

دور تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في خفض التكاليف الصناعية بشركات إنتاج السكر، دراسة حالة شركة سكر كنانة
خضر الطيب الامين

جامعة الامام المهدي - كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة

مستخلص

هدفت الدراسة إلى بيان دور تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف الصناعية بشركات إنتاج السكر تمت صياغة مشكلة الدراسة من خلال التساؤل التالي : ما دور نظام التكلفة المستهدفة في خفض التكاليف الصناعية بشركات إنتاج السكر . ، قامت الدراسة على الفرضيات التالية: تكلفة الإنتاج المحددة بواسطة نظم التكاليف التقليدية غير ملائمة لتحديد التكاليف الصناعية في ظل بيئة الأعمال الحديثة، تطبيق نظام التكلفة المستهدفة له أثر إيجابي في خفض التكاليف الصناعية بشركة سكر كنانة. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج وهي استخدام نظريات تحميل التكاليف التقليدية المتمثلة في الطريقة المباشرة والمتغير والمستغلة والكلية لا تؤدي إلى تحديد التكاليف الصناعية بشكل سليم، تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى خفض التكاليف الصناعية وزيادة الأرباح بالنسبة لشركات إنتاج السكر، من توصيات الدراسة ضرورة تخلي الشركات الصناعية عن تطبيق نظريات تحميل التكاليف التقليدية لقياس وتحديد تكاليف إنتاج السكر، ضرورة تبني شركات إنتاج السكر نظام التكلفة المستهدفة لأنه يؤدي إلى تخفيض التكاليف الصناعية وبالتالي زيادة أرباح الشركات.

الكلمات المفتاحية: نظم التكاليف التقليدية والحديثة، نظام التكلفة المستهدفة

Abstract

The problem of the study is the role of the targeted cost system in reducing the industrial costs of the sugar companies. The paper applied the targeted cost system to sugar industry with the aim of reducing manufacturing costs. The cost of production as determined by the traditional cost calculation systems is not suitable for the determination of industrial costs in the modern business environment. In Kenana sugar company, the study found that the use of traditional costing theories, does not properly determine industry costs. Implementing the target cost system reduces industrial costs and increases profits of sugar production companies. The paper calls on the sugar companies to adopt the cost-targeting system because it reduces industrial costs and increases companies' profits.

Key words: Targeted Cost System, Traditional and Modern Cost System

مقدمة:

إنّ التّفقّم والتّطوّر الكبير في الأساليب التكنولوجية المتعلقة بالمنتجات، أو التشغيل، أو المعلومات في ظل المنافسة الشديدة والمستمرة تحتم على منظمات الأعمال التميز في إحدى مجالات الأداء والتي تشمل التكلفة والجودة؛ هذه المتغيرات وما تبعها من تبني الفلسفات الإدارية المستخدمة أدت إلى تغييرات جوهرية في العمليات الإدارية أو المحاسبية، حيث ظهر أسلوب أو نظام التكلفة المستهدفة نتيجة لهذه التغيرات المعاصرة باعتبار أنه نظام يساعد على تخفيض التكاليف وتطوير المنتج القائم وتقديم منتج جديد للسوق بجودة مرتفعة وتكلفة أقل كمعالجة لقصور نظم التكاليف الحديثة.

مشكلة الدراسة: تظهر مشكلة الدراسة من السؤال الرئيسي التالي:

ما دور تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في خفض التكاليف الصناعية بشركات إنتاج السكر؟. وتتفرع من السؤال الأسئلة التالية:

1. هل تكلفة الإنتاج المحددة بواسطة نظم التكاليف التقليدية ملائمة في ظل بيئة الأعمال المعاصرة؟
 2. هل لتطبيق نظام التكاليف المستهدفة دور إيجابي في خفض التكاليف الصناعية.
- أهمية الدراسة:** تظهر أهمية الدراسة من خلال النقاط التالية:
1. استعراض نظم التكاليف التقليدية ووتبيين قصورها في تحديد التكلفة.
 2. التعرف على مفهوم وأهداف نظام التكلفة المستهدفة.
 3. بيان دور نظام التكلفة المستهدفة في خفض التكاليف الصناعية.
 4. اختبار مدى قيام شركة سكر كنانة بتطبيق نظام التكاليف المستهدفة لتخفيض التكاليف الصناعية.

أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى الآتي:

1. بيان قصور نظم التكاليف التقليدية في تحديد تكاليف الإنتاج.
 2. التعرف على مفهوم وأهداف نظام التكلفة المستهدفة.
 3. بيان دور التكلفة المستهدفة في خفض التكاليف الصناعية.
 4. اختبار مدى قيام شركة سكر كنانة بتطبيق نظام التكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف الصناعية.
- فرضيات الدراسة: تقوم الدراسة على الفرضيات الآتية:

1. تكلفة الإنتاج المحددة بواسطة نظم التكاليف التقليدية غير ملائمة لتحديد التكاليف الصناعية في ظل بيئة الأعمال الحديثة.
2. تطبيق نظام التكلفة المستهدفة له أثر إيجابي في خفض التكاليف الصناعية بشركة سكر كنانة.

منهج الدراسة:

استخدمت الدراسة المنهج التاريخي لسرد الدراسات السابقة، المنهج الاستنباطي لاستنباط الفرضيات، المنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات، والمنهج الوصفي التحليلي: لتحليل بيانات الدراسة.

مصادر جمع البيانات:

اعتمدت الدراسة المصادر أولية (الاستبيان)، والمصادر الثانوية (الكتب والمراجع والرسائل الجامعية والدوريات والمجلات والشبكة العنكبوتية للمعلومات).

مجتمع وعينة البحث: يتكون مجتمع البحث من كادر المحاسبين والمراجعين ومديري الإدارات بشركة سكر كنانة، أما عينة البحث فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من هذا المجتمع وهي 50 ما يمثل 70% من مجتمع الدراسة.

الدراسات السابقة

دراسة ميساء (2002م): تمثلت مشكلة الدراسة في مدى تطبيق نظام التكاليف المستهدفة على المشروعات الصناعية السعودية، هدفت الدراسة إلى إبراز دور التكاليف المستهدفة في الشركات اليابانية وإمكانية الاستفادة منها في بيئة الأعمال العربية، افترضت الدراسة وجود إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في بعض الشركات، يؤدي تطبيق التكلفة المستهدفة إلى تخفيض التكاليف الصناعية، يوفر نظام التكاليف المستهدفة معلومات تساعد في تطوير المنتجات. من نتائج الدراسة ضعف الإمكانيات في معظم الشركات محل الدراسة من ناحية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لمواجهة المنافسة العالمية. ترى الدراسة إن هذه الدراسة تتفق مع الدراسة الحالية جملة وتفصيلاً أي في المتغيرين التابع والمستقل لكل منهما.

دراسة عبد المنعم (2008م): تمثلت مشكلة الدراسة في عجز نظم التكاليف التقليدية وعدم قدرتها على تحديد وتوزيع التكاليف الصناعية، هدفت الدراسة إلى بناء نموذج محاسبي لاستخدام نظم التكاليف الحديثة لقياس تكلفة إنتاج السكر، من فرضيات الدراسة لا تتمكن نظم التكاليف التقليدية من تحديد تكلفة صناعة السكر في السودان بصورة دقيقة، من نتائج الدراسة اعتماد الطرق التقليدية على الحجم في قياس وتحديد التكلفة يعطي معلومات غير دقيقة لا تساعد على اتخاذ القرارات، من توصيات الدراسة تطبيق النموذج المقترح يساعد الإدارة في قياس وتحديد تكلفة الإنتاج. ترى الدراسة إن هذه الدراسة تتفق مع الدراسة الحالية في المتغير التابع للدراسة وكذلك المتغير المستقل لهذه الدراسة يشمل متغيرها المستقل وهو نظام التكلفة المستهدفة الذي هو أحد أنظمة التكاليف الحديثة.

دراسة عاشور (2010م): تمثلت مشكلة الدراسة في ارتفاع تكاليف الإنتاج وعدم فعالية تنظم التكاليف التقليدية في المساهمة في حلها، هدفت الدراسة إلى توضيح مزايا نظم التكاليف الحديثة وإمكانية مساهمتها في حل مشكلة ارتفاع تكاليف الإنتاج، من فرضيات الدراسة استخدام نظم التكاليف الحديثة يدعم القدرة على المنافسة من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج، استخدام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى قياس موضوعي لتكلفة الإنتاج. من نتائج الدراسة نظم التكاليف التقليدية في معظم الشركات التي تعاني من مشكلة ارتفاع تكلفة الإنتاج، من توصيات الدراسة إمكانية تطبيق النموذج المقترح في بعض الشركات لتوافر إمكانية التطبيق مما يساعد في تحديد موضوعي للتكاليف الإنتاجية. ترى الدراسة إن هذه الدراسة تتفق مع الدراسة الحالية في المتغير التابع وهو خفض التكاليف بينما المتغير لهذه الدراسة هو أشمل من دراسة الباحث.

دراسة سمية (2011م): تمثلت مشكلة الدراسة في ارتفاع متوسط تكلفة إنتاج السكر في الشركات السودانية مقارنة بإنتاج السكر المستورد، من أهداف الدراسة التعرف على أساليب الرقابة على التكاليف ومجالات خفض التكلفة وإمكانية تطبيق الأساليب العلمية لخفض التكلفة، من فرضيات الدراسة توجد علاقة بين نظام الرقابة على التكاليف وتكاليف الإنتاج، استخدام الأساليب الحديثة لتحديد التكلفة يؤدي إلى تحديد التكلفة الملائمة لقرار التسعير، من نتائج

الدراسة ارتفاع متوسط التكلفة الصناعية محل الدراسة يعود إلى عدة أسباب منها الطريقة المتبعة في قياس وتحديد التكلفة المباشرة، من توصيات الدراسة ضرورة تطبيق الأساليب الحديثة لقياس وتحديد التكلفة والرقابة على التكاليف. ترى الدراسة إن هذه الدراسة تتفق مع الدراسة الحالية في المتغير التابع وهو خفض التكاليف الصناعية بينما اختلفت عن دراسة الباحث في المتغير المستقل.

مفهوم التكلفة المستهدفة: أن التكلفة المستهدفة أسلوب للإدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية للوحدة الاقتصادية بحيث يجعلها تنتج منتجاً يؤدي وظائف محددة ويحقق الربح المخطط عند البيع المستهدف كما تعدّ التكلفة المستهدفة أحد مدخلات عملية تطوير المنتج وليست أحد مخرجاتها. (إيلي، 2013م، ص 32). يرى البعض الآخر أن التكلفة المستهدفة نظام يساعد على تخفيض التكاليف في مرحلة تطوير وتصميم المنتج سواء للنموذج الجديد أو عند تغيير النموذج بالكامل أو عند إجراء تعديل جزئي عليه، وينظر للتكلفة المستهدفة كعملية تطوير تدعم إدارة التكلفة الاستراتيجية في ضوء ثلاثة عناصر لهذه الإدارة هي تحليل الوضع التنافسي للمنتج، وتحليل مسببات التكلفة وتحليل سلسلة القيمة (زينات، 1999م، ص 37). ترى الدراسة أن نظام التكلفة المستهدفة يساعد على تخفيض التكاليف في مرحلة تطوير وتصميم المنتج سواء للنموذج الجديد أو عند تغيير النموذج بالكامل.

أهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة: أن أهمية استخدام هذا الأسلوب ترجع لعدة أسباب منها ما يلي (تشارلز وآخرون، 2003م، ص 32). زيادة القدرة التنافسية للشركة في ظل التغيرات البيئية الحديثة، زيادة فاعلية الاتصال بين الشركة وعملائها ومورديها، الرغبة في تخفيض التكاليف، الرغبة في تحسين الرقابة على التكاليف، وزيادة خصم هيكل تكلفة الموردين وتشجيعهم على تخفيض التكلفة.

مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة: يرى البعض أنه توجد عدة مقومات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة وهي (منير، 1968م، ص 226): وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية، وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على كل من التكاليف الفعلية والدراسات السوقية لاتجاهات الأسعار، الدعم من قبل الإدارة العليا بسبب الطبيعة الاستراتيجية لهذا الأسلوب ولتأثيره على طريقة العمل في مختلف الإدارات داخل الشركة بالكامل، توفير الدورات العلمية والتدريب العملي للأفراد على استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، تشجيع وتطوير فرق العمل التي تحتوي على أفراد من مختلف الإدارات والتخصصات، تنمية العلاقات مع الموردين بحيث تكون قائمة على التعاون بدلاً من ربح طرف على حساب خسارة طرف آخر، الاستفادة من جميع المعلومات المتاحة من جميع إدارات الأفراد وعدم اختصاص البعض بها بمعنى سهولة تدفق البيانات والمعلومات الإدارية أو المحاسبية بين الأقسام والإدارات المختلفة، وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم سواء بين الشركة والموردين أو بين الشركة والعملاء أو بين مختلف الإدارات والأقسام داخل الشركة لتسهيل تقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات، اعتماد الإدارة على أسلوب تفويض السلطات لفرق العمل لمساعدتها على الابتكار والإبداع، تقييم جميع الأنشطة لأعمال الأفراد بمدى مساهمتهم في تحقيق ربح للشركة. ترى الدراسة أن مقومات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية، وجود نظام جيد لتقدير التكاليف من فعالية ومعيارية، توفير الدورات التدريبية للقائمين بتطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

خطوات بناء أسلوب التكلفة المستهدفة: يمر بناء أسلوب التكلفة المستهدفة بالخطوات التالية (تشارلز، وآخرون، ص 680):

أ. دراسة السوق: يعد تحديد احتياجات السوق الخطوة الأولى في بناء التكلفة المستهدفة للمنتج، ويتم ذلك من خلال تحديد احتياجات السوق ورغبات العملاء التي لم يتم إشباعها من خلال المنتجات الحالية المطروحة في السوق والتي يتم خلالها تحديد خصائص المنتج التي تقابل هذه الرغبات، ويتم تجميع معلومات عن احتياجات السوق على أساس العروض التنافسية وبحوث السوق واحتياجات العملاء وبناء على هذه المعلومات تقوم الشركة بتقديم المنتج الجديد.

ب. تحديد المنافسين: قبل التفكير في دراسة دوال تكلفة المنافسين يقتضي الأمر أولاً تحديد من هم **المنافسون** الذين يجب فحصهم؟ وإذا كان هناك أكثر من منافس يفضل التركيز على منافس واحد فقط لتطوير التكلفة المستهدفة كما هو الحال عند التركيز على عميل واحد عند تصميم نظام إدارة الجودة الشاملة وبعد تحديد المنافسين يجب تحديد منتجاتهم المتاحة في السوق لعملاء الشركة المرشحين كما يجب دراسة تقييم العملاء لهذه المنتجات.

ج. تجميع البيانات: بعد تحديد المنافسين فإن الخطوة التالية في بناء مدخل التكلفة المستهدفة تتمثل في تجميع البيانات اللازمة لحساب وتحديد التكلفة المستهدفة الخاصة بكل منافس وتتمثل هذه التكلفة في سعر السوق مطروحا منه ربح المنافسين، ويجب أن ندرك أن تحديد التكلفة ليس بالأمر السهل ولكنه معقد ويحتاج إلى دراسة البيانات والمعلومات

المتاحة عن المنافسين من المصادر المختلفة ولعل أهم هذه المصادر التقارير المالية السنوية والربع سنوية، تقارير البورصة، المقالات المنشورة بالمجلات التجارية، المطبوعات المتعلقة بصناعة المنافسين، المقابلات مع المنافسين في المعرض، المستندات الحكومية مع ضرورة إعطاء أهمية خاصة لبيانات تكلفة البضاعة المباعة. ومن الصعب أن يعتمد تجميع البيانات على شخص محدد أو وظيفة محددة ولكن يجب أن يقوم بهذه الوظيفة فريق عمل يتكون من محاسبين ورجال تسويق، ومهندسين والإدارة العليا، ويقود هذا الفريق **مديرون صناعيون**، وبعد تحديد مصادر جمع البيانات يكون هدف فريق العمل الأساس هو البحث باستمرار عن حسابات تكلفة البضاعة، فهذه الحسابات تعكس تكلفة المنتج عند المنافسين. ويجب أن تساعد البيانات المجمعة بواسطة فريق العمل في تقدير وتفسير وتوقع الاستراتيجيات والممارسات والبيانات والخطوات والأنشطة المستخدمة بواسطة المنافسين.

يرى الباحث أن خطوات بناء التكلفة المستهدفة تتم من خلال دراسة السوق وتحديد المنافسين وتجميع البيانات، ومن ثم اختيار خطوات وأسلوب التكلفة المستهدفة.

مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة: يرى البعض أنه يمكن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال المراحل التالية (ميساء، ص ص 61 – 62):

- 1. مرحلة قياس فجوة التكاليف:** تقاس فجوة التكاليف بالفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الجارية، ويجب تحليل هذه الفجوة وتوزيعها وفقاً لدورة حياة المنتج وسلسلة القيمة للمنتج، فالتحليل وفقاً لدورة حياة المنتج يساعد على تخصيص وتوزيع التكلفة للمنتج على دورة الحياة من مرحلة كون المنتج مجرد فكرة حتى انتهاء عمره الافتراضي مروراً بأنشطة البحوث والتطوير، التصنيع، التوزيع خدمات ما بعد البيع، والتخلص من المنتج.
- 2. مرحلة تصميم المنتج وخفض عناصر التكاليف:** تعد عملية تخفيض التكلفة من خلال تصميم المنتج أهم مراحل تخفيض التكاليف المستهدفة فالأساس وراء عمليات خفض التكلفة الإجابة على السؤال التالي: كيف يمكن لتصميم المنتج أن يؤثر على جميع التكاليف الخاصة بالمنتج من بداية التفكير فيه وحتى نهاية عمره الإنتاجي؟ وعلى هذا فإن تصميم المنتج له آثار كبيرة على تكلفة التصنيع والتسويق والتخزين وخدمات ما بعد البيع، وكذلك إعادة التدوير. وتتم عملية خفض التكلفة من خلال أنشطة تصميم المنتج وتحليل تكاليف هندسة القيمة. ويجب إدراك أن عملية خفض التكلفة في إطار تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هي عملية ديناميكية متتالية بحيث يتم الوصول إلى تصميم لمنتج ذو كفاءة وفعالية ويساهم في خفض تكلفة الإنتاج والتوزيع وخدمات ما بعد البيع.
- 3. مرحلة اعتماد التصميم النهائي وتطبيق عملية التحسين المستمر:** يقصد بعملية التحسين المستمر هو الاستمرار في إجراء التحسينات على المنتج خلال مراحل إنتاجه مما يؤدي إلى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج. وتشتمل هذه المرحلة على أنشطة عديدة مثل خفض التكاليف والضائع والفاقد وتحسين الإنتاجية. يرى الباحث أن مراحل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يتم من خلال مرحلة قياس فجوة التكاليف والمرحلة الثانية تصميم المنتج وخفض عناصر التكاليف والمرحلة الأخيرة اعتماد التصميم النهائي وتطبيق عملية التحسين المستمر.

سادساً: كيفية تحديد التكلفة المستهدفة

يرى البعض أن تحديد التكلفة المستهدفة يمر بخمسة مراحل هي (مصطفى، 2008م، ص 4-44).

- 1. وضع أهداف المبيعات والربحية طويلة الأجل للوحدة الاقتصادية:** يبدأ تحديد التكلفة المستهدفة بوضع أهداف المبيعات والربحية طويلة الأجل بهدف التأكد من أن كل منتج خلال حياته ساهم بنصيب كبير في الخطة الربحية طويلة الأجل للوحدة الاقتصادية. فالمصادقية في الخطة طويلة الأجل تقوم نظام التكلفة المستهدفة وتتحقق المصادقية من خلال عنصرين استنتاج الشركة لخطط المبيعات والربحية طويلة الأجل من خلال تحليل دقيق لكل المعلومات المتاحة عن المنافسين.
- 2. عمل تشكيلة المنتجات التي تؤدي إلى الربحية:** حتى تكون تشكيلة المنتجات ناجحة يجب وضعها بعناية لضمان أنها تحقق الإشباع الكافي للعديد من المنتجات التي تباع للعملاء وهذا يتطلب تحليل كيفية تغيير العملاء لتفضيلاتهم خلال الزمن.
- 3. وضع سعر البيع المستهدف:** يتطلب أسلوب التكاليف المستهدفة أن تضع الشركة سعر بيع مستهدف لكل منتج ويعتبر مفهوم القيمة المدركة هو جوهر عملية وضع السعر ويتوقع أن يدفع العملاء مبلغ أكبر للمنتج عنه في الماضي إذا كانت القيمة المدركة عالية.
- 4. تحديد هامش الربح المستهدف:** مهم في تحقيق الخطة الربحية طويلة الأجل للوحدة الاقتصادية وعادة ما تكون إدارة التسعير مسؤولة عن هدف الربحية ويجب وضع هامش ربح واقعي.

5. حساب التكلفة المسموح بها: عند تحديد كلا من سعر البيع المستهدف، وهامش الربح المستهدف يمكن للوحدة الاقتصادية حساب التكلفة المسموح بها من خلال المعادلة التالية:

التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

مفهوم التكلفة ومشتقاتها: يرى الباحث أن هناك العديد من المصطلحات تجمع بينها خصائص معينة ومن هذه المصطلحات ما يلي (إسماعيل إبراهيم وآخرون، 2000م، ص 4)

1. **النفقة:** وهي تضحية بموارد اقتصادية ولأن الموارد الاقتصادية نادرة بطبيعتها فإن قيمة الموارد المضحية بها وحجمها يتوقف على القدرة لهذه الموارد والنفقة قد تكون اختيارية أو إجبارية وتكون النفقة الاختيارية لمالها مما يقابلها من منفعة تزيد في قيمتها عن النفقة المضحية بها بما يتماشى مع مفهوم الرشد الاقتصادي، أما النفقة الإجبارية فهي إما أن يترتب عليها منفعة تقل في قيمتها عن النفقة ذاتها أو قد لا يترتب عليها منفعة أصلاً.

2. **التكلفة:** تمثل التكلفة تضحية بمورد اقتصادي في سبيل الحصول على منافع مادية في الفترة المالية أو في الفترات السابقة وإذا ترتب على هذه التضحية منافع في الفترة الحالية فقط فإن التكلفة تتحول إلى مصروف، ويتم قياس التكلفة بوحدات النقد.

3. **الخسارة:** هي تضحية اقتصادية تدفع من موارد المنشأة ولا يقابلها حصول على سلعة ذات منفعة وقد تحدث نتيجة لأحداث مفاجئة لا يمكن توقعها كالحريق والسرقة (محمد سعد، 1978م، ص 16).

يرى الباحث أن مفهوم التكلفة يرتبط ببعض المفاهيم مثل النفقة والتكلفة والمصروف والخسارة وهذه المفاهيم متداخلة مع بعضها البعض.

أنواع التكاليف التقليدية: يرى البعض أنه يرتبط تحديد نوع التكلفة بأهداف النظام فإذا كان الهدف من تصميم النظام هو قياس التكلفة الفعلية باعتباره نظاماً حركياً لمساعدة النظام المحاسبي في تحديد الربح وإعداد المركز المالي فيكون هذا أمر مرتبطاً بالتكلفة الفعلية أو التاريخية تعتمد مدخلاته ومخرجاته على بيانات التكاليف الفعلية أما إذا تضمنت أهداف نظام التكاليف إنتاج المعلومات لأغراض التخطيط فيمكن تصميم نظام للتكاليف التقديرية تعتمد مدخلاته ومخرجاته على بيانات تقديرية عن عناصر التكاليف. أما إذا اتسعت أهداف النظام لتشمل المعلومات لأغراض الرقابة فيمكن تصميم نظام للتكاليف المعيارية بهدف الوصول إلى معايير لعناصر التكاليف تشمل الأداء المرغوب الممكن تحقيقه (محمد أحمد، 1996م، ص 27). يمكن التفرقة بين نوعين من التكاليف المحددة مقدماً، وهي التكاليف التقديرية والتكاليف المعيارية والفرق بينهما يستند إلى مجموعة من المبررات والأسباب التالية (Hayaxy pp 42). إن التكلفة التقديرية تعتمد على دراسة الخبرات الماضية والآراء الشخصية فيما يتعلق بالمستقبل لتقدير التكاليف الفعلية للفترة أو الفترات القادمة بينما التكاليف المعيارية تبنى على مجموعة من الدراسات الفنية والتجارب المعملية داخل الأقسام الإنتاجية ومعامل الأبحاث كما أن التكاليف التقديرية تعتمد على الظروف التاريخية الماضية للفترة التي اتخذت بياناتها التكاليفية أساساً للتقدير، كما يتم قياس التكاليف التقديرية في الغالب بوحدات تقديرية فقط بينما تبنى التكاليف المعيارية بوحدات كمية وتقديرية في نفس الوقت.

تبويبات عناصر التكلفة: يرى البعض أنه يمكن تبويب التكاليف وفقاً للأغراض المختلفة منها (منير، مرجع سابق، ص 22):

1. **التبويب حسب وظائف الأعمال:** وتشمل وظائف الأعمال، البحوث والتطوير تصميم السلعة الخدمة عملية الإنتاج، التسويق التوزيع، خدمة العميل الاستراتيجية وإدارة الأعمال.
2. **التبويب لغرض تعيين التكلفة:** ويتم تبويب التكاليف إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة.
3. **التبويب حسب أنماط سلوك التكلفة في علاقتها بمحرك التكلفة:** فيتم تقسيمها إلى تكاليف متغيرة وثابتة.
4. **التبويب حسب إجمالي أو متوسط التكلفة:** ويتم تبويب التكاليف إلى تكاليف إجمالية وتكاليف الوحدة.
5. **التبويب إلى أصول ومصروفات:** وفيه يتم تبويب التكاليف إلى تكاليف قابلة للتخزين وتكاليف رأسمالية غير قابلة للتخزين وتكاليف فترة يرى البعض أن تبويب التكاليف إلى تكاليف صناعية وتكاليف غير صناعية.
6. **التبويب وفقاً للعناصر المكونة للتكلفة:** تنقسم إلى ثلاثة عناصر هي المواد، والعمالة، والخدمات الأخرى، ويمكن تناولها على النحو التالي (السيد عبد المقصود، د. ناصر نور الدين، دبت، ص 62 - 63):

أ. **تكلفة المواد:** يدخل في مفهوم المواد كل من المواد الأولية والمواد نصف مصنفة وقطع الغيار والمهمات ومواد التشغيل ومواد اللف والحزم والأدوات المكتبية، وقد أطلق الفكر المحاسبي مصطلح المستلزمات السلعية على هذا العنصر مما يقصد به كل عنصر يمكن اقتناؤه والتعرف عليه بصورة مادية ملموسة ويستخدم في الفترة القصيرة في

العملية الإنتاجية كما يدخل في هذا المفهوم المواد التي يتم تشكيلها بحيث تصبح منتجا نهائيا ويتم استخدام المادة المعينة في أي مرحلة من مراحل الإنتاج.

ب. **تكلفة العمل والأجور:** يرى البعض بأن العمالة بمثابة الإنتاج الأساسي الذي تقع على عاتقهم المهام المتعلقة بتشغيل الآلات وتشكيل المواد الخام وتحولها إلى منتج نهائي وقد يتطلب الإنتاج عمالة أكثر من حاجته إلى المواد لاحتياج تشكيلة المواد إلى جهود العمالة اليدوية عالية الكفاءة. وقد تقل الحاجة إلى العمالة اليدوية في الوحدات ذات الطابع الآلي. وقد تدخل العمالة كعنصر أساسيا في تشكيل المنتج كعمال التقطيع أو التجميع أو التشغيل في صناعة الأثاث وهؤلاء يطلق عليهم العمالة الإنتاجية، أما العمالة التي لا تدخل في الإنتاج بصورة مباشرة كعمال الصيانة وإدارة محطات القوى المحركة فيطلق عليها العمالة المعاونة.

ج. **تكلفة الخدمات:** تتطلب العملية الإنتاجية جهود خدمات أخرى معاونة إضافة إلى عنصري المواد والأجور وتعتبر الخدمات أمراً ضرورياً لاستكمال دورة الإنتاج والبيع فلا يمكن أن يقتصر النشاط الإنتاجي ونشاط البيع على المواد والعمالة فقط، ويمكن تبويب عناصر تكلفة الخدمات إلى تكلفة الخدمات الإنتاجية وتكلفة الخدمات التسويقية وتكلفة الخدمات الإدارية والتمويلية. ترى الدراسة أن عناصر التكلفة تشمل كل من تكلفة المواد وتكلفة الأجور وتكلفة الخدمات، وتكلفة المواد هي المبالغ المدفوعة مقابل الحصول على المواد الخام، وتكلفة العمالة هي المبالغ المدفوعة مقابل تشغيل العمالة وكذلك تكلفة الخدمات هي المبالغ المدفوعة مقابل عنصر الخدمات الأخرى.

رابعا: **تقسيم التكاليف وفقا لأغراض اتخاذ القرارات:** لاتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة لا بد من تحديد التكاليف المرتبطة بمثل هذه القرارات خاصة وأنها تزود الإدارة بالبيانات الخاصة بتلك القرارات مثل قرارات زيادة الإنتاج من عدم زيادته وتوجد العديد من القرارات التي ترتبط ببيانات خاصة محاسبة التكاليف وفيما يلي بعض هذه التكاليف (محمد الفيومي ، 1990م، ص 59):

1. **التكلفة الغارقة:** هي التكاليف التي تنتج عن قرارات يتم اتخاذها في الماضي ولا تستطيع الإدارة إيقافها أو التحكم بهذه التكلفة ولا يوجد لها أي ارتباط بالقرارات المستقبلية.
 2. **تكلفة الفرصة البديلة:** هي التكلفة التي يتم فقدها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل بدائل متاحة أي هي المنافع الصافية التي من الممكن الحصول عليها إذا ما استخدمت هذه الموارد في البديل الآخر المتاح.
 3. **التكلفة التفاضلية:** هي الفرق بين تكاليف بديلين وهذا الفرق يلعب الدور الأساسي في اتخاذ القرارات وفي حالة تساوي تكاليف البديلين فإن هذه التكاليف لا تؤثر على اتخاذ القرار.
 4. **التكلفة المضافة:** هي قيمة التغير في مقدار التكاليف التي تنتج عن زيادة حجم الإنتاج من مستوى معين إلى مستوى آخر أكبر أو أقل من المستوى السابق.
- خامساً: تقسيم التكاليف وفقا لأغراض الرقابة:** يمكن تقسيم عناصر التكاليف لأغراض الرقابة إلى الآتي (السيد عبد، 1992م، ص 147 – 150).

1. **التكاليف القابلة للرقابة:** هي التكاليف القابلة للرقابة والتي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة وملموسة بواسطة أحد الأشخاص المسؤولين ففي مستوى إداري معين وفي حدود فترة زمنية معينة وفي إطار ظروف تشغيل محددة وعلى ذلك فإنه ليس من الضروري أن تكون درجة التحكم في التكاليف مطلقة بل يكفي أن تكون هناك القدرة على التأثير في هذه التكاليف بصورة واضحة.
 2. **التكاليف غير قابلة للرقابة:** هي التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها عند مستوى إداري معين مثل تكاليف مراكز الإنتاج التي تخصص لكل قسم أو مركز من مراكز الإنتاج.
- سادساً: تقسيم التكاليف على أساس زمني:

يصنف بعض الباحثين التكاليف بالسبة إلى عامل الزمن إلى نوعين (المرجع السابق، ص 156).

1. **التكاليف التاريخية (التكاليف الفعلية):** ويقصد بالتكاليف التاريخية أنها التكاليف التي حصلت فعلا وعلى ذلك فإن إنتاج السلعة يتحمل بتكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة أما التكاليف غير المباشرة فإنه يتم تحميلها على السلعة المنتجة وفقا لمعدلات تحميل محددة مسبقا والتكاليف الفعلية أو التاريخية هي تكاليف حدثت فعلا ومعززة بمستندات توثيقها وإثباتات وأدلة دقيقة ولا يدخل فيها عنصر التقدير الشخصي.
2. **التكاليف المعيارية:** هي التكاليف المقدره سلفا والتي يجب مقارنتها مع التكاليف الفعلية وتوضع التكاليف المعيارية وفق فروق وإمكانات معينة فيتم تحديدها والتنبؤ بها قبل وقوعها استنادا إلى دراسات علمية وموضوعية تعتمد على السنوات السابقة للعمليات الإنتاجية، وتهدف إدارة المشروع الصناعي من تحديد التكاليف المعيارية إلى استعمالها كأساس معياري لقياس التكلفة الفعلية وتحديد الانحرافات في التكلفة الفعلية عن التكلفة المعيارية والعمل

على تحليلها وتعد التكلفة المعيارية أداة من أدوات الرقابة على الكفاية الإنتاجية من حيث المواد والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى. ترى الدراسة أن تقسيم التكاليف على أساس زمني ينقسم إلى نوعين تكاليف تاريخية وهي تكاليف فعلية حدثت فعلاً وتكاليف معيارية وهي تكاليف تقديرية توضع على أسس معينة واستناداً على دراسات علمية.

تحليل البيانات واختبار الفرضيات: تتناول الدراسة في هذا المبحث وصفاً للطريقة والإجراءات التي أتبعها في تنفيذ هذه الدراسة، يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أدواتها، والإجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، والطريقة التي اتبعت لتطبيقها، والمعالجات الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج، كما يشمل المبحث تحديداً ووصفاً لمنهج الدراسة.

مجتمع وعينة الدراسة: يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من موظفين شركة سكر كنانة. أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (50) استمارة استبيان على المستهدفين من المحاسبين في شركة سكر كنانة بواقع استمارة لكل محاسب ، واستجاب (44) فرداً بصورة تامة، حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة أي ما نسبته (88 %) تقريباً من المستهدفين.

فروض الدراسة:

الفرض الأول: تكلفة الانتاج المحددة بواسطة نظم التكاليف التقليدية غير ملائمة لتحديد التكاليف الصناعية في بيئة الاعمال الجديدة

الفرض الثاني: تطبيق نظام التكلفة المستهدفة له أثر إيجابي في تخفيض التكاليف الصناعية بشركة سكر كنانة وتضمن هذا الفرض ست عبارات.

جدول (1) يوضح فرضيات الدراسة

م	الفروض	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
1	تكلفة الانتاج المحددة بواسطة نظم التكاليف التقليدية غير ملائمة لتحديد التكاليف الصناعية في بيئة الاعمال الجديدة	6	0.870	0.933
2	تطبيق نظام التكلفة المستهدفة له اثر إيجابي في تخفيض التكاليف الصناعية بشركة سكر كنانة	6	0.855	0.925
	أجمالي	12	0.895	0.946

المصدر : إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح من أن قيمة الفا كرونباخ في الفرضية الاولى تساوي (0.870) وهي قيمة مرتفعة ومعامل صدق الفرضية يساوي (0.933) وهي اشارة موجبة ، قيمة الفا كرونباخ في الفرضية الثانية (0.855) وهي قيمة مرتفعة تدل على صدق الفرضية ومعامل الثبات (0.925) هي اشارة موجبة تدل على صدق الفرضية ، اجمالي قيمة الفا كرونباخ للفرضيتين (0.895) وهي قيمة مرتفعة جداً وأن عدد عبارات الفرضيتين 12 عبارة ومعامل الصدق (0.90466) ، يتم حساب صدق الفرض عن طريق جزر معامل الثبات.

الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة الميدانية: لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية بشكل عام للحصول على قرارات عامة عن خصائص وملامح تركيبة مجتمع الدراسة وتوزيعه وقد تضمنت الأساليب التوزيع التكراري لإجابات الوحدات المبحوثة.

الوسط الحسابي: ليعكس متوسط إجابات عبارات الدراسة حيث تم إعطاء الوزن 5 لعبارة أوافق بشدة والوزن 4 لعبارة أوافق والوزن 3 لعبارة محايد والوزن 2 لعبارة لأوافق والوزن 1 لعبارة لاأوافق بشدة.

الانحراف المعياري: لقياس مدى تجانس إجابات الوحدات المبحوثة والأهمية النسبية لعبارات لفروض الإستبانة. **استخدام اختبار (مربع كاي):** وتم استخدام هذا الاختبار لاختبار الدلالة الإحصائية لفروض الدراسة عند مستوى معنوية 5% ويعنى ذلك انه إذا كانت قيمة مربع كاي المحسوبة عند مستوى معنوية اقل من 5% يرفض فرض العدم ويكون الفرض البديل (فرض البحث) صحيحاً . أما إذا كانت قيمة مربع كاي عند مستوى معنوية اكبر من 5% فذلك معناه قبول فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل (فرض) الدراسة غير صحيح.

اختبار ألفا كرونباخ: وتم استخدامه لقياس الاتساق الداخلي لعبارات الدراسة للتحقق من صدق الأداء، ويعد المقياس جيداً وملائماً إذا زادت قيمة ألفا كرونباخ عن (60%) . للحصول على نتائج دقيقة قدر الإمكان، تم استخدام البرنامج

الإحصائي (SPSS) Statistical Package for Social Sciences والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية.
التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الأولى: تكلفة الانتاج المحددة بواسطة نظم التكاليف التقليدية غير ملائمة لتحديد التكاليف الصناعية في بيئة الاعمال الجديدة

جدول (2) التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الأولى

العبارة	المقياس	لاوافق بشدة	لاوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
تحديد التكاليف الصناعية وفقاً لطريقة التكلفة المباشرة لا تؤدي الي تحديد التكاليف الصناعية بصورة سليمة	التكرار	3	4	3	22	12
تحديد التكاليف الصناعية بطريقة التكلفة المتغيرة لا تؤدي الي قياس التكاليف الصناعية بصورة سليمة	النسبة	6.8	9.1	6.8	50	27.3
تحديد التكاليف الصناعية بطريقة التكلفة المتغيرة لا تؤدي الي قياس التكاليف الصناعية بصورة سليمة	التكرار	3	5	11	19	6
نظم التكاليف التقليدية لا تؤدي الي تحديد تكلفة إنتاج السكر بصورة سليمة	النسبة	6.8	11.4	25	43.2	13.6
استخدام نظم التكاليف المعيارية لا يساعد في تحديد التكاليف الصناعية بشركات إنتاج السكر بصورة سليمة	التكرار	4	1	8	25	6
تكلفة الإنتاج المحددة بواسطة نظريات التحميل التقليدية لاتناسب بيئة الأعمال الجديدة	النسبة	9.1	2.3	18.2	56.8	13.6
استخدام الطرق الحديثة لتحديد التكاليف الصناعية لإنتاج السكر يؤدي الي قياس التكاليف الصناعية بصورة سليمة	التكرار	3	4	3	18	6
	النسبة	6.8	9.1	29.5	40.9	13.6
	التكرار	4	4	9	24	3
	النسبة	9.1	9.1	20.5	54.5	6.8
	التكرار	3	3	8	17	13
	النسبة	6.8	6.8	18.2	38.6	29.5

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2017م

يتضح من الجدول ما يلي : أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون علي، تحديد التكاليف الصناعية وفقاً لطريقة التكلفة المباشرة لا تؤدي الي تحديد التكاليف الصناعية بصورة سليمة، عددهم (34) فرداً ونسبتهم (77.3%) ، بينما غير الموافقين على ذلك بلغ عددهم (7) فرد ونسبته (15.9%)، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغ عددهم (3) فرداً ونسبتهم (6.8%) . جميع أفراد العينة يوافقون علي، تحديد التكاليف الصناعية بموجب طريقة التكلفة المتغيرة لا تؤدي الي قياس التكاليف الصناعية بصورة سليمة بلغ عددهم (25) وبلغت نسبتهم (56%) ، بينما غير الموافقين على ذلك بلغ عددهم (8) فرد ونسبته (18.2%)، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغ عددهم (11) فرداً ونسبتهم (25%) . أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون علي ، نظم التكاليف التقليدية لا تؤدي الي تحديد تكلفة إنتاج السكر بصورة سليمة بلغ عددهم (31) فرداً ونسبتهم (71.4%)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغ عددهم (5) فرد ونسبته (11.4%)، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغ عددهم (8) فرداً ونسبتهم (18.2%) . أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون على استخدام نظم التكاليف المعيارية لا يساعد في تحديد التكاليف الصناعية بشركات إنتاج السكر بصورة سليمة بلغ عددهم (24) فرداً بنسبة موافقة وصلت (54.4%)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغ عددهم (7) فرد ونسبته (15.9%)، أما الذين لم يحددوا إجابات بلغ عددهم (13) ، ونسبتهم (29.5%) . أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون علي، تكلفة الإنتاج المحددة بواسطة نظريات التحميل التقليدية لاتناسب بيئة الأعمال الجديدة، بلغ عددهم (27) فرداً ونسبة موافقتهم (61.3%) ، بينما غير الموافقين على ذلك بلغ عددهم (8) فرد ونسبته (18.2%)، أما الذين لم يحددوا اجابات بلغ عددهم (9) ، ونسبتهم (20.5%) . أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون علي، استخدام الطرق الحديثة لتحديد التكاليف الصناعية لإنتاج السكر يؤدي الي قياس التكاليف الصناعية بصورة سليمة، بلغ عددهم (30) فرداً وبلغت نسبة الموافقة (68.1%) ، حين بلغ عدد افراد عينة الدراسة الذين لا يوافقون (6) ونسبتهم (13.2%)، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغ عددهم (8) فرداً ونسبتهم (18.2%) .

التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الثانية:

جدول (3) تطبيق نظام التكلفة المستهدفة له اثر إيجابي في تخفيض التكاليف الصناعية بشركة سكر كنانة

العبارة	المقياس	لاوافق بشدة	لاوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
---------	---------	-------------	--------	-------	-------	------------

11	20	6	6	1	التكرار	تطبيق عناصر ومقومات التكلفة المستهدفة يؤدي الي تخفيض
25	45.5	13.6	13.6	2.3	النسبة	التكاليف الصناعية لإنتاج السكر
11	19	5	9	-	التكرار	تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة له اثر ايجابي علي تخفيض تكلفة
25	43.2	11.4	20.5	-	النسبة	المدخلات في العملية الصناعية
11	16	11	6	-	التكرار	استخدام نظام التكلفة المستهدفة له دور كبير في التخلص من
25	36.4	25	13.6	-	النسبة	التكاليف التي ليس لها علاقة بالعملية الصناعية
8	23	8	5	-	التكرار	تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يؤدي الي تخفيض تكلفة المخرجات
18.2	52.3	18.2	11.4	-	النسبة	التمثلة في (تصميم المنتج ، مراقبة الجودة ، الرقابة علي الإنتاج)
10	23	4	6	1	التكرار	استخدام نظام التكلفة المستهدفة يؤدي الي التخلص من التكاليف
22.7	52.3	9.1	13.6	2.3	النسبة	الزائدة وكذلك ضبط ورقابة عناصر التكاليف
15	19	4	4	2	التكرار	تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يؤدي الي تخفيض التكاليف
34.1	43.2	9.1	9.1	4.5	النسبة	الصناعية وزيادة الأرباح بشركة سكر كنانة

المصدر : إعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2017م

يتضح من الجدول ما يلي : أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون علي تطبيق عناصر ومقومات التكلفة المستهدفة يؤدي الي تخفيض التكاليف الصناعية للإنتاج السكر ، عددهم (31) فردا ونسبتهم (70.5%) ، بينما غير الموافقين على ذلك بلغ عددهم (7) فرد ونسبتهم (15.9%) ، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغ عددهم (6) فردا ونسبتهم (13.6%) . جميع أفراد العينة يوافقون علي تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة له اثر ايجابي في تخفيض تكلفة المدخلات في العملية الصناعية بلغ عددهم (30) وبلغت نسبتهم (68.2%) ، بينما غير الموافقين على ذلك بلغ عددهم (9) فرد ونسبتهم (20.5%) ، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغ عددهم (11) فردا ونسبتهم (25%) . أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون علي استخدام نظام التكلفة المستهدفة له دور كبير في التخلص من التكاليف التي لها علاقة بالعملية الصناعية بلغ عددهم (27) فردا ونسبتهم (61.4%) ، بينما غير الموافقين على ذلك بلغ عددهم (6) أفراد ونسبتهم (13.6%) ، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغ عددهم (11) فردا ونسبتهم (20.5%) . أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يؤدي الي تخفيض تكلفة المخرجات المتمثلة في (تصميم المنتج ، مراقبة الجودة ، الرقابة علي الإنتاج) بلغ عددهم (31) فردا بنسبة موافقة وصلت (70.5%) ، بينما غير الموافقين على ذلك بلغ عددهم (5) فرد ونسبتهم (11.4%) ، أما الذين لم يحددوا إجابات بلغ عددهم (8) ، ونسبتهم (18.2%) . أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون علي ، استخدام نظام التكلفة المستهدفة يؤدي الي التخلص من التكاليف الزائدة وكذلك ضبط ورقابة عناصر التكاليف ، بلغ عددهم (33) فردا ونسبة موافقتهم (75%) ، بينما غير الموافقين على ذلك بلغ عددهم (7) فرد ونسبتهم (15.9%) ، أما الذين لم يحددوا اجابات بلغ عددهم (4) ، ونسبتهم (9.1%) . أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون علي تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يؤدي الي تخفيض التكاليف الصناعية وزيادة الأرباح بشركة سكر كنانة ، بلغ عددهم (34) فردا وبلغت نسبة الموافقة (77.3%) ، في حين بلغ عدد الذين لا يوافقون (6) ونسبتهم (13.6%) ، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغ عددهم (4) فردا ونسبتهم (9.1%) .

الإحصاء الوصفي للعبارات :

سوف يتم من خلال الجداول التالية عرض وصفي لعبارات الفرضيتين باستخدام مقاييس النزعة المركزية ومنها الوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك بالاستعانة بمقياس ليكارت الخماسي نحصل علي اتجاهات العلاقة لعبارات الفرضيتين :

الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الاولى: تكلفة الانتاج المحددة بواسطة نظم التكاليف التقليدية غير ملائمة لتحديد التكاليف الصناعية في بيئة الاعمال الجديدة

جدول (4) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات الفرضية الاولى

العلاقة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة
---------	-------------------	---------------	---------

تحديد التكاليف الصناعية وفقا لطريقة التكلفة المباشرة لا تؤدي الي تحديد التكاليف الصناعية بصورة سليمة		
موافق	1.15	3.82
تحديد التكاليف الصناعية بموجب طريقة التكلفة المتغيرة لا تؤدي الي قياس التكاليف الصناعية بصورة سليمة		
موافق	1.09	3.45
نظم التكاليف التقليدية لا تؤدي الي تحديد تكلفة إنتاج السكر بصورة سليمة		
موافق	1.06	3.64
استخدام نظم التكاليف المعيارية لا يساعد في تحديد التكاليف الصناعية بشركات إنتاج السكر بصورة سليمة		
موافق	1.07	3.45
تكلفة الإنتاج المحددة بواسطة نظريات التحميل التقليدية لاتناسب بيئة الأعمال الجديدة		
موافق	1.06	3.41
استخدام الطرق الحديثة لتحديد التكاليف الصناعية لإنتاج السكر يؤدي الي قياس التكاليف الصناعية بصورة سليمة		
موافق	1.16	3.77
جميع عبارات الفرضية		
موافق	0.737	3.59

المصدر : إعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2017م
يتضح من الجدول ما يلي : إن جميع العبارات التي تعبر عن الفرضية الاولى يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3.40) وهذا يدل على موافقة أفراد العينة على جميع العبارات التي تقيس الفرضية الاولى. أهم عبارة من عبارات الفرضية الاولى هي (تحديد التكاليف الصناعية وفقا لطريقة التكلفة المباشرة لا تؤدي الي تحديد التكاليف الصناعية بصورة سليمة) حيث بلغ متوسط الإجابة عنها (3.82)، بانحراف معياري (1.15) ، وأقل عبارة من حيث الأهمية هي (تكلفة الإنتاج المحددة بواسطة نظريات التحميل التقليدية لاتناسب بيئة الأعمال الجديدة) بمتوسط (3.41) ، بانحراف معياري (1.06). كما بلغ متوسط جميع العبارات (3.59) ، وهذا يدل على موافقة لجميع أفراد العينة على جميع العبارات التي تقيس الفرضية الاولى.
الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثانية :
تطبيق نظام التكلفة المستهدفة له أثر إيجابي في تخفيض التكاليف الصناعية بشركة سكر كنانة.

جدول (5) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات الفرضية الثانية

العلاقة	الاتجاه	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة
موافق	1.11	3.77	3.77	تطبيق عناصر ومقومات التكلفة المستهدفة يؤدي الي تخفيض التكاليف الصناعية للإنتاج السكر
موافق	1.13	3.73	3.73	تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة له اثر ايجابي علي تخفيض تكلفة المدخلات في العملية الصناعية
موافق	0.99	3.73	3.73	استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة له دور كبير في التخلص من التكاليف التي ليس لها علاقة بالعملية الصناعية

0.78	3.77	موافق	تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يؤدي الي تخفيض تكلفة المخرجات استخدام نظام التكلفة المستهدفة له دور كبير في التخلص من التكاليف التي لها علاقة بالعملية الصناعية المتمثلة في (تصميم المنتج ، مراقبة الجودة ، الرقابة علي الإنتاج) استخدام نظام التكلفة المستهدفة يؤدي الي التخلص من التكاليف الزائدة وكذلك ضبط ورقابة عناصر التكاليف.
1.05	3.80	موافق	تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يؤدي الي تخفيض التكاليف الصناعية وزيادة الأرباح بشركة سكركانة
1.23	3.93	موافق	جميع عبارات الفرضية
0.65	3.79	موافق	

المصدر : إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح من الجدول ما يلي : إن جميع العبارات التي تعبر عن الفرضية الثانية يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3.70) وهذا يدل على موافقة أفراد العينة على جميع العبارات التي تقيس الفرضية الثانية. أهم عبارة من عبارات الفرضية الثانية هي (تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يؤدي الي تخفيض التكاليف الصناعية وزيادة الأرباح بشركة سكركانة) حيث بلغ متوسط الإجابة عنها (3.93)، بانحراف معياري (1.23)، وأقل عبارة من عبارة من حيث الأهمية هي (استخدام نظام التكلفة المستهدفة له دور كبير في التخلص من التكاليف التي لها علاقة بالعملية الصناعية) بمتوسط (3.73)، بانحراف معياري (0.99). كما بلغ متوسط جميع العبارات (3.79)، وهذا يدل على موافقة لجميع أفراد العينة على جميع العبارات التي تقيس الفرضية الثانية.

اختبار الفرضيات :

الفرضية الأولى: تكلفة الإنتاج المحددة بواسطة نظم التكاليف التقليدية غير ملائمة لتحديد التكاليف الصناعية في بيئة الاعمال الجديدة

جدول (6) مربع كاي لعبارات الفرضية الأولى

النتيجة	مستوى المعنوية	درجات الحرية	قيمة مربع كاي	العبرة
دالة	0.00	4.00	31.227a	تحديد التكاليف الصناعية وفقا لطريقة التكلفة المباشرة لا تؤدي الي تحديد التكاليف الصناعية بصورة سليمة
دالة	0.01	4.00	18.727a	تحديد التكاليف الصناعية بموجب طريقة التكلفة المتغيرة لا تؤدي الي قياس التكاليف الصناعية بصورة سليمة
دالة	0.00	4.00	40.318a	نظم التكاليف التقليدية لا تؤدي الي تحديد تكلفة إنتاج السكر بصورة سليمة
دالة	0.01	4.00	18.955a	استخدام نظم التكاليف المعيارية لا يساعد في تحديد التكاليف الصناعية بشركات إنتاج السكر بصورة سليمة
دالة	0.00	4.00	35.318a	تكلفة الإنتاج المحددة بواسطة نظريات التحميل التقليدية لاتناسب بيئة الأعمال الجديدة
دالة	0.02	4.00	17.364a	استخدام الطرق الحديثة لتحديد التكاليف الصناعية لإنتاج السكر يؤدي الي قياس التكاليف الصناعية بصورة سليمة

المصدر : إعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2017م

من الجدول بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (31.227) عند درجات حرية (4) ومستوى دلالة (0.00) وهي أقل من (5%) ، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ، ولصالح الموافقين على تحديد التكاليف الصناعية وفقا لطريقة التكلفة المباشرة لا تؤدي الي تحديد التكاليف الصناعية بصورة سليمة. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (18.727) عند درجات حرية (4) ومستوى دلالة (0.01) وهي أكبر من (5%) ، وعليه فإن

ذلك يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ، ولصالح تحديد التكاليف الصناعية بموجب طريقة التكلفة المتغيرة لا تؤدي الي قياس التكاليف الصناعية بصورة سليمة .بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (40.318) عند درجات حرية (4) ومستوى دلالة (0.00) وهي أقل من (5%) ، وعليه فإن ذلك يشير وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة .بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (18.955) عند درجات حرية (4) ومستوى دلالة (0.01) وهي أقل من (5%) ، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة .بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (35.318) عند درجات حرية (4) ومستوى دلالة (0.00) وهي أقل من (5%) ، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة .بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (17.364) عند درجات حرية (4) ومستوى دلالة (0.00) وهي أقل من (5%) ، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة . بما أن قيم مستوى الدلالة الإحصائية المصاحبة لقيم مربع كاي جميعها أقل من 5% نرفض فرض العدم أي أن الفرضية مقبولة.

الفرضية الثانية: تطبيق نظام التكلفة المستهدفة له أثر إيجابي في تخفيض التكاليف الصناعية بشركة سكر كنانة

جدول (7) مربع كاي لعبارة الفرضية الثانية

العبارة	قيمة مربع كاي	درجات الحرية	مستوى المعنوية	النتيجة
تطبيق عناصر ومقومات التكلفة المستهدفة يؤدي الي تخفيض التكاليف الصناعية للإنتاج السكر	23.500a	4.00	0.00	دالة
تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة له اثر ايجابي علي تخفيض تكلفة المدخلات في العملية الصناعية	9.455b	3.00	0.02	دالة
استخدام نظام التكلفة المستهدفة له دور كبير في التخلص من التكاليف التي لها علاقة بالعملية الصناعية	4.545b	3.00	0.21	غير داله
تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يؤدي الي تخفيض تكلفة المخرجات المتمثلة في (تصميم المنتج ، مراقبة الجودة ، الرقابة علي الإنتاج)	18.000b	3.00	0.00	دالة
استخدام نظام التكلفة المستهدفة يؤدي الي التخلص من التكاليف الزائدة وكذلك ضبط ورقابة عناصر التكاليف	33.500a	4.00	0.00	دالة
تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يؤدي الي تخفيض التكاليف الصناعية وزيادة الأرباح بشركة سكر كنانة	26.682a	4.00	0.00	دالة

المصدر : إعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2017م

يتضح من الجدول ما يلي : بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (23.500) عند درجات حرية (43) ومستوى دلالة (0.00) وهي أقل من (5%) ، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ، ولصالح الموافقين على تطبيق عناصر ومقومات التكلفة المستهدفة يؤدي الي تخفيض التكاليف الصناعية للإنتاج السكر .بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (9.455) عند درجات حرية (3) ومستوى دلالة (0.02) وهي أقل من (5%) ، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ، ولصالح تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة له اثر ايجابي علي تخفيض تكلفة المدخلات في العملية الصناعية .بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (4.545) عند درجات حرية (3) ومستوى دلالة (0.21) وهي اكبر من (5%) ، وعليه فإن ذلك يشير عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة . بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (18.000) عند درجات حرية (3) ومستوى دلالة (0.00) وهي أقل من (5%) ، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة . بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (33.500) عند درجات حرية (4) ومستوى دلالة (0.00) وهي أقل من (5%) ، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة . بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة

السادسة (26.682) عند درجات حرية (4) ومستوى دلالة (0.00) وهي أقل من (5%) ، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة. بما أن قيم مستوى الدلالة الإحصائية المصاحبة لقيم مربع كاي جميعها أقل من 5% نرفض فرض العدم ونقبل البديل (تطبيق نظام التكلفة المستهدفة له اثر إيجابي في تخفيض التكاليف الصناعية بشركة سكر كنانة)، وتعد هذه الفرضية مقبولة.

النتائج:

1. استخدام نظريات التحميل التقليدية المتمثلة في الطريقة المباشرة والمتغير والمستغلة والكلية لاتؤدي إلى لقياسوتحديد التكاليف الصناعية في بيئة الأعمال الجديدة بشكل سليم
2. استخدام نظم التكاليف المعيارية لقياس وتحديد التكاليف الصناعية لشركات إنتاج السكر بشكل سليم.
3. تطبيق نظم التكاليف الحديثة لتحديد التكاليف الصناعية لإنتاج السكر لخفض التكاليف الصناعية لهذه الشركات.
4. تطبيق نظام التكلفة المستهدفة له أثر إيجابي في تخفيض التكاليف الصناعية لشركة سكر كنانة.
5. استخدام نظام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى التخلص من التكاليف الزائدة وكذلك ضبط ورقابة عناصر التكاليف بشركات إنتاج السكر.
6. تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى خفض التكاليف الصناعية وبالتالي زيادة الأرباح لشركات السكر.

التوصيات:

1. ضرورة تخلي الشركات الصناعية عن تطبيق نظريات التحميل التقليدية لقياس وتحديد تكاليف إنتاج السكر وذلك لأنها لا تراكب التطورات الحديث التي حدثت في بيئة الأعمال الصناعية.
2. ضرورة تجاهل شركات إنتاج السكر لنظم التكاليف المعيارية لأنها غير ملائمة لبيئة التصنيع الحديثة.
3. ضرورة اتجاها شركات إنتاج السكر لنظم التكاليف الحديثة المتمثلة في نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام التكلفة على أساس المواصفات ونظام التكلفة المستهدفة.
4. ضرورة تبني شركات إنتاج السكر لنظام التكلفة المستهدفة لأنه يؤدي إلى تخفيض التكاليف الصناعية وبالتالي زيادة الأرباح لهذه الشركات.
5. ضرورة اعتماد نظام التكلفة المستهدفة لضبط ورقابة عناصر التكاليف الصناعية بشركات السكر.

المراجع والمصادر:

1. إسماعيل إبراهيم جمعة، وآخرون، محاسبة التكاليف مدخل إداري، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2000م)،
2. إيدي ميلني، بيتر أزيل، المحاسبة الإدارية لمتخذي القرارات، تعريب زهير عمر درار، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2013م)،
3. تشارلز هور تجرن وآخرون، تعريب احمد حجاج، محاسبة التكاليف، مدخل إداري، الجزء الأول، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2003م)،
4. السيد عبد المقصود ديبان، دينات محمد محرم، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1992م)،
5. السيد عبد المقصود ديبان، ود. ناصر نور الدين، مبادئ محاسبة التكاليف، (الإسكندرية: الدار الجامعية، د.ت)،
6. د. محمد سعد الشناوي، دراسات في محاسبة التكاليف، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1978م)،
7. زينات محمد محرم، المحاسبة الإدارية، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1999م)،
8. سمية محمد النعيم، دور الرقابة على التكاليف في خفض التكاليف الصناعية، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، عمادة الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة الإمام المهدي، 2011م.
9. عاشور المطراني، استخدام نظم التكاليف في تخفيض تكلفة الإنتاج، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، 2010م.
10. عبد المنعم محمد عبد الله، نموذج محاسبي لاستخدام نظم التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة صناعة السكر، رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، الخرطوم، 2008م.
11. محمد احمد البدوي، دراسات في الرقابة على التكاليف وأساليب خفض التكلفة، (المنصورة: دار عامر للطباعة، 1996م)،
12. محمد الفيومي محمدن مقدمة في محاسبة التكاليف، (بيروت: الدار الجامعية، 1990م)،
13. مصطفى محمد صالح، دور محاسبة التكاليف في زيادة فاعلية وكفاءة القطاع الصناعي السوداني، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، 2008م
14. منير محمد سالم، محاسبة المسؤوليات والرقابة على التكاليف الإنتاجية، (مصر: دن ، 1968م)،
15. ميساء محمود راجان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، الرياض، 2002م.

المراجع الأجنبية:

16. Hayaxy. A.M. Accounting for managerial control, AL Arabia , Book shop, Cairo, pp 42 – 43.