

أثر التكامل بين إستراتيجيات إدارة التكلفة على تحسين الأداء المالي  
دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية السعودية

**The Integration Impact in management strategies on improving financial  
performance:  
An Empirical study on Saudi industrial Firms**

إعداد:

أ.د. عبدالعال بن هاشم أبو خشبة

أستاذ بكلية الاقتصاد والإدارة - جامعة الملك عبد العزيز

د. فريد بن عمر شيخ

أستاذ المحاسبة المساعد بكلية الاقتصاد والإدارة - جامعة الملك عبد العزيز

ماجد هلال الجهني

باحث دراسات عليا

## المستخلص

أثر التكامل بين إستراتيجيات إدارة التكلفة على تحسين الأداء المالي دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية السعودية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير التكامل بين إستراتيجيات إدارة التكلفة (التكلفة على أساس النشاط - التكلفة المستهدفة - إدارة الجودة الشاملة) على التحسين والتطوير المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية. ولتحقيق هذا الهدف إعتد الباحثون على المنهاج الوصفي والمنهاج التحليلي، ولإجراء الدراسة الميدانية تم إعداد قوائم الإستبانة ووزعت على مديري المنشآت والمديرين الماليين ومديري ومحاسبي التكاليف والمحاسبين العاملين في المنشآت الصناعية السعودية، وبلغ عدد الإستبانات المستردة والصالحة للتحليل (88) إستبانة بنسبة إجابة عامة (80%)، وتم تحليل البيانات إحصائياً بإستخدام برنامج (SPSS -27).

وتوصل الباحثون إلى أن التكامل في تطبيق إستراتيجيات إدارة التكلفة يساهم في التحسين والتطوير المستمر للأداء المالي للمنشأة، ووجود علاقة ذات دلالة إحصائية للعوامل الديموغرافية (رأس مال المنشأة - مجال صناعة المنشأة) والتحسين والتطوير المستمر للأداء المالي في المنشأة.

وأوصى الباحثون بضرورة توعية العاملين بالمنشآت الصناعية السعودية بأهمية تطبيق أساليب إدارة التكلفة، وتطبيق ما يناسب مجال صناعة المنشأة، والإهتمام بتكامل هذه الأساليب لدعم تحسين وتطوير الأداء المالي بالمنشأة، وإجراء مزيد من الدراسات والأبحاث لدراسة أثر التكامل على القطاعات الأخرى غير الصناعية، وكذلك أثر التكامل على الأداء التشغيلي والتنظيمي للمنشأة.

كلمات مفتاحية: إدارة التكلفة - التكلفة على أساس النشاط - التكلفة المستهدفة - التحسين والتطوير المستمر - المنشآت الصناعية السعودية.

## **Abstract**

The impact of integration between cost management strategies on improving financial performance: An Empirical study on Saudi industrial facilities

This study aimed to identify the impact of integration between cost management strategies (activity-based cost - target cost - total quality management) on the improvement and continuous development in Saudi industrial facilities in Yanbu. To achieve this goal, the study relied on the descriptive approach and the analytical method. To conduct the field study, questionnaire lists were prepared and distributed to General managers, financial managers, cost managers and accountants and working accountants working in the Saudi industrial facilities in the city of Yanbu, the number of questionnaires recovered and valid for analysis reached (88) Questionnaire with a general response rate (80%), and the data was analyzed statistically using the program (SPSS-27).

The study found that integration in the application of cost management strategies contributes to the continuous development and improvement of the financial performance of the facility, and the existence of a statistically significant relationship to demographic factors (the capital of the facility - the field of industry of the facility) and the improvement and continuous development of financial performance in the facility.

The study recommended the need to educate workers in Saudi industrial facilities about the importance of applying cost management methods, applying what suits the field of manufacturing the facility, paying attention to the integration of these methods to support the development and improvement of the financial performance of the facility, and conducting more studies and research to study the impact of integration on other non-industrial sectors, as well as the impact of integration on the operational and organizational performance of the facility.

**Keywords:** cost management - activity-based cost - target cost - improvement and continuous development - Saudi industrial facilities.

## مقدمة الدراسة:

يقاس الأداء المالي للمنشأة بمدى فاعلية وقدرة المنشأة على تلبية إحتياجات عملاءها بأقل تكلفة ممكنة، ومدى كفاءة الإدارة في تحقيق عوائد مجزية باستخدام الموارد المتاحة، وتحقيق عائد مجزي للمستثمرين. ولقد شهد العالم تطور كبير في بيئة الأعمال والتصنيع خلال الفترة الأخيرة، وازدادت شدة المنافسة بين المنشآت محلياً وعالمياً، فغيرت المنشآت من إهتماماتها وأصبحت تحاول التميز في أحد مجالات الأداء من حيث التكلفة والجودة والابتكار وسرعة التسليم، ونظراً لأن مقاييس الأداء المالي لا تعبر بشكل كاف عن أداء المنشأة، أصبح هناك حاجة إلى استخدام مقاييس أداء غير مالية بجانب المقاييس المالية لإعطاء صورة شاملة لتقييم الأداء، فشدة المنافسة أدت إلى استخدام مقاييس للأداء التشغيلي بجانب المقاييس المالية مثل مقاييس الإنتاجية، الجودة، أداء المخزون، المرونة، الابتكار (وهيبة، 2018، ص: 139)، وهي مقاييس مهمة لإستمرارية المنشأة ونجاحها، ويترجم هذا النجاح إلى مردود نقدي فيعطي مؤشر على تطور وتحسن الأداء المالي للمنشأة، لذلك اتجهت معظم المنشآت الصناعية إلى محاولة جذب أكبر عدد من العملاء عن طريق التعرف على رغباتهم وتوفيرها لهم بأسعار مناسبة مع تحقيق ربح مناسب فظهرت إدارة التكلفة الإستراتيجية، وانتقلت محاسبة التكاليف من هدف قياس تكلفة الإنتاج التام وغير التام إلى هدف إحكام الرقابة على التكاليف وتوفير المعلومات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية (العشماوي، 2011، ص: 11)، مما أثر في زيادة قدرات تلك المنشآت التنافسية وزيادة أرباحها، ومع إستمرار استخدام تلك الأساليب في إستراتيجية التحسين والتطوير المستمر فإن ذلك يؤدي إلى تحسين الأداء المالي لها، فإسلوب التكلفة على أساس النشاط، يحدد ويقيس مسببات التكلفة ويستبعد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، وأسلوب التكلفة المستهدفة الذي يحدد تكلفة المنتج مسبقاً مما يحقق الرقابة على التكاليف، وأسلوب إدارة الجودة الشاملة الذي إمتد ليشمل العمليات وإجراءات المنشأة والموارد البشرية ولا يكتفي بالرقابة على جودة المنتج فقط مما يخفض من التكلفة ويقوم بالأداء.

## مشكلة الدراسة:

تعد نتائج الأداء المالي ترجمة حقيقه لكافة عمليات المنشآت الإنتاجية، ومن ثم إظهار مدى كفاءة المؤسسة على إدارة أصولها بكفاءة وفاعلية. لذا تمثل عملية تحسين وتطوير الأداء المالي للمنشآت الصناعية وتخفيض تكلفة المنتج أحد أهم القضايا المعاصرة، والتي تستحوذ على اهتمام المنشآت الصناعية خاصة في ظل المتغيرات المتتالية والسريعة في بيئة الصناعة، وقصور النظام التقليدي وعدم مواكبته لتلك المتغيرات، فكان لا بد من العمل على استخدام الأساليب الإدارية الحديثة، إذا ما أرادت المنشأة الاستمرار في المنافسة والاحتفاظ بحصة سوقية مناسبة. ويعتبر الهدف الرئيس لأساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية تخفيض التكلفة وتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة وزيادة الأرباح. لذا تتمثل مشكلة الدراسة في استكشاف أثر التكامل في تطبيق إستراتيجيات إدارة التكلفة في التحسين والتطوير المستمر في الأداء المالي، وذلك من خلال دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية السعودية.

## أهداف الدراسة:

هدف الدراسة الرئيس يتمثل في إستكشاف أثر التكامل في تطبيق إستراتيجيات إدارة التكلفة في التحسين والتطوير المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية بمدينة ينبع، وينفرد من الهدف الرئيس عدة أهداف (التعرف على مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية واستراتيجية التحسين والتطوير المستمر، والتعرف على أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية، دراسة الإطار العلمي لتطبيق إدارة الجودة الشاملة في التحسين والتطوير المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع، ودراسة مدى أهمية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في التحسين والتطوير المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع، ومعرفة مدى تأثير تطبيق التكلفة المستهدفة في التحسين والتطوير المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع، والكشف عن الصعوبات التي تواجه المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع عند تبنيها مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية، وبيان إمكانية تحقيق أداء مالي أفضل عند التكامل بين أساليب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع.

## أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من الآتي:

- 1- تساهم هذه الدراسة في محاولة تخفيض التكلفة وتعظيم الربحية وتعزيز القدرة التنافسية من خلال دراسة أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية (التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة)، وأهميتها في دعم إستراتيجية التحسين والتطوير المستمر بالنسبة للأداء المالي بصفه خاصة.
- 2- مجال تطبيق الدراسة على (المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع)، حيث إن إستخدام الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وإتباع إستراتيجية التحسين المستمر يساهم في رفع مستوى جودة المنتجات وتعزيز القدرة التنافسية وزيادة الربحية، مما يساهم في تحسين الأداء المالي، وهو ما يعد حافزاً لجذب المستثمرين وزيادة في التوسع الصناعي تنفيذاً للإستراتيجية التنموية الإقتصادية الشاملة.

## منهاج الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة إعتد الباحثون على المنهاج الوصفي التحليلي، وفي الجانب النظري تم الإعتماد على المنهاج الوصفي، والذي تم فيه تحديد المفاهيم النظرية المتعلقة بموضوع الدراسة، وتم الإعتماد بشكل أساسي على المعلومات المستقاة من المراجع والكتب والدراسات السابقة، كذلك المقالات والأبحاث المنشورة على شبكة المعلومات. وجمعت البيانات والمعلومات بواسطة إستبيان تم تصميمه لتحقيق أهداف الدراسة، وللإجابة عن تساؤلاتها، ووزعت الإستبانة على مجتمع الدراسة المكون من رؤساء الأقسام والمديرين والمحاسبين الإداريين ومحاسبي التكاليف من العاملين بالمنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع. وإستخدام التحليل الإحصائي بإستخدام برنامج SPSS.

**فرضيات الدراسة:** في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها يمكن صياغة فرضيات الدراسة الآتية:

**الفرضية الرئيسية:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل في إستخدام أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية والتطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع.

ويتفرع من الفرضية الرئيسية عدة فرضيات فرعية تتمثل في الآتي:

- 1- **الفرضية الفرعية الأولى:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستخدام التكلفة على أساس النشاط والتطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع.
- 2- **الفرضية الفرعية الثانية:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستخدام التكلفة المستهدفة والتطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع.
- 3- **الفرضية الفرعية الثالثة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستخدام الجودة الشاملة، والتطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع.
- 4- **الفرضية الفرعية الرابعة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل الديمغرافية في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع والتطوير والتحسين المستمر للأداء المالي.

**حدود ونطاق الدراسة:** الحدود المكانية: المنشآت الصناعية في المملكة العربية السعودية في مدينة ينبع، نظراً لوجود عدد كبير من المنشآت الصناعية تعمل في قطاعات صناعية مختلفة.

**الحدود البشرية:** إقتصرت الدراسة على الفئات الآتية: رؤساء الأقسام - المديرين - المحاسبين الإداريين - محاسبي التكاليف من العاملين بالمنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع.

## الدراسات السابقة:

إستعرض الباحثون عدد من الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع، ويوضح الجدول رقم (1) ملخص للدراسات

السابقة.

جدول رقم (1) يوضح ملخص للدراسات السابقة

رقم	الباحث	عنوان لدراسة	الناشر ودولة النشر	نوع ومنهج الدراسة	أهداف الدراسة	أهم النتائج	أهم التوصيات
1	دراسة: الفوزان (2024)	أثر التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية والتكلفة على أساس النشاط بالأرباح بالمشآت الكويتية.	مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر.	الإستنباطي والتقري	التعرف على أثر التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية والتكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمشآت الكويتية.	يسهم تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في تحقيق أهداف محاسبة التكلفة الثلاثة (قياس التكلفة، الرقابة على عناصرها، توفير المعلومات المطلوبة والضرورية لمتخذي القرارات بالمشأة). إن تحقيق التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية والتكلفة على أساس النشاط يسهم بشكل منطقي في تحسين جودة الأرباح بالمشآت الكويتية. وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمشآت الكويتية. وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية والتكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمشآت الكويتية.	■ ضرورة إستقطاب خبراء متخصصين للإستفادة من خبراتهم في دمج نظامي تخطيط محاسبة المسؤولية والتكلفة على أساس النشاط لتحقيق جودة الأرباح بالمشآت الكويتية.

تابع جدول رقم (1) يوضح ملخص للدراسات السابقة

رقم	الباحث	عنوان لدراسة	الناشر ودولة النشر	نوع ومنهج الدراسة	أهداف الدراسة	أهم النتائج	أهم التوصيات
2	دراسة: (اليمني وآخرون، 2024)	إستخدام أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإستثمارية في ظل ظروف عدم التأكد.	مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، مصر.	الإستنباطي	تحليل وفهم كيفية إستخدام إستخدام أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإستثمارية في ظل ظروف عدم التأكد.	إستخدام أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية يمكن المنشأة من: <ul style="list-style-type: none"> <li>ترشيد القرارات الإستثمارية المتعلقة بالمشاريع المحتملة.</li> <li>ترشيد إستخدام رأس المال والموارد.</li> <li>تحقيق التوازن بين المخاطر والأرباح المتوقعة.</li> <li>تساعد على تقديم توجيهات إستراتيجية للتعامل مع ظروف عدم التأكد بشكل فعال.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>يتعين على الشركات الاستفادة من أدوات التكلفة في ترشيد القرارات الإستثمارية لتحقيق ميزة تنافسية وأرباح مستدامة على المدى الطويل.</li> </ul>
3	دراسة: جمال، و الدباس، (2023)	تأثير تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير في الوحدات الإقتصادية	مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق.	دراسة حالة مصنع إطارات الديوانية التابع للشركة العامة للصناعات المطاطية في دولة العراق. استخدم المنهج الإستنباطي والكمي التحليلي.	إبراز الدور الذي يلعبه أسلوب التكلفة المستهدفة في توفير المعلومات وتخصيص التكاليف غير المباشرة والدقة في قياس التكلفة، وبيان مدى تأثير ذلك في قرارات التسعير.	<ul style="list-style-type: none"> <li>وجود علاقة مباشرة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتسعير المنتجات.</li> <li>تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ينتج عنه تخفيض التكاليف مقارنة بالتكاليف الناتجة عن إستخدام الأساليب التقليدية</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>تطوير أنظمة التكاليف لترشيد عملية اتخاذ القرارات.</li> <li>إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في التسعير للمنافسة وتحقيق المبيعات المطلوبة.</li> <li>الإستعانة بذوي الخبرة، وتدريب العاملين على أسلوب التكلفة المستهدفة خاصة من لهم علاقة مباشرة بالتصميم والعملية الإنتاجية.</li> <li>التعريف بأهمية التكلفة المستهدفة في تحقيق الأرباح في الأجل الطويل.</li> </ul>

تابع جدول رقم (1) يوضح ملخص للدراسات السابقة

رقم	الباحث	عنوان لدراسة	الناشر ودولة النشر	نوع ومنهج الدراسة	أهداف الدراسة	أهم النتائج	أهم التوصيات
4	دراسة: الجهني، (2022)	أثر تكاليف الجودة على الأداء المالي في الشركات الصناعية السعودية	مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، رماح. مجلة رماح للبحوث والدراسات، الأردن.	دراسة ميدانية، تم استخدام المنهج الوصفي المسحي، أداة جمع البيانات: الاستبيان عينة الدراسة: 135 شركة صناعية في جدة، السعودية.	إيضاح أثر تكاليف الجودة (تكاليف الوقاية، التقييم، الفشل الداخلي، الفشل الخارجي) على الأداء المالي قبل وبعد تطبيق نظام الجودة.	<ul style="list-style-type: none"> <li>عدم وجود علاقة بين تكاليف الجودة والأداء المالي قبل تطبيق تكاليف الجودة في الشركات السعودية.</li> <li>وجود علاقة إيجابية بين تكاليف الوقاية فقط والأداء المالي بينما لا توجد علاقة إيجابية بين باقي تكاليف الجودة (التقييم، الفشل الداخلي والخارجي) والأداء المالي بعد تطبيق تكاليف الجودة في الشركات السعودية.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>إهتمام الشركات الصناعية بتطبيق جميع عناصر أنظمة الجودة بكفاءة وفاعلية.</li> <li>الإفصاح عن تكاليف الجودة في القوائم المالية للشركات الصناعية.</li> <li>رفع الوعي المجتمعي في القطاع الخاص بأهمية تطبيق تكاليف الجودة.</li> </ul>
5	دراسة: يسرى، وربيعة، (2022)	مساهمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية	جامعة بسكرة، مجلة المنهل الاقتصادي، الجزائر.	دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز Tifib بسكرة، الجزائر. وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي.	معرفة دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.	<ul style="list-style-type: none"> <li>تحديد المؤسسة تكاليف منتجاتها بطريقة غير دقيقة نتيجة قصور في توزيع التكاليف غير المباشرة، وتمكنت بعد تطبيق أسلوب (ABC) من تحديد تكلفة المنتجات بصورة أدق.</li> <li>ساهم تطبيق (ABC) على تدعيم جهود الرقابة على التكاليف وتخفيضها، وتحسين الأداء المالي.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>تبني الأساليب الحديثة للتكلفة خاصة (ABC).</li> <li>توفير الكفاءات القادرة على تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط.</li> </ul>

تابع جدول رقم (1) يوضح ملخص للدراسات السابقة

رقم	الباحث	عنوان لدراسة	الناشر ودولة النشر	نوع ومنهج الدراسة	أهداف الدراسة	أهم النتائج	أهم التوصيات
6	دراسة: عيسى، و مهدى و شاكر، وآخرون، (2022)	دور إستراتيجية زيادة التكلفة بإستعمال نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف (ABC)	مجلة جامعة دهوك، العراق.	المنهج التطبيقي. دراسة حالة شركة هيمن لصناعة الأسفنج، بمحافظة دهوك، العراق. أداة جمع البيانات: المقابلات الشخصية للعاملين بالشركة، وجمع البيانات المالية والفنية من التكاليف من سجلات الشركة لعام 2021م.	التعرف على الدور الذي تلعبه إستراتيجية زيادة التكلفة بإستعمال أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تخفيض تكاليف الوحدة الاقتصادية.	<ul style="list-style-type: none"> <li>مساهمة أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) في نجاح إستراتيجية زيادة التكلفة.</li> <li>تفوق أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) على أساليب التكاليف الأخرى.</li> <li>تخفيض تكاليف الشركة عن طريق التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة وإلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>ضرورة إستحداث قسم خاص بحسابات التكاليف.</li> <li>نشر الوعي التكاليفي لدى العاملين بالشركات الصناعية وتقديم الدورات العلمية والمهنية المتخصصة لتطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة بإستعمال أسلوب (ABC) التكلفة على أساس النشاط (ABC)</li> </ul>
7	دراسة Ihenyen et al, (2022)	Effect of Target Costing on profitability of Industrial Goods Firms in Nigeria تأثير التكلفة المستهدفة على ربحية شركات السلع الصناعية في نيجيريا	المعهد الدولي للبحث الأكاديمي والتطوير (IARD)، مجلة المحاسبة والإدارة المالية، نيجيريا.	تتكون عينة الدراسة من 164 شركة مقيدة في البورصة النيجيرية، وتم جمع البيانات من التقارير السنوية المنشورة في البورصة النيجيرية.	دراسة تأثير التكلفة المستهدفة على ربحية الشركات الصناعية المختارة في نيجيريا، من خلال مراجعة تأثير التكلفة المستهدفة على تخطيط التكلفة وتخفيض التكلفة والربح الإجمالي من الإنتاج.	<ul style="list-style-type: none"> <li>تحقيق زيادة إيجابية كبيرة في ربحية شركات المنتجات الصناعية في نيجيريا التي تطبق التكلفة المستهدفة.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ضمن نظام التكاليف الخاص بالشركات الصناعية من أجل التحكم في التكاليف لضمان زيادة الربحية.</li> </ul>

تابع جدول رقم (1) يوضح ملخص للدراسات السابقة

رقم	الباحث	عنوان لدراسة	الناشر ودولة النشر	نوع ومنهج الدراسة	أهداف الدراسة	أهم النتائج	أهم التوصيات
8	دراسة: حبيب، و الفكيكي، (2021)	دور إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية	مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق.	المنهج الوصفي.	توضيح الدور الذي تمارسه إدارة الجودة الشاملة والمتمثلة في المتغيرات (إلتزام الإدارة العليا والعاملين لفلسفة إدارة الجودة الشاملة، التخطيط الإستراتيجي للجودة، التركيز على العميل، التحسين المستمر، مشاركة العاملين في إتخاذ القرار، تدريب وتأهيل العاملين).	<ul style="list-style-type: none"> <li>إدارة الجودة الشاملة دور مهم في تحقيق ميزة التنافسية.</li> <li>وجود علاقة متداخلة بين إدارة الجودة الشاملة والميزة التنافسية.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>التأكيد على أهمية تطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة في الشركات.</li> <li>ضرورة اعتماد إدارة الجودة الشاملة كأسلوب إداري حديث بدلاً عن الأسلوب التقليدي في الإدارة من أجل تحقيق الأهداف.</li> </ul>
9	دراسة: زعرور و مراوي (2021)	مساهمة الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية	مجلة إقتصاد المال والأعمال، جامعة محمد خيضر (حمة لخضر) الوادي، الجزائر.	المنهج الوصفي التحليلي. دراسة حالة مؤسسة ( Biskra- bisco (fruit).	التعرف على إستخدامات الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية.	<ul style="list-style-type: none"> <li>تأثر الوضع التنافسي للمؤسسة نتيجة إستخدام طريقة غير معروفة لحساب التكلفة.</li> <li>تطبيق التكلفة المستهدفة (TC) يؤدي إلى التحكم في التكاليف وتحقيق الجودة المطلوبة والربح المستهدف.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>التوعية بأهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC).</li> <li>التدريب على كيفية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.</li> <li>التوسع في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC).</li> </ul>
10	دراسة: خنيفر، (2021) أبو خشبه	أهمية إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في تطوير وتحسين أداء المؤسسات العامة للربح	رسالة ماجستير. المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المجلة العربية للإدارة، جامعة الدول العربية.	تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي، أداة جمع البيانات: الإستبيان، عينة الدراسة: 200 من العاملين بإدارات وأقسام المحاسبة في 17 مؤسسة من المؤسسات العامة غير الهادفة للربح في مدينة الرياض.	<ul style="list-style-type: none"> <li>التعرف على مستوى إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في تطوير وتحسين أداء المؤسسات العامة السعودية غير الهادفة للربح، والعوامل المؤثرة، والتحديات التي تواجهها.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>يعد إستخدام بطاقة الأداء المتوازن نظام متكامل لقياس الأداء.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>توحيد الآليات والجهات المسؤولة عن إيصال الخدمات لعملاء المؤسسات العامة غير الهادفة للربح.</li> <li>تضمين الآليات للخطط الإستراتيجية الهادفة لتحسين الأداء.</li> </ul>

تابع جدول رقم (1) يوضح ملخص للدراسات السابقة

رقم	الباحث	عنوان لدراسة	الناشر ودولة النشر	نوع ومنهج الدراسة	أهداف الدراسة	أهم النتائج	أهم التوصيات
11	دراسة: Pavlatos Kostakes, (2021)	Exploring the relationship between Target Costing Functionality and Product Innovation: The Role of Information Systems	مراجعة المحاسبة الأسترالية (AAR) Australian accounting review أستراليا. تم إجراء الدراسة في اليونان.	أداة جمع البيانات: الإستبيان من خلال الإنترنت تم توزيعه على (108) من المديرين الماليين ومديري البحث والتطوير والرؤساء التنفيذيين العاملين بالمؤسسات الصناعية اليونانية الكبرى التي لديها أقسام بحث وتطوير.	بحث تأثير أسلوب التكلفة المستهدفة على ابتكار المنتجات من خلال جودة المعلومات المقدمة.	<ul style="list-style-type: none"> <li>وجود علاقة إيجابية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وابتكار المنتج من حيث حداثة المنتج ومعدل الابتكار.</li> <li>لم يثبت وجود تأثير مباشر لجودة نظم المعلومات على ابتكار المنتج.</li> <li>يوجد ارتباط إيجابي بين التكلفة المستهدفة وابتكار المنتجات أقوى في الشركات التي توفر معلومات ذات جودة أعلى مقارنة بالشركات التي توفر معلومات ذات جودة أقل.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>أوصت الدراسة بإجراء مزيد من الدراسات وإستكشاف العلاقة بين بعض الأساليب الرقابية الأخرى (كبطاقة الأداء المتوازن والضوابط الداخلية)، وابتكار المنتجات.</li> </ul>
12	دراسة: Puthanveettil et al, (2021)	TQM implementation practices and performance outcome of Indian hospitals: exploratory findings	مجلة إدارة الجودة الشاملة، The TQM Journal, Emerald Publishing. تمت الدراسة في الهند.	المنهج التحليلي. -أداة جمع البيانات: الإستبيان. وتوزيعه على المديرين والطواقم الطبي لدى شركات الرعاية الصحية الهندية. -عدد مجتمع العينة 288 مفردة.	تفسير العلاقة بين ممارسات إدارة الجودة الشاملة ومقاييس الأداء التنظيمي لتحسين أداء شركات الرعاية الصحية الهندية.	<ul style="list-style-type: none"> <li>أهمية جميع عوامل إدارة الجودة الشاملة وعلاقتها الإيجابية بتحسين الأداء التنظيمي للمستشفيات الهندية، وممارستها.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>إهتمام الإدارة بإدارة الجودة الشاملة</li> <li>توعية العاملين بأهمية الجودة وممارستها.</li> </ul>

تابع جدول رقم (1) يوضح ملخص للدراسات السابقة

رقم	الباحث	عنوان لدراسة	الناشر ودولة النشر	نوع ومنهج الدراسة	أهداف الدراسة	أهم النتائج	أهم التوصيات
13	دراسة : عبدالقادر وآخرون، (2020)	تحديات إلتزام إدارة الشركات بتطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة	رسالة ماجستير، جامعة الوادي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.	أداة جمع البيانات: الإستبيان. عينة الدراسة: 40 إستبانة على العاملين بشركة ( FRIGO (MEDIT ، الوادي، الجزائر.	التعرف على مدى إلتزام إدارة الشركات بتطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة والتحديات التي تواجهها الشركات.	وجود العديد من المعوقات والصعوبات عند تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة. ■ عدم وجود علاقة واضحة بين العوائق والتحديات التي تحول دون تطبيق مبادئ الجودة الشاملة.	■ الإهتمام بتطبيق مبادئ الجودة الشاملة لدورها الأساسي في نجاح وإستمرارية الشركة.
14	دراسة: Adem & Viridi, (2020)	The effect of TQM practices on operational 9001 : 2008 performance: an empirical analysis of ISO 9001 : 2008 certified manufacturing organizations in Ethiopia	مجلة إدارة الجودة الشاملة، The TQM Journal, Emerald Publishing. تمت الدراسة في إثيوبيا.	المنهاج الوصفي التحليلي. أداة لجمع البيانات: الإستبيان. عينة الدراسة: (302) من المديرين وكبار الخبراء العاملين بالمنظمات الحاصلة على شهادة الأيزو 9001 وعددها 73 منظمة.	- دراسة تأثير ممارسات إدارة الجودة الشاملة على الأداء التشغيلي لشركات التصنيع الإثيوبية ومعتمدة من ISO 9001: 2008	■ أهمية تطبيق إدارة الجودة الشاملة ■ ممارسات لتحسين نتائج أداء التشغيل. ممارسات الجودة الشاملة (إدارة جودة الموردين، التحسين المستمر، إدارة العمليات)، لها تأثير كبير وإيجابي على أداء التشغيل لشركات التصنيع الإثيوبية الحاصلة على شهادة ISO 9001: 2008	■ تطبيق إدارة الجودة الشاملة في شركات التصنيع الإثيوبية لتحسين جودة المنتج من أجل تحسين إنتاجيتها وتعزيز قدرتها التنافسية في السوق العالمية.

تابع جدول رقم (1) يوضح ملخص للدراسات السابقة

رقم	الباحث	عنوان لدراسة	الناشر ودولة النشر	نوع ومنهج الدراسة	أهداف الدراسة	أهم النتائج	أهم التوصيات
15	دراسة: Zamrud & Abu, (2020)	Activity Based Costing And Time Driven Activity Based Costing in Electronic Industry التكلفة على أساس النشاط والتكلفة القائمة على النشاط المدفوع بالوقت في الصناعة الإلكترونية	مجلة نظم التصنيع الحديثة والتكنولوجيا، جامعة ماليزيا باهانج للنشر، ماليزيا.	-منهاج مقارنة. -جمعت بيانات الدراسة من خلال مصانع الصناعات الكهربائية والإلكترونية في كوانتان، باهانج بماليزيا.	مقارنة المزايا بين التكلفة على أساس النشاط (ABC) والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) من خلال تحليل تكلفة الإستدامة	<ul style="list-style-type: none"> <li>أظهرت النتائج أن كلا من الأسلوبين لهما مميزات جيدة، ويتم الإختيار بينهما حسب إحتياجات كل صناعة.</li> <li>قدرة التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) على إظهار المدة الزمنية التي تحتاجها الأنشطة بشكل أفضل من التكلفة على أساس النشاط.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>يتم إختيار إستخدام أحد الأسلوبين حسب إحتياجات نوع الصناعة.</li> </ul>
16	دراسة: محمد و إسماعيل، (2019)	دور أسلوب القياس المرجعي في إدارة التكلفة الإستراتيجية للمنتجات	رسالة ماجستير، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، مجلة الدراسات العليا، السودان.	المنهاج الإستقرائي الإستمبائي والمنهاج الوصفي التحليلي. أداة جمع البيانات: الإستبيان، عينة الدراسة: 115 من العاملين في مصانع شركة السكر في السودان.	التعرف على أثر إستخدام أسلوب القياس المرجعي في تخفيض التكلفة.	<ul style="list-style-type: none"> <li>يساعد أسلوب القياس المرجعي على تحليل الموقف الإستراتيجي للشركات.</li> <li>يساعد أسلوب القياس المرجعي في تحليل مسببات التكلفة.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>أهمية تطبيق أسلوب القياس المرجعي لإدارة التكلفة.</li> </ul>

تابع جدول رقم (1) يوضح ملخص للدراسات السابقة

رقم	الباحث	عنوان لدراسة	الناشر ودولة النشر	نوع ومنهج الدراسة	أهداف الدراسة	أهم النتائج	أهم التوصيات
17	دراسة : عبدالدايم، (2018)	أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الإستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد	جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، مصر.	إستخدام المنهج الإسـتقـرائي التحليلي. أداة جمع البيانات: الإستبيان. عينة الدراسة: 80 مفردة من أعضاء هيئة التدريس في الجامعات المصرية ومحاسبي التكاليف والإدارة العليا.	توضيح دور أدوات إدارة التكلفة في ظل الإستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات سلسلة التوريد وأثرها على أداء الشركة.	<ul style="list-style-type: none"> <li>وجود علاقة إيجابية بين أدوات إدارة التكلفة وبين تكامل عمليات سلسلة التوريد.</li> <li>وجود علاقة إيجابية بين عمليات سلسلة التوريد وأداء الشركة.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>أهمية توفير نظام تكاليف في الشركات التي ترغب في إدارة التكلفة لتوفير المعلومات الملائمة وربطها مع تكنولوجيا نظم المعلومات.</li> </ul>
18	دراسة: محمد، (2017)	دور أدوات التكلفة الإستراتيجية في زيادة القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية	رسالة ماجستير، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، السودان.	دراسة ميدانية. تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي. أداة جمع العينة: الإستبيان. عينة الدراسة: 61 مفردة من العاملين في مصانع وينا للجلال في مدينة الخرطوم، السودان.	دراسة العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط والجودة الشاملة وتقنية ضبط الوقت على زيادة القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية.	<ul style="list-style-type: none"> <li>توفر أدوات التكلفة الإستراتيجية المعلومات المالية وغير المالية اللازمة للشركة مما يسهم في زيادة الإنتاجية والربحية ورفع كفاءة الموارد الإقتصادية.</li> <li>وجود صعوبات تتعلق بتطبيق أدوات التكلفة الإستراتيجية كارتفاع التكلفة للإعداد والتأهيل، وعجز النظام المحاسبي المستخدم في تقديم بيانات تتعلق بأدوات التكلفة الإستراتيجية.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>ضرورة الإهتمام بتأهيل المحاسبين عن طريق وضع برامج تتعامل بعمق مع أدوات التكلفة الإستراتيجية.</li> <li>إتباع المنهج المتكامل لتطبيق أدوات التكلفة الإستراتيجية لتحقيق القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية.</li> </ul>

تابع جدول رقم (1) يوضح ملخص للدراسات السابقة

رقم	الباحث	عنوان لدراسة	الناشر ودولة النشر	نوع ومنهج الدراسة	أهداف الدراسة	أهم النتائج	أهم التوصيات
19	دراسة علي، (2013)	التخطيط الاستراتيجي ودوره في الأداء المالي - دراسة حالة بنك فيصل الإسلامي بالسودان خلال الفترة بين 1996-2010	رسالة ماجستير، جامعة القرآن الكريم والعلوم الإنسانية، كلية الدراسات العليا، السودان.	دراسة حالة بنك فيصل الإسلامي السوداني من عام 1996-2010م. تم استخدام المنهج التاريخي، والمنهج الوصفي التحليلي. عينة الدراسة: 85 مفردة من العاملين في بنك فيصل الإسلامي بالسودان.	تحديد وسائل وأساليب معالجة المشكلات التي تعيق التحليل الاستراتيجي في إعداد الخطة الاستراتيجية التي تعمل على زيادة كفاءة وفاعلية الأداء المالي.	<ul style="list-style-type: none"> <li>التخطيط الاستراتيجي له أثر واضح في تحقيق الأهداف والغايات، على مستوى الأفراد والجماعات والمنظمات.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>ضرورة وجود إدارة خاصة منفصلة للتخطيط الاستراتيجي والجودة.</li> </ul>
20	دراسة شريف، (2011)	أهمية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة لتدعيم إستراتيجية التحسين المستمر - دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية بمحافظة جدة	رسالة ماجستير. جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، السعودية.	دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية في محافظة جدة. تم استخدام المنهج الاستنباطي الإحصائي التحليلي. وإستخدامت قوائم الإستقصاء لجميع البيانات.	إبراز أهمية استخدام الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ومدى ملاءمتها مع التغيرات المعاصرة لتدعيم إستراتيجية التحسين المستمر.	<ul style="list-style-type: none"> <li>عدم كفاية المعلومات التي توفرها أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية، وأن التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن فعالة جدا في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشآت.</li> <li>فاعلية إدارة التكلفة في تحقيق إستراتيجية التحسين المستمر لا تتحقق إلا من خلال التكامل بين أساليب إدارة التكلفة.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>التعريف بأهمية أساليب التكلفة الحديثة في قياس ورقابة التكلفة وتقويم الأداء وتخفيض التكلفة.</li> <li>الإهتمام بالتكامل بين الأساليب الحديثة لزيادة فعالية إدارة التكلفة في دعم وتحقيق التحسين والتطوير المستمر.</li> <li>إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث العلمية والعملية عن الربط بين الأساليب المحاسبية الحديثة لزيادة فعالية إدارة التكلفة ودعم التحسين المستمر.</li> </ul>

## التعليق على الدراسات السابقة:

1- **من حيث الهدف:** تنوعت اهداف الدراسات السابقة من حيث الهدف، فهدفت بعض الدراسات توضيح الحاجة للتحويل من أسلوب التكاليف التقليدية إلى أساليب التكلفة الإستراتيجية الحديثة، كدراسة (يسري وربيعه، 2022)، ودراسة (عبدالدايم، 2018)، للتغلب على عدم كفاية المعلومات التي يوفرها أسلوب التكاليف التقليدية، بينما هدفت بعض الدراسات إلى إيضاح إستخدامات أساليب إدارة التكلفة الحديثة، مثل إستخدام أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإستثمارية في ظل ظروف عدم التأكد (اليمني وآخرون، 2024) وإستخدام القياس المرجعي لتخفيض التكلفة كما في دراسة (محمد وإسماعيل، 2019)، وتطوير و تحسين الأداء (خنيفر، 2019)، وناقشت كثير من الدراسات أسلوب التكلفة المستهدفة وأثرها في ترشيد التكاليف وزيادة القدرة التنافسية وتعزيز مواصفات الجودة دراسة (Ihenyen, et al, 2022)، (Pavlatos & Kostakes, 2021)، (زعرور و مراوي، 2021)، (محمد، 2017)، كما هدفت دراسة (Zamrud & Abu, 2020) إيضاح الفرق بين التكلفة على أساس النشاط، والتكلفة على أساس النشاط الموجة بالوقت، وهدفت بعض الدراسات توضيح أهمية تطبيق مبادئ ادارة الجودة الشاملة دراسة (حبيب والفكيكي، 2021)، (عبدالقادر وآخرون، 2020)، (Adem & Viridi, 2020) وبحثت دراسة (الفوزان، 2024) أثر التكامل بين محاسبة المسئولية والتكلفة على أساس النشاط على جودة النشاط، ودراسة (شريف، 2010) الحاجة للتكامل بين أساليب إدارة التكلفة. ولقد أوضحت هذه الدراسات مدى الحاجة إلى التحول من نظام التكاليف التقليدية إلى أساليب إدارة التكلفة ليس فقط في المجال الصناعي، ولكن أيضا في مجال الرعاية الصحية دراسة (puthanveettil, et al, 2020)، ومجال البنوك (على، 2013)، والمؤسسات الخدمية التي لا تهدف للربح كدراسة (خنيفر، 2019)، ومجال التعليم الجامعي (عبدالدايم، 2018)، ودعت معظم الدراسات إلى ضرورة الإهتمام بتأهيل المحاسبين على إستخدام تلك الأساليب، وكذلك تدريب العاملين بالعمل في ظل أساليب التكلفة الحديثة (عيسى وآخرون، 2022)، (يسري وربيعه، 2022)، (puthanveettil, et al, 2020)، (محمد، 2017).

ويرى الباحثون أن مميزات ونتائج إستخدام أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجي يطغى على أي عيوب تشوب أي أسلوب من الأساليب المستخدمة، والتي يمكن معالجتها عن طريق تطويره أو إستخدام أكثر من أسلوب في نفس الوقت مع الأخذ في الإعتبار إرتفاع تكلفة إستخدام أكثر من أسلوب.

2- **من حيث المنهج:** اتبعت معظم الدراسات السابقة المذكورة المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الإستقرائي الإستنباطي (الفوزان، 2024) (اليمني وآخرون، 2024)، بينما إتبعته دراسة (على، 2013) المنهج التاريخي والإستقرائي إلى جانب الوصفي التحليلي، ودراسة (حبيب والفكيكي، 2021) حيث تم إستخدام المنهج الوصفي المكتبي، ودراسة (الجهني، 2022) المنهج الوصفي المسحي، وإستخدمت الدراسات العديد من أدوات جمع البيانات كالإستبيان والقوائم المالية ودراسة الحالة والمقابلات والمكالمات الهاتفية.

3- **من حيث مكان التطبيق:** تم تطبيق معظم الدراسات السابقة في الدول العربية مثل: مصر والأردن والمملكة العربية السعودية والكويت والعراق والسودان والجزائر، وبعضها في دول أجنبية مثل نيجيريا والهند وأثيوبيا واليونان وماليزيا.

4- **من حيث مجال التطبيق:** تم تطبيق معظم الدراسات على الشركات الصناعية مثل دراسة (الجهني، 2022)، (عيسى وآخرون، 2022)، (يسري وربيعه، 2022)، (Adem & Viridi, 2020)، (محمد وإسماعيل، 2019)، (محمد، 2017)،

وفي مجال البنوك دراسة (على، 2013)، كما تم تطبيق بعض الدراسات على شركات مختلفة الأنشطة كدراسة (الفوزان، 2024) ودراسة (عبد الدايم، 2018)، وفي مجال الرعاية الصحية دراسة (Puthanveetil, et al,2020).

## الإطار النظري للدراسة:

### أولاً: مفاهيم وأهداف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة:

ظهرت الإدارة الاستراتيجية للتكلفة كنتيجة للدمج بين مفهومي الإدارة الاستراتيجية وإدارة التكلفة بهدف إيجاد ميزة تنافسية تؤدي إلى تدعيم المركز التنافسي للشركة على المدى القصير والطويل وذلك من خلال إستراتيجيات قصيرة وطويلة الأمد. (شرف الدين، 2019، ص: 21)، وهي أحد المداخل الحديثة التي تقدم معلومات تساعد الإدارة في تحقيق زيادة في الأرباح وتدعيم القدرة التنافسية على المدى الطويل، ويتم من خلالها استخدام الأدوات والأساليب الفنية الحديثة من أجل تتبع التكلفة والتحكم فيها وتحسين الوضع الإستراتيجي للمنشأة (زغود، 2021، ص: 18). فالإدارة الإستراتيجية للتكلفة عملية يتم من خلالها تتبع التكلفة فيها على مدار حياة المنتج بجميع مراحلها للوصول بالتكلفة الى أدنى حد لها، مع التركيز أيضاً على تحليل عناصر البيئة الداخلية والخارجية للشركة بهدف تقديم منتجات بمواصفات وخصائص تلبي احتياجات العملاء (زعراب، 2013، ص: 40). وهي تركز على الربط بين عملية الميزة التنافسية المستدامة ومراحل الإدارة الإستراتيجية بدءاً من مرحلة صياغة الإستراتيجيات ثم تحويلها إلى أهداف طويلة الأجل ثم خطط قصيرة الأجل يجب تنفيذها مع توفير نظم الرقابة لمتابعة نجاح الأهداف وبما يساهم في خلق القيمة للمنشأة من خلال التركيز على جميع مراحل دورة حياة المنتج بحيث تتسع لتشمل الموردين والعملاء (الخرافي وآخرون، 2019، ص: 893). ويرى الباحثون (القائمين على هذه الدراسة) أن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة منهاج متكامل تستخدم فيه المنشأة أساليب مختلفة حسب إستراتيجية المنشأة لتدعيم قدرتها على المنافسة على المدى الطويل وتحقيق ميزة تنافسية من خلال تقديم منتجات ذات جودة مرتفعة تلبي رغبات العملاء وذات سعر مناسب وذلك عن طريق تخفيض التكاليف. ويمكن تلخيص أهداف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في: (تحقيق رضا العملاء - تخفيض التكلفة - زيادة الربحية - زيادة الإنتاجية - تحقيق ميزة تنافسية - تحسين الموقف الإستراتيجي للمنشأة - إكتشاف ما يمكن من فرص التحسين المستمر). وتختلف الأهداف الإستراتيجية لكل منشأة عن الأخرى حسب الظروف الداخلية والخارجية للمنشأة.

### ثانياً: الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة :

#### 1- التكلفة المستهدفة:

يرى (Sarhan et al,2020, p:1272) أن التكلفة المستهدفة نظام محاسبي إستراتيجي يعمل على تقديم منتج بسعر منافس عن طريق تخفيض تكاليف تطوير المنتج بدون التأثير على جودة المنتج واكتساب رضا العملاء بصورة مستمرة وتحقيق أعلى نسبة ممكنة من المبيعات مع تحقيق الأرباح التي خططت لها الشركة. وهو أسلوب يساعد الإدارة على إدارة التكلفة خلال دورة حياة المنتج وتخفيض التكلفة عند مراحل مبكرة قبل بداية الإنتاج (الشيخ، 2015، ص: 231) (Al- Kasawneh, et al,2019, p: 109) وذكر (زملط، 2013، ص: 57) أن التكلفة المستهدفة أثبتت كفاءة في تخفيض التكلفة وتحقيق مميزات إستراتيجية وتنافسية للمنشآت الإنتاجية أو الخدمية. فهي الأداة التي تعتمد على السعر السائد في السوق في تحديد سعر البيع المستهدف، وتعتبر العامل المتحكم في تخفيض التكلفة من خلال التركيز على إدارة التكاليف في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج، مع مراعاة العلاقة المباشرة بين الوضع التنافسي في السوق وأرباح الشركة وعملية إدارة التكاليف في الأجل الطويل (غنيمي، 2014، ص: 135). ويرى الباحثون (القائمين على هذه الدراسة) أن التكلفة المستهدفة تعمل على تقديم منتجات يتقبلها العملاء وتتلاءم مع أسعار المنافسين، تبعاً لظروف المنشأة الداخلية وظروف البيئة الخارجية معاً.

**تطبيق نظام التكلفة المستهدفة:** عند تطبيق التكلفة المستهدفة يجب تهيئة الوضع الداخلي في المنشأة وأن يكون لدى المنشأة فكرة واضحة ودراسة مكتملة عن متطلبات العملاء واحتياجاتهم وأسعار المنتج المنافس بالسوق وجودته وتحديد المنشأة لسعر مستهدف يمكنه المنافسة مع الأخذ في الإعتبار درجة جودة المنتج (طالب، 2019، ص: 53)، وذكر (Ejike,2020, p: 94)

(Sedevich-fons,2023,p:1495) أنه لحساب التكلفة المستهدفة يتم خصم الربح المستهدف من السعر التنافسي ويكون الناتج هو أقصى تكلفة للمنتج ولا يجوز تجاوزه، ويتم تحديد التكلفة المستهدفة على المستويات الثلاثة (السوق، المنتج، مكونات وأجزاء المنتج). ولنجاح التطبيق يلزم توافر بعض المقومات منها:

- توافر نظم معلومات محاسبية متطورة بالمنشأة يكون قادر على حساب التكلفة المستهدفة بناءً على دراسات السوق والقدرة على التنبؤ باتجاهات الأسعار (الدسوقي وآخرون، 2018، ص:204).
- تحليل المنافسين لمعرفة إمكانياتهم والمزايا النسبية التي يقدمها المنافسين للعملاء، لتحقيق ودعم الميزة التنافسية للمنشأة (عبد القادر، 2018، ص:29).
- تكوين فريق عمل من جميع الإدارات يتولى التنسيق بين الأقسام والوظائف المختلفة، لتحديد التكلفة لكل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج، وعقد دورات تدريبية للعاملين وبث روح التعاون بينهم. وإتاحة وتبادل المعلومات بين الإدارات المختلفة. (Baharudin and Jusoh,2019, p:41)
- فتح قنوات اتصال مع الموردين والعملاء والقائمين بالصيانة وخدمات ما بعد البيع من خارج المنشأة.

#### خصائص نظام التكلفة المستهدفة: تتمثل خصائص نظام التكلفة المستهدفة في الآتي:

- وسيلة للإدارة والتحكم وتخفيض التكاليف. (طالب، 2019، ص:53).
- تطبيق في مرحلة التطوير والتصميم حيث يتم تحديد التكلفة مقدماً بناءً على أسعار السوق، وبحيث لا تتعدى التكلفة الفعلية للمنتج تلك القيمة المحددة مقدماً. (Celayir, 2020, p:1309)
- نظام مفتوح تتفاعل فيه المنشأة مع البيئة الخارجية، فتحدد التكلفة حسب المنافسين والتغيرات التي تطرأ على أسعار السوق، والتعرف على متطلبات ورغبات العملاء، والعمل على تطوير المنتج لتلبية تلك المتطلبات. (زرع، 2013، ص:48)
- تطبيقه يحتاج إلى تعاون جميع الإدارات. (Baharudin and Jusoh,2019, p: 37)
- يناسب المنشآت ذات المنتجات المتعددة وذات الطاقة الإنتاجية الصغيرة والمتوسطة، بينما المنشآت ذات المنتجات القليلة وذات طاقة إنتاجية كبيرة أقل استفادة منه. (وادي، 2016، ص:68)

#### صعوبات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة: تتمثل في :

- وجود صراع بين الأطراف المسؤولة عن تحديد التكلفة المستهدفة لإختلاف الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها كل إدارة بالمنشأة، لذا يجب التنسيق بين أهداف الإدارات. (عبد القادر، 2018، ص:30)
- شعور العاملين في بعض الإدارات بالإرهاق والإحساس بعدم العدالة نتيجة الضغوط التي تقع عليهم لتخفيض التكاليف ولا تتعرض بعض الإدارات الأخرى لنفس الضغوط. (وادي، 2016، ص:78)
- قد يحدث زيادة في الوقت اللازم لعملية التطوير والتحسين المستمر، مما يؤدي إلى تأخير عرض المنتج الجديد بالأسواق حتى يتم الوصول للتكلفة المستهدفة. (الدسوقي وآخرون، 2018، ص:203).
- يتطلب العديد من التغييرات التنظيمية في المستويات الوظيفية المختلفة ويحتاج إلى بعض النظم المعاونة اللازمة لتحديد التكلفة المستهدفة، (العماري و السريتي، 2018، ص ص:695-733).

#### 2- التكلفة على أساس النشاط :

هو نظام محاسبي متطور يقوم على أساس معالجة التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق وموضوعي من خلال تحليل الأنشطة المؤداة داخل منظمة الأعمال وتجميع التكاليف غير المباشرة في مجتمعات تكلفة (Cost Pools) ثم يتم توزيعها على المنتجات النهائية باستخدام مسببات التكلفة (Cost Drivers) للوصول للتكلفة الحقيقية للمنتج النهائي، الأمر الذي يترتب عليه دعم اتخاذ القرارات الإدارية السليمة (ماضي، 2016، ص:57). فهو يعتمد على أن الأنشطة هي المسبب في حدوث التكلفة، بمعنى أن إنتاج السلعة يستلزم ممارسة أنشطة وممارسة الأنشطة تتطلب إستهلاك للموارد وبذلك يتم حساب تكلفة المنتج حسب الأنشطة التي تم إستهلاكها (Al sayegh,2020,p:252). وهو ما يسمح بتحديد أدق لتكاليف المنتجات ومعلومات تفصيلية حول الأنشطة

اللازمة للإنتاج (Mahesha,2022,p:2) وهذا بدوره يرشد قرارات الإدارة ويمكنها من إتخاذ قرارات أفضل تتعلق بالإنتاج والأنشطة المختلفة كتقديم منتج جديد والتسعير (الفضيل، 2018، ص:270).

**خطوات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط:** يمر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط بأربع خطوات رئيسة اعتماداً على فكرة "إستخدام مسببات التكلفة لتتبع تكلفة الأنشطة للمنتجات المرتبطة بالأنشطة التي تستهلك الموارد المتاحة لدى المنشأة. حيث يتم تحديد الأنشطة ويلي ذلك تحديد مسببات (محركات) التكلفة ثم تخصيص عناصر التكلفة على الأنشطة السابق تحديدها من خلال مسببات التكلفة المرتبطة بالموارد ثم يتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتج بإستخدام مسببات التكلفة المرتبطة بالأنشطة" (Tran &Tran,2022,p:305) ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

الموارد ← مسببات استهلاك الموارد ← الأنشطة ← مسببات الأنشطة ← تكلفة المنتج

**مميزات نظام التكلفة على أساس النشاط:** يحقق هذا النظام العديد من المزايا أهمها:

- التغلب على مشكلة التكاليف الصناعية غير المباشرة والتي تمثل نسبة كبيرة في هيكل التكاليف نتيجة إستخدام التكنولوجيا المتطورة وتعدد المنتجات لدى المنشأة (ماضي، 2016، ص:61).
- يستخدم عدد كبير من مسببات التكلفة بحيث يتلائم كل مسبب للتكلفة مع طبيعة النشاط بينما يستخدم النظام التقليدي عدد قليل من مسببات التكلفة، لتجاهله العلاقة بين عناصر التكلفة وسبب حدوثها. (عبدالله، خالد، 2014، ص:190) (Zhang,2022,p:38)
- المعلومات التي يوفرها تتميز بالدقة والموضوعية، وهو ما يؤدي إلى تحسين جودة القرار في مجال الشراء والتنبؤ والتسعير (دلوم، 2014، ص:56)
- القدرة على تحديد الأنشطة التي تصيف قيمة والأنشطة التي لاتصيف قيمة وبالتالي إستبعادها أو تخفيضها وبذلك يتم تحقيق الكفاءة وترشيد استهلاك الموارد (البشتاوي، 2014، ص:1877)
- توفير المعلومات لمساعدة الإدارة من أجل التخطيط الإستراتيجي وإدارة الموارد واتخاذ قرارات تشكيل المزيج الإنتاجي. (Mahesha, 2022, p:2)
- يدعم قدرة المنشأة من خلال التكامل مع الأساليب الحديثة الأخرى للتكلفة وهو ما من شأنه تدعيم الموقف التنافسي للمنشأة وتحسين أدائها المالي والإداري. (مسعودي، 2021، ص:217).

**عيوب نظام التكلفة على أساس النشاط:** واجه تطبيقه العديد من الإنتقادات، فإجراء الإستبيان وتجميع البيانات من العاملين داخل المنشأة أمر معقد ويحتاج إلى جهد ووقت طويل، مما يعد إهدار للوقت، ويسبب تكاليف إضافية تحملها المنشأة لتهيئة المنشأة قبل التطبيق على أرض الواقع. (البشتاوي، 2014، ص:1878) (Charaf et al.,2022,p:28)، وصعوبة إجراء التحديثات أو التعديلات على نظام التكلفة على أساس النشاط في حالة وجود أي تغييرات تطرأ، كإضافة نشاط جديد أو إجراء تغيير في الموارد المستخدمة مما يستدعي ذلك اللجوء مرة أخرى لإجراء مقابلات مع العاملين والحصول على إجابات لتسائلات فريق العمل وهو ما يعنى تكلفة ووقت إضافيين، والتكلفة الباهظة لتخزين ومعالجة وعرض البيانات واسترجاعها(زعرور و السبتي، 2015، ص:112)، ومقاومة الإدارة أو العاملين لإستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط، فقد تتردد الإدارة في تبنى النظام الجديد أو تخوف العاملين بالمنشأة من التغيير بسبب ضعف الخبرة (عبدالله، خالد، 2014، ص: 192)

### 3 - إدارة الجودة الشاملة: (TQM)

تشير إدارة الجودة الشاملة إلى مجموعة من المبادئ المرشدة للإدارة التي تسمح للفرد أن يعمل بشكل أفضل (Kiran, 2017, p: 4) وإقترنت الجودة بكل من المنافسة والتحسين المستمر، فإدارة الجودة الشاملة نظام إداري متطور يسعى لتحسين وتطوير مستوى

أداء المنشأة وأفرادها بهدف الإستمرار بتقديم السلع والخدمات بجودة مرتفعة وبسعر مناسب لكسب رضا العميل من جهة وتحقيق الأهداف الخاصة بالمنشأة من جهة أخرى (محمود، 2014، ص: 45). فهي منهج للتحسين وطريق للتخطيط واستيعاب العاملين في كافة الأنشطة بغض النظر عن مستوياتهم الوظيفية. (Srimaa et.al., 2015, p:2161)

**أهداف إدارة الجودة الشاملة:** تهدف إدارة الجودة الشاملة إلى تخفيض نسبة المنتجات المعيبة إلى أقل حد، وعدم إهدار الوقت في إعادة إنتاج أو إصلاح التالف من الوحدات المنتجة (الهشلمون، 2015، ص: 7)، وإيجاد مجال عمل تعاوني ودفع العاملين للعمل كفريق واحد، ومنحهم صلاحيات أكبر في إتخاذ القرار مع الإدارة العليا(بحاش، 2017، ص: 383)، وتوفير بيئة عمل تشجع على الإبتكار لتطوير المنتجات وإجراء التعديلات لمواجهة التغيرات التي تطرأ في بيئة الإنتاج، وتخفيض المهام والأنشطة التي تتم أثناء الإنتاج (الجري، 2015، ص: 16)، وتدريب الإدارة والعاملين على كيفية مواجهة المشكلات بتحديد وتحليل المشكلة (رحماني، 2021، ص: 524)، والتطوير والتحسين المستمر للمنتج وللعمليات داخل المنشأة من أجل تحسين الإنتاجية لتلبية رغبات ومتطلبات العميل والحصول على رضاه (kebede & viridi, 2021, p: 408).

**مبادئ إدارة الجودة الشاملة:** تتمثل أهم مبادئ إدارة الجودة الشاملة في الآتي :

**أ) التركيز على العملاء والعاملين:** فالعميل هو من أهم أصول المنشأة، فنجاح المنشأة لا يتم إلا بتحقيق رضا العميل، والعميل نوعين:

1 - **عميل خارجي (المستهلك)** وتعمل المنشأة على تلبية احتياجاته ورضاه (Khalafallah et al, 2022, p:555)،

2- **عميل داخلي** وهو القسم بالمنشأة والعاملين به، فهو عميل للقسم الذي يسبقه وفي نفس الوقت يعتبر مورد للقسم الذي يليه. (علاق، 2022، ص: 65).

**ب) التركيز على العمليات والنتائج:** تحديد المشكلات والبحث بإستمرار عن حلول للمشكلات التي تحد من تطوير المنتج وتحسينه والتأكد من أن عملية تحسين الجودة عملية مستمرة في المنشأة وأن العمليات التي يتم من خلالها إنجاز العمل يتم تطويرها بشكل مستمر. (الجري، 2015، ص: 3)

**ج) التغذية العكسية:** إن سرعة التدفق الدقيق للمعلومات داخل المنشأة وبين المنشأة والمساهمين والوكلاء والعملاء وأصحاب المصلحة يؤدي إلى توفر تغذية عكسية للمعلومات عن جودة المنتج وهو ما يسمح للإدارة والعاملين بتدارك أي قصور في جودة المنتج، وبالتالي سرعة تلافى الأخطاء الناتجة والإسراع بتحسين العمليات، مما يساهم في زيادة فرص التمييز والنجاح للمنشأة. (الكلوت، 2013، ص: 19)

**د) التزام ودعم الإدارة العليا:** من المهم أن تترك الإدارة العليا وكافة العاملين بالمنشأة بأهمية الإلتزام بدعم الجودة الشاملة والإيمان بما سيحققه من تخفيض للتكاليف وزيادة للأرباح (أبو حمام، 2013، ص: 49).

**ه) تهيئة مناخ العمل وتلبية احتياجات العاملين:** يجب إعداد العاملين وتهيئتهم نفسياً لقبول أسلوب الجودة الشاملة مما يسهل من تعاون وإلتزام ومشاركة جميع العاملين، كذلك نشر ثقافة العمل الجماعي. (Sahoo and Yadav, 2018, P:546)

**و) التحسين والتطوير المستمر:** مراقبة جميع مراحل العمليات لتحديد الأخطاء ومعالجة المشكلات التي قد تطرأ أثناء العمليات الإنتاجية، ومحاولة الوصول إلى الإلتقان الكامل، ولا يتم التوقف عند حد معين من التطوير ولكن يجب استثمار الفرص للتحسين المستمر (Tomov & Velkoska, 2022, p:164).

**خطوات تطبيق إدارة الجودة الشاملة:** يمر تطبيق إدارة الجودة الشاملة بعدة مراحل يجب الإلتزام بها لنجاح التطبيق وهي:

**1- مرحلة الإعداد:** يتم إعداد المنشأة وتهيئتها لتطبيق الجودة الشاملة ووضع خطة استراتيجية محددة الأهداف، وتشكيل فرق عمل من مختلف مستويات المنشأة ووضع معايير لقياس رضا العاملين من التطبيق، ومعرفة آراء العملاء وتطلعاتهم وما يتوقعونه من منتجات المنشأة. (علاق، 2022، ص: 56)

2- **مرحلة التخطيط:** يتم فيها استخدام المعلومات التي يتم جمعها خلال مرحلة الإعداد ووضع خطة تطبيق تفصيلية لتحسين الجودة (خطة عمل)، وتضمن هذه المرحلة تحليل البيئة الخارجية للمنشأة من أجل تحديد الفرص المتاحة والتهديدات المحتملة، وتحليل البيئة الداخلية لمعرفة عناصر القوة والضعف.

3- **مرحلة التقييم:** تقويم الوضع الحالي للمنشأة وتقويم كافة العوامل التي يمكن أن تؤثر في نجاح التطبيق عند التنفيذ، ودراسة مدى رضا العملاء ومقترحاتهم، وتقويم برامج تدريب العاملين وتقويم تكاليف الجودة (سلطان، 2019، ص:135).

4- **مرحلة التنفيذ:** البدء في التنفيذ الفعلي للخطة الموضوعية وبدء فرق العمل في إجراء التغييرات اللازمة لنجاح برنامج الجودة الشاملة وحل المشكلات التي تواجه المنشأة، ويراعى أن يتم تنفيذ وتطبيق البرنامج بالتدرج وعدم التسرع. (عثمان واخرون، 2018، ص:363)

5- **مرحلة تبادل ونشر الخبرات:** في حال نجاح التطبيق في المنشأة يتم دعوة المنشآت الأخرى لتبادل الخبرات ولا يعني نجاح التطبيق في منشأة ما أن يلقي نفس النجاح في منشأة أخرى، فكل منشأة لها ظروفها الخاصة والصعوبات والمشكلات التي قد تؤثر على نجاح التطبيق بها. (بن عيشاوى، 2013، ص:40).

**معوقات تطبيق إدارة الجودة الشاملة :** حقق نظام إدارة الجودة الشاملة كفاءة كبيرة عند تطبيقه في المنشآت في مواجهة المنافسة إلا أن إدارة الجودة الشاملة عادة ما يواجهه العديد من المعوقات التي تؤدي إلى عدم تطبيقه بالشكل الصحيح منها: عدم إلتزام الإدارة العليا للإعتقاد بأنه يمكن تطبيق ونجاح إدارة الجودة الشاملة بدون الإلتزام والمتابعة الجادة منها أثناء التطبيق، فنظام الجودة يكتسب قوته وفعاليتها من الإدارة العليا وإلتزام الإدارة يسرع تطبيق إدارة الجودة الشاملة (Sahoo and Yadav, 2018, P:546). كما أن الإسراع في تطبيق مراحل الجودة الشاملة وإستعجال حصول الإدارة العليا للنتائج وعدم إعطاء كل مرحلة الوقت الكافي للتطبيق بشكل صحيح يؤدي إلى عدم النجاح (بن عيشاوى، 2013، ص: 41). كذلك عدم استجابة العاملين نتيجة عدم إهتمام الإدارة العليا بتهيئة بيئة العمل بإعداد العاملين نفسياً ونشر الوعي بأهمية وأهداف الجودة الشاملة، كما أن التغيير الدائم في القيادات الإدارية والعاملين بالمنشأة يؤدي إلى عدم إستقرار العمل مما يعطى الفرصة للفشل (حميدى، 2014، ص:277 - 279).

### ثالثاً : التحسين والتطوير المستمر :

تعود نشأة التحسين المستمر إلى اليابان ويعرف باسم (كايزن) وهي تتكون من مقطعين في اللغة اليابانية الأولى (كاي) ومعناها التغيير والثانية (زن) ومعناها للأفضل" (Nazliela et al,2023,p:1646) ولقد استخدمته بعض الشركات الصناعية اليابانية بهدف تحقيق تخفيض مستمر في التكاليف الإنتاجية وتحقيق ميزة تنافسية، ويتم التحسين المستمر للعمليات والخدمات بإستخدام العديد من المنهجيات المتبعة للإدارة وقياس الأداء لضمان فاعلية العمليات والممارسات المعمول بها ( Ivasciuc and Epuran, 2015, p:185). فالتحسين المستمر فلسفة إدارية تهدف إلى العمل على تطوير العمليات والأنشطة المتعلقة بالأفراد أو المواد أو الآلات أو طرق الإنتاج بشكل مستمر (بن عيشاوى، 2013، ص: 35). ويمكن القول أن التحسين المستمر مجموعه من العمليات الجماعية الهادفة إلى إجراء تغييرات وتعديلات مستمرة في جميع مكونات العمل بهدف تجويد العمل والخروج بأفضل النتائج تلبية للتغيرات في البيئة المحيطة ومتطلبات العملاء. (أشتيوى، 2018، ص:17).

**مناهج التحسين المستمر:** يتضمن التحسين المستمر منهجين أساسيين هما:

**المنهج الأمريكي Innovation:** يعتمد على إجراء تغييرات كبيرة وجذرية على العمليات أو المنتجات خلال فترة قصيرة، ويعبئه الحاجة لإستثمارات مالية ضخمة، ويعتمد على مفهوم الابتكار والإبداع في عملية التحسين والتطوير المستمر وإستخدام التقنيات الحديثة والتكنولوجيا، ويكون للإدارة العليا دور مهم وفعال في هذا المنهج. (الغرباوى، 2015، ص:8)، (كنزة، 2020، ص:23).

**المنهج الياباني Kaizen:** يعتبر هذا المنهج عملية التحسين والتطوير المستمر عملية تراكمية تتم بشكل تدريجي من خلال خطوات صغيرة متتالية ومدروسة وتتم بصفة مستمرة عكس المنهج الأمريكي الذي يتم دفعة واحدة، لذا فإن كايزن تحتاج

وقت طويل ممتد وليس له نهاية فهو لا يتوقف عند مرحلة معينه، وهو لا يحتاج إلى استثمارات ضخمة بل يعتمد على الإمكانيات المتاحة والمتوفرة، ويعتمد على إجراء تحسينات صغيرة ويومية لتحسين العمليات والأنشطة (كرار، 2023، ص: 212) (آل حمود، 2019، ص: 628).

### طرق تطبيق التحسين والتطوير المستمر:

**1- حلقة ديمينج (P.D.C.A.)** هي أداة رئيسية في إدارة الجودة والتحسين والتطوير المستمر سميت بإسم ادوارد ديمينج الذي ساهم في تطويرها ويرمز لها (P.D.C.A) وتتكون من أربعة مراحل أساسية :

(أ) **التخطيط Plan:** يتم تحديد الأهداف والخطط اللازمة لتحقيق التحسين، وجمع البيانات وتحديد المشكلات وتحليل الأسباب ووضع قواعد التشغيل.

(ب) **التنفيذ Do:** تنفيذ خطة التحسين الموضوعية في مرحلة التخطيط وتطبيق التغييرات على الواقع.

(ج) **التحقق (الفحص) Check:** يتم مراجعة النتائج وتقييمها ومقارنة الأداء الفعلي مع الأهداف المحددة لتحديد مدى نجاح الخطط والتغييرات.

(د) **التصرف Act:** بناءً على نتائج التحقق يتم اعتماد خطة التحسين وتعميمها والتدريب عليها، أو إدخال تحسينات إضافية إذا لم تحقق الخطة النتائج المرجوة، وتكرار المراحل الأربعة مع مراعاة الاستفادة من أخطاء الدورات السابقة. (آل حمود، 2019، ص: 631) (سلطان، 2019، ص: 95)

### 2 - التطهير وإزالة صعوبات بيئة العمل: (5 S's)

تعرف بإسم (السينات الخمسة) وهي خمس كلمات يابانية تبدأ بحرف السين وتشكل خمس خطوات وهي: (Seiri) ويقصد بها الفرز والتنظيم والإحتفاظ بأدوات ومهمات العمل التي يستفاد منها ويتم إستبعاد ما لا يمكن الإستفادة منه. (Seiton) وهي الترتيب للأشياء بشكل منظم، ووضعها في الأماكن المخصصة لها حسب تسلسلها لعدم تضييع الوقت عند محاولة الوصول لها مع مراعاة عدم تغيير أماكنها. (Seiso) ويتم فيها فحص مكان العمل والآلات والأجهزة ومعدات ومهمات العمل وتنظيفها، وذلك أثناء الخمس دقائق الأولى والأخيرة من كل يوم عمل. (Seiketsu) التأكيد والمعايرة والإهتمام بالنظافة الشخصية بحيث يكون مظهر العامل العام لائق عند أداء العمل، وكذلك نظافة بيئة العمل. (Shitsuke) الإنضباط الذاتي ويقصد به جعل النظافة والترتيب سلوك دائم، مع احترام قوانين العمل واحترام الآخرين وتحول ذلك إلى تقاليد راسخة لدى الجميع. وهو ما يؤدي في النهاية إلى رضا العاملين والذي يترجم إلى تحسين الأداء واكتساب رضا العميل. (بحار، 2016، ص: 61) (الغول، 2021، ص: 21)

### 3 - التخلص من الفاقد والهدر:

يتم تصنيف الأنشطة إلى أنشطة ضرورية وأنشطة غير ضرورية، وأي أنشطة لا تضيف قيمة حقيقية للمنتج تعتبر أنشطة غير ضرورية وهدر ينبغي التخلص منه أو تخفيض ذلك الهدر إلى أقل قدر ممكن، والهدر ثلاثة أنواع : 1) خاص بالأنشطة ويعرف ب(مودا) و معناه (Muda) باليابانية، وهو أي نشاط لا يضيف قيمة للمنتج أو للعميل، وقد يحدث الهدر بسبب التشغيل والإنتاج المبالغ فيه أو تكديس المواد الخام بكميات أكبر من الإحتياج أو الهدر في الوقت أو هدر للوقت والموارد معاً وبذل العامل مجهود إضافي بسبب إعادة إنتاج أو إصلاح وحدات منتجة معيبة، أو يكون الهدر ناتج عن عدم وجود تنسيق بين الأقسام والوحدات الإنتاجية مما يؤدي إلى توقف الإنتاج في أحد الأقسام لحين تمكن قسم آخر من استقبال ما تم إنتاجه. 2) (موري) (Muri) أي نشاط يؤدي إلى إجهاد زائد عن الحد ومبالغ فيه للأفراد أو الآلات أو المعدات فإنه هدر لطاقة الفرد أو الألة. 3) (مورا) (Mura) يعني تقليل الإختلافات، فعدم التناغم في العمل وغياب اللوائح والتعليمات التي تنظم العمل وصدور التعليمات من أكثر من جهة دليل على الحاجة لوجود دليل أو معيار لأداء العمليات. (بكر، 2016، ص: 247)

**عقبات تواجه التحسين والتطوير المستمر:** منها معارضة الإدارة العليا وعدم إهتمامها بالتغيير والتطوير (آل حمود، 2019، ص: 633)، وعدم رغبة المديرين الإعتراف بوجود مشكلات والرغبة في الإحتفاظ بالمعلومات ومقاومة التغيير للاحتفاظ بمواقعهم الإدارية والإفراد بالسلطة (إبراهيم، 2018، ص: 167)، وعزوف بعض العاملين عن المشاركة لعدم وجود قنوات تواصل بين

الإدارة والعاملين، أو الإحساس بعدم رغبة الإدارة في التغيير والتطوير، وعدم الكفاءة والخوف من تحمل المسؤولية يجعل البعض يقاوم التغيير (أحمد، 2019، ص:331).

#### رابعاً: تكامل الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة

في ظل ارتفاع نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة، أصبح هناك حاجة لتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة لذا فإن هناك حاجة لإستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تخفيضه لتحقيق الدقة في تقدير التكلفة وتخفيض التكلفة المبدئية ورفع الكفاءة الإنتاجية، (الذنف، 2020، ص:80)، وإمداد إدارة المنشأة بالمعلومات اللازمة لفهم مكونات تكلفة المنتج وبالتالي تركيز الإنتباه نحو المنتجات والعمليات ذات الإستهلاك المرتفع للموارد (Quesado & Rui,2021,p:3)، وبعد انتقال قرارات التسعير للمنتجات من يد المنشأة إلى يد العميل أصبح هناك حاجة لإستخدام التكلفة المستهدفة من أجل تحديد سعر مستهدف عند تصميم المنتج وقبل بداية الإنتاج الفعلي لتمكين المنشأة من المنافسة وحتى لا تفاجأ المنشأة بعد الإنتاج بأن تكلفة وسعر منتجها لا يمكنها من المنافسة، لذا يمكن إستخدام التحسين والتطوير المستمر على المدى القصير خلال دورة حياة المنتج في البحث بإستمرار عن وسائل لرفع كفاءة أنشطة العمليات وإيجاد بدائل لتخفيض التكلفة من أجل التحسين والتطوير المستمر والحد من الهدر(عبدالحى و الحسن، 2017، ص:7)، وتحتاج المنشأة إلى إستخدام نظام إدارة الجودة الشاملة لتحقيق متطلبات العملاء وكسب رضاهم وولائهم عن طريق تخطيط ورقابة الجودة في جميع عمليات وأنشطة المنشأة بدءاً من عمليات التوريد للمواد الخام وإنهاءً بخدمات ما بعد البيع، وتوطيد العلاقة مع الموردين وكسب رضا العاملين بالمنشأة والعملاء. ويستخدم التحسين والتطوير المستمر من أجل الحفاظ على مستوى تكلفة المنتج دون زيادة، ومحاولة تخفيض التكلفة عما هي عليه، ورفع كفاءة الأنشطة التي تنتج قيمة من وجهة نظر العملاء، وتحسين الجودة، فالتحسين عملية مستمرة لا تتوقف.

#### الدراسة الميدانية

##### منهاج الدراسة:

إستخدم الباحثون المنهاج الوصفي (المسحي) التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة، فهو يدرس المشكلة دراسة دقيقة وتوضيح خصائصها ووصفها وصفاً رقمياً، ويصف الوضع الراهن والعوامل التي تؤثر عليه والظروف المحيطة به (خوجة وآخرون، 2022، ص:17)، وهو يعتمد في تجميع البيانات على إختيار عينة من الأفراد ممثلة للأصل الذي أشتقت منه وسؤالها للإستدلال عن الأصل فيما يتعلق بالسمات موضع الدراسة (عطيفة، 2012، ص:102). والإعتماد على تصنيف البيانات والحقائق، وتسجيلها وتفسيرها وتحليلها، لإستخلاص نتائج تفيد في توصيف مشكلة الدراسة الحالية، وكشف العلاقات بين أبعادها المختلفة من أجل تفسيرها والوصول إلى إستنتاجات عامة تسهم في تحسين الواقع وتطويره.

##### مجتمع وعينة الدراسة:

يشكل مجتمع الدراسة من مجموعة من مديري المنشآت والمديرين الماليين ومديري ومحاسبي التكاليف والمحاسبين العاملين في المنشآت الصناعية في مدينة ينبع وتم مراعاة أن يكون عمل تلك المنشآت في مجالات وتخصصات صناعية مختلفة مما يمكن الباحثين من الإستفادة من خبراتهم المختلفة وأرائهم حول الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف وإمكانية التكامل بينها في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع. وتم توزيع عدد 110 إستبانة على المنشآت الصناعية في مدينة ينبع، وبلغ عدد الإستبانات المستردة والصالحة للتحليل 88 إستبانة بنسبة إجابة عامة 80% من الإستبانات الموزعة.

##### أداة الدراسة وأسلوب جمع البيانات:

لتحقيق أهداف الدراسة والوصول للنتائج تم الإعتماد على مصدرين لجمع البيانات هما:

أ- **مصادر أولية:** إستعان الباحثون بالإستبيان كوسيلة لجمع البيانات للتعرف على أهمية التكامل في تطبيق إستراتيجيات إدارة التكلفة في التحسين والتطوير المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع، وحدد الباحثون البيانات المطلوب جمعها في ضوء فرضيات الدراسة، وصياغتها في صورة محاور وفقرات لإبداء أفراد العينة آراءهم عليها.

ب- **مصادر ثانوية:** مراجعة المصادر والمراجع العربية والأجنبية من الدوريات والكتب والرسائل الجامعية المتعلقة بالدراسة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، وذلك بهدف توضيح المفاهيم الأساسية لمتغيرات الدراسة النظرية والتعرف بشكل عام على آخر المستجدات التي تحدث في مجال الدراسة.

**وصف أداة الدراسة:** تشمل الإستبانة قسمين رئيسيين كما يلي:

**القسم الأول:** يتضمن أسئلة تتعلق بالبيانات الأولية والشخصية لأفراد عينة الدراسة والمنشأة والغرض من ذلك وصف عينة الدراسة من حيث (العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة العملية، رأس مال المنشأة، مجال صناعة المنشأة، عدد الأفراد العاملين في المنشأة).

**القسم الثاني:** يشمل أسئلة الدراسة ويتكون من أربعة محاور:

**المحور الأول:** مساهمة إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في التطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية في مدينة ينبع ويتكون من (9) عبارات.

**المحور الثاني:** مساعدة تطبيق التكلفة المستهدفة في التطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية في مدينة ينبع ويتكون من (10) عبارات.

**المحور الثالث:** مساهمة تطبيق إدارة الجودة الشاملة في التطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية في مدينة ينبع ويتكون من (10) عبارات.

**المحور الرابع:** مساعدة التكامل في تطبيق إستراتيجيات إدارة التكلفة في التطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية في مدينة ينبع ويتكون من (9) عبارات.

إستخدم الباحثون مقياس ليكرت خماسي التدرج (موافق تماماً - موافق - محايد - غير موافق - غير موافق تماماً) وهو الأمر الذي يسمح لأفراد العينة بتحديد آرائهم بدرجة أكثر دقة.

**صدق وثبات أداة الدراسة:** (عبد الفتاح، 2012)

يقصد بالصدق هو بيان مدى تناسق فقرات الإستبيان مع متغيرات الدراسة التي تعمل على قياسها، وأن المضمون يتفق مع الغرض الذي صممت من أجله الإستبانة، ويحسب معامل الصدق (validity) بحساب جذر معامل الثبات، وتحقق الباحثون من صدق أداة الدراسة بطريقتين:

**أولاً: الصدق الظاهري:** عرض الباحثون الإستبيان على محكمين أكاديميين من أعضاء هيئة التدريس لإبداء رأيهم في الإستبيان من حيث شمولية الفقرات والصياغة اللغوية لها، أو أي ملاحظات أخرى يرونها مناسبة، وقد تم التأكد من صدق الإستبيان ظاهرياً والأخذ بآراء المحكمين بتعديل وإعادة الصياغة لبعض الفقرات وحذف بعض الفقرات، وذلك من أجل الوصول للشكل النهائي للإستبيان.

**ثانياً: صدق الإتساق الداخلي لأداة الدراسة:** تم حساب الإتساق الداخلي بحساب معامل ارتباط بيرسون بين المحاور. ويوضح الجدول التالي رقم (2) مدى علاقة الارتباط بين محاور الإستبيان.

جدول رقم (2) يوضح علاقة الارتباط بين المحاور الأربعة

يساعد التكامل في تطبيق إستراتيجيات إدارة التكلفة في التطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية في مدينة ينبع.	يساهم تطبيق إدارة الجودة الشاملة في التطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية في مدينة ينبع.	يساهم تطبيق التكلفة المستهدفة في التطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية في مدينة ينبع.	يساهم استخدام التكلفة على أساس النشاط في التطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية في مدينة ينبع.	
			1	يساهم استخدام التكلفة على أساس النشاط في التطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية في مدينة ينبع.
		1	**802.	يساهم تطبيق التكلفة المستهدفة في التطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية في مدينة ينبع.
	1	**783.	**824.	يساهم تطبيق إدارة الجودة الشاملة في التطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية في مدينة ينبع.
1	**754.	**716.	**710.	يساعد التكامل في تطبيق إستراتيجيات إدارة التكلفة في التطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية في مدينة ينبع.

يوضح الجدول السابق رقم (2) وجود علاقة طردية قوية ذات دلالة إحصائية عالية ( $P\text{-value} < 0.001$ ) بين جميع المحاور. فجميع قيم معامل الارتباط موجبة وتتراوح ما بين (0.824 إلى 0.710)، وكلما إقترب معامل الارتباط من (+1) دل ذلك على قوة علاقة الارتباط، وبترتيب قوة الارتباط تنازلياً جاءت أعلى قيمة لمعامل الارتباط القيمة 0.824 بين محور مساهمة تطبيق إدارة الجودة الشاملة في التحسين والتطوير المستمر للأداء المالي ومحور مساهمة استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في التحسين والتطوير المستمر للأداء المالي، يليها الارتباط بين مساعدة تطبيق التكلفة المستهدفة في التحسين والتطوير المستمر للأداء المالي و مساهمة استخدام التكلفة على أساس النشاط في التحسين والتطوير المستمر للأداء المالي بقيمة 0.802 فالعلاقة بين مساهمة تطبيق إدارة الجودة الشاملة في التحسين والتطوير المستمر للأداء المالي و مساعدة تطبيق التكلفة المستهدفة في التحسين والتطوير المستمر للأداء المالي بقيمة 0.783 أما أقل قيمة فبلغت القيمة 0.710 وذلك بين مساعدة التكامل في تطبيق إستراتيجيات إدارة التكلفة في التحسين والتطوير المستمر للأداء المالي ومساهمة استخدام التكلفة على أساس النشاط في التحسين والتطوير المستمر للأداء المالي.

#### ثبات أداة الدراسة:

إن الثبات يعنى إستقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطى نفس النتائج بإحتمال مساو لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة (Streiner, 2003). ويعتمد حساب الثبات على استخدام معامل " ألفا كرونباخ" وهذا المعامل يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح كما يوضحه جدول رقم (3). فإذا لم يكن هناك ثبات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح. أي أن زيادة قيمة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة ثبات البيانات في عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة. وأن زيادة قيمة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة.

جدول رقم (3) يوضح تفسير قيم معامل الثبات الفاكرونباخ

مقدار الثبات	قيمة معامل الفاكرونباخ
غير مقبول	أقل من 0.50
ضعيف	من 0.50 لأقل من 0.60
مقبول	من 0.60 لأقل من 0.70
جيد	من 0.70 لأقل من 0.80
جيد جداً	من 0.80 لأقل من 0.90
ممتاز	من 0.90 فأكثر

ولقياس معامل الثبات لكل محور من محاور الإستبيان والإستبيان ككل، تم إستخدام إختبار معامل الثبات ألفاكرونباخ، وكانت النتائج موضحة في الجدول التالي رقم (4) كما يلي:

جدول رقم (4) يوضح نتائج معامل الثبات ألفا كرونباخ والصدق

المحور	العدد	معامل الثبات ألفا كرونباخ	الصدق
المحور الأول	9	0.987	0.947
المحور الثاني	10	0.885	0.941
المحور الثالث	10	0.916	0.957
المحور الرابع	9	0.881	0.939
الإستبانة ككل	38	0.965	0.982

من الجدول السابق رقم (4) يلاحظ أن قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ ذا قيم ممتازة لمحاور الدراسة حسب المقياس حيث تتراوح القيم بين 0.881 و0.987 ، وكذلك قيمة معامل الثبات للدراسة ككل 0.965 وهو قريب جداً من الواحد الصحيح، مما يعني أن محاور الدراسة والدراسة ككل تتمتع بثبات مرتفع، وأنه يعطى نفس النتائج بإحتمال مساو لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة. والإستبيان في صورته النهائية قابل للتوزيع. وبذلك تم التأكد من صدق وثبات الإستبيان وصلاحيته وإمكانية الإعتماد عليه في التطبيق الميداني لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة وإختبار فرضياتها.

#### وصف متغيرات الدراسة:

1 - الإستبانة الموزعة على المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع والمسترد منها:  
يوضح الجدول رقم (5) الإستبانة الموزعة على المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع والصالح منها للتحليل:

جدول رقم (5) يوضح عدد الإستبانة الموزعة والمستردة الصالحة للتحليل

النسبة المئوية	عدد الإستمارات المستلمة والصالحة للتحليل	عدد الإستمارات الموزعة	مجال صناعة المنشأة
%70	14	20	صناعات غذائية
%70	14	20	صناعات تعدينية
%80	4	5	صناعات سلع إستهلاكية
%81.25	13	16	صناعات بتر وكيمويات
%91.7	11	12	مواد أساسية
%75	9	12	صناعة الورق
%100	10	10	صناعة الألياف الصناعية
%100	2	2	الصناعات التحويلية
%100	1	1	مصنع رقائق نسيج
%83.3	10	12	صناعات أخرى
%80	88	110	المجموع

2 - وصف المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة:

أ - العمر: الجدول رقم (6) التالي يلخص أعداد ونسب فئة الأعمار لعينة الدراسة:

جدول رقم (6) يوضح أعداد ونسب فئة الأعمار لعينة الدراسة

العمر	العدد	%
أقل من 30 سنة	14	15.9
من 30 الى أقل من 40 سنة	40	45.5
من 40 الى أقل من 50 سنة	22	25.0
50 سنة فأكثر	12	13.6
الإجمالي	88	100.0

المصدر: الباحثون نتائج برنامج SPSS

يتضح من الجدول السابق رقم (6) أن أعلى نسبة للعمر من المشاركين في الدراسة كانوا من الذين تتراوح أعمارهم من 30 الى أقل من 40 سنة وبنسبة بلغت حوالي 45.5% تلاها الذين تتراوح أعمارهم من 40 الى أقل من 50 سنة وبنسبة بلغت حوالي 25% ثم من هم أقل من 30 سنة وبنسبة بلغت حوالي 15.9%، وأقل نسبة كانت لمن أعمارهم من 50 سنة أو أكثر حوالي 13.6% فقط. ويلاحظ أن أكثر من 80% تجاوزت أعمارهم 30 سنة مما يدل على نضوج فكر أفراد العينة، فالتقدم في العمر يجعل الشخص أكثر موضوعية في التقييم، مما يؤثر إيجاباً على آراءهم وعلى نتائج هذه الدراسة.

ب - المؤهل العلمي: الجدول رقم (7) التالي يلخص أعداد ونسب المؤهلات العلمية لعينة الدراسة:

يوضح جدول رقم (7) أعداد ونسب المؤهل العلمي لعينة الدراسة

المؤهل العلمي	العدد	%
بكالوريوس	67	76.1
دبلوم عالي	6	6.8
ماجستير	10	11.4
دكتوراة	2	2.3
أخرى	3	3.4
الإجمالي	88	100.0

المصدر: الباحثون نتائج برنامج SPSS

يتضح من الجدول السابق رقم (7) أن أعلى نسبة كانوا من حاملي درجة البكالوريوس وبنسبة بلغت حوالي 76.1% تلاها حاملي درجة الماجستير وبنسبة بلغت حوالي 11.4% ثم حاملي درجة الدبلوم العالي وبنسبة بلغت حوالي 6.8%، ثم حاملي درجة أخرى (ثانوي) وبنسبة بلغت حوالي 3.4%. أما أقل نسبة فكانت لحاملي درجة الدكتوراة وبنسبة بلغت حوالي 2.3% فقط، ويلاحظ أن أغلبية أفراد العينة يحملون مؤهل جامعي وهو ما يمكنهم من فهم عبارات الاستبانة والإجابة عليها بدقة.

ج- التخصصات العلمية: الجدول التالي رقم (8) يوضح أعداد ونسب التخصصات العلمية لعينة الدراسة:

جدول رقم (8) يوضح أعداد ونسب التخصصات العلمية لعينة الدراسة

التخصص العلمي	العدد	%
محاسبة	33	37.5
إدارة مالية	4	4.5
إدارة أعمال	31	35.2
إقتصاد	3	3.4
أخرى	17	19.4
الإجمالي	88	100.0

المصدر: الباحثون نتائج برنامج SPSS

يتضح من الجدول السابق (8) أن أعلى نسبة للتخصص العلمي من المشاركين في الدراسة كانوا من أصحاب تخصص المحاسبة وبنسبة بلغت حوالي 37.5% تلاها تخصص إدارة الأعمال وبنسبة بلغت حوالي 35.2% ثم أصحاب التخصصات الأخرى (مهندس -إدارة عامة -نظم معلومات) وبنسبة بلغت حوالي 19.4%، ثم تخصص إدارة مالية وبنسبة بلغت حوالي 4.5% أما أقل نسبة فكانت تخصص الإقتصاد وبنسبة بلغت حوالي 3.4% فقط.

د - المسمى الوظيفي: الجدول التالي رقم (9) يوضح أعداد ونسب المسمى الوظيفي لعينة الدراسة:

جدول رقم (9) يوضح أعداد ونسب المسمى الوظيفي لعينة الدراسة

المسمى الوظيفي	العدد	%
مدير عام	4	4.5
مدير مالي	11	12.5
محاسب تكاليف	13	14.8
مدير تكاليف	3	3.4
محاسب	34	38.6
أخرى	23	26.2
الإجمالي	88	100.0

يتضح من الجدول السابق رقم (9) أن أعلى نسبة من المشاركين في الدراسة كانت وظيفتهم محاسب وبنسبة بلغت حوالي 38.6% ثم وظائف أخرى (مهندس، إدارة مشتريات، مسؤول صرف وإستلام) بنسبة 26.2%، تلاها وظيفة محاسب تكاليف وبنسبة بلغت حوالي 14.8% ثم مدير مالي 12.5% ثم مدير عام بنسبة 4.5% ثم مدير تكاليف 3.4%. بلغت نسبة المديرين في العينة وهم من متخذي القرار حوالي 20% بالإضافة إلى أن ما يقارب 50% من أفراد العينة من المحاسبين بمختلف تخصصاتهم الدقيقة ولديهم معرفة بالنواحي التطبيقية لموضوع هذه الدراسة، مما يدل على أن إتجاهات الإجابات لعينة الدراسة تعكس الواقع العملي وتعطي مصداقية للإجابات.

ه - الخبرة العملية : الجدول التالي رقم (10) يوضح أعداد ونسب الخبرة العملية لعينة الدراسة:

جدول رقم (10) يوضح أعداد ونسب الخبرة العملية لعينة الدراسة

الخبرة العملية	العدد	%
أقل من 5 سنوات	16	18.2
من 5 الى أقل من 10 سنوات	23	26.1
من 10 الى أقل من 15 سنة	23	26.1
15 سنة فأكثر	26	29.6
الإجمالي	88	100.0

يتضح من الجدول السابق رقم (10) أن أعلى نسبة للخبرة العملية من المشاركين في الدراسة كانوا من أصحاب الخبرة من 15 سنة فأكثر وبنسبة 29.6% ثم أصحاب الخبرة من 5 الى أقل من 10 سنة ومن 10 الى أقل من 15 سنة وبنسبة 26.1% لكلا منهما. أما أقل نسبة فكانت أصحاب الخبرة من أقل من 5 سنوات وبنسبة 18.2% فقط. وتظهر النتيجة أن أغلبية أفراد الدراسة لديهم خبرة جيدة تعزز الدراسة بأراء دقيقة وموضوعية وواقعية بناءً على خبرتهم الوظيفية.

أ - رأس مال المنشأة :

جدول رقم (11) يوضح رأس مال المنشأة لعينة الدراسة

رأس مال المنشأة	العدد	%
أقل من 2 مليون ريال	3	3.4
من 2 الى أقل من 10 مليون ريال	3	3.4
من 10 الى أقل من 20 مليون ريال	14	15.9
من 20 مليون ريال فأكثر	68	77.3
الإجمالي	88	100.0

يتضح من الجدول السابق رقم (11) أن أعلى نسبة لرأس مال المنشأة كانت للمنشآت ذات رأس المال من 20 مليون فأكثر ونسبة 77.3% تلاها أصحاب رأس المال من 10 مليون الى أقل من 20 مليون بنسبة 15.9%. أما أقل نسبة فكانت للمنشآت ذات رأس المال من 2 الى أقل من 10 مليون ريال أو أقل من 2 مليون ريال ونسبة بلغت حوالي 3.4% فقط لكلا منهما. أي أن أغلبية المنشآت ذات رأس مال كبير وهو ما يمكنها من استخدام أسلوب أو أكثر من الأساليب الحديثة للتكلفة وبالتالي إعطاء آراء واقعية عند الإجابة على الاستبيان.

ب - مجال صناعة المنشأة :

جدول رقم (12) يوضح أعداد ونسب مجال صناعة المنشأة لعينة الدراسة

مجال صناعة المنشأة	العدد	%
صناعات غذائية	14	15.9
صناعات تعدينية	14	15.9
صناعات سلع استهلاكية	4	4.5
صناعات بتر وكيمواويات	13	14.8
صناعات مواد اساسية	11	12.5
صناعة الورق	9	10.2
الألياف الصناعية	10	11.4
الصناعة التحويلية	2	2.3
مصنع رقائق النسيج	1	1.1
صناعات أخرى (أسمنت)	10	11.4
الإجمالي	88	100

من الجدول السابق رقم (12) يتضح أن الصناعات الغذائية والصناعات التعدينية كانتا تشكلان أعلى نسبة في الدراسة بنسبة بلغت 15.9% لكلا منهما، ثم الصناعات البتر وكيمواوية بنسبة 14.8%، ثم صناعة المواد الأساسية 12.5%، يليها صناعة الألياف الصناعية وصناعات أخرى (صناعة الأسمنت) 11.4%، ثم صناعة الورق بنسبة 10.2%، ثم صناعات السلع الاستهلاكية 4.5% ثم الصناعات التحويلية 2%، ورقائق النسيج 1.1%. ويعطي تنوع الصناعات مجال جيد لتعزيز مصداقية الاستبيان ونتائج الدراسة.

## ج - عدد الأفراد العاملين في المنشأة :

جدول رقم (13) يوضح أعداد ونسب عدد الأفراد العاملين في المنشأة لعينة الدراسة

عدد الأفراد العاملين في المنشأة	العدد	%
أقل من 10 أفراد	2	2.3
من 10 إلى أقل من 50 فردا	2	2.3
من 50 إلى أقل من 200 فردا	24	27.3
200 فرد فأكثر	60	68.1
الإجمالي	88	100.0

المصدر : الباحثون نتائج برنامج SPSS

يوضح الجدول رقم (13) أن المنشآت التي بها 200 فرد أو أكثر تمثل أغلبية المنشآت بنسبة 68.1%، تليها المنشآت التي بها من 50 إلى أقل من 200 فرد بنسبة 27.3%، ثم المنشآت التي بها من 10 إلى أقل من 50 فرد والمنشآت التي بها أقل من 10 أفراد بنسبة 2.3% لكلا منهما. أي أن حوالي 95% من المنشآت يعمل بها أكثر من 50 فرد.

## الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق هدف الدراسة تم إستهداف عينة الدراسة وجمع البيانات يدوياً ثم معالجة تلك البيانات بواسطة برنامج IBM SPSS Statistics الإصدار 27. وإجراء الإختبارات التالية:

- إختبار الثبات والصدق لأسئلة الإستبانة المستخدم في جمع البيانات بإستخدام معامل ألفا كرونباخ.
- وصف لعينة الدراسة من خلال عمل إحصاءات وجداول تكرارية بسيطة تشمل التكرارات والنسب المئوية للمتغيرات الديموغرافية للمشاركين في الإستبيان وللمنشأة.
- حساب المتوسط المرجح لإجابات العينة على الأسئلة الواردة في شكل مشابه لمقياس ليكرت الخماسي لإجابة تساؤلات الدراسة للعينة النهائية.
- حساب معامل بيرسون للإرتباط لقياس الإرتباط بين المحاور.
- تحليل التباين في إتجاه واحد (Anova) لدراسة أثر المعلومات الديموغرافية الخاصة بالمنشأة على المحاور.

## قياس متغيرات الدراسة:

**الإنحدار التدريجي:** يستخدم لإدخال المتغيرات في النموذج وإخراجها وإختبارها واحد بعد الآخر، وتستخدم إذا كان نموذج الإنحدار يحتوي فقط على المتغيرات المستقلة المدرجة ذات الإرتباط الجزئي الدال معنوياً مع المتغير التابع في وجود المتغيرات المستقلة مرتبة حسب قوة الارتباط (وليس على حسب تسلسل الإدخال)، وإذا كانت قيمة إحتمال المعنوية أقل من مستوى معنوية (0.001) وهذا يدل على جودة النموذج (عبد الفتاح، 2013، ص: 255)

**معامل الإرتباط:** مؤشر كمي يدل على قوة وإتجاه العلاقة، ويتدرج بين (+1، -1)، وكلما إقتربت قيمة المعامل من (+1) دل ذلك على قوة العلاقة، وعندما تكون قريبة للصفر دل ذلك على ضعف العلاقة، وتكون العلاقة طردية، وإذا كانت بالسالب تكون العلاقة عكسية (عطوان، 2017، ص: 18 - 20)

**معامل التحديد:** النسبة المئوية للتغير في المتغير التابع الذي يفسر من خلال نموذج الإنحدار الخطي، ويمكن حسابه بتربيع معامل الإرتباط، ويستخدم غالباً في النماذج الإحصائية التي يكون هدفها الرئيس توقع النتائج المستقبلية أو يستخدم في تحليل الفرضيات (عطوان، 2017، ص: 29 - 30).

## المتغيرات المستقلة والتابعة:

### المتغيرات المستقلة:

1. التكلفة على أساس النشاط (يساهم استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في التحسين والتطوير المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع).
2. التكلفة المستهدفة (يساعد تطبيق التكلفة المستهدفة في التحسين والتطوير المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع).
3. الجودة الشاملة (يساهم تطبيق إدارة الجودة الشاملة في التحسين والتطوير المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع).

### المتغير التابع:

التكامل (مساعدة التكامل في تطبيق إستراتيجيات إدارة التكلفة في التحسين والتطوير المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع)  
ووضع الباحثون عبارات تدل على هذه المتغيرات داخل الإستبانات الموزعة لقياس أثر المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة.

### فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل في استخدام أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية والتطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع. ويتفرع منها:  
الفرضية الفرعية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع.  
الفرضية الفرعية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، والتطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع.  
الفرضية الفرعية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الجودة الشاملة، والتطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع.  
الفرضية الفرعية الرابعة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل الديمغرافية في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع والتطوير والتحسين المستمر للأداء المالي.

### تحليل وإختبار فرضيات الدراسة:

إختبار الفرضية الرئيسية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل في استخدام أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية والتطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع.  
ولإختبار الفرضية تم استخدام الأسلوب الإحصائي المتمثل في إختبار الانحدار الخطي المتعدد بطريقة الانحدار التدريجي (وهو يعطي حجم تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع بترتيب أهميتها وليس بترتيب إدخالها)؛ حيث المتغير التابع هو التكامل، والمتغيرات المستقلة هي التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة والجودة الشاملة، وجاءت النتائج كما يوضحها جدول رقم (14) التالي:

جدول رقم (14) يوضح إختبار الفرضية الرئيسية للدراسة

المتغير المستقل	Bمعامل	t test	F test	R	R <sup>2</sup>
-----------------	--------	--------	--------	---	----------------

		احتمال المعنوية	F	احتمال المعنوية	t	الانحدار	
				0.006	2.836	0.874	(الثابت)
0.609	0.781	0.001	66.279	0.001	4.753	0.462	الجودة الشاملة
				0.004	2.995	0.326	التكلفة المستهدفة

يتضح من إختبار (F) أن المحور الثالث "الجودة الشاملة" يساهم تطبيق إدارة الجودة الشاملة في التطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع، صاحب اول تأثير ذو دلالة إحصائية على المتغير التابع (التكامل) (يساعد التكامل في تطبيق إستراتيجيات إدارة التكلفة في التطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع)، يليه المحور الثاني "التكلفة المستهدفة" (يساعد تطبيق التكلفة المستهدفة في التطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع)، حيث أن قيمة إختبار (F) تساوي (66.279)، وهي دالة إحصائياً حيث أن قيمة المعنوية مرتفعة وهي أقل من (0.001) مما يدل على جودة نموذج الإندار المتعلق بتأثير المحورين المذكورين على التكامل وأنه يمكن الإعتماد عليهما.

كما وجد الباحثون أن قيمة معامل الإرتباط (R) تساوي (0.781) وهذا يعني وجود علاقة إيجابية فوق المتوسط بين المتغيرات وهو إرتباط معنوي، حيث أن قيمة معنوية الإختبار أقل من (0.001).

كما أن قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) يساوي (0.609)، وهو يعني أن العوامل المذكورة تؤثر بنسبة 60.9% على التكامل أي أن 60.9% من التغيرات على التكامل ترجع إلى هذين العاملين بالترتيب. كما وجد الباحثون أن معامل الإندار للمتغير المستقل الجودة الشاملة يساوي (0.462) وقيمة إحتمال المعنوية (0.001)، وأن قيمة معامل الإندار للتكلفة المستهدفة تساوي (0.326) وقيمة إحتمال المعنوية (0.004)، وحيث أن قيمة معامل الإندار لكل منهما موجبة فإن هذا يشير إلى أن (الجودة الشاملة) و(التكلفة المستهدفة) لهما إرتباط طردي وتأثير إيجابي قوي على التكامل. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (محمد، 2017) والتي توصلت إلى أن أساليب التكلفة الإستراتيجية تسهم في زيادة الإنتاجية والربحية ورفع كفاءة أداء الموارد الإقتصادية. كما تتفق مع دراسة (شريف، 2011) والتي توصلت إلى أن تحقيق التحسين المستمر يتحقق من خلال التكامل بين أساليب إدارة التكلفة.

**الفرضية الفرعية الأولى:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع.

للإجابة على هذه الفرضية تم إختبار وجود قيمة محايدة لمتوسط إجابات عينة البحث. اسفرت النتيجة كما في الجدول رقم (15) التالي:

جدول رقم (15) يوضح إختبار الفرضية الفرعية الأولى

العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	t	احتمال المعنوية	الدلالة
88	4.45	0.57	17.20	0.000	دال

يسهم استخدام التكلفة على أساس النشاط في التطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع

يتضح من الجدول السابق رقم (15) وجود دلالة إحصائية عالية (حيث بلغت قيمة احتمال المعنوية القيمة (0.000)) لرفض فرض العدم الخاص بعدم وجود موافقة على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستخدام التكلفة على أساس النشاط

والتطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع، مما يعني وجود علاقة ومن ثم تحقيق الفرضية الفرعية الأولى (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في التطوير التحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع) وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (الفوزان، 2024) وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية، ودراسة (بسري وربيعه، 2022) والتي توصلت إلى أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في تدعيم جهود الرقابة على التكلفة وتخفيضها وتحسين الأداء المالي، وكذلك إتفقت مع دراسة (عيسى وآخرون، 2022) التي ذكرت أن التكلفة على أساس النشاط يساهم في نجاح إستراتيجية زيادة التكلفة.

**الفرضية الفرعية الثانية:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام التكلفة المستهدفة والتحسين والتطوير المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع،

وللإجابة على هذه الفرضية تم إختبار وجود قيمة محايدة لمتوسط اجابات عينة البحث. وأسفرت النتيجة كما في الجدول رقم (16) التالي:

جدول رقم (16) يوضح إختبار الفرضية الفرعية الثانية

الدلالة	احتمال المعنوية	t	الانحراف المعياري	المتوسط	العدد	
دال	0.000	17.11	0.54	4.38	88	يساعد تطبيق التكلفة المستهدفة في التطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع.

يتضح من الجدول السابق رقم (16) وجود دلالة إحصائية عالية (حيث بلغت قيمة إحتمال المعنوية القيمة (0.000)) لرفض فرض العدم الخاص بعدم وجود موافقة على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام التكلفة المستهدفة والتطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع ، مما يعني وجود علاقة ومن ثم تحقيق الفرضية الفرعية الثانية ( توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام التكلفة المستهدفة والتطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع )، و إتفقت نتائج التحليل الحالية مع دراسة ( جمال والديباس، 2023) والتي توصلت إلى أن تطبيق التكلفة المستهدفة ينتج عنه تخفيض في التكلفة و وجود علاقة مباشرة بين التكلفة المستهدفة وتسعير المنتجات. وإتفقت مع دراسة (Ihenyen, et al, 2022) في أن تطبيق التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحقيق زيادة كبيرة في ربحية الشركات الصناعية، ودراسة (زعرور ومراوي، 2021) أن نظام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى التحكم في التكاليف وتحقيق الجودة المطلوبة والربح المستهدف، ودراسة: (Pavlatos & Kostakes, 2021) والتي توصلت إلى وجود علاقة إيجابية بين التكلفة المستهدفة وإبتكار وتحديث المنتج.

**الفرضية الفرعية الثالثة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الجودة الشاملة والتطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع.

وللإجابة على هذه الفرضية تم إختبار وجود قيمة محايدة لمتوسط اجابات عينة البحث. اسفرت النتيجة كما في الجدول رقم (17) التالي:

جدول رقم (17) يوضح إختبار الفرضية الفرعية الثالثة

الدالة	احتمال المعنوية	t	الانحراف المعياري	المتوسط	العدد	
دال	0.000	16.78	0.58	4.44	88	يسهم تطبيق إدارة الجودة الشاملة في التطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع.

يتضح من الجدول السابق رقم (17) وجود دلالة احصائية عالية (حيث بلغت قيمة إحتمال المعنوية القيمة (0.000)) لرفض فرض العدم الخاص بعدم وجود موافقة على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الجودة الشاملة والتطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع، مما يعني وجود علاقة ومن ثم تحقيق الفرضية الفرعية الثالثة (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الجودة الشاملة لتحسين والتطوير المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع). واتفقت نتائج التحليل مع دراسة (حبيب والفكيكي، 2021) بأن للجودة الشاملة دور مهم في تحقيق ميزة تنافسية. وتختلف مع دراسة (الجهني، 2022) التي توصلت لوجود علاقة إيجابية بين تكاليف الوقاية فقط والأداء المالي وعدم وجود علاقة إيجابية بين باقي تكاليف الجودة (التقييم، الفشل الداخلي والفشل الخارجي) والأداء المالي.

**الفرضية الفرعية الرابعة:** يوجد أثر ذو دلالة احصائية للعوامل الديموغرافية في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع والتطوير والتحسين المستمر للأداء المالي.

تظهر نتائج تحليل التباين في اتجاه واحد ANOVA وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع حسب رأس مال المنشأة عند تطبيق أيًا من نظام التكلفة على أساس النشاط، نظام التكلفة المستهدفة، التكامل في تطبيق إستراتيجيات إدارة التكلفة، كذلك وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع حسب مجال صناعة المنشأة عند تطبيق التكلفة على أساس النشاط، أو إدارة الجودة الشاملة. وبناءً على تلك النتائج تتحقق صحة الفرضية الفرعية الرابعة والتي تنص على وجود أثر ذو دلالة احصائية للعوامل الديموغرافية في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع والتطوير والتحسين المستمر للأداء المالي.

#### النتائج :

- تتفق الفرضية التي تنص على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين التكامل في استخدام أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية والتطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع مع ما توصلت إليه نتائج تحليل الدراسة للفرضية الرئيسة، التي أظهرت أن التكامل يساعد في إنتاج المزيج المثالي من منتجات المنشأة، وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد، ويمكن المنشأة من تخفيض التكلفة بشكل مستمر وتحقيقها مركز تنافسي متقدم، ولقد إتفقت هذه النتيجة مع دراسة (اليمني وآخرون، 2024) أن استخدام أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية يمكن المنشأة من ترشيد القرارات الإستثمارية وترشيد استخدام رأس المال والموارد وتحقيق التوازن بين المخاطر والأرباح المتوقعة، ودراسة (محمد، 2017) والتي ذكرت أن أساليب التكلفة الإستراتيجية تسهم في زيادة الإنتاجية والربحية ورفع كفاءة أداء الموارد الإقتصادية. كذلك تتفق نتائج التحليل مع دراسة (شريف، 2011) والتي توصلت إلى أن تحقيق التحسين المستمر يتحقق من خلال التكامل بين أساليب إدارة التكلفة.
- تتفق الفرضية التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام التكلفة على أساس النشاط والتطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع مع ما توصلت إليه نتائج تحليل الدراسة للفرضية الفرعية الأولى، فالتكلفة على أساس النشاط تمكن المنشأة من تخصيص التكاليف غير المباشرة بدقة واستخدام الموارد بكفاءة مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح وتمكين المنشأة من المنافسة وبالتالي تحسين الأداء

المالي، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (يسري وربيعة، 2022) والتي توصلت إلى أن نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد في تدعيم جهود الرقابة على التكلفة وتخفيضها وتحسين الأداء المالي، وكذلك إنفقت مع دراسة (عيسى وآخرون، 2022) التي ذكرت أن نظام التكلفة على أساس النشاط يساهم في نجاح إستراتيجية زيادة التكلفة.

- تتفق الفرضية التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة والتطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع مع ما توصلت إليه نتائج تحليل الدراسة للفرضية الفرعية الثانية، حيث أن التكلفة المستهدفة تمنع وجود تكلفة إضافية غير ضرورية نتيجة تحديد التكلفة قبل الإنتاج وكذلك تحديد الربح المستهدف، ولقد إنفقت نتائج تحليل الدراسة مع دراسة ( جمال والديباس، 2023) والتي وجدت أن التكلفة المستهدفة ينتج عنها تخفيض في التكلفة وأنه يوجد علاقة مباشرة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتسعير المنتجات. ومع دراسة (Ihenyen, et al, 2022) التي ذكرت أن تطبيق التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحقيق زيادة كبيرة في ربحية الشركات الصناعية، ومع دراسة (زعرور ومراوي، 2021) أن التكلفة المستهدفة تؤدي للتحكم في التكاليف وتحقيق الجودة والربح المستهدف، ومع (Pavlatos & Kostakes, 2021) بوجود علاقة إيجابية بين التكلفة المستهدفة وإبتكار وتحديث المنتج.

- تتفق الفرضية التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام إدارة الجودة الشاملة والتطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع مع ما توصلت إليه نتائج تحليل الدراسة للفرضية الفرعية الثالثة، فتطبيق الجودة الشاملة يؤدي إلى زيادة الأرباح على المدى الطويل نتيجة منع ظهور عيوب قبل الإنتاج وتقليل الأرباح المفقودة التي قد تنتج من تصنيع منتجات رديئة وهو ما يساعد أيضاً على قدرة المنشأة على المنافسة، واتفقت نتائج الدراسة مع دراسة (حبيب والفكيكي، 2021) بأن للجودة الشاملة دور مهم في تحقيق ميزة تنافسية. ومع دراسة (عبد القادر وآخرون، 2020) التي وجدت أن الجودة الشاملة تساهم في نجاح وإستمرارية المنشأة، وتتفق مع دراسة (Adim & Viridi, 2020) التي ذكرت أن الجودة الشاملة تعمل على التحسين المستمر لجودة المنتج وتعزيز القدرة التنافسية. وتختلف مع دراسة (الجهني، 2022) التي ذكرت أنه بوجود علاقة إيجابية بين تكاليف الوقاية فقط والأداء المالي وعدم وجود علاقة إيجابية بين باقي تكاليف الجودة والأداء المالي.

- وجود فروق ذات دلالة إحصائية لرأس مال المنشأة على التحسين والتطوير للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع عند تطبيق التكلفة على أساس النشاط أو التكلفة المستهدفة أو التكامل بينهما، بينما لا توجد فروق ذات دلالة لإدارة الجودة الشاملة وقد يعود ذلك لعدم إختلاف متطلبات وإشترطات تطبيق الجودة الشاملة على المنشآت سواء كانت كبيرة أو صغيرة.

- وجود فروق ذات دلالة إحصائية لمجال صناعة المنشأة على التحسين والتطوير للأداء المالي في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع عند تطبيق التكلفة على أساس النشاط أو الجودة الشاملة، ولا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لأسلوب التكامل أو التكلفة المستهدفة وربما يرجع ذلك إلى أنه في التكلفة المستهدفة يتم تحديد التكلفة قبل بداية الإنتاج وأثناء مرحلة التصميم.

#### التوصيات : توصي الدراسة بما يلي :

- النوعية بأهمية تطبيق أساليب إدارة التكلفة في المنشآت الصناعية السعودية، ومميزات كل أسلوب، والفوائد التي تعود على المنشأة من التطبيق.

- ضرورة إهتمام المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع بتطوير نظم التكاليف الخاصة بها، وإختيار نظام إدارة التكلفة الذي يناسب مجال صناعة المنشأة، وإتخاذ الإجراءات اللازمة لتذليل الصعوبات التي تعوق التطبيق.

- الإهتمام بتدريب العاملين في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع على تطبيق أساليب نظم إدارة التكلفة لإنشاء كوادر واعية ومواكبة للتطور العلمي، مما يكون له أثر في التحسين والتطوير المستمر للأداء المالي بالمنشأة.

- ضرورة تبني المنشآت الصناعية السعودية في مدينة ينبع مدخل متكامل لإدارة التكلفة بإستخدام أكثر من أسلوب من أساليب إدارة التكلفة، مما يمكن المنشأة من الإستفادة من تكامل تلك الأساليب وتحقيق مزايا تنافسية في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

#### الدراسات المستقبلية:

- إجراء مزيد من الدراسات عن التكامل بين أساليب مختلفة لإدارة التكلفة خلاف الأساليب التي تناولتها الدراسة الحالية.
- إجراء مزيد من الدراسات عن أثر التكامل لأساليب إدارة التكلفة على الأداء التشغيلي والأداء التنظيمي في المنشآت الصناعية السعودية.
- يوصي الباحثون بإجراء مزيد من الدراسات عن أثر التكامل لأساليب إدارة التكلفة على قطاعات أخرى خلاف القطاع الصناعي.

### قائمة المراجع

#### أولاً : المصادر والمراجع العربية:

- إبراهيم، رماز حمدي، (2018)، " تصور مقترح لتطبيق التحسين المستمر في جودة أداء قيادات رياض الأطفال بإستخدام استراتيجية الجيما كايزن اليابانية"، جامعة أسيوط، كلية التربية للطفولة المبكرة، مجلة دراسات في الطفولة والتربية، مصر، المجلد 6، العدد 6، يوليو 2018، ص ص: 153 – 184.
- أبو حمام حسن عيسى، (2013)، " أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (PEX) وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، العدد2، ص ص: 49-101.
- أحمد، عبدالناصر محمد سيد، (2019)، "متطلبات نجاح إستراتيجية كايزن اليابانية للتحسين المستمر في المؤسسات الحكومية – بالتطبيق على قطاع الاتصالات في مصر"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، مصر، المجلد 49، العدد 1، إبريل، ص ص: 317-384.
- أشتيوى، محمد، (2018)، "مدخل كايزن Kaizen للتحسين المستمر وعلاقته بالتغيير التنظيمي في شركة توزيع الكهرباء في محافظات غزة"، مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية، فلسطين، (10) 3، ص ص: 14-35.
- آل حمود، سعد بن عبدالرحمن، (2019)، " التحسين المستمر بمنهجية الجيما كايزن وإمكانية نجاح تطبيقه في كليات جامعة المجمعة"، مجلة البحث العلمي في التربية، كلية البنات، جامعة عين شمس، مصر، جزء 7، العدد20، ص ص: 623-660.
- بحار، مريم، (2016)، "دور التدريب في تنمية الأفراد وضمان التحسين المستمر للخدمة الصحية – دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية، محمد بو ضياف، أم البواقي"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة أم البواقي، الجزائر.
- بحاش، وفاء، (2018)، "مقاربة إدارة الجودة الشاملة كأداة لتطوير أداء مؤسسات التعليم العالي في الجزائر"، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة – كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، مجلد 3، عدد 2، ص ص: 375 – 398.
- البشتاوى، سليمان حسين سليمان، (2014)، " الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة ABC, ABM نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، فلسطين، مجلد28، عدد8، ص ص: 1867-1898.

- بكر، ناديه عبدالخالق رمضان، (2016)، "مدخل التحسين المستمر (Kaizen) وأثره على أداء المنظمات بالتطبيق على الشركة القابضة لكهرباء مصر"، *المجلة العربية للإدارة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، مصر* مجلد 36، عدد 1، يونيو 2016، ص ص: 239-260.
- بن عيشاوي، أحمد، (2013)، "إدارة الجودة الشاملة (TQM) السبيل إلى الأداء المنظمي المتميز"، *مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، الجزائر، العدد 3، ص ص: 33-47.*
- الجربي، فاطمة الزهراء، (2015) "دور ادارة الجودة الشاملة في تحسين اداء البنوك التجارية"، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- جمال، أصيل عياد و الدباس، وفاء، (2023)، "تأثير تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير في الوحدات الاقتصادية"، *مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 18، العدد 63، عام 2023م، ص ص: 159 - 179.*
- الجهني، اروى سعد، (2022)، "أثر تكاليف الجودة على الأداء المالي في الشركات الصناعية السعودية - دراسة ميدانية" رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية.
- حبيب، إثمار ظاهر و الفكيكي، على فرحان عبدالله، (2021)، "دور إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية"، *مجلة الغرى للعلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العراق، عدد خاص، ص ص: 22، 2021.*
- حميدى، عبدالرازق، (2014)، "أثر إدارة الجودة الشاملة في تطوير تنافسية البنوك - مع إشارة لحالة الجزائر"، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة أحمد بوقره، بومرداس، الجزائر.
- الخرافي، عثمان و رفعت، ماجدة و سلمان، هشام سيد، (2019)، "تأثير الإدارة البيئية للتكلفة على إدارة الجودة الشاملة ببعض الشركات الاقتصادية الكويتية"، *مجلة الدراسات والبحوث البيئية، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة مدينة السادات، مصر، المجلد 9، العدد 4، ص ص: 892-903.*
- خنيفر، غادة بن خالد بن عبد الرحمن و أبوخشفة، عبدالعال بن هاشم (2021)، "أهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تطوير وتحسين أداء المؤسسات العامة السعودية غير الهادفة للربح - دراسة ميدانية"، *المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، المجلد 41، العدد 1، ص ص: 81 - 94.*
- خوجة، باسم ودحمون، إبراهيم و خرشي سليم (2022)، "أهم مناهج وعينات وأدوات البحث العلمي في ميدان علوم وتقنيات النشاطات البدنية والرياضية". *مجلة روافد للدراسات والأبحاث في علوم الرياضة، الجزائر، جامعة محمد بوضياف - المسيلة معهد علوم وتقنيات النشاطات البدنية والرياضية، المجلد (2)، العدد (1) ص ص: 10-29.*
- الدسوقي، سميحة و فودة، شوقي و سيد، سيد عبد الفتاح، (2018)، "أثر أسلوب التكلفة المستهدفة لتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة مع دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية"، *جامعة كفر الشيخ، كلية التجارة، مصر، مجلد 4، العدد 5، ديسمبر 2018، ص ص: 187 - 244.*
- دلوم، إبراهيم محمد الحاج، (2014)، "أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأثره على تخفيض التكاليف - دراسة حالة: شركة قابكو سودان المحدودة"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- الدنف، محمد عمر محمد، (2020)، "زيادة درجة ملائمة أنظمة التكاليف من خلال التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط بالوقت واسلوب التكلفة المستهدفة لغرض التوجه الاستراتيجي في منشآت الاعمال - دراسة حالة"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة طنطا - مصر.
- زعرب، حمدي شحده محمود، (2013)، "مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين - دراسة ميدانية"، *الجامعة الإسلامية، غزة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 1، يناير 2013، ص ص: 29-77.*

- زعرور، نعيمة و السبتي، وسيلة، (2015)، "تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات العمومية - دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر - المديرية العملياتية بسكرة"، مجلة دراسات إقتصادية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الإقتصادي، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، المجلد 2، العدد 30، ص ص: 106 - 125.
- زعرور، نعيمة و مراوى، رشيدة، (2021) "مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة "Biskra - bisco fruit"، مجلة إقتصاد المال والأعمال، جامعة الوادي، الجزائر، المجلد 6، العدد 2، ص ص: 51-62.
- زغود، اكرام، (2021)، "أثر الإدارة الإستراتيجية على تحقيق السبق التنافسي - دراسة حالة بنك الجزائر الخارجي - BEA - الوفاقي"، رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- زملط، إياد سليم، (2013)، "أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الائتمانية للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين"، رسالة ماجستير، فلسطين، جامعة الأزهر - غزة - كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية.
- سلطان، كريمة، (2019) "تحسين أداء المؤسسة من خلال تطبيق إدارة الجودة الشاملة - دراسة حالة قطب المحروقات بسبكيكة"، رسالة دكتوراه، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي - كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- شرف الدين، اسحاق محمد، (2019)، "إدارة التكلفة الاستراتيجية ودورها في ترشيد القرارات التمويلية والتشغيلية في المنشآت الصناعية"، دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، السودان.
- شريف، عهود خالد، (2011)، "أهمية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة لتدعيم إستراتيجية التحسين المستمر - دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية بمحافظة جدة"، رسالة ماجستير - كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية.
- الشيخ، أبو عبيدة سر الختم عمر، (2015)، "فاعلية إدارة التكلفة في صياغة إستراتيجيات شركات القطاع الصناعي بولاية الخرطوم" رسالة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات العليا، السودان.
- طالب، عباس صباح، (2019)، "أثر تطبيق نظام التكاليف علي أساس النشاط في تخفيض التكاليف البيئية وفقاً لمعيار أيزو 14001 - دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة البطاريات معمل بابل (1)" ، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق سنة 42، العدد 120، ص ص: 383-402.
- طالب، عباس صباح، (2019)، "دور تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات - دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة المشروبات الغازية، مجلة دراسات محاسبية ومالية"، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 14، عدد 48، ص ص: 51-61.
- عبدالحى، محمد سيد حنفي و الحسن، فتح الرحمن، (2017)، "إطار مقترح لتكامل اساليب التكاليف الحديثة ونموذج لمراقبة المشروعات في قطاع الانشاءات والمقاولات السوداني، دراسة تطبيقية" مجلة العلوم والتقانة في العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، المجلد 18، العدد 1 ص ص: 1-26.
- عبدالدايم، سلوى عبد الرحمن، (2018)، "أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد - دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، مصر، المجلد 9، العدد 4، ص ص: 441 - 526.
- عبدالفتاح، عز (2012) استكشاف التحليل الاحصائي والبوتستراب باستخدام SPSS IBM دار خوارزم العلمية للنشر، جدة، السعودية.
- عبدالقادر، بيوضة و إسماعيل، صوالح إحميمة و التارزي، هيبته، (2020)، "تحديات التزام إدارة الشركات بتطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة"، رسالة ماجستير، جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.

- عبدالقادر، قصي كمال الدين، (2018)، "فعالية الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ترشيده القرارات الإستراتيجية بالمنشآت الصناعية- دراسة حالة على شركة السكر السودانية المحدودة"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان المحدودة، السودان.
- عبدالله، خالد محمد، (2014)، "التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقا للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة انتاج الكهرباء" رسالة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- عثمان، مريم دعيح وأبوسكين، محمود سعد والبتانوني، نادية حامد وهيكيل، فوزي محمد، (2018)، "أبعاد ومحددات الجودة الشاملة ودورها في دعم الأداء الإبتكاري في منظمات الأعمال"، مجلة الدراسات والبحوث البيئية، جامعة مدينة السادات، مصر، المجلد 8، العدد 3، ص ص 356-368.
- العشاوي، محمد عبد الفتاح، (2011)، "محاسبة التكاليف (منظورين التقليدي والحديث)، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- عطيفة، حمدي أبو الفتوح، (2012)، "منهجيات البحث العلمي في التربية وعلم النفس، دار النشر للجامعات، القاهرة، مصر.
- علاق، زكريا، (2022)، "مدى تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة في إدارة الموارد البشرية بالمؤسسة الإقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية بمؤسسة نفضال فرع صنع قارورات الغاز BAG وحدة باتنة" رسالة دكتوراه، جامعة باتنة - 1- الحاج لخضر - كلية العلوم الإنسانية والإجتماعية، الجزائر.
- علي، عبد الماجد حسين، (2013)، "التخطيط الاستراتيجي ودوره في الأداء المالي - دراسة حالة بنك فيصل الإسلامي السوداني 1996-2010"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية، السودان، ص ص: 1-149.
- العماري، حنان سليمان محمد و السريتي، الحسين رمضان علي، (2018)، "مدى إمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية" مجلة البحوث الأكاديمية، الأكاديمية الليبية- مصراتة، ليبيا، العدد 12، يونيو، ص ص: 695-733.
- عيسى، سيروان كريم و مهدي، عبد الرسول صالح و شاكر، دعاء سعد، (2022)، " دور إستراتيجية ريادة التكلفة بإستعمال نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف (ABC) - دراسة تطبيقية في شركة هيمن لصناعة الاسفنج"، مجلة جامعة دهوك، العراق، مجلد 25، عدد2، ص ص: 712- 732.
- الغرباوي، حازم عبدالعزيز، (2015)، "تكامل نظرية القيود والتحسين المستمر (كايزن) وإنعكاسه على تخفيض التكلفة وتعظيم الإنجاز"، مجلة الكوئ للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية التجارة والاقتصاد، جامعة واسط، العراق، مجلد 1، العدد 19، ص ص: 298 - 331.
- الغنيمي، سامي محمد أحمد، (2014)، "مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية -دراسة تحليلية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة الزقازيق، مصر، ص ص : 113-165.
- الغول، زيدان محمد ابراهيم، (2021)، "اسلوب التحسين المستمر كأداة إستراتيجية فعالة للحصول على ميزة تنافسية"، مجلة الإدارة والتمويل الإسلامي، أكاديمية الدراسات الإسلامية، Online Journal of Islamic Management & Finance، جامعة ماليزيا، ماليزيا، المجلد 1، العدد 1، ص ص: 13-31.
- الفضيل، محمد الصديق، (2018)، "نظام التكاليف على اساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية"، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، العدد 13، يونيو 2018، ص ص: 267 - 277.
- الفوزان، أمل عبدالله مبارك، (2024)، " أثر التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية والتكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، العدد 1، ص ص: 1-43.

- الكحلوت، محمد، (2013)، "مدى ممارسة مبادئ إدارة الجودة الشاملة في وزارة النقل والمواصلات في قطاع غزة في دراسة تحليلية من وجهة نظر العاملين"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأقصى، غزة.
- كرار، محمد حسن & محمد حسن، (2023)، "دور أساليب إدارة التكلفة إستراتيجياً في تدعيم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال"، مجلة المعهد العالي للدراسات النوعية، مصر، المجلد 3، عدد 4، ص ص: 193 - 247.
- كنزة، كاتب، (2020)، "دور استراتيجية التحسين المستمر (الكايزن) في تطوير جودة الخدمات الصحية - دراسة حالة المؤسسة الاستشفائية الخاصة الامير"، رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي - كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- ماضي، محمد عنتر عبدالرحمن، (2016)، "إعداد الموازنة التخطيطية في ضوء مدخل محاسبة التكلفة علي أساس النشاط بالتطبيق على شركة النيل للأدوية والصناعات الكيماوية"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة شيندي، السودان.
- محفوظ، كامل محمد علي، (2014)، "مدى إمكانية تطبيق مدخل محاسبة ترشيد الفاقد كأحد متطلبات إعادة هندسة نظم المحاسبة الإدارية - دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة - الجامعة الإسلامية، غزة.
- محمد، علي محمد علي، إسماعيل، نمارق أزهرى أحمد، (2019)، "دور أسلوب القياس المرجعي في إدارة التكلفة الإستراتيجية للمنتجات"، مجلة الدراسات العليا، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين - السودان. المجلد 14، العدد 54، ص ص : 57 - 77.
- محمد، قسمة حمدون حامد، (2017)، "دور أدوات التكلفة الإستراتيجية في زيادة القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية - دراسة ميدانية على شركة ويتا للغلال" رسالة ماجستير، جامعة النيلين - السودان.
- مسعودي، سارة و شماس، كمال (2021)، "دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأسلوب فعال لإدارة التكاليف في تحقيق ميزة التكلفة الأقل بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية عنابه"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة باجي مختار، عنابه، الجزائر مجلد 6، عدد 2، ص ص: 209-234.
- النور، عمر تاج السر عمر، (2018)، "إدارة التكلفة بإستخدام سلسلة القيمة وتأثيرها على التكاليف في قطاع المقاولات"، الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، مجلة اماراباك، الولايات المتحدة الأمريكية، المجلد 9، العدد 31، ص ص: 61-80.
- الهشلمون، عبدالرحمن، (2015)، "درجة تطبيق معايير إدارة الجودة الشاملة في شركة كهرباء الخليل"، رسالة ماجستير -كلية الدراسات العليا والبحث العلمي - قسم إدارة الأعمال - جامعة الخليل - فلسطين.
- وادي، أمل إبراهيم احمد ، (2016)، "فاعلية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال - دراسة ميدانية تطبيقية على منشآت الصناعات التحويلية"، رسالة دكتوراه، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، السودان.
- وهيبه، ضامن، (2018)، "أثر التكامل بين المقاييس المالية وغير المالية على تقييم الأداء الاستراتيجي للمؤسسات الاقتصادية في ظل بيئة الأعمال الحديثة"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف -1 - الجزائر.
- يسرى، جحيش و ربيعه، بوسكار، (2022)، "مساهمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز Tifib بسكره"، مجلة المنهل الاقتصادي، جامعة حمه لخضر الوادي، الجزائر، المجلد 5، العدد 2، ص ص: 157 - 172.
- اليمني، حنان إبراهيم الدسوقي، وفارس، زين العابدين سعيد حسن واليماني، محسن محمد علي، (2024)، "إستخدام أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإستثمارية في ظل ظروف عدم التأكد"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، مصر، المجلد 25، العدد 3، ص ص : 66 - 85.

- Adem, M. K., & Viridi, S. S. (2020), "The effect of TQM practices on operational 9001: 2008 performance: an empirical analysis of ISO 9001: 2008 certified manufacturing organizations in Ethiopia", **The TQM Journal**, 33(2), Pp:407 – 440.
- AL- Kasawneh, S.M., Jrairah, T.S., Endut, W.A., & Norfadzilah, N.M., (2019), **The relationship between target costing method and pricing – development of products in industrial companies**. International Business and Accounting Research Journal, Vol.3, Issue.2, pp: 107 – 118.
- Al Sayegh, Maha F., (2020), Activity Based Costing Around The World: Adoption, Implementation, Out Comes and Criticism., **Journal of Accounting and Finance In Emerging Economies**, Vol. 6, No. 1, pp: 251-262.
- Baharudin, Norhafiza and Jusoh, Ruzita, (2019), “**Implementation of Target Cost Management in a non-Japanese environment**”, Qualitative Research in Accounting and Management, Vol. 16, No. 1, 2019, PP: 35-59.
- Celayir, Duygu., (2020), Target Costing as a Strategic Cost Management Tool & a Study on its Implementation in the Turkish Furniture Industry., **Journal of Business Research – TURK**, Vol. 12, No. 2, pp: 1308-1321.
- Charaf, Karim., Rahmouni, A. F., Sabar, M., (2022), The Association between Activity-Based Costing and Performance: Empirical Evidence From Moroccan Companies., **Accounting and Management Information Systems**, Vol. 21, No. 1, pp: 25-50.
- Ejike, Selvester I, (2020), “**Review of target coasting system and profitability of firms in Nigeria**”, EBRA International Journal of Research Development (IJRD), Vol. 5, Issue 2, February 2020, PP: 93-96.
- Ihenyen, J. Confidence, et al, (2022), Effect of Target Costing on profitability of Industrial Goods Firms in Nigeria, **Journal of Accounting and Financial Management**, Vol. 8, No. 1, Pp: 1 -8.
- Ivasciuc, I.s., and Epuran, G, (2015), “Marketing Approach on How Continuous Processes Improvement Can Contribute to Hotel Business Organic Growth”, Bulletin of Transilvania University of Brasov, **Economic Sciences**, Series V, 8 (2), P:185
- Kebede Adem, M. and Viridi, S.S. (2021), "The effect of TQM practices on operational performance: an empirical analysis of ISO 9001: 2008 certified manufacturing organizations in Ethiopia", The TQM Journal, Vol. 33 No. 2, pp: 407-440.
- Khalfallah, M., Ben Salem, A., Zorgati, H. and Lakhali, L. (2022), "Innovation mediating relationship between TQM and performance: cases of industrial certified rollcompanies", The TQM Journal, Vol. 34 No. 3, pp. 552-575.
- Kiran, D.R., (2017), “Total Quality Management- Key Concepts and Case studies”, pp: 15 -20.
- Mahesha, V., (2022), A Comparative Study of Activity Based Costing and Traditional Costing as A Fragment of Pricing, **SAARJ Journal on Banking & Insurance Research (SJBIR)**, Vol. 11, Issue. 2, pp: 1-9.
- Nazliela, S., Jamaluddin, A., Tanggamani, V., Hussain, W. S., & Nordin, E., (2023), “Revolutionizing Manufacturing Business: Unleashing the Power of Kaizen and Target Costing for Sustainable Success”., **International Journal of Academic Research in Business & Social Science**, Vol. 13, Issue. 6, pp: 1642-1653.
- Pavlatos, Odysseas and Kostakis, Hara, (2022), “**Exploring the Relationship Between Target Coasting Functionality and Product Innovation: The Rule Of Information Systems**”, Australian Accounting Review (AAR), Vol. 32, Issue 1, March 2022, PP: 124-140.
- Puthanveetil, B. A., Vijayan, S., Raj, A. and Sajan, M. P., (2021), TQM implementation practices and performance outcome of Indian hospitals: **exploratory findings**, **The TQM Journal**, Vol. 33, No.6, INDIA.
- Quesado, Patricia, & Rui, Silva, (2021), Activity-Based Costing (ABC) and Its Implication For Open Innovation., **Journal of Open Innovation: Technology, Market and Implication**, Vol. 7, Issue. 1, p: 41.

- Sahoo, Saumy aranjana and Yadav, Sudhire, (2018), “**Total Quality Management in Indian Manufacturing SMEs**”, 15<sup>th</sup> Global Conference on Sustainable Manufacturing, pp: 541-548.
- Sarhan, Hayder S., Al Khamees, KH. Kadim, Y., (2020), Impact of Technical Integration of Target Cost and Production Time to Improve and Enhance Competitive Advantage., **International Journal of Psychosocial Rehabilitation**, Vol. 24, Issue. 3, pp: 1269-1280.
- Sedevich-Fons, L., (2023), Quality and Costs in Health Care: Using Target Costing in Support of Bundled Payment Programs., **The TQM Journal**, Vol. 35, No. 6, pp: 1490-1513.
- Srimaa, Sudarat, Panita, Wannapiroonb and Prachyanum Nilsook, (2015), Design of Total Q, uality Management Information Systems (TQMIS) for Model School on Best Practice”, **Social and Behavioral Sciences**, pp: 2160 -2165.
- Streiner, D. L. (2003). Starting at the beginning: An introduction to coefficient alpha and internal consistency. *Journal of Personality Assessment*, 80 (1), 99-103. [https://doi.org/10.1207/S15327752JPA8001\\_18](https://doi.org/10.1207/S15327752JPA8001_18). Abstract. Cronbach's a is the most widely used index of the reliability of a scale. Author: David L. Streinera
- Tomov, M. and Velkoska, C., 2022. Contribution of the quality costs to sustainable development. **Production Engineering Archives**, Vol. 28, No.2, pp:164-171.
- Tran, U. T. & Tran, H. T., (2022), Factors of Application of Activity-Based Costing Method: Evidence from a Transitional Country, **Asia Pacific Management Review**, Vol. 27, No. 4, pp: 303 – 311.
- Zamrud, N. F. & Abu, M. Y., (2020), Activity Based Costing And Time Driven Activity Based Costing in Electronic Industry, **Journal of Modern Manufacturing Systems and Technology**, Vol. 4, Issue. 1, Pp.:68 – 81.
- Zhang, K. W., (2022), A Management Accounting Chance Programme: Activity-Based Costing, **Academic Journal of Business & Management**, Vol. 4, Issue. 1, pp:38-41.