



جامعة الزقازيق
كلية التجارة
قسم المحاسبة

أثر تطبيق أساليب إدارة التكلفة الحديثة علي الأداء المالي للشركات الصناعية المصرية
(دراسة ميدانية)

بحث مقدم للحصول علي درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الباحث

أحمد سعيد محمد عبد النبي

تحت إشراف

الأستاذ الدكتور

رمضان عطية

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة . جامعة الزقازيق

الأستاذ الدكتور

إبراهيم محمد علي

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة . جامعة الزقازيق

المخلص:

نظرا لأهمية أساليب إدارة التكلفة الحديثة حسيما أشارت الدراسات في هذا الشأن ، فقد بدأت دراسات عدة تهتم بأهمية أثر تطبيق أساليب إدارة التكلفة الحديثة، وامتداداً لذلك تناولت هذه الدراسة أثر تطبيق أساليب إدارة التكاليف الحديثة علي الأداء المالي للشركات الصناعية المصرية بالعاشر من رمضان، وتمثل مشكلة هذه الدراسة في التساؤل الآتي: ما هو أثر تطبيق أساليب إدارة التكلفة الحديثة علي الأداء المالي للشركات الصناعية المصرية بالعاشر من رمضان؟، وهدفت هذه الدراسة أيضا إلي بيان أثر تطبيق أساليب إدارة التكلفة الحديثة علي الأداء المالي للشركات الصناعية المصرية ومعرفة مدي أهمية هذه الأساليب الإدارية الحديثة في مجال الصناعة في جمهورية مصر العربية، وبالتطبيق علي عينة من الشركات الصناعية المصرية بالعاشر من رمضان في الفترة الواقعة ما بين (2009-2017) عن طريق تصميم استمارة استقصاء وزعت علي 30 شركة، وتوصلت نتائج الدراسة إلي أن معظم الشركات تقوم بتطبيق أساليب إدارة التكلفة الحديثة جزئيا أو كليا ،حيث تقوم كل شركة بتطبيق الأسلوب الذي يتناسب مع طبيعة منتجاتها بعد أن كانت تعتمد علي تطبيق الأساليب التقليدية وبعد أن قامت الشركات بالتطبيق إتضح أن هذه الأساليب الحديثة لها أثر علي الأداء المالي وذلك من خلال إرتفاع في مؤشرات الربحية، كما أن هناك بعض الشركات لديها بعض المعوقات لتطبيق أساليب إدارة التكلفة الحديثة وهي (إرتفاع تكاليف التطبيق وعدم معرفة الإدارة بمدي أهمية تطبيق أساليب إدارة التكلفة الحديثة).

* مقدمة ومشكلة الدراسة:

إن التطورات جعلت أساليب إدارة التكلفة الحديثة موضع تساؤل حول مدي ملائمتها لتلك التغيرات حيث وجد الكثير من الباحثين أن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية لم تلائم تلك التغيرات وبالتالي فأتجهت العديد من الشركات الصناعية إلي تطبيق أساليب إدارة التكلفة الحديثة لتلائم بيئة التصنيع المتطورة من حيث التغيرات السريعة في العمليات الصناعية والوصول إلي الوضع الأمثل للشركات الصناعية في الأسواق.

ولقد أوضحت التغيرات التي حدثت في دور المحاسبة الإدارية في المنظمات الصناعية مدي تأثير

الأساليب الإدارية الحديثة علي الأداء المالي للشركات الصناعية.

وأشارت الدراسات السابقة إلي أنه خلال العقدين الأخيرين تقريبا،تم تطوير العديد من الأساليب الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف،والهدف الرئيسي من هذه الأساليب هو مساعدة مديري الأعمال في توظيف الموارد الموكلة إليهم بكفاءة أكبر وفعالية بما يحقق أهداف الشركة، وقد بينت

بعض الدراسات أن تطبيق أساليب إدارة التكلفة الحديثة له أثر كبير علي الأداء المالي للشركات الصناعية (Waheed&mansour:2014).

إن استخدام أساليب إدارة التكلفة الحديثة لمواجهة ما ينتج عن التطورات المعاصرة لبيئة الأعمال والارتقاء بمستوي المنشأة نحو تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية مما يضمن لها البقاء والإستمرار في ظل هذه التغيرات وهو ما يمثل انعكاسا لتحسين أدائها المالي وزيادة قدرتها علي الإستمرار والبقاء في الأسواق في ظل المنافسة الشديدة.

ومن بين الأساليب الحديثة الآتي: 1- أسلوب التكلفة علي أساس النشاط (ABC). 2- أسلوب التكلفة المستهدفة (TC). 3- أسلوب التحسين المستمر كايزن (KC).

كما قام الباحث بإختيار هذه الأساليب الثلاثة حيث أنه عند الإطلاع علي أساليب إدارة التكلفة الحديثة المستخدمة في عينة من الشركات الصناعية المصرية بالعاشر من رمضان (مجتمع الدراسة) وجد أنها تهتم بهذه الأساليب نظرا لأهميتها في التأثير علي الأداء المالي للشركات الصناعية المصرية، وذلك بما يتضمن هدف الدراسة ومعرفة أثر تطبيق أساليب إدارة التكلفة الحديثة علي الأداء المالي.

تتجه الشركات الصناعية عموما إلي استخدام بعض أساليب إدارة التكلفة الحديثة بدلا من الأساليب التقليدية القديمة وذلك بغرض الحفاظ علي مستويات المنافسة ولتحقيق هدف البقاء في السوق، ومن ناحية أخرى يمكن القول أن أساليب إدارة التكلفة الحديثة لها دور كبير في خفض تكاليف المنتجات في الشركات الصناعية وأن استخدامها له أثر كبير علي نتائج الأعمال. ويمكن تلخيص مشكلة البحث في التساؤل التالي:

• ما هو أثر تطبيق أساليب إدارة التكلفة الحديثة علي الأداء المالي للشركات الصناعية المصرية بالعاشر من رمضان؟

* أهداف الدراسة:

• إن الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو بيان أثر تطبيق أساليب إدارة التكلفة الحديثة علي الأداء المالي للشركات الصناعية المصرية ومعرفة مدى أهمية هذه الأساليب الإدارية الحديثة في مجال الصناعة في جمهورية مصر العربية وذلك من خلال:

- - توضيح مفاهيم الأساليب الإدارية الحديثة وذلك من خلال الاطار النظري للدراسة.
- - بيان أثر تطبيق الأساليب الإدارية الحديثة علي الأداء المالي للشركات الصناعية.

* أهمية الدراسة:

• تتبع أهمية هذه الدراسة من المشكلة التي تتناولها ،حيث أنها تتناول معرفة مدى أهمية تطبيق الأساليب الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المصرية ،وأهمية هذا التطبيق علي الأداء المالي لتلك الشركات.

• كما قد يتضح من هذه الدراسة الآثار الإيجابية التي قد تعود من تطبيق الأساليب الإدارية الحديثة ومدى الارتقاء بمستوي الشركة في الاسواق المحلية والدولية في ظل المنافسة الشديدة.

* منهجية الدراسة:

اعتمد البحث في تحقيق أهدافه علي جمع البيانات عن طريق تصميم استمارة استقصاء لمعرفة الأثر من تطبيق أساليب إدارة التكلفة الحديثة علي الأداء المالي للشركات الصناعية المصرية بالعاشر من رمضان، كما قام الباحث بتحليل البيانات المالية الخاصة بهذه الشركات لمعرفة مدى التغير في الأداء المالي بعد التطبيق من خلال الاعتماد علي القوائم المالية لهذه الشركات. كما يتألف مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية المصرية (بالعاشر من رمضان) ويتم اختيار العينة ممثلة لكافة القطاعات المختلفة.

*فروض الدراسة:

H₀₁: لا يوجد أثر لتطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط علي الأداء المالي للشركات الصناعية المصرية.

H₀₂: لا يوجد أثر لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة علي الأداء المالي للشركات الصناعية المصرية.

H₀₃: لا يوجد أثر لتطبيق أسلوب التحسين المستمر(كايزن)علي الأداء المالي للشركات الصناعية المصرية.

متغيرات الدراسة :

• المتغير المستقل : أساليب إدارة التكلفة الحديثة ومنها:

1- أسلوب التكلفة المستهدفة. 2-أسلوب التكلفة علي أساس النشاط. 3- أسلوب التحسين المستمر.

المتغير التابع: الأداء المالي للشركات الصناعية المصرية وهي:

نسب الربحية:

$$1/1 \text{ معدل العائد علي الاصول} = \frac{\text{صافي ربح الشركة}}{\text{متوسط إجمالي الاصول}}$$

$$2/1 \text{ معدل العائد علي حقوق الملكية} = \frac{\text{صافي ربح الشركة}}{\text{متوسط حقوق الملكية}}$$

$$3/1 \text{ معدل العائد علي المبيعات} = \frac{\text{صافي ربح الشركة}}{\text{صافي المبيعات}}$$

***خطة الدراسة:**

تحقيقاً لأهداف الدراسة تتناول الدراسة الجوانب التالية:

حيث يتضمن الفصل الأول: الإطار العام للدراسة حيث يتناول المبحث الأول مقدمة ومشكلة الدراسة ثم أهدافها وأهميتها وأخيراً منهجية الدراسة، ويتناول أيضاً الفصل الأول المبحث الثاني وهو الدراسات السابقة.

ويقوم الباحث في الفصل الثاني بتناول التأصيل النظري لبعض الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة الحديثة وهي (أسلوب التكلفة علي أساس النشاط- أسلوب التكلفة المستهدفة - أسلوب التحسين المستمر (كايزن)).

ويتضمن الفصل الثالث دراسة الأداء المالي وذلك من ناحية ماهية الأداء المالي ومؤشرات ونسب الأداء المالي ويتناول أخيراً هذا الفصل أثر تطبيق أساليب إدارة التكلفة الحديثة علي الأداء المالي). وتتناول هذه الدراسة في الفصل الرابع الدراسة الميدانية وذلك من حيث تصميم الدراسة الميدانية وتطوير فرضيات الدراسة وأخيراً تفسير النتائج.

ثم بعد ذلك تتناول الدراسة النتائج والتوصيات - المراجع - الملاحق.

***الدراسات السابقة:**

- دراسة (طه ،ولاء، 2010)	
عنوان الدراسة	المحددات الشرطية لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وعلاقتها بالأداء المالي
هدف الدراسة	هدفت الدراسة إلى محاولة إلقاء الضوء علي مدى تطبيق الشركات الصناعية في جمهورية مصرالعربية لأساليب المحاسبة الإدارية ومعرفة أي من تلك الأساليب الأكثر شيوعاً هل هي الأساليب الحديثة أم التقليدية وما هي العوامل الشرطية التي قد تؤثر علي تلك الأساليب هل هو حجم المنشأة أم نوع الصناعة أم نوع الملكية أم التكنولوجيا المستخدمة بالشركة وأيضاً المرحلة التي تقف عندها الممارسة العملية لأساليب المحاسبة الإدارية في مصر وفقاً لتقرير الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ومدى تأثير تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية على الأداء المالي لتلك الشركات.
منهجية الدراسة	قامت الباحثة بإجراء دراسة ميدانية مستخدمة في ذلك قائمة استقصاء معدة خصيصاً لهذا الغرض تم توزيعها على 200 شركة صناعية بمدينة العاشر من رمضان.
نتائج الدراسة	لقد توصلت الدراسة إلي أن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية أكثر استخداماً من الأساليب الحديثة وأن تلك الممارسات تميل إلي الوقوع في المرحلة الثانية الواردة بتقرير الاتحاد

	الدولي للمحاسبين عن مراحل تطور المحاسبة الإدارية، كما أوضحت الدراسة أن هناك تأثيراً إيجابياً علي الأداء المالي للشركات التي طبقت الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.
	- دراسة (الحاج، إنعام، 2014)
عنوان الدراسة	المحاسبة الإدارية ودورها في تقويم كفاءة الأداء المالي (دراسة ميدانية على شركة سنابل السلام للصناعات الغذائية)
هدف الدراسة	هدفت الدراسة إلى معرفة مدى انعكاس تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية على تحسين الأداء المالي للوحدات الصناعية ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال أهداف الفرعية وهي بيان نواحي الفصور في الطرق والأساليب الحالية للمحاسبة الإدارية وعدم ملائمتها للبيئة الصناعية الحديثة، وإبراز دور المحاسبة الإدارية كنظام معلومات في دعم عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وأيضاً قياس مدى فاعلية المحاسبة الإدارية في الشركات وبيان مدى تحسين الأداء المالي في المحاسبة الإدارية من خلال الدراسة الميدانية في شركة سنابل السلام للصناعات الغذائية بالمملكة العربية السعودية.
منهجية الدراسة	قامت الباحثة بالدراسة الميدانية في شركة سنابل السلام للصناعات الغذائية بالمملكة العربية السعودية واتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الوصفي التحليلي.
نتائج الدراسة	توصلت الدراسة إلى أن استخدام تقنيات الإدارة المالية في المفاضلة بين الخيارات المطروحة يؤدي إلى ترشيد القرارات الإدارية وأن اعتماد إدارة المنشأة على بيانات وتحليل التكلفة يساعد على رفع مستوى الاداء المالي. أوصت الدراسة بضرورة ربط التكلفة بالأداء كمدخل للقياس والتقييم حتى يسمح بتوفير المعلومات اللازمة للتقييم السليم، وضرورة الإهتمام بالتطورات التكنولوجية في نظم الانتاج والمعلومات لرفع كفاءة أداء المنشآت الصناعية .

الفصل الأول: أساليب إدارة التكلفة الحديثة:

*المبحث الأول: المحاسبة الإدارية الحديثة:

- مفهوم المحاسبة الإدارية الحديثة:

المحاسبة الإدارية الحديثة هي نظام يقدم المعلومات المالية وغير المالية للمديرين والموظفين داخل المنشأة وذلك لإتخاذ القرارات، وتحديد المصادر المالية والقيام بعمليات الرقابة والتقييم، و ثم تقديم المكافآت حسب

الأداء المحقق (Atkinson et.al,2012.p2).

أهداف المحاسبة الإدارية (Hilton,2011,p40):

1- تقوم بمساعدة الإدارة في الترجية والرقابة علي الأنشطة التشغيلية وذلك من خلال إجراء المقارنات اللازمة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط ثم تحديد الإنحرافات وتحليلها وإتخاذ الإجراءات لمعالجتها.

2- تعتبر أداة لقياس وتقييم أداء الوحدات الفرعية والعاملين داخل المنظمة.

3- تزويد الإدارة العليا بالمعلومات التي تحتاجها للقيام بوظائفها، وذلك لإتخاذ القرارات والتخطيط حيث تعتمد الإدارة عند إتخاذ القرارات الإدارية علي جزء كبير من المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية.

4- تحفيز المديرين والموظفين لتحقيق أهداف المنشأة ،حيث هناك أهداف خاصة بالمديرين والموظفين داخل المنشأة قد تتعارض مع الأهداف التي تسعى المنشأة لتحقيقها.

***المبحث الثاني: أسلوب التكلفة علي أساس النشاط:**

- مفهوم أسلوب التكلفة علي أساس النشاط:

عرف (Horngren et al,2013,p140): بأنه أسلوب يقوم بتجميع التكلفة غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المنظمة أولاً ثم يخصص تكلفة الأنشطة علي المنتجات أو الأهداف الأخرى التي تسبب الأنشطة.

- أهداف أسلوب التكلفة علي أساس النشاط:

تتمثل أهداف أسلوب التكلفة علي أساس النشاط في الآتي :- (العشماوي،2011،ص52):

1- معالجة أوجه القصور الناتجة عن الطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة والعمل علي تطوير مجالات توزيع وتخصيص الموارد المتاحة ، وإضافة مزيد من الدقة في تحميلها علي وحدات النشاط.

2- يساعد أسلوب التكلفة علي أساس النشاط إدارة المنشأة في اعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف.

3- القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وكذلك لوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات.

4- يهدف أسلوب التكلفة علي أساس النشاط إلي ترشيد القرارات الإدارية والتي من أهمها قرارات التسعير لمواجهة ظروف المنافسة العالمية.

- خطوات تطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط:

وتتمثل خطوات تطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط فيما يلي (Levin, Karlemil,2011):

- المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة. - المرحلة الثانية: تحديد "قياس" تكلفة الأنشطة.

- المرحلة الثالثة: تحديد مراكز الأنشطة. - المرحلة الرابعة: تحديد مسببات "موجهات" التكلفة.

المرحلة الخامسة: تحديد تكلفة المنتجات "تحميل المنتجات بما يخصها من تكاليف الأنشطة".

- مزايا تطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط:

قامت العديد من الدراسات بتناول مزايا تطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط ، وقام الباحث باستخلاص أهمها في الآتي: (Weygandt,etal.,2012,p.155)-(Popesko,2010,p.14)- (عفيفي،2017،ص64):

- تساعد في عملية إتخاذ القرارات الإدارية من خلال التحديد الدقيق للمعلومات الخاصة بالتكاليف مما يجعلها أكثر شفافية ووضوحاً وبسيطة للفهم.

- تدعم آليات الرقابة وذلك لأنه يوفر أداة رقابية تعتمد علي الربط بين من يقوم بإعداد الأنشطة ومن يستفيد منها ، وأيضا يقوم بالرقابة علي التكاليف الإضافية حيث تستطيع المنظمات بسهولة تتبع التكاليف الإضافية من خلال الأنشطة.

- يقوم بتوفير المعلومات اللازمة في ظل بيئة تنافسية بهدف المساهمة في التسعير المناسب للمنتجات وفقا لمتطلبات المستهلكين.

- يساهم في قياس أداء الأنشطة الموجودة بالإضافة إلى مساهمته في تحديد الأنشطة التي لاتضيف قيمة للعملية الإنتاجية تمهيدا للاستغناء عنها.

* المبحث الثالث: أسلوب التكلفة المستهدفة:

- مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة:

أسلوب التكلفة المستهدفة : هو عملية لتحديد التكلفة المستهدفة للمنتجات الجديدة قبل أن تنتج عن عملية التطوير للمنتجات وذلك عن طريق تزويد معلومات التكلفة المستهدفة لمهندسي التصميم ليحققوا تطبيق إدارة التكلفة للمنتجات الجديدة ومن أجل ضمان ربحية المنتج الجديد عندما يطرح السوق (Hematfar,et al,2011.p3).

- أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة:

ترجع أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة إلى العديد من الاعتبارات أهمها الآتي:

1- تنبع أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة كأساس لتخطيط الربحية وذلك في ظل انتشار التكنولوجيا

وبإصاحبها من وجود منافسة عالمية تتسم بسرعة التغيير (أبو عودة ،2010 ،ص24).

2- يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة هو نظام مفتوح لأنه يهتم بالتفاعل بين المنتج وبيئة الخارجية

،وذلك عن طريق معرفة رغبات العملاء بصفة مستمرة وتهيئة جميع الظروف والإمكانات

لتحقيقها (حسين ،2012،ص39).

3- يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة علي سهولة الوصول إلي معلومات عن المنتج وبالتالي زيادة

رغبة العملاء في الحصول علي منتجات ذات جودة عالية وبأسعار مناسبة وبالتالي زيادة وعي العملاء (عبد اللطيف، 2015، ص54).

- مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

حيث تمر عملية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالآتي: (Blocher et. Al,2010)-
(البرعودة، 2010، ص29):

1-تحديد سعر السوق.

2-تخطيط التكلفة المستهدفة والتي تتضمن تحديد السعر الممتهدف ثم تقدير التكاليف في مرحلة التصميم وتحديد هامش الربح وتحديد التكلفة المستهدفة المسموح بها

3-حساب التكلفة المستهدفة عند السعر السوقي مطروحا منه الربح الممتهدف.

4-تحقيق التكلفة المستهدفة وذلك باستخدام أدوات تحجيم التكلفة ومن هذه الأدوات هندسة القيمة وجداول التكلفة ونظم دعم التكلفة المستهدفة.

- أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة:

تناولت العديد من الدراسات أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة وتتلخص أهدافه في الآتي:

1- يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بتوسيع دور المعلومات المحاسبية بدءاً من مرحلة التصميم وبالتالي نقل العمل المحاسبي من مرحلة الانتظار إلي المرحلة الفعلية للمنتج، أي تصميم وإنتاج المنتج بغية تتبع الحدث، وعلي سبيل المثال مشاركته في مراحل التصميم والإنتاج بتوفير المعلومات المتعلقة بتكلفة عناصر الإنتاج الواجب العمل في اطارها (العشماوي، 2011، ص334).

2- تحقيق أهداف المؤسسة من أرباح ومنافسة علي المدى الطويل في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجيا وتغير أذواق المستهلكين (قافيش ، 2010 ، ص 640).

3- تحليل وتقييم ورقابة التكاليف في جميع مراحلها، وذلك بدءاً من تخطيط المنتج حتي الانتهاء بالتخلص منه، وأيضاً بكافة العوامل المؤثرة فيها والمتمثلة في الأداء الداخلي والخارجي معاً (قافيش، 2010، ص640).

- مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة:

بعد القيام بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة نجد العديد من المزايا ومن أهمها:

(Sung,2016)-(Bahar, 2012)-(Jalace, H. ,2012, PP14-16) :

• أسلوب التكلفة المستهدفة هو نشاط لخفض التكاليف يتم تطبيقه في مراحل تخطيط وتصميم المنتج.

- أن أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق التفاعل الإيجابي بين الإمكانات الداخلية للشركة والعملاء والمنافسين، ويحقق أيضا الإنخفاض المستمر للتكلفة لاعتماده علي معايير مستهدفة متحركة.
- أن أسلوب التكلفة المستهدفة هو أداة مهمة للتحكم في تعزيز وعي الإدارة بالتكاليف وبالتالي علي الأرباح المستقبلية وتقوية الوضع التنافسي للشركة في السوق.

*المبحث الرابع: أسلوب كايزن (التحسين المستمر):

- مفهوم أسلوب التحسين المستمر:

* (Hilton and Platt,2015,p.185): هو التحسين التدريجي لجميع العمليات بالمنظمات وذلك من خلال أنشطة التحسين الصغيرة بدلا من الأنشطة الكبيرة، ويتم تلك التحسينات من خلال الاستثمار في الوسائل التكنولوجية الحديثة، والتحسين المستمر هو هدف يقع مسؤولية تنفيذه علي جميع العاملين في المنظمة ويكون هذا التحسين لجميع الأنشطة.

- أهداف أسلوب التحسين المستمر:

يمكن تلخيص تلك الأهداف في الآتي : (العشماوي،2011،ص84) - (فودة،2007،ص214)-

(كاظم،2014،ص16):

- 1- إحدات تحسينات وتغييرات في مختلف أنشطة وعمليات المنظمة بشكل مستمر.
- 2- زيادة فاعلية وكفاءة الأنشطة والعمليات المتعلقة بالجودة إلي أعلى مستوى ممكن وبصورة مستمرة، وذلك لزيادة قيمة العميل.
- 3- تخفيض التكاليف إلي أدنى حد ممكن وذلك من خلال التخلص من الهدر في العمليات والأنشطة غير المضيئة للقيمة.
- 4- الحصول علي مزايا إضافية وجديدة.
- 5- الحفاظ علي التدفق المستمر للإنتاج بما يضمن إتمامه في الوقت المناسب.

- مراحل تطبيق أسلوب التحسين المستمر:

تتمثل المراحل التطبيقية في عملية التحسين المستمر في أي منشأة إنتاجية أو خدمية

في الآتي ((Slack et al.,2010,p598) :

- مرحلة التخطيط: تتضمن هذه المرحلة تحديد العملية المراد تحسينها، وذلك من خلال جمع كافة البيانات المطلوبة باستخدام الأساليب الاحصائية، وبعد ذلك تحدد بدائل لحل المشكلة ثم تحديد التكلفة والمزايا الناتجة من استخدام كل بديل ثم اختيار البديل الأفضل ووضع خطة تنفيذه.

- مرحلة التنفيذ: وهو تطبيق الخطة الموضوعه في مرحلة التخطيط ومراقبة تقدمها مع الإستمرار في عملية جمع البيانات وتسجيل البيانات والمعلومات أولاً بأول من أجل قياس مستوى التحسين.

- مرحلة الفحص : يتم في هذه المرحلة دراسة النتائج الفعلية ومقارنتها مع النتائج المتوقعة للتحقق من أي اختلافات أو الإنحراف في تنفيذ الخطة الموضوعة ومدى ملائمة الخطة من حيث تقييم الحل الجديد الذي تم تنفيذه لمعرفة ما إذا كان قد ادي إلي تحسين الأداء المتوقع من عدمة وذلك لإعطاء فرصة للمنشأة لوضع خطط أفضل في حالة عدم تحقيق الأهداف المتوقعة.

- مرحلة الفعل : في هذه المرحلة يقوم فريق العمل بإجراء التعديلات الضرورية والحصول علي النتائج الإيجابية التي تعد معايير يتمكن العاملون الاخرون من الاستفادة منها واستخدامها وترشدهم إلي كيفية استخدام هذا الأسلوب.

- مزايا تطبيق أسلوب التحسين المستمر :

يتيح تطبيق هذا الأسلوب عدة مزايا وتتضمن الآتي (كاظم،2011،ص163)-عبدالرحمن وعذنان،2013ص85) :

- يؤدي تطبيق أسلوب التحسين المستمر سواء في العمليات الداخلية أو الخارجية إلي احداث تغييرات في الجودة ينتج عنها منافع كبيرة.

- يقوم بالتحفيز علي الإبداع والتفكير. - يساعد العملاء ويوجههم إلي قنوات توزيع المنتجات وتقديم الخدمات.

- يحقق روح التعاون والتفاعل بين الإدارة والعاملين في العمل لخدمة أهداف المنظمة.

- يقوم هذا الأسلوب بالتحسن الملموس في معنويات العاملين ،وكذلك تقليل الاخطاء.

- يقوم بتشجيع المنظمة علي التغيير والتعليم المستمر.

- يساعد الإدارة في الوصول إلي حل المشاكل والعقبات التي تواجههم بصورة دائمة ومستمرة.

*الفصل الثالث: الأداء المالي:

مفهوم الأداء المالي:

- الأداء المالي هو تعظيم النتائج وذلك من خلال تحسين المردودية ويتحقق ذلك بتدنية التكاليف وتعظيم الإيرادات بصفة مستمرة تمتد إلي المدى المتوسط والطويل بهدف تحقيق التراكم في الثروة والاستقرار في مستوي الأداء (Ndungo,et al.2017,p49).

أهمية الأداء المالي :

يرتبط قياس نجاح الشركات في فعالية وكفاءة عملية التقييم التي تتم من خلال مؤشرات الأداء المالي والتي تحكم بدورها علي نجاح الشركات في تنفيذ الخطط الموضوعه مسبقاً، وتظهر أهمية الأداء المالي في الأتي (Olayinka&Emoarehi,2017):

- تحفز المستثمرين للتوجه إلي الشركة التي تشير مؤشراتها المالية إلي النجاح والإستمرارية.
- يساعد في ادراك الشركات للمعوقات التي من الممكن أن تظهر خلال فترة عملها.
- تساعد الإدارة العليا في الشركات بضرورة العمل علي معالجة أي خلل قد تواجهه سواء من مشاكل نقدية او من كثرة الديون وصعوبة الحصول علي القروض ومشكلة العسر المالي.
- إن نجاح المؤسسات الاقتصادية في مجال المنافسة يتوقف علي مدى نجاحها في الأداء المالي وذلك من خلال أهميته في المؤسسة ومن ضمن مؤشرات: ربحية، سيولة، التوازن المالي، اليسر المالي، إنتاجية ونمو المؤسسة.

العوامل المؤثرة علي الأداء المالي :

تنقسم العوامل المؤثرة في الأداء المالي للمؤسسة إلى عوامل داخلية و خارجية وهي:

أولاً: العوامل الداخلية :

أهم هذه العوامل هي: (الخطيب ، 2010 ، ص 52-51).

• الهيكل التنظيمي - المناخ التنظيمي - التكنولوجيا - حجم المؤسسة

ثانياً: العوامل الخارجية:

تتمثل أهم العوامل الخارجية المؤثرة في الأداء المالي في (ناظم، 2008):

• السوق - المنافسة - الأوضاع الاقتصادية.

مؤشرات ونسب الأداء المالي:

• -أنواع النسب المالية المستخدمة في التحليل المالي لتقييم الأداء:

• يمكن حصر النسب المالية في المجموعات التالية:

• (Gitman&Zutter,2012,pp71-82):

• 1- نسب السيولة Liquidity Ratios

• 2- نسب الربحية Profitability Ratios

• 3- نسب المديونية "الرفع المالي" Leverage Ratios

4- نسب النشاط Active Ratios

• وسوف يستخدم الباحث من هذه النسب نسب الربحية، حيث أن الربحية وتعظيم ثروة المساهمين بالشركات هو الهدف الأساسي للمعنيين بذلك، لذلك نجد إهتمام التحليل المالي بدراسة الربحية وتعظيم ثروة المساهمين بشكل أدق للوقوف على نتيجة أعمال المشروع وكفاءة السياسات والقرارات الإستثمارية المتخذة من الإدارة العليا.

*أهم نسب ومؤشرات الربحية (Daniela and Brain,2010,p.782):

ومن أهم نسب الربحية النسب الآتية:

$$1- \text{نسبة الرافعة المالية} = \frac{\text{خصوم متداولة} + \text{خصوم طويلة الأجل}}{\text{حقوق الملكية}}$$

$$2- \text{العائد علي حق الملكية} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{حق الملكية}}$$

$$3- \text{العائد علي الاستثمار} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{القيمة الصافية للاستثمار}}$$

$$4- \text{معدل العائد علي الاصول} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{مجموع الاصول}}$$

$$5- \text{معدل العائد علي المبيعات} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{المبيعات}}$$

وسوف يستخدم الباحث من هذه النسب ثلاث نسب وهم : معدل العائد علي المبيعات ومعدل العائد علي الاصول معدل العائد علي حقوق الملكية.

*المبحث الثالث: أثر تطبيق أساليب إدارة التكلفة الحديثة علي الأداء المالي:

أثر تطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط علي الأداء المالي:

إن القرارات الإدارية السليمة التي تتخذها الإدارة في المنشآت الصناعية هي التي تحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، أما القرارات الخاطئة هي التي تؤدي إلي هدر الموارد وسوء استخدامها، وذلك فإن تطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط ومايقوم بتوفيره من معلومات دقيقة عن التكاليف يساعد الإدارة على إتخاذ القرارات الملائمة الأمر الذي ينعكس بالإيجاب على حسن إستغلال الموارد المتاحة . وبمعنى أدق يساعد أسلوب التكلفة علي أساس النشاط على تجنب التكاليف غير المضيفة للقيمة ،وهذا يؤدي إلي تخفيض تكاليف المنتج وزيادة الإيرادات وبدون أن يؤثر على جودة ومواصفات المنتج مما يؤدي الى زيادة الأرباح المحققة، وهذا بدوره يزيد الثقة بالمؤسسة وترتفع أسعار أسهمها في السوق وذلك للنمو المستمر في

الأرباح، ومن هنا يتضح أثر تطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط علي الأداء المالي للشركات (نوبلي، 2015 ص150).

أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة علي الأداء المالي:

أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو الطريقة المناسبة لتحديد تصميم المنتج في حدود التكاليف المتاحة، وهو ما يسمح للمؤسسة بالتحكم في المقدره الربحية للمنتج من خلال هامش الربح المحدد، وبالتالي ربحية المؤسسة وقيمتها. كذلك يساهم في زيادة المبيعات نظراً إلى تأثيره المباشر في قرارات التسعير وفق متطلبات العملاء ويتضح من ذلك مدى تأثير أسلوب التكلفة المستهدفة علي مؤشرات الربحية ومن خلالها الأداء المالي (نوبلي، 2015 ص151).

أثر تطبيق أسلوب التحسين المستمر علي الأداء المالي :

أسلوب التحسين المستمر يقترن بهدف أساسي وهو تخفيض تكلفة المنتج من خلال تعديل مراحل الإنتاج وترتيب الأنشطة الي مضيقة للقيمة وغير مضيقة، ومن ثم استبعاد الأنشطة غير المضيقة للقيمة، ومحاولة تخفيض تكلفة الأنشطة ذات التكلفة المرتفعة وذلك من خلال اختصار الإجراءات والمراحل وغيرها، مع التحسين المستمر لنوعية المنتج النهائي، مما يحافظ على ربحية المنتج، ويتضح من ذلك أثر تطبيق أسلوب التحسين المستمر علي ربحية الشركات ومن ثم الأداء المالي ككل (نوبلي، 2015 ص151).

*** الفصل الرابع: الدراسة الميدانية:**

- تصميم الدراسة الميدانية:

يقوم الباحث بتطبيق الدراسة علي الشركات الصناعية في القطاعات العامة والخاصة في مدينة العاشر من رمضان ويرجع هذا لأن مدينة العاشر من رمضان تحتوي علي أكبر عدد من الشركات الصناعية في مصر وعدد هذه الشركات (1025) شركة. (<https://www.egyptianindustry.com>).

- تطوير فرضيات الدراسة:

يمكن تصور العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع في نموذج الإنحدار المتعدد (عناني

، 1993، ص135) كما يلي :

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \varepsilon_i$$

حيث $Y =$ الأداء المالي

$X_1 =$ تطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط (ABC)

$X_2 =$ تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)

$X_3 =$ تطبيق أسلوب التحسين المستمر (كايزن)

ثابت معادلة الإنحدار = β_0
 معاملات نموذج الإنحدار = $\beta_1, \beta_2, \beta_3$
 الخطا العشوائي = ϵ_i

-اختبار الفرضيات باستخدام نموذج التباين:

اختبار تحليل التباين بين المجموعات (test of between-subjects effects)

ANOVA

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.166	3	.389	2.338	.097 ^b
	Residual	4.323	26	.166		
	Total	5.490	29			
2	Regression	1.160	2	.580	3.619	.041 ^c
	Residual	4.329	27	.160		
	Total	5.490	29			
3	Regression	.891	1	.891	5.428	.027 ^d
	Residual	4.598	28	.164		
	Total	5.490	29			

جدول رقم (3)

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.461 ^a	.212	.122	.40778	.212	2.338	3	26	.097

جدول رقم (4)

1-نتيجة اختبار الفرضية الأولى:

يتضح من الجدول (3) أن قيمة F المحسوبة لنموذج تحليل التباين (2.338) عند (P-VALUE=0.0000) ويعني ذلك رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل وهو وجود أثر لتطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط علي الأداء المالي عند مستوي معنوية 5%.

2-نتيجة اختبار الفرضية الثانية:

يتضح من الجدول (3) أن قيمة F المحسوبة لنموذج تحليل التباين (3.619) عند (P-VALUE=0.0000) ويعني ذلك رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل وهو وجود أثر لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة علي الأداء المالي عند مستوي معنوية 5%.

3-نتيجة اختبار الفرضية الثالثة:

يتضح من الجدول (3) أن قيمة F المحسوبة لنموذج تحليل التباين (5.428) عند (P-VALUE=0.0000) ويعني ذلك رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل وهو وجود أثر لتطبيق أسلوب التحسين المستمر (كايزن) علي الأداء المالي عند مستوي معنوية 5%.

4-القوة التفسيرية لنموذج تحليل التباين:

كما يمكن توضيح القوة التفسيرية لنموذج تحليل التباين من جدول رقم(4) من خلال معامل التحديد حيث تظهر قيمة معامل التحديد (0.212) وهذا يعني أن 21.2% من التغير في التابع يرجع إلي تأثير المتغيرات المستقلة وأن 78.8% من التغير في المتغير التابع يرجع إلي تأثير متغيرات أخرى.

ترتيب تطبيق أدوات إدارة التكلفة الحديثة :

يبين الجدول التالي ترتيب تطبيق أساليب إدارة التكلفة الحديثة في الشركات الصناعية وحيث تشير النتائج إلي أن تطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط يحتل المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (2.994) ويأتي أسلوب التكلفة المستهدفة في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (2.816) في حين يأتي أسلوب التحسين المستمر (كايزن) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (2.723).

*المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية حول تطبيق أساليب إدارة التكلفة الحديثة في الشركات الصناعية المصرية:

الرقم	الأساليب	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
1	أسلوب التكلفة علي أساس النشاط	2.994	.435	1
2	أسلوب التكلفة المستهدفة	2.816	.455	2

3	.502	2.723	أسلوب كايزن	3
---	------	-------	-------------	---

-اختبار فروض الدراسة :

ولبيان أثر تطبيق أساليب إدارة التكلفة الحديثة علي الأداء المالي فقد قام الباحث بدراسة مؤشرات الربحية لهذه الشركات الصناعية في سنة ماقبل التطبيق لأساليب إدارة التكلفة الحديثة وسنة مابعد التطبيق.

أولاً: اختبار الفرضية الأولى: لا يوجد أثر لتطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط علي الأداء المالي للشركات الصناعية المصرية:

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std.	
			Deviation	Std. Error Mean
معدل العائد علي المبيعات قبل التطبيق	10	9.2860	4.84911	1.53342
معدل العائد علي المبيعات بعد التطبيق	10	10.9870	4.67289	1.47770
معدل العائد علي الاصول قبل التطبيق	10	13.4910	5.46550	1.72834
معدل العائد علي الاصول بعد التطبيق	10	14.7630	8.51965	2.69415
معدل العائد علي حقوق الملكية قبل التطبيق	10	8.7160	5.57092	1.76168
معدل العائد علي حقوق الملكية بعد التطبيق	10	9.9490	5.54933	1.75485

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
معدل العائد علي المبيعات قبل التطبيق	6.056	9	.000	9.28600	5.8172	12.7548
معدل العائد علي المبيعات بعد التطبيق	7.435	9	.000	10.98700	7.6442	14.3298
معدل العائد علي الاصول قبل التطبيق	7.806	9	.000	13.49100	9.5812	17.4008
معدل العائد علي الاصول بعد التطبيق	5.480	9	.000	14.76300	8.6684	20.8576

معدل العائد علي حقوق الملكية قبل التطبيق	4.948	9	.001	8.71600	4.7308	12.7012
معدل العائد علي حقوق الملكية بعد التطبيق	5.669	9	.000	9.94900	5.9792	13.9188

- القرار: بما أن قيمة اختبار t المحسوبة أكبر من قيمة اختبار t الجدولية ، فإننا نرفض فرض العدم

ونقبل الفرض البديل .

وهذا يدل على وجود أثر لتطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط علي الأداء المالي للمشركات الصناعية المصرية.

ثانياً: اختبار الفرضية الثانية: لا يوجد أثر لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة علي الأداء المالي للمشركات الصناعية المصرية:

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
معدل العائد علي المبيعات قبل التطبيق	10	16.5200	11.38728	3.60097
معدل العائد علي المبيعات بعد التطبيق	10	20.02	13.061	4.130
معدل العائد علي الاصول قبل التطبيق	10	12.09	7.480	2.365
معدل العائد علي الاصول بعد التطبيق	10	14.26	8.071	2.552
معدل العائد علي حقوق الملكية قبل التطبيق	10	7.6160	5.12928	1.62202
معدل العائد علي حقوق الملكية بعد التطبيق	10	8.4490	5.16177	1.63229

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
معدل العائد علي المبيعات قبل التطبيق	4.588	9	.001	16.52000	8.3740	24.6660
معدل العائد علي المبيعات بعد التطبيق	4.847	9	.001	20.019	10.68	29.36
معدل العائد علي الاصول قبل التطبيق	5.111	9	.001	12.089	6.74	17.44
معدل العائد علي الاصول بعد التطبيق	5.587	9	.000	14.258	8.48	20.03
معدل العائد علي حقوق الملكية قبل التطبيق	4.695	9	.001	7.61600	3.9467	11.2853
معدل العائد علي حقوق الملكية بعد التطبيق	5.176	9	.001	8.44900	4.7565	12.1415

المقارنة : نقارن بين قيمة اختبار t المحسوبة وقيمة اختبار t الجدولية ، فنجد ان قيمة اختبار t المحسوبة

أكبر من قيمة اختبار t الجدولية

- القرار: بما أن قيمة اختبار t المحسوبة أكبر من قيمة اختبار t الجدولية ، فإننا نرفض فرض العدم

ونقبل الفرض البديل .

وهذا يدل على وجود أثر لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة علي الأداء المالي للشركات الصناعية المصرية

ثالثاً : اختبار الفرضية الثالثة : لا يوجد أثر لتطبيق أسلوب التحسين المستمر (كايزن) علي الأداء المالي

للشركات الصناعية المصرية:

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
معدل العائد علي المبيعات قبل التطبيق	10	10.9200	8.44509	2.67057
معدل العائد علي المبيعات بعد التطبيق	10	12.5560	8.23934	2.60551
معدل العائد علي الاصول قبل التطبيق	10	13.6310	8.17590	2.58545
معدل العائد علي الاصول بعد التطبيق	10	15.0650	8.11049	2.56476
معدل العائد علي حقوق الملكية قبل التطبيق	10	10.8240	4.86171	1.53741
معدل العائد علي حقوق الملكية بعد التطبيق	10	12.0080	4.61347	1.45891

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
معدل العائد علي المبيعات قبل التطبيق	4.089	9	.003	10.92000	4.8787	16.9613
معدل العائد علي المبيعات بعد التطبيق	4.819	9	.001	12.55600	6.6619	18.4501
معدل العائد علي الاصول قبل التطبيق	5.272	9	.001	13.63100	7.7823	19.4797
معدل العائد علي الاصول بعد التطبيق	5.874	9	.000	15.06500	9.2631	20.8669
معدل العائد علي حقوق الملكية قبل التطبيق	7.040	9	.000	10.82400	7.3461	14.3019
معدل العائد علي حقوق الملكية بعد التطبيق	8.231	9	.000	12.00800	8.7077	15.3083

المقارنة : نقارن بين قيمة اختبار t المحسوبة وقيمة اختبار t الجدولية ، فنجد أن قيمة اختبار t المحسوبة أكبر من قيمة اختبار t الجدولية .

- القرار : بما أن قيمة اختبار t المحسوبة أكبر من قيمة اختبار t الجدولية ، فإننا نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل .

وهذا يدل على وجود أثر لتطبيق أسلوب كايزن علي الأداء المالي للشركات الصناعية المصرية .

• نتائج الدراسة :

1- تؤكد نتائج الدراسة وجود تطبيق لأساليب إدارة التكلفة الحديثة جزئيا أو كليا وترتيب الأساليب وهي أسلوب التكلفة علي أساس النشاط - أسلوب التكلفة المستهدفة - أسلوب التحسين المستمر (كايزن).

2- إتضح من الدراسة أن معظم شركات العينة تستند إلي تطبيق الأساليب الحديثة وبعض الأساليب التقليدية .

3- أكدت الدراسة وجود أثر لتطبيق أساليب إدارة التكلفة الحديثة علي الأداء المالي للشركات الصناعية المصرية حيث بعد أن اتبعت الشركات تطبيق الأساليب الحديثة ظهر إرتفاع في مؤشرات الربحية (معدل العائد علي المبيعات - معدل العائد علي حقوق الملكية - معدل العائد علي الاصول) .

4- وضحت الدراسة أن بعض الشركات توجد بها بعض المعوقات لتطبيق أساليب إدارة التكلفة الحديثة وهي إرتفاع تكاليف التطبيق وعدم تدريب العاملين علي الأساليب الحديثة.

• توصيات الدراسة:

1- ضرورة إستمرار الشركات الصناعية المصرية في تطبيق أساليب إدارة التكاليف الحديثة وتعزيزها ومواكبة التطورات في هذه الأساليب بما يناسب الشركات الصناعية.

2- ضرورة وجود هيكل اداري سليم إذ يشكل الهيكل الإداري العامل الأكثر أهمية في نجاح تطبيق أساليب إدارة التكلفة الحديثة .

3- ضرورة تدريب العاملين علي أهمية تطبيق أساليب إدارة التكاليف الحديثة من أجل الوصول إلي الربح المستهدف في الشركات والوصول بمستوي الشركة المالي إلي المستوي الأمثل .

4- تطبيق أساليب إدارة التكلفة الحديثة في الشركات الصناعية من أجل مواجهة التغييرات في البيئة الصناعية ومواجهة الميزة التنافسية في ظل التحديات.

5- لابد من أن مديري الشركات الصناعية يقدروا مدي الإهتمام لمزايا أساليب إدارة التكاليف الحديثة من أجل تحقيق أفضل إستفادة منها وتساعد هذه الأساليب في فهم استراتيجيات الأعمال وجعل أفضل الاستثمارات من الاصول الملموسة وغير الملموسة للشركات الصناعية وتحسين الأداء المالي للشركات

6- المعرفة الأساسية لتلك الأساليب واستخدامها يتزايد علي نطاق العالم وليس هناك أي مبرر لاستمرار الشركات التي لاتطبق أساليب إدارة التكلفة الحديثة في تجاهل مزاياها أكثر من ذلك.

7- ضرورة ربط التكلفة بالأداء كمدخل للقياس والتقييم حتى يسمح بتوفير المعلومات اللازمة للتقييم السليم.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- 1- الخطيب ، محمد محمود (2010)، "الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات"، دار حامد، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
 - 2- العشماوي، محمد عبدالفتاح ، (2011) "محاسبة التكاليف - المنظور بين التقليدي والحديث"، دار اليازور العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى.
 - 3- ناظم ،حسن عبد السيد(2008)، "محاسبة الجودة- مدخل تحليلي"، دار الثقافة، عمان.
- الرسائل:

- 1- الحاج،إنعام،(2014)، "المحاسبة الإدارية ودورها في تقييم كفاءة الأداء المالي (دراسة ميدانية على شركة سنابل السلام للصناعات الغذائية)"،رسالة ماجستير،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا قسم المحاسبة والتمويل.
- 2- أبو عودة،علي (2010)،أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية دراسة تطبيقية علي المصارف العاملة في قطاع غزة،رسالة ماجستير غير منشورة،الجامعة الإسلامية ،غزة،فلسطين.
- 3- حسين ،حسين محمد عبده ،(2012)،" إطار محاسبي مقترح لتحقيق التكامل بين مدخلي إدارة العمليات علي أساس الوقت ومصنوفة أنتشار الجودة لزيادة فعالية القدرة التنافسية (دراسة تطبيقية)" ، ص39، رسالة دكتوراه ، جامعة عين شمس.
- 4- طه ،ولاء عادل ، (2010)المحددات الشرطية لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وعلاقتها بالأداء المالي"، رسالة ماجستير،كلية التجارة، جامعة الزقازيق.
- 5- عفيفي، اشرف السعيد،(2017)،"أثر استخدام نظام التكلفة علي أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن علي القيمة الاقتصادية المضافة"،رسالة دكتوراه،كلية التجارة ،جامعة الزقازيق.
- 6- نوبلي ،نجلاء(2015)، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، رسالة دكتوراه،جامعة محمد خضير،بسكرة،الجزائر،ص145-144.

الدوريات:

- 1- عبدالرحمن، هدي وعدنان،رشاء،(2013)، "أثر استخدام التحسين المستمر علي كفاءة الخدمة الجامعية"،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية،العدد36.
- 2- عبداللطيف،محمد يس،(2013)،"استخدام نظام التكلفة علي أساس النشاط الموجة بالوقت في تحليل ربحية العميل:دراسة تطبيقية"،مجلة التجارة والتمويل،كلية التجارة ،جامعة طنطا ،العدد الأول،ص324.

3- فودة، شوقي السيد (2007)، "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - جامعة الإسكندرية، العدد الأول.

4- قفايش، محمود، (2010)، "مدى مساهمة العلوم المالية والمحاسبية في التعامل مع الازمات العالمية"، المؤتمر الثاني للعلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الإقتصادية والإدارية، جامعة اربد، الأردن.

5- كاظم، محاتم كريم، (2011)، "التحسين المستمر بأسلوب كلفة كايزن (kaizen) وإمكانية اعتماده في الشركة العامة لصناعة الاطارات في النجف"، مجلة مركز الدراسات الكوفة، المجلد 1، العدد 21، ص 159-189، العراق.

ثانيا: المراجع باللغة الإنجليزية:

BOOKS:

- 1- Atkinson A., Kaplan, R. Matsumura. E. and S . Young , (2012) "Management Accounting", (6th ed.), New Jersey. prentice-Hall.
- 2- Blocher, Edward J.; David E. Stout and Gary Cokins, (2010), " Cost Management: A Strategic Emphasis", (New York: McGraw-Hill/Irwin, Fifth Edition).
- 3- Gitman, L., & Zutter, C. J. (2012) "Principles of Managerial Finance , Thirteenth Edition, USA: Prentice Hall.
- 4- Hilton, R. (2011) "Managerial Accounting", 9th Edition The Mc Graw Hill Companies, INC.
- 5- Hilton, Ronald & David Platt., (2015) " Managerial Accounting , 10th edition, McGraw-Hill, Inc .
- 6- Horngren C., Foster, G., & Datar, S, (2013) "Cost Accounting : A Managerial Emphasis", 13Th ed., Prentice-Hall international, Inc, New Jersey, U.S.A.
- 7- Hematfar, M, Arasteh, A & Nooryan, S. (2011) The Steps of Implementing Target Costing., Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1455184>.

- 8- Slack, Nigel, Stuart Chambers, and Robert Johnston. (2010)"Operations management".5th ed Pearson education, Madrid, Spain .pp. 598.
- 9- Weygandt, J.,Kieso, D.,& Kimmel and D.E.Kieso, (2012) , "Accounting Managerial Tools for Business Decision Making ",Sixth Edition, John Wiley & Sons, Inc.

THESIS:

- 1- Jana Pokorná,(2016)" Impact of Activity-Based Costing on Financial Performance in the Czech Republic" Department of Corporate Economy, Faculty of Economics and Administration, Masaryk University, <http://dx.doi.org/10.11118/actaun201664020643>.
- 2- Levin, Karlemil, Sallbring, Sebastian,(2011), Implementation of Activity Based Costing, Master's Thesis, Lund University, Sweden.
- 3- Sung Jin Park ,Woo Jin Park ,Sohee Woo (2016) "Implementation Of Automated Systems For Target Cost Management And Assessing Performance: A Case Study In A Global", P. 853.

BERIODICALS:

- 1- Bahar M. (2012)"Conceptual Framework for Launching and Implementing Target Costing in Automotive Industry", IJRIM, Volume 2, Issue 6, (June,ISSN 22314334, 21-33).
- 2- Dalniela, L A,Brian,W.N.(2010)"Opportunity Cost and Non Scale Free Capabilities:Profit Maximization Corporate Scope and Profit Managers."Strategic Management Journal,31(7),780-801.
- 3- Ndungo,J.M.,O.,&Florence,M(2017)"Effect Sharing Function on Performance of Saving and Credit Co-Operative Societies",American Journal of Finance,1(5),49-62.
- 4- Olayinka,erin &Emoarehi,eriki(2017)"Enterprise Risk Management and Financial Performance:Evidence from Emerging Market. International journal of management & economics,4(9),p937-952.

- 5- Popesko,B.(2010),"Utilization of Activity-Based Costing System in Manufacturing Industries- Methodology,Benefits and Limitation, International Review of Business Research Papers, vol.6, No. 1,(February),pp.1-7.
- 6- waheed& Mansour (2014)" The level of Adoption of Some Recent Cost Management Tools and The Perceived Effect on the performance of Jordanian manufacturing companies'. Global Review of Accounting and Finance, 5(1), 52-75.