

أثر التكامل بين أنواع أسلوب المقاييس المرجعية ومراحل
أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين أداء منشآت الأعمال

(دراسة ميدانية)

د/ رباب حمدي جميل

مدرس المحاسبة

كلية الاقتصاد والإدارة - جامعة ٦ أكتوبر

أثر التكامل بين أنواع أسلوب المقاييس المرجعية ومراحل أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين أداء منشآت الأعمال (دراسة ميدانية)

The impact of integration between the types of Benchmarking and the Stages of Target Costing on improving the performance of business enterprises (Field Study)

د/ رباب حمدي جميل*

ملخص البحث:

تناول هذا البحث كيفية تحقيق التكامل بين أنواع المقاييس المرجعية ومراحل أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في تحسين الأداء بمنشآت الأعمال. وقد تم تناول الاطار العام للبحث ثم تقسيم البحث الى خمسة محاور رئيسية: المحور الأول وتم استعراض أهم الدراسات التي تناولت أسلوب المقاييس المرجعية و أسلوب التكلفة المستهدفة ، المحور الثاني فقد تناول أوجه التكامل بين أسلوب المقاييس المرجعية وأسلوب التكلفة المستهدفة ، اما المحور الثالث فتناول التأثير المتبادل بين أنواع المقاييس المرجعية ومراحل أسلوب التكلفة المستهدفة ، بينما تناول المحور الرابع اثر التكامل من خلال التأثير المتبادل بين الاسلوبين على تحسين الأداء ، اما المحور الخامس تناول الدراسة الميدانية علي منشآت قطاع المقاولات وكيفية اختيار عينة الدراسة والمنشآت محل التطبيق.

وكانت أهم النتائج التي توصل اليها البحث هي: ان التكامل يُمكن أسلوب المقاييس المرجعية من توفير المعلومات الملائمة عن المنافسين ومنتجاتهم التي تُمكن منشآت الأعمال من تحقيق وفورات في التكاليف عن طريق استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

وكانت اهم التوصيات هي: ضرورة استخدام منشآت الأعمال للتكامل بين الاسلوبين للوصول الى التكلفة المستهدفة للمنتج من خلال توفير المعلومات الملائمة عن طريق المقاييس المرجعية مما يُمكن المنشأة من تحقيق التميز وزيادة حصتها السوقية.

مصطلحات البحث: (أسلوب المقاييس المرجعية - أسلوب التكلفة المستهدفة - تحسين الأداء - منشآت الأعمال).

* مدرس المحاسبة ، كلية الاقتصاد والإدارة ، جامعة ٦ أكتوبر.

Abstract

The research deals with how to integrate the types of benchmarking, the stages of target costing, and its role in improving the performance of business enterprises. The research concentrates on the general framework of the research, then the research has been divided into five sections: The first section dealt with the previous studies, The second section dealt with the integration between benchmarking and the stages of target costing, The third section dealt with the mutual influence between the types of benchmarking and the stages of target costing, While the fourth section dealt with the impact of integration through the mutual influence between the benchmarking and the target costing to improve performance, while the fifth section dealt with the field study on the contracting sector enterprises and how to choose the sample study and applied enterprises.

The most important result is: The research found that integration enables benchmarking by providing appropriate information about competitors and their products that enable enterprises to achieve cost savings by using the target costing system.

The most important recommendation is: The business enterprises need to use the integration between the two systems to reach the target costing of the product by providing appropriate information by benchmarking, which enables the enterprise to achieve excellence and increase market share.

Keywords: (Benchmarking - Target Costing - Improving Performance - Business Enterprise).

١- المقدمة:

هناك تطور ونقدم ملحوظ في البيئة الحديثة للتصنيع وذلك ترتب عليه ضرورة استحداث أساليب تساعد في إدارة التكلفة مثل أسلوب التكلفة المستهدفة:

ويعتبر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة تحول جوهري من الفكر القائم على استخدام التكاليف المعيارية لتدنية الانحرافات بين الأداء الفعلي وتوقعات الموازنة، إلى الفكر القائم على استخدام التكلفة لتفعيل الرقابة على التكاليف بداية من مرحلة التصميم مروراً بكافة المراحل حتى الوصول لمرحلة التطوير بهدف تحسين الجودة وخفض التكاليف مما يساعد ويدعم الشركات على التميز.

ويقصد بأسلوب التكلفة المستهدفة كما يرى (AlQady, M. , et al. ,2016 , p.41) بأنها " أداة لإدارة التكاليف تهدف إلى إدارة جميع تكاليف المنتج خلال جميع المراحل وخاصة خلال مرحلة تصميم المنتج وذلك لأجل تحقيق مستوي مرغوب من الربح عند سعر بيع متوقع".

ويرى الباحث أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر من أكثر الأساليب التي تسلط الضوء على جميع الأبعاد المؤثرة والمحددة للتكلفة ويخطط للمدى الطويل ويجعل الربح والتكلفة هدفاً يجب تحقيقه.

وقد أدت أيضاً حدة المنافسة ببيئة التصنيع الحديثة الى تبني العديد من المنشآت لأساليب تساعد في تحسين ادائها وتحتوي هذه الأساليب على مقاييس مالية وغير مالية.

ويعد أسلوب المقاييس المرجعية من أفضل الأساليب المستخدمة لقياس وتقييم الأداء ومن ثم تحسين الأداء حيث أنه يربط المقاييس المالية وغير المالية بنتائج البيئة المحيطة للارتقاء بالأداء.

وقد عرف (الهجان، عبد العزيز محسن ،٢٠١٧، ص ٥٣٠) أسلوب المقاييس المرجعية بأنه "أسلوب لقياس أنشطة وعمليات المنشأة بهدف، المقارنة المستمرة والمنتظمة. لمؤشرات الأداء المالية وغير المالية المرتبطة بالأهداف الاستراتيجية للمنشأة مع مؤشرات الأداء الخاصة بالمنشآت الأخرى في نفس المجال الذي تعمل به المنشأة وذلك للتعرف على نقاط القوة والضعف من أجل تحسين الأداء".

ويزى الباحث أن أسلوب المقاييس المرجعية يهدف إلى المقارنة المستمرة لمؤشرات الأداء سواء كانت مالية أو غير مالية للمنشأة بالمؤشرات الخاصة بالمنشآت المناظرة في نفس المجال للتعرف على نقاط القوة والضعف من أجل تحسين الأداء.

وفي ضوء ما سبق فقد كان هناك اهتمام كبير بإحداث ترابط وتكامل بين أسلوب المقاييس المرجعية وأسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق أهداف منشآت الأعمال المنشودة من أجل تحسين الأداء.

٢٠٠- طبيعة المشكلة:

نظراً للتقدم والسرعة الكبيرة في التطور ببيئة التصنيع الحديثة تسعى منشآت الأعمال إلى التطوير والتحسين المستمر لأدائها. لذلك كان هناك ضرورة قصوى لتطوير النظم التقليدية للتكاليف لأنها أصبحت لا تعطي صورة كاملة عن أداء منشآت الأعمال، وبالتالي يستلزم الأمر ان يكون هناك تطوير لهذه النظم حتى تساير التحسين المستمر ببيئة التصنيع الحديثة.

وبناء على ما سبق فإنه كان من الضروري توفير نظم أو أساليب تجمع بين المقاييس غير المالية والمقاييس المالية بحيث توفر هذه المقاييس بيانات مالية وبيانات عن العملاء وبيانات عن المنافسين وبيانات عن العمليات الداخلية لمنشآت الأعمال وبيانات عن البيئة المحيطة بالمنشأة.

ففي بيئة التصنيع الحديثة أصبحت نظم التكاليف تركز على إدارة التكلفة بدلاً من اعداد تقارير التكاليف وحصر عناصر التكلفة فقط وخاصة في مجال المقاولات. ونظراً لتلك الأسباب فقد ظهرت أساليب مثل أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المقاييس المرجعية.

فأسلوب التكلفة المستهدفة هو " أسلوب من أساليب إدارة التكاليف يهدف إلى المقارنة المستمرة والمنظمة لمؤشرات الأداء المالية وغير المالية المرتبطة بالأهداف الاستراتيجية للشركة مع مؤشرات الأداء الخاصة بالشركات المتميزة في مجال الصناعة وتتبع نفس استراتيجية الشركة، إضافة إلى المقارنة الداخلية مع مؤشرات الأداء الخاصة بالوحدات أو الأقسام المتميزة داخل الشركة، وذلك بهدف التعرف على فجوة الأداء ومحاولة التغلب عليها وذلك لإجراء التحسينات المستمرة على أداء الشركة". (فراج، إيمان أحمد، ٢٠٠٩، ص ٤٧).

بينما أسلوب المقاييس المرجعية فهو " أسلوب يمكن استخدامه لمقارنة أداء المنشأة سواء على مستوى البيئة الداخلية أو البيئة الخارجية حيث يهدف إلى التعرف على أفضل المنافسين ومقارنة الأداء معهم لتحديد فجوة الأداء والعمل على تحسينها وكذلك التعرف على الاستراتيجيات المطبقة بهدف دعم المزايا التنافسية للشركة أو الحصول على مزايا تنافسية جديدة". (سيد، عبد الفتاح سيد، ٢٠١٠، ص ١٥٦)

تقوم منشآت قطاع المقاولات بدور اقتصادي بارز لكونها أحد الدعائم الأساسية لنمو الأداء الاقتصادي لأي دولة ، فمُنشآت قطاع المقاولات لها دور استراتيجي واضح حيث أنها ترتبط بالكثير من الصناعات مثل صناعة الأسمنت والحديد والسيراميك والبويات، وتتسم أيضاً بكثافة العمالة والعمل في ظل ظروف عدم التأكد والمخاطرة، لذلك فإن منشآت قطاع المقاولات تحتاج إلى دراسة السوق بكفاءة لمعرفة احتياجات العملاء والمواصفات المطلوبة والفرص المتاحة والتحديات التي يجب تجنبها وتقدير للتكلفة والسعر وهامش الربح المستهدفين ، وبناء على ذلك فإن منشآت قطاع المقاولات تحتاج الي تطبيق أسلوب المقاييس المرجعية لأنه يهتم بجمع المعلومات التي تفيد منشآت

قطاع المقاولات سواء كانت هذه المعلومات مالية او غير مالية بشكل متوازن ومتربط ، وهذه المعلومات لها دور هام في مرحلة تخطيط وتصميم المنتجات وهنا يأتي دور أسلوب التكلفة المستهدفة حيث تساعد المعلومات المتوفرة عن طريق أسلوب المقاييس المرجعية في معرفة مواصفات منتجات المنافسين وأسعارهم مما يمكن أسلوب التكلفة المستهدفة من تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج، وتقديم المنتج بجودة مرتفعة وبأسعار تنافسية تسهم في اجتذاب العملاء واشباع احتياجاتهم.

لذلك فإن التكامل بين أسلوب المقاييس المرجعية واسلوب التكلفة المستهدفة من وجهة نظر الباحث يمكن من تخطيط وتخفيض التكاليف وتحسين الأداء ، فأسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على خفض تكلفة المنتج وذلك في جميع مراحل دورة حياة المنتج وخاصة في مرحلة التخطيط والتصميم اما أسلوب المقاييس المرجعية فيساعد في التعرف على المواصفات المرغوبة من جانب العملاء وأيضاً معرفة تكلفة المنتج المنافس مما يساعد في تحديد التكلفة المستهدفة لهذا المنتج لمحاولة تجنب العقبات التي واجهت المنافسين في مرحلة التخطيط والتصميم ، والجدير بالذكر ان أسلوب المقاييس المرجعية لا يقتصر استخدامه على مرحلة التخطيط والتصميم وانما يستخدم في جميع مراحل دورة حياة المنتج لأنه يساعد في رقابة وخفض التكلفة وتحسين أداء المنشأة . ويمكن استخدام أسلوب المقاييس المرجعية وأسلوب التكلفة المستهدفة بمنشآت قطاع المقاولات حيث أن أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في تحديد التكلفة المستهدفة والسعر المستهدف وهامش الربح المستهدف المطلوب تحقيقه، بينما أسلوب المقاييس المرجعية فيمكن المنشأة من البحث عن أفضل الممارسات لدى المنشآت المنافسة مما يوفر رؤية واضحة للمنشأة عن نقاط القوة لديها والعمل على تدعيمها، ونقاط الضعف والتي يجب التغلب عليها مما يترتب عليه تحسين أداء منشآت قطاع المقاولات.

وبناء على ما سبق فإن مشكلة البحث تكمن في مدى وجود علاقة تكامل بين أنواع المقاييس المرجعية ومراحل التكلفة المستهدفة وتأثير هذا التكامل ان وجد بشكل مباشر أو غير مباشر علي تحسين الأداء.

٣-هدف البحث:

يهدف هذا البحث إلى توضيح أثر التكامل بين أنواع المقاييس المرجعية ومراحل التكلفة المستهدفة علي تحسين الأداء في منشآت الأعمال.

٤-فروض البحث:

انطلاقاً من مشكلة البحث التي سبق توضيحها وانسجاماً مع أهداف البحث تتمثل فروض البحث التي سيتم اختبارها فيما يلي:

الفرض الأول H1:

" توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين أنواع المقاييس المرجعية على مراحل التكلفة المستهدفة."

الفرض الثاني H2 :

" توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استخدام أنواع المقاييس المرجعية على مراحل التكلفة المستهدفة تؤدي إلى التكامل مما يسهم في تحسين الأداء بمنشآت قطاع المقاولات."

٥- خطة البحث:

لتحقيق أهداف البحث فقد تم عرض الإطار العام للبحث ثم تقسيم البحث إلى عدة محاور: -

يتناول المحور الأول: الدراسات السابقة.

بينما يتناول المحور الثاني: أوجه التكامل بين أسلوب المقاييس المرجعية وأسلوب التكلفة المستهدفة.

يتناول المحور الثالث: التأثير المتبادل بين أنواع المقاييس المرجعية ومراحل أسلوب التكلفة المستهدفة.

بينما يتناول المحور الرابع أثر التكامل بين الأسلوبين على تحسين أداء منشآت قطاع المقاولات.

أما المحور الخامس فيناقش الدراسة الميدانية.

الخلاصة، النتائج والتوصيات.

١/١ المحور الأول: الدراسات السابقة

وسوف يتم استعراض أهم الدراسات السابقة التي تناولت أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المقاييس المرجعية للوصول إلى الفجوة البحثية.

دراسة (Yook et al., 2005):

الهدف من هذه الدراسة هو إيضاح إمكانية تطبيق أسلوب المحاسبة عن التكلفة المستهدفة في مجال صناعة التشييد والبناء في الشركات اليابانية، بالإضافة إلى تحديد عوامل النجاح الهامة لتطبيق هذا الأسلوب في هذه الشركات، ولقد تم إجراء دراسة ميدانية عن طريق توزيع قوائم استقصاء على ٤٠ منشأة في طوكيو، وذلك للتحقق من مدى فعالية وكفاءة الأسلوب، وقد توصلت الدراسة إلى:

- أن تطبيق أسلوب المحاسبة عن التكلفة المستهدفة في الشركات التي شملتها العينة أدى إلى خفض التكلفة دون التأثير على جودة ووقت تسليم المنتج للسوق، مما أدى إلى تحسين الأداء التشغيلي والتسويقي والمالي لهذه الشركات.

دراسة (الكبيسي، مجدي، ٢٠١٤):

الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على مدى توافر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، وبيان مدى الادراك لمفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ادارة تكاليفها للحصول على منتجات بأقل التكاليف وبنفس الجودة ولتحسين الربحية. وايضاً توضيح تأثير استخدام مدخل هندسة القيمة على تخفيض تكلفة المنتجات وبالتالي الوصول الى التكلفة المستهدفة، والتعرف على الصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب هندسة القيمة.

وقد توصلت نتائج الدراسة الى: -

١. توافر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لدى الشركات الصناعية مما يذل على ان الشركات الصناعية الفلسطينية لديها البيئة المناسبة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.
٢. ان الشركات تدرك مفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ادارة تكاليفها وتحسين ربحيتها.
٣. ان الشركات التي تستخدم مدخل هندسة القيمة لتحقيق خفض في التكاليف وذلك للوصول الى التكلفة المستهدفة.
٤. ان هناك بعض الصعوبات التي قد تواجهها الشركات عند تبنيها للمدخل والتي أهمها التكلفة المالية العالية التي تفوق عائد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة.

دراسة (جاسم، مثنى، روكان، ٢٠١٥):

الهدف من هذه الدراسة هو تناول العلاقة بين اسلوب التكلفة المستهدفة وزيادة جودة القرارات الادارية في المنشأة وهل يؤدي التكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب التكلفة على اساس النشاط الى جودة القرارات المالية والادارية في المنشأة وتوفير معلومات ملائمة لمقارنة نتائج الاعمال. وقد توصلت الدراسة الى: -

ان استخدام التكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب التكلفة على اساس النشاط ساعد في توفير معلومات عن التكاليف أكثر دقة مما يساهم في مساعدة ادارة المنشأة على تحسين عمليات اتخاذ القرارات المالية والإدارية.

دراسة (Majeed, A., 2015)

الهدف من هذه الدراسة هو توضيح التأثير الاستراتيجي للتكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التحسين المستمر لتحقيق خفض في التكاليف وصولاً إلى الميزة التنافسية. وقد توصلت الدراسة إلى أن التكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التحسين المستمر يعتبر من أهم تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية التي تؤثر على نجاح المنشأة في تنفيذ استراتيجياتها التنافسية.

دراسة (AlQady, M., et al, 2016)

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح التكامل بين التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن استهلاك الموارد، أي كيفية توفير إدارة فعالة لتوليد الخطط وإدارة الموارد ومن ثم السيطرة على التكلفة لمحاولة تخفيضها. وقد توصلت الدراسة إلى أن التكامل بين التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن استهلاك الموارد يساعد في تحديد التكاليف المقدرة بطرق أكثر دقة ومن ثم وضع بدائل للتكلفة وصولاً إلى تحقيق التكلفة المستهدفة.

دراسة (Ghailan , A., et al, 2019)

أدت التغييرات المتلاحقة في البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بمنشآت الأعمال إلى التحول لفكرة التكامل بين الجهود الداخلية وجهود الشركاء الخارجيين تحت مفهوم ممارسات إدارة سلسلة التوريد كأداة لضبط التكلفة خلال دورة حياة المنتج. وتهدف هذه الدراسة إلى توضيح التكامل بين التكلفة المستهدفة وبين أوامر التكاليف لإدارة تكاليف سلسلة التوريد وذلك للوصول إلى الميزة التنافسية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن التكامل أمر بالغ الأهمية للحفاظ على الميزة التنافسية من خلال خفض تكلفة الأوامر ومن ثم خفض التكلفة المستهدفة وصولاً إلى خفض التكاليف الإجمالية لسلسلة التوريد.

دراسة (Horta et al., 2010):

تهدف الدراسة إلى تقييم أداء شركات التشييد والبناء وذلك من خلال دمج مؤشرات الأداء الرئيسية وتحليل البيانات وذلك من خلال مقارنة الشركة محل التطوير بالشركات المنافسة في نفس القطاع. حيث أوضحت الدراسة أهمية استخدام المقاييس المرجعية لتطوير أداء شركات المقاولات، وكانت عينة الدراسة عبارة عن ٢٠ شركة رائدة في مجال المقاولات في دولة البرتغال. وقد توصلت الدراسة إلى:

- أهمية الاستفادة من الشبكة الدولية للمعلومات في توفير البيانات الخاصة بتطبيق أسلوب المقاييس المرجعية.
- يعتمد أسلوب المقاييس المرجعية على قدرة الشركة في تحليل البيانات وصولاً إلى مؤشرات الأداء المستخدمة.
- مدى أهمية استخدام أسلوب المقاييس المرجعية في عملية التقييم وقياس وتطوير أداء شركات المقاولات في دولة البرتغال.

دراسة (Kale et al., 2011):

تهدف هذه الدراسة إلي تناول نموذجاً لقياس الأداء وإدارة المعرفة في شركات البناء، حيث يتضمن النموذج مفاهيم الإدارة المقارنة باستخدام المقاييس المرجعية وذلك للوصول إلى إدارة المعرفة بكل كفاءة، ويعتبر هذا النموذج من نماذج التقارير الداخلية التي يمكن أن توفر معلومات للمديرين التنفيذيين في شركات البناء من خلال تقييم أداء الشركة وتحديد نقاط القوى والضعف ومقارنتها بالشركات الأخرى. وتوصلت الدراسة إلى أهمية استخدام أسلوب القياس المرجعي لتقييم وتحسين أداء إدارة المعرفة بشركات المقاولات.

دراسة (محمد، خديجة كوسه ، ٢٠١٢)

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح كيفية الاستفادة من التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب القياس المرجعي من خلال العلاقة التبادلية بينهما، وذلك باستخدام استراتيجية التحسين المستمر بهدف تحسين الأداء الكلي للمنشأة وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة.

وقد توصلت الدراسة إلى: -

١. أن استخدام أسلوب القياس المرجعي يساهم في وضع مقاييس مرجعية مالية وغير مالية ترتبط بالأهداف الاستراتيجية للمنشأة بما يلبي احتياجات ومتطلبات العملاء.
٢. أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط ينتج عنه العديد من الإيجابيات للمنشأة مثل التحديد السليم للتكلفة مما يساعد على ترشيد القرارات مما يؤدي إلى دعم عملية التحسين المستمر.
٣. أهمية الربط بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والقياس المرجعي من جهة وبين التحسين المستمر من جهة أخرى، حيث أن البيانات التي يوفرها كلا الأسلوبين عن الأنشطة وتكاليفها وعن أداء المنافسين والمنشآت المتميزة تعتبر حجر الأساس في برامج التحسين المستمر.

دراسة (علي، محمد علي، ٢٠١٧):

تناولت الدراسة دور أسلوب المقاييس المرجعية في إدارة التكلفة الاستراتيجية للمنتجات ودعم الميزة التنافسية في الشركات الصناعية ويهدف البحث بشكل رئيسي إلى التعرف على دور المقاييس المرجعية في إدارة تكلفة المنتجات ودعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية.

وقد توصلت الدراسة إلى:

١. أسلوب المقارنة المرجعية هو أسلوب فعال لتحديد أفضل الممارسات فهو يساعد في التعرف على المجالات التي تحتاج للتحسين المستمر.

٢. ان استخدام اسلوب المقارنة المرجعية يؤدي إلى تحسين الكفاءة والفاعلية لأداء المنشأة.
٣. أسلوب المقارنة المرجعية هو بمدخل لاستخدام معلومات التكاليف المتاحة في إدارة وخفض التكلفة.
٤. ان استخدام اسلوب المقاييس المرجعية يساهم في وضع مقاييس مرجعية كمية وغير كمية ترتبط بالأهداف الاستراتيجية للمنشأة من زيادة الحصة السوقية، خفض التكلفة، الحفاظ على الجودة.
٥. يؤثر استخدام اسلوب المقاييس المرجعية في تحليل الريادة التكلفة من خلال استخدام معلومات التكاليف المتاحة للمنشأة.

دراسة (الهجان، عبد العزيز محسن، ٢٠١٧)

تناولت هذه الدراسة تحليل اسلوب القياس المرجعي ودوره في تحسين الاداء في بيئة الاعمال الحديثة وذلك بسبب التغيرات والتطورات السريعة التي ادت الى زيادة حدة المنافسة الامر الذي دفع العديد من الشركات الى تبني اساليب تساعد على تحسين ادائها. ويجب ان تحتوي هذه الاساليب على مقاييس مالية ومقاييس غير مالية نظراً لان المقاييس التقليدية لا تكشف عن قدرة المنشأة على تحقيق اهدافها الاستراتيجية.

وقد توصلت الدراسة الى :-

١. أهمية استخدام اسلوب المقاييس المرجعية في عملية التقييم وقياس وتحسين أداء شركات المقاولات.
٢. توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استخدام اسلوب المقاييس المرجعية وتحسين الاداء بشركات المقاولات.

من تحليل الدراسات السابقة: يتضح أن أسلوب التكلفة المستهدفة يمكن استخدامه بشكل منفرد كأسلوب لخفض التكلفة، وأيضاً يمكن استخدامه مع الأساليب الأخرى لتحسين كفاءة وفاعلية خفض تكلفة المنتج. ويعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من الأساليب التي يمكن تطبيقها خلال المراحل المختلفة لدورة حياة المنتج لتحسين جودة المنتجات وخفض تكلفتها وصولاً إلى الميزة التنافسية في بيئة الأعمال الحديثة، أما معظم الدراسات السابقة الخاصة بالمقاييس المرجعية توّضح مدى أهمية استخدام المقاييس المرجعية في منشآت الأعمال بصفة عامة وبمنشآت قطاع المقاولات بصفة خاصة، حيث أن المقاييس المرجعية تساعد في رفع وتحسين أداء منشآت قطاع المقاولات والمساهمة في إدارة الأرباح المستقبلية وتسعير المنتجات.

أن تحليل الدراسات السابقة ليس هدفاً في حد ذاته وإنما تناول الدراسات السابقة يهدف إلى تحديد المشكلة البحثية، وبناءً على ما سبق يمكن القول إن الدراسات السابقة ركزت على تناول كل أسلوب بشكل منفرد أو ربطه بأسلوب آخر ولكنها لم تتناول وجود علاقة تكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المقاييس المرجعية، كما أنها لم تتناول أهمية التكامل بين أنواع أسلوب المقاييس المرجعية ومراحل أسلوب التكلفة المستهدفة. واستناداً إلى ذلك سوف يتناول الباحث توضيح آليات علاقة التكامل بين أنواع أسلوب المقاييس المرجعية ومراحل أسلوب التكلفة المستهدفة وتأثير هذا التكامل على أداء منشآت قطاع المقاولات.

١/٢ المحور الثاني: أوجه التكامل بين المقاييس المرجعية والتكلفة المستهدفة:

تعمل منشآت الأعمال في ظل بيئة ديناميكية سريعة ومتغيرة لذلك فإن هذه المنشآت لديها رغبة متزايدة لتكون الأفضل والأقوى مما أدى إلى تزايد أهمية تقييم الأداء بكفاءة وفعالية. وتعتبر المقاييس المرجعية من أهم أساليب تقييم الأداء الاستراتيجي، ولكي يتم تقييم الأداء بكفاءة وفعالية كما هو مرغوب فإن المقاييس المرجعية تحتاج إلى قاعدة بيانات للتكاليف، وهذه القاعدة تتمثل في المعلومات التي يوفرها أسلوب التكلفة المستهدفة والذي يعتبر من أهم أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكاليف.

ومن هنا أصبح التكامل بين أسلوب المقاييس المرجعية وأسلوب التكلفة المستهدفة أمر حيوي تقتاضيه الظروف الراهنة لأنه يساعد منشآت الأعمال على تحسين أدائها وتحقيق أهدافها وتقوية مركزها التنافسي.

لذلك يرى الباحث أن أوجه التكامل يمكن أن تكون من خلال:

- ١- تخفيض التكاليف إلى الحدود الملائمة لمنشآت الأعمال من خلال التكامل بين الأسلوبين.
 - ٢- التكامل من خلال الاعتماد على البيانات الخارجية بالإضافة إلى البيانات الداخلية.
 - ٣- التحسين المستمر من خلال التكامل بين الأسلوبين.
 - ٤- الأسعار التنافسية من خلال التكامل بين الأسلوبين.
- وسوف يتناول الباحث النقاط السابقة بمزيد من التفصيل:

١/١/٢ تخفيض التكاليف إلى الحدود الملائمة لمنشآت الأعمال من خلال التكامل بين

الأسلوبين:

أن أسلوب المقاييس المرجعية يعتبر وسيلة لخفض التكلفة المستهدفة من خلال مقارنته للأنشطة والمنتجات وكافة المخرجات للمنشأة مع المنشآت الأخرى المنافسة في نفس المجال ذات الأداء الأفضل، كما أنه يعمل على توفير البيانات اللازمة للمنشأة لضمان التركيز على متطلبات المنافسة واحتياجات العملاء. وقد ذكر الزمر، عماد سعيد، (٢٠٠٥، ص ٢٢٢) أن أسلوب المقاييس المرجعية يعمل على زيادة فاعلية أسلوب

التكلفة المستهدفة لأنه من خلال استخدام أسلوب المقاييس المرجعية يمكن التوصل الى أفضل الطرق لتحديد السعر المستهدف وتحديد الربح المستهدف ومن ثم تحديد التكلفة المستهدفة.

٢/١/٢ التكامل من خلال الاعتماد على البيانات الخارجية بالإضافة الي البيانات الداخلية:

ويقصد بذلك توفير المعلومات عن المنشآت المنافسة ومقارنة التكاليف المستهدفة لهذه المنشآت بالتكلفة المستهدفة المنشأة من أجل تحديد الفجوة بينهم بهدف خفض التكلفة المستهدفة مما يمكن المنشأة من تحقيق التميز والريادة، فالتكامل بين الاسلوبين يساعد في خفض تكلفة المنتج مع الحفاظ علي جودة وخصائص المنتج مما يؤدي الي زيادة القدرة التنافسية للمنشأة.

٣/١/٢ التحسين المستمر من خلال التكامل بين الأسلوبين:

ان أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على توفير المعلومات الخاصة بمناطق التطوير والتحسين المستمر بمرحلة تصميم وتخطيط المنتج بهدف خفض التكلفة، اما أسلوب المقاييس المرجعية فيعمل على توفير المعلومات عن المناطق المستهدفة لخفض التكلفة بالمقارنة بالمنافسين، وهنا يأتي دور استراتيجية التحسين المستمر من خلال التكامل بين أسلوب المقاييس المرجعية وأسلوب التكلفة المستهدفة. فاستراتيجية التحسين المستمر تعتبر حلقة الوصل بين أسلوب المقاييس المرجعية وأسلوب التكلفة المستهدفة حيث أنها تعمل على توفير المعلومات الصحيحة عن المناطق المستهدفة لخفض التكلفة بالمقارنة بالمنافسين أثناء مرحلة تخطيط وتصميم المنتج مع الحفاظ على تلبية رغبات العملاء.

وقد ذكرت عداس، ضحي (٢٠٠٤، ص ٨٨) أن التحديد الصحيح للعمليات والأنشطة التي يجب التركيز عليها من قبل الإدارة أثناء عملية التحسين المستمر يمكن ان تسهم باستخدام أسلوب المقاييس المرجعية حيث يتم المقارنة بالأفضل مما يساعد على تقييم الأداء وتحسينه.

يرى أبو الفتوح، سمير ، (٢٠٠٤، ص ٩٣) أن الأمر لا يقف عند تحقيق التكلفة المستهدفة وتخفيضها ، بل يبقى تحسين التكلفة المستهدفة سارياً حتى بعد اعتماد التصميم النهائي للمنتج من خلال العمل على تحسين التكلفة في مرحلة الإنتاج وذلك بتطبيق استراتيجية التحسين المستمر للتكلفة والتي تعتبر استراتيجية هامة وأداة مساعدة لأسلوب التكلفة المستهدفة حيث تسهم في تحسين الأداء وتعظيم القيمة والمنفعة للعميل من خلال الاستمرار في خفض التكلفة والوصول بها إلى التكلفة التنافسية بما يتيح درجات متقدمة من المنافسة في السوق وذلك من خلال سعي كل منهما إلى التخفيض المستمر في تكلفة الإنتاج والذي يعد هدفاً نهائياً لكل منهما، إذ يبدأ التخفيض في مرحلة ما

قبل الإنتاج ويتواصل خلال بقية المراحل لتحقيق خفض إيجابي وحقيقي يسهم في تحسين ربحية المنشأة.

وبناء على ما سبق فإن الباحث يرى أن التكامل بين أسلوب المقياس المرجعية والتكلفة المستهدفة يؤدي إلى التحسين المستمر، فأسلوب المقياس المرجعية يتسعي إلى إضافة المنظور الخارجي إلى المنظور الداخلي للوصول إلى التعلم من الأفضل بينما أسلوب التكلفة المستهدفة فيسعي إلى خفض تكلفة المنتج مع الحفاظ على الجودة دون المساس بإمكانيات وخصائص المنتج.

٤/١/٢ الأسعار التنافسية من خلال التكامل:

يقصد بذلك تحديد التكلفة ومن ثم تسعير المنتج عن طريق استخدام المقياس المرجعية لجميع البيانات عن الطرق المستخدمة لدى المنافسين وتحليلها لتحديد سعر البيع ثم تحديد هامش الربح وطرحه من سعر البيع ليكون الناتج هو التكلفة المستهدفة للمنتج، أي أنه يجب أن يكون التصميم والإنتاج وفقاً لهذه التكلفة أو أدنى منها.

ومن العرض السابق يتضح أن المقياس المرجعية هي إحدى وسائل خفض التكلفة المستهدفة للمنتج، فعن طريق المقياس المرجعية يمكن فحص محركات التكلفة ومقارنتها بمنشآت الأعمال المنافسة والعمل على محاكاة هذه المنشآت مما يمكنها من خفض التكلفة والرقابة عليها، وأيضاً يستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة كأساس لتحديد تكلفة المنتج مع الحفاظ على الجودة المطلوبة. وبناء على ذلك فإن التكامل بين المقياس المرجعية والتكلفة المستهدفة يساعد في الاستمرار في تخفيض تكلفة المنتج دون المساس بالجودة مع الحفاظ على خصائص المنتج.

١/٣ المحور الثالث: التأثير المتبادل بين أنواع المقياس المرجعية ومراحل أسلوب التكلفة المستهدفة:

أن المقياس المرجعية لها أهمية كبيرة عند استخدامها كأساس لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، حيث أنها تساعد في تخطي الصعاب التي تواجه استخدام التكلفة المستهدفة، فهي توفر المعلومات عن المنافسين وعن تكاليفهم المستهدفة مما يساعد في إجراء المقارنات بين المنشآت من أجل تحديد فجوة التكاليف وأسبابها وكيفية معالجتها مما يمكن المنشأة من المنافسة في الأسواق المختلفة وتحقيق التميز.

وبناء على ذلك سوف يتم تناول أنواع المقياس المرجعية ومراحل التكلفة المستهدفة وتوضيح التأثير المتبادل بينهما فيما يلي:

١/١/٣: أنواع المقاييس المرجعية:

تعتبر المقاييس المرجعية أحد الأساليب التي تهتم بإدارة الأداء الاستراتيجي للمنشأة سواء عن طريق المقارنات الداخلية بين الأقسام والإدارات داخل نفس المنشأة او عن طريق المقارنات الخارجية مع المنشآت الأخرى. وقد قدم الباحثين تصنيفات متعددة لأنواع المقاييس المرجعية الا أن الباحث يمكن أن يستعرض أهمها فيما يلي:

١- المقاييس المرجعية التنافسية:

يعتمد هذا النوع من المقاييس المرجعية على دراسة الوضع التنافسي للمنشأة ومقارنته مع منافسيه ويركز هذا النوع على قياس العمليات والأنشطة والمنتجات والخدمات ثم ادخال التحسينات بهدف جعل المنشأة أفضل من مثيلاتها. (ربابعة، فاطمة علي، ٢٠١١، ص ١٢٥)

٢- المقاييس المرجعية الوظيفية:

يعتمد هذا النوع من المقاييس المرجعية على مقارنة أداء المنشأة مع منشآت أخرى ليست بالضرورة أن تكون منشآت منافسة لكنها منشآت تؤدي بعض المهام التي تؤديها المنشأة. (الزمر، عماد سعيد، ٢٠٠٥، ص ١٠)

٣- المقاييس المرجعية الداخلية:

يعتمد هذا النوع من المقاييس المرجعية على مقارنة أداء الوحدات والأقسام داخل المنشأة مع أداء الوحدات والأقسام ذات الأداء المتميز في نفس المنشأة. (Asrofah , T. , et al. , 2010 , p.117)

٤- المقاييس المرجعية العامة:

يعتمد هذا النوع من المقاييس المرجعية على إجراء المقارنات المتعلقة بالمنتجات والعمليات المختلفة لكافة المنشآت بصرف النظر عن نوع الصناعة التي تقوم بها كل منشأة. (سيد، عبد الفتاح سيد، ٢٠١٠، ص ٢٢٤)

٥- المقاييس المرجعية الاستراتيجية:

يعتمد هذا النوع من المقاييس المرجعية على دراسة استراتيجيات المنشآت الأخرى، حيث يتم استخدام استراتيجيات السوق والتكاليف والإيرادات والتكنولوجيا لتحديد الاستراتيجية التنافسية المناسبة للمنشأة. (الزمر، عماد سعيد، ٢٠٠٥، ص ١١)

٦- المقاييس المرجعية التشاركية:

يعتمد هذا النوع من المقاييس المرجعية على المشاركة ويقصد بها التعاون بين مجموعة من المنشآت يتشاركون المعلومات فيما بينهم حول نشاط معين. (باسيلي، مايكل صموئيل، ٢٠٠٩، ص ٣٥)

٧- المقاييس المرجعية للعمليات:

يعتمد هذا النوع من المقاييس المرجعية على فحص ودراسة العمليات ونظم التشغيل المتميزة التي تطبقها المنشآت البرائدة ومحاولة محاكاة تلك العمليات ونظم التشغيل. (الزمر، عماد سعيد ، ٢٠٠٥، ص (١))

٨- المقاييس المرجعية للأداء:

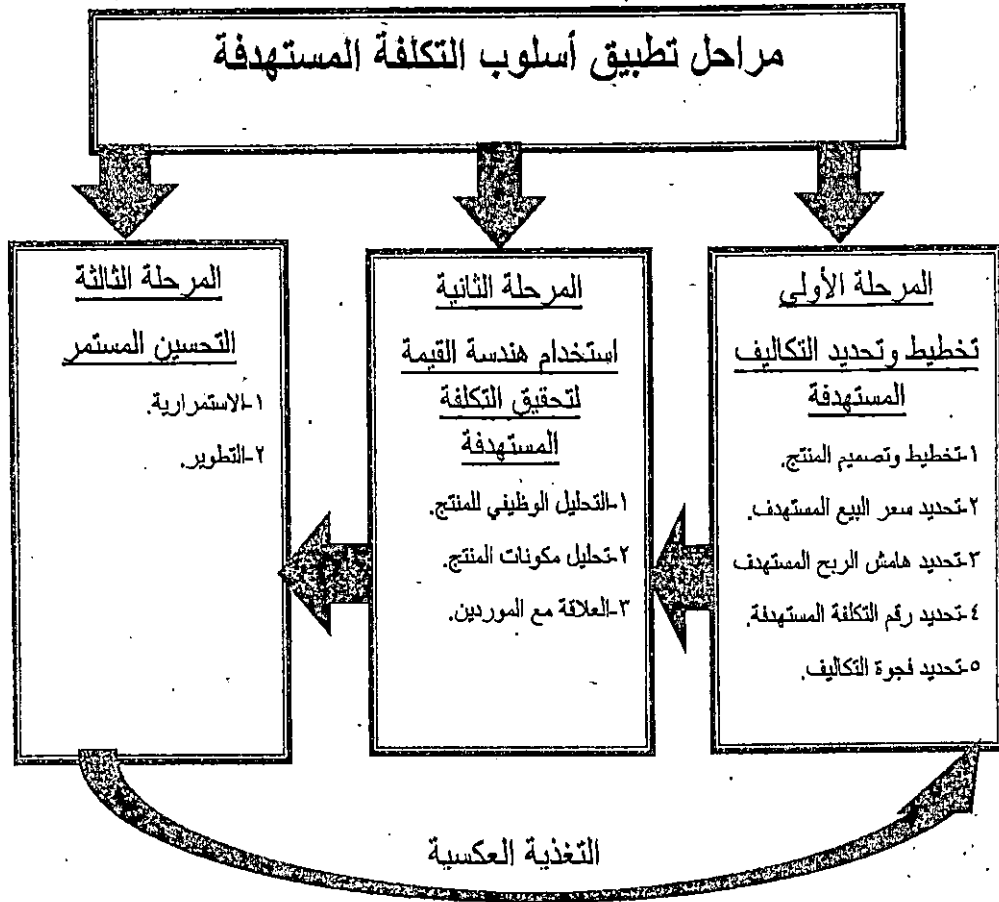
يعتمد هذا النوع من المقاييس المرجعية على مقارنة مقاييس الأداء الخاصة بالمنشأة مع المنشآت الأخرى بهدف تحديد جودة أداء المنشأة بأداء المنشآت الأخرى.

ومن العرض السابق يستنتج الباحث أن المقاييس المرجعية الداخلية هي نقطة البداية عند إجراء أي مقارنة مرجعية لأننا من خلالها نتعرف أولاً على نقاط الضعف والقوة داخل الوحدات والأقسام بالمنشأة ثم بعد ذلك يتم اختيار نوع آخر من المقاييس المرجعية بما يفيد المنشأة لتحديد الفجوات وطرق معالجتها وذلك طبقاً للموارد المتاحة والوقت الكافي.

٣/١/٢: مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أهم الأساليب التي انتشر استخدامها في مجال التخطيط وتخفيض التكاليف في مرحلة ما قبل الإنتاج حيث يجب أن يتم تصميم المنتج وفقاً لرغبات العملاء وفي ضوء وسعر يمكن المنشأة من تحقيق مبيعاتها المستهدفة.

وبناء على ذلك سوف يقوم الباحث باستعراض مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:



الشكل (١/٣) من اعداد الباحث

١/٢/١/٣ المرحلة الأولى (تخطيط وتحديد التكاليف المستهدفة) والتأثير المتبادل مع المقاييس

المرجعية: وتتضمن مرحلة تخطيط وتحديد التكاليف المستهدفة الخطوات التفصيلية التالية:

١- تخطيط وتصميم المنتج:

وتعتمد هذه المرحلة بشكل أساسي على دراسة احتياجات السوق وذلك للتعرف على المواصفات المطلوبة ومستوى الجودة الذي يجذب العميل والتأكد من جدوى إنتاج هذا المنتج. ويرى الباحث انه في حالة أن المنتج سبق إنتاجه فيتم استخدام المقاييس المرجعية الداخلية أولاً لتحديد نقاط الضعف والقوة بهذا المنتج ثم استخدام المقاييس المرجعية التنافسية التي تقوم على قياس العمليات والأنشطة والمنتجات والخدمات ومقارنتها مع المنافسين وإدخال تحسينات على المنتج ليكون بشكل أفضل، أما إذا كان المنتج يتم إنتاجه للمرة الأولى فسوف يكون الاعتماد على المقاييس المرجعية التنافسية.

٢- تحديد سعر البيع المستهدف:

يتم تحديد سعر البيع المستهدف بناء على المعلومات والبيانات الناتجة عن بحوث السوق والتي يتم جمعها بناء على احتياجات ورغبات العملاء وأسعار المنتجات المنافسة. ويرى الباحث أن في هذه الحالة يمكن استخدام المقاييس المرجعية الداخلية والخارجية والوظيفية وذلك لان المنشأة يجب أن تأخذ في اعتبارها العوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر عليها بالإضافة إلى المقاييس الوظيفية والتي تعتمد على مقارنة عمليات مماثلة ضمن صناعة ما على منشآت في نفس الصناعة يقدموا نفس الخدمة أو المنتج ولكنهم ليسوا منافسين للمنشأة في نفس السوق.

٣- تحديد هامش الربح المستهدف:

ويقصد بالربح المستهدف مقدار الأرباح التي ترغب المنشأة في تحقيقه من منتج معين بناء على التخطيط الاستراتيجي لأرباح هذه المنشأة مع الأخذ في الاعتبار: (الكومي، أمجاد محمد، ٢٠٠٨، ص ٩٥).

أ- أن يكون هامش الربح المستهدف واقعي.

ب- أن يغطي هامش الربح المستهدف تكاليف دورة حياة المنتج ويحقق الربحية للمنشأة. ويرى الباحث انه يمكن استخدام المقاييس المرجعية الداخلية لمعرفة نقاط القوة والضعف في حالة انتاج المنتج من قبل ثم استخدام المقاييس المرجعية الاستراتيجية والتي تعتمد على استراتيجيات السوق، التكاليف، الإيرادات والتكنولوجيا لتحديد الاستراتيجية التنافسية المناسبة للمنشأة.

٤- تحديد رقم التكلفة المستهدفة:

يمكن أن تقوم المنشأة بحساب التكلفة المستهدفة عن طريق تقدير التكلفة الكلية للمنتج ثم تحديد التكلفة المسموح بها (لا تمثل التكلفة المستهدفة) ويقصد بها التكلفة التي تسمح بتحقيق معدل الربح المطلوب من بيع المنتج، ثم يتم حساب التكلفة المستهدفة بناء على حساب الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف. ويرى الباحث انه يمكن استخدام المقاييس المرجعية الداخلية بالإضافة إلى المقاييس المرجعية الاستراتيجية والتي تعتمد على استراتيجيات السوق، التكاليف، الإيرادات والتكنولوجيا لتحديد الاستراتيجية التنافسية المناسبة للمنشأة.

٥- تحديد فجوة التكاليف:

تظهر فجوة التكاليف في حالتين: (الكومي، أمجاد محمد، ٢٠٠٨، ص ٩٥)

أ- عند مقارنة التكلفة الكلية المقدرة للمنتج بالتكلفة المستهدفة.

ب- عند مقارنة التكلفة المسموح بها بالتكلفة المستهدفة وتعتبر هذه الفجوة عن الهدف الاستراتيجي لخفض التكلفة.

ذكر الكومي، أمجاد محمد، (٢٠٠٨، ص ٩٥) بأنه يمكن أن يتم القضاء على فجوتي التكاليف عن طريق استخدام الأساليب والأدوات المساندة لتحقيق ذلك الهدف، ويعتبر استخدام أسلوب هندسة القيمة عاملاً مساعداً لتحقيق رقم التكلفة المستهدفة كنتيجة منطقية للتركيز الأساسي على احتياجات العملاء عن طريق تجزئة وتقسيم التكاليف المستهدفة اما وفقاً لمكونات المنتج أو وفقاً للمنظور الوظيفي للمنتج التي تحقق رغبات واحتياجات العميل. ويرى الباحث انه يمكن استخدام المقاييس المرجعية الداخلية والاستراتيجية في هذه الحالة لان تحديد الفجوة قائم على تحديد التكلفة المستهدفة والتي تم استخدام هذه المقاييس لتحديدها.

٢/٢/١/٣ المرحلة الثانية (استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة) والتأثير المتبادل مع المقاييس المرجعية:

يتم استخدام أسلوب هندسة القيمة في هذه المرحلة لقدرته على تحقيق التكلفة المستهدفة من خلال: (عبد الدايم، صفاء محمد، ٢٠٠١، ص ص ٤٧٦ - ٤٨٢)
أ- تخفيض تكلفة المنتج بدون التضحية بمواصفاته الأساسية عن طريق تحديد التحسينات التي يمكن إدخالها على تصميم المنتج.

ب- الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج ومن ثم خفض مسببات التكلفة للأنشطة التي تضيف قيمة.

ويتضمن أسلوب هندسة القيمة القيام بثلاثة أنشطة وهي:

١- التحليل الوظيفي للمنتج:

يتم خلال هذا النشاط تحليل المنتج إلى مجموعة من الوظائف الرئيسية والثانوية ثم القيام بحذف بعض الوظائف التي تشير التغذية الراجعة بعدم أهميتها ثم يتم تخصيص التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف بناء على الأهمية النسبية لكل وظيفة. ويرى الباحث انه يمكن استخدام المقاييس المرجعية الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف والمقاييس المرجعية التنافسية التي تقوم على قياس العمليات والأنشطة والمنتجات والخدمات ومقارنتها مع المنافسين وايضاً استخدام المقاييس المرجعية للعمليات التي تعتمد على فحص ودراسة العمليات ونظم التشغيل ومحاولة محاكاة تلك العمليات والنظم.

٢- تحليل مكونات المنتج:

خلال هذا النشاط يتم تحديد المكونات الرئيسية اللازمة لأداء كل وظيفة من وظائف المنتج ويتم توزيع التكاليف المستهدفة على مستوي الوظائف إلى تكاليف مستهدفة على مستوي المكونات بحيث يتساوى مجموع التكاليف المستهدفة على مستوي الوظائف مع مجموع التكاليف المستهدفة على مستوي المكونات ثم يتم تحديد المكونات التي تعمل على خفض التكلفة عن

طريق الدمج أو الحذف أو الإحلال طبقاً للأهمية النسبية لكل مكون. ويرى الباحث انه يمكن استخدام المقاييس المرجعية الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف والمقاييس المرجعية التنافسية التي تقوم على قياس العمليات والأنشطة والمنتجات والخدمات ومقارنتها مع المنافسين وايضاً استخدام المقاييس المرجعية للعمليات التي تعتمد على فحص ودراسة العمليات ونظم التشغيل ومحاولة محاكاة تلك العمليات والنظم.

٣- إدارة العلاقة مع الموردين:

تتشأ العلاقة مع الموردين بعد تحديد التكلفة المستهدفة لمكونات المنتج التي على أساسها تحدد أسعار البيع المسموح بها بالنسبة لموردي تلك المكونات ويتم مقارنة تلك التكاليف بالأسعار المعروضة من قبل الموردين فإذا كانت تلك الأسعار مرضيه تقبلها المنشأة أما إذا كانت هذه الأسعار غير مرضية فتقوم المنشأة بمفاوضات إضافية مع الموردين لتخفيض أسعار هذه المكونات. ويرى الباحث انه يمكن استخدام المقاييس المرجعية الداخلية والمقاييس المرجعية التنافسية والمقاييس المرجعية الاستراتيجية وذلك وصولاً لاستراتيجيات السوق، التكاليف، الإيرادات والتكنولوجيا للمنشأة المنافسة.

٣/٢/١/٣ المرحلة الثالثة (التحسين المستمر) والتأثير المتبادل مع المقاييس المرجعية:

أن الأمر لا يقف عند تحقيق التكلفة المستهدفة وتخفيضها وفقاً لأسلوب هندسة القيمة، بل يظل تحسين التكلفة المستهدفة سارياً حتى بعد اعتماد التصميم النهائي للمنتج من خلال العمل على تحسين التكلفة في مرحلة الإنتاج وذلك بتطبيق أسلوب التحسين المستمر للتكلفة والذي يعتبر أسلوباً مهماً وأداة مساعدة لأسلوب التكلفة المستهدفة حيث يسهم في تحسين الأداء وتعظيم القيمة والمنفعة للعميل من خلال الاستمرار في خفض التكلفة والوصول بها إلى التكلفة التنافسية بما يتيح درجات متقدمة من المنافسة في السوق. (أبو الفتوح، سمير، ٢٠٠٤، ص ٩٣)

ويقوم التحسين المستمر على:

أ- الاستمرارية: إن حجر الأساس للبحث عن مواطن خفض التكلفة بصورة مستمرة هو الوصول إلى حساب رقم التكلفة المستهدفة، وذلك عن طريق إجراء التحسينات على المنتج ومراحل إنتاجه مما يؤدي إلى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج. خاصة الاستمرارية تميز أسلوب التحسين المستمر فهي ناتج جهود وأنشطة متواصلة تسفر عن تخفيضات تتم في شكل دورات متتالية، ومهما كان ناتج التخفيضات محدود فإنها تعطي بمرور الوقت نتائج هامة وإيجابية. (الكومي، أمجاد محمد، ٢٠٠٨، ص ٩٧)

ويري الباحث انه يمكن استخدام المقاييس المرجعية للأداء بهدف تحديد جودة أداء المنشأة مقارنة بأداء المنشآت الأخرى.

ب- التطوير: من خلال التحسين المستمر يتم توجيه الاهتمام بتطوير عمليات التجهيز والاعداد لخفض نسبة التالف، فمحور التحسين المستمر هو العملية الإنتاجية وليس المنتج في حد ذاته. (أبو خشبة، عبدالعال هاشم ، ٢٠٠٣، ص ١٣٧)

ويري الباحث انه يمكن استخدام المقاييس المرجعية للأداء بهدف تحديد جودة أداء المنشأة مقارنة بأداء المنشآت الأخرى بالإضافة إلى المقاييس المرجعية للتشاركية القائمة علي التعاون بين مجموعة من المنشآت يتشاركون المعلومات فيما بينهم وايضاً استخدام المقاييس المرجعية التنافسية لإدخال التحسينات على المنتجات وتطويرها.

وبعد عرض مراحل التكلفة المستهدفة يتضح ان أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على خفض التكلفة مع الحفاظ على جودة المنتج عن طريق المرونة في الإنتاج واستخدام أحدث مستويات التقنية لتدعيم المراحل المختلفة للتصميم والإنتاج، وان هناك تأثير متبادل بين أنواع المقاييس المرجعية ومراحل التكلفة المستهدفة عن طريق توفير أسلوب المقاييس المرجعية للمعلومات الملائمة سواء كانت معلومات مالية او غير مالية لضمان التركيز على احتياجات العميل ومتطلبات السوق ومن ثم تحديد الربح والسعر المستهدف للوصول الى التكلفة المستهدفة ثم التغذية العكسية.

١/٤ المحور الرابع: أثر التكامل من خلال التأثير المتبادل بين الاسلوبين على تحسين أداء منشآت قطاع المقاولات:

تقوم منشآت قطاع المقاولات بدور اقتصادي بارز باعتبارها أحد الدعائم الأساسية للنمو عن طريق استكمال البنية الأساسية للمشروعات المكلفة بتنفيذها، وتعمل منشآت قطاع المقاولات في ظل ظروف عدم التأكد والمخاطرة، ويرجع ذلك إلى طبيعة النشاط في حد ذاته الذي يتميز بعدم دقة التنبؤ بأسعار المدخلات الإنتاجية لفترة طويلة مستقبلاً، كما أن بعض عمليات الإنشاء قد نكتنفها مخاطر في عملية التنفيذ نتيجة لطبيعة الأرض التي يتم عليها التنفيذ. ويختلف هيكل المشروعات في منشآت قطاع المقاولات من مشروع لآخر، بالرغم من احتمال التشابه بين المكونات الأساسية في كل منهما، حيث تحتاج كل عملية إلى دراسة تختلف عن الأخرى حسب الظروف التي تتحكم بها، وقد تختلف هذه الظروف في العمليات المتشابهة او حتى في العمليات النمطية بسبب تغير الزمان والمكان الذي يتم فيه الإنتاج. وقد ذكر (فليح، عبد المنعم، ٢٠٠٧، ص ١٤٧) ان منشآت قطاع المقاولات غالباً تحصل على عقود المقاولات من خلال المناقصات وذلك يستلزم الفوز بالعطاء المطروح من جانب العميل وبناء على ذلك يجب الاهتمام:

- ١- ضرورة دقة وموضوعية دراسة العطاء.
- ٢- اعداد المقايسة التي تمكن المنشأة من الفوز بالعطاء.
- ٣- في حالة الفوز بالمناقصة يبدأ التنفيذ الفعلي.
- ٤- رقابة ومتابعة الأداء والتكاليف.
- ٥- في نهاية كل فترة مالية يتم اعداد تقرير تكلفة المقاوله لتحديد نتائج المقاوله.

وهنا يظهر دور أسلوب التكلفة المستهدفة بمنشآت المقاولات فعند اعداد المقايسة يتم استخدامه في مرحلة التصميم لخفض تكلفة المنتج، لأن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر أداة فعالة للتخطيط والتخفيض والرقابة على التكلفة من خلال تحديد الفجوة بين التكلفة المقدرة والتكلفة الفعلية ومحاولة التغلب على هذه الفجوة. فالتكلفة المستهدفة تعتمد على دراسة السوق لمعرفة المواصفات المطلوبة، ويوفر أيضاً أسلوب التكلفة المستهدفة للإدارة في منشآت قطاع المقاولات المعلومات خاصة في مجال التكلفة المستهدفة والسعر المستهدف وهامش الربح المستهدف المطلوب تحقيقه، كما أن أسلوب التكلفة المستهدفة يدعم أيضاً الموقف التنافسي للمنشأة عن طريق المساعدة في تقديم منتجات جودة عالية وبأسعار تنافسية تلائم احتياجات العملاء وأيضاً يحقق أسلوب التكلفة المستهدفة الموائمة بين الامكانيات الداخلية المتاحة للمنشأة والبيئة الخارجية، وهنا يأتي دور أسلوب المقاييس المرجعية بداية من مرحلة البحوث والتطوير حتى مرحلة ما بعد البيع ، فأسلوب المقاييس المرجعية يساعد في وضع الأهداف وترتيبها وصياغتها بما يتواءم مع طبيعة شركات المقاولات كما ان مقاييس الاداء المالية وغير المالية تساعد في عملية تقييم الأداء واكتشاف مواطن الضعف والقوة وذلك من خلال استخدام استراتيجيه التحسين المستمر للأداء.

ذلك فان التكامل بين المقاييس المرجعية والتكلفة المستهدفة يسمح للمنشأة بالاستجابة السريعة للتغيرات في الظروف الصناعية ومقابلة رغبات واحتياجات المنافسة فهو الوسيلة الأكثر فعالية في مواجهة الظروف التنافسية الحادة، ويساعد التكامل المنشأة على تحقيق البقاء والنمو والاستمرار في مواجهة المنافسة الحادة التي انتشرت في الأسواق المحلية والعالمية.

ومن العرض السابق يتضح أن التكامل بين الاسلوبين يحقق ما يلي:

- ١- القدرة على مواجهة حدة المنافسة في الأسواق العالمية والمحلية من خلال تحقيق البقاء والنمو والاستمرار.
- ٢- التكامل يحقق استراتيجية التميز واستراتيجية ريادة التكلفة عن طريق توفير المعلومات اللازمة التي تهتم بخفض التكلفة مع الحفاظ على الجودة والسعي لتحقيق التميز.
- ٣- التكامل يدعم المركز التنافسي للمنشأة من خلال زيادة الحصة السوقية للمنشأة مع خفض التكلفة والحفاظ على الجودة.

٤- التكامل يمكن من استخدام أسلوب المقاييس المرجعية لتوفير المعلومات الملائمة عن المنافسين ومنتجاتهم ثم تحقيق وفورات في التكاليف عن طريق استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

١/٥ المحور الخامس: الدراسة الميدانية

أن منشآت قطاع المقاولات لها دور اقتصادي بارز لأنها تعتبر أحد الركائز الأساسية للنمو وذلك يرجع إلى المساهمة الفعالة لها في مجال استكمال البنية الأساسية، ومنشآت قطاع المقاولات تعمل في ظل ظروف عدم التأكد والمخاطرة وذلك بسبب طبيعة النشاط الذي يتسم بعدم دقة التنبؤ بأسعار المدخلات الإنتاجية لمدة طويلة. ويرجع اختيار منشآت قطاع المقاولات لأجراء الدراسة الميدانية إلى عدة أسباب من أهمها:

- أن عقود المقاولات تتصف بقيمتها المرتفعة.

- أهمية عامل الوقت.

- أهمية عامل التكلفة.

- زيادة درجة عدم التأكد والمخاطرة نظراً لأن مدة تنفيذ عقد المقاولات تستغرق فترة طويلة نسبياً.

- أنه يجب الالتزام بالموصفات الفنية التي يتم تحديدها بواسطة العميل وذلك طبقاً لشروط العقد منعاً للغرامات التي تفرض في العقد وايضاً وفقاً للشروط الجزائية في حالة التأخير عن تسليم المشروع في المواعيد المحددة في العقد.

فتلك الأسباب جعلت أهمية كبيرة لاستخدام التكامل بين المقاييس المرجعية والتكلفة المستهدفة وتتضح هذه الأسباب بشكل واضح في منشآت قطاع المقاولات، وذلك بسبب أن إدارة المشروعات تسعى دائماً لاستخدام اساليب متقدمة في إدارة التكلفة وتحسين أداء المشروعات لتحقيق التوازن بين عامل الزمن وعامل التكلفة حتى يتم إنجاز عمليات المشروع في أقل فترة زمنية متاحة وبأقل تكلفة ممكنة.

١/١/٥: مجتمع وعينة البحث:

عينة البحث تتكون من أربعة منشآت بقطاع المقاولات تابعين للشركة القومية (القابضة) للتشييد والتعمير، وهي شركة مساهمة مصرية خاضعة للقانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ وتتميز بتنوع المشروعات التي تقوم بتنفيذها سواء كانت مشروعات حكومية أو خاصة، وايضاً تتميز بضخامة رؤوس الأموال المستثمرة بمشروعاتها.

وتتمثل عينة الدراسة في المنشآت التالية كمصدر لتجميع البيانات الأولية بناء على تنوع المشروعات التي تقوم بها هذه المنشآت داخل جمهورية مصر العربية وخارجها (٤ منشآت فقط في قطاع المقاولات تعمل بالداخل وبالخارج) بالإضافة إلى حجم رأس المال المدفوع والمرخص:

١- (العبد) المساهمة المصرية للمقاولات: وهي إحدى المنشآت التابعة للشركة القابضة للتشييد والتعمير. وهي منشأة تابعة مساهمة مصرية خاضعة لأحكام القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ المنشأة عضو في الاتحاد المصري لمقاولات التشييد والبناء ومصنفة بالفئة الأولى تحت رقم ٩٩، وتستهدف المنشأة المشاركة في تنمية الاقتصاد القومي في إطار السياسة العامة للدولة في مجالات تعمير وتشبيد المناطق المتكاملة والمناطق الجديدة وكافة أعمال المقاولات والإنشاءات بكل تخصصاتها وما يتصل بها من أعمال تكميلية وتجارية وصناعية واستيراد وتصدير رأس المال المرخص: ٦٠ مليون جنيه مصري طبقاً لقرار الجمعية العمومية الغير عادية في ٦/٩/٢٠١٠.

- رأس المال المدفوع: بناء على موافقة الجمعية العامة بجلستها بتاريخ ٦/٩/٢٠١٠ لاعتماد الميزانية العمومية للشركة في ٣٠/٦/٢٠١٠ تم زيادة رأسمال الشركة من ٣٠ مليون جنيه الى ٤٠ مليون جنيه موزعة على ٨ مليون سهم بقيمة اسمية للسهم ٥ جنيهات وذلك من الاحتياطيات.

٢- مصر لأعمال الاسمنت المسلح: إحدى الشركات التابعة للشركة القابضة للتشييد والتعمير وهي منشأة تابعة مساهمة مصرية خاضعة لأحكام القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ وتقوم الشركة بتنفيذ كافة الإنشاءات والمقاولات والكباري والسدود والبنية الأساسية ونتاج منتجات خرسانية وأعمال الالومنيوم والنجارة والاشغال المعدنية رأس المال المرخص: ١٠٠ مليون جنيه مصري - رأس المال المدفوع: ٤٠ مليون جنيه موزعة على عدد ٨ مليون سهم القيمة الاسمية للسهم ٥ جنيهات

٣- (مختار ابراهيم) المقاولات المصرية: وهي إحدى المنشآت التابعة للشركة القابضة للتشييد والتعمير وهي منشأة تابعة مساهمة مصرية خاضعة لأحكام القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ المنشأة عضو بالاتحاد المصري لمقاولي التشييد والبناء ومصنفة بالفئة الأولى تحت رقم ٨٠. وتقوم المنشأة بكافة أعمال المقاولات والإنشاءات والأشغال العامة كإنشاء المباني العامة والاسكان والوحدات سابقة التجهيز والمصانع والمستشفيات والفنادق والإنشاءات المدنية والسياحية والمرافق من أعمال مياه ومجاري وكهزباء وأعمال إنشاء ورصف الطرق والموانئ والمطارات وإقامة الكباري ومحطات الكهرباء والأعمال المدنية وغير ذلك من أعمال المقاولات والإنشاءات وأعمال التصميمات والرسومات الهندسية المتعلقة بأعمال المقاولات والإنشاءات وإجراء الدراسات والبحوث التي تتطلبها أعمالها والمساهمة في كافة مشروعات صناعات مواد البناء والأعمال التكميلية التي ترتبط بأعمال الشركة

- رأس المال المرخص: ٥٠٠ مليون جنيه مصري
- رأس المال المدفوع: ٢٠٠٠ مليون جنيه مدفوعة بالكامل وموزعة على ٤٠ مليون سهم قيمة كل سهم ٥ جنيهات وجميعها أسهم نقدية.

٤- (حسن علام) النصر العامة للمقاولات: وهي إحدى المنشآت التابعة للشركة القابضة للتشييد والتعمير وهي منشأة تابعة مساهمة مصرية خاضعة لأحكام القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ الشركة تقوم بإنشاء و تنفيذ المشاريع من الدرجة الأولى طبقاً لتصنيف الاتحاد المصري لمقاولي التشييد والبناء، وتقوم المنشأة بجميع أنواع الإنشاءات و المقاولات والأشغال العامة مثل المباني العامة - الإسكان - الوحدات سابقة التجهيز - المصانع - المستشفيات - الفنادق - المباني المدنية و السياحية - المرافق مثل (محطات المياه - محطات الصرف الصحي - محطات معالجة المياه - الخزانات الأرضية و العلوية - شبكات المياه و الصرف الصحي) وشبكات الكهرباء - الطرق - الموانئ - المطارات - إنشاء الكباري العلوية في المناطق المزدحمة سكانياً و عبر عوائق المسطحات المائية بتطبيق التكنولوجيا العالية ودراسات الجدوى للمشاريع بنظام الـ B.O.T والتصميمات و الرسومات الهندسية الخاصة بالتنفيذ و عقود المقاولات

- رأس المال المرخص: ٧٥٠ مليون جنيه مصري

- رأس المال المدفوع: ٣٠٠٠ مليون جنيه مصري

ويشمل مجتمع البحث موظفي منشآت قطاع المقاولات من محاسبين ومهندسين، وقد قام الباحث بتوزيع (١١٠) قائمة استقصاء على عينة البحث، وقد بلغت القوائم التي تم استلامها (١٠٢) قائمة استقصاء بنسبة استجابة بلغت ٩٢,٧٢%، هي نسبة جيدة جداً لإجراء الاختبارات الإحصائية وتم تحديد حجم العينة للبحث باستخدام معادلة روبييرت ماسون.

٢/١/٥ الإحصاء الوصفي لتوضيح أثر التكامل بين أنواع المقاييس المرجعية ومراحل التكلفة المستهدفة وأثره على تحسين أداء منشآت الأعمال (دراسة ميدانية)

تهدف هذه المجموعة من العبارات الى تحديد علاقة التكامل بين انواع المقاييس المرجعية ومراحل التكلفة المستهدفة وأثره على تحسين أداء منشآت الأعمال (منشآت قطاع المقاولات):

الترتيب	معدل الاختلاف	الاحرف المعجزي	المتوسط نصفي	البيانات
				إن أي مدى توافق على وجود علاقة تكامل بين أنواع المقاييس المرجعية ومرحلة التكلفة المستهدفة من خلال:
3	21.16	0.75511	3.5686	إن المقاييس المرجعية التنافسية لها تأثيراً على تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة.
7	23.95	0.85452	3.5686	إن المقاييس المرجعية التنافسية لها تأثيراً على استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.
12	30.93	1.14000	3.6863	إن المقاييس المرجعية التنافسية لها تأثيراً على التحسين المستمر.
4	22.01	0.75511	3.4314	إن المقاييس المرجعية الوظيفية لها تأثيراً على تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة.
21	35.82	1.37655	3.8431	إن المقاييس المرجعية الوظيفية لها تأثيراً على استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.
22	36.82	1.22746	3.3333	إن المقاييس المرجعية الوظيفية لها تأثيراً على التحسين المستمر.
2	15.30	0.63308	4.1373	إن المقاييس المرجعية الدلالية لها تأثيراً على تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة.
6	23.28	.83078	3.5686	إن المقاييس المرجعية الدلالية لها تأثيراً على استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.
18	33.50	1.09688	3.2745	إن المقاييس المرجعية الدلالية لها تأثيراً على التحسين المستمر.
25	38.40	1.24239	3.2353	إن المقاييس المرجعية العامة لها تأثيراً على تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة.
24	37.70	.76132	2.0196	إن المقاييس المرجعية العامة لها تأثيراً على استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.
23	37.02	1.24837	3.3725	إن المقاييس المرجعية العامة لها تأثيراً على التحسين المستمر.
5	22.90	.43114	3.8824	إن المقاييس المرجعية الاستراتيجية لها تأثيراً على تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة.
9	25.65	0.920239	3.5882	إن المقاييس المرجعية الاستراتيجية لها تأثيراً على استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.
20	34.17	1.24617	3.6471	إن المقاييس المرجعية الاستراتيجية لها تأثيراً على التحسين المستمر.
14	31.67	.70182	2.2157	إن المقاييس المرجعية التشريعية لها تأثيراً على تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة.
13	31.24	.98020	3.1373	إن المقاييس المرجعية التشريعية لها تأثيراً على استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.
11	30.45	1.11038	3.6471	إن المقاييس المرجعية التشريعية لها تأثيراً على التحسين المستمر.
17	32.83	1.18454	4.6078	إن المقاييس المرجعية العمليات لها تأثيراً على تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة.
8	24.80	0.90921	3.6667	إن المقاييس المرجعية العمليات لها تأثيراً على استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.
15	31.75	.70960	2.2353	إن المقاييس المرجعية العمليات لها تأثيراً على التحسين المستمر.
16	32.82	1.19706	3.6471	إن المقاييس المرجعية للأداء لها تأثيراً على تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة.
19	33.73	1.07156	3.1765	إن المقاييس المرجعية للأداء لها تأثيراً على استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.
10	28.45	1.05978	3.7255	إن المقاييس المرجعية للأداء لها تأثيراً على التحسين المستمر.
1	10.71	0.44014	4.2549	توجد علاقة تكامل بين أنواع المقاييس المرجعية ومرحلة التكلفة المستهدفة مما يؤثر على تحسين أداء منشآت قطاع المقاولات.

جدول (١/٥) يوضح الإحصاء الوصفي لأثر التكامل على تحسين أداء منشآت قطاع المقاولات

- يتضح من الجدول (١/٥) فيما يخص السؤال الأول أن مفردات عينة البحث أظهرت اتجاهًا عامًا نحو الموافقة على وجود علاقة تكامل بين أنواع المقاييس المرجعية (المقاييس المرجعية التنافسية - المقاييس المرجعية الوظيفية - المقاييس المرجعية الداخلية - المقاييس المرجعية العامة - المقاييس المرجعية الاستراتيجية - المقاييس المرجعية التشريعية - المقاييس المرجعية للعمليات - المقاييس المرجعية للأداء) ومرحلة تطبيق التكلفة المستهدفة (تخطيط وتحديد التكاليف المستهدفة - استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة - التحسين المستمر).

- وقد أظهرت مفردات عينة البحث أن المقاييس المرجعية الداخلية لها تأثيراً علي تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة بمعامل اختلاف معياري ١٥.٣٠% ومتوسط حسابي ٤.١٣٧٣ يليه أن المقاييس المرجعية التنافسية لها تأثيراً علي تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة بمعامل اختلاف معياري ٢١.١٦% ومتوسط حسابي ٣.٥٦٨٦ ثم المقاييس المرجعية الوظيفية لها تأثيراً علي تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة بمعامل اختلاف معياري ٢٢.٠١% ومتوسط حسابي ٣.٤٣١٤ ثم المقاييس المرجعية الاستراتيجية لها تأثيراً علي تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة بمعامل اختلاف معياري ٢٢.٩٠% ومتوسط حسابي ٣.٨٨٢٤ ، وبناءً علي ذلك يمكن استنتاج أنه في المرحلة الأولى (مرحلة تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة) يتم :

- ١- استخدام المقاييس المرجعية الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف بالمنتج.
- ٢- استخدام المقاييس المرجعية التنافسية لقياس العمليات والأنشطة والمنتجات والخدمات ومقارنتها مع المنافسين وإدخال التحسينات عليها.
- ٣- استخدام المقاييس المرجعية الوظيفية والتي تعتمد على مقارنة عمليات مماثلة ضمن صناعة على منشآت في نفس الصناعة يقدموا نفس الخدمة او المنتج ولكنهم ليسوا منافسين للمنشأة في نفس السوق.
- ٤- استخدام المقاييس المرجعية الاستراتيجية والتي تعتمد على المقاييس المرجعية لاستراتيجيات السوق، التكاليف، الإيرادات والتكنولوجيا لتحديد الاستراتيجية التنافسية المناسبة للمنشأة.

- أيضاً يتضح من الجدول (١/٥) ان مفردات عينة البحث اظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة أن المقاييس المرجعية الداخلية لها تأثيراً علي استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة بمعامل اختلاف معياري ٢٣.٢٨% ومتوسط حسابي 3.8824 يليه أن المقاييس المرجعية التنافسية لها تأثيراً علي استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة بمعامل اختلاف معياري ٢٣.٩٥% ومتوسط حسابي ٣.٥٦٨٦ ثم المقاييس المرجعية للعمليات لها تأثيراً علي استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة بمعامل اختلاف معياري ٢٤.٨٠% ومتوسط حسابي ٣.٦٦٧ ثم المقاييس المرجعية الاستراتيجية لها تأثيراً علي استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة بمعامل اختلاف معياري ٢٥.٦٥% ومتوسط حسابي ٣.٥٨٨٢ ، وبناءً علي ذلك يمكن استنتاج ان المرحلة الثانية (استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة) يتم :

استخدام أسلوب هندسة القيمة في هذه المرحلة لقدرته علي تحقيق التكلفة المستهدفة من خلال:

- أ- تخفيض تكلفة المنتج بدون التضحية بمواصفاته الأساسية عن طريق تحديد التحسينات التي يمكن إدخالها علي تصميم المنتج.

ب- الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج ومن ثم خفض مسببات التكلفة للأنشطة التي تضيف قيمة. لذلك في هذه المرحلة يمكن الاستعانة:

١- بالمقاييس المرجعية الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف بالمنتج.

٢- بالمقاييس المرجعية التنافسية لقياس العمليات والأنشطة والمنتجات والخدمات ومقارنتها مع المنافسين وإدخال التحسينات عليها.

٣- بالمقاييس المرجعية للعمليات والتي تعتمد يعتمد هذا النوع من المقاييس المرجعية على فحص ودراسة العمليات ونظم التشغيل المتميزة التي تطبقها المنشآت الرائدة ومحاولة محاكاة تلك العمليات ونظم التشغيل.

٤- بالمقاييس المرجعية الاستراتيجية والتي تعتمد على المقاييس المرجعية لاستراتيجيات السوق، التكاليف، الإيرادات والتكنولوجيا لتحديد الاستراتيجية التنافسية المناسبة للمنشأة.

- أيضاً يتضح من الجدول ان مفردات عينة البحث اظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة أن المقاييس المرجعية للأداء لها تأثيراً على التحسين المستمر بمعامل اختلاف معياري ٢٨.٤٥% ومتوسط حسابي ٣.٧٢٥٥ يليه أن المقاييس المرجعية التشاركية لها تأثيراً على التحسين المستمر بمعامل اختلاف معياري ٣٠.٤٥% ومتوسط حسابي ٣.٦٤٧١ ثم المقاييس المرجعية التنافسية لها تأثيراً على التحسين المستمر بمعامل اختلاف معياري ٣٠.٩٣% ومتوسط حسابي ٣.٦٨٦٣، وبناء على ذلك يمكن استنتاج ان المرحلة الثالثة (التحسين المستمر) يمكن الاستعانة:

١- بالمقاييس المرجعية للأداء ويعتمد هذا النوع من المقاييس المرجعية على مقارنة مقاييس الأداء الخاصة بالمنشأة مع المنشآت الأخرى بهدف تحديد جودة أداء المنشأة بأداء المنشآت الأخرى.

٢- بالمقاييس المرجعية التشاركية ويعتمد هذا النوع من المقاييس المرجعية على المشاركة ويقصد بها التعاون بين مجموعة من المنشآت يتشاركون المعلومات فيما بينهم حول نشاط معين

٣- بالمقاييس المرجعية التنافسية لقياس العمليات والأنشطة والمنتجات والخدمات ومقارنتها مع المنافسين وإدخال التحسينات عليها.

أما فيما يخص السؤال الثاني عن وجود علاقة تكامل بين أنواع المقاييس المرجعية ومراحل التكلفة المستهدفة مما يوثر على تحسين الأداء فقد اظهرت عينة البحث اتجاهاً عاماً نحو الموافقة بمعامل اختلاف ١٠.٧١% ومتوسط حسابي ٤.٢٥٤٩. وبناء على ذلك يمكن استنتاج ما يلي: -

١. أن هناك علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين انواع المقاييس المرجعية على مراحل التكلفة المستهدفة.
٢. أن هناك علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين انواع المقاييس المرجعية على مراحل التكلفة المستهدفة تؤدي الى التكامل مما يسهم في تحسين الأداء بمنشآت قطاع المقاولات.
٣. هناك علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استخدام اسلوب المقاييس المرجعية التنافسية على مراحل التكلفة المستهدفة وخاصة على مرحلة تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة وعلى مرحلة استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة وعلى مرحلة التحسين المستمر مما يسهم في تحسين الاداء
٤. هناك علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استخدام المقاييس المرجعية الوظيفية على مراحل التكلفة المستهدفة وخاصة على تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة مما يسهم في تحسين الاداء.
٥. هناك علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استخدام المقاييس المرجعية الداخلية على مراحل التكلفة المستهدفة وخاصة على تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة وعلى استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة مما يسهم في تحسين الاداء.
٦. هناك علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استخدام اسلوب المقاييس المرجعية العامة على مراحل التكلفة المستهدفة وخاصة على المرحلة الثالثة (التحسين المستمر) مما يسهم في تحسين الاداء.
٧. هناك علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استخدام اسلوب المقاييس المرجعية الاستراتيجية على مراحل التكلفة المستهدفة وخاصة على تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة وعلى استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة مما يسهم في تحسين الاداء.
٨. هناك علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استخدام المقاييس المرجعية التشاركية على مراحل التكلفة المستهدفة وخاصة على المرحلة الثالثة (التحسين المستمر) مما يسهم في تحسين الاداء.
٩. هناك علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استخدام المقاييس المرجعية للعمليات على مراحل التكلفة المستهدفة وخاصة على استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.
١٠. هناك علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استخدام المقاييس المرجعية للأداء على مراحل التكلفة المستهدفة وخاصة على المرحلة الثالثة (التحسين المستمر) مما يسهم في تحسين الاداء.

٣/١/٥ ثبات وصدق المحتوى لمتغيرات البحث:

جدول (٢/٥) يوضح معامل الثبات والصدق لمتغيرات الدراسة باستخدام معامل الفايرونيباخ

م	أثر التكامل بين أنواع المقاييس المرجعية ومراحل التكلفة المستهدفة وأثره على تحسين أداء منشآت الأعمال (دراسة ميدانية)	معامل الثبات	معامل الصدق
١	أثر التكامل	0.774	0.879
٢	أنواع المقاييس المرجعية	0.879	0.938
٣	مراحل التكلفة المستهدفة	0.887	0.942
٤	تحسين أداء منشآت الأعمال	0.884	0.940
	إجمالي متغيرات البحث	0.846	0.920

جدول (٢/٥) يوضح انه تم الاستعانة بمعامل ثبات الفايرونيباخ لقياس مدى ثبات وصدق المحتوى لمتغيرات البحث، وقد اتضح الثبات المرتفع لأجمالي متغيرات البحث حيث بلغ (٠.٨٤٦) وذلك انعكس على معامل الصدق الذي بلغ (٠.٩٢٠) وذلك يدل على الثبات وصدق المحتوى للتكامل بين أنواع المقاييس المرجعية ومراحل التكلفة المستهدفة. والجدير بالذكر ان اعلى معامل ثبات لمحتوى متغيرات البحث كان مراحل التكلفة المستهدفة بمعامل ثبات (٠.٨٨٧) ومعامل صدق (٠.٩٤٢) يليه تحسين أداء منشآت الأعمال بمعامل ثبات (٠.٨٨٤) ومعامل صدق (٠.٩٤٠) ثم أنواع المقاييس المرجعية بمعامل ثبات (٠.٨٧٩) ومعامل صدق (٠.٩٣٨) ثم أثر التكامل بمعامل ثبات (٠.٧٧٤) ومعامل صدق (٠.٨٧٩).

٤/١/٥ اختبار T test لاختبار فروض البحث

١/٤/١/٥ اختبار (ت) لقياس معنوية الفروق بين عينة البحث ومجتمع البحث لقياس مدى الموافقة على وجود علاقة تكامل بين أنواع المقاييس المرجعية ومراحل التكلفة المستهدفة وأثره على تحسين أداء منشآت الأعمال (منشآت قطاع المقاولات):

جدول (٣/٥) يوضح اختبار T test لاختبار فروض البحث

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الخطأ المعياري	قيمة (ت) المحصورة	القرار	
					مستوى المعنوية	الدلالة
١	إلى أي مدى توافق على وجود علاقة تكامل بين أنواع المقاييس المرجعية ومراحل التكلفة المستهدفة من خلال:					
١/١/١	أن المقاييس المرجعية التنافسية لها تأثيراً على تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة.	3.5686	0.75511	2.299	0.026	*
١/١/٢	أن المقاييس المرجعية التنافسية لها تأثيراً على استخدام هنسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.	3.3333	1.22746	2.095	0.041	*
١/١/٣	أن المقاييس المرجعية التنافسية لها تأثيراً على التحسين المستمر.	3.5686	0.85452	8.317	0.000	***

١/٢/١	أن المقاييس المرجعية الوظيفية لها تأثيراً على تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة.	3.4314	0.75511	1.253	.216	غير دالة
١/٢/٢	أن المقاييس المرجعية الوظيفية لها تأثيراً على استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.	3.8431	1.37655	-388	.700	غير دالة
١/٢/٣	أن المقاييس المرجعية الوظيفية لها تأثيراً على التحسين المستمر.	3.6863	1.14000	.297	.768	غير دالة
١/٣/١	أن المقاييس المرجعية الداخلية لها تأثيراً على تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة.	4.1373	0.63308	1.595	.117	غير دالة
١/٣/٢	أن المقاييس المرجعية الداخلية لها تأثيراً على استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.	3.5686	.83078	1.589	.118	غير دالة
١/٣/٣	أن المقاييس المرجعية الداخلية لها تأثيراً على التحسين المستمر.	3.2745	1.09688	1.416	.163	غير دالة
١/٤/١	أن المقاييس المرجعية العامة لها تأثيراً على تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة.	3.2353	1.24239	-1.914	.061	•
١/٤/٢	أن المقاييس المرجعية العامة لها تأثيراً على استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.	2.0196	.76132	1.450	.153	غير دالة
١/٤/٣	أن المقاييس المرجعية العامة لها تأثيراً على التحسين المستمر.	3.3725	1.24837	1.409	.165	غير دالة
١/٥/١	أن المقاييس المرجعية الاستراتيجية لها تأثيراً على تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة.	3.8824	.43114	-947	.348	غير دالة
١/٥/٢	أن المقاييس المرجعية الاستراتيجية لها تأثيراً على استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.	3.5882	0.920239	1.461	.150	غير دالة
١/٥/٣	أن المقاييس المرجعية الاستراتيجية لها تأثيراً على التحسين المستمر.	3.6471	1.24617	-157	.876	غير دالة
١/٦/١	أن المقاييس المرجعية التشاركية لها تأثيراً على تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة.	2.2157	.70182	1.793	.079	•
١/٦/٢	أن المقاييس المرجعية التشاركية لها تأثيراً على استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.	3.1373	.98020	1.474	.147	غير دالة
١/٦/٣	أن المقاييس المرجعية التشاركية لها تأثيراً على التحسين المستمر.	3.6471	1.11038	-1.490	.143	غير دالة
١/٧/١	أن المقاييس المرجعية للمعاملات لها تأثيراً على تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة.	4.6078	1.18454	2.193	.033	•
١/٧/٢	أن المقاييس المرجعية للمعاملات لها تأثيراً على استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.	3.6667	0.90921	-817	.418	غير دالة
١/٧/٣	أن المقاييس المرجعية للمعاملات لها تأثيراً على التحسين المستمر.	2.2353	.70960	2.490	.016	•
١/٨/١	أن المقاييس المرجعية للأداء لها تأثيراً على تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة.	3.6471	1.19706	2.531	.015	•
١/٨/٢	أن المقاييس المرجعية للأداء لها تأثيراً على استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.	3.1765	1.07156	-11.722	.000	***
١/٨/٣	أن المقاييس المرجعية للأداء لها تأثيراً على التحسين المستمر.	3.7255	1.05978	.066	.947	غير دالة
٢	توجد علاقة تكامل بين أنواع المقاييس المرجعية ومراحل التكلفة المستهدفة مما يؤثر على تحسين أداء منشآت قطاع المقاولات.	4.2549	0.44014	0.75511	.000	***
الإجمالي العام		3.7059	.32402	3.3333	1.22746	***

* دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.05) ** دالة عند مستوى معنوية أقل من (1.01) *** دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.001)

ويتضح من الجدول (٣/٥) الآتي:

انه يوجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين اتجاهات المستجيبين في عينة البحث ومعلمة مجتمع البحث نحو مدى الموافقة على وجود علاقة تكامل بين مراحل التكلفة المستهدفة والمقاييس المرجعية واثره على تحسين الأداء بمنشآت قطاع المقاولات ، وذلك عند مستوى معنوية أقل من (0.05) مما يدل على رفض فرض العدم بمتوسط حسابي لمجتمع البحث قد بلغ (3.4) على مقياس ليكرت الخماسي وقبول الفرض البديل بمتوسط حسابي لمجتمع البحث أكبر من (3.4) وهذا ما يؤكد صحة الفرض البحثي فيما يتعلق بوجود علاقة تكامل بين مراحل التكلفة المستهدفة والمقاييس المرجعية واثره على تحسين الأداء بمنشآت قطاع المقاولات.

ثم تم استخدام اختبار (ت) لقياس معنوية الفروق بين عينة البحث ومجتمع البحث لقياس مدى الموافقة على وجود علاقة تكامل بين انواع المقاييس المرجعية ومراحل التكلفة المستهدفة واثره على تحسين الاداء بمنشآت قطاع المقاولات واتضح وجود دلالة إحصائية بين اراء المستجيبين في عينة البحث ومجتمع البحث وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٥) مما يدل على رفض فرض العدم بمتوسط حسابي قدره (٣.٤) طبقاً لمقياس ليكرت الخماسي وقبول الفرض البديل بمتوسط حسابي أكبر من (٣.٤) وبناء على ذلك:

١. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استخدام اسلوب المقاييس المرجعية التنافسية على مراحل التكلفة المستهدفة مما يسهم في تحسين أداء منشآت قطاع المقاولات.
٢. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استخدام اسلوب المقاييس المرجعية الوظيفية على مراحل التكلفة المستهدفة مما يسهم في تحسين أداء منشآت قطاع المقاولات.
٣. توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استخدام اسلوب المقاييس المرجعية الداخلية على مراحل التكلفة المستهدفة مما يسهم في تحسين أداء منشآت قطاع المقاولات
٤. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استخدام اسلوب المقاييس المرجعية العامة على مراحل التكلفة المستهدفة مما يسهم في تحسين أداء منشآت قطاع المقاولات.
٥. توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استخدام اسلوب المقاييس المرجعية الاستراتيجية على مراحل التكلفة المستهدفة مما يسهم في تحسين أداء منشآت قطاع المقاولات.
٦. توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استخدام اسلوب المقاييس المرجعية التشاركية على مراحل التكلفة المستهدفة مما يسهم في تحسين أداء منشآت قطاع المقاولات.
٧. توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استخدام المقاييس المرجعية للعمليات على مراحل التكلفة المستهدفة مما يسهم في تحسين أداء منشآت قطاع المقاولات.
٨. توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استخدام المقاييس المرجعية للأداء على مراحل التكلفة المستهدفة مما يسهم في تحسين أداء منشآت قطاع المقاولات.

٩. توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين انواع المقاييس المرجعية على مراحل التكلفة المستهدفة.

١٠. توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين انواع المقاييس المرجعية على مراحل التكلفة المستهدفة تؤدي الى التكامل مما يسهم في تحسين الاداء بمنشآت قطاع المقاولات.

الخلاصة والنتائج التوصيات:

تناول هذا البحث توضيح أثر علاقة التكامل بين أنواع المقاييس المرجعية ومراحل التكلفة المستهدفة، حيث تبين ضرورة التكامل فيما بينهم لتحقيق أهداف منشآت قطاع المقاولات وتحسين أدائها وتدعيم مركزها التنافسي. وقد تناول البحث أوجه التكامل بين الأسلوبين من خلال:

- ١- تخفيض التكاليف الى الحدود الملائمة للشركة من خلال التكامل بين أسلوب المقاييس المرجعية وأسلوب التكلفة المستهدفة.
- ٢- التكامل من خلال الاعتماد على البيانات الخارجية بالإضافة الى البيانات الداخلية.
- ٣- التحسين المستمر من خلال التكامل.
- ٤- الأسعار التنافسية من خلال التكامل.

ثم تناول البحث بعد ذلك التأثير المتبادل بين أنواع المقاييس المرجعية ومراحل أسلوب التكلفة المستهدفة، ثم تناول البحث إثر التكامل من خلال التأثير المتبادل بين الأسلوبين على تحسين أداء منشآت قطاع المقاولات ثم اجراء الدراسة الميدانية.

- وقد تم التوصل الى النتائج التالية:
- التكامل يحقق استراتيجية التميز واستراتيجية ريادة التكلفة عن طريق توفير المعلومات اللازمة التي تهتم بخفض التكلفة مع الحفاظ على الجودة والسعي لتحقيق التميز.
- التكامل يدعم المركز التنافسي للمنشأة من خلال زيادة الحصة السوقية للمنشأة مع خفض التكلفة والحفاظ على الجودة.
- التكامل يمكن من استخدام أسلوب المقاييس المرجعية لتوفير المعلومات الملائمة عن المنافسين ومنتجاتهم ثم تحقيق وفورات في التكاليف عن طريق استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.
- التكامل يمنح المنشأة القدرة على مواجهة حدة المنافسة في الأسواق العالمية والمحلية من خلال تحقيق البقاء والنمو والاستمرار.

التوصيات:

- من خلال ما سبق وبناء على النتائج السابقة يقدم الباحث التوصيات التالية:
- ١- تشجيع منشآت الاعمال على تبني تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة مع الأساليب المساندة له مثل أسلوب هندسة القيمة.

- ٢- حس منشآت قطاع المقاولات على توفير الموارد البشرية والمادية لتطبيق أسلوب المقاييس المرجعية.
- ٣- ضرورة استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بمنشآت قطاع المقاولات لخفض ورقابة التكلفة.
- ٤- ضرورة استخدام منشآت قطاع المقاولات للتكامل بين أسلوب المقاييس المرجعية وأسلوب التكلفة المستهدفة لخفض التكلفة ومن ثم زيادة الحصة السوقية وتحقيق التميز.
- ٥- الاهتمام بعقد دورات تدريبية للعاملين يوضح بها أهمية التكامل بين الأساليب الإدارية المختلفة.
- ٦- إجراء المزيد من الدراسات على التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ - الكتب:

- أبو الفتوح، سمير، (٢٠٠٤)، "المحاسبة الإدارية الاستراتيجية: لدعم الإدارة في البيئة التنافسية"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة.
- عبد السلام، أيمن عبد العزيز، (٢٠١٤)، "ادارة مشروعات التشييد"، الدار الجامعية، الاسكندرية.
- فليح، عبد المنعم، (٢٠٠٧)، "دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف"، الطبعة الثانية، مكتبة فيروز للمعادي، القاهرة.

ب - الدوريات:

- أبو خشية، عبد العال هاشم، (٢٠٠٣)، "أهمية دراسة وتحليل تكاليف الجودة في عملية اتخاذ القرارات والتحسين المستمر"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير، ص ص ١٢١-١٥٣.
- الكبيسي، مجدي، (٢٠١٤)، "مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية"، مجلة العلوم الادارية، الجامعة الأردنية، المجلد ٤١، العدد ٢، ص ص ١٧٠-١٩٠.
- الهجان، عبدالعزيز محسن، (٢٠١٧)، "اثر استخدام اسلوب القياس المرجعي على تحسين اداء شركات قطاع المقاولات"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مجلد ٨، عدد ٢، ص ص ٥٤٧-٥٢٥.
- أمجاد، محمد الكومي، (٢٠٠٨)، "تصميم إطار فكري متكامل لتفعيل أسلوب التكاليف المستهدفة في تحقيق استراتيجية التميز التنافسي-دراسة حالة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص ص ٦٣-١١٦.
- أمين، أشرف أحمد، (٢٠١٤)، "نحو تحقيق التكامل بين نظام الاداء المتوازن واسلوب المقياس المرجعي لتحسين الاداء لدعم القدرة التنافسية للمنشأة - دراسة ميدانية"، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السابع، السنة الرابعة، ص ص ١ - ١١٥.

- جابر، خالد فتحي، (٢٠١٣)، "التكامل بين التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن لتحسين أداء المستشفيات المصرية - دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير، المجلد الثالث، ص ص ٩٣٥-٩٧٥.
- جاسم، مثنى روكان، (٢٠١٥)، " للتكامل بين مدخل الكلفة على اساس المواصفات (ABC 11) واسلوب الكلفة المستهدفة (TC) "، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، كلية الاقتصاد والادارة، جامعة تكريت، العدد السادس والاربعون، ص ص ٤٤٥-٤٧٨.
- ربابعة، فاطمة علي، (٢٠١١)، " المقارنة المرجعية مدخل لتحسين الأداء المؤسسي في المنظمات العامة - دراسة تطبيقية على المجلس الأعلى للعلوم والتكنولوجيا"، مجلة مؤتة للبحوث والدراسات - الأردن، سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد السادس والعشرون، العدد السابع، ص ص ١٠٩-١٦٣.
- سيد، عبد الفتاح سيد، (٢٠١٠)، " استخدام أسلوب القياس المرجعي في تقييم الأداء الاستراتيجي لمنظمات الأعمال "، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الثاني، الجزء الأول، ص ص ٢١١-٢٧٩.
- عبد الدايم، صفاء محمد، (٢٠٠١)، "حو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة - دراسة تطبيقية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، يوليو، ص ص ٤٥٩-٥٠٥.
- عبد الدايم، صفاء محمد، (٢٠١٠)، " دراسة تحليلية لمدخل المقارنة المرجعية كأحد الاتجاهات الحديثة لإدارة التكاليف ودعم القدرة التنافسية للمنشأة - دراسة تطبيقية "، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السادس والسبعون، ص ص ١٩٩-٢٣٥.
- عبد الزحمن، عادل محمد، (٢٠١٤)، "أثر التخطيط الاستراتيجي على تحسين الاداء المؤسسي للمنظمات العامة (دراسة تطبيقية)"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة كلية التجارة، جامعة اسيوط، المجلد ٢٨، العدد ٢، ص ص ١٣٥-١٧٣.
- عبد الكريم، نهلة ابراهيم، أحمد، الخطاب سيد، (٢٠١٥)، " أثر نظم التكاليف المستهدفة على تطوير المنتجات وتخفيض التكاليف - دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ص ص ٦٦٧ - ٦٨٥.
- فتحي، سامية احمد، محمد، يسرية فراج، عباس، منة الله شوقي، (٢٠١٤)، "إطار مقترح لتطبيق القياس المقارن بالأفضل في مراكز الاتصال بالبنوك التجارية المصرية "، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الاعمال، جامعة حلوان، العدد الثالث، الجزء الاول، ص ص ٣٤٣ - ٣٧٥.

- كيوان، راندا مرسى، (٢٠١٥)، "إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة - حالة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الاول، الجزء الثاني، ص ص ٧٦٧ - ٨١٣.

ج - الرسائل العلمية:

- التوم، هبة عبد الوهاب، (٢٠١٤)، "التكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة ونظام الانتاج في الوقت المجدد ودورة في خفض تكاليف الانتاجية (دراسة حالة صناعة الصابون بولاية الخرطوم)، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- الزمر، عماد سعيد، (٢٠٠٥)، "تطوير استخدام المقاييس المرجعية لدعم استراتيجيات ترشيد التكلفة وتحسين الجودة في منشآت الأعمال (دراسة تحليلية تطبيقية)"، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- الصعفاني، عبد السلام عبد الله، (٢٠١٢)، "استخدام أسلوب القياس المرجعي في تدعيم بطاقة الأداء المتوازن لتعظيم قيمة المنشأة - دراسة نظرية تطبيقية في بيئة الأعمال اليمينية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.
- العبيدي، عادل عطية، (٢٠١٢)، "إطار مقترح لاستخدام اسلوب القياس المرجعي في تقييم الاستثمار في رأس المال الفكري بالمصارف التجارية الليبية - دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.
- باسيلي، مايكل صموئيل، (٢٠٠٩)، "دراسة تحليلية لاستخدام المقارنة المرجعية والمنافسين كأداة مكملة للجودة الشاملة بغرض إدارة التكلفة وتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس.
- سيد، عبد الفتاح سيد، (٢٠١٠)، "تموذج مقترح للتكامل بين ابتكارات المحاسبة الإدارية لدعم المنشآت على التميز عالمياً"، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.
- صالح، وائل سعيد، (٢٠١١)، "دور استخدام منهج التكلفة المستهدفة لترشيد نظام التسعير الجبري في وحدات خدمات الانترنت - دراسة عملية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- عباس، اسامة حسين، (٢٠١٥)، "إطار مقترح للتكامل بين مدخل التكلفة المستهدفة ونظام المحاسبة عن الفقد لدعم استراتيجية ريادة التكلفة - دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الادارية، اكااديمية السادات للعلوم الادارية.

- عبد الرؤوف، أحمد أحمد، (٢٠١٤)، "نظام متكامل لإدارة التدفقات النقدية لمشروعات التشييد والبناء"، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية هندسة، جامعة القاهرة.
- عبد العظيم، ولاء ربيع، (٢٠١٢)، "استخدام التكلفة المستهدفة والمحاسبة على أساس النشاط في الإدارة الاستراتيجية للتكلفة خلال دورة حياة المنتج-دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- عبده، حسين محمد، (٢٠١٢)، "إطار محاسبي مقترح لتحقيق التكامل بين مبني إدارة العمليات على أساس الوقت ومصفوفة انتشار الجودة لزيادة القدرة التنافسية - دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- على، محمد على، (٢٠١٧)، " دور أسلوب القياس المرجعي في إدارة التكلفة الاستراتيجية للمنتجات ودعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية: دراسة ميدانية على عينة من شركات صناعة السكر بالسودان"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.
- فرج، إيمان أحمد، (٢٠٠٩)، "تموذج مقترح لتحقيق التكامل بين مقياس الأداء المتوازن والمقياس المرجعي للأداء لترشيد التكلفة في منظمات الأعمال مع دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس.
- كومه، خديجة محمد، (٢٠١٢)، "تكامل أساليب إدارة التكلفة بغرض تحقيق المزايا التنافسية - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- محمد، وليد يوسف، (٢٠١٠)، "إطار محاسبي مقترح لاستخدام المقاييس المرجعية ودورها في دعم المزايا التنافسية في الوحدات الاقتصادية - دراسة تطبيقية على قطاع الاتصالات في جمهورية مصر العربية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية

A-Articles:

- Ahuja, V., Yang, J., Shankar, R., (2010), "Benchmarking Framework to Measure Extent of ICT Adoption for Building Project Management", Journal of Construction Engineering and Management, Vol. 136, No.5.
- AlQady, M., Saïd, E., (2016), "Integration Target Costing and Resources Consumption Accounting", Journal of Applied Management Accounting Research, June Vol. 14, No. 1, pp. 39-45.
- Asrofah, T., Zailani, S., Fernando, Y., (2010), "Best Practice for the Effectiveness of Benchmarking in the Indonesian Manufacturing Companies"

Benchmarking An International Journal, Vol. 17, No. 1, pp. 115-143.

- Awawdeh, A., walced, M., Sharairi, A., Jamal A., (2012), "The relationship between target costing and competitive Advantage of jourdanián private universities", International Journal of Business and management, vol.7, no.8, April, pp.123-142.

- Blasini, J., Leist, S., (2013), "Success factors in process performance management", Business process management Journal, Vol. 19, No. 3, pp. 477-495

-Chan,D., Lam, P., Chan J., Ma,T., Perkin , T., (2012)"A Comparative study of the benefits of Applying Target cost contracts between South Australia and Hong Kong", project Management Journal (PMJ) , vol.43, iss.2, pp.4:20, Available at : www.proquest.com

- Choe, J., (2013), "The complementary roles of target costing and IT infrastructure in the knowledge management of manufacturing firms", journal of accounting and organizational change, vol.9, iss. 4, pp. 55-78.

- Daniel, W., Albert, P., Patrick, T., John F., Josephk, H., (2011), " Risk ranking and analysis in target cost contracts: Empirical evidence from The construction industry", International Journal of Project Management, Vol.29.

- Ferreira, P., S., Toscano, C., Cunha, P., (2012), "Framework for performance measurement and management in a collaborative business environment", International Journal of productivity and performance management, Vol. 61, No. 6, pp. 672-690.

-Ghailan, A., Abdulhusein, S.,Kareem , H., ,(2019)," Integration between open records and target cost to effectively manage supply chain costs ", Journal of Uncertain Supply Chain Management , vol.7, issue 2, pp.329-340.

-Gholami, I., (2013), " Target costing as a new Approach of competitive Market", Journal of American science", vol.9,iss.4 , pp.488:492, Available at www.proquest.com.

- Gomes, C., F., Yasin, M., M., (2011), " A systematic benchmarking perspective on performance management of global small to medium sized organizations", Benchmarking An International Journal, Vol. 18, No. 4, pp. 543-562.

- Horta, I., Camanho, A., Moreira, J., Costa, D., (2010),"Performance Assessment of Construction Companies Integrating Key Performance Indicators and Data Envelopment Analysis", Journal of Construction Engineering & Management, Vol. 136 ,Iss. 5.

- Kale,S., Karaman A., (2011)," A fuzzy logic model for benchmarking the knowledge management performance of construction firm" , Canadian Journal of Civil Engineering, Vol. 38,Iss.4

- Lee, R., (2013), "Target: carrying costs (reducing inventory yields savings opportunities, not guarantees)", Industrial Engineer journal, August, pp. 38-42.

- Lima, E., Costa, S., Angelis, J., Munik, J., (2012), "performance measurement systems: A consensual analysis of their roles", International Journal of production Economics, May, vol. 1, No. 4, pp. 1-19.
- Majeed,A.,(2015), " The strategic impact of integration between target costing and continuous improvement techniques in achieving cost reduction and competitive advantage : An Analytical study, Merit Research Journal, Vol. 3 (4), , www.meritresearchjournals.org .
- Martin, S., Silvi, R., (2013), "A framework for business analytics in performance management", International Journal of Productivity and performance management, Vol. 62, No. 1, pp. 110-122.
- Razzouk,s, oqab , R., (2013), "The role of target costing Approach in Developing Banking services and reducing costs in the Jordanian commercial Banks", Available at [http:// www. Academia.edu](http://www.Academia.edu).
- Srinivason, K., Muthu, S., Sugumaran, C., Sathiyavanan, R., Kumar, R., (2012), "Benchmarking Study of Maintenance performance monitoring practices in SMEs", European Journal of Scientific Research, Vol. 79, No. 3, pp. 437-448.
- Sufian, F., (2011), "Benchmarking the efficiency of the Korean banking sector – a DEA approach", Benchmarking An International Journal, Vol. 18, No. 1, pp. 107-127.
- Yook, K., Kim, W., Yoshikawa, T., (2005); "Target Costing in the Construction Industry (Evidence from Japan)", Construction Accounting and Taxation, vol. 15, No.3.

جامعة ٦ أكتوبر
كلية الاقتصاد والادارة
قسم المحاسبة

قائمة استقصاء موجهة للسادة موظفي منشآت قطاع

المقاولات

الأستاذ الفاضل / الأستاذة الفاضلة

تحية طيبة وبعد،

يقوم الباحث بدراسة ميدانية عن أثر التكامل بين أنواع المقاييس المرجعية ومراحل التكلفة المستهدفة على تحسين أداء منشآت الأعمال (دراسة ميدانية).

وفي سبيل تحقيق ذلك يطيب لي الحصول على البيانات اللازمة للدراسة من خلال قائمة الاستقصاء المقدمة اليكم، حيث أن تعاونكم واهتمامكم بالإجابة عن أسئلة الاستقصاء بدقة وموضوعية سوف يساعديني في الحصول على النتائج العلمية المرجوة. مع ملاحظة ان أجابتكم ستعامل بسرية تامة وضمن إطار البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام
الباحث / رباب حمدي جميل

- اسم المنشأة التي تنتمي إليها:

تعريف المصطلحات الواردة بقائمة الاستقصاء

• التكلفة المستهدفة ومراحلها

أسلوب يهدف الى خفض التكلفة خلال مرحلة تخطيط وتصميم المشروع، حيث يتم تحديد سعر البيع المستهدف في ضوء رغبات العملاء وأسعار المنافسين ثم يتم طرح الربح المستهدف تحقيقه من اسعار البيع المستهدفة للوصول الى التكاليف المستهدفة وبالتالي يتم مقارنتها بالتكاليف المقدره في ضوء امكانيات المنشأة بغرض اجراء التعديلات اللازمة في تصميم المشروع للتغلب على فجوة التكاليف ان وجدت. ومراحلها هي ١-تخطيط وتحديد التكاليف المستهدفة، ٢-استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة، ٣-التحسين المستمر

• المقاييس المرجعية

أسلوب لقياس أنشطة وعمليات المنشأة بهدف المقارنة المستمرة والمنتظمة لمؤشرات الأداء المالية وغير المالية المرتبطة بالأهداف الاستراتيجية للمنشأة مع مؤشرات الأداء الخاصة بالمنشآت المناظرة في المجال الذي تعمل به المنشأة للتعرف على نقاط القوة والضعف من أجل تحسين الأداء.

- انواع المقاييس المرجعية (١) المقاييس المرجعية الداخلية: مقارنة قسم بقسم داخل نفس المنشأة.

(٢) المقاييس المرجعية التنافسية (الخارجية): المقارنة بالمنافسين مع ادخال تحسينات على اداء المنافسين.

(٣) المقاييس المرجعية الوظيفية: المقارنة والتركيز على وظيفة محددة لدى المنافس.

(٤) المقاييس المرجعية العامة: مقارنة المنشآت بالمنشآت المنافسة بغض النظر عن نوع الصناعة.

(٥) المقاييس المرجعية الاستراتيجية: المقارنة بهدف تحديد الاستراتيجيات المناسبة للمنشأة.

(٦) المقاييس المرجعية التعاونية (التشاركية): تتشارك مجموعة من المنشآت بالمعلومات حول صناعة معينة.

(٧) المقاييس المرجعية للعمليات يعتمد على فحص ودراسة العمليات ونظم التشغيل المتميزة التي تطبقها المنشآت الرائدة ومحاولة محاكاة تلك العمليات ونظم التشغيل.

(٨) المقاييس المرجعية للأداء: يعتمد على مقارنة مقاييس الأداء الخاصة بالمنشأة مع المنشآت الأخرى بهدف تحديد جودة أداء المنشأة بأداء المنشآت الأخرى.

• تحسين الأداء:

استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات وتحقيق التكامل بين التكنولوجيا الصحيحة التي توظف راس المال بالطريقة المثلى.

• بوضوح الاستبان التالي أثر التكامل بين انواع المقاييس المرجعية ومراحل تطبيق التكلفة المستهدفة (تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة، استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر) وأثره على تحسين أداء منشآت الأعمال.

م	درجة الموافقة				البيان
	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	
					إلى أي مدى توافق على وجود علاقة تكامل بين انواع المقاييس المرجعية ومراحل التكلفة المستهدفة من خلال:
					١/١/١ أن المقاييس المرجعية التنافسية لها تأثيرا على تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة.
					١/١/٢ أن المقاييس المرجعية التنافسية لها تأثيرا على استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.
					١/١/٣ أن المقاييس المرجعية التنافسية لها تأثيرا على التحسين المستمر.
					١/٢/١ أن المقاييس المرجعية الوظيفية لها تأثيرا على تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة.
					١/٢/٢ أن المقاييس المرجعية الوظيفية لها تأثيرا على استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.
					١/٢/٣ أن المقاييس المرجعية الوظيفية لها تأثيرا على التحسين المستمر.
					١/٣/١ أن المقاييس المرجعية الداخلية لها تأثيرا على تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة.
					١/٣/٢ أن المقاييس المرجعية الداخلية لها تأثيرا على استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.
					١/٣/٣ أن المقاييس المرجعية الداخلية لها تأثيرا على التحسين المستمر.
					١/٤/١ أن المقاييس المرجعية العامة لها تأثيرا على تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة.
					١/٤/٢ أن المقاييس المرجعية العامة لها تأثيرا على استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.
					١/٤/٣ أن المقاييس المرجعية العامة لها تأثيرا على التحسين المستمر.
					١/٥/١ أن المقاييس المرجعية الاستراتيجية لها تأثيرا على تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة.
					١/٥/٢ أن المقاييس المرجعية الاستراتيجية لها تأثيرا على استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.
					١/٥/٣ أن المقاييس المرجعية الاستراتيجية لها تأثيرا على التحسين المستمر.
					١/٦/١ أن المقاييس المرجعية التشاركية لها تأثيرا على تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة.
					١/٦/٢ أن المقاييس المرجعية التشاركية لها تأثيرا على استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.
					١/٦/٣ أن المقاييس المرجعية التشاركية لها تأثيرا على التحسين المستمر.
					١/٧/١ أن المقاييس المرجعية للمصنعات لها تأثيرا على تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة.

					١/٧/٢	أن المقاييس المرجعية للمبيعات لها تأثيرا على استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.
					١/٧/٣	أن المقاييس المرجعية للمبيعات لها تأثيرا على التحسين المستمر.
					١/٨/١	أن المقاييس المرجعية للأداء لها تأثيرا على تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة.
					١/٨/٢	أن المقاييس المرجعية للأداء لها تأثيرا على استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.
					١/٨/٣	أن المقاييس المرجعية للأداء لها تأثيرا على التحسين المستمر.
					٢	توجد علاقة تكامل بين أنواع المقاييس المرجعية ومراحل التكلفة المستهدفة مما يؤثر على تحسين أداء منشآت قطاع المقاولات.

مع جزيل الشكر وعظيم الامتنان لتعاونكم

الباحثة/ رباب حمدي جميل