

## دور أساليب محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكاليف *The role of cost accounting in controlling cost elements*

دكتور / أحمد يوسف مولود إسماعيل<sup>\*</sup>

<sup>1</sup> جامعة سنار ، (السودان)، [maulood303@gmail.com](mailto:maulood303@gmail.com)

تاريخ الاستلام: 2023/07/12 تاريخ قبول النشر: 2023/12/26 تاريخ النشر: 2023/12/31

### الملخص:

هدفت الدراسة إلى توضيح مدى أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الرقابة على عناصر التكاليف، التعرف على أثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة في الرقابة على عناصر التكاليف. واختبرت الدراسة الفرضيات: يؤثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الرقابة على عناصر التكاليف. وتم استخدام المنهج التاريخي، والاستنباطي، والاستقرائي، والوصفي التحليلي، تم الوصول إلى النتائج منها: يساعد استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رقابة على عناصر التكاليف، يؤدي نظام التكلفة المستهدفة إلى توفير رقابة فعالة على عناصر التكاليف. واقتُرحت الدراسة التوصيات منها: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة لما يوفره من معلومات عن رقابة على عناصر التكاليف.

**الكلمات المفتاحية:** نظام التكاليف على أساس الأنشطة، نظام التكلفة المستهدفة، عناصر التكاليف.

تصنيف JEL : M41.

### Abstract:

The study aimed to clarify the extent of the effect of using the activity-based costing system in controlling cost elements, to identify the effect of using the target costing system in controlling cost elements. The study tested hypotheses: the activity-based costing system influences the control of cost components. The historical, deductive, inductive, and analytical descriptive approaches were used, and the results were reached, including: The use of the activity-based costing system helps in controlling the cost elements. The target costing system leads to providing effective control of the cost elements. The study suggested recommendations, including: the use of the activity-based costing system, as it provides information on controlling cost elements.

**Keywords:** Activity-based costing system, target costing system, cost components.

**Jel Classification Codes:** M41.

\* المؤلف المرسل: أحمد يوسف مولود إسماعيل

**1. مقدمة:**

تعتبر الرقابة على عناصر التكاليف من أهم وظائف الإدارة في أي منشأة اقتصادية، لأثرها المباشر على ربحيتها وبقائها في دائرة النشاط الاقتصادي. ففي نظم الرقابة التقليدية تركز الإدارة على مقارنة النتائج الفعلية بالمعايير الموضوعة سلفاً في شكل موازنات تخطيطية، ثم تحديد الانحرافات وتحليلها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية لكي توافق النتائج المستقبلية مع الخطط الموضوعة. وتتسم التقارير التي تنظمها النظم التقليدية للرقابة على عناصر التكاليف بعدم موائمتها للتطورات الحديثة لأن تركيزها منصباً على تحجيم التكاليف أكثر منه على تخفيض التكاليف.

إن التطور الحديث للصناعات أدى إلى التحول نحو زيادة العمل الآلي واستخدام تكنولوجيا حديثة أدت إلى تضاؤل العمل البشري، وبالتالي قلت الأجور المباشرة وأصبحت تمثل جزء يسير من تكلفة الإنتاج الكلية، مما أثر على قياس تكلفة الإنتاج عند استخدام نظم التكاليف التقليدية، وذلك بتخصيص التكاليف غير المباشرة المحملة بأسس ساعات التشغيل وعدد ساعات العمل، والتي انخفضت فيها العمالة بشكل كبير. لذلك لا بد من مواكبة تلك التغيرات لمراجعة ظروف المنافسة من خلال قياس سليم لوحدة الإنتاج وخفض التكلفة والرقابة عليها لتحقيق القدرة التنافسية.

هذه الدراسة تركز على الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف متمثلة في نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ونظام التكلفة المستهدفة، ودور كل من تلك الأساليب في الرقابة على عناصر التكاليف.

**مشكلة الدراسة:**

تتمثل مشكلة الدراسة في:

- هل يؤثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الرقابة على عناصر التكاليف؟

- هل يؤثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة في الرقابة على عناصر التكاليف؟

**أهداف الدراسة:**

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- توضيح مدى أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الرقابة على عناصر التكاليف.

- التعرف على أثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة في الرقابة على عناصر التكاليف.  
فرضيات الدراسة:

تتمثل فرضيات الدراسة في:

- يؤثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الرقابة على عناصر التكاليف.

- يؤثر نظام التكلفة المستهدفة في رقابة فعالة على عناصر التكاليف.

منهجية الدراسة:

تقوم هذه الدراسة على المنهج التاريخي، والمنهج الاستنباطي، والمنهج الاستقرائي، والمنهج الوصفي التحليلي، والاستعانة بالأساليب الإحصائية.

مصادر وأدوات الدراسة:

تعتمد الدراسة في الحصول على معلومات من المصادر والأدوات الآتية:

أدوات الدراسة: (الاستبيان).

مصادر جمع المعلومات: (كتب - مراجع - دوريات - إصدارات - مجلات - إنترنت).

حدود الدراسة:

تتحدد حدود هذه الدراسة في الآتي:

حدود مكانية: عينة من الشركات الصناعية العاملة بالسودان.

حدود زمنية: 2023م

2. الدراسات السابقة:

- دراسة: عوده، (2010)

تتمثل مشكلة الدراسة في: هل تتوفر لدى المصارف العاملة في قطاع غزة المقومات والشروط اللازمة لإمكانية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات المصرفية؟، هل. هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق منهج التكلفة المستهدفة على تسعير الخدمات المصرفية في ظل المنافسة. توصلت الدراسة إلى عدة النتائج منها: تتوفر للمصارف العاملة في قطاع غزة إمكانية لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات المصرفية.

- دراسة: سليمان، (2014)

تمثلت مشكلة الدراسة في: هل استخدام نظام التكاليف الحديثة يوفر بيانات ومعلومات عن التكلفة، هدفت الدراسة إلى دراسة نظم التكاليف الحديثة وتوضيح المعلومات الدقيقة

التي توفرها عند قياس تكلفة المنتجات. توصلت الدراسة إلى النتائج منها نظم التكاليف الحديثة تستخدم أسس تحميل التكاليف دقيقة تساعد في قياس وتحديد تكلفة الوحدات المنتجة بصورة دقيقة، نظم التكاليف الحديثة تساعد الإدارات في الرقابة على التكلفة من خلال المتابعة الدقيقة للمنتجات.

دراسة: عبد الله، منصور، (2015م)

تمثلت مشكلة الدراسة في هل يمكن التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط من تحديد تكلفة الإنتاج بصورة دقيقة بالشركة السودانية للتوليد. هدفت الدراسة إلى قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية باستخدام التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها: إن تحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط بالشركة السودانية للتوليد الحراري يؤدي لقياس تكلفة إنتاج الكهرباء بصورة دقيقة.

### 3. نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

#### 1.3 مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يمكن تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه نظام يقوم على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم هي المسببة للتكلفة وليست المنتجات وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة، وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة للمنشأة إلى أنشطة معينة ثم تحمل هذه الأنشطة على المنتجات على قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة. (شحاتة، 2012م، صفحة 332)، عرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه طريقة لقياس التكاليف وأغراضها، وأداء الأنشطة، حيث يتم تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة مستندة على مقدار استخدامهم من مصادر التكاليف، ومن ثم تخصيص التكاليف على أغراضها مستندة على مقدار استخدامهم من الأنشطة. (عقل، 2013م، صفحة 37).

يرى الباحث أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو مجموعة من السياسات والإجراءات التي تهتم بتجميع التكاليف المخصصة لكل نشاط على حدى، وتوزيع هذه التكاليف على المنتجات بناءً على الأنشطة التي تعتبر المسبب للتكلفة. وبالتالي هو نظام يقوم بربط الموارد المستخدمة بالأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ومن ثم ربط تكاليف الأنشطة بالمنتج النهائي.

**2.3. أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة:**

تتبع أهمية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من المحاور الآتية: (أحمد، 2011، صفحة 71)

- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.
- قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة، عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.
- توفر محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة معلومات حول تكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية وتمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة.
- تتيح للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينه.

**3.3. أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة:**

يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتحقيق الأهداف التالية: (ياسين، 2010م، صفحة 96)

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف بين المنتجات المختلفة.
- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

**4.3. مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط:**

- يحقق تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط العديد من المزايا يمكن تلخيصها في النقاط التالية: (إبراهيم، 2012م، ص 15)
- يهتم ويؤكد على تجميع الأعمال والمهام في صورة أنشطة.
  - يعمل على تحديد مراكز النشاط وكذلك تحديد تكلفة كل نشاط على حدى.
  - تحديد مسبب التكلفة وكذلك حجم مسبب التكلفة لكل نشاط.

- يساعد على تحديد وتحليل الانحرافات على أساس الأنشطة الأمر الذي يوفر معلومات أكثر دقة وملائمة من تحليل الانحرافات التقليدية.

- توفير معلومات أكثر دقة لأغراض تسعير المنتجات والخدمات.

ويرى الباحث أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يؤدي إلى تتبع أفضل للتكاليف، وهو يحدد مسبب التكلفة، وهذا يؤدي إلى تحديد دقيق للتكاليف، مما يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتتبع جميع خطوط الإنتاج، وأيضاً هذا النظام يوفر نظام رقابي قوي يستخدم أسلوب الرقابة أول بأول.

يرى الباحث أيضاً أن هذا النظام له تكاليف خاصة تضاف للأعباء غير المباشرة، إلا أنه يؤدي إلى تخفيض التكاليف غير المباشرة الأخرى، ويؤدي إلى التحكم الجيد في التكاليف المباشرة، وبالتالي تخفيض التكاليف الإجمالية للمنشأة.

#### 4. محاسبة التكلفة المستهدفة:

##### 1.4. مفهوم محاسبة التكلفة المستهدفة:

عرفت التكلفة المستهدفة بأنها مجموعة من الأساليب والأدوات الإدارية التي توجه أهداف وغايات الكلفة والأنشطة في التقييم والتخطيط للمنتجات الجديدة، ويوضح أساس الرقابة على العمليات الإنتاجية للتأكد من أن تلك المنتجات تحقق خلال كامل دورة حياتها الأرباح المرغوبة. (الذهبي، 2007م، صفحة 236) أيضاً عرفت التكلفة المستهدفة بأنها أسلوب يقوم على تحديد السعر المستهدف في ضوء عوامل السوق لتحديد التكلفة المستهدفة للمنتج التي تستعمل كأداة للتخطيط والتخفيض المبكر للتكلفة المسموح بها في تصميم وإنتاج منتج جديد أو تطوير منتج قائم يقابل في خصائصه ووظائفه رغبات واحتياجات الزبون، ويتم تنفيذها وفق خارطة طريق تجعل عمل تصميم وتصنيع وتسويق المنتج ضمن الحد الأقصى رقم التكاليف المستهدفة وتحقيق ربحاً مرغوباً. (عبد الله، منصور، 2015م، صفحة 223)

يرى الباحث أن التكلفة المستهدفة هي مجموعة من الإجراءات والقواعد والمبادئ المتداخلة التي تهدف إلى وضع خطة مستقبلية للعملية الإنتاجية التي تؤدي إلى التحكم في عناصر التكاليف والرقابة عليها بحيث تقدم تقارير للإدارة تساعد في تحديد سعر بيع منافس بهامش ربح معقول يستطيع العميل دفعه.

**2.4. أهداف التكلفة المستهدفة:**

تتمثل أهداف التكلفة المستهدفة في: (الكعبي، الفاضل، 2016م، صفحة 205)

- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمنشأة الحصة السوقية.
- تحديد هامش الربح الذي تسعى المنشأة له قبل طرح المنتج في السوق.
- إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تعني باحتياجات العمل.
- تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل.
- تخفيض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود من البيع.
- مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.

**3.4. أهمية استخدام التكلفة المستهدفة:**

ينبع أهمية منهج التكلفة المستهدفة كأساس لتخطيط الربحية وبناء معايير التكلفة خاصة في ظل انتشار التكنولوجيا وما صاحب ذلك من وجود منافسة عالمية تتسم بسرعة التغيير، ولم يعد التفوق التكنولوجي هو العنصر الأساسي في اكتساح الأسواق وتحقيق أرباح مقبولة، خاصة بعد انخفاض الفروق في الجودة بين المؤسسات المتنافسة، ولكن أصبح بمقدور المتنافسين الذين يستخدمون مستوى أقل من التكنولوجيا ولكن بتقديم خدمة بتكاليف أقل وجودة عالية، ينافسون بشدة، ويحققون معدلات مطلوبة على الاستثمار، وتزداد فرص النمو وتحقيق الأرباح. (أبو عودة، 2010م، صفحة 24)

**4.4. خصائص منهج التكلفة المستهدفة:**

تتمثل خصائص منهج التكلفة المستهدفة في الآتي: (حلس، الحداد، 2012م، صفحة

307)

- التكلفة المستهدفة تطبق في مرحلة التطوير والتصميم، حيث أنها تختلف عن الطرق التقليدية.
- التكلفة المستهدفة ليست طريقة إدارية للرقابة على التكاليف بل هي وسيلة لخفض التكاليف.
- أن عمليات وإجراءات التكلفة المستهدفة لها طرق أولية كثيرة مستخدمة لأن الأهداف الأولية للتكلفة المستهدفة تشتمل على تقنيات التطوير والتصميم.
- التعاون بين الأقسام مطلوب لتحقيق التكلفة المستهدفة.

- التكلفة المستهدفة مناسب تطبيقها في الصناعات الصغيرة المتعددة أكثر من المنتجات القليلة الكبيرة.

#### 5.4. مبادئ منهج التكلفة المستهدفة:

للتكلفة المستهدفة منهج يتضمن جملة من المبادئ التي ميزته عن المداخل التقليدية وهي:

(أ) **التركيز على السعر:** المحدد الرئيسي للسعر تحت المنافسة المتزايدة وتقيدات طلبيات الزبائن، أصبحت العوامل الخارجية تلعب دور أساسي في تصميم واختيار مكونات وخصائص المنتج. (يعقوب، صالح، 2013م، صفحة 253)

(ب) **التركيز على الزبون:** من أجل أن تكون الوحدة الاقتصادية ناجحة في تحديد التكلفة المستهدفة ينبغي على الإدارة الاستماع إلى آراء زبائنها عن المنتجات التي يريدونها، وما الخصائص المهمة في المنتج؟، وتحتاج الإدارة على السعي بقوة للبحث في ملاحظات الزبائن من أجل تصميم المنتجات التي تلبى طلب الزبون وبيعها بسعر يكونون على استعداد لدفعه. (فرح، 2015م، صفحة 433)

(ج) **التركيز على تصميم المنتج:** تعد هندسة التصميم العنصر الرئيسي في التكلفة المستهدفة، إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود تكلفة مستهدفة.

(د) **التركيز على عملية التصميم:** هذا يعني فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة، كما يجب تصميم جميع هذه الأوجه وفقاً للتكلفة المستهدفة للمنتج.

(هـ) **فرق متداخلة المهام:** يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات، ومن مختلف إدارات المنشأة كالمختصين في بحوث التسويق والبيع، وهندسة التصميم، وهندسة الإنتاج، وجدولة الإنتاج، والتجهيز ومناولة المواد، وإدارة التكلفة.

(و) **دوره حياة التكاليف:** ينبغي أن ينتبه المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة على أهميته أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار، فالنظام المحاسبي التقليدي يركز على التكاليف خلال مرحلة الإنتاج فقط، ولا يعير اهتماماً كافياً لبقية التكاليف ذات العلاقة بالمنتج. (رضا، حسن، 2007، صفحة 176) لذا لا بد أن



تنصب جهود فريق العمل متعددة الوظائف المسئول على تحليل الكلف المستهدفة للمنتج على الأخذ بعين الاعتبار جميع عناصر التكاليف خلال دورة حياته وعدم إغفال تكلفة أي جزء منه مهما كانت قليلة. (مصاروة، الخفاجي، 2013م، صفحة 328)

ز) استخدام سلسلة القيمة: تعد تحليلات سلسلة القيمة إحدى الاستراتيجيات المهمة لإدارة التكلفة التي تتوقف عليها استراتيجيات عدة أخرى، وتتكون سلسلة القيمة من مجموعة مترابطة ومتتابعة من الأنشطة الجزئية المنتجة للقيم التي تحتويها مخرجات الوحدة الاقتصادية من سلع وخدمات وترتبط حلقات سلسلة القيمة بين نقطة تدبير الموارد والأجزاء والمكونات ونقطة التسليم النهائي للسلع أو الخدمات إلى الزبائن. (البياتي، 2016م، صفحة 279) إن تقنية التكلفة المستهدفة تنظر إلى كامل سلسلة القيمة (مجهزون، موزعون، مزودو الخدمات). (يعقوب، صالح، 2013م، صفحة 252) لذا فإن هدف سلسلة القيمة هو تقسيم الشركة أو المشروع إلى أنشطة لكي يتم تحديد تكاليف تلك الأنشطة فيما بعد ويكون هناك ربط حقيقي بين التكلفة ومسبباتها. (حسين، الحديدي، صالح، 2008م، صفحة 105)

ويرى الباحث أن نظام التكلفة المستهدفة مهم جداً وهو نظام يهتم بتوظيف الموارد الاقتصادية بشكل أمثل وذلك منذ مرحلة تصميم المنتج، وهو يقوم بمراقبة التكلفة في مرحلة التخطيط مروراً بالعمليات الإنتاجية من أجل ضمان تحقيق الربح المستهدف، ويقوم هذا النظام بربط وحدات المؤسسة مع بعضها البعض وتقوية روح الفريق، وأيضاً ربط المؤسسة بمحيطها الخارجي وذلك عبر الاهتمام بأذواق العملاء ومعرفة أسعار المنافسين، والتنسيق الجيد مع الموردين، من أجل تحديد سعر البيع الذي يضمن الربح المستهدف.

##### 5. الرقابة على عناصر التكاليف:

تعد الرقابة على عناصر التكاليف من أهم الأدوات التي تساعد الإدارة في تحقيق أهدافها، ومن المتعارف عليه أن أساس الرقابة هو محاولة تقنين العلاقة بين مدخلات أي نشاط ومخرجاته، وعلى ذلك يتحدد هدف الرقابة بالسعي إلى ضبط هذه العلاقة لتحقيق كفاءة استخدام المدخلات أو المواد، فإذا أمكن ذلك فإن النتائج تنعكس في صورة تخفيض لتكلفة وحدة المخرجات مع الاحتفاظ بالخصائص المحددة للوحدة، ولعل أهم القضايا التي تواجه واضعي أنظمة الرقابة هي مشكلة تحديد وحدة قياس المخرجات لكل

من الأنشطة محل الرقابة، سواء أكانت هذه المخرجات سلع أم خدمات، هي مدى وضوح العلاقة السببية بين المدخلات والمخرجات، كجناحين لعملية تقويم الأداء ومدى انتظام هذه العلاقة. (عبد الغني، 2011م، صفحة 274)

### 1.5. مفهوم الرقابة على التكلفة:

يمكن تعريف الرقابة على التكاليف بأنها: عمل مخطط يهدف لتحقيق تطابق العمليات مع الأهداف والغايات التي سبق أن تم تحديدها، إضافةً إلى أنها تشمل عمليات قياس أداء المرؤوسين والمنظمة وتصحيحها للتأكد من أن الأهداف المخطط لها والمرسومة قد نفذت بشكل سليم. (خضر، 2009م، صفحة 228) وأيضاً عرفها المحاسبين الإداريين والمحاسبين التكاليف بإنجلترا بأنها نظام لضبط التكلفة الفعلية لتشغيل منشأة معينة، وذلك من خلال نظام محاسبة التكاليف بالمنشأة، كما عرفت الرقابة على التكاليف بأنها القدرة على إخضاع التكاليف لسلوك مخطط. (<https://ay83m.wordpress.com>), (9/2/2018, 10:17, am)

يرى الباحث أن الرقابة على التكاليف هي: عبارة عن مجموعة من المبادئ والإجراءات واللوائح التي توضع لضبط عناصر التكاليف والتحكم فيها بشكل جيد ومقارنتها مع المعايير الموضوعية مسبقاً.

### 2.5. أهمية الرقابة على عناصر التكاليف: (<https://ay83m.wordpress.com>),

(9/2/2018, 10:17, am)

لا تستطيع أي مؤسسة أن تعمل بصورة خالية تماماً من الرقابة على تكاليفها، لذلك تظهر أهمية الرقابة في صلتها الوثيقة بوظيفة التخطيط، فهي وسيلة المدير للتأكد من تحقيق الأهداف ووضع الخطط موضع التنفيذ، بالنمط المرسوم، كما ان الرقابة على عناصر التكاليف تتيح للمدير إمكانية الكشف عن العوائق التي تقف إزاء تنفيذ المخطط، وتشعره في الوقت المناسب بضرورة تعديلها بشكل كلي أو الأخذ بإحدى الخطط البديلة، كما أن شأن الرقابة هو شأن التخطيط، فهي تنظر إلى الأمام، إذ أن أفضل أنواع الرقابة هي القادرة على تصحيح الأخطاء، ومعالجة الانحرافات قبل وقوعها.

### 3.5. أهداف الرقابة على عناصر التكاليف:

تعد الرقابة على عناصر التكاليف من الوسائل التي تحقق مجموعة من الأهداف وتتمثل في الآتي: (العبيد، 2022م، صفحة 29)

- الحد من أو إزالة الضياع والإسراف والترشيد في استخدام الموارد المالية والبشرية المتاحة بالمشروع.
- العمل على خلق روح الابتكار والتجديد لدى الأفراد العاملين بعنابر التشغيل أو بالخدمة الفنية بالمنشأة.
- تخفيض تكاليف الإنتاج والتشغيل إلى المستوى الذي يحقق ذات الحجم المستهدف من الإنتاج.
- تحقيق سيطرة الإدارة على العوامل التي تؤدي إلى زيادة أو تخفيض معدلات التكاليف.
- إجراء الدراسات التشخيصية.
- تزويد إدارة المنشأة بالمعلومات اللازمة لإجراء التعديلات المراد إدخالها على أساليب الإنتاج، أو مصادر المواد الخام، أو منافذ البيع والتوزيع، أو تكوين هيكل العمالة بالمنشأة.

#### 4.5. عناصر التكاليف:

تنقسم عناصر التكاليف إلى ثلاثة أنواع وهي:

- (أ) **المواد الخام المباشرة:** هي المواد التي يمكن تتبعها وتخصيصها على وحدات المنتج، لأنها تدخل في تكوينها المادي (العبيد، 2022م، صفحة 29).
- (ب) **الأجور المباشرة:** هي الجهد البدني الذي يؤدي إلى ظهور منتج في صورة جديدة. (مدني، حجاز، 1983، صفحة 9) وتحتل المرتبة الثانية بعد تكلفة المواد، وفي بعض الصناعات التي تعتمد على المجهود البشري وخاصة الذهني تحتل المرتبة الأولى. (غنيم، 1991م، صفحة 143) وتعتبر العمالة بمثابة عنصر الإنتاج الأساسي الذي تقع على عاتقه المهام المتعلقة بتشغيل الآلات وتشكيل المواد الخام وتحويلها إلى منتج نهائي، وقد يتطلب الإنتاج عمالة أكثر من حاجته إلى المواد لاحتياج تشكيله إلى جهود العمالة اليدوية وعالية الكفاءة، وقد تقل الحاجة إلى العمل اليدوي في الوحدات الاقتصادية ذات الطابع الآلي. وقد تدخل العمالة كعنصر أساسي في تشكيلة المنتج، وقد يصعب تتبع دورة العمالة في تشكيل المنتج. فالعمالة التي تساهم في تشكيل المنتج كعمال التقطيع أو التجميع أو التشطيب في صناعة الأثاث يمكن تتبع أجورهم وردها مباشرة لوحدة المنتج أو أمر إنتاج بذاته. في حين أن العمالة التي تساهم في تهيئة

المناخ الملائم للإنتاج كعمال الصيانة وإدارة محطات القوى المحركة أو عمال قسم الخدمات الطبية أو عمال النظافة يصعب تتبع أجورهم وردها إلى وحدة المنتج أو أوامر الإنتاج. (دبيان، مرحوم، 2012م، صفحة 33)

ج) **التكاليف الصناعية غير المباشرة:** هي تكلفة الخدمات الضرورية لإتمام العملية الإنتاجية والوظيفة التسويقية والوظيفة الإدارية، لذا تشمل المصروفات الصناعية والمصروفات التسويقية والمصروفات الإدارية. ([www.faculty.qu.edu.sa](http://www.faculty.qu.edu.sa))

(4/2/2023,3:15 pm)

تتطلب العملية الإنتاجية جهود خدمات أخرى معاونة إضافية إلى عنصري المواد والأجور. وتعتبر الخدمات أمراً ضرورياً لاستكمال دورة الإنتاج والبيع. ويمكن تبويب عناصر الخدمات إلى ثلاثة أنواع وهي:

أ. **الخدمات الإنتاجية:** وتتمثل تكلفتها في عناصر الإنفاق المرتبطة بخدمات تستفيد منها العملية الإنتاجية وما يرتبط بها من صيانة ومحافظة على الأصول التي تساهم في الإنتاج أو تعاون فيه. فإهلاك الآلات والمباني والإيجارات وأقساط التأمين وتكاليف القوى المحركة أو الإضاءة أو التكييف أو تشغيل الآلات تعتبر أمثلة لتكلفة الخدمات الإنتاجية أو التكاليف الإضافية للإنتاج. (دبيان، مرحوم، 2012م، صفحة 34)

ب. **الخدمات التسويقية:** تتضمن وظيفة التسويق جميع الجهود التي تبذلها إدارة البيع منذ استلام المنتجات التامة من مراكز الإنتاج حتى توصيلها إلى يد المستهلك النهائي. ([www.bayt.com](http://www.bayt.com), 10/2/2023, 11:40 am)

ت. **التكاليف الإدارية والتمويلية:** هذه تشمل جميع التكاليف المحققة في مزولة النشاط الإداري، للإدارة العامة، وإدارة الشؤون المالية والشؤون الإدارية والأفراد، وإدارة المشتريات، كالمواد المستخدمة في أعمال الإدارة، مثل الأدوات الكتابية والمطبوعات، ومواد النظافة وغيرها. (الربيعي، الساقى، 2008م، صفحة 35)

## 6. تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

### 1.6. أسلوب الدراسة:

بناءً على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها فقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة، كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كيفياً وكمياً، كما لا يكتفي هذا المنهج عند جمع

المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقتها المختلفة، بل يتعداه إلى التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات يبني عليها التصور المقترح بحيث يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع.

### 2.6. مجتمع وعينة الدراسة:

مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد الذين هم موضوع مشكلة الدراسة. وهو يتكون من الموظفين بالقطاع الصناعي (بمصنع سكر سنار، ومصنع سكر كنانة، ومصنع سكر عسلاية)، البالغ عددهم (110) وفقاً للآتي:

### 3.6. تحديد حجم العينة: (علي، وآخرون، 2019م، صفحة 47)

وفقاً لمعادلة (Taro Yamane) يحدد حجم العينة وفقاً للمعادلة التالية:

$$n = \frac{N}{1 + Nd^2}$$

وبما ان حجم المجتمع يساوي (N=110) هو يمثل عدد الموظفين والعاملين بمصنع سكر سنار، ومصنع سكر كنانة، ومصنع سكر عسلاية. عليه فإن حجم العينة يمكن تحديده كالآتي:

$$n = \frac{N}{1 + Nd^2} = \frac{110}{1 + (110)(0.05)^2} = \frac{110}{1.275} = 86.3 \cong 86$$

إذاً فإن حجم العينة يساوي 86 شخص.

قام الباحث باختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة وقام بتوزيع (85) استبانة تم استرداد (85) استبانة بنسبة استرداد بلغت (100%) جميعها صالحة للتحليل.

### 4.6. ثبات الاستبيان Reliability:

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعها لأكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط.

وقد تحقق الباحث من ثبات الاستبانة من خلال:

- معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient :

جدول رقم (1) يوضح معامل ألف كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

معامل الفا	عدد القياسات	الفرضيات
0.72	11	نظام التكاليف على أساس الأنشطة يؤثر في الرقابة على عناصر التكاليف.
0.84	9	نظام التكلفة المستهدفة يوفر رقابة على عناصر التكاليف.
0.842	20	الكلية

المصدر: إعداد الباحث، نتائج الدراسة الميدانية، 2023م.

من الجدول أعلاه بلغت قيمة ألفا كرونباخ للمقياس الكلي للفرضية الأولى (0.72) كما بلغت قيمة الفا كرونباخ للمقياس الكلي للفرضية الثانية (0.84) وهو ثبات مرتفع ومن ثم يمكن القول بأن المقاييس التي اعتمدت عليها الدراسة تتمتع بالثبات الداخلي مما يمكننا الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

- التوزيع التكراري لإجابات الوحدات المبحوثة:

جدول رقم (2) يوضح التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الأولى: نظام التكاليف على

أساس الأنشطة يؤثر في الرقابة على عناصر التكاليف

لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		العبارة
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
1.1	1	2.3	2	8	7	43.7	38	44.8	39	تجميع التكلفة في مراكز الأنشطة يساعد في تخصيص المواد الخام المباشرة.
0	0	4.7	4	5.7	5	43.7	38	46	40	معرفة مسببات التكلفة تؤدي إلى التحكم في انحرافات المواد المباشرة.
1.1	1	1.1	1	8	7	51.7	45	37.9	33	بناء نموذج للتكلفة يساعد الإدارة في تحديد المواد المباشرة الخاصة لكل نشاط علنحه.
1.1	1	3.4	3	11.5	10	35.6	31	48.3	42	الالتزام بتنفيذ الأنشطة في موعدها يؤدي إلى التحكم في الأجر المباشرة
0	0	3.4	3	13.8	12	43.7	38	39.6	34	التخطيط المسبق للأجر يساعد في تحديد انحرافات الأجر المباشرة.
1.1	1	4.6	4	12.6	11	52.9	46	28.7	25	تجميع الأعمال على هيئة أنشطة يؤدي إلى سهولة تتبع تكاليف الأجر المباشرة.

1.1	1	5.7	5	9.2	8	40.2	35	43.7	38	تحديد الأنشطة بصورة دقيقة يؤدي إلى التخلص من التكاليف التي لا تصيف قيمة للمنتج.
0	0	8	7	12.6	11	46	40	33.3	29	تحديد مسببات التكلفة تؤدي إلى الفصل الواضح بين التكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة.
1.1	1	4.6	4	16.1	14	48.3	42	29.9	26	تحديد العلاقة بين مراكز الأنشطة يساعد الإدارة في تحديد التكاليف غير المباشرة.
0	0	5.7	5	9.2	8	48.3	42	36.8	32	تجميع التكاليف على أساس الأنشطة يقلل من انحرافات التكاليف غير المباشرة.
2.3	2	4.6	4	6.9	6	36.8	32	49.4	43	توزيع التكاليف حسب الأنشطة يساعد في الرقابة على عناصر التكاليف.
0.7	7	4	38	8.9	85	44.7	385	39.8	382	إجمالي العبارات

المصدر: نتائج الباحث، الميدانية، 2023م

يتضح من الجدول أعلاه أن نسبة (84.5%) من أفراد العينة يوافقون على إجمالي العبارات التي تقيس (نظام التكاليف على أساس الأنشطة يؤثر في الرقابة على عناصر التكاليف). بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (5.2%) أما أفراد العينة الذين لم يبدو إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (8.9%).

جدول رقم (3) يوضح الانحراف المعياري والمتوسط الحسابي وقيمة كاي لعبارات الفرضية: (نظام التكاليف على أساس الأنشطة يؤثر في الرقابة على عناصر

#### (التكاليف)

العبارة	الانحراف المعياري	المتوسط	الأهمية النسبية	مستوى الاستجابة	قيمة كاي تربيع	مستوى المعنوية	الترتيب
تجميع التكلفة في مراكز الأنشطة يساعد في تخصيص المواد الخام المباشرة.	0.80	4.28	80.4%	عالية جدا	86.50	0.000	3
معرفة مسببات التكلفة تؤدي إلى التحكم في انحرافات المواد المباشرة.	0.74	4.24	81.8%	عالية جدا	94.89	0.000	5
بناء نموذج للتكلفة يساعد الإدارة في تحديد المواد المباشرة الخاصة لكل نشاط على إحدى.	0.79	4.31	84.4%	عالية جدا	54.83	0.000	1

2	0.000	47.20	عالية جدا	%83.4	4.31	0.81	الالتزام بتنفيذ الأنشطة في موعدها يؤدي إلى التحكم في الأجر المباشرة.
8	0.000	67.42	عالية جدا	80.4%	4.13	0.86	التخطيط المسبق للأجر يساعد في تحديد انحرافات الأجر المباشرة.
9	0.000	47.66	عالية جدا	%82.4	4.08	0.78	تجميع الأعمال على هيئة أنشطة يؤدي إلى سهولة تتبع تكاليف الأجر المباشرة.
6	0.000	71.56	عالية جدا	%81.4	4.19	0.91	تحديد الأنشطة بصورة دقيقة يؤدي إلى التخلص من التكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج.
10	0.000	33.04	عالية جدا	%83.4	4.04	0.88	تحديد مسببات التكلفة تؤدي إلى الفصل الواضح بين التكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة.
11	0.000	65.47	عالية جدا	%80.4	4.01	0.86	تحديد العلاقة بين مراكز الأنشطة يساعد الإدارة في تحديد التكاليف غير المباشرة.
7	0.000	45.27	عالية جدا	%80.4	4.16	0.81	تجميع التكاليف على أساس الأنشطة يقلل من انحرافات التكاليف غير المباشرة.
4	0.000	81.33	عالية جدا	%85.4	4.26	0.94	تبويب التكاليف حسب الأنشطة يساعد في الرقابة على عناصر التكاليف.
	0.000	34.33	عالية جدا	%89	4.55	0.89	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث، نتائج الدراسة الميدانية، 2023م.

يتضح من الجدول رقم أعلاه ما يلي: الوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات الفرضية أكبر من الوسط الحسابي الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن اتجاه أفراد عينة الدراسة نحو هذه العبارات تسير في اتجاه موافقة أفراد عينة الدراسة على محتوى ومضمون العبارات التي تقيس (نظام التكاليف على أساس الأنشطة يؤثر في الرقابة على عناصر التكاليف). في المجتمع موضع الدراسة بمستوى استجابة عالية حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عام مقداره (4.55) وانحراف معياري (0.89) وأهمية نسبية (89%).

كما يلاحظ من الجدول أعلاه أن عبارة (بناء نموذج للتكلفة يساعد الإدارة في تحديد المواد المباشرة الخاصة لكل نشاط على حدى.) جاءت في المرتبة الأولى حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.31) بانحراف معياري (0.78) و بأهمية



نسبية مرتفعة بلغت (84.4%)، وبلغت قيمة (كأى تربيع) لهذه العبارة (54.83) وهي أكبر من القيمة الجدولية (5.37) عند مستوى دلالة معنوية 5%.

تليها في المرتبة الثانية الفقرة (الالتزام بتنفيذ الأنشطة في موعدها يؤدي إلى التحكم في الأجر المباشرة) بمتوسط حسابي (4.31) وانحراف معياري (0.81) وبأهمية نسبية (83.4%)، وبلغت قيمة (كأى تربيع) لهذه العبارة الرابعة (47.20) وهي أكبر من القيمة الجدولية (7.81) عند مستوى دلالة معنوية 5%.

أما المرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة (تحديد العلاقة بين مراكز الأنشطة يساعد الإدارة في تحديد التكاليف غير المباشرة). حيث بلغ متوسطها (4.01) وانحراف معياري (0.86) وأهمية نسبية بلغت (80.4%). قيمة (كأى تربيع) للعبارة التاسعة (65.47) وهي أكبر من القيمة الجدولية (5.37) عند مستوى دلالة معنوية 5%.

#### جدول رقم (4) يوضح التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الثانية: نظام التكلفة المستهدفة يوفر رقابة فعالة على عناصر التكاليف

العبارة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة	
	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
تحديد تكلفة الإنتاج مسبقاً تضع معياراً للتحكم في تكاليف الإنتاج.	39	44.8	31	35.6	11	12.6	5	5.7	1	1.1
تحديد هامش الربح يؤدي إلى تخفيض المصروفات غير المباشرة.	38	43.7	29	33.3	12	13.8	8	9.2	0	0
تحديد سعر البيع المستهدف يؤدي إلى التحكم في وضع الموازنات البيعية والإدارية.	42	48.3	29	33.3	12	13.8	3	3.4	1	1.1
الاعتماد على فريق عمل متداخل المهام يؤدي إلى التحكم في هدر الوقت.	32	36.8	32	36.8	14	16.1	8	9.2	1	1.1
التركيز في مرحلة تصميم المنتج يؤدي إلى التحكم في التكاليف غير المباشرة.	31	35.6	34	39.1	15	17.2	7	8	0	0
استخدام سلسلة القيمة يؤدي إلى تقليل انحرافات المواد الخام المباشرة.	37	42.5	27	31	17	19.5	6	6.9	0	0
التخطيط المسبق للربح يساعد في تخفيض تكاليف الإنتاج.	30	34.5	37	42.5	9	10.3	10	11.5	1	1.1
التركيز على الميزة التنافسية يؤدي إلى التحكم في عناصر التكاليف.	38	43.7	35	40.2	7	8	4	4.6	3	3.4
استخدام هندسة القيمة يساعد في ضبط التكاليف غير المباشرة.	45	51.7	26	29.9	12	13.8	3	3.4	1	1.1

إجمالي العبارات	332	42.4	280	35.8	109	13.9	54	6.9	8	.99
-----------------	-----	------	-----	------	-----	------	----	-----	---	-----

المصدر: إعداد الباحث، نتائج الدراسة الميدانية، 2023م.

يتضح من الجدول أعلاه أن نسبة (78.2%) من أفراد العينة يوافقون على إجمالي العبارات التي تقيس (نظام التكلفة المستهدفة يوفر رقابة فعالة على عناصر التكاليف)، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (7.9%) أما أفراد العينة الذين لم يبدو إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (13.9%).

**جدول رقم (5) يوضح الانحراف المعياري والمتوسط الحسابي وقيمة كاي لعبارات الفرضية الثانية: (نظام التكلفة المستهدفة يوفر رقابة فعالة على عناصر التكاليف)**

العبارات	الانحراف المعياري	المتوسط	الأهمية النسبية	مستوى الاستجابة	قيمة كاي تربيع	مستوى المعنوية	الترتيب
تحديد تكلفة الإنتاج مسبقاً تضع معياراً للتحكم في تكاليف الإنتاج.	.94	4.17	80.4%	عالية جداً	64.09	0.001	3
تحديد هامش الربح يؤدي إلى تخفيض المصروفات غير المباشرة.	.96	4.11	81.8%	عالية جداً	27.62	0.000	5
تحديد سعر البيع المستهدف يؤدي إلى التحكم في وضع الموازنات البيعية والإدارية.	.90	4.24	83.4%	عالية جداً	71.56	0.000	2
الاعتماد على فريق عمل متداخل المهام يؤدي إلى التحكم في هدر الوقت.	1.00	3.98	84.4%	عالية جداً	45.70	0.000	8
التركيز في مرحلة تصميم المنتج يؤدي إلى التحكم في التكاليف غير المباشرة.	.92	4.00	80.4%	عالية جداً	22.93	0.000	7
استخدام سلسلة القيمة يؤدي إلى تقليل انحرافات المواد الخام المباشرة.	.94	4.09	81.8%	عالية جداً	24.40	0.000	6
التخطيط المسبق للربح يساعد في تخفيض تكاليف الإنتاج.	1.01	3.97	81.4%	عالية جداً	53.86	0.000	9
التركيز على الميزة التنافسية يؤدي إلى التحكم في عناصر التكاليف.	.99	4.16	84.4%	عالية جداً	70.64	0.000	4
استخدام هندسة القيمة يساعد في ضبط التكاليف غير المباشرة.	.91	4.27	83.8%	عالية جداً	77.08	0.000	1
الإجمالي	0.77	4.11	81.8%	عالية جداً	41.62	0.000	

المصدر: إعداد الباحث، نتائج الدراسة الميدانية، 2018م.

يتضح من الجدول أعلاه: أن الوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات الفرضية أكبر من الوسط الحسابي الفرضي (3)، وهذا يشير إلى أن اتجاه أفراد عينة الدراسة نحو هذه

العبارات تسير في اتجاه موافقة أفراد عينة الدراسة على محتوى ومضمون العبارات التي تقيس (نظام التكلفة المستهدفة يوفر رقابة فعالة على عناصر التكاليف)، في المجتمع موضع الدراسة بمستوى استجابة عالية حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عام مقداره (4.11) وانحراف معياري (0.77) وأهمية نسبية (81.8%).

كما يتضح أن الفقرة (استخدام هندسة القيمة يساعد في ضبط التكاليف غير المباشرة). جاءت في المرتبة الأولى حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.27) بانحراف معياري (0.91) وأهمية نسبية مرتفعة بلغت (84.4%).

تليها في المرتبة الثانية الفقرة (تحديد سعر البيع المستهدف يؤدي إلى التحكم في وضع الموازنات البيعية والإدارية). بمتوسط حسابي (4.24) وانحراف معياري (0.90) وأهمية نسبية (83.4%).

3/ أما المرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة (التخطيط المسبق للربح يساعد في تخفيض تكاليف الإنتاج). حيث بلغ متوسطها (3.97) وانحراف معياري (1.01) وأهمية نسبية بلغت (81.4%).

لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق. وفيما يلي جدول يوضح نتائج اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق للعبارات التي تقيس لعبارات الفرضية (نظام التكلفة المستهدفة يوفر رقابة فعالة على عناصر التكاليف).

#### جدول رقم (6) الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثالثة: (نظام التكلفة المستهدفة

#### يوفر رقابة فعالة على عناصر التكاليف)

الترتيب	مستوى المعنوية	قيمة كاي تربيع	مستوى الاستجابة	الأهمية النسبية	المتوسط	الانحراف المعياري	العبارات
3	0.001	64.09	عالية جدا	80.4%	4.17	.94	تحديد تكلفة الإنتاج مسبقاً تضع معياراً للتحكم في تكاليف الإنتاج.
5	0.000	27.62	عالية جدا	81.8%	4.11	.96	تحديد هامش الربح يؤدي إلى تخفيض المصروفات غير المباشرة.
2	0.000	71.56	عالية جدا	83.4%	4.24	.90	تحديد سعر البيع المستهدف يؤدي إلى التحكم في وضع الموازنات البيعية والإدارية.
8	0.000	45.70	عالية جدا	84.4%	3.98	1.00	الاعتماد على فريق عمل متداخل المهام يؤدي إلى التحكم في هدر الوقت.
7	0.000	22.93	عالية جدا	80.4%	4.00	.92	التركيز في مرحلة تصميم المنتج يؤدي إلى التحكم في

							التكاليف غير المباشرة.
6	0.000	24.40	عالية جدا	%81.8	4.09	.94	استخدام سلسلة القيمة يؤدي إلى تقليل انحرافات المواد الخام المباشرة.
9	0.000	53.86	عالية جدا	81.4%	3.97	1.01	التخطيط المسبق للربح يساعد في تخفيض تكاليف الإنتاج.
4	0.000	70.64	عالية جدا	%84.4	4.16	.99	التركيز على الميزة التنافسية يؤدي إلى التحكم في عناصر التكاليف.
1	0.000	77.08	عالية جدا	%83.8	4.27	.91	استخدام هندسة القيمة يساعد في ضبط التكاليف غير المباشرة.
	0.000	41.62	عالية جدا	%81.8	3.36	0.77	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث، نتائج الدراسة الميدانية، 2018م.

يتضح من الجدول رقم أعلاه ما يلي:

- الوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات محور الدراسة الأول أكبر من الوسط الحسابي الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن اتجاه أفراد عينة الدراسة نحو هذه العبارات تسير في الاتجاه الإيجابي أي يعني موافقة أفراد عينة الدراسة على محتوى ومضمون العبارات التي تقيس (نظام التكلفة المستهدفة يوفر رقابة فعالة على عناصر التكاليف)، في المجتمع موضع الدراسة بمستوى استجابة عالية حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عام مقداره (3.36) وانحراف معياري (0.77) وأهمية نسبية (%81.8).
- كما يتضح أن الفقرة (استخدام هندسة القيمة يساعد في ضبط التكاليف غير المباشرة) جاءت في المرتبة الأولى حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.27) بانحراف معياري (0.91) و بأهمية نسبية مرتفعة بلغت (%84.4).
- تليها في المرتبة الثانية الفقرة (تحديد سعر البيع المستهدف يؤدي إلى التحكم في وضع الموازنات البيعية والإدارية) بمتوسط حسابي (4.24) وانحراف معياري (0.90) وبأهمية نسبية (%83.4) .
- أما المرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة (التخطيط المسبق للربح يساعد في تخفيض تكاليف الإنتاج). حيث بلغ متوسطها (3.97) وانحراف معياري (1.01) وأهمية نسبية بلغت (%81.4).
- اختبار (كاي تربيع): لعبارات الفرضية الثالثة: (نظام التكلفة المستهدفة يوفر رقابة فعالة على عناصر التكاليف):

لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار (كاى تربيع) لدلالة الفروق. وفيما يلي جدول يوضح نتائج اختبار كاى تربيع لدلالة الفروق للعبارات التي تقيس لعبارات الفرضية (نظام التكلفة المستهدفة يوفر رقابة فعالة على عناصر التكاليف).

#### 7. اختبار فروض الدراسة:

تناول الباحث في هذا المبحث مناقشة وتفسير نتائج الدراسة الميدانية وذلك من خلال المعلومات التي أسفرت عنها جداول تحليل البيانات الإحصائية وكذلك نتائج التحليل الإحصائي لاختبار الفرضيات التالية وهي:

الفرضية الأولى: نظام التكاليف على أساس الأنشطة يؤثر في رقابة على عناصر التكاليف.

#### جدول (7) نتيجة تحليل الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين نظام التكاليف على

##### أساس الأنشطة و الرقابة على عناصر التكاليف

الفرضية الأولى	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R <sup>2</sup> )	معامل الانحدار (B)	قيمة (T) المحسوبة	مستوى المعنوية	نتيجة العلاقة
نظام التكاليف على أساس الأنشطة يؤثر في الرقابة على عناصر التكاليف	0.77	0.59	0.814	9.620	0.000	قبول

المصدر: إعداد الباحث، نتائج الدراسة الميدانية، 2018م.

يتضح من الجدول (7) ما يلي:

هنالك ارتباط (قوي) بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والرقابة على عناصر التكاليف. ويتضح ذلك من خلال قيمة معامل الارتباط (R) وقدره (0.77)، وهي قيمة مطلقة لا تحدد شكل العلاقة بين المتغير التابع والمستقل وبالرجوع لقيمة معامل الانحدار (B) (0.814) مما يدل وجود علاقة طردية موجبة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة و الرقابة على عناصر التكاليف.

قيمة معامل التحديد (القوى التفسيرية) 59% من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (الرقابة على عناصر التكاليف) سببها المتغير المستقل (نظام التكاليف على أساس الأنشطة) وكما يتضح من نتائج التحليل وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغير التابع (الرقابة على عناصر التكاليف) والمتغير المستقل (نظام التكاليف على أساس

الأنشطة) وفقاً لاختبار (t) عند مستوى معنوية (5%) حيث بلغت قيمة (t) المحسوبة (9.620) بمستوى دلالة معنوية (0.000)، وهي قيمة أقل من مستوى المعنوية 5%. وعليه يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل والذي يشير إلى وجود نظام التكاليف على أساس الأنشطة يؤثر في الرقابة على عناصر التكاليف.

الفرضية الثانية: نظام التكلفة المستهدفة يوفر رقابة فعالة على عناصر التكاليف:

جدول (8) نتيجة تحليل الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين نظام التكلفة المستهدفة

يوفر رقابة فعالة على عناصر التكاليف

الفرضية الثانية	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R <sup>2</sup> )	معامل الانحدار (B)	قيمة (T) المحسوبة	مستوى المعنوية	نتيجة العلاقة
نظام التكلفة المستهدفة يوفر رقابة فعالة على عناصر التكاليف.	0.81	0.66	0.297	11.318	0.000	قبول

المصدر: إعداد الباحث، نتائج الدراسة الميدانية، 2018م.

يتضح من الجدول (8) ما يلي:

هنالك ارتباط (قوي) بين نظام التكلفة المستهدفة والرقابة على عناصر التكاليف. ويتضح ذلك من خلال قيمة معامل الارتباط (R) وقدره (0.81)، وهي قيمة مطلقة لا تحدد شكل العلاقة بين المتغير التابع والمستقل وبالرجوع لقيمة معامل الانحدار (B) (0.297) مما يدل وجود علاقة طردية موجبة بين نظام التكلفة المستهدفة يوفر رقابة فعالة على عناصر التكاليف.

قيمة معامل التحديد (القوى التفسيرية) 66% من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (رقابة فعالة على عناصر التكاليف) سببها المتغير المستقل (نظام التكلفة المستهدفة) وكما يتضح من نتائج التحليل وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغير التابع (الرقابة على عناصر التكاليف) والمتغير المستقل (نظام التكلفة المستهدفة) وفقاً لاختبار (t) عند مستوى معنوية (5%) حيث بلغت قيمة (t) المحسوبة (11.318) بمستوى دلالة معنوية (0.000)، وهي قيمة أقل من مستوى المعنوية 5%. وعليه يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل والذي يشير إلى نظام التكلفة المستهدفة يوفر رقابة فعالة على عناصر التكاليف.

8. خاتمة:

**1.8. النتائج:** بناءً على نتائج الدراسة الميدانية توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- يساعد استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رقابة على عناصر التكاليف.
- يؤدي نظام التكلفة المستهدفة إلى توفير رقابة فعالة على عناصر التكاليف.
- العمل على بناء نموذج للتكلفة مما يساعد الإدارة في تحديد المواد المباشرة الخاصة لكل نشاط على إحدى.
- على المؤسسة أن تلتزم بتنفيذ الأنشطة في موعدها هذا يساعد في إلى التحكم في الأجرور المباشرة.
- تعمل المؤسسة على تحديد سعر البيع المستهدف هذا يساعد في التحكم في وضع الموازنات البيعية والإدارية.
- العمل على تحديد تكلفة الإنتاج مسبقاً هذا يؤدي إلى التحكم في تكاليف الإنتاج.

**2.8. التوصيات:** من خلال ما تم التوصل إليه من نتائج يوصي الباحث بالآتي:

- استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة لما يوفره من معلومات عن رقابة على عناصر التكاليف.
- العمل على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في عملية الرقابة على عناصر التكاليف.
- الاهتمام بتطبيق محاسبة التكاليف الحديثة في المؤسسات الصناعية لما توفره من معلومات مفيدة في الرقابة على عناصر التكاليف.
- تحري الدقة في معرفة مسببات التكاليف للتحكم في الانحرافات.
- التخطيط لعمليات الإنتاج لمعرفة أسباب الانحرافات ومعالجتها مستقبلاً.
- التخطيط للربح مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف غير المباشرة.

**9. قائمة المراجع:**

- عبد المقصود دبيان، (2012)، زينبات محمد مرحوم، مبادئ محاسبة التكاليف، جامعة الإسكندرية كلية التجارة، الإسكندرية.
- ابن مزوزية إبراهيم، (2012)، اعتماد طريقة التكاليف المستندة على النشاط لقياس تكلفة الخدمات العمومية، كلية الدراسات العليا جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة.
- بثينة راشد الكعبي، (2016)، فاتن حاتم الفاضل، العوامل البيئية المؤثرة في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة في العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد مائة وستة، جامعة بغداد، بغداد.

جابي أحمد، (2011)، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية، كلية الدراسات العليا، جامعة الجزائر 3، الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة.

جمال النور كرم الله سليمان، (2014)، تقويم نظم محاسبة التكاليف الحديثة في الرقابة وتحديد وتخفيض التكلفة في صناعة السكر في السودان، كلية الدراسات العليا جامعة سنار، سنار، رسالة دكتوراه غير منشورة.

جليلة عيدان الذهبي وثنائر صبري الغبان، (2007)، استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد ثمانية وأربعون، بغداد. حسام أحمد محمد البياتي، (2016)، أثر التكامل بين تحليل القيمة وسلسلة القيمة في تخفيض التكاليف، كلية الرافدين الجامعة للعلوم، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد السابع وثلاثون، بغداد.

خالد محمد أحمد عبدالله، فتح الرحمن الحسن منصور، (2015)، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد إنتاج الكهرباء، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد السادس عشر، الخرطوم.

ذاكر عبد الله مصاروة وعبيد خيون الخفاجي، (2013)، الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة المتكاملة بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد الثالث وثلاثون، بغداد.

زهير خضر، (2009)، الأبعاد المختلفة للرقابة على التكاليف، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد العشرين، بغداد.

رمضان محمد غنيم، (1991)، الرقابة على التكاليف، كلية التجارة، جامعة القاهرة فرع الخرطوم.

سالمي ياسين، (2010)، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، كلية الدراسات العليا جامعة الجزائر 3، الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة.

سالم عبد الله حلس، محمد حسن خالد، (2012)، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، العدد العشرون.



سطم صالح حسين، هشام عمر الحديدي، سعد صالح، (2008)، دور مفاهيم هندسة القيمة في الموازنة بين بعدي الجودة وكلفها بهدف تحسين أداء الشركات، جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد العاشر، تكريت.

شحاتة السيد شحاتة، (2012)، محاسبة التكاليف الصناعية مبادئ وتطبيقات عملية، الدار الجامعية، الإسكندرية.

على عدنان أبو عوده، (2010)، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، كلية الدراسات العليا الجامعة الإسلامية غزة، رسالة ماجستير غير منشورة.

فيحاء عبد الله يعقوب ومحمد علي صالح، (2013)، تطبيق تقنية الكلف المستهدفة باستخدام الهندسة العكسية، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد الخامس وعشرون، بغداد.

كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، (2012)، محاسبة التكاليف الصناعية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان.

مشتاق كامل فرج، (2015)، استعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ استراتيجية المواجهة، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الثامن عشر، بغداد.

موسى الطيب أحمد العبيد، (2021)، دور التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف، كلية الدراسات العليا جامعة سنار، رسالة ماجستير غير منشورة، سنار.

نجاد أحمد مدني، عوض عبد الله حجاز، (1983)، مبادئ محاسبة التكاليف، دار النشر التربوي، الخرطوم.

محمد محمد عبد الغني، (2011)، محاسبة التكاليف القياس والرقابة، دار جامعة الإسكندرية للنشر، الإسكندرية.

نضال محمد رضا، إنعام محسن حسن، (2007)، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، العدد الأول، الرياض.

هيثم محمد عقل، (2013)، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجة بالوقت وأثره على سياسة توزيع الأرباح، كلية الدراسات العليا جامعة الأزهر، القاهرة، رسالة ماجستير غير منشورة.

[www.faculty.qu.edu.sa](http://www.faculty.qu.edu.sa).

[www.bayt.com](http://www.bayt.com).

[www.ay83m.wordpress.com](http://www.ay83m.wordpress.com).