

## دور الموازنات التخطيطية في تحسين التكلفة المستهدفة: دراسة على عينة من الشركات الصناعية السعودية العاملة بمدينة جدة

السماي محمد أحمد عبدالله

دكتوراه المحاسبة، جامعة النيلين، السودان

assmmani24081988@gmail.com

### مستخلص

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى الكشف عن دور الموازنات التخطيطية لتحسين التكلفة المستهدفة، ولتحقيق أهداف الدراسة اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي، كما تم توظيف الاستبانة لجمع البيانات الأولية من العينة المستهدفة بالدراسة، وقد تمثل مجتمع الدراسة في موظفي الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية، حيث بلغ حجم مجتمع الدراسة الكلي (1119) موظفاً، فيما بلغ حجم العينة العشوائية البسيطة المستهدفة بالدراسة عدد (286) موظفاً. تم الحصول على استجابات من عدد (165) موظفاً. وقد تم استخدام برنامج SPSS. وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج تمثلت في وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للموازنة التخطيطية على التكلفة المستهدفة، ويعزز ذلك قيمة معامل التحديد ( $R^2 = 0.515$ ) أي أن استخدام الموازنة التخطيطية في الشركات الصناعية يفسر ما نسبته 51.5% من التغير في حجم التكلفة المستهدفة. وأوصت الدراسة بضرورة استخدام أسلوب الموازنات التخطيطية باعتباره من الأدوات الإدارية الحديثة وذلك بحكم فاعليته في تحسين الأداء وتأثيره في ضبط تكاليف المنتجات.

**الكلمات المفتاحية:** الموازنات التخطيطية، تكاليف المنتجات، التكلفة المستهدفة، الشركات الصناعية السعودية.

## The Role of Budgetary Planning in Improving Target Cost: A study on a sample of Saudi industrial companies operating in Jeddah

Assmmani Mohammed Ahmed Abdallah

PhD in Accounting, University of Nilein, Sudan

assmmani24081988@gmail.com

### Abstract

This study mainly aimed to reveal the role of planning budgets in improving the target cost. To achieve the study objectives, the researcher followed the descriptive analytical approach. A questionnaire was also used to collect primary

data from the target sample of the study. The study population represented the employees of industrial companies listed in the Saudi Stock Exchange. The total study population size was (1119) employees, while the simple random sample size targeted by the study was (286) employees. Responses were obtained from (165) employees. The SPSS program was used. The study reached a number of results, represented by the presence of a statistically significant impact of the planning budget on the target cost. This is reinforced by the value of the coefficient of determination ( $R^2 = 0.515$ ), meaning that the use of the planning budget in industrial companies explains 51.5% of the change in the size of the target cost. The study recommended the necessity of using the planning budgets method as one of the modern administrative tools due to its effectiveness in improving performance and its impact on controlling product costs.

**Keywords:** Planning Budgets, Product Costs, Target Costing, Saudi Industrial Companies.

### 1-1 مقدمة الدراسة

تعتبر الموازنات التخطيطية من أهم أدوات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي، ولا يقتصر إعدادها على المنشآت التجارية أو الصناعية أو الخدمية فحسب، إنما تتعداها إلى كافة الأنشطة والمجالات الاقتصادية مثل الأنشطة الحكومية والمؤسسات غير الربحية.

وتمثل الموازنة أداة محاسبية شائعة الاستخدام لتخطيط ورقابة ما يجب تنفيذه، لإرضاء العملاء والنجاح في السوق، وتقدم الموازنات مقياساً للنتائج المتوقعة التي خططتها المنشأة لأنشطتها.

وباستخدام الموازنات بنموذج التكلفة المستهدفة، يتم بناء نموذج تكلفة يساعد منظمات الأعمال على التحكم في تكلفة المنتجات والخدمات وتقييم التغذية العكسية الناتجة عن الانحرافات، ومساعدة الإدارة في أداء وظيفتها الرقابية عن طريق مقارنة النتائج الفعلية مع الأداء المخطط ومعرفة أسباب انحراف النتائج الفعلية عن الأداء المخطط.

كما تعرف التكلفة المستهدفة بأنها «عملية ضبط لتحديد وتحقيق التكلفة الكاملة للمنتج والخدمة، كما تم التخطيط له من وظائف وأداء وجودة محددة من أجل تحقيق الربح المطلوب بسعر البيع المتوقع للمنتج أو الخدمة خلال فترة محددة من الوقت في المستقبل». إن الهدف الأساس من تحديد التكاليف المستهدفة هو إدارة الأعمال لتكون مربحة في سوق تنافسية للغاية، فالتكلفة المستهدفة تمثل في الواقع

تخطيطاً استباقياً للتكاليف، وإدارة للتكاليف وخفضها، حيث يتم تخطيط التكاليف وإدارتها من المنتجات والأعمال التجارية في وقت مبكر من دورة التصميم والتطوير، بدلاً من المراحل اللاحقة لإنتاج المنتج وتطويره.

عليه فإن هذه الورقة العلمية تبحث دور الموازنات التخطيطية في تحسين التكلفة المستهدفة وهي دراسة مستقاه من دراسة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة المالية.

### 2-1 مشكلة الدراسة

تعتبر الموازنات التخطيطية ذات أهمية كبيرة لمنشآت الأعمال وخاصة الصناعية منها. وعلى الرغم من تلك الأهمية في مجال تحسين التكلفة المستهدفة، إلا أنه لا توجد حقائق وأدلة تعزز من دور الموازنات التخطيطية في تحسين التكلفة المستهدفة. أي أنه لا توجد دراسات تناولت دور الموازنات التخطيطية في تحسين التكلفة المستهدفة الشركات الصناعية في البيئة السعودية. وبالتالي فإن مشكلة الدراسة الحالية يمكن صياغتها من خلال السؤال التالي: ما دور وتأثير الموازنات التخطيطية في تحسين التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية السعودية العاملة في مدينة جدة؟

وتتفرع عنه الأسئلة التالية:

1. ما هو دور الموازنات التخطيطية في تحسين التكلفة المستهدفة؟

2. ما هو أثر الموازنات التخطيطية على التكلفة المستهدفة؟

### 3-1 أهمية الدراسة

تنبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع الدراسة الذي يتناول دور الموازنات التخطيطية كأداة ضبط ورقابة في معظم منظمات الأعمال. كما تأتي أهمية هذه الدراسة من أهمية التعرف على المفاهيم النظرية للموازنة التخطيطية ومجالات تطبيقها في الشركات الصناعية. ويمكن تناول أهمية الدراسة من خلال مجالين هما المجال النظري والمجال التطبيقي.

• **الأهمية النظرية للدراسة:** تسعى الدراسة إلى تسليط الضوء على المفاهيم النظرية الخاصة بموضوع الموازنات التخطيطية وأثرها في تحسين التكلفة المستهدفة، حيث يحاول الباحث الوقوف على مفهوم الموازنات التخطيطية ومفهوم التكلفة المستهدفة وذلك لأجل إثراء الجوانب والمفاهيم النظرية. وعليه فإن أهمية الدراسة تنبع في كونها تشكل إضافة إلى دراسة الموازنات التخطيطية كأداة ضبط ورقابة على التكاليف، كما أنها تضيف بعداً آخر يتمثل في تحسين التكلفة المستهدفة.

• الأهمية التطبيقية للدراسة: من خلال الاطلاع على أدبيات الدراسة والدراسات السابقة لم يتمكن الباحث من العثور على دراسات تناولت أثر الموازنات التخطيطية على التكلفة المستهدفة في البيئة السعودية وخاصة في الشركات الصناعية السعودية المدرجة في السوق المالية السعودية، ولذلك جاءت هذه الورقة العلمية لتغطية الفجوة البحثية في هذا المجال. وعليه فإن الأهمية التطبيقية للدراسة تأتي من كونها تسعى لكشف العلاقة بين تطبيق الموازنات التخطيطية والتكلفة المستهدفة كما تسعى الدراسة إلى تقديم حقائق وبراهين تثبت دور الموازنات التخطيطية في تحسين التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية السعودية العاملة في القطاع الصناعي بمدينة جدة.

#### 4-1 أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى معرفة دور الموازنات التخطيطية في تحسين التكلفة المستهدفة وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

1. التعرف على العلاقة بين تطبيق مفهوم الموازنة التخطيطية وتحقيق التكلفة المستهدفة.
2. الكشف عن أثر تطبيق مفهوم الموازنات التخطيطية في تحسين التكلفة المستهدفة.

#### 5-1 فرضيات الدراسة

لتحقيق هدف الدراسة قام الباحث بصياغة الفرضية التالية:

الفرضية الرئيسية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لدور الموازنات التخطيطية في تحسين التكلفة المستهدفة.

#### 6-1 مصادر جمع البيانات

تتمثل مصادر جمع البيانات في الآتي:

- البيانات الأولية: تم جمعها من خلال الاستبانة.
- البيانات الثانوية: تم جمعها من المراجع والكتب والدوريات والمؤتمرات العلمية والرسائل الجامعية والتقارير والشبكة العنكبوتية.

#### 7-1 حدود الدراسة

1. الحدود المكانية: المنطقة الغربية – المملكة العربية السعودية، وتحديداً الشركات الصناعية السعودية العاملة بمدينة جدة.

2. الحدود الزمانية: 2025/2024.

## 2- الإطار النظري للدراسة

يتناول الباحث في هذا الجزء من الدراسة المفاهيم النظرية لموضوع الموازنات التخطيطية ومفهوم التكلفة المستهدفة. ويركز الباحث في هذا الجزء من الدراسة على تناول الموازنات التخطيطية من حيث مفهوما، أهدافها، أهميتها، أنواعها، وظائفها.

### 1-2 نشأة وتطور الميزانية التخطيطية:

بدأت فكرة إعداد الميزانية التخطيطية منذ القدم<sup>(1)</sup>، حيث كانت الحكومات المركزية تعد الميزانية عن طريق تقدير مصروفاتها الحكومية وإيراداتها المختلفة المتوقعة، وتعتبر الموازنة الحكومية السنوية الأساس التاريخي لفكرة الموازنات التخطيطية، حيث تعد لتوضيح الإيرادات والمصروفات<sup>(2)</sup>، وامتدت الفكرة بعد ذلك إلى المشروعات الاقتصادية، وكانت الميزانية في الماضي تعبر عن الإيرادات والمصروفات للأنشطة الاقتصادية، وكذلك العمليات الخاصة بصاحب المشروع، ولكن عندما تطورت المشروعات، وظهرت الشركات بأنواعها، وانفصلت الإدارة عن الملكية، طبقت الميزانية على الأنشطة الاقتصادية التي تشعبت، وترتب على ذلك كبر حجم المشروع وتعقيده، الأمر الذي دعا بدوره إلى اهتمام أكبر بالميزانية حتى تتمكن الإدارة من تحقيق الرقابة واتخاذ القرارات المناسبة.

وفي هذا السياق استنتج الباحث أن تطور الموازنات التخطيطية بدأ مع كبر حجم الشركات ولتعدد مشاكل إدارتها، ومع التطور التكنولوجي وزيادة حالة عدم التأكد، بدأت مختلف الإدارات باستخدام الموازنات للتخطيط والرقابة على جميع أوجه الأنشطة، وتتمثل اتجاهات هذا التطور في:

1. التركيز على الموازنات التخطيطية الذي يسبق إعداد الموازنة ويتلازم مع مراحلها الأولى واعتبارها جزءاً أصيلاً في عملية الموازنة.

2. التركيز على المسؤولية وتحديد والتقرير عنها في المراحل المختلفة للموازنة، بحيث تتمحور عملية الموازنة حول وحدة قراره معينة أو نشاط معين.

(1) عطا محمد العمري، مدة فعالية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005، ص 15-16.  
(2) رغداء محمد فايز، أثر المشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية على الرضى الوظيفي والأداء، دراسة ميدانية، الرياض: جامعة الملك عبدالعزيز، رسالة ماجستير غير منشورة، 1998م، ص 38.

## 2-2 مفهوم الميزانية التخطيطية:

قبل التطرق إلى تعريف الميزانية التخطيطية بشكل عام، نتطرق أولاً إلى تعريف الميزانية، حيث تعرف على أنها: "عبارة عن تقرير يوضح المعلومات الخاصة باستخدام المؤسسة المتمثلة في أصولها ومصادر هذه الاستثمارات المتمثلة في الخصوم وحقوق الملكية".<sup>(1)</sup>

- تعرف الميزانية التخطيطية على أنها: "خطة عمل تفصيلية محددة مقدماً، للأعمال المرغوب في تنفيذها وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشداً لهم في تصرفاتهم".<sup>(2)</sup>
- كما يمكن تعريفها على أنها: "قائمة بالأهداف العامة والفرعية عن فترة زمنية مستقبلية معبراً عنها مالياً، وهي تتخلل كل مستوى للنشاط محققة تكامل خطط الإيرادات وخطط المصروفات والاحتياجات من الأصول واحتياجات التمويل".<sup>(3)</sup>
- وتعرف كذلك على أنها: "تعبير كمي أو مالي لأهداف المؤسسة المسطرة، كما يمكن اعتبارها خطة تفصيلية محددة مسبقاً لأعمال مرغوب في تنفيذها في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة في المستقبل مترجم عنها في شكل نقدي".<sup>(4)</sup>
- وتعرف كذلك على أنها: "ترجمة لأهداف المشروع في خطة عمل مستقبلية تعتمد على عدة فروض معينة، وتتطلب موافقة المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذها".<sup>(5)</sup>
- ومنه نستنتج أن الميزانية التخطيطية هي خطة عمل تفصيلية تقوم المؤسسة بإعدادها وترجم فيها أهداف المؤسسة في شكل صورة مالية، تعتمد على التقدير وهي نتائج محتملة وذلك من أجل تحقيق أفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة خلال فترة معينة.
- يمكن تعريف الموازنة بأنها "ترجمة مالية وكمية ونقدية للأهداف التي ترغب الشركة في تحقيقها مستقبلاً خلال فترات مقبلة". فهي تُعد تعبير رقمي عن خطط وبرامج الشركة بحيث تضمن تحقيق جميع العمليات والنتائج المتوقعة مستقبلاً. وتتمثل تلك الأهداف في تحقيق عائد مناسب على رأس المال، وخفض التكاليف، وتحقيق نسبة ربح معينة، وتقديم الخدمات بجودة مرتفعة، وتحقيق كمية الإنتاج المناسبة وأخيراً رفع الكفاءة الإنتاجية.<sup>(6)</sup>

(1) مؤيد عبد الرحمن الدوري، حسين محمد سلامة، أساسيات الإدارة المالية، دار النشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 207

(2) مصطفى يوسف كافي، المحاسبة الإدارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص 218.

(3) كمال خليفة أبو زيد، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 27.

(4) ناصر دادي عادون، وآخرون، مراقبة التيسير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص 47

(5) إعداد خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريس والاستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، 2006، ص 129.

(6) زكريا فريد عبدالفتاح، إعداد الموازنات التخطيطية، ورقة علمية كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص 3

• وتعني فترة الميزانية: الفترة التي تغطيها الميزانية، علماً بأنه يمكن أن يتم بعد ذلك تقسيم هذه الفترة إلى فترات أقصر لغرض الرقابة. والخطة هي عرض للتوقعات المستقبلية للنشاطات والنتائج المترتبة عليها، والوقت اللازم لتنفيذها والموارد المطلوبة لبلوغ الهدف المحدد.

ومما سبق يستنتج الباحث أن الموازنة التخطيطية هي عبارة عن أداة من الأدوات المحاسبية التي تستخدمها المؤسسات لممارسة مختلف وظائفها، من أجل ترشيد استغلال مواردها المتاحة للوصول إلى الأهداف التي قامت المؤسسة من أجلها.

### 3-2 أهداف الموازنات التخطيطية:

تتمثل أهداف الموازنات التخطيطية في الآتي: (1)

1. استخدام الموارد المتاحة: التعرف على مدى استغلال الموارد المتاحة للشركة بكفاءة، وتخطيط أعمالها للوصول إلى أقصى استخدام ممكن للإمكانات والموارد المتاحة لها.

2. التخطيط والرقابة: وضع الأهداف التي تسعى الشركة إلى تحقيقها خلال الفترة المراد إعداد موازنتها وإعداد الفروض الأساسية التي تقوم عليها عملية التخطيط، ووضع التعليمات الخاصة بإعداد الموازنة، أو إعداد برنامج العمل وتحديد الأولويات، وتوزيع المهام على عدد من اللجان والأقسام والمسؤولين، الذين يقومون بدورهم بإنجاز المهام الموكلة إليهم. أو استخدام الموازنة كأساس لمقارنة الأنشطة الفعلية وتقييم الأداء. (2)

وتتحقق الرقابة بالمقارنة بين البيانات الكمية والمالية المخططة وفق الموازنات، وبين ما تم تحقيقه خلال فترة الموازنة أثناء التنفيذ الفعلي لخطط الموازنة، حيث يتم إعداد التقارير الدورية التي توضح الانحرافات التي تعيق تحقيق الأهداف، ومتابعتها والعمل على وضع الحلول المناسبة لتصحيحها، سواء كانت هذه الانحرافات تتعلق بالخطط الموضوعية أو بالتنفيذ العملي أو كليهما معاً. (3)

1. التنسيق وتقييم الأداء: اعتماد الشركة على التخطيط واستخدام الموازنات كأداة لتحقيق الأهداف المنشودة، يؤدي إلى تنسيق العمل بين الأقسام والأنشطة المختلفة، من أجل توحيد الجهود وتوجيهها نحو الأهداف (4). فالموازنة تساهم في ترتيب الجهود وتنسيقها نحو تحقيق الهدف

(1) جبرائيل كحالة، حلوة رضوان، (مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء) عمان: الدار العلمية للنشر والتوزيع، 2002 م، ص (38)  
(2) د. محمد عباس بدوي وآخرون، (المحاسبة الإدارية ودراسات الجدوى الاقتصادية الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2009 م، ص 164)

(3) د. حارس كريم العاني، (المحاسبة الإدارية- النظرية والتطبيق) عمان: دار الراجحة للنشر والتوزيع، 2011 م، ص (194)  
(4) سامي محمد البلوي، الموازنات التخطيطية في القطاع المصرفي الأردني، عمان: جامعة آل البيت، رسالة ماجستير غير منشورة، 1999 م، ص 32

المنشود عبر الخطة الموضوعية بناءً على أهداف الشركة المتمثلة في تحقيق أقصى قدر ممكن من الربح والنمو والاستمرارية والتوسع والمسؤولية. (1) التنسيق بين الأهداف والبرامج والسياسات المختلفة لأقسام الشركة وأنشطتها، يساعد على كشف مواطن الضعف فيها، ويظهر الأقسام التي تعاني من قصور في أداء المهام المناطة بها وبيان المسؤولين عنها (2). ولكي يتم تقويم الأداء على مستوى أقسام الشركة وعلى مستوى الشركة ككل أو على مستوى الأفراد، لابد من تحديد الأهداف مسبقاً وفهمها جيداً من قبل المشاركين في وضع الخطط والموازنات. (3)

**2. أساس لإعداد دراسات الجدوى الاقتصادية:** صياغة أهداف الشركة وترتيب أولوياتها يدفع الإدارة إلى اتخاذ القرارات في وقت مبكر، من خلال دراسة جدوى أي مشروع أو برنامج ترغب الشركة في تنفيذه بما يتوافق وأهداف الشركة من خلال دراسة وتقدير التدفق النقدي لهذا المشروع أو البرنامج عن طريق إعداد الموازنة المتوقعة للمشروع للفترة المراد تغطيتها.

**3. التحفيز:** منع التعارض بين أهداف الشركة وأهداف العاملين (4)، ووضع الموازنات من خلال المشاركة التي تؤدي إلى تحقيق توافق وتناسق في الأهداف وإتاحة الفرصة لكل فرد أن يمزج أهدافه الشخصية بأهداف الشركة، والنظر إلى أهداف الشركة باعتبارها جزءاً من أهدافه الشخصية الساعي لتحقيقها. (5)

#### 4-2 أهمية الموازنات التخطيطية:

تتمثل أهمية الموازنات التخطيطية في: (6)

• أداة رقابية فعالة بيد الإدارة تضمن لها الإشراف الكامل على التصرفات المالية للإدارات التنفيذية المختلفة داخل الشركة، مهما كان نوعها أو حجمها حيث تستخدم الموازنة بواسطة الحكومات وبواسطة الشركات التجارية (7).

• تمد الإدارة بطريقة لتحديد أهدافهم والتي تستخدم كمعيار لتقييم الأداء فيما بعد (8)

(1) محمد حسن الجديلي، دور الموازنة كأداة تخطيط مالي في المنظمات غير الحكومية -دراسة ميدانية) غزة: الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005 م، ص 38

(2) رضوان حلوة وآخرون، المحاسبة الإدارية -مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء) عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1997 م، ص 39

(3) عصام فهد العريبي، المحاسبة الإدارية، عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع، 2012 م، ص (145)

(4) مؤيد عبد المحسن وآخرون، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة) عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، 2002 م، ص 146

(5) د. زينان محرم، د. محمد محمود، المحاسبة الإدارية، الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2011 م، ص (194)

(6) أمجد عبد الفتاح العالون، تقييم الموازنات التقديرية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية-دراسة ميدانية) عمان: جامعة آل البيت، (رسالة ماجستير غير منشورة، 2000 م ص (18)

(7) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين؛ المحاسبة الإدارية للمعلومات اللازمة للتخطيط، عمان: مطابع الشمس، 2001 م، ص 11

(8) Meiges, Robert F., et al., Financial & Management Accounting, (Graw-Hill, 12th, Ed, 2002), P.932.

- وسيلة للتحفيز، أداة للاتصال وللتخطيط، المساعدة على الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
- تعمل على تحسين كفاءة الإدارة من خلال التنسيق بين الإدارات المختلفة للشركة، وتشجع على العمل بروح التعاون بين العاملين والعمل على إنجازها.
- أداة فعالة لتنفيذ السياسات المالية، فمن خلالها يمكن التأثير ومعالجة الآثار الناجمة عن التضخم والكساد، عن طريق التحكم في الطلب بتخفيضه أو زيادته وبالتالي تقليل الإنفاق العام أو زيادته عن طريق التحكم في قيمة الضرائب المفروضة.<sup>(1)</sup>
- أداة تخطيط يتم من خلالها التنبؤ بالمستقبل، ووضع الخطط المناسبة لكافة أنشطة الشركة، فالتخطيط يجعل الإدارة تنظر إلى المستقبل باستمرار مما يؤدي إلى تقليل عدد المفاجآت، التفكير المسبق يساعد الإدارة على تغيير الأحوال والظروف نحو الأفضل.<sup>(2)</sup>

#### بالإضافة إلى ما سبق يمكن إضافة الجوانب التالية لأهمية الموازنات التخطيطية:

1. أسلوب لترجمة أهداف الشركة إلى فترات مالية.
2. تنسيق الأنشطة بين الأقسام داخل الشركة.
3. تستخدم كأداة تنسيق بين مختلف الأنشطة والأقسام داخل الشركة، حيث تتضمن توزيع وتخصيص الموارد المالية المختلفة على أوجه الاستخدامات المتعددة وفقاً للأولويات والحاجة.
4. تعتبر عاملاً مساعداً في عملية تطوير وتحسين الأداء من خلال روح الفريق.

#### أنواع الموازنات التخطيطية:<sup>(3)</sup>

تنقسم الموازنات التخطيطية إلى:

#### • موازنات التشغيل: Operating budgets

وهي مجموعة القوائم والجداول التي تعبر عن تقديرات الأنشطة المختلفة داخل المنشأة وتضم هذه الموازنات مجموعة الجداول الآتية:

- المبيعات Sales Budget.

(1) بهاء الدين أحمد العربي، إطار مقترح لتطبيق الأساس الصفري في إعداد موازنة الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة-دراسة ميدانية، غزة: الجامعة الإسلامية، رسالة غير منشورة، 2007 م (ص 15).

(2) د. عامر عبد الله، د. زهير الحدرب، المحاسبة الإدارية، عمان: دار البداية للنشر والتوزيع، 2010 م، (ص 144 - 145)

(3) حسين شرف جمال عوض، الموازنات التخطيطية، كلية التجارة، جامعة القاهرة. الطبعة 439، ص 5، 6

- الإنتاج وتشمل Production Budget.
- المواد الخام المستخدمة في الإنتاج.
- مشتريات المواد الخام.
- الأجور.
- التكاليف الصناعية غير المباشرة.
- تكلفة البضاعة المباعة.
- تكاليف التسويق.
- تكاليف الإدارة.
- قائمة الدخل.
- قائمة المركز المالي التقديرية.

• الموازنة الاستثمارية: Investment Budget

هي مجموعة الجداول أو القوائم التي تعبر عن التخطيط طويل الأجل للمشروعات الرأسمالية أو الاستثمارية أو عمليات التكوين الرأسمالي بالمشروع.

• الموازنة النقدية: Cash Budget

هي مجموعة القوائم والجداول التي توضح حركة المقبوضات والمدفوعات النقدية وما يترتب عن هذه الحركة من فائض أو عجز نقدي.

كذلك تم تقسيم الموازنات التخطيطية إلى: (1)

• من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها:

- أ. موازنات طويلة الأجل: وتُعد غالباً لفترة من خمس إلى عشر سنوات.
- ب. موازنات قصيرة الأجل: وتُعد لمدة سنة مالية أو ثلاثة شهور أو شهر.

• من حيث الغرض من الإنفاق:

أ. الموازنات التجارية: ضمت من موازنة البرامج وموازنة مراكز المسؤولية حيث تهدف موازنة البرامج إلى تخطيط ورقابة النشاط الجاري للوحدة الاقتصادية مثل (موازنة الإيرادات للخدمات،

(1) زكريا فريد عبدالفتاح مرجع سابق، ص 4، 5

موازنة العمالة، موازنة مشتريات المواد الخام، موازنة مصروفات الصيانة والتشغيل، الموازنة النقدية). أما موازنة مراكز المسؤولية فتهدف إلى متابعة إعداد وتنفيذ موازنة البرامج على مستوى المدير المسئول.

ب. الموازنات الاستثمارية: تهدف إلى تخطيط ورقابة المشروعات الاستثمارية التي تنتج عنها إضافة أصول ثابتة جديدة، (أراضي، مباني، آلات ومعدات، أثاث وتجهيزات، وسائل نقل) أو تطوير وإحلال الأصول القديمة بما يتمشى مع التطورات التكنولوجية المعاصرة. وتشمل تقديرات التكلفة كل من النفقات الاستثمارية ومصادر التمويل المتوقعة والبرنامج الزمني للتنفيذ.

#### • من حيث علاقاتها بحجم النشاط:

أ. الموازنة الثابتة: تعبر عن التقديرات اللازمة لمستوى مبيعات أو إنتاج واحد مستهدف خلال فترة الموازنة.

ب. الموازنة المرنة: تعد الموازنة المرنة لعدة مستويات من النشاط يتم تحديدها طبقاً لمدى التقلبات المتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة، ويستند إعداد هذه الموازنات إلى دراسة سلوك عناصر التكاليف وعلاقتها بتقلبات مستويات النشاط في ظل طاقة إنتاجية معينة بغية التمييز بين العناصر الثابتة والعناصر المتغيرة<sup>(1)</sup> ويفضل استخدام الموازنات المرنة عن الموازنات الثابتة لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، وحتى يمكن استخدام الموازنات التي تعبر عن الظروف الواقعية ومستوى النشاط الفعلي، وحيث ينتج عن اتباع هذا الأساس إجراء المقارنات الفعلية لأغراض الرقابة وتقييم الأداء بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية لنفس مستوى النشاط، وبذلك تكون هذه المقارنات أكثر دقة وواقعية<sup>(2)</sup>، أي أن الموازنة المرنة تمتاز بأنها تغطي مدى معين من النشاط، وأنها ديناميكية وتسهل قياس وتقييم الأداء.

#### 2-5 وظائف الموازنات التخطيطية:

##### (1) وظيفة التخطيط:

تعد وظيفة التخطيط الوظيفية الأولى من وظائف العملية الإدارية والخطوة الأولى في اتخاذ القرارات وتتضمن اختيار أهداف المنشأة وتطوير البرامج وتخصيص وترشيد الموارد المحدودة للوصول إلى

(1) كحالة وحنان واخرون، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002م، ص 49.  
(2) العلاوين، أمجد عبدالفتاح-تقييم نظم الموازنات التقديرية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة ال البيت، الأردن، 2000، ص 26.

تحقيق تلك الأهداف بفعالية وأقل كلفة<sup>(1)</sup> نظراً لأن الموازنة التخطيطية تمثل خطة كمية وقيمة تتضمن الأهداف المختلفة للشركة.

### (2) وظيفة التنسيق:

تفيد الموازنة التخطيطية في تنسيق أوجه الأنشطة المختلفة بالشركة، فهي أداة للتنسيق بين أنشطة الإيرادات والشراء والتمويل وغيرها من الأنشطة بما يؤدي إلى التناسق والتكامل والتوافق بين هذه الأنشطة وتفادي النظرة الجزئية للأمور.

### (3) وظيفة الاتصال:

تُعد الموازنات التخطيطية أداة لتوصيل المعلومات الخاصة بالخطط والسياسات التي تم الاتفاق عليها للفترة المقبلة إلى المستويات الإدارية المختلفة بالشركة. ومن أمثلة المعلومات التي يتم توصيلها من خلال الموازنات التخطيطية حجم الإيرادات الواجب تحقيقها وكمية الإنتاج المستهدفة، وكمية المشتريات اللازمة، والحد الأقصى للمبالغ التي تنفق على العلاقات العامة خلال فترة الموازنة.

### (4) وظيفة الرقابة:

إن النتائج الفعلية المحققة يتم قياسها على ضوء مستويات الأداء المستهدفة الواردة بالموازنات التخطيطية. ويتم تحديد الانحرافات بمقارنة النتائج الفعلية مع التقديرات، وتحليل هذه الانحرافات إلى أسبابها وحسب مراكز المسؤوليات، وذلك حتى يمكن للإدارة اتخاذ الإجراءات العلاجية التي تكفل تفادي تكرار حدوث الانحرافات غير المرغوب فيها مستقبلاً، وتشجيع انحرافات الكفاية والعمل على استثمار مسبباتها.

والجانب المهم في وظيفة الرقابة هو مقارنة بيانات الموازنة المقدره بنتائج التنفيذ الفعلي، هذه المقارنة تقدم دورياً من خلال ما يسمى بتقارير الأداء.<sup>(2)</sup>

### (5) وظيفة التحفُّز:

يمكن أن تستخدم الموازنات التخطيطية كوسيلة لتحفيز الأفراد وحثهم على تحقيق أهداف الشركة من خلال توجيههم لتحقيق الأهداف الرقمية التي تتضمنها تلك الموازنات، على أن تكون تلك الأهداف طموحة وواقعية في آن واحد.

(1) أحمد القطامين، التخطيط الاستراتيجي والإدارة الاستراتيجية. دار مجداوي، عمان، 1996م، ص (37).  
(2) ليستر أي هينجز، وسيرج ماتوليتش، المحاسبة الإدارية، ترجمة حامد أحمد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 1988م، ص 262.

## (6) وظيفة تقييم الأداء:

يمكن استخدام مستويات الأداء الواردة بالموازنات التخطيطية كأساس لتقييم أداء المسؤولين بالشركة من خلال قياس مدى نجاحهم في تنفيذ خطة الموازنة والتزامهم بتحقيق أهدافها<sup>(1)</sup>. طالما أن تلك المستويات معدة طبقاً لمعايير سليمة ومدروسة، كما أن نظام الحوافز يمكن ربطه مع تحقيق الأهداف بالموازنات التخطيطية، بحيث يمنح العاملين بالشركة مكافآت وحوافز إذا ما تحققت تلك الأهداف، كما قد يعاقب العاملين إذا لم تتحقق الأهداف نتيجة تقصيرهم أو إهمالهم. وبصفة عامة فإن الموازنة التخطيطية تعد أداة إدارية تساعد إدارة الشركة على أداء مجموعة الوظائف الإدارية المختلفة والتي تتمثل في التخطيط والتنسيق والاتصال والرقابة والتحضير وتقييم الأداء.

## 2-6 مفهوم وخصائص التكلفة المستهدفة:

التكلفة المستهدفة عبارة عن تقنية موجهة نحو العميل، حيث تم استخدامها بشكل واسع في اليابان وتبنتها مؤخراً مؤسسات في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية. تتطلب المرحلة الأولى لهذه التقنية دراسة للسوق لأجل تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج، وذلك بناءً على خصائصه، الوظائف التي يرغب العملاء في أن يؤديها هذا المنتج وكذلك أسعار المنتجات المنافسة. بعدها يتم تحديد هامش الربح المستهدف من خلال الاستراتيجية العامة للمؤسسة وذلك بتقسيم الهامش المستهدف الإجمالي على محفظة المنتجات المختلفة للمؤسسة. وعند طرح هامش الربح المستهدف من السعر المستهدف يتم الحصول على التكلفة المستهدفة والتي تتم مقارنتها بالتكلفة المقدرة حالياً للمنتج، وإذا كانت هذه الأخيرة أكبر من التكلفة المستهدفة، تبذل جهودات كبيرة لامتنصاف الفرق الموجود بينهما وجعل التكلفة المقدرة مساوية للمستهدفة. أي أن إشكالية مدخل التكلفة المستهدفة تتلخص في امتصاص الفرق بين التكلفة المقدرة التي يتم تقديرها على أساس إمكانيات المؤسسة ومؤهلاتها التكنولوجية الحالية، والتكلفة المستهدفة التي تتحدد بناءً على اعتبارات السوق والاستراتيجية.

تتمثل التكلفة المستهدفة إذن في تحديد وتقدير حاجة للتطوير انطلاقاً من السوق، ثم العمل على إشباع هذه الحاجة، أي هي عبارة عن تسيير للتغيير، فالتكلفة المستهدفة تنظم تسيير الحاضر انطلاقاً من التبصر بالمستقبل. وهذا يفسر تعارض هذه التقنية مع تقنيات التكلفة المعيارية التي تعتبر أداة تسيير موجهة نحو تسيير الاستقرار (المراقبة من خلال المقارنة بمعيار محدد مسبقاً): تسيير الحاضر بناءً على مرجع تم إعداده في الماضي. وتتمثل أهم ميزة لتبني التكلفة المستهدفة في التخصص أثناء مرحلة

1) (Drury, Colin, 2004, "Management Accounting for Business Decisions", An International Thomson Publishing Company, USA. P 195

تخطيط وتصميم المنتج، وبذلك يمكن أن يكون لها تأثيراً كبيراً على تحديد مستوى التكاليف المتعهد.  
(1)

يعتبر نظام التكاليف المستهدفة أحد أهم وأفضل نظم إدارة التكاليف المبتكرة، وذلك لأنه يفترض فيه العمل على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دون المساس بالجودة النوعية للمنتجات، كما يفترض فيه إرضاء العملاء بصفة مستمرة وتحقيق أعلى نسبة ممكنة من الأرباح.

ويبدأ هذا النظام عمله منذ مرحلة التخطيط والتصميم، عن طريق دراسة السوق وظروف العرض والطلب، ليتعرف على نوعية المنتجات التي يرغب فيها العملاء حسب المواصفات والأسعار التي تناسبهم، ويجعل من كل ذلك هدفاً محدداً له يلزم نفسه بالوصول إليه، مما يولد الإحساس بالمسؤولية لدى جميع الأفراد العاملين بالمشروع، وخاصةً الذين لهم علاقة مباشرة بعمليات التصميم، بل قد يتجاوز ذلك الإحساس بالمسؤولية حدود المشروع إلى الأطراف الخارجية كالموردين، ليجد هؤلاء الموردون أنفسهم مضطرين لخفض تكاليفهم والارتقاء بمستوى منتجاتهم سواء الخامات منها أو تلك المصنعة تصنيعاً أولياً.

التكلفة المستهدفة عبارة عن تقنية تركز على سعر السوق في تحديد سعر البيع المستهدف باعتباره العامل الموجه لتخفيض التكاليف من خلال التركيز على إدارة التكاليف في كل مراحل دورة حياة المنتج، بداية من التخطيط والتصميم، وتظهر هذه التقنية وجود صلة مباشرة بين متغير السوق في ضوء الوضع التنافسي وأرباح المنشآت في المدى الطويل وإدارة التكاليف، وهذه التقنية تربط بين ثلاث متغيرات هي سعر السوق المستهدف، وهامش الربح المستهدف والتكلفة المستهدفة.<sup>(2)</sup>

التكلفة المستهدفة في الحقيقة ليست تقنية لتقدير التكاليف، إنما هي مخطط متكامل يهدف إلى تخفيض التكاليف يبدأ حتى قبل وجود التصميم الأولي للمنتج. إنها نشاط يرمي إلى تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتجات الجديدة، مع الوفاء بمتطلبات المستهلك من نواحي الجودة والاستعمال وباقي المتطلبات، من خلال دراسة كل الأفكار الممكنة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل التخطيط، التطوير وإنتاج النماذج، إنها ليست مجرد تقنية لتخفيض التكاليف وإنما هي نظاماً شاملاً لإدارة الاستراتيجية للأرباح.<sup>(3)</sup>

(1) راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف "بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الملك لخضر -باتنة، الجمهورية الديمقراطية الجزائرية، ص 25-26.  
(2) د. معاطف محمد مسلم الضي، دور الأدوات المساعدة للتكاليف المستهدفة في فاعلية قرارات التسعير "دراسة ميدانية في المنشآت الصناعية السودانية"، المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة التخصصات، المجلد الرابع، العدد الخامس والعشرون شهر يونيو 2020م، ص 8.  
(3) أ. زوادي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد التاسع لسنة 2009م، ص 209.

## 2-7 خصائص التكلفة المستهدفة: يتميز أسلوب التكاليف المستهدفة بعدة خصائص والتي تساهم في تعزيز الموقف التنافسي للمؤسسة ومن أهمها: (1)

- أ. إنه نظام مفتوح يهتم بالتفاعل القائم بين المؤسسة وبيئتها الخارجية، من خلال التعرف على رغبات العملاء والعمل على تلبيةها، وذلك بتهيئة الظروف وتسخير الإمكانيات، أي أنه ذو توجه خارجي.
  - ب. يستخدم كأداة للرقابة كونه يطبق في مرحلة التخطيط والتصميم وذلك قبل البدء في الإنتاج، وهذا ما يميزه عن التكاليف المعيارية التي تطبق عند مرحلة الإنتاج.
  - ت. يساعد على خلق مستقبل تنافسي قوي للمؤسسة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة للسوق.
  - ث. إنه نظام لإعادة تصميم المنتج وهندسة القيمة والعمليات.
  - ج. يعمل على التخطيط للأجل الطويل، حيث يحدد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منهما هدفاً يلتزم بالوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر للمنتج.
  - ح. ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين داخل المؤسسة لتحقيق هدف موحد وهو إنتاج منتج بالكيفية المطلوبة.
  - خ. يناسب المنتجات التي تتصف بقصر دورة حياتها أكثر من المنتجات التي لها دورة حياة طويلة، وذلك لسهولة تحديد تكاليف المدخلات بدقة في المدى القصير وكذا سرعة التعرف على ردود فعل العملاء تجاه المنتج الجديد.
  - د. ساهم في تغيير وتحويل نظرة الإدارة إلى برنامج شامل لخفض رقم التكلفة على مدار دورة حياة المنتج.
- من خلال ما تم ذكره من الخصائص يمكن ملاحظة أن أسلوب التكاليف المستهدفة يختلف عن الأنظمة التقليدية، كونه لا يركز فقط على الإمكانيات الداخلية للمؤسسة وإنما على كل العناصر التي لها علاقة بالتكلفة والتأثر بها.

## 2-8 أهم أسباب الاتجاه إلى نظام التكلفة المستهدفة:

أوجه القصور التي وجهت إلى النظم التقليدية وهي (2):

(1) أ. صالح سميرة شهر زاد، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة ميدانية، مجلة الابتكار والتسويق، المجلد الرابع، العدد الثاني، 2016م، ص 260-266.

1. النظم القديمة لا تحدد سعر البيع أولاً بل تقوم بتحديد التكلفة وإضافة هامش الربح المناسب، فإذا كان هذا السعر أعلى من سعر السوق أو أن الشركة لا تستطيع البيع بهذا السعر، فيتم تخفيض سعر البيع إلى أقل قدر ممكن.

في حين نرى إن نظام التكلفة المستهدفة قد عالج هذا الأمر عن طريق تحديد سعر السوق أولاً، ثم تقوم بتحديد هامش الربح المخطط تحقيقه والفرق بين سعر السوق والربح المخطط يمثل التكلفة المسموح بها، وعلى ذلك يتم إجراء الاختبارات والتصميمات على المنتج من أجل الوصول إلى التكلفة المسموح بها فقط.

2. إن النظم التقليدية تجعل تخفيض سعر البيع بما يتناسب مع السوق يكون له الأولوية من تخفيض التكلفة أولاً.

3. إن التكاليف في النظم التقليدية التي تم تحميلها على المنتج تكون المحدد الرئيسي في تحديد سعر البيع دون النظر إلى سعر السوق مسبقاً.

4. في النظم الحديثة نرى إنها تأخذ في الحسبان قرارات وتصرفات واقتراحات الموردين والمستهلكين في الحسبان قبل عملية الإنتاج، على العكس من النظم التقليدية التي لا تهتم بتلك الاقتراحات إلا بعد الانتهاء من عملية الإنتاج.

5. كما إن من دواعي الاتجاه إلى أسلوب التكلفة المستهدفة تلك البيئة التي تعيش فيها المنشآت والشركات، حيث أن هذه الشركات تواجه بيئة تتصف بعدة خصائص:

أ. بيئة تنافسية.

ب. بيئة سريعة التغير.

ت. بيئة لا تسامح في التأخير أو الأخطاء.

ث. بيئة متزايدة الطلب.

## 9-2 مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة:

تمر عملية تطبيق التكلفة المستهدفة بعدد من المراحل والتي لا بد وأن تبدأ بمرحلة تخطيط وتصميم المنتج قبل البدء بعملية التصنيع، ومن ثم متابعة محاولات التحسين المستمر من خلال المراحل

التالية عن طريق ما يعرف بدورة حياة المنتج، دون أن يتم تخفيض خصائص أو جودة المنتج، لذلك يمكن أن تقسم خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة على النحو الآتي: (1)

### 1. تخطيط المنتج وتصميمه:

تبدأ هذه الخطوة عند القيام بإعداد مشروع هذا المنتج وذلك في مرحلة التخطيط، وتقوم المنشأة بدراسة جدوى تسويق المنتج، وبعد ذلك يتم التوصل إلى المشروع المبدئي بعد القيام بتقييم دراسة السوق مع الأخذ بالحسبان المنافسة التي تنتمي لها هذه الصناعة ونوع المستهلكين المحتملين لهذا المنتج، بعد ذلك يتم عمل تقدير مبدئي لتكلفة التصميم ويقوم المحاسب الإداري في هذه المرحلة بمراجعة تقديرات تكلفة هذه التصميمات للمنتج الجديد لعرضها على اللجنة التي تستطيع من واقع المعلومات المستقاة من دراسة السوق وبيانات التكلفة المقدرة تحديد مدى جدوى إنتاج المنتج الجديد، وإذا اتضح أن هناك جدوى من إنتاج وتسويق المنتج الجديد، تبدأ الإدارة الهندسية في إعداد خطة لإنتاج المنتج تتضمن تحديد الأجزاء التي سيتكون منها ومعايير الجودة المتعلقة بالمنتج الجديد.

### 2. تحديد السعر المستهدف:

يقصد بالسعر المستهدف للمنتج السعر الذي يحقق التوافق بين الاعتبارات الآتية:  
أ. الأسعار التي يتقبلها المستهلك ويمكن للمنشأة من خلالها تحقيق حصة سوقية مرغوب فيها للمنتج المقترح أو توسيع نطاق الحصة السوقية الحالية وكسب أسواق جديدة.  
ب. لا يزيد السعر بأي حال من الأحوال على أسعار المنافسين.  
ت. الأسعار التي تحقق الربح المستهدف والذي يمثل أدنى هامش ربح تهدف إلى تحقيقه الإدارة ولا يمكنها التنازل عنه.

لأخذ هذه الاعتبارات بالحسبان عند تحديد السعر المستهدف، يجب أن يكون في المنشأة إدارة لبحوث السوق قادرة على دراسة السوق واحتياجاته وجمع المعلومات عن أسعار المنافسين وتحليلها والتنبؤ بالتغيرات المتوقعة في تلك الأسعار، كذلك التنبؤ بردود أفعال المنافسين تجاه الأسعار المتوقعة التي ترغب المنشأة في تحديدها لمنتجاتها.

(1) د. غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة - دراسة ميدانية - 2008.

### 3. تحديد الربح المستهدف:

يمكن تعريف الربح المستهدف بأنه الربح الذي ترغب المنشأة في الحصول عليه بعد القيام ببيع المنتج، ولكي يتم تحديد الربح المستهدف في أي منشأة لا بد من أخذ بعض الاعتبارات بالحسبان عند السعي لتحصيله وإعداد:

أ. أن يكون هذا المنتج واقعياً وكافياً لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج.

ب. حجم المال المستثمر ومصادر الحصول عليه وحجم القروض ومعدلات الفوائد عليها. في بعض الأحيان يتم تحديد الربح المستهدف على أساس العائد على المبيعات عند استخدام المحاسبة على أساس التكلفة المستهدفة كمرشد في تسعير المنتجات ويقل استخدام معدل العائد على الاستثمار، والسبب في تفضيل استخدام العائد على المبيعات في ظل استخدام التكلفة المستهدفة هو:

- أن العائد على المبيعات يعكس ربحية كل منتج بوضوح عند إنتاج عدد من المنتجات.
- قد يكون ليس من الممكن احتساب العائد على الاستثمار لكل منتج ولا سيما عندما تنتج المنشأة.
- عددًا من المنتجات بأحجام صغيرة.
- يعد العائد على المبيعات مفيداً في اتخاذ القرارات ومنها الشراء أو الصنع في الصناعات التي تعتمد على الآلية ككل.
- سهولة المقارنة بين المنتجات على أساس الربحية.

### 4. تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج:

يمكن احتساب التكلفة المستهدفة عن طريق الفرق بين السعر المستهدف والربح المستهدف، ويطلق عليها أحياناً طريقة الخصم، لأنه يتم تحديدها عن طريق طرح الربح المستهدف من سعر البيع المخطط.

كذلك يمكن الحصول على التكلفة المستهدفة عن طريق الإضافة، وهو أن يتم تقرير التكلفة لكل جزء أو نشاط بدءاً بمستوى التكلفة الحالي مع الأخذ في الاعتبار التخفيضات المحتملة في التكلفة، ويتم تجميع هذه التكلفة لكل منتج طبقاً للوظائف التي يحققها المنتج حتى يتم التوصل للتكلفة المستهدفة، ويمكن استخدام أسلوب هندسة القيمة وذلك عن طريق البحث عن المناطق المحتملة لخفض التكلفة في أثناء مرحلة تصميم وتخطيط المنتج واعتباره أسلوباً مكماً لمدخل التكلفة المستهدفة.

## 5. تحديد التكلفة المستهدفة باستخدام هندسة القيمة:

يمكن أن تعرف هندسة القيمة بأنها تحليل الجدوى الاقتصادية لمكونات المنتج أو التحليل الوظيفي لعناصر المنتج مع الحفاظ على الأداء الوظيفي للمنتج وجودته وذلك بهدف تخفيض التكلفة.

في هذه المرحلة يتم إجراء دراسات ومقارنات بين التكلفة المسموح بها وتكاليف التصميم المقدر على ضوء خصائص ومواصفات المنتج والتي تسمى أحياناً التكلفة الجارية التي يمكن تحقيقها لمحاولة خفض التكلفة المقدره والاقتراب بها من مستوى التكلفة المسموح بها أو الوصول إلى المستوى نفسه.

كذلك نجد أن مدخل هندسة القيمة تستهدف تقليل الفجوة التي قد توجد بين التكلفة التقديرية للمنتج والتكلفة المسموح بها. فعند الانتهاء من التصميم المبدئي للمنتج يتم تقدير تكلفة تنفيذه ومقارنتها بالتكلفة المسموح بها، فإذا ما تبين أن التكلفة المقدره لتنفيذ هذا التصميم تزيد على التكلفة المسموح بها تبدأ أنشطة هندسة القيمة، حيث يتم تعديل التصميم والبحث عن بدائل تصميم أخرى تلي احتياجات العملاء وتحقق التكلفة المستهدفة، وذلك من خلال تركيز مدخل هندسة القيمة على مواصفات المواد الخام واستهلاكها، وعدد الأجزاء، وسهولة الأداء، ومقدار العمالة بحيث لا ينفذ تصميم المنتج إلا إذا كانت التكلفة المقدره مساوية أو أقل من التكلفة المسموح بها والتي تمثل التكلفة المستهدفة.

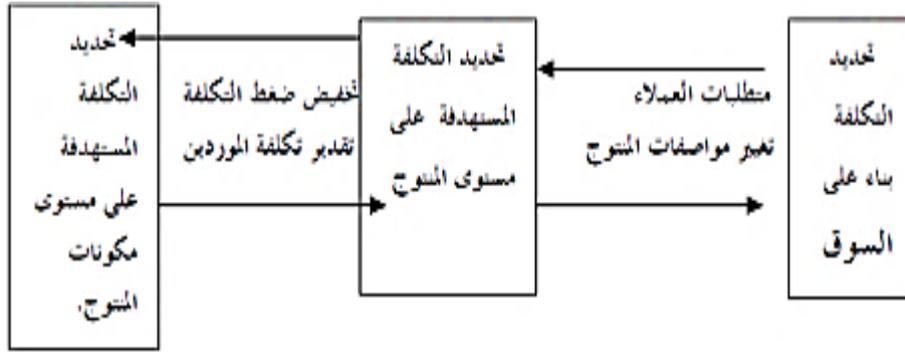
بناءً على ما سبق نجد أن خطة هندسة القيمة تتم باتباع المراحل الآتية:

- تحديد الأهداف والتي تكمن في عملية التحسين والتطوير.
- جمع المعلومات عن المنتج عن طريق التعاون بين إدارة التكاليف وفريق العمل الهندسي.
- إعداد التصميم الهندسي للمنتج وفقاً لاحتياجات ورغبات العملاء.
- تقديم الأساليب والعمليات التي تحقق الوظائف الرئيسية للمنتج وفقاً لاحتياجات العملاء عن طريق العصف الذهني لفريق العمل.
- تقييم ما تم تقديمه من أفكار وأساليب وعمليات والتحقق من مدى إمكانية تطبيقها ومساهمتها في تخفيض التكلفة وتحسين جودة المنتج.
- تطوير الأفكار والعمليات التي قدمت مع المحافظة على الأداء الوظيفي للمنتج وتقديم قائمة توضح الأجزاء الأساسية للمنتج وتكلفة كل جزء منها.

## 6. إعداد التصميم النهائي للمنتج:

يتم في هذه المرحلة ترجمة التكاليف المستهدفة إلى معايير أداء للأنشطة ومعايير تكاليف لكل نشاط، وتحليل تلك المعايير حسب العمليات والعناصر باعتبارها معايير ملزمة للأطراف المشاركة في التصميم والإنتاج لا يمكن تجاوزها، وبتحقيقها يتم تحقيق التكلفة المستهدفة، وتعد تلك المعايير بمنزلة أهداف استراتيجية تحقق الملاءمة والقدرة التنافسية والخفض الإيجابي الحقيقي للتكلفة، ويتم بعد ذلك وضع نموذج تجريبي للمنتج طبقاً للتكاليف المستهدفة حيث يكشف النموذج التجريبي عن مدى الالتزام بتحقيق تلك التكلفة أو محاولة إعادة هندسة القيمة مرة أخرى.

ويمكن تلخيص خطوات تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة من خلال الشكل التالي:



الشكل رقم (1): يوضح مراحل (خطوات) التكلفة المستهدفة

## تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة:

بعد نهاية المرحلة الأولى من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، نكون قد توصلنا إلى معرفة رقم التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة، وكذلك نكون قد حددنا الفجوة التكاليفية بين تكلفة التصميم المبدئي (التكاليف الجارية) والتكلفة المسموح بها، وكذلك نكون قد تعرفنا على مقدار الخفض الممكن في التكاليف والتحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة، وعند هذه النقطة يأتي دور أدوات تحجيم التكلفة وهي مجموعة من الأساليب أو الإجراءات التي يتم استخدامها للقضاء على الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المبدئية لتصميم المنتج (التكلفة الجارية)، ومن ثم تحقيق غرض خفض التكلفة الممكن. وهناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف ومن أشهر هذه الأدوات ما يلي:

(1) (2)

(1) د. حكيم ملياني، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف-رسالة ماجستير -2008-2007م.

1. هندسة القيمة.
2. تحليل التكلفة الوظيفية.
3. جداول التكلفة.
4. الهندسة المتزامنة.
5. الهندسة العكسية.
6. هندسة العوامل البشرية.

### 3- منهجية الدراسة

تناولت الباحث في هذا الفصل من الدراسة منهجية الدراسة وإجراءاتها التي تم الاعتماد عليها لتحقيق الهدف الرئيسي للدراسة والمتمثل في التعرف على دور الموازنات التخطيطية في تحسين التكلفة المستهدفة لدعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية بمدينة جدة بالمملكة العربية السعودية وذلك من خلال دراسة واقع توظيف الموازنات التخطيطية في تحسين التكلفة المستهدفة على عينة من الشركات الصناعية بمدينة جدة بالمملكة العربية السعودية، حيث تم تطبيق الدراسة على عينة استطلاعية من هذه الشركات في مدينة جدة. ويسعى الباحث في هذا الفصل إلى تحديد المنهج البحثي المستخدم، وصف مجتمع وعينة الدراسة من حيث بيان كيفية اختيار العينة ونوعها وخصائصها، كذلك يتناول الباحث أداة الدراسة التي تم استخدامها لجمع البيانات الأولية من حيث اختبار صدقها وثباتها، كما يحدد الباحث في هذا الفصل الأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليل بيانات الدراسة وذلك من أجل استخلاص أبرز نتائجها. وفيما يلي يتناول الباحث الإجراءات المذكورة أعلاه:

#### 3-1 منهج الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة بشكل أساسي على المنهج الوصفي والارتباطي والذي يعتمد على استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية والكمية. ويشير (العزاوي، 2008) أنه ليس هناك منهجاً في البحث العلمي أكثر انتشاراً واستخداماً من المنهج الوصفي، حيث إنه يشمل البحوث التي تركز على ما هو كائن الآن في حياة الإنسان والمجتمع. والمنهج الوصفي هو استقصاء ينصب على ظاهرة من الظواهر كما هي قائمة في الحاضر بقصد تشخيصها وكشف جوانبها وتحديد العلاقات بين عناصرها أو بينها وبين ظواهر أخرى. أي أن المنهج الوصفي يحلل ويفسر ويقارن ويقوم بقصد التوصل إلى تقييمات ذات معنى بقصد التبصر بتلك الظاهرة. ويعرف المنهج الوصفي بأنه "مجموع الإجراءات البحثية التي تتكامل لوصف الظاهرة أو الموضوع اعتماداً على جمع الحقائق والبيانات وتصنيفها ومعالجتها وتحليلها تحليلاً كافياً ودقيقاً لاستخلاص دلالتها والوصول إلى نتائج"، (مطواع والخليفة، 2014م).

### 2-3 مجتمع وعينة الدراسة:

مجتمع البحث كما عرفه (العزاوي، 2008) أنه مجموعة من الوحدات الإحصائية المعرفة بصورة واضحة والتي يراد منها الحصول على بيانات. كما عرف الوحدة الإحصائية بأنها هي جزء من نظام معين محدد يتم من خلال اختيار وحدات الدراسة. وعليه فإن مجتمع الدراسة الحالية يتكون من جميع موظفي الشركات السعودية الصناعية المدرجة بسوق الأسهم السعودية بمدينة جدة، حيث يبلغ عدد الموظفين (1119)، حيث تم سحب عينة الدراسة من بينهم.

### 3-3 عينة الدراسة:

عينة الدراسة هي جزء من مجتمع الدراسة، حيث يتم اختيارها بعدة طرق لتمثل مجتمع البحث الكامل تمثيلاً صادقاً. تتمثل عينة الدراسة الحالية في عينة من الشركات الصناعية في مدينة جدة، حيث تم اختيارها بعينة عشوائية بسيطة. ولتحديد حجم عينة الدراسة من مجتمع الدراسة البالغ حجمه (1119) تم استخدام المعادلة الإحصائية لكريشي ومورجان التالية:

$$S = \frac{X^2 NP(1-P)}{d^2(N-1) + X^2 P(1-P)}$$

حيث أن:

N: هي حجم مجتمع الدراسة (1119).

S = حجم العينة المطلوب.

$\chi^2$ : هي قيمة مربع كاي حيث تبلغ قيمتها (3.841).

P: هي نسبة توفر الصفة في المجتمع حيث تبلغ (0.5).

d. هي نسبة الدقة، أو نسبة الخطأ في اختيار العينة حيث تبلغ (0.05).

وبعد التطبيق في المعادلة تبين أن حجم العينة المستهدف بالدراسة يبلغ (286).

### 4-3 أداة الدراسة:

في هذه الدراسة تم استخدام الاستبانة، كأداة لجمع البيانات الأولية المطلوبة، والتي تُعتبر من أهم أدوات جمع البيانات التي أخذت في الانتشار في مجال البحوث ولا تزال تمثل موقعاً بارزاً في الوقت الحالي بين وسائل جمع البيانات. تضمنت الاستبانة محور للموازنات التخطيطية ويتضمن 8 فقرات ومحور للتكلفة المستهدفة، حيث تضمن ثلاثة أبعاد هي: (سعر البيع المستهدف، هامش الربح المستهدف، التكلفة المسموح بلها). ويتكون كل بعد من ثماني فقرات.

وبالتالي فإن أداة الدراسة من خلال المحورين تشتمل على (32) فقرة. بالإضافة إلى ذلك فقد احتوت أداة الاستبانة على متغيرات خاصة بتوصيف عينة الدراسة (العمر، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، التخصص العلمي، المركز الوظيفي، وسنوات الخبرة).

اعتمد الباحث في بناء محاور الدراسة و فقراتها على مراجعة الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة حيث هدفت إلى الكشف عن دور الموازنات التخطيطية في تحسين التكلفة المستهدفة.

### 3-5 إجراءات الصدق للاستبانة:

#### 3-5-1 صدق الاتساق الداخلي:

قام الباحث بالتحقق من صدق أداة الدراسة بتطبيقها على عينة استطلاعية من مجتمع الدراسة بلغ حجمها (32). حيث تم التحقق من صدق الأداة من خلال قياس درجة ارتباط كل فقرة مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، وتم عرض النتائج كما هو مبين بالجدول رقم (1-4) أدناه:

جدول رقم (1): معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة من فقرات أداة الدراسة مع الدرجة الكلية للبعد أو المحور الذي تنتمي إليه

رقم	معامل الارتباط						
1	0.667**	9	0.609**	17	0.643**	25	0.658**
2	0.775**	10	0.648**	18	0.690**	26	0.590**
3	0.725**	11	0.561**	19	0.648**	27	0.645**
4	0.771**	12	0.730**	20	0.807**	28	0.743**
5	0.630**	13	0.742**	21	0.719**	29	0.794**
6	0.684**	14	0.561**	22	0.609**	30	0.763**
7	0.856**	15	0.695**	23	0.605**	31	0.786**
8	0.724**	16	0.672*	24	0.482**	32	0.724**

\*\* تعني أن معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى المعنوية (0.01)

يتضح من النتائج بالجدول رقم (1) أن جميع فقرات محاور وأبعاد أداة الدراسة ترتبط مع الدرجة الكلية للبعد أو المحور الذي تنتمي إليه بدرجة مرتفعة وعلى نحو دال إحصائياً، حيث إن جميع قيم معاملات الارتباط دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية (0.01) كما تراوحت قيم معاملات الارتباط ما بين (0.482-0.856) وبالتالي نستنتج من ذلك أن جميع فقرات أداة الاستبانة تتمتع بدرجة مرتفعة من الصدق، مما يعني أنها تحقق أهداف القياس المرجوة منها في الاستبانة كأداة لجمع البيانات في الدراسة الحالية.

كما قام الباحث بالتحقق من مؤشرات الصدق للاستبانة من خلال حساب درجة ارتباط كل محور وكل بعد مع الدرجة الكلية للاستبانة، حيث تم عرض النتائج كما هو مبين بالجدول رقم (2-3) أدناه:

جدول رقم (2): معاملات الارتباط بين درجة كل محور وكل بعد مع الدرجة الكلية للاستبانة

المحاور	عدد الفقرات	معاملات الارتباط
المحور الأول: الموازنات التخطيطية	8	0.830*
المحور الثاني: التكلفة المستهدفة	24	0.967**
البعد الأول: سعر البيع المستهدف	8	0.744**
البعد الثاني: هامش الربح المستهدف	8	0.840**
البعد الثالث: التكلفة المسموح بها	8	0.897**

\*\* تشير إلى أن معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى المعنوية (0.01)

ويتبين من النتائج بالجدول رقم (2) أعلاه أن جميع محاور وأبعاد الاستبانة ترتبط بدرجة مرتفعة مع الدرجة الكلية لأداة الدراسة وهذا يبين أن جميع هذه المحاور والأبعاد تتمتع بدرجة عالية من المصدقية حيث تراوحت قيم معاملات الارتباط ما بين (0.744-0.967)، وبالتالي فإن جميع المحاور والأبعاد تحقق أهداف القياس المرجوة منها. وهذا يشير إلى أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة عالية من المصدقية، مما يعني أنها تمكن الباحث من الحصول على بيانات موثوق فيها.

### 3-5-2 ثبات أداة الدراسة:

تم التحقق من ثبات الاستبانة في الدراسة الحالية، عن طريق حساب معامل ألفا كرونباخ للثبات، وتم عرض النتائج كما هو مبين بالجدول التالي:

جدول رقم (3): معاملات ألفا كرونباخ للثبات الكلي للاستبانة ومحاورها وأبعادها

المحاور	عدد الفقرات	معاملات الثبات
المحور الأول: الموازنات التخطيطية	8	0.866
المحور الثاني: التكلفة المستهدفة	24	0.910
البعد الأول: سعر البيع المستهدف	8	0.808
البعد الثاني: هامش الربح المستهدف	8	0.815
البعد الثالث: التكلفة المسموح بها	8	0.847
الثبات الكلي للاستبانة	32	0.948

يتضح من النتائج بالجدول رقم (3) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ للثبات الكلي للاستبانة بلغت (0.948) وهذا يبين أن أداة الاستبانة قد حققت درجة عالية من الثبات، مما يطمئن الباحث على سلامة إجراءات بناء الاستبانة. كما بينت النتائج بالجدول أن جميع المحاور والأبعاد قد حققت درجة عالية من الثبات وهذا يدل على أنه يمكن الاعتماد على هذه الاستبانة في الدراسة الحالية وذلك للحصول على بيانات دقيقة وصحيحة من عينة الدراسة تساهم في تحقيق أهداف الدراسة الحالية.

### 3-6 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحليل بيانات الدراسة تحليلاً إحصائياً علمياً يحقق أهدافها ويجيب عن تساؤلاتها البحثية ويختبر فرضياتها تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) الإصدار 24، وذلك لإدخال بيانات الدراسة التي تم الحصول عليها من عينة الدراسة، ومعالجتها إحصائياً. كما تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي والاستدلالي، حيث شملت الأساليب الإحصائية الوصفية، التكرارات والنسب المئوية وذلك لتوصيف عينة الدراسة بحسب الخصائص الديمغرافية، كما تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وذلك لقياس درجة استجابة أفراد العينة من موظفي الشركات الصناعية السعودية بمدينة جدة حول فقرات محاور الدراسة. بالإضافة إلى ذلك تم استخدام معامل الارتباط بيرسون وذلك للتحقق من صدق أداة الدراسة. بينما تم استخدام معامل ألفا كرونباخ للتحقق من ثبات أداة الدراسة ومحاورها. بالإضافة إلى ذلك تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط وذلك لاختبار فرضية الدراسة.

### 3-7 القياس:

تم تقدير استجابات أفراد العينة حول فقرات محاور الاستبانة وفق تدرج مقياس ليكرت الخماسي كما مبين بالجدول التالي:

جدول رقم (4): تدرج مقياس ليكرت الخماسي لتفسير المتوسطات الحسابية

الدرجة	التدرج
ضعيفة جداً	من 1- لأقل من 1.80
ضعيفة	من 1.80- لأقل من 2.60
متوسطة	من 2.60- لأقل من 3.40
كبيرة	من 3.40- إلى 4.20
كبيرة جداً	من 4.20- إلى 5

### 4- نتائج الدراسة

هدفت الدراسة الحالية إلى معرفة دور الموازنات التخطيطية في تحسين التكلفة المستهدفة، ولقد خصص الباحث هذا الجزء لتحليل بيانات الدراسة وتفسير نتائجها بغرض الإجابة عن الأسئلة البحثية التي أطلقتها الدراسة واختبار فرضياتها. وللإجابة عن الأسئلة البحثية تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي بالحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) الإصدار (24)، حيث تم إدخال بيانات الدراسة، ومعالجتها إحصائياً. تم الحصول على الردود من أفراد العينة المستهدفين بالدراسة وبلغ عددها (165) استبانة مكتملة الإجابات من أصل 286 استبانة تمثل نسبة 58% من إجمالي العينة المستهدفة بالدراسة. تم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لاستخراج الجداول والعمل على

تحليلها وتفسير نتائجها. ولقد تركزت خطوات تحليل بيانات الدراسة في هذا الجزء على الإجابة عن الأسئلة البحثية واختبار فرضياتها.

- الإجابة عن الأسئلة البحثية للدراسة.

- اختبار فرضيات الدراسة.

وفيما يلي يتناول الباحث تحليل الدراسة كما سيرد فيما يلي:

#### 1-4 نتائج الإجابة عن الأسئلة البحثية:

##### 1. ما هو دور الموازنات في تحسين التكلفة المستهدفة؟

وللإجابة عن السؤال الأول من الدراسة تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية التي تتمثل في المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للتعرف على أهمية تطبيق الموازنات التخطيطية في تحسين التكلفة المستهدفة، كما سيرد في الجدول التالي:

جدول رقم (6): استجابات عينة الدراسة حول دور الموازنات التخطيطية في تحسين التكلفة المستهدفة

رقم البند	ت.ب.ب.	بنود الموازنات التخطيطية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة الموزونة
1	4	توضيح الخطة المالية للشركة بناءً على الخطة التشغيلية.	4.37	.72	79%
2	3	تهتم الشركة بتحديد تكلفة كميات الاحتياجات من الموارد.	4.38	.67	79%
3	2	تسعى الشركة لتحقيق التوازن التشغيلي.	4.38	.63	79%
4	7	حققت الشركة التوازن المالي دون الإخلال بالتوازن التشغيلي.	3.90	.84	63%
5	5	تحدد الشركة الأنشطة المطلوبة لإنتاج الوحدة من المنتج.	4.20	.71	73%
6	1	تقوم الشركة بتحديد الموارد المطلوبة لأداء النشاط.	4.39	.64	80%
7	8	تحلل الشركة الأنشطة على مستوى الوظيفة.	3.85	1.01	62%
8	6	تهتم الشركة بتطبيق التكلفة على أساس الأنشطة.	4.01	.94	67%
		المتوسط الحسابي المرجح العام	4.18	.54	73%

بينت النتائج بالجدول رقم (6) أن قيمة المتوسط المرجح العام بلغت (4.18) وانحراف معياري قدره (0.54). وبالتالي يتضح من ذلك أن الموازنات التخطيطية تساهم بدرجة كبيرة في تحسين التكلفة المستهدفة. كما أظهرت النتائج أن من أبرز عناصر الموازنات التخطيطية التي تساهم في ذلك تتمثل في قيام الشركة بتحديد الموارد المطلوبة لأداء النشاط ويدعم ذلك قيمة المتوسط الحسابي 4.39 وانحراف معياري قدره 0.64. وبالتالي يستنتج من ذلك أن غالبية أفراد العينة المشاركين في الدراسة الحالية يوافقون بشدة أن الشركات تهتم بدرجة عالية جداً بتحديد الموارد المطلوبة لأداء نشاط الشركة.

وهذا يدل على أن الموارد تعتبر هي من أهم الجوانب لنجاح مشروعات الشركة ومنتجاتها مما يساعدها في المنافسة في السوق الذي تعمل فيه.

كما كشفت النتائج أن من بين العناصر الهامة تلك التي تناولت سعى الشركة لتحقيق التوازن التشغيلي ويدعم ذلك قيمة المتوسط الحسابي 4.38 وانحراف معياري قدره 0.63. وبالتالي يستنتج من ذلك أن غالبية أفراد العينة المشاركين في يوافقن بشدة أن الشركات الصناعية السعودية تسعى دائماً لتحقيق التوازن في التشغيل وذلك من أجل تحقيق العديد من الأهداف.

وفي ذات السياق كشفت النتائج بالجدول رقم (6) أن العبارة رقم (2) والتي نصت على "تهتم الشركة بتحديد تكلفة كميات الاحتياجات من الموارد." قد نالت المرتبة الثالثة من بين العناصر المتعلقة بدور الموازنة التخطيطية في تحديد التكلفة المستهدفة ويدعم ذلك قيمة المتوسط الحسابي 4.38 وانحراف معياري قدره 0.67. وبالتالي يستنتج من ذلك أن هناك اهتمام بدرجة كبيرة من جانب الشركات الصناعية السعودية بتحديد كميات الاحتياجات من الموارد وذلك من أجل تقييم مدى قدرتها على منافسة الآخرين في السوق المستهدف بالمنتجات. كما تظهر النتائج أن 79% من المشاركين يتوافقون على أهمية تحديد كميات الاحتياجات من أجل دعم الميزات التنافسية للشركة.

كما أظهرت النتائج بالجدول رقم (6) أن العبارة رقم (1) والتي نصت على "توضع الخطة المالية للشركة بناءً على الخطة التشغيلية." قد نالت المرتبة الرابعة من بين العناصر المتعلقة بدور الموازنة التخطيطية في تحديد التكلفة المستهدفة ويعزز ذلك قيمة المتوسط الحسابي 4.37 وانحراف معياري قدره 0.72. وبالتالي يتضح مما سبق أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة أن الخطة المالية للشركة دائماً توضع بناءً على الخطة التشغيلية. كما تظهر النتائج أن 79% من المشاركين يتوافقون حول ذلك.

ومن جانب آخر، كشفت النتائج بالجدول رقم السابق أن العبارة رقم (5) والتي نصت على "تحدد الشركة الأنشطة المطلوبة لإنتاج الوحدة من المنتج." قد نالت المرتبة الخامسة من بين العناصر المتعلقة بدور الموازنة التخطيطية في تحديد التكلفة المستهدفة ويدعم ذلك قيمة المتوسط الحسابي 4.20 وانحراف معياري قدره 0.71. وبالتالي يتضح مما سبق أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة أن الشركة تحدد الأنشطة المطلوبة لإنتاج الوحدة من المنتج ولك من أجل التحكم في تكلفة الإنتاج بحيث لا تتجاوز الميزانية المرصودة.

كما بينت النتائج بالجدول السابق أن العبارة رقم (8) والتي نصت على "تهتم الشركة بتطبيق التكلفة على أساس الأنشطة." قد نالت المرتبة السادسة من بين العناصر المتعلقة بدور الموازنة التخطيطية في تحديد التكلفة المستهدفة ويدعم ذلك قيمة المتوسط الحسابي 4.01 وانحراف معياري قدره 0.94.

وبالتالي يتضح مما سبق أن غالبية أفراد العينة يوافقون أن الشركة تهتم بتطبيق مفهوم التكلفة على أساس الأنشطة وذلك لتوزيع التكلفة بشكل دقيق على كل منتج لتوضيح تكلفته الحقيقية. بينما أظهرت النتائج أن غالبية المستجيبين يوافقون أن الشركة حققت التوازن المالي دون الإخلال بالتوازن التشغيلي، والهدف من ذلك الوصول التكلفة المستهدفة المطلوبة، ويدعم ذلك قيمة المتوسط الحسابي 3.90 وانحراف معياري قدره 0.84.

وأخيرا أظهرت النتائج بالجدول رقم (6) أن العبارة رقم (7) والتي نصت على "تحلل الشركة الأنشطة على مستوى الوظيفة." قد نالت المرتبة الثامنة والأخيرة من بين العناصر المتعلقة بدور الموازنة التخطيطية في تحديد التكلفة المستهدفة ويدعم ذلك قيمة المتوسط الحسابي 3.85 وانحراف معياري قدره 1.01. وبالتالي يتبين من ذلك أن هناك نسبة بلغت 62% من أفراد العينة يتفقون أن الشركات محل الدراسة تعمل على تحليل الأنشطة على مستوى الوظيفة وذلك من أجل تخصيص الموارد لكل لإنتاج كل منتج.

وعليه نستنتج مما سبق أن هناك مؤشرات إيجابية تبين دور الموازونات التخطيطية في تحديد التكلفة المستهدفة ومن أهم تلك المؤشرات نجد أن غالبية الشركات الصناعية تقوم بدرجة كبيرة جداً بتحديد الموارد المطلوبة أداء النشاط، كما تسعى الشركات على تحقيق التوازن في التشغيل، كما تهتم الشركة بتحديد تكلفة كميات الاحتياجات من الموارد، بالإضافة إلى ذلك نجد أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة أن الشركات الصناعية تضع الخطة المالية وفقاً للخطة التشغيلية.

#### 2-4 نتائج الإجابة عن السؤال الثاني: وينص على:

ما دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الأهداف من الموازونات التخطيطية؟

جدول رقم (7): استجابات عينة الدراسة حول سعر البيع المستهدف كأحد أبعاد التكلفة المستهدفة

رقم البند	رقم السؤال	سعر البيع المستهدف	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة الموزونة
1	1	تقوم الشركة بدراسة السوق قبل البدء في العملية الإنتاجية.	4.42	.76	81%
2	2	التصميم لمنتجات الشركة حقق التكلفة المستهدفة.	4.00	.84	67%
3	3	تقوم الشركة بدراسة متطلبات العملاء لتصميم المنتجات المتوافقة مع متطلباتهم.	4.37	.75	79%
4	4	تهتم الشركة بتكاليف المنتج في مرحلة مبكرة من الإنتاج.	4.22	.83	74%
5	5	تدرس الشركة درجة تقلبات أسعار المواد الأولية اللازمة في العملية الإنتاجية.	4.23	.853	74%
6	6	تحدد الشركة تكلفة منتجاتها من خلال طلاح الربح المستهدف من السعر.	3.80	1.08	60%
7	7	تحدد الشركة سعر البيع المستهدف بالاعتماد على سعر السوق الحالي.	4.02	.94	67%
8	8	تحدد الشركة سعر بيع منتجاتها بالطرق العلمية المتبعة في التسعير.	4.00	.93	67%
		المتوسط الحسابي المرجح العام.	4.13	.58	71%

تظهر النتائج بالجدول رقم (7) استجابات عينة الدراسة حول سعر البيع المستهدف كأحد أبعاد التكلفة المستهدفة حيث بينت النتائج أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح العام بلغت (4.13) وانحراف معياري قدره (0.58). وبالتالي يتضح من ذلك أن غالبية الشركات الصناعية تعتبر أن سعر البيع المستهدف ذو أهمية كبيرة في مجال تحديد تكلفة المنتجات، وتقديم السعر المميز للمنتج الذي يمكن الشركة من التواجد في السوق الذي تعمل فيه.

وعند تحليل النتائج التي وردت بالجدول رقم (7) بالتفصيل نجد أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على أن الشركات الصناعية تقوم بدراسة السوق قبل البدء في العمليات الإنتاجية للمنتجات وذلك تقديراً للعديد من العوامل التي ترتبط بتسعير منتجاتها بالسعر العادل، ويدعم ذلك قيمة المتوسط الحسابي حيث بلغت قيمته 4.42 وانحراف معياري قدره 0.76. وعليه هناك اهتمام بسعر بيع المنتجات للمستهلك وذلك مراعاة لعوامل التكلفة والمنافسة في السوق.

وفي ذات السياق، فقد كشفت النتائج بالجدول أن العبارة رقم 3 والتي نصت على "تقوم الشركة بدراسة متطلبات العملاء لتصميم المنتجات المتوافقة مع متطلباتهم" قد جاءت في المرتبة الثانية من وجهة نظر أفراد العينة ويعزز ذلك قيمة المتوسط الحسابي المرجح 4.37 وانحراف معياري قدره 0.75. وبالتالي نستنتج من ذلك أن غالبية الشركات الصناعية تقوم بدراسة متطلبات العملاء وذلك من أجل تلبية متطلبات هؤلاء العملاء، بالإضافة لتلبية رغباتهم في منتج يلبي الاحتياج الفعلي لديهم.

ومن جهة أخرى، فقد أظهرت النتائج بالجدول السابق أن الفقرة رقم 8 قد نالت المرتبة قبل الأخيرة ويدعم ذلك قيمة المتوسط الحسابي 4.00 وانحراف معياري قدره 0.93. وهذا يدل أن غالبية المشاركين في الدراسة يوافقون أن الشركات الصناعية تحدد أسعار منتجاتها بالطرق العالمية المتبعة في تسعير المنتجات. كما كشفت النتائج بالجدول أن العبارة رقم 6 قد حازت على الترتيب الأخير من بين فقرات سعر البيع المستهدف ويعزز ذلك قيمة المتوسط الحسابي، حيث بلغت 3.8 وانحراف معياري 1.08. وبالتالي نستنتج مما سبق أن غالبية أفراد العينة يوافقون أن الشركات الصناعية تعمل على تحديد تكلفة منتجاتها من خلال حسم الربح المستهدف من السعر.

وبالتالي يستخلص الباحث مما سبق أن الشركات الصناعية تولي اهتمام كبير لعملية تحديد السعر المستهدف، مما يشير إلى أهمية السعر المستهدف في تحديد تكلفة المنتجات، حيث ينعكس ذلك على عملية منافسة منتجات الشركة في السوق الذي تعمل فيه ومن أهم ما يوضح مستوى اهتمام الشركات الصناعية بتسعير المنتجات يتمثل في دراسة السوق قبل البدء في عمليات الإنتاج ودراسة متطلبات العملاء واحتياجاتهم المتنوعة والمتجددة، بالإضافة إلى ذلك دراسة تقلبات أسعار المواد الأولية التي

تدخل في عمليات الإنتاج، كما لدى الشركات اهتمام بدرجة كبيرة جداً بتحديد تكاليف المنتج في مراحل مبكرة.

جدول رقم (8): استجابات عينة الدراسة حول هامش الربح المستهدف كأحد أبعاد التكلفة المستهدفة

رقم البند	رقم	هامش الربح المستهدف	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة الموزونة
1	6	تحدد الشركة هامش الربح المستهدف بناءً على خطط الربحية طويلة الأجل.	3.96	.86	65%
2	7	تهتم الشركة بمعدل العائد على إجمال الأصول.	3.84	.98	61%
3	3	تضع الشركة استراتيجية للحصة السوقية للمنتج	4.10	.85	70%
4	2	تأخذ الشركة في الاعتبار واقعية هامش الربح المحدد.	4.12	.71	71%
5	4	تأخذ الشركة في الاعتبار كفاية هامش الربح لمقابلة تكاليف دورة حياة المنتج.	4.06	.81	69%
6	5	تحدد الشركة هامش الربح المستهدف بصورة مسبقة.	4.02	.83	67%
7	1	تهتم الشركة بمعدل العائد على المبيعات.	4.15	.84	72%
8	8	تعتمد الشركة في تحديد هامش الربح المستهدف على سلوك الزبائن.	3.70	1.0	57%
		المتوسط الحسابي المرجح العام	3.99	.61	66%

تظهر النتائج بالجدول رقم (8) تصورات عينة الدراسة حول هامش الربح المستهدف كأحد أبعاد التكلفة المستهدفة حيث بينت النتائج بالجدول أن قيمة المتوسط المرجح العام بلغت (3.99) وانحراف معياري قدره (0.61). وبالتالي نستنتج مما سبق أن غالبية الشركات الصناعية تضع العديد من السياسات المتعلقة بهامش الربح المستهدف والتي نتناولها بالتحليل والتفسير كما وردت بالجدول أعلاه.

أظهرت النتائج أن غالبية أفراد العينة يوافقون بنسبة بلغت 72% أن الشركات الصناعية تهتم بمعدل العائد على المبيعات يدعم ذلك قيمة المتوسط الحسابي حيث بلغت قيمته 4.15 وانحراف معياري قدره 0.84. وهذا يدل على أن معرفة معدل العائد على المبيعات ذو أهمية لاستمرار عمليات الإنتاج والبقاء في السوق كأحد السياسات الهامة في مجال نمو المبيعات.

كما بينت النتائج للجدول السابق إن غالبية أفراد العينة وبنسبة توافق بلغت 71% أن الشركات الصناعية تأخذ في الاعتبار هامش الربح المحدد، ويعزز ذلك قيمة المتوسط الحسابي 4.12 وانحراف معياري 0.71. / وعليه يتضح مما سبق أن تحديد هامش الربح يُعد أحد السياسات الهامة في مجال تسويق المنتجات في السوق المستهدف.

وفي ذات السياق، بينت النتائج بالجدول رقم (8) أن هناك مؤشرات إيجابية تبيّن أن غالبية المشاركين في الدراسة يتفوقون بنسبة 70% أن الشركات الصناعية محل الدراسة تقوم بوضع استراتيجية للحصة السوقية ويعزز ذلك قيمة المتوسط الحسابي 4.10 وانحراف معياري قدره 0.85 وهذا يبيّن أن اهتمام غالبية الشركات الصناعية بالحصة السوقية يُعد من المؤشرات الهامة التي تفسر أهمية معرفة مستوى المنافسة في السوق. كما أشارت النتائج بالجدول أن العبارة رقم 5 والتي نصت على "تأخذ الشركة في الاعتبار كفاية هامش الربح لمقابلة تكاليف دورة حياة المنتج:" قد نالت المرتبة الرابعة من بين فقرات بعد هامش الربح ويعزز ذلك قيمة المتوسط الحسابي حيث بلغت 4.06 وانحراف معياري 0.81، كما أظهرت النتائج أن 69% يتفوقون حول أهمية كفاية هامش الربح لكل الشركات للبقاء في السوق.

أظهرت النتائج بالجدول رقم (8) أن غالبية أفراد العينة وبنسبة توافق تبلغ 67% يرون أن الشركات الصناعية تحدد هامش الربح المستهدف بصورة مسبقة وذلك بالاعتماد على مؤشرات تكاليف المنتج ويدعم ذلك قيمة المتوسط الحسابي 4.02 وانحراف معياري قدره 0.83، وهذا يعزز أهمية تحديد هامش الربح المستهدف بصورة مسبقة حتى التعرف على مدى منافسة المنتج في السوق. كما أشارت النتائج بالجدول أن العبارة رقم 1 قد حازت على المرتبة السادسة ويدعم ذلك قيمة المتوسط الحسابي 3.96 وانحراف معياري 0.86، كما بينت النتائج أن أفراد العينة بنسبة توافق 65% يعتقدون أن معظم الشركات الصناعية تحدد هامش الربح المستهدف بناءً على خطط الربحية طويلة الأجل.

كما كشفت النتائج بالجدول رقم (8) أن هناك نسبة مقدرة من الشركات بلغت 61% لديها اهتمام كبير بمعرفة معدل العائد على إجمالي الأصول وذلك من خلال التعرف على المؤشرات المالية الهامة للمنتج ويدعم ذلك قيمة المتوسط الحسابي 3.84 وانحراف معياري قدره 0.98. وأخيراً بينت النتائج بالجدول أن العبارة رقم 8 والتي نصت على "تعتمد الشركة في تحديد هامش الربح المستهدف على سلوك الزبائن" قد جاءت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره 3.70 وانحراف معياري 1.0 ونسبة توافق 57% وهذا يعني أن هناك نسبة مقدرة من الشركات لا تعتمد على هذه السياسة في تحديد هامش الربح.

وبناءً على ما سبق نستنتج أن من أهم المؤشرات الإيجابية المتعلقة بتحديد هامش الربح المستهدف، فقد كشفت الدراسة أن غالبية الشركات وبنسبة 72% تهتم بمعدل العائد على المبيعات، كما بينت النتائج أن غالبية الشركات تأخذ بعين الاعتبار واقعية هامش الربح المحدد، بالإضافة إلى ذلك أن غالبية الشركات تعمل على وضع استراتيجية لحصصها السوقية لمنتجاتها.

جدول رقم (9): استجابات عينة الدراسة حول التكلفة المسموح بها كأحد أبعاد التكلفة المستهدفة

النسبة الموزونة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فقرات التكلفة المسموح بها	رقم البند
60%	1.01	3.80	نحدد تكلفة منتجاتنا بالمعادلة التالية: (سعر البيع المتوقع - الربح المطلوب = التكاليف المستهدفة).	1
67%	.85	4.01	نحدد التكلفة المستهدفة للمنتج خلال مرحلة وتصميم المنتج.	2
62%	.81	3.85	يُوزع الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية وفقاً لدورة حياة المنتج.	3
74%	.83	4.22	يتم تشكيل فريق عمل متخصص لدراسة تكاليف الإنتاج مسبقاً	4
77%	.75	4.31	تهتم الشركة بتوفير بيانات أكثر دقة في تحديد تكاليف المنتجات.	5
70%	.79	4.10	دائماً نسعى لتحليل أنشطة تصميم المنتجات لتحديد تكلفة كل نشاط.	6
76%	.73	4.29	نهتم بعمليات التحسين المستمر لعمليات الإنتاج في مختلف الأنشطة.	7
76%	.74	4.28	نقوم بإدخال تحسينات تدريجية وباستمرار على الإنتاج خلال دورة حياة المنتجات.	8
70%	.58	4.11	المتوسط الحسابي المرجح العام	

تظهر النتائج بالجدول رقم (9) تصورات عينة الدراسة حول التكلفة المسموح بها كأحد أبعاد التكلفة المستهدفة حيث بينت النتائج بالجدول أن قيمة المتوسط المرجح العام بلغت (4.11) وانحراف معياري قدره (0.58). وبالتالي نستنتج مما سبق أن هناك مؤشرات إيجابية تبين أن غالبية الشركات لديها اهتمام بالتكلفة المسموح بها كأحد السياسات الهامة لتقييم عملية التكاليف ورصد الميزانية الخاصة بالإنتاج.

وعند تحليل النتائج التي وردت بالجدول السابق بالتفصيل فقد يتضح أن الشركات تهتم بتوفير بيانات أكثر دقة وذلك من أجل تحديد تكلفة المنتجات ويدعم ذلك قيمة المتوسط الحسابي المرجح حيث بلغت قيمته 4.31 وانحراف معياري قدره 0.75. كما أشارت النتائج بالجدول أن غالبية الشركات وبنسبة 77% تعمل باستمرار على توفير تلك البيانات.

كما تظهر النتائج بالجدول أن الغالبية وبنسبة توافق 76% يرون أن الشركات الصناعية تهتم بعمليات التحسين المستمر لعمليات الإنتاج لمختلف الأنشطة، ويعزز ذلك قيمة المتوسط الحسابي 4.29 وانحراف معياري 0.73. وهذا يدل على أن التحسين المستمر للمنتج يعتبر هدفاً استراتيجياً للشركات الصناعية وهذا يعزز مدى أهمية توزيع تكاليف المنتج على مختلف الأنشطة. وفي ذات السياق، فقد بينت النتائج أن غالبية الشركات الصناعية وبنسبة توافق بلغت 76% نقوم بإدخال تحسينات تدريجية وباستمرار على الإنتاج خلال دورة حياة المنتجات، ويدعم ذلك قيمة المتوسط الحسابي حيث بلغت

4.28 وانحراف معياري قدره 0.74 وهذا يدل على أن التحسين المستمر والتحسينات المستمرة ذات أهمية كبيرة لدى الشركات الصناعية وذلك لأجل الوصول إلى مواصفات الجودة المطلوبة.

وفي ذات المسار، كشفت النتائج أن غالبية الشركات الصناعية محل الدراسة يتم فيها تشكيل فريق عمل متخصص لدراسة تكاليف الإنتاج مسبقاً، ويعزز قيمة المتوسط الحسابي 4.22 وانحراف معياري 0.83، كما يتفق أفراد العينة بنسبة 74% أن الشركات الصناعية تهتم بتشكيل فرق عمل متخصصة لدراسة التكاليف الخاصة بالإنتاج لأهمية ذلك في عمليات التسعير وتسويق المنتجات.

ومن جانب آخر فقد بينت النتائج بالجدول رقم (9) أن غالبية أفراد العينة يتفقون بنسبة 79% أن معظم الشركات تسعى دائماً لتحليل أنشطة تصميم المنتجات لتحديد تكلفة كل نشاط ويدعم ذلك قيمة المتوسط الحسابي لتصورات العينة حيث بلغت قيمته 4.10 وانحراف معياري قدره 0.79. كما بينت المؤشرات بالجدول أن معظم الشركات محل الدراسة وبنسبة توافق 67% نحدد التكلفة المستهدفة للمنتج خلال مرحلة تخطيط وتصميم المنتج ويعزز ذلك قيمة المتوسط الحسابي 4.01 وانحراف معياري 0.85. وأخيراً فقد كشفت النتائج بالجدول أن العبارة رقم 1 والتي نصت على "نحدد تكلفة منتجاتنا بالمعادلة التالية: (سعر البيع المتوقع - الربح المطلوب = التكاليف المستهدفة) قد نالت الترتيب الأخير من بين الفقرات المفسرة للتكلفة المسموح بها، ويعزز ذلك قيمة المتوسط الحسابي حيث بلغت 3.80 وانحراف معياري قدره 1.01.

وعليه نستخلص مما سبق أن هناك مؤشرات إيجابية تبين أهمية التكلفة المسموح بها كأحد المعايير الهامة لدى الشركات الصناعية وذلك لارتباطها بعمليات الإنتاج وتسويق المنتجات ومن أبرز العناصر الهامة في مجال التكلفة المسموح بها تتمثل في أن غالبية الشركات الصناعية تهتم بتوفير بيانات دقيقة في تحديد تكاليف المنتجات، كما تهتم بعمليات التحسين المستمر لعمليات الإنتاج في مختلف الأنشطة، بالإضافة لذلك تهتم الشركات الصناعية بإدخال تحسينات تدريجية وباستمرار على الإنتاج خلال دورة حياة المنتجات.

جدول رقم (10): استجابات عينة الدراسة حول التكلفة المستهدفة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية

رقم البند	أبعاد التكلفة المستهدفة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة الموزونة
1	سعر البيع المستهدف	4.13	.58	71%
2	هامش الربح المستهدف	3.99	.61	66%
3	هامش التكلفة المسموح به	4.11	.58	70%
	التكلفة المستهدفة ككل	4.08	.53	69%

يتضح النتائج بالجدول أن غالبية أفراد عينة الدراسة من موظفي الشركات الصناعية السعودية المشاركين في الدراسة يعتقدون أن التكلفة المستهدفة ذات أثر بدرجة عالية في تحقيق أهداف الموازنة التخطيطية ويدعم ذلك قيمة المتوسط الحسابي حيث بلغت قيمته 4.08 وانحراف معياري قدره 0.583، وفي ذات الوقت بلغت قيمة نسبة التوافق بين الشركات 69%. كما بينت النتائج بالجدول أن بعد سعر البيع المستهدف يعد من أهمي الأبعاد المؤثرة في تحقيق أهداف الموازنة التخطيطية بمتوسط حسابي قدره 4.13. ويليه في المرتبة الثانية بعد هامش التكلفة المسموح به، وأخيراً بعد هامش الربح المستهدف بمتوسط حسابي قدره 3.99. وهذا يعني أن سعر البيع المستهدف يعتبر من أهم السياسات التي تركز عليها الشركات الصناعية.

#### 3-4 نتائج اختبار فرضيات الدراسة

1. يوجد أثر ذو دلالة معنوية للموازنات التخطيطية في تحسين التكلفة المستهدفة لقياس أثر الموازنات التخطيطية في تحسين التكلفة المستهدفة تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط ويتمثل المتغير التابع في التكلفة المستهدفة والذي يتضمن ثلاث متغيرات فرعية هي (سعر البيع المستهدف، هامش الربح المستهدف، هامش التكلفة المسموح به). ويتمثل المتغير المستقل في استخدام الموازنات التخطيطية.

جدول رقم (11): نتائج الانحدار الخطي البسيط لقياس أثر الموازنات التخطيطية على التكلفة المستهدفة

المتغير التابع	المتغير المستقل	قيمة b	قيمة t	دلالة t الإحصائية	قيمة R	قيمة R <sup>2</sup>	قيمة F	دلالة F الإحصائية
سعر البيع المستهدف	الموازنة التخطيطية	0.693	**10.849	0.00	0.649	0.419	117.711**	0.00
هامش الربح المستهدف		0.741	**10.948	0.00	0.651	0.424	119.869**	0.00
التكلفة المسموح بها		0.693	**10.724	0300	0.643	0.414	114.994**	0.00
التكلفة المستهدفة		0.709	**13.145	0.00	0.717	0.515	172.785**	0.00

ينضح من الجدول رقم (11) وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام الموازنة التخطيطية في تحسين التكلفة المستهدفة بشكل عام، ويعزز ذلك قيمة معامل التحديد R<sup>2</sup> حيث بلغت (0.515) وهذا يشير إلى أن استخدام الموازنة التخطيطية في الشركات الصناعية يفسر ما نسبته 51.5% من التباين في التكلفة المستهدفة إذا بقيت العوامل الأخرى ثابتة.

كما تبين النتائج بالجدول السابق أن هناك أثر لتطبيق أسلوب الموازنات التخطيطية على كل أبعاد التكلفة المستهدفة حيث تراوحت قيم معامل التحديد R<sup>2</sup> ما بين 41.4% إلى 42.4%، كما تكشف النتائج أن هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين كل بعد من أبعاد التكلفة المستهدفة واستخدام

الموازنات التخطيطية~. وهذا يدعم أن استخدام الموازنات التخطيطية يساهم في الرقابية والضبط المالي في الوقت المناسب في الشركة.

وبذلك تقبل الفرضية الأولى للدراسة والتي نصت على وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$  للموازنة التخطيطية في التكلفة المستهدفة بأبعادها بالشركات الصناعية السعودية، مما يعزز القدرات التنافسية لهذه الشركات في السوق الذي تعمل فيه.

#### 4-4 مناقشة النتائج

تناول الباحث في هذا الجزء من الدراسة مناقشة النتائج التي خلصت إليها الدراسة، وربطها بنتائج الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة الحالية، حيث هدفت إلى تسليط الضوء على دور الموازنات التخطيطية في تحقيق أهداف التكلفة المستهدفة والاستفادة من ذلك في تحسين أداء الشركات الصناعية.

خلصت الدراسة الحالية إلى عدة نتائج تدعم أهمية تبني وتوظيف الموازنات التخطيطية في تحقيق أهداف التكلفة المستهدفة للشركات الصناعية السعودية. وفيما يلي يتناول الباحث مناقشة تلك النتائج وفق المحاور الرئيسية للدراسة:

#### 1-4-4 مناقشة النتائج المتعلقة بالموازنات التخطيطية:

أظهرت نتائج الدراسة المتعلقة بدور وأثر الموازنات التخطيطية في خفض التكلفة المستهدفة أن هناك مؤشرات إيجابية تعزز دور وأثر الموازنات التخطيطية في تحسين معدلات تكلفة المنتجات التي تهتم بها الشركات الصناعية وتعمل على خفض معدلات تلك التكاليف من خلال السياسات المخصصة لذلك. ومن أبرز المؤشرات التي تبين ذلك تتمثل في أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة أن غالبية الشركات الصناعية تعمل على تحديد الموارد المطلوبة لأداء النشاط، كما تسعى الشركات إلى تحقيق التوازن في التشغيل، كما تهتم الشركة بتحديد كميات الاحتياجات من الموارد، بالإضافة إلى ذلك نجد أن غالبية لشركات الصناعية تعمل على وضع الخطط المالية وفقاً للخطة التشغيلية. وبالتالي فإن اهتمام الشركات الصناعية بتحديد كميات المواد الغرض منه هو تحديد تكلفة شراء تلك المواد بشكل مفصل، بالإضافة إلى ذلك، أن الغرض من تحقيق التوازن في التشغيل هو استمرار نشاط الشركة في عمليات الإنتاج. وكل ذلك يتحقق من خلال الخطط المالية التي تضعها الشركة من أجل تحقيق الرقابة والضبط لعملية تكلفة المنتجات. وفي ذات السياق، فقد كشفت نتائج الدراسة أن هناك علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية للموازنة التخطيطية في التكلفة المستهدفة، ويعزز ذلك قيمة معامل التحديد  $R^2$  حيث بلغت (0.515) وهذا يشير إلى أن استخدام الموازنة التخطيطية في الشركات الصناعية يفسر ما نسبته

51.5% من التباين في التكلفة المستهدفة. وهذا يعني أن استخدام أسلوب الموازنات التخطيطية له دور فعال في إدارة ورقابة كافة أشكال التكلفة المستهدفة، مما يشير إلى أهمية الموازنة التخطيطية في التحكم في تكلفة الإنتاج من خلال التحكم في أسعار كافة المواد والأنشطة التي تدخل في عمليات الإنتاج. وتتفق النتائج الواردة أعلاه للدراسة الحالية مع نتائج العديد من الدراسات التي تناولت العلاقة بين استخدام الموازنات التخطيطية ودورها في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية. ومن بين أبرز تلك الدراسات نجد دراسة صبيحة (2009) والتي هدفت للتعرف على دور الموازنة المرنة على أساس الأنشطة في الرقابة على عناصر التكاليف سواء تلك المتعلقة بشراء المواد ومستلزمات الإنتاج أو غيرها. وأسفرت نتائج هذه الدراسة أن استخدام الموازنة على أساس الأنشطة يساعد على تحديد الانحرافات وتحليلها مما يساهم في تحقيق الرقابة على التكاليف وتصحيح الأداء ولذلك أوصت الدراسة بضرورة تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة لدوره في الرقابة الشفافة على التكاليف. كما تتفق النتائج المذكورة والخاصة بأثر استخدام الموازنة التخطيطية على خفض التكلفة المستهدفة مع نتائج الدراسة التي أجراها كلاً من صلاح ومحمد (2016) والتي هدفت للتعرف على ما إذا كانت الموازنات التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات دقيقة عن الأنشطة. وقد بينت نتائج الدراسة أن الموازنات التخطيطية توفر معلومات دقيقة تساعد على الرقابة واتخاذ القرارات التصحيحية في الوقت المناسب.

ومن جانب آخر، فقد انفتحت نتائج دراستنا الحالية مع ما خلصت إليه دراسة الرمحي (2017) والتي هدفت للتعرف على دور الموازنات التخطيطية في التخطيط للرقابة وتقييم أداء الشركات، ومن أهم نتائج هذه الدراسة أن هناك أثر لاستخدام الموازنات التخطيطية على التخطيط وعلى أداء الشركات كما تشير النتائج إلى وجود علاقة ارتباط إيجابية بين الموازنات التخطيطية والتخطيط وأداء الشركة ككل وذلك لقدرة الموازنات التخطيطية على توفير معلومات دقيقة. وفي سياق ذو صلة تتفق النتائج الحالية لهذه الدراسة مع ما خلصت إليه دراسة حرب (2018) حيث كشفت نتائجها أن استخدام الموازنات التقديرية يؤثر في الأداء المالي للشركات وذلك لقدرتها في الرقابة على التكلفة. وفي ذات المسار الذي يكشف أهمية الموازنات التخطيطية في بيئة الأعمال الحديثة، فقد هدفت دراسة رحاحلة (2019) إلى كشف وتحليل أثر عوامل النجاح لاستخدام الموازنات التخطيطية في تحسين أداء المنظمات خاصة في قطاع الاتصالات الأردنية، ومن أبرز النتائج التي خلصت إليها الدراسة أن هناك العديد من منظمات الاتصالات تلتزم بالقواعد العامة عند إعداد الموازنات التخطيطية الخاصة بها، وتراعي هذه المنظمات عند إعدادها أربع قواعد تمثلت في قاعدة السنوية والشمولية وقاعدة وحدة الموازنة وقاعدة الواقعية كما بينت الدراسة أن هنالك قصوراً لدى منظمات الاتصالات في جانب التنبؤ المالي بالتقديرات المستقبلية للموازنات التخطيطية، ولذلك أوصت الدراسة بضرورة أن تعتمد منظمات الاتصالات على الموازنات الرأسمالية والتحول نحو موازنة التخطيط والمشروعات وذلك لدورها في تخطيط الأنشطة

الاستثمارية في المنظمة، مع أهمية تدريب المحاسبين وذلك من أجل تطوير مهارات وخبرات المحاسبين في مجال الموازنات التخطيطية. وفي ذات السياق تأتي دراسة الشمري (2019) وذلك من أجل تسليط الضوء على دور الموازنات التقديرية في دعم كل من وظيفتي التخطيط والرقابة في بلديات مدينة الرياض بالمملكة العربية السعودية. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن الموازنات التقديرية تعمل على زيادة كفاءة وفاعلية عمل البلديات، كما تساهم في دعم النظام الرقابي في البلديات السعودية بمدينة الرياض. كما جاءت دراسة أحمد (2017) للتعرف على مدى اعتماد عملية إعداد الموازنات التخطيطية على أسس علمية تكفل الوصول إلى تقديرات دقيقة في المنظمات الجنوبية في جمهورية العراق وقد أسفرت النتائج أن غالبية أقسام الشركة تشترك في تطبيق الموازنات التخطيطية وإعدادها بشكل منتظم لأجل استخدامها كأداة رقابية على العمليات الإنتاجية، وأوصت الدراسة بأهمية توفير نظام إلكتروني يهتم بإعداد الموازنات التخطيطية لكافة أقسام الشركة. إلا أن نتائج هذه الدراسة الحالية والخاصة بالموازنات التخطيطية اختلفت مع دراسة خلف الله (2017) والتي هدفت إلى تحليل وتقييم واقع إعداد وتنفيذ نظام الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية بقطاع غزة، حيث كشفت أن هناك مشاكل رئيسية تواجه تطبيق الموازنات التخطيطية ومن أهم تلك المشاكل تتمثل في عدم كفاءة القائمين على تطبيق نظام الموازنات التخطيطية، ووجود بعض المشاكل الفنية في إعداد الموازنات التخطيطية وتنفيذها من قبل الإدارة العليا، وتوصلت الدراسة إلى أن هنالك قصوراً لدى منظمات الاتصالات في جانب التنبؤ المالي بالتقديرات المستقبلية للموازنات التخطيطية، وأوصت الدراسة بضرورة قيام منظمات الاتصالات في الاعتماد على الموازنات الرأسمالية والتحول نحو موازنة التخطيط والمشروعات، حيث تهدف هذه الموازنات إلى تخطيط الأنشطة الاستثمارية في المنظمة، وضرورة تدريب المحاسبين وتطوير مهاراتهم وخبراتهم في مجال الموازنات التخطيطية.

#### 4-4-2 مناقشة النتائج المتعلقة بالتكلفة المستهدفة:

فيما يتعلق بالتكلفة المستهدفة كأحد المحاور الرئيسية في الدراسة الحالية، وأبعادها والتي تتمثل في سعر البيع المستهدف، وهامش الربح المستهدف والتكلفة المسموح بها، فقد كشفت نتائج الدراسة التطبيقية أن هناك مؤشرات إيجابية تشير إلى أهمية التكلفة المسموح بها لدى الشركات الصناعية ومن أهم المؤشرات التي تعزز ذلك أن غالبية الشركات الصناعية تهتم بدرجة عالية جداً بتوفير بيانات دقيقة عند تحديد تكاليف المنتجات، كما تهتم بعمليات التحسين المستمر لعمليات الإنتاج في مختلف الأنشطة، بالإضافة إلى ذلك تهتم الشركات الصناعية بإدخال تحسينات تدريجية وباستمرار على الإنتاج خلال دورة حياة المنتجات. كما كشفت الدراسة أن من أهم المؤشرات الإيجابية المتعلقة بتحديد هامش الربح المستهدف، أن غالبية الشركات وبنسبة 72% تهتم بمعدل العائد على المبيعات، كما بينت

النتائج أن غالبية الشركات تأخذ بعين الاعتبار واقعية هامش الربح المحدد، بالإضافة إلى ذلك أن غالبية الشركات تعمل على وضع استراتيجية لخصصها السوقية لمنتجاتها. وفي ذات السياق بينت الدراسة أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مفهوم التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية السعودية على تحقيق أهداف المزايا التنافسية.

وبالتالي يستخلص الباحث مما سبق أن توفير المعلومات الدقيقة عن تكلفة المنتج والتركيز على عمليات التحسين المستمر وإدخال تحسينات جديدة باستمرار على المنتجات تعتبر عناصر أساسية في جودة المنتجات مما يؤهل الشركات الصناعية السعودية أن تحقق معدلات عالية في مجال المزايا التنافسية مما يضمن لها البقاء والاستمرار في السوق الذي تعمل فيه محلياً وإقليمياً ودولياً. وتوضح أهمية التكلفة المستهدفة من حيث تأثيرها الإيجابي على تحسين جودة المنتجات وتحقيق أهداف الموازنات التخطيطية وفي ذات السياق، فقد اتفقت نتائج الدراسة الحالية والمتعلقة بأهمية التكلفة المستهدفة كأداة من الأدوات الرقابية مع ما توصلت إليه دراسة عامر (2012) والتي هدفت إلى التعريف بنظام التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها لخفض التكاليف وأسفرت نتائجها عن وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وخفض التكاليف وبين أسلوب التكلفة المستهدفة ودعم اتخاذ القرار. وفي سياق ذو صلة فقد اتفقت نتائج الدراسة الحالية مع النتائج التي خلصت لها دراسة عبيد (2013) والتي هدفت للتعرف على مفهوم مدخل التكلفة المستهدفة ومنهج سلسلة القيمة ودورها في خفض التكاليف ومن أهم ما خلصت إليه الدراسة من نتائج أن المقومات المناسبة للتطبيق تتوفر لدى الشركات الصناعية الأردنية، حيث كشفت الدراسة أن من أبرز فوائد التطبيق تتمثل في تخفيض التكاليف وزيادة القدرة التنافسية وزيادة الربحية مع المحافظ على الجودة. وفي ذات السياق، جاءت دراسة عادل (2015) والتي هدفت للكشف عن مدى فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة في الوصول إلى التكلفة التنافسية في بيئة الأعمال الجديدة ومن ثم القدرة على بناء إطار متكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف الوصول إلى التخفيض الاستراتيجي للتكلفة في بيئة التصنيع الحديثة. ولقد أسفرت نتائج الدراسة عن نتائج تختلف مع نتائج الدراسة الحالية وتتضمن عجز أنظمة التكاليف التقليدية عن تلبية احتياجات الاستراتيجيات التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة، ويعود ذلك لأنها تهتم فقط بظروف وإمكانيات البيئة الداخلية دون مراعاة لظروف السوق ومؤثرات البيئة الخارجية، ولذلك أوصت الدراسة بضرورة اهتمام أنظمة التكاليف المطبقة في الشركات المصرية بالمنظور الاستراتيجي في تحليل وإدارة التكلفة من خلال تطبيق وتحليل سلسلة القيمة والتركيز على الأنشطة المضيفة للقيمة واستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة. بينما من جانب آخر تتفق نتائج الدراسة الحالية مع نتائج دراسة سليمان وطلال (2015) حيث كشفت نتائجها عن إمكانية تطبيق أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، تساعد إدارة التكاليف الاستراتيجية في

توفير المعلومات اللازمة للإدارة، بما يساهم في زيادة الإنتاجية، والربحية، ورفع كفاءة أداء الموارد الاقتصادية والبشرية، وهي ذات النتيجة التي خلصت إليها الدراسة الحالية أن نظام التكلفة المستهدفة يساهم في توفير معلومات شفافة في الوقت المناسب تساهم في تحقيق التحسين المستمر في عمليات الإنتاج. وفيما يتعلق بدور التكلفة المستهدفة في خفض تكاليف المنتجات، فقد اتفقت نتائج الدراسة الحالية مع نتائج دراسة حسني (2015) والتي هدفت إلى التعرف على مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية، حيث كشفت الدراسة أن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تطوير المنتجات في مرحلة التخطيط والتصميم وفق التكلفة المستهدفة للمنتج وبالتالي دعم القدرة التنافسية من خلال تحليل المنتجات المنافسة.

#### 4-5 توصيات الدراسة

في ضوء النتائج التي خلصت إليها الدراسة، يوصي الباحث بما يلي:

1. هناك أهمية أن تركز الشركات الصناعية على تطبيق مفهوم التكلفة المستهدفة بأبعادها الثلاثة والتي تشمل سعر البيع المستهدف، هامش الربح المستهدف والتكلفة المسموح بها وذلك لأن أداة مهمة في تخطيط المشاريع الإنتاجية والرقابة عليها، بالإضافة إلى دورها في تعزيز تنافسية الشركات ودعم الحصص السوقية لهذه الشركات.
2. يعتبر أسلوب الموازنات التخطيطية من الأدوات الإدارية الحديثة وذلك بحكم فاعليتها في تحسين الأداء وتأثيرها في ضبط تكاليف المنتجات مما يؤدي إلى دعم المزايا التنافسية.
3. هناك أهمية أن تهتم الشركات الصناعية بنظم المعلومات ونظم المعلومات التقنية وذلك لدورها في توفير المعلومات في الوقت المناسب التي تساهم في التخطيط السليم في نشاط الشركة وفي اتخاذ القرارات والرقابة.
4. هناك أهمية أن تتبنى الشركات الصناعية نظم المعلومات المدعومة باستخدام تقنية المعلومات للحصول على المعلومات بصورة شفافة وفي الوقت المناسب لبيان التكاليف المختلفة للمنتجات وكل التكاليف الخاصة بالعمليات الصناعية وذلك لدورها في التخطيط واتخاذ القرارات وكذلك لأثرها في تحقيق أهداف الموازنات التخطيطية والتي تنعكس إيجاباً على المزايا التنافسية للشركة.

#### 4-6 مقترحات لدراسات مستقبلية

للمزيد من البحث والتشخيص في مجال الموازنات التخطيطية والتعرف على دورها في التكلفة المستهدفة وتعزيز المزايا التنافسية يقترح الباحث إجراء الدراسات التالية:

1. نظم المعلومات التقنية وتأثيراتها في تطبيق الموازنات التطبيقية، دراسة تطبيقية على عينة من شركات القطاع الخاص بمدينة جدة.
2. التكلفة على أساس النشاط ودورها في تعزيز المزايا التنافسية للشركات الصناعية المساهمة في مدينة جدة.
3. أثر العوامل المالية وغير المالية في تحقيق أهداف الميزة التنافسية لشركات القطاع الخاص في المملكة العربية السعودية-قطاع الخدمات نموذجاً.

#### 7-4 الخاتمة

هدفت الدراسة الحالية إلى تسليط الضوء على دور الموازنات التخطيطية في تحقيق أهداف التكلفة المستهدفة وتعزيز المزايا التنافسية للشركات الصناعية السعودية ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام المنهجية والأدوات والأساليب المناسبة التي تضمنت المنهج الوصفي واستخدام الاستبانة للحصول على البيانات والأساليب الإحصائية المناسبة. حيث تم تقسيم الدراسة إلى خمسة فصول. كما تضمنت الدراسة مدخل عام للدراسة وهو عبارة عن الخطة العامة للدراسة. أما فيما يتعلق بفصول الدراسة فقد تناول الباحث في الفصل الأول من الدراسة المفاهيم النظرية للموازنات التخطيطية ونشأتها وتطورها وتعريفاتها وأهمية تطبيق الموازنات التخطيطية ومزاياها وكيفية الإعداد. أما في الفصل الثاني فقد تناول فيه الباحث مفهوم التكلفة المستهدفة وأنواعها وأهميتها. كما خصص الباحث الفصل الثالث من الدراسة إلى عرض المفاهيم النظرية للمزايا التنافسية وأهدافها وأهمية تحقيق المزايا التنافسية. بينما الفصل الرابع فقد خصصه الباحث لتناول منهجية الدراسة وتحليل البيانات وذلك بغرض الإجابة عن تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها. في حين أن الفصل الأخير من الدراسة، فقد تم فيه مناقشة النتائج التي خلصت إليها الدراسة وربطها بنتائج الدراسات السابقة. كما تم في هذا الفصل تقديم التوصيات وبعض المقترحات المستقبلية.

#### المراجع

- عطا محمد العمري، مدة فعالية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005، ص 15-16.
- رغداء محمد فايز، أثر المشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية على الرضى الوظيفي والأداء، دراسة ميدانية، الرياض: جامعة الملك عبدالعزيز، رسالة ماجستير غير منشورة، 1998م، ص 38.
- مؤيد عبد الرحمن الدوري، حسين محمد سلامة، أساسيات الإدارة المالية، دار النشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 207

- مصطفى يوسف كافي، المحاسبة الإدارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص 218.
- كمال خليفة أبو زيد، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 27.
- ناصر دادي عادون، وآخرون، مراقبة التيسير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص 47
- إعداد خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريس والاستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، 2006، ص 129.
- زكريا فريد عبدالفتاح، إعداد الموازنات التخطيطية، ورقة علمية كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص 3.
- جبرائيل كحالة، حلوة رضوان، (مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء) عمان: الدار العلمية للنشر والتوزيع، 2002 م، ص (38).
- محمد عباس بدوي وآخرون، (المحاسبة الإدارية ودراسات الجدوى الاقتصادية) الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2009 م، ص (164).
- حارس كريم العاني، (المحاسبة الإدارية- النظرية والتطبيق) عمان: دار الراجحة للنشر والتوزيع، 2011 م، ص (194).
- سامي محمد البلوي، (الموازنات التخطيطية في القطاع المصرفي الأردني) عمان: جامعة آل البيت، رسالة ماجستير غير منشورة، 1999 م، ص (32)
- محمد حسن الجديلي، (دور الموازنة كأداة تخطيط مالي في المنظمات غير الحكومية -دراسة ميدانية) غزة: الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005 م، ص 38
- رضوان حلوة وآخرون، (المحاسبة الإدارية -مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء) عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1997 م، ص 39
- عصام فهد العريبي، المحاسبة الإدارية، عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع، 2012 م، ص (145).
- مؤيد عبد المحسن وآخرون، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، 2002 م، ص 146
- زينبات محرم، د. محمد محمود، المحاسبة الإدارية، الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2011 م، ص 194

- أمجد عبد الفتاح العلاوين، تقييم الموازنات التقديرية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية -دراسة ميدانية) عمان: جامعة آل البيت، (رسالة ماجستير غير منشورة، 2000 م (ص 18)
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين؛ المحاسبة الإدارية للمعلومات اللازمة للتخطيط، عمان: مطابع الشمس، 2001 م، ص 11
- Meiges, Robert F., et al., Financial & Management Accounting, (Graw-Hill, 12th, Ed ,2002), P.932.
- بهاء الدين أحمد العريبي، إطار مقترح لتطبيق الأساس الصفري في إعداد موازنة الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة -دراسة ميدانية، غزة: الجامعة الإسلامية، رسالة غير منشورة، 2007 م (ص 15).
- عامر عبد الله، د . زهير الحد رب، المحاسبة الإدارية، عمان: دار البداية للنشر والتوزيع، 2010 م، (ص ص 144- 145)
- حسين شرف جمال عوض، الموازنات التخطيطية، كلية التجارة، جامعة القاهرة. الطبعة 439، ص 5، 6
- زكريا فريد عبدالفتاح مرجع سابق، ص 4، 5
- كحالة وحنان وآخرون، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002م، ص 49.
- العلاوين، أمجد عبدالفتاح -تقييم نظم الموازنات التقديرية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة ال البيت، الأردن، 2000، ص 26.
- أحمد القطامين، التخطيط الاستراتيجي والإدارة الاستراتيجية. دار مجداوي، عمان، 1996م، ص (37).
- ليستر أي هينجز، وسيرج ماتوليتش، المحاسبة الإدارية، ترجمة حامد أحمد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 1988م، ص 262.
- Drury, Colin, 2004, "Management Accounting for Business Decisions", An International Thomson Publishing Company, USA. P 195

- راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف "بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الملك لخضر - باتنة، الجمهورية الديمقراطية الجزائرية، ص 25-26.
- معاطف محمد مسلم الضي، دور الأدوات المساعدة للتكاليف المستهدفة في فاعلية قرارات التسعير "دراسة ميدانية في المنشآت الصناعية السودانية"، المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة التخصصات، المجلد الرابع، العدد الخامس والعشرون شهر يونيو 2020م، ص 8.
- زوادي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد التاسع لسنة 2009م، ص 209.
- صالح سميرة شهر زاد، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة ميدانية، مجلة الابتكار والتسويق، المجلد الرابع، العدد الثاني، 2016م، ص 260-266.
- كتاب المحاسبة المالية، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2019م.
- غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة -دراسة ميدانية- 2008.
- حكيم ملياني، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف -رسالة ماجستير- 2008-2007م.