IUGJEBS
Vol 29, No 3, 2021, pp 280 -311

ISSN 2410-5198

مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية

تاريخ الإرسال (2020-11-08)، تاريخ قبول النشر (2021-06-01)

" أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على تطوير إعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية " (دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية في قطاع غزة)

اسم الباحث: د. فؤاد محمد محمود شلّح

اسم الجامعة والبلد: كلية العلوم الإدارية والاقتصادية- المحاسبة، جامعة القدس المفتوحة، غزة

*البريد الالكتروني للباحث المرسل:

E-mail address: Fouadshallah197164@yahoo.com

https://doi.org/10.33976/IUGJEB.29.3/2021/11

الملخص:

هدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على تطوير اعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية في المنشآت الصناعية العاملة في مجال تصنيع الأدوات الصحية في قطاع غزة، ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة وتوزيعها على خمس منشآت صناعية مستهدفاً العاملين بها من (مدير مالي، مدير مبيعات، مدير إنتاج، رئيس حسابات، محاسب.....إلخ) حيث توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: إن مقومات تطبيق التكلفة المستهدفة لها أثر هام على تطوير اعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية من أهمها: إن المنشآت الصناعية تستخدم نظام محاسبة تكاليف يتناسب ونشاطها، ويتوفر لديها نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على التكلفة التاريخية والدراسات السوقية، كما أن لعناصر التكلفة المستهدفة أثر على تطوير اعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية أهمها تحديد التكلفة المستهدفة لما له من أثر كبير جداً باستخدامه كمعيار جيد يتفق مع ظروف المنشأة وخلال مرحلتي التخطيط والتصميم قبل البدء في عملية الإنتاج، اهتمام المنشآت الصناعية بتطوير اعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية على أساس مداخل حديثة كمدخل التكلفة المستهدفة. كما توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات منها: ضرورة اهتمام المنشآت الصناعية بمدخل التكلفة المستهدفة لتحديد التكلفة المستهدفة كمعيار لتخطيط المبيعات والتكاليف والأرباح لتطوير إعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية، ولتقييم الأداء لمقارنته بالأداء الفعلي في المنشأة. الاهتمام برغبات العملاء عند تحديد السعر المستهدف، وتحديد هامش الربح المستهدف بناءً على خطط ربحية طويلة الأجل، التنسيق بين جميع أقسام وإدارات المنشأة عند تحديد التكلفة المستهدفة لإحلال تقديراتها محل تقديرات بنود التكلفة وفقاً للأسلوب التقليدي عند اعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية في المنشآت الصناعية العاملة في قطاع غزة، وضرورة اهتمام المنشآت الصناعية بتنظيم دورات تدريبية لموظفي التكاليف لاستخدام مدخل التكلفة المستهدفة لإعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية.

كلمات مفتاحية: مدخل التكلفة المستهدفة، الموازنات التخطيطية التشغيلية.

"The effect of applying the target cost approach on developing the preparation of operational planning budgets" (a field study on a sample of industrial establishments in the Gaza Strip)

Abstract:

The study aims to demonstrate the impact of applying the target costing approach on developing the preparation of operational planning budgets in industrial firms operating in the field of sanitary ware manufacturing in the Gaza Strip. , Production manager, head of accounts, accountant, ... etc.). **Where the study reached a set of results, including**: The components of the target cost application have an important impact on developing the preparation of operational planning budgets, the most important of which are: industrial establishments use accounting system commensurate with their activity, and they have a good cost estimation system based on historical cost and market studies. The elements of the target cost have an impact on developing the preparation of operational planning budgets, the most important of which is Determine the target cost because of its very large impact by using it as a good standard consistent with the conditions of the establishment and during the planning and design stages before starting the production process. The interest of the establishments in developing the preparation of operational planning budgets on the basis of modern approaches, such as the target cost input. **The study also reached a set of recommendations, including**: The necessity for industrial establishments to pay attention to the target cost input to determine the target cost as a standard for planning sales, costs and profits to develop the preparation of operational planning budgets, and to evaluate performance to compare it with the actual performance in the establishment. Pay attention to customers' desires when determining the target price, and to determine the target profit margin based on long-term profit plans,Coordination between all sections and departments of the establishment when determining the target cost of replacing the estimates of the cost items according to the traditional method when preparing operational planning budgets in the industrial establishments operating in the Gaza Strip, The necessity for industrial establishments to pay attention to focus on organizing training courses for cost employees to use the target cost approach for preparing operational planning budgets.

Keywords: target cost approach - operational planning budgets.

مقدمة:

أدت التطورات والتغيرات المستحدثة لبيئة الأعمال الداخلية والخارجية المحيطة بمنشآت الأعمال إلى خلق العديد من التحديات أهمها نمو واشتداد المنافسة العالمية للعديد من الصناعات، التطورات التكنولوجية والتغيرات المستمرة في السوق، تحقيق رضاء العملاء، التي تواجه منشآت الأعمال ولمواجهة تلك التحديات يستلزم ضرورة قيام المنشآت بإحداث تطوير شامل لكافة أنظمتها الداخلية (إدارية، إنتاجية، ومحاسبية) على نحو يتلاءم وطبيعة تلك التطورات والملامح المستحدثة لبيئة الأعمال الحديثة. (فتيح،2017). وإن شان المنشآت الصناعية التي تعمل في فلسطين شأن المنشآت العالمية تأثرت أنظمتها الداخلية إدارية وإنتاجية ومحاسبية استناداً **للنتائج والتوصيات** التي قدمتها الدراسات السابقة منها الموازنات التخطيطية التقليدية أصبحت غير قادرة على مواكبة التطورات والتغييرات المستحدثة بمنشآت الأعمال لاعتمادها على البيانات التاريخية وعدم مراعاة المبادئ المتعارف عليها عند إعداد الموازنات، وعدم واقعية تقديرات عناصر الموازنات يترتب عليه مشكلات أخرى تتعلق بمتابعة تنفيذ الموازنات التخطيطية التشغيلية التي تتمثل في عدم الاعتماد علي بيانات الموازنة في متابعة عمليات التنفيذ الفعلي نتيجة عدم توافق الموازنات مع الظروف المحيطة، وعدم واقعية الأداء لأن الفروق التي قد تكون بين الأداء الفعلي والمخطط لا تعبر عن حقيقة مستوى الأداء الفعلي وما ينتج عن ذلك من فقدان الموازنات التخطيطية التشغيلية فعاليتها في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء(حسين،2010) ونتيجة لأهمية الموازنات التخطيطية التشغيلية في القطاع الصناعي ومالها من دور هام في تعزيز الوظائف الإدارية للمنشأة من تخطيط وتنسيق ورقابة وتقييم أداء، ومساعدة المنشأة في تحقيق الكفاءة في الإنفاق والإنتاج ورفع الكفاءة الإنتاجية (الرمحي،2018). اعتمدت فكرة البحث على أن هناك حاجة ماسة تدعو إلى ضرورة تطوير إعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية لما تعرضت له تلك الموازنات من انتقادات يجعلها غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة منها وهي إعداد موازنات تخطيطية واقعية قادرة على القيام بدورها الوظيفي بكفاءة. وذلك من خلال تبني تطبيق أحد المداخل الاستراتيجية لإدارة التكلفة يتمثل في مدخل التكلفة المستهدفة الذي يمكن من خلاله تحقيق واقعية ومرونة الموازنات التخطيطية التشغيلية من خلال رقابة وإدارة التكلفة على مدار دورة حياة المنتج، ويعتبر أكثر واقعية من المداخل الأخرى كـالتكلفة المعيارية. (حسين،2010) ، وهو مدخل موجه بالسوق ويراعي متطلبات العملاء ويعمل على الوصول إلى السعر المستهدف الذي يناسب امكانياتهم، وهامش الربح المستهدف الذي يناسب رغبات المنشأة مما يُحتم إدارة وتخفيض التكاليف وصولاً إلى التكلفة المستهدفة (Bock S., Pütz, 2017) ويُركز على كافة الابعاد المحددة والمؤثرة في التكلفة والتي تجعل من تقديراته أكثر واقعية وموضوعية، وأنه مدخلاً يناسب المنشآت التي لا تستطيع التحكم في الأسعار، وأن العلاقة بين مدخل التكلفة المستهدفة والموازنات التخطيطية التشغيلية هي علاقة تكاملية من خلال إحلال تقديراته محل تقديرات التكلفة وفقاً للأسلوب التقليدي لإعداد الموازنات (حسين،2010). لتطوير اعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية لتصبح أكثر نطاقاً وشمولاً تشمل معلومات مالية وغير مالية بإمكان المنشأة الاعتماد عليها لبناء مؤشرات مالية وغير مالية تتعلق بالجودة، وعلاقة المنشأة بالموردين والعملاء، كما تجعل الموازنات التخطيطية التشغيلية ذات منظور خارجي وداخلي لإعدادها، تتميز بالشمولية والواقعية (ابو عفيفة، 2018).

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في أن معظم منشآت الأعمال الفلسطينية بشكل عام الصناعية منها بشكل خاص تعاني من مشكلات في إعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية أهمها مدى واقعية تقديراتها والتي تمثلت في عدم ملاحقة التطورات في بيئة الأعمال الحديثة، وعدم الالتزام بالمبادئ المتعارف عليها عند إعداد الموازنات وما يترتب على ذلك من مشكلات أخرى تتعلق بمتابعة عمليات التنفيذ الفعلي والرقابة عليها، **وذلك استناداً للنتائج والتوصيات** التي قدمتها الدراسات السابقة، ونتيجة لما ذكر من انتقادات وقصور تُحد من فاعلية الموازنات التخطيطية كان لا بد من قيام المنشأة من تطبيق أحد المداخل المحاسبية الحديثة في مجال تخطيط التكلفة في محاولة للتغلب على الانتقادات المتعلقة بإعداد الموازنات التخطيطية أطلق على هذا المدخل مدخل

التكلفة المستهدفة الذي يعمل على ترشيد جوانب الإنفاق المختلفة خلال دورة حياة المنتج، وذلك بهدف تحقيق التخفيض المنشود في عناصر التكاليف وفي نفس الوقت تحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجي للمنتج ودراسة وتحليل تكلفة المنتج خلال كافة مراحل تحقيق القيمة. ويتم تقدير هذه التكلفة بالاعتماد على كل من سعر البيع والأرباح المستهدفة لتحقيقها من قبل إدارة المنشأة ومن ثم فهي تعتمد على بيانات البيئة الخارجية (بيانات السوق) في وضع تقديرات الموازنات على زيادة نطاق الموازنات التخطيطية التشغيلية لتشمل مؤشرات خاصة بالجودة وعلاقة المنشأة بالموردين، والعملاء، وتجعل الموازنات ذات منظور خارجي وداخلي تتميز بالشمولية والواقعية. **وبناءً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس التالي:**

هل يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على تطوير الموازنات التشغيلية التخطيطية للمنشآت الصناعية العاملة في مجال تصنيع الأدوات الصحية في قطاع غزة؟ وتفرعت عن هذا السؤال ثلاثة أسئلة فرعية هي:

1- هل يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لمقومات تطبيق التكلفة المستهدفة على تطوير الموازنات التخطيطية التشغيلية للمنشآت الصناعية العاملة في مجال تصنيع الأدوات الصحية في قطاع غزة؟

2- هل يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لعناصر التكلفة المستهدفة (السعر المستهدف، وهامش الربح المستهدف، تحديد التكلفة المستهدفة) على تطوير الموازنات التخطيطية التشغيلية للمنشآت الصناعية العاملة في مجال تصنيع الأدوات الصحية في قطاع غزة؟

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في الآتي:

أنها تعطي رؤية واضحة عن ضرورة المحافظة على فعالية الدور الوظيفي للموازنات التخطيطية التشغيلية خاصة في مجال التخطيط والرقابة وذلك لتعرض هذا النظام للعديد من المشكلات التي تؤثر على فعاليته وواقعيته تجعله غير قادر على الوفاء بالمتطلبات الوظيفية المرجوة منه. وضرورة إبراز مزايا ومقومات استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في المنشآت التي تطبق نظام الموازنات التخطيطية التشغيلية لما لذلك من أثر إيجابي في زيادة معدلات الربحية وتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة في بيئة الأعمال الحديثة. وتعطي رؤية واضحة عن أهمية المنشآت الصناعية العاملة في مجال تصنيع الأدوات الصحية كمنشآت صناعية فلسطينية تسهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية في قطاع غزة.

أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة في الآتي:

1- التعرف على أثر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على تطوير إعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية في المنشآت الصناعية العاملة في قطاع تصنيع الأدوات الصحية في قطاع غزة، كأحد المداخل الحديثة المقترحة لمعالجة أوجه القصور في إعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية.

2- التعرف على أثر عناصر التكلفة المستهدفة تتمثل في السعر المستهدف وهامش الربح المستهدف، تحديد التكلفة المستهدفة وصولاً إلى رقم التكلفة المستهدفة كمعيار يعمل على تطوير إعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية في المنشآت الصناعية العاملة في قطاع تصنيع الأدوات الصحية في قطاع غزة.

3- دعم ومساعدة المنشآت الصناعية بشكل عام والمنشآت الصناعية العاملة في مجال تصنيع الأدوات الصحية بشكل خاص في تحقيق تطور مستمر في أدائها بما يواكب التغيرات المتلاحقة بما يعزز ويحافظ من موقعها التنافسي.

فرضيات الدراسة:

تتمثل الفرضية الرئيسية للدراسة في الآتي:

لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على تطوير الموازنات التشغيلية التخطيطية للمنشآت الصناعية العاملة في مجال تصنيع الأدوات الصحية في قطاع غزة **ويتفرع عن الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية التالية:**

1- لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لمقومات تطبيق التكلفة المستهدفة على تطوير الموازنات التخطيطية التشغيلية للمنشآت الصناعية العاملة في مجال تصنيع الأدوات الصحية في قطاع غزة؟

2- لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لعناصر التكلفة المستهدفة (السعر المستهدف، وهامش الربح المستهدف، تحديد التكلفة المستهدفة) على تطوير الموازنات التخطيطية التشغيلية للمنشآت الصناعية العاملة في مجال تصنيع الأدوات الصحية في قطاع غزة.

حدود الدراسة:

- **الحدود الموضوعية:** اقتصرت الدراسة الحالية على تناول أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على تطوير اعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية بالتطبيق على المنشآت الصناعية العاملة في قطاع تصنيع الأدوات الصحية في قطاع غزة.
- **الحدود البشرية:** تكونت عينة الدراسة من جميع الموظفين العاملين في المنشآت الصناعية (مدير مالي، مدير مبيعات، رئيس حسابات، مدير إنتاج، محاسب،.... إلخ).
- **الحدود المكانية:** تم اختيار خمس منشآت صناعية تعمل في مجال تصنيع الأدوات الصحية كأكبر منشآت عاملة في قطاع غزة تتمثل في (شركة السكسك وشركاه، شركة تل الزهور للأدوات الصحية، شركة وائل إسليم وإخوانه، شركة كيبال للصناعة والتجارة، الشركة العربية لصناعة الأدوات الصحية).
- **الحدود الزمانية:** تم تطبيق هذه الدراسة في العام 2020 م

أولاً: الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات التي تناولت مدخل التكلفة المستهدفة، والموازنات التخطيطية التشغيلية سواءً كانت باللغة العربية أو باللغة الأجنبية يقوم الباحث باستعراضها للتعرف على طبيعتها وأهدافها وما توصلت إليه من نتائج وتوصيات منها:

أ- الدراسات التي تناولت مدخل التكلفة المستهدفة:

دراسة (Al-Hashimi ,2020) بعنوان : "Implementing Target Costing within the Supply Chain to Lean Costs: Case Study in Najaf Cement Factory"

" تطبيق نظام التكلفة المستهدفة داخل سلسلة التوريد لتحليل وتخفيض التكاليف (دراسة حالة مصنع إسمنت النجف) "

هدفت هذه الدراسة إلى تطبيق نظام التكلفة المستهدفة و سلسلة التوريد لتحليل وتخفيض تكاليف الأنشطة داخل مصنع إسمنت النجف، حيث أن نظام محاسبة التكاليف التقليدي لم يعد قادراً على توفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات الإدارية اللازمة، أو يُحقق رضاء العملاء في ظل منافسة حادة على المستوى المحلي والعالمي، كما تتضمن هذه الدراسة مناقشة أدبيات كيفية استخدام نظام التكلفة المستهدفة وسلسلة التوريد لتحليل وتخفيض التكاليف لوضع أساس لإجراء الدراسة التطبيقية بالاعتماد على بيانات معمل اسمنت النجف كدراسة حالة لمصانع اسمنت العراق التي تتسم بحدة المنافسة فيما بينها، ولأن المصنع محل الدراسة يواجه مشكلة ارتفاع السعر بالمقارنة مع المصانع المماثلة له في السوق المحلي ويسعى إلى تخفيض التكاليف، والاستغلال الأمثل لموارده توصلت **الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها،** أن الشركات الصناعية يجب أن تتخلى عن النظام التقليدي في احتساب التكلفة، والبدء في تطبيق التكلفة المستهدفة ضمن أنشطة سلسلة التوريد لتحليل وتخفيض التكاليف، وتحقيق رضاء العملاء في ظل منافسة حادة.

دراسة (الغمري،2019) بعنوان: "التكلفة المستهدفة وكايزن كآلية لتعزيز القيمة المدركة للعميل"

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة الدمج بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب كايزن ومدخل التسعير على أساس القيمة من أجل تعزيز القيمة المدركة للعميل وذلك من خلال الوقوف على الاحتياجات والمتطلبات الحقيقية للعملاء، والعمل على تخفيض التكلفة للوصول إلى رقم التكلفة المستهدف والذي يُمكن المنشأة من تحديد سعر مدرك يُقابل توقعات العميل ويمثل له قيمة حقيقية تضمن أداء متميز للمنتج في السوق، و**توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها** أنه يمكن من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب كايزن الوصول إلى التكلفة المستهدفة والتي تمكن من تحديد سعر تنافسي ينال رضا العميل ويقابل توقعاته ويعزز القيمة المدركة له، وبالتالي يزيد من مبيعات المنتج وإيراداته ويحسن من الأداء الاستراتيجي، كما أن التفاعل والدمج بين الأطر والأساليب والنظريات المحاسبية والإدارية يدعم تطوير كلاً منهما وينعكس على الممارسات العملية. كما توصلت الدراسة إلى **مجموعه من التوصيات منها** ضرورة التوجه نحو مزيد من الدراسات والأبحاث التي تهتم بمجال تعظيم القيمة المدركة للعميل.

دراسة (طالب،2019) بعنوان: "دور تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات"

تناول البحث دور التكاليف المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات في الشركات العامة للمشروبات الغازية. وهو يُعتبر من المداخل الحديثة التي تعمل على تخفيض التكاليف ومن ثم زيادة القدرة والاستمرارية على المنافسة في السوق. حيث تمثلت مشكلة البحث في التعرف على أوجه القصور في الأسلوب التقليدي المتبع في الشركة عينة البحث مما أدى إلى ضعف التحكم في التكلفة، واعتمد الباحث على البيانات والتكاليف الخاصة بالشركة. **وأوصى البحث** بضرورة تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركة عينة البحث، وتدريب العاملين واعداد دورات تدريبية لهم، وأكد على ضرورة معالجة المعوقات التي تحول دون وجود نظام تكاليف فعال ومنها تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركة عينة البحث.

دراسة (أحمد، 2018) بعنوان: "أثر التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة على القدرة التنافسية للمنشأة"

هدفت الدراسة إلى بيان أثر التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة على تعزيز القدرة التنافسية للمنشأة بما يسهم في خفض التكاليف وترشيد القرارات الاستراتيجية، توصلت الدراسة **إلى مجموعة من النتائج منها** أن أنظمة التكاليف التقليدية تعجز عن تلبية احتياجات الاستراتيجيات التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة، وأن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر أداه هامة لإدارة التكلفة لأنها تأخذ بعين الاعتبار مؤشرات البيئة الخارجية وانعكاساتها والإمكانيات الداخلية للمنشأة، كما أن فعالية ذلك الأسلوب يمتد إلى تخفيض التكلفة ليشمل مرحلة التخطيط والتصميم ما يعطي فعالية ونتائج أفضل لجهود خفض التكلفة، كما بينت الدراسة إلى أهمية الدور الذي يلعبه أسلوب هندسة القيمة في زيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة ، وأن التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة يحقق التوافق بين رغبات العميل وأهداف المنشأة ، وإشراك الموردين في جهود تخفيض التكلفة، وتحسين تكلفة المنتجات باستبعاد الأجزاء والمكونات غير الضرورية في تصميم المنتجات، كما توصلت الدراسة إلى **مجموعة من التوصيات منها** ضرورة التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة بهدف ترشيد القرارات الاستراتيجية وتحقيق الخفض الاستراتيجي للتكلفة للوصول إلى التكلفة التنافسية مما يدعم الميزة التنافسية للمنشأة في بيئة التصنيع الحديثة.

دراسة (فتيح، 2017) بعنوان: (استخدام التكلفة المستهدفة في تطوير معايير التكلفة)

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية نظام التكلفة المستهدفة في التوصل إلى السعر المستهدف والتكلفة المستهدفة للمنتج ومعرفة دور التكلفة المستهدفة في تحسين وتطوير معايير التكاليف، توصلت الدراسة **إلى مجموعة من النتائج منها** أنه يوجد أهمية لاستخدام نظام التكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة في ظل التطورات الحالية، وأن استخدام نظام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى إدارة وتخفيض التكاليف خلال مراحل دورة حياة المنتج مما ينعكس على تحقيق مزايا تنافسية، وأن نظام التكلفة المستهدفة والأساليب المعاونة لها كهندسة القيمة يساعد على تحسين وتطوير معايير التكلفة، كما توصلت الدراسة إلى **مجموعة من**

التوصيات منها ضرورة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة كأداة لتطوير معايير التكلفة ، لأنه نظام يراعي إنتاج منتجات تنافسية ترضي أذواق العملاء بالسعر والجودة المستهدفين. و يقوم على إدارة التكاليف والأرباح خلال دورة حياة المنتج ما يجعله نظاماً شاملاً ومناسباً في بيئة التصنيع الحديثة.

دراسة (Bock S., Putz, 2017) بعنوان : Implementing Value Engineering based on a multidimensional quality oriented control calculus within a Target Costing and Target Pricing approach

" بناء منهج رياضي متعدد الأبعاد موجه لقياس الجودة بالاعتماد على تطبيق هندسة القيمة ضمن نظام التكلفة المستهدفة والسعر المستهدف"

هدفت هذه الدراسة إلى بناء منهج جديد للرقابة الموجهة بالجودة لهندسة القيمة لتطبيقه بشكل معقول ضمن إطار مفهوم التكلفة المستهدفة والسعر المستهدف وذلك من أجل الوصول لبيانات موثوقة ودقيقة على أساس التكلفة المستهدفة والأسعار، حيث اقترحت الدراسة منهج رياضي للتخطيط الأساسي للجودة يتمثل في منهج البرمجة الديناميكية المحدد لتحديد البرامج المثلى، توصلت الدراسة إلى **مجموعة من النتائج منها** أن المنهج يعمل على تحديد التبيان لدراسة النتائج المترتبة على القرارات الفعلية، بالإضافة إلى مراقبة وفهم عملية صنع القرار في أقسام المبيعات والإنتاج، بما يدعم المحاسبة الإدارية الموجهة للقرار، كما توصلت الدراسة إلى **مجموعة من التوصيات منها** ضرورة بناء أي نموذج أو منهج على أساس نظام التكلفة المستهدفة لأنه نظام فعال للتخطيط والتصميم، وهو نظام موجه بالسوق ويراعي متطلبات العملاء ويعمل على الوصول إلى السعر المستهدف الذي يناسب إمكانياتهم مما يُحتم إدارة وتخفيض التكاليف للتوصل إلى التكلفة المستهدفة.

دراسة (حلس والحداد، 2012) بعنوان: "مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة" (دراسة ميدانية)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة ومدى ملائمة البيئة الصناعية لتطبيق هذا المدخل لمفهوم حديث في إدارة التكاليف، وأيضاً التعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة. ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بتصميم استبانة تم توزيعها على المدراء العاملين في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزه وتوصلت الدراسة إلى **مجموعة من النتائج منها** إن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة محل عينة الدراسة على وعي وإدراك بمفهوم التكلفة المستهدفة، إلا أنها لا تقوم باستخدام معادلة التكلفة المستهدفة بصورة علمية حديثة في تخفيض تكاليفها، بالإضافة إلى استخدام وتطبيق كثير من المبادئ المتعلقة بالتكلفة المستهدفة. كما توصلت الدراسة إلى **مجموعة من التوصيات منها** ضرورة تطبيق معادلة التكلفة المستهدفة بصورة علمية سليمة، وإنشاء فريق متعدد الخصائص يقوم بتحقيق التكاليف المستهدفة، والعمل على تنظيم بيئة الصناعات للشركات العاملة في قطاع غزة لتصبح أكثر ملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، والعمل أيضاً على إزالة المعوقات التي تحول دون التطبيق.

ب- الدراسات التي تناولت الموازنات التخطيطية التشغيلية:

دراسة (أحمد ، 2018) بعنوان: مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء"

هدفت الدراسة إلى بيان مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في الشركة العامة لصناعة الأسمدة في المنطقة الجنوبية – جمهورية العراق وذلك من خلال التعرف مدى إدراك إدارة هذه الشركة الصناعية لمدى تطبيق الموازنات التخطيطية ومدى استخدام القواعد والأسس العلمية في عملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء من خلال الموازنات التخطيطية وتوفير المعلومات الكافية واللازمة والتعاون بين الأفراد العاملين في أقسام الشركة كافة لإنجاح عملية التحضير لإعداد تلك الموازنات ومتابعة نتائجها على وفق تحليل مخرجات النظام وتقييم أداء الموازنات التخطيطية التي تم تطبيقها وقد توصلت

الدراسة إلى **مجموعة من النتائج منها** أن الموازنات التخطيطية ذات تأثير إيجابي في الرقابة وتقييم الأداء وكذلك وجود علاقة ارتباط إيجابية ومعنوية بين الموازنات التخطيطية والرقابة وتقييم الأداء ، ووجود رغبة لدى العاملين والإدارة العليا في الشركة بتطبيق الموازنات التخطيطية.

كما **أوصت الدراسة** بضرورة قيام إدارة الشركة بتوفير نظام إلكتروني يعني بإعداد الموازنات التخطيطية لكافة أقسام الشركة لسهولة استخراج النتائج، وضرورة التوعية بمفهوم وأهمية وأهداف الموازنات التخطيطية لكافة المستويات الإدارية في المنشأة لما لها من دور فعال وبارز في عملية الرقابة وتقييم الأداء.

دراسة (الرمحي ، 2017) بعنوان: استخدام الموازنات التخطيطية في تحسين التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على استخدام الموازنات التخطيطية في تحسين التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، وقد تم تصميم استبانة لقياس متغيرات الدراسة(استخدام الموازنات التخطيطية في تحسين التخطيط، استخدام الموازنات التخطيطية في تحسين الرقابة، استخدام الموازنات التخطيطية في تحسين تقييم الأداء)، وتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية والبالغ عددها (63) شركة، حيث تم توزيع استبانتين على كل شركة، وكان عدد المستجيبين (112) مستجيباً.

وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام الموازنات التخطيطية يؤدي إلى تحسين التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في الشركات الصناعية المدرجة في السوق الأول في بورصة عمان بدرجة كبيرة. كما أوصت تلك الدراسة بضرورة أن تدرك الإدارة العليا أهمية الموازنة التخطيطية في توفير بيانات دقيقة، واستخدمها كمؤشرات لتقييم الأداء

دراسة (Laura, et. al., 2014) بعنوان: Does Organization–Mandated Budgetary Involvement Enhance Managers, Budgetary Communication with Their Supervisors?

"دور الموازنة في تعزيز وظيفة الاتصال بين المدراء ومرؤوسيهم من خلال المشاركة في اعداد الموازنات في المنظمات"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى دور الموازنة في تعزيز وظيفة الاتصال بين المدراء ومرؤوسيهم في المنظمات من خلال المشاركة في إعداد وتنفيذ الموازنة والرقابة عليها وقد اعتمد الباحث على الاستبانة التي وزعت على عينة الدراسة، **وتوصلت الدراسة** إلى أن اجتماعات المديرين ومرؤوسيهم لها أثر إيجابي على تحسين إعداد الموازنة، وتحسين وظيفة الاتصال لزيادة فاعلية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المختلفة.

دراسة (أيوب وآخرون،2013) بعنوان : "اعتماد الموازنات التخطيطية في تحليل الانحرافات كأساس لتقويم الأداء في الشركات الصناعية: بحث تطبيقي في شركة بغداد للمشروبات الغازية"

هدفت الدراسة إلى وضع صيغ عملية تستفيد منها الشركات الصناعية في تقويم أدائها من خلال الإنجاز الفعلي والمخطط مسبقاً بموجب الموازنات التخطيطية لها حيث **أظهرت نتائج الدراسة** من خلال تحليل انحرافات الموازنة التخطيطية أن الإدارة تتحفظ في عملية وضع التقديرات المستقبلية لكي تتجنب المساءلة مستقبلاً باعتبار أن عدم تحقيق التقديرات تعد دلالة على ضعف الإدارة أو عدم كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة. **وأوصت الدراسة** بضرورة أن يتم تقدير الموازنة على أسس أو توقعات العمل الكلي وبشكل جدي نحو تحقيقها، وبهدف بيان دور الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية.

ج- الدراسات التي تناولت التكامل بين مدخل التكلفة المستهدفة الموازنات التخطيطية التشغيلية:

دراسة (ابوعفيفه،2018) بعنوان : "أثر نظام التكلفة المستهدفة في استخدام الموازنات التقديرية في شركات التأمين الأردنية"

هدفت هذه الدراسة إلى إمعان النظر في أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في استخدام الموازنات التقديرية في شركات التأمين الأردنية، حيث اعتمدت الدراسة على تحديد خمسة أبعاد رئيسية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة، وهي تحديد احتياجات

العملاء وتحليل السوق وتصميم المنتجات والعمل الجماعي والتحسين المستمر. واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليل استخداما لأسلوب الاستبانة، حيث تم توزيع (120) استبانة على العاملين في الإدارات والأقسام المالية في (24) شركة تأمين ممارسة لنشاطها التأميني في الأردن (خمسة استبانات لكل شركة)، وتم استرداد ما يساوي (87) استبانة من ما تم توزيعه وبنسبة (%72,5).

توصلت الدراسة إلى أنه يوجد أثر لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في استخدام الموازنات التقديرية في شركات التأمين الأردنية، حيث يوجد أثر لتصميم المنتجات من أبعاد نظام التكلفة المستهدفة في استخدام الموازنات التقديرية في شركات التأمين الأردنية، في حين لا يوجد أثراً لتحديد احتياجات العملاء وتحليل السوق والعمل الجماعي وعمليات التحسين المستمر من أبعاد نظام التكلفة المستهدفة في استخدام الموازنات التقديرية في شركات التأمين. **وأوصت الدراسة** إلى حث شركات التأمين الأردنية على تطبيق نظام التكاليف المستهدفة بكافة أبعاده ليثري بذلك عملية استخدام الموازنات التخطيطية.

دراسة (Bengu , 2010) بعنوان : "دور إعداد الموازنة التخطيطية على أساس النشاط على أساليب التكلفة المستهدفة"

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر تطبيق مدخل الموازنات التقليدية ومدخل الموازنات على أساس النشاط على مدخل التكلفة المستهدفة، توصلت هذه الدراسة إلى أن استخدام الموازنة على أساس النشاط سيزيد من احتمال النجاح في الوصول إلى التكلفة المستهدفة من خلال الفائدة الأساسية المنطقية التي يقوم عليها مدخل التكلفة المستهدفة، وأن الخواص المميزة لكل منتج والموارد المطلوبة لإنتاجه تُحدد قبل البدء بعملية الإنتاج والتي لا يمكن تحقيقها من خلال نظام التكلفة التقليدية. كما **توصلت الدراسة** إلى أن التغيرات العالمية في بيئة الأعمال تؤثر بشكل كبير على احتياجات وتوقعات وتفضيلات العملاء، مما يدفع الشركات إلى التنافس في الخدمات المقدمة، فالعملاء لا يأخذون بعين الاعتبار السعر وجودة المنتج فقط، ولكن أيضاً خدمات ما بعد البيع المقدمة من قبل الشركات، ويعتبر كلاً من منهجي التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط من أكثر المناهج المعاصرة والمناسبة لتلبية احتياجات وتوقعات العملاء والشركات بالمقارنة مع المدخل التقليدي للتكلفة.

دراسة (حسين،2010) بعنوان : "اعداد الموازنات التخطيطية وفقاً للتكاليف المستهدفة– دراسة تحليلية تطبيقية"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية ودور مدخل التكلفة المستهدفة في إعداد الموازنات التخطيطية كمدخل في مجال التخطيط والرقابة وتخفيض التكلفة وتخطيط الربحية وتوصلت هذه الدراسة إلى **مجموعة من النتائج** منها أن مدخل التكلفة المستهدفة أكثر واقعية من المداخل الأخرى (التكلفة المعيارية) ، وأنه يركز على كافة الابعاد المحددة والمؤثرة في التكلفة والتي تجعل من تقديراته أكثر واقعية وموضوعية، وأنه مدخلاً يناسب المنشآت التي لا تستطيع التحكم في الأسعار، وأن العلاقة بين مدخل التكلفة المستهدفة والموازنات التخطيطية التشغيلية هي علاقة تكاملية من خلال إحلال تقديراته محل تقديرات التكلفة وفقاً للأسلوب التقليدي لإعداد الموازنات. **وأوصت هذه الدراسة** إلى ضرورة إعداد الموازنات التخطيطية وفقاً لمدخل التكلفة المستهدفة الذي يساهم في إثراء تقديرات الموازنات التخطيطية ما يؤدي إلى تفعيل الدور الوظيفي للموازنات، وزيادة واقعيتها وكفاءتها.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

أظهرت العديد من الدراسات العلمية السابقة باللغة العربية أو الانجليزية التي تناولت موضوعات الدراسة الحالية، سواء ما يرتبط بمدخل التكلفة المستهدفة أو الموازنات التخطيطية أو التكامل بينهما، تمركزت جُلها في تناول أهمية وخصائص ومميزات وتطبيق كلاً منهما، إلا أن العديد من الدراسات قد أهملت أهمية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في إعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية وتطويرها، وبالتالي تُعد الدراسة الحالية من المحاولات العلمية الحديثة التي تهتم بإيجاد أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على تطوير الموازنات التخطيطية كدراسة ميدانية على المنشآت الصناعية العاملة في مجال تصنيع الأدوات الصحية في فلسطين – قطاع غزة الأولى من نوعها في حدود علم الباحث، في محاولة للوصول إلى نتائج وتوصيات لا مكانية تعميمها

على المنشآت الصناعية، وتساعد في إثراء الجوانب النظرية والتطبيقية لمساهمات مدخل التكلفة المستهدفة في المنشآت ومدى تأثيره على الموازنات التخطيطية التشغيلية، وإمكانية تعميمها.

ثانياً: الجانب النظري:

أ- مدخل التكلفة المستهدفة: Target Costing

- **مفهوم التكلفة المستهدفة:**

بدأت فكرة مدخل التكلفة المستهدفة منذ مطلع الستينات بالقرن الماضي، حيث برزت فكرته في الشركة اليابانية وتحديداً شركة تويوتا (Toyota) والعديد من الشركات الصناعية الكبرى، تتمثل الفكرة الأساسية وراء مدخل التكلفة المستهدفة في الموازنة بين احتياجات ومتطلبات العملاء والربح المطلوب من قبل المنشأة، هذا ويهدف مدخل التكلفة المستهدفة إلى الحد من التكلفة الإجمالية لكامل دورة حياة المنتج أو تطوير منتجات قائمة، بالإضافة إلى التأكيد على الجودة وتلبية متطلبات العملاء، ولذلك فهي تهتم بمرحلة التصميم من خلال الاهتمام بخصائص المنتج وعمليات الإنتاج (Bock S., Pütz, 2017). هذا ولا يوجد تعريف موحد لمدخل التكلفة المستهدفة فقد عُرف بأنه مدخل يهدف إلى خفض تكاليف المنتجات بناءً على فهم احتياجات ورغبات العملاء وبصورة تكفل تحقيق الأرباح المستهدفة والأسعار المستهدفة دون الإخلال في عامل الجودة (ابوعفيفة، 2018). كما عُرف بأنه مدخل يهدف إلى تقديم منتج للسوق بجودة عالية وسعر منخفض يتمشى مع أسعار المنافسين ومحققاً للأرباح المطلوبة وذلك من خلال تخفيض تكاليف المنتج ابتداءً من مرحلة التخطيط والتصميم وحتى تحديد سعر البيع المستهدف (أحمد،2018). وبناءً على التعريفات السابقة **يرى الباحث** أن الهدف الرئيس لمدخل التكلفة المستهدفة يتمثل في تخفيض تكلفة المنتجات، وتحقيق الربح المستهدف للمنشأة، والجودة واشباع رغبات وحاجات العملاء وتطوير سوق المنتج، ومن الأهمية ضرورة تحديد التكلفة المستهدفة

- **مقومات نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة:**

لنجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يجب توفير ما يلي (فتيح،2017 ، أحمد،2018)

- وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية.
- وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على الدراسة السوقية.
- الدعم من قبل الإدارة العليا وذلك بسبب الطبيعة الاستراتيجية لهذا المدخل ولتأثيره على أسلوب العمل في مختلف الإدارات داخل المنشأة بالكامل.
- تشجيع وتطوير فرق العمل التي تحتوي على أفراد من مختلف الإدارات والتخصصات.
- تنمية العلاقات مع الموردين بحيث تكون قائمة على التعاون بدلاً من ربح طرف على حساب خسارة للطرف الآخر.
- مشاركة جميع المعلومات المتاحة بين جميع الإدارات والأفراد وعدم اختصاص البعض بها.
- وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم بين المنشأة والموردين أو بين المنشأة والعملاء أو بين مختلف الإدارات والأقسام داخل المنشأة لتسهيل تقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات.
- اعتماد الإدارة على أسلوب تفويض السلطات لفرق العمل لمساعدتها على الابتكار والإبداع.
- تقييم جميع الأنشطة والأعمال والأفراد بمدى مساهمتهم في تحقيق استراتيجية الربح للمنشأة.

- **مزايا تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة:**

تتعدد وتتنوع المزايا الناجمة عن استخدام المنشآت لمدخل التكلفة المستهدفة منها: (طالب،2019)، أنه يساعد في إجراء التحسينات الخارجية، وفي تحسين العلاقات مع الموردين، ويشرح ويصف هيكل أو خطة التطوير مع الأخذ بعين الاعتبار ديناميكية التسعير وتعقد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين، وأنه ليس أسلوب إداري لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي ولكنه أسلوب يهدف إلى تخفيض التكاليف، ويُنمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين في المشروع

لتحقيق العمل على إخراج المنتج بالصورة المطلوبة، ومدخل يتنبأ بالتكاليف المطلوبة ويجهز للإنتاج في حدودها، ويُعتبر مدخل وأداه لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد، ويُؤدي إتباع مدخل التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات ذات اسعار مرغوبة من قبل العملاء وتكون محققة لأهداف الربحية في ذات الوقت.

- **خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة:**

تتعدد طرق تطبيق وتحديد التكلفة المستهدفة منها(حسين،2010)، **طريقة الإضافة** وهي طريقة تعتمد على تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء من المنتج أو النشاط بدءاً بمستوى التكلفة الحالي مع الأخذ بعين الاعتبار أية تخفيضات محتملة في التكلفة، ويتم تجميع هذه التكلفة لكل منتج طبقاً للوظائف التي يحققها حتى يمكن الوصول إلى التكلفة المستهدفة للمنتج الجديد ويعاب على هذه الطريقة صعوبة تقدير آثار التحسينات المتوقعة على تكلفة المنتج خاصة الجانب المتعلق بالعوامل الخارجية. **ومنها طريقة معدل تخفيض التكلفة** وهي طريقة يتم بموجبها تقدير التكلفة المستهدفة عن طريق تطبيق معدل تخفيض على التكلفة الحالية بما يعكس معدل التطور التكنولوجي في أداء المهام. ويمكن تطبيق هذه الطريقة على منتجات قائمة يراد تطورها، أو إذا كانت المنشأة تقوم بإنتاج منتجات مشابهة إلى حد كبير للمنتجات الحالية ويتم تقدير التكلفة المستهدفة وفقاً لهذه الطريقة وفق المعادلة التالية: التكاليف الحالية – (معدل التخفيض المستهدف × التكلفة الحالية) ويعاب على هذه الطريقة هو الأسلوب الذي يتم به تحديد معدل التخفيض المستهدف ومدى تعبير هذا المعدل عن التحسينات الحقيقية في الأداء أو التطوير الحقيقي في أساليب الأداء، ومدى تأثير ذلك على خفض التكلفة الحالية للوصول إلى التكلفة المستهدفة. **ومنها طريقة الخصم** وهي طريقة بموجبها يتم تقدير التكلفة المستهدفة من خلال طرح الربح المستهدف تحقيقه من سعر البيع السوقي ونظراً لما تتميز به هذه الطريقة من إمكانية الوصول إلى التخفيض المستهدف في التكلفة مع الاحتفاظ بمستوى الربح المخطط المراد تحقيقه لذا سوف يعتمد الباحث في هذه الدراسة على تلك الطريقة لتوضيح خطوات تقدير التكلفة المستهدفة لأنها تمتاز بالدقة والموضوعية من الطرق السابق عرضها، بالإضافة أنها تأخذ في عين الاعتبار كافة العامل المحيطة والمؤثرة على الأداء داخلية كانت أم خارجية خاصة الأسعار المستهدفة التي ترضي العملاء، والأرباح المستهدفة التي تحقق سياسة الإدارة، لذلك يُفضل استخدام هذه الطريقة عند تقدير التكلفة المستهدفة عن بقية الطرق البديلة **حسب الخطوات التالية:**

1- تحديد سعر البيع المستهدف:

وهو سعر بيع الوحدة من المنتج الذي يُحقق للمنشأة الحصة السوقية المقترحة أو توسيع نطاق الحصة السوقية الحالية وكسب أسواق جديدة من خلال التركيز على العميل بتحقيق متطلباته ورغباته تجاه جودة المنتج، والسعر المقبول من العميل والذي يكون مستعداً لدفعه مقابل وظائف ومميزات المنتج، والحصة السوقية المستهدفة لتقدير سعر البيع (طالب،2019)

2- تحديد هامش الربح المستهدف:

يعبر الربح المستهدف عن مقدار الأرباح التي ترغب إدارة المنشأة في تحقيقه من المنتج، ويتم تقدير الربح المستهدف في ضوء التخطيط الاستراتيجي للأرباح المنشأة، وذلك لأن تطوير منتج قائم أو إنتاج منتج جديد يجب أن يتماشى مع الخطط الاستراتيجية للمنشأة ككل، وقد يتم تحديد اجمالي الربح المستهدف على اساس خطة الربحية متوسطة الأجل والتي تعكس التخطيط الاستراتيجي للمنشأة، وتفضل الكثير من المنشآت استخدام معدل العائد على المبيعات بدلاً من معدل العائد على الاستثمار عند تقدير الربح المستهدف. وقد يرجع تفضيل معدل العائد على المبيعات عند تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة أنه يعكس ربحية كل منتج بوضوح، كما يكون من المستحيل احتساب معدل العائد على الاستثمار لكل منتج وخاصة عندما تنتج المنشأة العديد من المنتجات بأحجام صغيرة، كما أن معدل العائد على المبيعات مفيداً جداً في اتخاذ القرارات وخاصة تلك المتعلقة بالشراء والإنتاج والبيع، يسهل استخدام معدل العائد على المبيعات من عمل المقارنات بين المنتجات على أساس الربحية (حسين،2010).

3- مرحلة تحديد التكلفة المستهدفة:

يتم تحديد التكلفة المستهدفة من خلال طرح الربح المستهدف تحقيقه من سعر البيع المستهدف **وفقاً للمعادلة التالية:**

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف – هامش الربح المستهدف. وبعد الوصول إلى التكلفة المستهدفة يتم تحليلها إلى بنودها من خامات وأجور ومصروفات غير مباشرة أخرى ثم تحديد فجوة التكلفة وذلك من خلال مقارنات تقديرات بنود التكلفة المستهدفة ببنود التكلفة المقدرة للإنتاج، وتبدأ محاولات التغلب على هذه الفجوة من خلال استخدام الأدوات المساعدة في تحقيق التكلفة المستهدفة كأدوات (هندسة القيمة، التحسين المستمر... إلخ) (أحمد،2018)

من خلال العرض السابق لمدخل التكلفة المستهدفة **يرى الباحث** أن رقم التكلفة المستهدفة الذي يتم التوصل إليه اعتماداً على السعر المستهدف وهامش الرباح المستهدف، وفق اساليب علمية مراعية لدورة حياة المنتج يكون معيار مناسب للتكلفة والذي يتم بمشاركة جميع الإدارات والتخصصات المختلفة في المنشأة، ينبغي أن يتسم بالقبول من إدارة المنشاة والعاملين والمنفذين كمعيار تخطيطي يتوافق وظروف السوق واحتياجات ورغبات العملاء، واحتياجات الإدارة من هامش ربح مستهدف. ومعياراً للرقابة وتقييم الأداء يسهل مقارنته بالأداء الفعلي في المنشأة بحيث يكون معبراً عن أفضل ما يمكن تحقيقه في الأداء في ظل الإمكانيات، ليسري هذا الأمر في كل مركز تكلفة أو إنتاج بصورة مستقلة.

ب- الموازنة التخطيطية الشاملة:

- **مفهوم الموازنة التخطيطية الشاملة:**

تسعى منظمات الأعمال وخصوصاً المنظمات الصناعية إلى الاستخدام الأمثل لمواردها لتقليل الهدر، وذلك من خلال التخطيط ومن ثم الرقابة ومن ثم تقييم الأداء وتعتبر الموازنات التخطيطية من الوسائل الرقابية التي تؤثر على أداء المنشأة وتزيد من قدرتها على تحقيق أهدافها(الرمحي،2017). وتُعد الموازنات التخطيطية أحد الأساليب العلمية والمحاسبية التي تساعد إدارة المنشأة في تخطيط كل نشاط من أنشطة المنشأة في الفترة أو الفترات المقبلة وقد تعددت تصنيفات الموازنة من أهما الموازنة التخطيطية الشاملة حيث عُرفت بتعاريف متعددة ومتنوعه إلا أن معظم التعاريف التي وضعها الكُتاب والباحثون تدور حول اعتبار الموازنة التخطيطية الشاملة (حسين، 2010). هي موازنة تغطي كافة أوجه نشاط المنشأة المختلفة بدءاً بكمية وقيمة المبيعات المتوقعة وانتهاء بقائمة الدخل والميزانية العمومية وقائمة التدفقات النقدية (ابونصار ، 2018). وتنقسم الموازنة التخطيطية الشاملة إلى مجموعتين هما الموازنات التشغيلية والموازنات المالية، ويُقصد بالموازنات التخطيطية التشغيلية تلك الموازنات التي تتعلق بنشاط المنشأة والتي تتضمن وصفاً تفصيلياً لتقديرات الإيرادات والتكاليف المتوقعة لتحقيق أهداف الربحية المخططة وبذلك فهي تتضمن (موازنه المبيعات وموازنة الإنتاج، وموازنة الاحتياجات من المواد وموازنة المشتريات، وموازنة الأجور، وموازنة المصروفات الصناعية غير المباشرة، وموازنة المصروفات). ويُقصد بالموازنات المالية تلك الموازنات التي تعمل على توضيح الجانب التمويلي المالي والمركز المالي التقديري المطلوب للعمليات التشغيلية المخططة وبذلك فهي تتضمن (الموازنة النقدية، وقائمة المركز المالية المخططة، و قوائم التدفق النقدي المخططة، وقائمة الدخل المخططة) (حسين، 2010)، **ويرى الباحث** أن **الموازنات التخطيطية التشغيلية** وما تتضمنه تلك الموازنات من تقديرات خاصة بالإيرادات والتكاليف وحجم النشاط تُشكل أهمية كبيره لأنها تُعتبر مسؤولة عن تحديد الموقف التنافسي للمنشأة ، سوف يتم إلقاء الضوء على أهمية هذا النوع من الموازنات، بالإضافة إلى عرض مشكلات إعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية في كل من مجالي التخطيط والرقابة.

- **أهمية الموازنات التخطيطية التشغيلية:**

تُؤدي الموازنات التخطيطية التشغيلية أدواراً مختلفة تنبع من الوظيفة الإدارية بشكل عام حيث تُعد تلك الموازنات أدوات هامة في العديد من المجالات والتي من أهمها **التخطيط والاتصال والتنسيق والرقابة والتحفيز** فهي أداه تخطيط تساعد إدارة المنشأة على التخطيط الشامل لجميع الأنشطة والموارد المتاحة في سبيل تحقيق الأهداف المحددة والمرغوب فيها وذلك لفترات مقبلة في ظل

الظروف المحيطة بالمنشأة حيث تعتبر هذه الأهداف نقطة البداية في إعداد الموازنات التخطيطية (أحمد، 2018) وأداه للاتصال باعتبارها بين مختلف المستويات الإدارية بالمنشأة وبين إدارة الموازنة وذلك من خلال وجود شبكة اتصال على درجة عالية من الكفاءة تسمح بتبادل المعلومات بين إدارة الموازنة والنظم الفرعية للمنشأة (حسين،2010)، وأداه للتنسيق لأنها تساعد إدارة المنشأة على تحقيق وظيفة التنسيق لأن الموازنة باعتبارها خطة متكاملة تقوم على مراحل تتأسس على تقديرات أو خطط فرعية تستوجب إجراء التنسيق التام بين أهداف الإدارات والأقسام بالمنشأة، وأن التخطيط لأنشطتها يعني ضرورة إجراء التنسيق بين الإدارات والأقسام، ولا يفهم من ذلك أن التنسيق ليس هدفاً بحد ذاته بل وسيله لتحقيق هدف الاستمرار في العملية الإنتاجية بصورة أكثر كفاءة في المستقبل(ابوعفيفه،2018)، وأداه للرقابة تساعد إدارة المنشأة على تنفيذ الأعمال والمهام المطلوبة من الأقسام والمستخدمين كافة إذ توفر الموازنة للإدارة فرصة مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وتحديد الفروق وتحليلها إما لفروق موجبة لتنميتها وتعزيزها أو فروق سالبة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية فيما يتعلق بها(أحمد،2018)، وأداة للتحفيز لتحفيز العاملين من خلال تقييم الأداء الفعلي للعاملين مع المخطط وفقاً لما تضمنته الموازنة ومن ثم مكافئة العاملين الذين تجاوز أداؤهم الفعلي عن المخطط والسماح لهم بالمشاركة في اعداد الموازنات ما يمنح العاملين مزيداً من الشعور بالأخلاق والالتزام الأدبي نحو تحقيقها(ابوعفيفة، 2018). **يرى الباحث** مما تقدم أن الموازنات التخطيطية التشغيلية هي أسلوب يتم بمقتضاه وضع تقديرات للعمليات المستقبلية خلال فتره زمنية محددة في صورة خطة مالية شاملة تتخذ كأداة تخطيطية ورقابية يتم على أساسها متابعة وتقييم الأداء بالمنشأة.

- **مشكلات إعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية:**

رغم الأهمية المتزايدة للموازنات التخطيطية التشغيلية كأداة مساعدة للإدارة في مجالي التخطيط والرقابة على الأنشطة المختلفة في المنشأة إلاّ أن عدم واقعية بيانات تلك الموازنات تؤدي إلى انخفاض قدرتها على تحقيق وظائفها نتيجة لعدد من المتغيرات أو المشكلات الفرعية التي تتمثل في: (حسين،2010)

1- عدم ملاحقة التطورات في بيئة الأعمال الحديثة:

شهدت بيئة الأعمال تطورات متتالية في البيئة الخارجية على كافة الأصعدة المحلية والعالمية في الآونة الأخيرة، كان لهذه التطورات العديد من الانعكاسات على الموازنات التخطيطية بمنشآت الأعمال من أهمها تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، وزيادة وتضخم المنشآت عابرات القارات، وزيادة حدة المنافسة التي تواجهها منشآت الأعمال حالياً نتيجة مباشرة وحتمية لتطورات تكنولوجيا المعلومات حيث ساعدت تلك التطورات على تحقيق المنافسة الكاملة وزيادة أهمية دور الموازنات كأداة تخطيطية ورقابية، فهناك علاقة وثيقة بين الاستخدام المتزايد لأساليب الرقابة الإدارية(التكاليف المعيارية، الموازنات التخطيطية، الرقابة الإحصائية للجودة) وبين درجة المنافسة، ولذلك فإن تجاهل انعكاسات تطور البيئة الخارجية لنظام الأعمال عند وضع تقديرات عناصر الموازنات سوف يؤدي إلى عدم واقعية تلك التقديرات وما ينتج عن ذلك من فقدان الموازنات التخطيطية التشغيلية فعاليتها في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء(حسين،2010).

2- عدم دقة التنبؤ عند وضع تقديرات الموازنة:

تعتمد الموازنة في اعدادها على وضع تقديرات تفصيلية لمختلف أوجه نشاط المنشأة لفترة زمنية مستقبلية وبالتالي فلابد من الاعتماد على أساليب التنبؤ المختلفة للوصول إلى أفضل التقديرات وأكثرها ارتباطا بظروف المستقبل ونظراً لأن المستقبل مجهول لذلك يزداد عنصر عدم التأكد والذي يؤثر على دقة التنبؤات (ابوعفيفة،2018). ولذلك تتعرض تقديرات الموازنة لما يسمى بصعوبات وأخطاء التنبؤ والتي ما هي في حقيقتها إلا نتيجة لعدد من المتغيرات التي قد تنتج من داخل المنشأة أو من خارجها تؤثر على دقة التنبؤ من **المتغيرات الداخلية** (مدى شمول البيانات المستخدمة ومدى توافرها، وامكانية الاعتماد على البيانات المستخدمة، والأسلوب المستخدم في التنبؤ هل يتم الاعتماد على الحكم الشخصي أم على الأساليب العلمية والإحصائية، وهل يتم

تشغيل البيانات بالطريقة اليدوية أم الإلكترونية) ومن **المتغيرات الخارجية** التي تؤثر على دقة التنبؤ تلك المتغيرات التي تتعلق بسوق المنتج خاصة في حالة المنتجات الجديدة، ونصيب المنشأة من السوق، وأذواق العملاء (ابراهيم،2014)

وبناء على ما سبق **يرى الباحث** إن المتغيرات الداخلية والخارجية تؤثر على دقة التنبؤ أو تؤدي إلى حدوث صعوبات وأخطاء تؤثر بشكل أساسي على واقعية تقديرات عناصر الموازنات.

3- الاعتماد الكلي على البيانات التاريخية عند وضع تقديرات الموازنة (التغذية المرتدة):

يتم إعداد الموازنة في كثير من المنشآت بالاعتماد الكلي على البيانات التاريخية وإن هذا الإعداد قد يأخذ إحدى الصور التالية: (حسين،2010)

- إعداد الموازنة عن طريق إيجاد متوسط الأداء الفعلي لفترة سابقة (في الغالب ثلاث سنوات)، ثم إضافة نسبة نمو تحكمية معينة إلى المتوسط الناتج.
- إعداد الموازنة عن طريق تعديل بيانات موازنة الفترة السابقة بالإضافة أو الحذف لتكون موازنة للعام الحالي.
- إعداد الموازنة بالاعتماد على تقارير تقييم الأداء عن الفترة أو الفترات السابقة ويؤخذ على هذا الأسلوب باعتماده على بيانات تاريخية في اعداد تقديرات الموازنة قد يحمل أخطاء الماضي إلى المستقبل ولفترات متتالية من خلال الموازنات، كما إن اعتماد الموازنات على البيانات التاريخية لا تأخذ بعين الاعتبار اتجاهات الأداء في المستقبل أو تغير الظروف البيئية المحيطة أو تغير في ظروف وامكانيات المنشأة ذاتها.

4- اعداد الموازنات دون مراعاة المبادئ المتعارف عليها:

تقوم إدارة المنشأة بإعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية في ضوء مجموعة من الأسس والمقومات والمبادئ المتعارف عليها، والتي يعتبر مراعاتها شرطاً من شروط واقعية الموازنة وبناءً عليه فإن عدم الالتزام بهذه المبادئ قد يؤثر على واقعية بيانات الموازنة. ولعل أهم المبادئ العلمية التي ينبغي الاسترشاد بها بصدد إعداد واستخدام الموازنات تتمثل في: (أحمد،2018)

- **مبدأ المشاركة:** يعني هذا المبدأ إشراك كافة المستويات الإدارية في اعداد الموازنات التخطيطية بسبب وجود علاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات والرضا عن العمل، لأن صياغة أهداف وتقديرات الموازنة يُوفر للأفراد المشاركين عنصر التحدي والشعور بالمسؤولية، وتزيد من إدراكهم لأهداف الموازنة، بالإضافة إلى شعور الأفراد بأن تحقيق أهداف الموازنة هي تحقيق لأهدافهم الشخصية. وإن عدم الالتزام بهذا المبدأ يؤدي إلى عدم مواءمة تقديرات الموازنة مع ظروف وامكانيات المنشأة وكذلك مع دوافع ورغبات العاملين حيث تتعرض بعض المنشآت لوجود تعارض بين أهداف الموازنة وأهداف العاملين بها، وبالتالي فلا بد من محاولة التوفيق بين النوعين من الأهداف عن طريق إيجاد نوع من التكامل بحيث يحقق العاملون أهدافهم وفي نفس الوقت. (أحمد،2018).
- **مبدأ الشمول:** يقصد بهذا المبدأ أن تكون الموازنة شاملة لجميع إدارات المنشأة وأقسامها ومراكز المسؤولية بها كما هي محددة في الخريطة التنظيمية للمنشأة، وقد يؤدي عدم الالتزام بهذا المبدأ إلى فقدان التناسق والتوازن بين مختلف أوجه النشاط داخل المنشأة. فالخلل الذي يحدث في العلاقات التشابكية المتداخلة بين مختلف أجزاء الموازنة يفقدها الكثير من الواقعية والمصداقية. (إبراهيم، 2014).
- **مبدأ المرونة:** يُقصد بهذا المبدأ أن تصبح للموازنة القدرة على التكيف مع الظروف المختلفة والمحتملة الحدوث أثناء فترة تنفيذها واستيعاب اية تقلبات فيها، وإن عدم الالتزام بهذا المبدأ يؤدي إلى فقدان الموازنة قدرتها على التكيف مع الظروف المتغيرة والمحتملة الحدوث، ويفقدها الواقعية المطلوبة وقد يرجع ذلك نتيجة بناء الموازنة على **تقديرات وحيدة القيمة** لكل عنصر من عناصر الموازنات وليس مدى إحصائي **أو عدم تحديث تقديرات الموازنة** وفقاً لما يستجد من ظروف أثناء فترة التنفيذ طول الفترة

الزمنية التي تغطيها الموازنة، أو **عدم الاستعداد لمواجهة التغير** في الظروف والاحتمالات التي بنيت على أساسها الموازنة كموازنة وحيدة لمواجهة المستقبل باحتمالاته المختلفة (حسين،2010).

يرى الباحث مما تقدم أن عدم واقعية الموازنات التخطيطية التشغيلية تعتبر نتيجة لعدد من المتغيرات أو المشكلات الفرعية والتي تتمثل في عدم ملاحقة التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة، والاعتماد الكلي على البيانات التاريخية بالإضافة إلى عدم مراعاة المبادئ المتعارف عليها عند إعداد الموازنات، وإن عدم واقعية الموازنات التخطيطية التشغيلية يترتب عليه مشكلات أخرى تتعلق بمتابعة تنفيذ الموازنات التخطيطية التشغيلية التي تتمثل في عدم الاعتماد علي بيانات الموازنة في متابعة عمليات التنفيذ الفعلي نتيجة عدم توافق الموازنات مع الظروف المحيطة، وعدم واقعية الأداء لأن الفروق التي قد تكون بين الأداء الفعلي والمخطط لا تعبر عن حقيقة مستوى الأداء الفعلي.

ونتيجة لأهمية الموازنات التخطيطية التشغيلية والتي تعزز من الوظائف الإدارية للمنشأة من تخطيط وتنسيق ورقابة وتقييم و أداء وما تعرضت له تلك الموازنات من انتقادات يجعلها غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة منها وهي إعداد موازنات تخطيطية واقعية قادرة على القيام بدورها الوظيفي بكفاءة. وعليه فإن هناك حاجة ماسة تدعو إلى ضرورة تطوير إعداد الموازنات، وذلك من خلال تبني أحد المداخل الحديثة يتمثل في مدخل التكلفة المستهدفة التي يمكن من خلاله تحقيق واقعية ومرونة الموازنات. وهذا ما سوف يتم إيضاحه بالتفصيل خلال الجزء التالي من الدراسة والمتعلق بالجانب العملي إن شاء الله تعالى.

ثالثاً: الدراسة الميدانية (الإجراءات والتحليل الإحصائي)

- **منهجية الدراسة:**

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي الاستدلالي وذلك للتعرف على أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على تطوير اعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية في المنشآت الصناعية التي تعمل في مجال تصنيع الأدوات الصحية والبلاستيكية وأعمال السباكة في قطاع غزة.

- **مجتمع وعينة الدراسة:**

تمثل مجتمع الدراسة في خمس منشآت صناعية تعمل في مجال تصنيع الأدوات الصحية والبلاستيكية وأعمال السباكة في قطاع غزة وهي (شركة بشير السكسك وشركاه ، وشركة تل الزهور للأدوات الصحية والتجارة ، وشركة وائل إسليم وإخوانه للتجارة والصناعة م. خ. م ، وشركة كيفال للصناعة والتجاره، والشركة العربية لصناعة الأدوات الصحية والخزانات البلاستيكية) والتي تعتبر من أكبر المنشآت الصناعية في قطاع غزة، وتمتلك رؤوس أموال عالية، و وهي من المنشآت الهامه والداعمة لدفع عجلة التنمية الاقتصادية في فلسطين (منتدى الأعمال الفلسطيني، 2014). كما تمثلت **عينة الدراسة** من العاملين في أقسام المحاسبة والمالية في المنشآت المذكورة من (مدير عام، مدير إنتاج، مدير مبيعات، محاسبين، مدير تسويق، مراقب مالي..... إلخ) ، حيث تم توزيع أداة الاستبانة على 60 موظف وموظفه، تم استرداد منها (52) استبانة أي ما نسبتها 86.6 % واستبعاد (8) استبانات لعدم اكتمال إجابة المبحوثين عليها بشكل كامل، حيث بلغت الاستبيانات الخاضعة للتحليل (52) استبانة كما هو **موضح في جدول رقم (1)** :

جدول رقم (1)

عدد الاستبانات الموزعة على عينة الدراسة والمسترد منها

الشركة	عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستجابات المستردة	نسبة المستردة
شركة السكسك	21	21	%100
شركة كيبال	5	5	%100
الشركة العربية للصناعات البلاستيكية	15	15	%100
شركة تل الزهور	7	7	%100

شركة وائل اسليم	12	4	%33
الإجمالي	**60**	**52**	**% 86.6**

- **مصادر جمع البيانات والمعلومات:**

تمثلت مصادر جمع البيانات والمعلومات في:

المصادر الثانوية: التي تتعلق بالاستعانة بالكتب والمؤلفات والأبحاث المنشورة، والرسائل الجامعية، ذات العلاقة بموضوع الدراسة

المصادر الأوليـــة: التي تمثلت في الاستبانة (أداة الدراسة) حيث تم تطويرها لتناسب طبيعة الدراسة وعنوانها.

أداة الدراســـــة: قام الباحث بتطوير استبانة كأداة للدراسة، تم صياغتها بصورتها النهائية لتتكون من (79) فقرة مقسمة على محاورها. وقد اعتمدت الدراسة على مقياس ليكرت الخماسي في الاستبانة لإعطاء مرونة أكثر لأفراد العينة في الاختيار حيث تراوحت القيمة بين (1–5) الموضحة في **جدول رقم (2):**

جدول رقم (2)

مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	لا أدري	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
الوزن النسبي	%100–81	%80–61	%60–41	%40–21	%20–1

وتم معالجة مقياس ليكرت وفقاً للمعادلة التالية: (Sekaran & Bougie,2012):

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{الحد الأعلى للبديل – الحد الأدنى للبديل}}{\text{عدد المستويات}} = \frac{(5-1)}{3} = 1.33$$

طول الفئة + أقل وزن = 1,33 + 1 = 2,33 فيصبح درجة الموافقة الأولى (1–2,33) بمستوى متدني

طول الفئة + أقل وزن = 2,33 + 1,33= 3,66 فيصبح درجة الموافقة الثانية (2,34–3,66) بمستوى متوسط

طول الفئة + أقل وزن = 3,66 + 1,33= 2,33 فيصبح درجة الموافقة الثالثة (3,67–5) بمستوى مرتفع

صدق وثبات أداة الدراسة:

- **صدق أداة الدراسة**

وللتحقق من صدق أداة الاستبانة قام الباحث بعرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين تألفت من (4) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في جامعات قطاع غزة متخصصين في المحاسبة والإدارة والإحصاء. و الذين قاموا مشكورين بتحكيم أداة الدراسة. وقد طلب الباحث من المحكمين من إبداء آرائهم في مدى ملائمة العبارات لقياس ما وضعت لأجله، واستنادا إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبداها المحكمون قام الباحث بإجراء التعديلات التي اتفق عليها معظم المحكمين، حيث تم تعديل صياغة العبارات وحذف أو إضافة البعض الآخر منها. كما تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة البحث الاستطلاعية البالغ حجمها 30 مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة والدرجة الكلية للمحور التابعة له والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة

(0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي0.361، وبذلك تعتبر فقرات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه. كما هو **موضح في جدول (3)**

جدول رقم (3)

معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

عنوان المحور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
المحور الأول: توفر مقومات مدخل التكلفة المستهدفة	.771**	0.000
المحور الثاني: التكلفة المستهدفة	.969**	0.000
المحور الثالث: الموازنات التخطيطية التشغيلية	.950**	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

- **ثبات أداة الدراسة:**

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ (Eisinga, R.; et. al., 2012) لقياس ثبات الاستبانة وقد تبين أن معاملات الثبات مرتفعة حيث بلغ معامل الثبات لجميع فقرات الاستبانة 0.980 وهو اكبر من 0.70 مما يطمئن الباحث على استخدام الاستبانة بكل طمأنينة كما هو **موضح في جدول (4)**:

جدول رقم (4)

معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول: توفر مقومات مدخل التكلفة المستهدفة	8	0.828
المحور الثاني: التكلفة المستهدفة	37	0.965
المحور الثالث: الموازنات التخطيطية التشغيلية	34	0.963
جميع المحاور	**79**	**0.980**

- **الأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليل البيانات:**

لأغراض تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي. و استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية للوصول إلى النتائج منها: (الإحصاء الوصفي لإيجاد بعض النسب والتكرارات والوسط الحسابي والانحراف المعياري للتعرف على خصائص العينة. واختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة. ومعامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات والعلاقات بين أبعاد الدراسة. وتحليل الانحدار البسيط لمعرفة أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على تطوير اعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية في المنشآت الصناعية العاملة في مجال تصنيع الأدوات الصحية والبلاستيكية في قطاع غزة.

- **وصف نتائج الدراسة**

تم تفريغ الاستبانات إلى البرنامج الاحصائي spss وتحليل البيانات في ضوء أهداف الدراسة وفرضياتها تم التوصل إلى ما يلي:

حيث **يبين جدول رقم (5)** أقسام الاستبانة والأسئلة التي تقيس كل متغير من متغيرات الدراسة

جدول (5)

أقسام الاستبانة والأسئلة التي تقيس كل متغير من متغيرات الدراسة

أقسام الاستبانة	المتغير	الأسئلة التي تقيس المتغير

القسم الأول: ويتكون من محورين		
• المحور الأول: الخصائص الديموغرافية	العمر	1
	الجنس	2
	المؤهل العلمي	3
	عدد سنوات الخبرة	4
• المحور الثاني: خصائص المنشأة	المسمى الوظيفي	5
	سنة التأسيس، رأس مال الشركة، عنوان المقر الرئيسي، عدد العاملين، عدد الفروع ، عدد الخطوط الإنتاجية	6
القسم الثاني: ويتكون من ثلاث محاور:		
المحور الأول	مقومات تطبيق التكلفة المستهدفة	8
المحور الثاني	عناصر التكلفة المستهدفة	
	• السعر المستهدف	11
	• هامش الربح المستهدف	8
	• تحديد التكلفة المستهدفة	18
المحور الثالث	الموازنات التخطيطية التشغيلية	34

ويبين جدول رقم (6) الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة:

جدول رقم (6)

الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة:

المتغير	الطبقات	التكرار	النسبة المئوية
العمر	أقل من 35 عام	28	53.8
	من 35- أقل من 40 عام	12	23.1
	من 40-أقل من 50 عام	8	15.4
	من 45 عام فأكثر	4	7.7
الجنس	ذكر	51	98.1
	انثى	1	1.9
المؤهل العلمي	ثانوية عامة أو أقل	11	21.2
	دبلوم كلية	8	15.4
	بكالوريوس	21	40.4
	ماجستير	6	11.5
	دكتوراه	6	11.5
عدد سنوات الخبرة	5 سنوات فأقل	10	19.2
	من 5 – 10 سنوات	17	32.7
	من 11 – 15 سنه	16	30.8

	أكثر من 16 سنه	9	17.3
المسمى الوظيفي	مدير مالي	4	7.7
	رئيس حسابات	4	7.7
	مدير مبيعات	10	19.2
	مدير إنتاج	4	7.7
	محاسب	14	26.9
	أخرى	16	30.8

ويبين جدول رقم (7) خصائص المنشآت محل الدراسة:

جدول رقم (7)

خصائص المنشآت محل الدراسة

الشركة	سنة التأسيس	رأس مال المنشأة بـ ($)	عدد العاملين	عنوان المقر الرئيس	عدد الفروع	عدد الخطوط الإنتاجية
شركة السكسك	1974	12,000,000	150	غزة	5	12
شركة كيبال	2002	2,000,000	10	غزة	3	3
الشركة العربية للصناعات البلاستيكية	1992	1,400,000	25	غزه	3	3
شركة تل الزهور	2003	100,000	8	غزة	3	2
شركة وائل اسليم	1993	1000,000	30	غزة	4	4

حيث يتضح من تحليل نتائج القسم الأول من الاستبانة الجدول (5،6) أن ما نسبته 40.4% من الأفراد المجيبين عن أسئلة الاستبانة هم من حملة البكالوريوس مما يعنى أن أغلب الأفراد المجيبين من حملة البكالوريوس كحد أدنى، وهذا يعني أنهم يتمتعون بأهلية أكاديمية جيدة، كما يُلاحظ أن تركيز الإجابات بين الاختصاصات العلمية يتمحور حول اختصاص المحاسبة بنسبة 42% (26,9+7.7+7.7 %) وهذا مؤشر باتجاه قدرة المجيبين على فهم أسئلة الاستبانة وفهم موضوع الدراسة، وأن 43%(7.7+7.7+19,2+7.7) من الأفراد المجيبين عن أسئلة الاستبانة هم من ذوي المواقع الوظيفية التي يهمها بشكل مباشر تحقيق أهداف الدراسة، وأن المجيبين يتمتعون بخبرة عالية في مجال عملهم الحالي إذ تبلغ نسبة ما يتمتعون بخبرة لا تقل عن 5 سنوات حوالي 81% تقريباً (32,7 +30,8 +17,3) وهي نسبة مرتفعة. مما سبق يتضح توافر المعرفة لدى المجيبين بمدخل التكلفة المستهدفة، والموازنات التخطيطية التشغيلية. لاسيما لدى شركة السكسك بمقارنة خصائصها بخصائص المنشآت الأخرى كما هو موضح في جدول رقم (7).

- **مناقشة أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها:**

أ- مناقشة أسئلة الدراسة:

المحور الأول: ما درجة توفر مقومات مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة ؟

تبين النتائج في جدول رقم (8) أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات **المحور الاول** المتعلق بتوفر مقومات مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة قد تراوحت حيث لوحظ أن المتوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة هو 4.19 وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي وهو (3) والمتوسط النسبي 83.89 مما يدل على توفر مقومات مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة بدرجة عالية. يُعزى إلى الفقرة الأولى التي تنص على" **أن المنشأة تستخدم نظام محاسبة تكاليف يتناسب ونشاطها**" التي جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.52. يليها الفقرة الثانية التي تنص على أن " **المنشأة يتوفر لديها "نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على كلاً من التكلفة التاريخية والدراسات السوقية لاتجاهات الأسعار**" بمتوسط حسابي 4.42. وتتفق تلك النتائج مع نتائج دراسة كلٍ من (طالب،2019) و (أحمد،2018) وأن الفقرة التي جاءت في المرتبة الأخيرة هي الفقرة الخامسة التي تنص على " **تنظم المنشأة دورات تدريبية لموظفي التكاليف لاستخدام مدخل التكلفة المستهدفة" بمتوسط حسابي 3.85.**

جدول رقم (8)

تحليل فقرات المحور الأول: توفر مقومات مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط النسبي	مستوى الاستجابة	الترتيب
1	تستخدم المنشأة نظام محاسبة تكاليف يتناسب ونشاطها.	4.52	0.67	90.38	مرتفعة جداً	1
2	يتوفر لدى المنشأة نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على كلاً من التكلفة التاريخية والدراسات السوقية لاتجاهات الأسعار.	4.42	0.54	88.46	عالية جداً	2
3	يتوفر لدى المنشأة معلومات كافية عن المنتج تتيح الأخذ بمدخل التكلفة المستهدفة من قبل الإدارات.	4.29	0.67	85.77	عالية جداً	3
4	تقوم المنشأة بتنمية العلاقات مع الموردين على اساس التعاون المتبادل بين الطرفين.	4.19	0.69	83.85	مرتفعة	4
6	توجد اتصالات وقنوات مفتوحة باستمرار بين أقسام المنشأة والعملاء.	4.13	0.77	82.69	مرتفعة	5
7	يتوفر الاهتمام المطلوب لإدارة التكاليف من قبل الإدارة العليا.	4.08	0.76	81.54	مرتفعة	6
8	تقوم المنشأة بتشجيع فريق العمل وتطويرها في مختلف الإدارات والتخصصات.	4.08	0.65	81.54	مرتفعة	6
5	تنظم المنشأة دورات تدريبية لموظفي التكاليف لاستخدام مدخل التكلفة المستهدفة.	3.85	0.96	76.92	مرتفعة	7
	جميع الفقرات	4.19	0.44	83.89	مرتفعة	

المحور الثاني: ما درجة التكلفة المستهدفة (سعر البيع المستهدف– هامش الربح المستهدف– تحديد التكلفة المستهدفة) في الشركات الصناعية في قطاع غزة؟

تبين نتائج جدول رقم (9) أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات المحور الثاني المتعلق بتحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في **قطاع غزة كما يلي:**

أولا: سعر البيع المستهدف

حيث تبين أن المتوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة جاءت **4.17** وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي وهو (3) وأن المتوسط النسبي **83.32** مما يدل على أن سعر البيع المستهدف في المنشآت الصناعية محل الدراسة يتميز بدرجة عالية. يُعزى إلى الفقرة (1) التي تنص على أن" **المنشأة تقوم بتحديد سعر البيع المستهدف بالاعتماد على سعر السوق الحالي** التي جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.52. وأن الفقرة (3) التي تنص على أن " **المنشاة تحدد سعر البيع المستهدف بناء على تكاليف الإنتاج** " جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4.37، وتتفق تلك النتائج مع نتائج دراسة كلٍ من (طالب،2019) و (الغمري،2019)، (Bengu,2010) وأن الفقرة (11) التي تنص على أن " **المنشأة تحدد سعر البيع المستهدف بناءً على رغبات وطلبات العملاء**" جاءت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.94

ثانيا: هامش الربح المستهدف

حيث تبين المتوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة جاءت 4.07 وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي وهو (3) وأن المتوسط النسبي 81.44 مما يدل على أن هامش الربح المستهدف في المنشآت الصناعية محل الدراسة يتميز بدرجة عالية. يُعزى إلى الفقرة (19) التي تنص على أن" **تطبيق منهج التسعير على اساس التكلفة المستهدفة في المنشأة يتطلب تخفيض هامش الربح المستهدف**" جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.19. وأن الفقرة (12) التي تنص على أن " **المنشأة تقوم بتحديد هامش الربح المستهدف للمنشأة قبل البدء في عملية الإنتاج** " جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4.15. وتتفق تلك النتائج مع نتائج دراسة كلٍ من (الغمري،2019) و (أحمد،2018)، (Bengu,2010)، وأن الفقرة (17) التي تنص على أن " **المنشأة تقوم بتحديد هامش الربح المستهدف بناءً على خطط الربحية طويلة الأجل** " جاءت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.96

ثالثا: تحديد التكلفة المستهدفة

حيث تبين المتوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة جاءت 4.15 وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي وهو (3) وأن المتوسط النسبي 83.08 مما يدل على أن تحديد التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية محل الدراسة يتميز بدرجة عالية. يُعزى إلى الفقرة (20) التي تنص على أن " **المنشأة تحدد التكلفة المستهدفة للمنتج خلال مرحلة تخطيط وتصميم المنتج قبل البدء بعملية الإنتاج** " جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.44. وأن الفقرة (33) التي تنص على أن " **اعتماد رقم التكلفة المستهدفة كمعياراً جيداً يتفق مع ظروف المنشاة الخاصة وامكانياتها سواء البشرية أو الآلية** " جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4.37، وتتفق تلك النتائج مع نتائج دراسة كلٍ من (الغمري،2019) و (حلس والحداد،2018) و (فتيح،2017) وأن الفقرة (24) التي تنص على أنه " **يتطلب تنفيذ مدخل التكلفة المستهدفة التنسيق بين العديد من الأقسام والإدارات في المنشأة.**" جاءت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.90

جدول رقم (9)

تحليل فقرات المحور الثاني: التكلفة المستهدفة (سعر البيع المستهدف– هامش الربح المستهدف– تحديد التكلفة المستهدفة) في المنشآت الصناعية في قطاع غزة

	م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط النسبي	مستوى الاستجابة	الترتيب
سعر البيع المستهدف	1	تقوم المنشأة بتحديد سعر البيع المستهدف بالاعتماد على سعر السوق الحالي.	4.50	0.58	90.00	مرتفعة جدا	1
	3	تحدد المنشاة سعر البيع المستهدف بناء على تكاليف الإنتاج.	4.37	0.71	87.31	مرتفعة جدا	2
	2	تهتم المنشأة بتكاليف الإنتاج في مرحلة مبكرة من الإنتاج.	4.33	0.62	86.54	مرتفعة جدا	3
	9	تحدد المنشاة سعر بيع المنتج بناءً على دراسات قبل السوق قبل البدء في العملية الإنتاجية.	4.21	0.78	84.23	مرتفعة جدا	4
	5	تهتم المنشاة بدراسة تقلبات أسعار المواد الأولية اللازمة في العملية الإنتاجية. .	4.19	0.74	83.85	مرتفعة	5
	4	تقوم المنشأة بتشكيل فريق عمل متخصص للوصول إلى التصميم الذي يحقق التكلفة المستهدفة.	4.17	0.62	83.46	مرتفعة	6
	8	تحدد المنشأة السعر المستهدف من خلال الربط بين السعر الحالي وأولويات واحتياجات العملاء.	4.10	0.93	81.92	مرتفعة	7
	6	تنسق إدارة المنشأة بين إدارة التسويق وإدارة التصميم من خلال دراسة متطلبات العملاء.	4.08	0.84	81.54	مرتفعة	8
	7	يتوفر لدى المنشأة المؤهلات العلمية والخبرات المهنية اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.	3.98	0.98	79.62	مرتفعة	9
	10	تحدد المنشأة سعر البيع المستهدف بناءً على سعر بيع العام السابق.	3.96	0.79	79.23	مرتفعة	10
	11	تحدد المنشأة سعر البيع المستهدف بناءً على رغبات وطلبات العملاء.	3.94	0.75	78.85	مرتفعة	11
جميع فقرات (سعر البيع المستهدف)			**4.17**	**0.45**	**83.32**	**مرتفعة**	
هامش الربح المستهدف	19	يتطلب تطبيق منهج التسعير على اساس التكلفة المستهدفة في المنشأة تخفيض هامش الربح المستهدف.	4.19	0.74	83.85	مرتفعة	1
	12	تقوم المنشأة بتحديد هامش الربح المستهدف	4.15	0.75	83.08	مرتفعة	2

	م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط النسبي	مستوى الاستجابة	الترتيب
		للمنشأة قبل البدء في عملية الإنتاج					
	15	تأخذ المنشأة بعين الاعتبار أن يغطي هامش الربح المستهدف تكاليف دورة حياة المنتج .	4.15	0.61	83.08	مرتفعة	2
	18	تعتمد المنشأة في تحديد هامش الربح المستهدف على سلوك العملاء.	4.08	0.74	81.54	مرتفعة	3
	13	تقوم المنشأة بتحديد هامش الربح المستهدف بناء على معدل العائد على المبيعات.	4.06	0.73	81.15	مرتفعة	4
	14	تقوم المنشأة بوضع هامش الربح المستهدف بناءً على استراتيجية الحصة السوقية للمنتج.	4.00	0.82	80.00	مرتفعة	5
	16	تحدد المنشأة هامش الربح المستهدف بناء على معدل العائد على الأصول.	3.98	0.80	79.62	مرتفعة	6
	17	تقوم المنشأة بتحديد هامش الربح المستهدف بناءً على خطط الربحية طويلة الأجل.	3.96	0.91	79.23	مرتفعة	7
جميع فقرات (هامش الربح المستهدف)			**4.07**	**0.53**	**81.44**	**مرتفعة**	
تحديد التكلفة المستهدفة	20	تحدد المنشأة التكلفة المستهدفة للمنتج خلال مرحلة تخطيط وتصميم المنتج قبل البدء بعملية الإنتاج.	4.44	0.61	88.85	مرتفعة جدا	1
	33	اعتماد رقم التكلفة المستهدفة معياراً جيدا يتفق مع ظروف المنشاة الخاصة وامكانياتها سواء البشرية أو الآلية.	4.37	0.56	87.31	مرتفعة جدا	2
	22	تقوم المنشأة بإدخال تحسينات تدريجية على الإنتاج خلال دورة حياة المنتج.	4.23	0.65	84.62	مرتفعة جدا	3
	23	تهتم المنشأة بأن يكون التصميم النهائي للمنتج في حدود التكلفة المستهدفة.	4.17	0.68	83.46	مرتفعة	4
	31	يتم تشكيل فريق عمل متخصص لدراسة تكاليف الإنتاج مسبقاً	4.17	0.73	83.46	مرتفعة	4
	32	تهتم المنشأة بصورة مستمرة بتحليل أنشطة تصميم المنتجات لتحديد تكاليف كل نشاط .	4.17	0.65	83.46	مرتفعة	4
	34	تهتم المنشأة بعمليات التحسين المستمر لعمليات الإنتاج في مختلف الأنشطة	4.17	0.65	83.46	مرتفعة	4
	21	تحدد المنشأة التكلفة المستهدفة من خلال (سعر	4.15	0.67	83.08	مرتفعة	5

	م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط النسبي	مستوى الاستجابة	الترتيب
		البيع المستهدف – هامش الربح المستهدف).					
	28	تهتم المنشاة بتخفيض التكلفة الجارية للإنتاج وصولاً للتكلفة المستهدفة وفقاً لدورة حياة المنتج.	4.15	0.72	83.08	مرتفعة	5
	36	تهتم المنشأة بمدخل التكلفة المستهدفة لأنها تأخذ بعين الاعتبار تخفيض التكاليف في كافة مراحل دورة حياة المنتج.	4.15	0.78	83.08	مرتفعة	5
	29	تهتم المنشأة بتوفير بيانات أكثر دقة في تحديد تكاليف المنتجات.	4.12	0.83	82.31	مرتفعة	6
	30	إن رقم التكلفة المستهدفة يتم التوصل إليه وفق أساليب علمية لدورة حياة المنتج مما يؤهله ليكون معيار مناسب للتكلفة.	4.12	0.76	82.31	مرتفعة	6
	35	تهتم المنشأة بمدخل التكلفة المستهدفة لأنها تأخذ بعين الاعتبار العوامل المحيطة والمؤثرة في أداء المنشأة داخلية كانت أم خارجية.	4.12	0.78	82.31	مرتفعة	6
	37	يجب أن يتسم رقم التكلفة المستهدفة بالقبول من إدارة المنشأة وأن يحوذ على ثقتهم بحيث يكون معياراً مقبولاً لديهم كأداة تخطيط، ورقابه، وتقييم أداء.	4.12	0.73	82.31	مرتفعة	6
	27	يهتم مدخل التكلفة المستهدفة بدرجة كبيرة واساسية بتحقيق سياسة الإدارة عند تحديد هامش الربح المستهدف.	4.10	0.82	81.92	مرتفعة	7
	25	يتطلب التطبيق الناجح لمدخل التكلفة المستهدفة استخدام أساليب أخرى معاونة مثل هندسة القيمة والتحسين المستمر.	4.06	0.83	81.15	مرتفعة	8
	26	يهتم مدخل التكلفة المستهدفة بدرجة كبيرة واساسية بتأثير رغبات وطلبات العملاء عند تحديد سعر البيع المستهدف باعتباره عاملاً مؤثراً في الأسعار.	4.06	0.75	81.15	مرتفعة	8
	24	يتطلب تنفيذ مدخل التكلفة المستهدفة التنسيق بين العديد من الأقسام والإدارات في المنشأة.	3.90	0.87	78.08	مرتفعة	9
		جميع فقرات (تحديد التكلفة المستهدفة)	**4.15**	**0.43**	**83.08**	**مرتفعة**	
		جميع فقرات المحور الثاني	**4.14**	**0.42**	**82.80**	**مرتفعة**	

ومن خلال التحليل في جدول (9) تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني عناصر التكلفة المستهدفة مجتمعة (السعر المستهدف، هامش الربح المستهدف، تحديد الربح المستهدف) جاءت بمتوسط حسابي 4.14 وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي وهو (3) وأن المتوسط النسبي **82.80** مما يدل على أن درجة عناصر تحديد التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية في قطاع غزة تتميز بدرجة مرتفعة.

المحور الثالث: ما درجة اهتمام الشركات الصناعية في قطاع غزة بالموازنات التخطيطية التشغيلية؟

حيث تبين من خلال جدول (10) أن المتوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة جاءت 4.17 وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي وهو (3) وأن المتوسط النسبي 83.50% مما يدل على اهتمام الشركات الصناعية في قطاع غزة بالموازنات التخطيطية التشغيلية بدرجة عالية. يُعزى إلى الفقرة **(3)** التي تنص على أن " **المنشآت الصناعية تُعد الموازنات التخطيطية التشغيلية على أساس تخطيط المبيعات، التكاليف، الأرباح**" جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.40. وأن الفقرة (17) التي تنص على أن " **عناصر الموازنات التخطيطية تكون أكثر دقة عندما يعتمد اعدادها على أساليب حديثة تأخذ بعين الاعتبار التوازن بين مدخل السوق ومدخل المنشأة.** " جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4.40. وتتفق تلك النتائج مع نتائج دراسة كلٍ من (الغمري،2019) و (الرمحي،2017)، (حسين،2010) وأن الفقرة (4) التي تنص على أن " **الموازنة التخطيطية تُعد حالياً وفقا لأسلوب التكاليف المعيارية كأسلوب تقليدي يأخذ بعين الاعتبار تكاليف الإنتاج فقط.** " جاءت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.94

جدول رقم (10)

تحليل فقرات المحور الثالث: الموازنات التخطيطية التشغيلية

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط النسبي	مستوى الاستجابة	الترتيب
3	تبنى الموازنات التخطيطية التشغيلية على أساس تخطيط المبيعات، التكاليف، الأرباح.	4.40	0.60	88.08	مرتفعة جدا	1
17	تكون عناصر الموازنات التخطيطية أكثر دقة عندما يعتمد اعدادها على أساليب حديثة تأخذ بعين الاعتبار التوازن بين مدخل السوق ومدخل المنشأة.	4.40	0.60	88.08	مرتفعة جدا	1
1	تهتم إدارة المنشأة بضرورة تطوير أساليب إعداد الموازنات التخطيطية، لمواكبة تطورات بيئة الأعمال الحديثة.	4.38	0.57	87.69	مرتفعة جدا	2
22	وجود نظام للمعلومات يسهل من عملية استخراج المعلومات بطريقة سريعة.	4.29	0.70	85.77	مرتفعة جدا	3
2	يتوفر لدى إدارة وموظفي المنشأة الخبرة الكافية بأساليب إعداد الموازنات التخطيطية والتي منها مدخل التكلفة المستهدفة.	4.27	0.66	85.38	مرتفعة جدا	4
11	تهتم إدارة المنشأة بتعزيز العلاقة والثقة والتعاون مع العملاء.	4.27	0.66	85.38	مرتفعة جدا	4
13	تساعد المعلومات المالية وغير المالية إدارة المنشأة على بناء مؤشرات مالية وغير مالية لتعزيز تقييم أداء المنشأة.	4.27	0.69	85.38	مرتفعة جدا	4
15	تهتم إدارة المنشأة بأن تكون الموازنات ذات منظور خارجي	4.25	0.65	85.00	مرتفعة جدا	5

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط النسبي	مستوى الاستجابة	الترتيب
	لتحديد الأسعار المستهدفة التي ترضي العملاء، وذات منظور داخلي لتحديد الأرباح المستهدفة التي تحقق سياسة الإدارة.					
16	تهتم إدارة المنشأة بدقة تقديرات عناصر الموازنة.	4.25	0.76	85.00	مرتفعة جدا	5
18	تهتم إدارة المنشأة بإعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية وفقاً للمنظور الداخلي والخارجي.	4.25	0.56	85.00	مرتفعة جدا	5
32	تعطي الموازنة صوره متكاملة ومتناسقة لأنشطة الإنتاج والتسويق والإدارة.	4.25	0.65	85.00	مرتفعة جدا	5
7	تهتم إدارة المنشأة بالمحافظة على وظائف الموازنة من تخطيط ورقابة وتقييم للأداء.	4.23	0.67	84.62	مرتفعة جدا	6
10	تهتم إدارة المنشأة بتعزيز العلاقة والثقة والتعاون مع الموردين.	4.21	0.82	84.23	مرتفعة جدا	7
5	وجود المنافسة الشرسة يُشجع إدارة المنشأة على استخدام أساليب حديثة في إعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية.	4.19	0.74	83.85	مرتفعة	8
24	تهتم إدارة المنشأة بربط تقديرات الموازنة بعدة مستويات متوقعة لحجم النشاط.	4.19	0.72	83.85	مرتفعة	8
25	يتم الاسترشاد بالموازنات لسنوات سابقة عند اعداد الموازنات الجديدة.	4.19	0.84	83.85	مرتفعة	8
33	يتم أخذ جميع الظروف المحيطة بالمنشأة عند اعداد الموازنة التخطيطية التشغيلية.	4.19	0.74	83.85	مرتفعة	8
9	ضرورة زيادة نطاق الموازنات التخطيطية التشغيلية لتشمل مؤشرات خاصة بعلاقة المنشأة بالموردين والعملاء.	4.15	0.57	83.08	مرتفعة	9
19	استخدام الحاسب الآلي (جداول الكترونية) لتسهيل عمليات إعداد الموازنات التخطيطية.	4.13	0.84	82.69	مرتفعة	10
21	يتوفر لدى المنشأة كوادر مؤهلة علمية وخبرات مهنية للإعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية.	4.13	0.79	82.69	مرتفعة	10
23	ضرورة التزام المنشأة بالمبادئ المتعارف عليها عند إعداد الموازنات من حيث المرونة والشمول والمشاركة.	4.13	0.79	82.69	مرتفعة	10
31	يتم التخطيط مسبقاً لعملية إعداد الموازنات التخطيطية.	4.13	0.66	82.69	مرتفعة	10
14	ضرورة أن تكون الموازنات ذات منظور خارجي بحيث يتم الاستعانة بالأرقام الخارجية(بيانات السوق) إلى جانب الأرقام الداخلية عند وضع تقديرات عناصر الموازنات.	4.12	0.73	82.31	مرتفعة	12
26	تعتبر أرقام الموازنات التخطيطية محل اقتناع جميع القائمين بالتنفيذ.	4.12	0.62	82.31	مرتفعة	12
34	عدم الالتزام بمبادئ اعداد الموازنة منها مبدأ المشاركة ومبدأ الشمول ومبدأ المرونة يؤثر على واقعية بيانات الموازنة.	4.12	0.78	82.31	مرتفعة	12

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط النسبي	مستوى الاستجابة	الترتيب
6	تهتم إدارة المنشأة بالأساليب الحديثة لإعداد الموازنات التي تأخذ بعين الاعتبار كافة تكاليف دورة حياة المنتج.	4.10	0.80	81.92	مرتفعة	13
20	يتوفر لدى المنشأة برامج حاسوبية جاهزة لإعداد الموازنات التخطيطية.	4.10	0.85	81.92	مرتفعة	13
27	تستخدم الأساليب الإحصائية والرياضية في إعداد تقديرات الموازنة	4.10	0.80	81.92	مرتفعة	13
30	تشمل الموازنة التخطيطية كافة أوجه النشاط في المنشأة.	4.10	0.87	81.92	مرتفعة	13
28	يمكن تعديل أرقام الموازنة التقديرية وفقاً للظروف الداخلية والخارجية للمنشأة مع المحافظة على صلاحيتها كأساس للتخطيط والرقابة.	4.08	0.68	81.54	مرتفعة	14
12	ضرورة إعداد الموازنات لتشمل معلومات غير مالية بالإضافة للمعلومات المالية.	4.04	0.88	80.77	مرتفعة	15
8	يتوفر لدى المنشأة لجنة خاصة لإعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية.	3.98	0.78	79.62	مرتفعة	16
29	يمكن احلال تقديرات بنود التكلفة وفقاً لمدخل التكلفة المستهدفة محل تقديرات بنود التكلفة وفقاً للأسلوب التقليدي.	3.98	0.78	79.62	مرتفعة	16
4	تُعد الموازنة التخطيطية حالياً وفقا لأسلوب التكاليف المعيارية كأسلوب تقليدي يأخذ بعين الاعتبار تكاليف الإنتاج فقط.	3.94	0.89	78.85	مرتفعة	17
	جميع الفقرات	4.17	0.42	83.50	مرتفعة	

ومن خلال التحليل في جدول (10) تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث الموازنات التخطيطية التشغيلية جاءت بمتوسط حسابي 4.17 وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي وهو (3) وأن المتوسط النسبي **83.50** مما يدل على أن درجة الأهمية بالموازنات التخطيطية التشغيلية في المنشآت الصناعية في قطاع غزة هي درجة مرتفعة.

ب- اختبار فرضيات الدراسة:

تتمثل الفرضية الرئيسية للدراسة في الآتي:

لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ **لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على تطوير الموازنات التشغيلية التخطيطية للمنشآت الصناعية العاملة في مجال تصنيع الأدوات الصحية في قطاع غزة ويتفرع عن الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:**

1- لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ لمقومات تطبيق التكلفة المستهدفة على تطوير الموازنات التخطيطية التشغيلية للمنشآت الصناعية العاملة في مجال تصنيع الأدوات الصحية في قطاع غزة؟

تم استخدام تحليل الانحدار البسيط لدراسة أثر مقومات تطبيق التكلفة المستهدفة على تطوير الموازنات التخطيطية التشغيلية للمنشآت الصناعية العاملة في مجال تصنيع الأدوات الصحية في قطاع غزة والنتائج موضحة في جدول (11).

جدول (11)

تحليل الانحدار البسيط لدراسة أثر مقومات تطبيق التكلفة المستهدفة على تطوير الموازنات التخطيطية التشغيلية للمنشآت الصناعية العاملة في مجال تصنيع الأدوات الصحية في قطاع غزة

المتغيرات المستقلة	معاملات الانحدار B	الخطأ المعياري	القيم المعيارية Beta	t	Sig.	قيمة معامل التحديد	قيمة F	مستوى الدلالة
الثابت	1.678	0.445		3.770	0.000	0.389	31.789	0.000
مقومات تطبيق التكلفة المستهدفة	0.595	0.106	0.623	5.638	0.000			

تبين النتائج أن المتغير المستقل (مقومات تطبيق التكلفة المستهدفة) له اثر كبير على المتغير التابع (تطوير الموازنات التخطيطية التشغيلية للمنشآت الصناعية) حيث بلغت قيم T=5.638 والقيمة الاحتمالية 0.000 وهي أقل من 0.05. ,وأن نسبة التأثير بلغت 38.9% وكذلك بلغت قيمة معامل الارتباط بين مقومات تطبيق التكلفة المستهدفة و تطوير الموازنات التخطيطية التشغيلية للمنشآت الصناعية 0.623 وهو ارتباط طردي قوي عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ **مما يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة بأنه** يوجد أثر كبير لمقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على تطوير إعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية.

2- لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ لعناصر التكلفة المستهدفة (السعر المستهدف، وهامش الربح المستهدف، تحديد التكلفة المستهدفة) على تطوير الموازنات التخطيطية التشغيلية للمنشآت الصناعية العاملة في مجال تصنيع الأدوات الصحية في قطاع غزة؟

تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد لدراسة أثر عناصر التكلفة المستهدفة (السعر المستهدف، وهامش الربح المستهدف، تحديد التكلفة المستهدفة) على تطوير الموازنات التخطيطية التشغيلية للمنشآت الصناعية العاملة في مجال تصنيع الأدوات الصحية في قطاع غزة والنتائج موضحة في جدول (12).

جدول (12)

تحليل الانحدار المتعدد لدراسة أثر عناصر التكلفة المستهدفة (السعر المستهدف، وهامش الربح المستهدف، تحديد التكلفة المستهدفة) على تطوير الموازنات التخطيطية التشغيلية للمنشآت الصناعية العاملة في مجال تصنيع الأدوات الصحية في قطاع غزة

المتغيرات المستقلة	معاملات الانحدار B	الخطأ المعياري	القيم المعيارية Beta	t	Sig.	قيمة معامل التحديد المعدل	قيمة F	مستوى الدلالة
الثابت	0.699	0.319		2.194	0.033	0.702	40.970	0.000
السعر المستهدف	0.135	0.142	0.144	0.953	0.345			
هامش الربح	0.147	0.097	0.184	1.508	0.138			

المستهدف							
تحديد التكلفة المستهدفة	0.557	0.150	0.572	3.723	0.001		

تبين النتائج أن المتغيرات المستقلة لعناصر التكلفة المستهدفة (السعر المستهدف، وهامش الربح المستهدف، تحديد التكلفة المستهدفة) مجتمعة لها اثر على المتغير التابع (تطوير الموازنات التخطيطية التشغيلية للمنشآت الصناعية) بنسبة 70.2%.

وأن نتائج المتغير المستقل (تحديد التكلفة المستهدفة) بلغت بقيم T=3.723 والقيمة الاحتمالية 0.001 وهي أقل من 0.05 وأن قيمة معامل الارتباط بين تحديد التكلفة المستهدفة و تطوير الموازنات التخطيطية التشغيلية للمنشآت الصناعية 0.572 وهو ارتباط طردي قوي عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ مما يدل على أن له اثر كبير على المتغير التابع (تطوير الموازنات التخطيطية التشغيلية للمنشآت الصناعية) بالمقارنة مع المتغيرين المستقلين الآخرين السعر المستهدف، وهامش الربح المستهدف والذي تبين من خلال النتائج أن تأثيرهم ضعيف على المتغير التابع (تطوير الموازنات التخطيطية التشغيلية للمنشآت الصناعية) حيث بلغت القيمة الاحتمالية لكل منهما 0.345، 0.138 على الترتيب وهما أكبر من 0.05 وأن معامل الارتباط لكل منهما 0.184، 0.14 **على التوالي. مما يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة بأنه يوجد** أثر لعناصر التكلفة المستهدفة (السعر المستهدف، وهامش الربح المستهدف، تحديد التكلفة المستهدفة) على تطوير الموازنات التخطيطية التشغيلية للمنشآت الصناعية العاملة في مجال تصنيع الأدوات الصحية في قطاع غزة وأن الأثر **الكبير يتمثل في عنصر (تحديد التكلفة المستهدفة).**

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:

بناءً على نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات توصلت الدراسة إلى ما يلي:

1- إن مقومات تطبيق التكلفة المستهدفة لها أثر هام على تطوير اعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية من أهمها:

- إن المنشآت الصناعية تستخدم نظام محاسبة تكاليف يتناسب ونشاطها.
- إن المنشآت الصناعية يتوفر لديها نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على التكلفة التاريخية والدراسات السوقية.

2- إن لعناصر التكلفة المستهدفة أثر على تطوير اعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية من أهمها:

أ) تحديد التكلفة المستهدفة له اثر كبير على المتغير التابع (تطوير الموازنات التخطيطية التشغيلية للمنشآت الصناعية العاملة في مجال تصنيع الأدوات الصحية في قطاع غزة) بالمقارنة مع المتغيرات المستقلة (سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف)

- اعتماد رقم التكلفة المستهدفة معياراً جيداً يتفق مع ظروف المنشأة الخاصة وامكانياتها سواء البشرية أو الآلية.
- إن تحديد التكلفة المستهدفة للإنتاج يتم خلال مرحلة تخطيط وتصميم المنتج قبل البدء في عملية الإنتاج.

ب) إن المتغيرات المستقلة (هامش الربح المستهدف، سعر البيع المستهدف) لهما تأثير ضعيف على المتغير التابع (تطوير الموازنات التخطيطية التشغيلية للمنشآت الصناعية العاملة في مجال تصنيع الأدوات الصحية في قطاع غزة)

- إن السعر المستهدف يتم تحديده اعتماداً على سعر السوق الحالي وتكاليف الإنتاج.

- إن هامش الربح المستهدف يتم تحديده قبل البدء في عملية الإنتاج لتحديد رقم التكلفة المستهدفة.

ج) إن المنشآت الصناعية مهتمة بتطوير اعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية على أساس مداخل وأساليب حديثة تأخذ بعين الاعتبار التوازن بين مدخلي السوق والمنشأة كتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

ثانياً: التوصيات:

استناداً إلى نتائج الدراسة توصل الباحث إلى مجموعة من التوصيات:

1- ضرورة اهتمام المنشآت برغبة ومتطلبات العملاء عند تحديد السعر المستهدف.

2- ضرورة اهتمام المنشآت ببناء خطط ربحية طويلة الأجل عند تحديد هامش الربح المستهدف.

3- اهتمام المنشآت بمدخل التكلفة المستهدفة وتحديدها كمعيار لتخطيط المبيعات والتكاليف والأرباح لإعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية، ولتقييم الأداء لمقارنته بالأداء الفعلي في المنشأة.

4- اهتمام إدارة المنشأة بالتنسيق بين جميع أقسام وإدارات المنشأة عند تحديد التكلفة المستهدفة لإحلال تقديراتها محل تقديرات بنود التكلفة وفقاً للأسلوب التقليدي عند اعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية في المنشآت الصناعية العاملة في قطاع غزة

5- ضرورة اهتمام المنشآت الصناعية بتنظيم دورات تدريبية لموظفي التكاليف لاستخدام مدخل التكلفة المستهدفة واعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية.

6- العمل على تنمية ثقافة ووعي العاملين في المنشآت الصناعية بشكل عام والمنشآت عينة الدراسة بشكل خاص بأهمية استخدام الأساليب والنظم الحديثة التي تواكب بيئة التصنيع الحديثة ، وإشراكهم في إعادة صياغة أهداف المنشأة والمسؤوليات الوظيفية فيها.

المصادر والمراجع

المراجع العربية:

أحمد، مروى عبدالله علي. (2018). أثر التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة على القدرة التنافسية للمنشأة، *المجلة العلمية للدراسات التجارية* والبيئية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، 9 (2)، 553-525.

أحمد، أشرف عبدربه.(2018). مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء ، دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الاسمدة جنوب العراق، *مجلة دراسات إدارية*، جامعة البصرة كلية الإدارة والاقتصاد، 9 (21).

إبراهيم، رشا سليم .(2014). *دور الموازنات التخطيطية أداه تخطيط ورقابة وتحفيز في تقييم الأداء "دراسة حالة"* (رسالة ماجستير منشورة)، كلية الدراسات العليا، جامعة الشرق الأوسط.

أيوب، بان، وحكمت بشرى، وأشرف فريال .(2013). الموازنات التخطيطية في تحليل الانحرافات كأساس لتقويم الأداء في الشركات الصناعية: بحث تطبيقي في شركة بغداد للمشروبات الغازية ، *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة*، (37): 342-312.

ابو عفيفة، جواد منير محمود.(2018). *أثر نظام التكلفة المستهدفة في استخدام الموازنات التقديرية في شركات التأمين الأردنية*، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن.

ابو نصار، محمد (2018)، *المحاسبة الإدارية* ، جامعة القدس المفتوحة ، غزه.

الغمري، مروة يوسف أحمد.(2019). التكلفة المستهدفة وكايزن كآلية لتعزيز القيمة المدركة للعميل، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، 10(2)، ص ص 778-754.

الرمحي، نضال محمود.(2017). استخدام الموازنات التخطيطية في تحسين التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة ، *مجلة الفكر المحاسبي*، جامعة عين شمس، كلية التجارة، 21(1) ص ص 197-216

حسين، أمل حسين محمد(2010) *اعداد الموازنات التخطيطية وفقاً للتكاليف المستهدفة- دراسة تحليلة تطبيقية بمصانع انتاج وتكرير السكر بجرجا* ، (رسالة ماجستير غير منشوره)، كلية التجارة، جامعة أسيوط، جمهورية مصر العربية.

حلس، سالم عبدالله و الحداد، محمد حسن.(2012). مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة (دراسة ميدانية)، *مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية*، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، مجلد 20 (2)، ص ص 654-629.

طالب، عباس صباح .(2019). دور تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات- دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة المشروبات الغازية، *مجلة دراسات محاسبية ومالية*، الجامعة التقنية الوسطى، 14 (48).

فتيح، ولاء محمد عبدالعليم.(2017). استخدام التكلفة المستهدفة في تطوير معايير التكلفة، *المجلة العلمية للدراسات التجارية*، جامعة قناة السويس، مجلد 8 (4).

منتدى الأعمال الفلسطيني. (2014).*المشروعات الصغيرة والمتوسطة في فلسطين*، مركز الدراسات والأبحاث، 1-14.

قائمة المراجع المرومنة:

Ahmed, M, A. (2018). The effect of integration between the two methods of target costing and value engineering on the competitiveness of the facility (in Arabic)., *Scientific Journal of Commercial and Environmental Studies*, Suez Canal University, Ismailia College of Commerce, 9 (2), 553-525.

Ahmed, A, A. (2018). How important is the use of planning budgets in planning, monitoring and evaluating performance, an applied study in the General Company for Fertilizers Industry, Southern Iraq, (in Arabic)., *Journal of Administrative* Studies, Basra University, College of Administration and Economics, 9 (21).

Ayoub, B,& Hikmat B & Ashraf, F.(2013), Planning Budgets in Analyzing Deviations as a Basis for Evaluating Performance in Industrial Companies: Applied Research in Baghdad Soft Drinks Company, (in Arabic), *Journal of Baghdad College of Economic Sciences University*, (37): 312-342.

Abu Afifa, J, M,.(2018). *The Impact of the Targeted Cost System on the Use of Estimated Budgets in Jordanian Insurance Companies*, , (in Arabic), (Unpublished Master Thesis), College of Business, Amman Arab University, Jordan.

Abu Nassar, M,.(2018). *Administrative Accounting*, (in Arabic), Al-Quds Open University, Gaza.

Al-Ghamry, M,Y, .(2019). Targeted Cost and Kaizen as a Mechanism for Enhancing the Perceived Value of the Customer, (in Arabic), *The Scientific Journal of Commercial and Environmental Studies*, Suez Canal University, Ismailia College of Commerce, 10 (2), pp. 778-754.

Al-Ramahi, N, .(2017). The Use of Planning Budgets to Improve Planning, Control and Performance Evaluation in Jordanian Industrial Companies Public Joint Stock, (in Arabic) *Journal of Accounting Thought*, Ain Shams University, Faculty of Commerce, 21 (1), pp. 197-216.

Fatih, W,M,.(2017). Using Targeted Costs in Developing Cost Standards, (in Arabic) *The Scientific Journal of Commercial Studies, Suez Canal University*, Volume 8 (4).

Halles, S, & Al-Haddad, M,.(2012). The Extent of Application of the Targeted Cost Approach to Palestinian Companies Operating in the Gaza Strip (field study*), ,* (in Arabic) *Journal of the Islamic University for Economic and Administrative Studies*, Islamic University, College of Commerce, Volume 20 (2), p. Pp. 654-629.

Hussein, A, H,. (2010). *Preparing planning budgets according to the target costs - an applied analytical study in the sugar production and refining factories in Gerga*, , (in Arabic), (unpublished master's thesis), Faculty of Commerce, Assiut University, Arab Republic of Egypt.

Ibrahim, R,.(2014). *The Role of Planning Budgets as Planning, Control and Motivation in Performance Appraisal "Case Study"*, (in Arabic), (published master's thesis), College of Graduate Studies, Middle East University.

Palestinian Business Forum. (2014). *Small and Medium Enterprises in Palestine*, , (in Arabic) Center for Studies and Research, 1-14.

Talib, A,.(2019). The Role of Targeted Cost Technology in Reducing Product Costs - An Applied Study in the State Company for Soft Drinks Industry, , (in Arabic) *Journal of Accounting and Financial Studies, Central Technical University*, 14 (48).

المراجع الأجنبية:

Al-Hashimi , Asmaa, M .(2020). "Implementing Target Costing within the Supply Chain to Lean Costs: Case Study in Najaf Cement Factory**,** *Journal of Xi'an University of Architecture & Technology*, Volume XII, Issue II, Page No: 1308**.**

Bengu, Yrd Haluk **.(**2010**).** "The Role Of Activity Based Budgeting On Target Costing Practices"-Suleyman Demirel, University-*The Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences* -15(1),PP213-233.

Bock S., Putz M.,.(2017**).** "Implementing Value Engineering based on a multidimensional qualityoriented control calculus within a Target Costing and Target Pricing approach", *Int. J. Production Economics* 183., pp.146–158.

Eisinga, R.; Te Grotenhuis, M.; Pelzer, *B.* (2012). "The reliability of a two-item scale: Pearson, Cronbach or Spearman-Brown?*". International Journal of Public Health. **58** (4): 637–642*.

Laura, Francis Gladney, et. al. .(2014). "Does Organization-Mandated Budgetary Involvement Enhance Managers, Budgetary Communication with Their Supervisors?, Advances in *Management Accounting*, Vol. 13, No, 2, p: 29-49.

Sekaran, U., & Bougie, R.(2012). "*Research Methods for Business: A Skill Building Approach*,(6thed), NY: John Wiley & Sons Inc, New York.