نجاح تطبيق هذه الأساليب. (جدول رقم ٣)

الترتيب	مستوي الضرورة	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط	العبارة
8	ضروري	78.9%	0.91	3.95	يجب الإلمام بمفاهيم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية عموماً لموظفي الإدارات المختلفة في الشركة
2	ضروري جدا	86.2%	0.77	4.31	تساعد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على اتخاذ القرارات بشكل أكثر فاعلية
4	ضروري جدا	84.7%	0.74	4.24	تعتقد أن أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القمية والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت مناسبة لشركات الطياعة
6	ضروري	82.2%	0.94	4.11	يجب أن تستخدم الشركة أحد الأساليب الثلاثة في إدارة الشركة
9	ضروري	78.9%	0.97	3.95	يجب على كل موظفي الشركة الإلمام بمفهوم القدرة التنافسية
3	ضروري جدا	85.5%	0.80	4.27	تستطيع تحديد الميزة التنافسية (أو أكثر إن وجد) الخاصة بالشركة
1	ضروري جدا	87.3%	0.70	4.36	تقوم إدارة شركة بخلق وتدعيم القدرة التنافسية لمنتجاتها
10	ضروري	72.7%	1.09	3.64	يجب على موظفي الشركة الإلمام بمفهوم الإغراق
7	ضروري	80.0%	0.88	4.00	تستطيع الشركة مواجهة ظاهرة الإغراق إذا تعرضت له من المنافسين
5	ضروري	82.2%	0.83	4.11	تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الثلاثة أو بعضها يجعل الشركة أكثر قدرة على مواجهة الإغراق
	ضروري	81.9%	0.53	4.09	إلمام موظفي الشركات التي تواجه ظاهرة الإغراق بالمصطلحات محل البحث

أثر الدمج بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على مستوى القدرة التنافسية للشركات التي تواجه ظاهرة الإغراق ...
وليد علي سالم ماضي



الفرض الفرعي الثاني: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية كضرورة للشركات التي تواجه ظاهرة الإغراق وبين نجاح الشركة في دعم القدرة التنافسية.



الفرض الفرعي الثالث: لا يوجد إختلاف معنوي ذو دلالة إحصائية بدور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم القدرة التنافسية للشركات التي تواجه ظاهرة الإغراق بناءً على كلاً من سنوات الخبرة، والمستوي العلمي للموظف. (جدول رقم ٤)

Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnov ^a			الخبرة بالسنوات
Sig.	df	Statistic	Sig.	df	Statistic	
0.503	6	0.920	.200*	6	0.203	من ٦-٣
0.199	4	0.841		4	0.267	من ١٠-٦
0.129	45	0.961	0.150	45	0.116	أكثر من ١٠
0.658	6	0.940	.200*	6	0.232	من ٦-٣
0.230	4	0.851		4	0.294	من ١٠-٦
0.011	45	0.932	0.105	45	0.120	أكثر من ١٠
0.570	6	0.929	0.146	6	0.283	من ٦-٣
0.911	4	0.982		4	0.210	من ١٠-٦
0.003	45	0.916	0.068	45	0.127	أكثر من ١٠
0.326	6	0.892	0.059	6	0.317	من ٦-٣
0.566	4	0.925		4	0.272	من ١٠-٦
0.120	45	0.960	.200*	45	0.084	أكثر من ١٠

النتائج والتوصيات

في ضوء الدراسة النظرية وما إنتهت إليه الدراسة الميدانية يمكن تقسيم النتائج إلى :-

النتائج على المستوى النظري

- ١- هناك شبه إتفاق بين كافة الأدبيات المحاسبية على أهمية تطبيق الأساليب المحاسبية الإدارية الإستراتيجية عموماً في مختلف الشركات والمنظمات وبالتحديد الأساليب الثلاثة محل البحث أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت .
- ٢- يُعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من الأساليب الرئيسية المستخدمة للتحكم في التكاليف في الشركات التي تعمل في مجال الطباعة .
- ٣- يُعتبر أسلوب هندسة القيمة من الأساليب المناسبة لنشاط الطباعة حيث يساعد على التحكم في عناصر التكاليف بدايةً من مرحلة التصميم ، فتنجذب الشركة تحمل عناصر تكاليف إضافية يمكن إستبعادها من البداية

٤- يُعتبر أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC من الأساليب التي تتناسب بشكل كبير مع نشاط الطباعة حيث يعتمد هذا الأسلوب في تحديد التكلفة على عنصر الوقت المطلوب لإنجاز المهمة، وفي نشاط الطباعة يُعتبر عدد ساعات العمل على كل ماكينة وسيلة فعالة جداً لحساب التكلفة لكل أمر شغل أو طلبية بحساب الوقت المطلوب لإتمام الطلبية على كل ماكينة .

٥- تُعتبر ظاهرة الإغراق من الظواهر التي قد تواجهها شركات الطباعة في السوق مما يستوجب عليها ضرورة الإستعداد لذلك، وبالتالي يجب عليها تخفيض تكلفتها لأدنى حدٍ ممكن، وأن تعمل على الإستغلال الأمثل لكافة مواردها المتاحة .

٦- توصلت الدراسة إلى أن التكامل والدمج بين الأساليب المحاسبية الإدارية الإستراتيجية تُعتبر طريقة فعالة ومفيدة للإستفادة من مميزات كل أسلوب وتقادي أي عيوب، حيث يُعتبر التكامل بين الأساليب الثلاثة مفيد وذا أثر جيد على طرق حساب التكلفة وطرق التحكم فيها وتحديد المراحل التي تحتاج إلى تحسين مستوى كفاءتها في الشركة، مما يساعد بشكل كبير في مواجهة ظاهرة الإغراق في حال تعرض الشركة له من قبل المنافسين لها في السوق .

١- لم تتطرق إي من الدراسات السابقة إلى دمج الأساليب الثلاثة معاً وتطبيقها في شركات الطباعة حال مواجهتها للإغراق من أي من منافسيها في السوق، وبالدمج بين الأساليب الثلاثة تتضح أهمية ودور علم المحاسبة الإدارية في التحكم في عناصر التكلفة والسيطرة عليها وتحديد نقاط القوة والضعف على طول مراحل الإنتاج المختلفة .

٢- النتائج على المستوى الميداني

في ضوء الربط المنهجي للمشكلة البحثية بنتائج الدراسة الميدانية، ومع بيان مدى إتساقها مع النتائج التي تم التوصل إليها من تحليل الأدبيات السابقة ، يُمكن للباحث عرض النتائج التالية :-

- ١- هناك علاقة قوية بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وبين دعم القدرة التنافسية للشركات التي تواجه ظاهرة الإغراق .
- ٢- يساعد تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على إدارة التكلفة بشكل إستراتيجي متكامل تشمل جميع مراحل النشاط مما يخفض التكلفة في كل مراحل الإنتاج ويعطي ميزة تنافسية أفضل للشركة
- ٣- هناك إتفاق كبير على أهمية التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الثلاثة محل البحث (أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت) للمساعدة في زيادة القدرة التنافسية للشركات ومساعدتها على مواجهة ظاهرة الإغراق .
- ٤- لا يوجد إختلاف معنوي ذو دلالة إحصائية بدور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم القدرة التنافسية للشركات التي تواجه ظاهرة الإغراق بناءً على سنوات الخبرة .
- ٥- يعتبر التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت أحد الوسائل التي تساعد الإدارة في التحكم في حجم التكلفة التي تتكديها الشركة في كافة مراحل الإنتاج المختلفة .
- ٦- تساعد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية دوراً أساسياً في خلق الميزة التنافسية التي تستطيع الشركة من خلالها مواجهة منافسيها في سوق العمل .
- ٧- تلعب أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية – إذا تم إختيار ما يناسب طبيعة النشاط منها - دوراً محورياً في دعم القدرة التنافسية للشركات التي تواجه ظاهرة الإغراق.
- ٨- أن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الثلاثة أو بعضها يجعل الشركة أكثر قدرة على مواجهة الإغراق .
- ٩- تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية يساعد على توفير معلومات مالية وغير مالية تخدم الإدارة في إتخاذ القرارات مما يترتب عليها زيادة الربحية ورفع كفاءة الأداء داخل الشركة .

التوصيات

يوصي الباحث بالآتي :-

- ١- ضرورة الإهتمام بكيفية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في حساب تكلفة العنصر البشري في شركات الطباعة من حيث مستوى الكفاءة والخبرة والتدريب ومحاولة حساب حجم التكلفة التي تتحملها الشركة في شكل هالك سواء طبيعي أو غير طبيعي كنتيجة لعدم كفاءة العنصر البشري .
- ٢- ضرورة إجراء المزيد من الدراسات عن التكامل بين أكثر من أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تتناسب مع طبيعة النشاط لإدارة التكلفة بأفضل شكل ممكن حتى تستطيع الشركة مواجهة الإغراق إذا تعرضت له .
- ٣- ضرورة الإهتمام والتركيز على أنظمة التكاليف المطبقة في شركات الطباعة بما يخدم عملية خفض التكلفة في النهاية من خلال تطبيق الأساليب المحاسبية الإدارية الإستراتيجية .
- ٤- ضرورة العمل على مساعدة كافة الشركات في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية التي تناسب نشاطها عن طريق نشر النتائج الإيجابية للشركات التي طبقت هذه الأساليب وحققت نتائج إيجابية .
- ٥- ضرورة نشر الوعي بين الموظفين عن طريق تحفيز الشركات على عمل دورات تدريبية لكافة المستويات الإدارية عن أهمية ودور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم إدارة الشركة على تحقيق النجاح والإستمرارية في سوق العمل .

أولاً: المراجع العربية

■ الكتب

- (١) ال صيرفي، محمد، (٢٠٠٨)، "الجودة الشاملة طريقك للحصول على الايزو"، مؤسسة حورس الدولية للنشر، الإسكندرية .
- (٢) شمت، نيفين حسين، (٢٠١٠)، "مكافحة الإغراق في العالم العربي"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية .
- (٣) العباسي، عبدالحميد، (٢٠١٥) الأساليب الإحصائية الحديثة لتحليل البيانات باستخدام الحزم الإحصائية، معهد الدراسات والبحوث الإحصائية، جامعة القاهرة .

٤) محمد، صلاح مهدي، (٢٠٠٩) التحليل المعمق للبيانات باستخدام الحزمة الإحصائية SPSS - مركز مهارات إنشاء بيانات التعلم الشخصية بالجامعة العربية بالقاهرة.

■ الرسائل العلمية:

- ٥) درويش، حنان محمد مصطفى، (٢٠٠٦)، "التحليل المحاسبي الإستراتيجي باستخدام نظام (BSC) لدعم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال – دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراة في المحاسبة، كلية التجارة بالسويس، جامعة قناة السويس.
- ٦) الدنف، محمد عمر محمد، (٢٠٢٠)، "زيادة درجة ملائمة أنظمة التكاليف من خلال التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت وأسلوب التكلفة المستهدفة لغرض التوجه الإستراتيجي في منشآت الأعمال: دراسة حالة"، رسالة دكتوراة، جامعة طنطا، كلية التجارة، قسم المحاسبة.
- ٧) الدنف، محمد عمر محمد، (٢٠٢٠)، "زيادة درجة ملائمة أنظمة التكاليف من خلال التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت وأسلوب التكلفة المستهدفة لغرض التوجه الإستراتيجي في منشآت الأعمال: دراسة حالة"، رسالة دكتوراة، جامعة طنطا، كلية التجارة، قسم المحاسبة.
- ٨) صاحب، منار علي، (٢٠١٥)، "دور هندسة القيمة في تعزيز تطبيق إدارة الجودة الشاملة"، جامعة واسط، كلية الإدارة والإقتصاد، قسم المحاسبة. <http://www.researchgate.net/publication>
- ٩) عباس، اسامة حسين، (٢٠١٥)، "إطار مقترح للتكامل بين مدخل التكلفة المستهدفة ونظام المحاسبة عن الفقد لدعم إستراتيجية زيادة التكلفة – دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية.
- ١٠) عبد الله، عماد محمد عبد القوي، (٢٠٢٠)، "إطار مقترح لقياس أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في تعزيز تقارير الأداء المالي للشركات المساهمة: دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، قسم المحاسبة.
- ١١) عبدالفتاح، رانيا حماده، (٢٠٠٦)، "مدخل مقترح لإستخدام نظام تحديد التكلفة بالتدفق العكسي لتحقيق متطلبات مشروعات الإنتاج الفوري مع دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.
- ١٢) عطوة، هبة حسن محمد حسن، (٢٠٢٠)، "مدخل مقترح للتكامل بين أسلوب تكلفة دورة حياة المنتج وأسلوب التكلفة المستهدفة بهدف تطوير النظام المحاسبي للتكاليف لتحقيق الميزة التنافسية للمشروعات المتوسطة والصغيرة مع دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، قسم المحاسبة.

١٣) فيود، ابراهيم عوض محمد(٢٠١٨)، "تطوير الموازنة على اساس النشاط باستخدام أدوات إدارة التكلفة الأستراتيجية بهدف دعم مدخل الموازنة على أساس المخاطر: دراسة تطبيقية على قطاع المقاولات"، رسالة دكتوراة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة.

١٤) (الكرزازي، محمد السيد نيني،(٢٠١٥)، "التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ظل التحسين المستمر لتدعيم الإستراتيجية التنافسية في الأنشطة الخدمية: دراسة ميدانية على شركات الطيران في ليبيا"، رسالة دكتوراه، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة.

الدوريات العلمية والمؤتمرات:

١) ابراهيم، محمد الشحات(٢٠٢٠)، "إطار مقترح لإستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية للتقييم والتحسين المستمر للشركات المساهمة لكرة القدم المصرية"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، المجلد ١١، العدد ٣.

٢) ابن كليب، سالم عبد الله صالح،(٢٠٢٠)، "أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق ميزة تنافسية: دراسة إستكشافية على الشركات الصناعية في محافظة حضرموت"، *مجلة الريان للعلوم الإنسانية والتطبيقية*، جامعة الريان، كلية العلوم الإدارية والمالية، المجلد ٣، العدد ١.

٣) ابو الذهب، دينا احمد عبد الغفار،(٢٠٢١)، "أثر أسلوب القياس المرجعي في ترشيد قرارات الإستثمار في البنوك التجارية – دراسة ميدانية"، *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة*، جامعة كفر الشيخ، المجلد السابع، العدد ١١، الجزء الثالث.

٤) أحمد، مروة عبد الله علي،(٢٠١٨)، "أثر التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة على القدرة التنافسية للمنشأة"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد ٩، العدد الثاني.

٥) البشتاوي، سليمان حسين جريرة، طلال سليمان(٢٠١٥) "أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية وإستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة في الأردن"، *مجلة العلوم الإدارية، كلية العلوم الإدارية والمالية*، جامعة الإسرائ، قسم المحاسبة المجلد ٤، العدد ١

٦) الجيوشي، أميمة رزق علي(٢٠١٥)، "دراسة إنتقادية للأساليب التكاليفية المستخدمة في تخفيض التكاليف بالمنظمات الصناعية"، *مجلة البحوث المالية والتجارية*، جامعة بورسعيد، كلية التجارة، العدد الرابع، الجزء الثاني.

٧) بوغزارة، نادية،(٢٠١٧)، "دور سلسلة القيمة ليورتر في إبراز الميزة التنافسية للمؤسسة – دراسة حالة La Méga Pizza ولاية قسنطينة"، *كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير*، جامعة العربي بن مهيدي، الجزائر.

ثانياً: المراجع الاجنبية

- 1- Larry White . (2009).” Resource consumption accounting: Manager-focused management accounting”. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, Vol. 20 .Issue, 4 p. 64. www.interscience.wiley.com .
- 2- Fuling Liu(2011) , “ A New Conception of Engineering Cost Control of Large- scale Public Projects Under Value Management Condition”,**Management & Engineering**, Iss.2, available at: www.Seiofbluemountaion.Com
- 3- Chougule Mahadeo Annappa, Kallurkar Shrikant Panditrao, “Application of Value Engineering for Cost Reduction – A Case Study Of Universal Testing Machine”, **International Journal of Advances in engineering& Technology**, Vol. 4, Iss.1, 2012, pp. 618-629, available at: www.ProQuest.Com
- 4- Save International Association,” **Value Engineering**”, 2012, available at: www.Valueeng.org
- 5- Hongping Wang, Xuwie Li,(2013),”The application of value engineering in project decision – making”, *Journal of Chemical and Pharmaceutical Research*, 5(12)
- 6- Ghafeer,M , Abdul Rahman, A, Mazahrih, B, (2014),” The Impact of Target Cost Method to Strengthen the omptitiveness of Industrial Companies”, [international journal of business and social science](http://www.internationaljournalofbusinessandsocialscience.com), vol.5, No.2, Jordan.
- 7- A.D.Sun, “Existing Problems and Strategic Choices of China's Anti-dumping Accounting”. *Research on Financial and Economic Issues*, 2014(372),11:79-82, In Chinese
- 8-Abbas, Ahmed. 2014. *The Characteristics of Successful Benchmarking Implementation Guidelines for a National Sterategy for Promoting Benchmarking*, Master Thesis in Science and Advanced Technology, Massey University, New Zealand.

9-Majeed,A.,(2015), "The strategic impact of integration between target costing and continuous improvement techniques in achiving cost reduction and competitive advantage : An Analytical study, Merit Research Journal, Vol.3(4).
www.meritresearchjournals.org

10-Sliman, Al-soboa, Al-Ghazzawi, Ali, Joudeh, Abdulhakim,(2015), "The Impact of Strategic Costing Techniques on The Performance of Jordanian Listed Manufacturing Companies", Research Journal of Finance and Accounting, Vol.6, No.10, pp: 116-127

11- Sozuer, A., Altuntas, G. and Semercioz, F.,(2015), " Inter-Firm Governance and Relationship Quality: A Study on 3pl Finns",
Journal Of Global Strategic Management, Vol. 17, pp.29-40

12-Goncharuk, G., et al. (2015). Benchmarking As A Performance Management Method, *Polish Journal Of Management Studies*, Vol.11, No.2.

مواقع الإنترنت

- ١- مركز تحديث الصناعة IMC التابع لوزارة التجارة والصناعة [http:// imc-egypt.org](http://imc-egypt.org)
- ٢- دار المنظومة <http://www.mandumah.com>
- ٣- موقع وزارة التجارة والصناعة <http://www.mti.gov.eg>
- ٤- موقع رئاسة الوزراء <https://www.cabinet.gov.eg>
- ٥- <http://www.researchgate.net/publication>
- ٦- www.bircu-journal.com/index.php/bircu
- ٧- <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2020.107871>
- ٨- www.ProQuest.Com
- ٩- www.Valueeng.org
- ١٠- www.interscience.wiley.com
- ١١- www.Seiofbluemountaion.Com
- ١٢- <http://isci-academy.com>