

التكامل بين التكلفة المستهدفة والموازنة على أساس الأنشطة في توليد قيمة مضافة/دراسة ميدانية

م.م. سعد جعوان محمد

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة الفراهيدي

saadgawan@gmail.com

المستخلص:

هدفت الدراسة الى بيان دور التكامل بين التكلفة المستهدفة والموازنة على اساس الانشطة في توليد قيمة مضافة في الشركات الصناعية العراقية، ولتحقيق اهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة مكونة من عدة فقرات وزعت على المحاسبين العاملين في (٢٣) شركة صناعية عراقية، وتم استخدام البرنامج الاحصائي SPSS لتحليل البيانات والاجابة على اسئلة الدراسة واختبار فرضياتها، وتوصلت الدراسة الى عدد من النتائج اهمها التكامل بين التكلفة المستهدفة والموازنة على اساس الانشطة تساهم في توليد قيمة مضافة للشركات عينة البحث، اسلوب التكلفة المستهدفة له دور كبير في تخفيض التكاليف خاصة في مرحلة البحث والتطوير والتصميم وازالة الهدر في الموارد كما ويسهم في تفعيل دور الرقابة بشكل دقيق وبناء علاقات جيدة مع الموردين، للموازنة على اساس الانشطة دور مهم في توجيه التكاليف غير المباشرة وبيان الانشطة التي لا تضيف قيمة وازالتها وتفعيل دور التخطيط والتطوير والرقابة، واوصت الدراسة ضرورة ان يكون للشركات العراقية توجه الى الاساليب الحديثة لتخفيض التكاليف.

الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة، الموازنة على اساس الانشطة، القيمة المضافة.

Integration Between The Target Costing and activity based- budgeting in generating value added/field study

Assist. Lecturer: Saad Jawan Mohammed

College of Administration and Economics

Al-Farahidi University

Abstract:

The study aimed to demonstrate the role of integration between the target cost and the activities based- budgeting in generating added value in Iraqi industrial companies. In order to achieve the objectives of the study, the researcher designed a questionnaire consisting of several paragraphs and distributed to accountants working in (23) Iraqi industrial companies. The statistical program SPSS was used to analyze the data, answer the study questions and test its hypotheses. The study reached a number of results, the most important integration between the target cost and the budget on the basis of activities that contribute to generating added value for companies the research sample. The target cost method has a major role in reducing costs, especially in the stage of research, development, design and removal, waste of resources. And also contributes to activating the role of control accurately and building good relationships with suppliers, for the budget on the basis of activities an important role in directing

indirect costs, indicating activities that do not add value and removing them, and activating the role of planning, development and control. The study recommended that Iraqi companies should be directed to Modern methods to reduce costs.

Keywords: target cost, activity-based budgeting, value-added.

المقدمة

يتميز العصر الحالي بالمنافسة الشديدة بين الشركات لا سيما بعد التحول من المنافسة في البيئة الداخلية الى البيئة الخارجية، ولمواجهة هذه التغيرات المتسارعة توجب تطوير النظم التقليدية المتبعة او استبدالها بالأساليب الحديثة لتساعد الادارة في ترشيد التكاليف خلال دورة حياة المنتجات او الخدمات وتحسين التخطيط والرقابة وبناء علاقات وثيقة مع العملاء من خلال تقديم منتجات ذات جودة عالية وبأسعار تنافسية، ومن بين هذه الانظمة نجد اسلوب التكلفة المستهدفة ونظام الموازنة على اساس الانشطة يسعيان الى تخفيض التكاليف وازالة الهدر في الموارد والتحسين المستمر في المنتجات وتحقيق رضا الزبون من خلال التركيز على الجودة والسعر المناسب وكذلك ارضاء ادارة الشركات من خلال تحقيق الارباح والبقاء في السوق، لذا جاءت هذه الدراسة لمعرفة دور التكامل بين التكلفة المستهدفة والموازنة على اساس الانشطة في توليد قيمة مضافة في الشركات الصناعية العراقية .

المبحث الأول: منهجية البحث والدراسات السابقة

١. منهجية البحث:

١-١. مشكلة البحث: تتمثل مشكلة الدراسة في ما تعانيه الشركات الصناعية العراقية من ارتفاع في تكاليف وانخفاض في جودة التصنيع مما سبب خفض قيمة المنتج العراقي امام المنتج المستورد مما دعت الحاجة الى تطبيق اساليب الحديثة لإدارة التكاليف التي تساهم في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة واستقلال كامل موارد الوحدة وازالة الانشطة التي لا تضيف قيمة لينعكس على تحقيق الارباح وزيادة الحصة السوقية وتحقيق رضا العملاء ودعم الميزة التنافسية، ومن هنا جاءت مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي الاتي ما هو دور التكامل بين التكلفة المستهدفة والموازنة على اساس الانشطة في توليد قيمة مضافة في الشركات الصناعية العراقية.

وينتفع من السؤال الرئيس الاسئلة الفرعية الآتية:

أ. هل يؤدي استخدام التكلفة المستهدفة الى توليد قيمة مضافة في الشركات الصناعية العراقية؟
ب. هل يؤدي استخدام الموازنة على اساس الانشطة الى توليد قيمة مضافة في الشركات الصناعية العراقية؟

ج. هل يؤدي التكامل بين التكلفة المستهدفة والموازنة على اساس الانشطة الى توليد قيمة مضافة في الشركات الصناعية العراقية؟

١-٢. فرضيات البحث: للإجابة على التساؤلات الواردة في مشكلة الدراسة تم صياغة الفرضيات الآتية:

الفرضية الاولى: لا يؤدي استخدام التكلفة المستهدفة الى توليد قيمة مضافة في الشركات الصناعية العراقية.

الفرضية الثانية: لا يؤدي استخدام الموازنة على اساس الانشطة الى توليد قيمة مضافة في الشركات الصناعية العراقية.

الفرضية الثالثة: لا يؤدي التكامل بين التكلفة المستهدفة والموازنة على اساس الانشطة الى توليد قيمة مضافة في الشركات العراقية.

١-٣. اهداف البحث:

- أ. توضيح مفهوم التكلفة المستهدفة والموازنة على اساس الانشطة والقيمة المضافة.
- ب. التعرف على دور التكلفة المستهدفة في توليد قيمة مضافة.
- ج. التعرف على دور الموازنة على اساس الانشطة في توليد قيمة مضافة.
- د. التعرف على دور التكامل بين التكلفة المستهدفة والموازنة على اساس الانشطة في توليد قيمة مضافة في الشركات الصناعية العراقية.

١-٤. **اهمية البحث:** تأتي اهمية البحث من خلال توضيح دور اسلوب التكلفة المستهدفة والموازنة على اساس الانشطة في ادارة التكاليف، وكذلك بيان دورهما في تخفيض التكاليف والتحسين المستمر وزاله الهدر في كافة مراحل الانتاج مع الحفاظ على جوده المنتج لينعكس على توليد قيمة مضافة تدعم الميزة التنافسية لتشجيع الشركات الصناعية العراقية الى التوجه نحو تطبيق الاساليب الحديثة في ادارة التكاليف لتمكينا من مواكبة التطورات الحاصلة في البيئة المحيطة الداخلية والخارجية.

١-٥. الدراسات السابقة

١-٥-١. الدراسات باللغة العربية:

أ. دراسة علاوي (٢٠١٢) بعنوان: مقومات تطبيق نظام الموازنة على اساس الانشطة ABB دراسة تطبيقية في مديرية بلديات محافظة الديوانية.

هدفت هذه الدراسة الى معرفة مدى توفر مقومات تطبيق نظام على اساس الانشطة وامكانية تطبيقها في بلديات محافظة الديوانية، ولتحقيق اهداف الدراسة تم تصميم استبانة وزعت على عينة الدراسة، وتم استخدام البرنامج الاحصائي SPSS لاختبار فرضيات، وتوصلت الدراسة الى ان بلديات محافظة الديوانية تتوفر فيها مقومات الموازنات الاساسية اللازمة لتطبيق نظام الموازنات على اساس الانشطة، واوصت الدراسة بضرورة التخطيط بشكل حقيقي لتطبيق نظام الموازنة على اساس الانشطة من خلال الاستعانة بالخبراء.

ب. دراسة عبدالله وكاظم (٢٠١٨) بعنوان: دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية.

هدفت هذه الدراسة الى وضع اطار مقترح لتحقيق التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد وبيان الدور الذي يلعبانه في تخفيض تكاليف المنتجات ودعم الميزة التنافسية لمواكبة التغيرات المعاصرة، ولتحقيق اهداف الدراسة تم تصميم استبانة لجمع البيانات من عينة البحث الذي تمثلت بالملاكات المحاسبية والادارية والهندسية والفنية، ولتحليل البيانات واختبار الفرضيات استخدمت الدراسة البرنامج الاحصائي SPSS، وأظهرت العديد من النتائج من اهمها التكامل بين التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد يسهم في اعطاء نتائج افضل في تخفيض التكاليف، واوصت الدراسة بضرورة اجراء التكامل بين المحاسبة الاستهلاك والتقنيات الكفوية الاخرى.

ج. دراسة العيادي وفرحات (٢٠١٨) بعنوان: مدخل محاسبي مقترح للتكامل بين نظام المحاسبة المرنة ونظام الموازنة على اساس الانشطة لتحسين الاداء في قطاع مياه الشرب في مصر.

هدفت هذه الدراسة الى اقتراح مدخلا لتكامل نظام المحاسبة المرنة والموازنة على اساس الانشطة لحل مشكلات قطاع مياه الشرب وتحسين ادائه، ولتحقيق اهداف الدراسة تم تصميم استبانة وزعت على مجموعة من العاملين في شركة مياه الشرب والصرف الصحي بالإسكندرية، ولتحليل البيانات واختبار الفرضيات استخدمت البرنامج الاحصائي SPSS، وتوصلت الدراسة الى العديد من النتائج اهمها وجود فترات انتظار وتأخير اثناء التشغيل لعدم توافر المخزون بقدر كافي وتعطل الآلات كذلك وجود فاقد لمياه الشرب اثناء التشغيل وكذلك توصلت الدراسة الى عدم تطبيق المدخل المقترح على الرغم من توافر مقومات تطبيقه، واوصت الدراسة بضرورة وجود تخطيط لعملية شراء المواد الخام والاستفادة من تطبيق النظام المقترح.

د. دراسة الهادي وسراج الدين (٢٠١٩) بعنوان: تكامل مدخل التكلفة المستهدفة مع مدخل التكلفة على اساس النشاط لدعم الميزة التنافسية.

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على التكامل بين التكلفة المستهدفة والتكلفة على اساس الانشطة في دعم الميزة التنافسية، ولتحقيق اهداف الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على بعض العاملين في لشركات الصناعية الغذائية في ولاية الخرطوم بصورة عشوائية، ولتحليل البيانات تم استخدام البرنامج الاحصائي SPSS، وتوصلت الدراسة الى العديد من النتائج منها تكامل التكلفة المستهدفة والتكلفة على اساس النشاط يسهم في تخفيض تكاليف دورة حياه المنتج ودعم الميزة التنافسية، كما اوصت الدراسة بأجراء المزيد من الدراسات حول التكامل بين اساليب التكاليف.

هـ. دراسة فراج (٢٠٢٠) بعنوان: أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة على اساس النشاط على تطوير الموازنة على اساس الانشطة لتحقيق الاستراتيجيات التنافسية.

هدفت الدراسة الى بيان اثر تكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد والتكلفة على اساس النشاط على تطوير الموازنة على اساس النشاط، ولتحقيق اهداف الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على العاملين في الشركات العامة والخاصة، ولتحليل البيانات التي تم الحصول عليها استخدم البرنامج الاحصائي SPSS، وتوصلت الدراسة الى العديد من النتائج من اهمها ان التكامل بين نظام استهلاك الموارد ونظام التكلفة على اساس النشاط يؤثر على تطوير الموازنة على اساس الانشطة وتحقيق الاستراتيجيات التنافسية، واوصت الدراسة بضرورة التخطيط لتطبيق الموازنة على اساس الانشطة وخاصة في الشركات الصناعية.

١-٥-٢. الدراسات باللغة الأجنبية:

أ. دراسة Szatmary (2011) بعنوان:

Activity-Based Budgeting in Higher Education:

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على منافع تطبيق الموازنة على اساس الانشطة في مؤسسات التعليم العالي، ولتحقيق الاهداف تم اجراء دراسة تطبيقية في جامعة واشنطن التي تطبق اسلوب الموازنة على اساس الانشطة، وتوصلت الدراسة الى نتائج عديدة من اهمها اسلوب الموازنة على اساس الانشطة ساعد الجامعة واشنطن الى اتخاذ القرارات المتعلقة بالرواتب والتسعير والتسويق وترشيد توزيع موارد الجامعة.

ب. دراسة capusneanu (2013) بعنوان:

Implementation of Activity-Based Budgeting Method in the Economic Entities from Mining Industry of Romania:

هدفت هذه الدراسة الى بيان مزايا اسلوب الموازنة على اساس الانشطة ولتأكيد على اهمية تطبيق هذا الاسلوب في منشآت التعدين في رومانيا، ولتحقيق اهداف الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على المحاسبين العاملين في منشآت التعدين الرومانية، وتوصلت الدراسة الى العديد من النتائج منها يؤدي تطبيق اسلوب الموازنة على اساس الانشطة الى تخفيض التكاليف وتحسين الاداء وكذلك يؤثر اسلوب الموازنة على اساس الانشطة على اسلوب العاملين من خلال استخدام مؤشرات الاداء المالية ويسهم في تحسين دقة تقدير التكاليف على مستوى كل نشاط وتحديد الطاقة غير المستغلة على مستوى عمليات الانشطة .

ج. دراسة (2016) Al-Qady and El-Helbawy بعنوان:

Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting:

هدفت هذه الدراسة الى اقتراح تكامل محاسبة استهلاك الموارد مع التكلفة المستهدفة لتحسين عملية تقدير التكلفة المستهدفة، وتحقيق اهداف الدراسة تم اجراء دراسة تطبيقية في مصنع العربي للغسالات نصف الأتوماتيكية، ومن خلال الزيارة الميدانية اظهرت الدراسة نتائج عديدة

اهمها تركز التكلفة المستهدفة جهودها على مرحلة التصميم حيث توجد إمكانية أكبر لإدارة تكاليف المنتج فيها، تبدأ التكلفة المستهدفة بالبحث في السمات والجودة المطلوبة من قبل العملاء والسعر الذي يرغبون في دفعه مقابل ميزات المنتج، يتم استخدام QFD لتحديد تفضيلات العملاء الحرجة التي تحدد وظائف المنتج المطلوبة وتوفر نهجا منظما لضمان ذلك العميل.

١-٥-٣. أوجه الاستفادة من الدراسات السابقة بشكل عام: من خلال عملية تحليل الدراسات السابقة (العربية والاجنبية) تم لاستفادة من هذه الدراسات من خلال:

أ. المساهمة في بناء وتعزيز الخلفية النظرية للباحث حول موضوع الدراسة، كما ساهمت في بناء الإطار النظري للدراسة.

ب. المساهمة في تحديد محاور الدراسة ومنهجيتها وتوجيه الباحث للوسائل الأمثل للوصول إلى النتائج المرجوة.

ج. المساهمة في تصميم اداة الدراسة (الاستبانة) وتحديد المتغيرات والأبعاد التي سيتم تغطيتها وتسليط الضوء عليها.

د. ربط نتائج الدراسة الحالية بنتائج هذه الدراسات.

١-٥-٤. ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة: تتميز الدراسة الحالية بما يلي:

- ركزت الدراسة الحالية على التعرف على طبيعة التكامل بين التكلفة المستهدفة والموازنة على

اساس الانشطة ودور تكاملهما في توليد قيمة مضافة في الشركات الصناعية العراقية.

- تمييز الدراسة الحالية بأنها اختارت المحاسبين العاملين في الشركات الصناعية العراقية كعينة دراسة.

- تتميز الدراسة الحالية بأنها الأولى (حسب علم الباحث) التي تستهدف دراسة أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع في القطاع الشركات الصناعية العراقية.

المبحث الثاني: الإطار النظري للبحث

٢. تمهيد: تم تجزئة هذا المبحث إلى اربع اجزاء، في الجزء الاول تم التطرق إلى مفهوم التكلفة المستهدفة واهداف التكلفة المستهدفة ومزايا تطبيق التكلفة المستهدفة ومراحل تطبيق التكلفة المستهدفة، أما الجزء الثاني تم التطرق فيه إلى مفهوم الموازنة على اساس الانشطة ومنافع تطبيق الموازنة على اساس الانشطة وخطوات تطبيق الموازنة على اساس الانشطة، اما الجزء الثالث تم التطرق الى مفهوم القيمة المضافة، اما الجزء الرابع تم التطرق الى دور التكامل بين التكلفة المستهدفة والموازنة على اساس الانشطة في توليد قيمة مضافة.

٢-١. التكلفة المستهدفة:

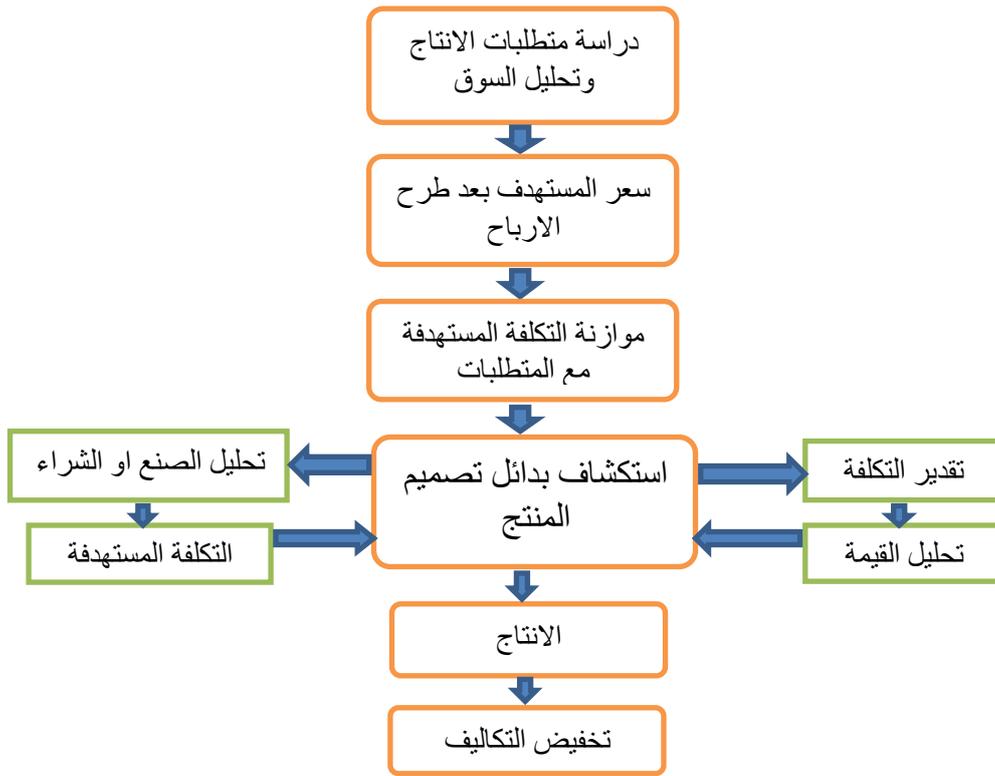
٢-١-١. مفهوم التكلفة المستهدفة **Target costing**: تعددت الدراسات والآراء حول مفهوم التكلفة المستهدفة على الرغم من اتساع تطبيقها في الآونة الاخيرة فمنهم من يرى ان التكلفة المستهدفة اداه لتخفيض التكاليف دون التخطيط لزيادة الربحية فعرّفها على هذا النحو (mondén & Hamada, 1991: 16) على انها نظام يساهم في تخطيط التكاليف سواء في مرحلة تصميم المنتج الجديد او تغيير تصميم نموذج المنتج الحالي او اجراء تعديلات جزئية عليّة، كما عرفها (Gangne & Discnza, 1993: 39) على انها اسلوب من اساليب المحاسبة وادارة التكاليف عند مرحلة تخطيط وتصميم المنتجات بهدف تخفيض التكاليف الجارية، وعرّفها (cooper & slagmulder, 2002: 5) على انها طريقة فعالة الادارة الارباح للحفاظ على خفض مستوى التكاليف من خلال الرقابة على تصميم المنتج وتصنيعه، ومنهم من يرى ان التكلفة المستهدفة هي اسلوب يهدف الى زيادة ربحية المنشأة وتخفيض تكاليفها، وعرّفها على هذا النحو (الكاشف، ٢٠٠٠: ٧٨) على ان التكلفة المستهدفة تهدف الى اظهار نتائج مالية مرغوب بها من خلال خفض تكلفة المنتج وزيادة ارباحه اي هي الفرق بين سعر البيع المخطط والارباح المتوقعة كما عرفها (خطاب، ٢٠١٠: ١٣) ان التكلفة المستهدفة هي احدى ادوات التكلفة الاستراتيجية التي تهدف الى تخفيض التكاليف خلال مرحلة تصميم المنتج وتحسين الجودة وفق المنافسة الكاملة لتوليد الربحية على وفق السعر التنافسي.

وبناء على ما سبق يرى الباحث ان التكلفة المستهدفة هي اسلوب يطبق وفق فريق عمل متكامل يهدف الى تخفيض التكاليف خلال مرحلة التخطيط والتطوير وتصميم المنتج لتحقيق وفورات في ارباح على وفق رغبات العملاء دون المساس بجودة المنتج.

٢-١-٢. اهداف التكلفة المستهدفة: يعد مدخل التكلفة المستهدفة من اهم الاساليب الحديثة التي تهتم في تخفيض التكاليف وتطوير المنتج واشباع رغبات العملاء وتحقيق الميزة التنافسية وقد اشار بعض الكتاب ومنهم، (Dekker & Smidit, 2003: 12) على ان التكلفة المستهدفة تهدف الى تخفيض التكاليف خلال مرحلة البحث والتطوير ومرحلة التصميم مع مراعاة القدر المقبول من الجودة لكسب ثقة العملاء، كما يرى (Sundararaj, 2011: 568) بان التكلفة المستهدفة هي احدى ادوات ادارة التكاليف والتي تهدف الى تخفيض التكاليف الكلية عبر مراحل دورة حياة المنتجات بالتنسيق مع كل الاقسام الانتاج والتطوير والهندسة والصيانة والتسويق حتى الوصول الى السعر بعد اضافة الربح المستهدف الذي يكون المستهلك مستعد على دفعة، وبناء على ما سبق يمكن تلخيص اهداف التكلفة المستهدفة بالاتي، (مطارنة، ٢٠٠٨: ١٠).

أ. تحديد سعر البيع الذي يمكن المنشآت من تحقيق الحصة السوقية.

- ب. تحديد الربح المستهدف الذي تسعى المنشأة الى تحقيقه قبل طرح المنتج في السوق.
- ج. انتاج المنتجات بالجودة التي تحقق رغبات العملاء.
- د. تحقيق الارباح المنافسة على المدى الطويل وفق رغبات الادارة.
- هـ. تخفيض التكاليف الى أدنى حد ممكن لضمان تحقيق الارباح المستهدفة وبالسعر المنشود.
- و. الرقابة على دورة حياة المنتج حتى طرحه في السوق وكذلك الرقابة على الخدمات ما بعد البيع.
- ٢-١-٣. **مزايا تطبيق التكلفة المستهدفة:** هناك مزايا عديدة يمكن تحققها الشركات الصناعية عند تطبيق التكلفة المستهدفة ومن هذه المزايا: (نعمان، ٢٠١٩: ٥٣٨).
- تتميز التكلفة المستهدفة بتركيزها في البداية على سعر السوق المستقبلي لتحديد التكلفة المستهدفة وتصميم المنتج على وفق التكلفة المستهدفة مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح.
 - يتيح تطبيق التكلفة المستهدفة تقديم منتجات او خدمات مرغوبة من قبل العملاء وبالسعر الذي يمكن للعميل ان يدفعه.
 - لا يقتصر دور المحاسب الاداري في ظل التكلفة المستهدفة على قياس الانشطة وتزويد التقارير بل يكون له دور في تصميم وتطوير المنتج مع فريق العمل.
 - اسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر اداة الادارة التكلفة والربحية في ان واحد.
 - اسلوب بالتكلفة المستهدفة يعمل على تنمية روح الفريق حيث لا يمكن تطبيق هذا الاسلوب الا من خلال تعاون الاقسام مثل التصميم الهندسة والتصنيع والمشتريات والتسويق مع بعضها.
 - اسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على تخفيض التكاليف قبل حدوثها لان من الصعوبة تأثير على التكلفة بعد حدوثها.
 - يعمل اسلوب التكلفة المستهدفة على دور تفعيل الرقابية في كافة مراحل الانتاج لتفادي ارتفاع التكاليف اثناء التصميم والانتاج.
- ويرى الباحث ان تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العراقية يحقق لها مزايا مهمة هي بحاجة لها لدعم قدرتها التنافسية ومكانتها السوقية فهو يعمل في البيئة الخارجية والداخلية للشركة ففي البيئة الداخلية يعمل على دراسة السوق وتحديد متطلبات العملاء ووضع السعر المستهدف بشكل تنافسي، وفي البيئة الداخلية للشركة يعمل على تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات من خلال الرقابة عليها وزيادة تنسيق وترابط الاقسام الداخلية للشركة وتحسين عملية التخطيط والتطوير والتصميم والتصنيع والتسويق.
- ٢-١-٤. **مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة:** تمر عملية تطبيق التكلفة المستهدفة بعدد من المراحل تبديء بدراسة السوق وتحليل متطلباته وتحديد سعر المستهدف وموازنة التكلفة المستهدفة للمفاضلة بين البدائل المتاحة واتخاذ قرار الانتاج لينعكس ذلك على تخفيض التكلفة، يمكن توضيح خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة في الشكل (١).



الشكل (١): خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة

المصدر: (طالب، ٢٠١٩: ٥١).

٢-٢. الموازنة على اساس الأنشطة:

٢-٢-١. مفهوم الموازنة على اساس الأنشطة: تعتبر الموازنة على اساس الأنشطة من المداخل الحديثة حيث يعتمد عليها في تقدير حجم المنتجات والخدمات التي سوف يتم انتاجها في الفترة القادمة والأنشطة اللازمة لانتاجها، على الرغم من ان الموازنة على اساس الأنشطة تعمل بشكل معاكس عن نظام ABC الا انها تستند على هذا النظام في حساب كمية الوحدات المنتجة في الفترة القادمة والمواد اللازمة لإنتاج هذه الوحدات لتكون تقديراتها مفصلة ودقيقة حول الخطة الإنتاجية. (علاوي، ٢٠١٢: ٢). وتناول العديد من الكتاب تعريف الموازنة على اساس الأنشطة، فقد عرفها (الدباغ، ٢٠١٧: ١٤) بانها مدخلا للتخطيط يعتمد على مسببات النشاط لتقدير حجم مستويات وتكاليف الأنشطة اللازمة لانجاز الكمية المطلوبة بالجودة المخططة للإنتاج، كما عرفها (Zhang, 2017: 25) بانها النهج الذي يركز في اعداد الموازنة على تحديد تكاليف الأنشطة المتوقعة وربط هذه الأنشطة مع بعضها لتحديد الموارد المطلوبة بالامتداد مع النظام الاساسي التكاليف على اساس الأنشطة ABC.

ويرى الباحث ان نظام الموازنة على اساس الأنشطة يبدي بتقدير حجم المنتجات والخدمات التي سيتم تقديمها في الفترة القادمة، وتقدير الأنشطة اللازمة التي تحتاجها الوحدات الاقتصادية ثم تقدير التكلفة المواد اللازمة لإنجاز هذه الأنشطة، مما يساعد على وضع التقديرات بدقة وعدم الاعتماد على بيانات السنوات السابقة، كما يتيح تطبيق الموازنة على اساس الأنشطة تبرير النفقات لان النفقات تتكون بناء على مسببات التكلفة المحددة مسبقا، وهذا يعطي انطباع واضح عن

مميزات تطبيق الموازنة على اساس النشاط بالمقارنة مع الاسلوب التقليدي الاعداد الموازنة والجدول (١) يوضح الفرق.

الجدول (١): الفرق بين الموازنة على اساس الانشطة والموازنة التقليدية

الموازنة التقليدية	الموازنة على اساس الانشطة
تركز على العمال وتكاليف الاقسام	تركز على حجم العمل وتكلفة العمليات
تركز على التمييز بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة	تساعد الادارة على تغيير التفكير المتعلق بالتكاليف الثابتة
تعتمد على عملية التفاوض بين مديري مراكز المسؤولية والادارة العليا.	تحدد الموارد الضرورية للإنتاج ولكنها لا تقيد الانفاق
-	تحدد الطاقة المستغلة وغير المستغلة على مستوى الانشطة الموارد
-	تساعد على تحقيق الاهداف الاستراتيجية من خلال التركيز على العمليات التي تحقق رضا العميل
-	تدعم جودة اعادة هندسة العمليات

المصدر: (Capusneanu & others, 2013: 28-29)

٢-٢-٢. منافع تطبيق الموازنة على اساس الانشطة في الشركات الصناعية: يساعد تطبيق اسلوب الموازنة على اساس الانشطة في الشركات الصناعية من تحقيق منافع اضافية ومن هذه المنافع (فرحات وياسين، ٢٠١٧: ٨).

أ. ربط التخطيط بالأهداف الاستراتيجية وترتيب اولويات الانفاق بعد تحليل الانشطة لدعم التحسين المستمر.

ب. تحديد الانشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات او الخدمات حسب راي العملاء والاستفادة منها في تخفيض التكاليف.

ج. تزويد الادارة بالمعلومات الدقيقة عن التكاليف الانتاج والخدمات لتمكنها من تحديد الاسعار المناسبة وتعزيز الميزة التنافسية.

د. تزويد قسم التخطيط بالمعلومات القيمة لتمكنهم من توزيع الموارد على الانشطة لتحقيق الاهداف المطلوبة.

هـ. تحسين الرقابة على العوامل المسببة للتكلفة (محركات التكلفة) لتقليل التكاليف الى أدنى حد ممكن.

و. التركيز على متطلبات العميل وتحليل احتياجاته وربطها بالأهداف الاستراتيجية.

٢-٢-٣. خطوات تطبيق الموازنة على اساس الانشطة: هناك خطوات يجب اتباعها عند تطبيق

الموازنة على اساس الانشطة (علاوي، ٢٠١٢: ١٤٠).

أ. تدريب العاملين وتعريفهم بالأسلوب الجديد.

ب. تحليل الاستراتيجيات.

ج. انشاء ادلة التخطيط.

د. التنبؤ بتكلفة النشاط.

هـ. اقتراح التحسينات بين الاقسام المختلفة.

و. اقتراح تحسينات للأنشطة.

ز. اختيار الافضل من بين خيارات التحسينات المقترحة.

ح. بلورة الموازنة في شكلها النهائي.

٢-٣. القيمة المضافة: اصبحت القيمة المضافة محط اهتمام جميع الشركات في العالم، فقد أكد الاقتصاديون بان القيمة المضافة تسهم في زيادة النمو الاقتصادي، كما اشارت الدراسات بان هناك علاقة طردية بين قيمة الشركة وقيمتها المضافة يستندون على ان قيمة الشركة تزداد بتطور انتاجها (العميدي، ٢٠١٦: ٣). وقد اختلف الباحثون في تعريف القيمة المضافة، فقد عرفها (Richard, 1995: 31) على انها القيمة الاضافية المتولدة عن استخدام المستلزمات الانتاجية وتشمل القيمة المضافة الاجور والارباح والفوائد، كما عرفها (ايوب واخرون، ٢٠١١: ٦) بانها الثروة الاضافية التي كونتها الشركة من خلال جهودها وجهود عاملها وتشمل الارباح المحتجزة والاجور والفوائد والضرائب وتوزيعات الارباح، وهذه تستخدم لتقييم الاداء باعتبارها مقياسا للثروة او القيمة التي استطاعت الشركة تكوينها خلال مدة معينة التي تظهرها الشركة خلال قائمة القيمة المضافة التي تعد مؤشرا لقياس اداء الوحدة المحاسبية ومدى مشاركتها في تحسين الدخل من منظور الاقتصاد القومي، كما عرفها (هلال، ١٩٩٧: ١) هي القيمة الاضافية التي تضيفها الموارد الوسيطة المستخدمة في الانتاج وان الفكر المحاسبي حسب القيمة من منظورين الاول منظور انتاجي يهتم بتخصيص الموارد النادرة على عمليات الانتاج المختلفة والثاني منظور توزيعي يهتم بتوزيع عوائد الانتاج على اصحابها.

ويرى الباحث ان القيمة المضافة هي ناتجة عن الجهود المختلفة التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية لتساهم في اضافة قيمة الى ثروتها خلال فترة معينة.

٢-٤. دور التكامل بين التكلفة المستهدفة والموازنة على اساس الانشطة: يرتبط اسلوب التكلفة المستهدفة مع اسلوب الموازنة على اساس الانشطة ارتباطا حتميا فهم يكملان بعضهما، وان تطبيق الاسلوبين مع بعضهما يسهمان في التفريق بين الانشطة التي تضيف قيمة وتحديد تكاليفها والانشطة التي لا تضيف قيمة وتحديد تكاليفها، حيث يركز الاول على وضع تقديرات للأنشطة اللازمة وتقدير الموارد اللازمة التي تحتاجها الانشطة، والثاني يركز على ادارة تكاليف الانشطة، ومن خلال التكامل يمكن تحقيق الاتي.

أ. يحقق التكامل ترشيد قرارات التسعير لزيادة الحصة السوقية من خلال دراسة السوق بشكل جيد والتنبؤ المستقبلي للأسعار وبعدها يأتي دور التكلفة المستهدفة في انتاج منتج على وفق الاسعار المحددة مسبقا.

ب. يساعد التكامل على تحليل العمليات الداخلية وتقليل المخاطر.

ج. يساعد التكامل على توفير المعلومات التي تحتاجها الادارة عن النتائج المالية للمتغيرات التي تحدث في العمليات.

د. يسهم التكامل على تحقيق التوازن بين طاقات الموارد المتاحة.

هـ. يساعد التكامل على توفير معلومات عن تحليل مجالات الانشطة وتحديد محركات التكلفة بصورة سليمة.

و. يسهم التكامل في انتاج منتج يضمن تحقيق رغبات العملاء وبالجودة المطلوبة.

ز. يساعد في تدعيم المقاييس المالية للحكم على الاداء التشغيلي.

ح. يسهم التكامل في تحليل التكلفة والعائد للمقارنة بين التكلفة والتحسينات المطلوبة.

ط. يساعد التكامل على تحقيق التحسين المستمر لمنتجات الشركة.

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية

٣. الدراسة الميدانية

٣-١. مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية العراقية، اما عينة الدراسة فتكونت من جميع المحاسبين العاملين في الشركات الصناعية العراقية وتم اختيار ٢٣ شركة بشكل عشوائي، حيث تم توزيع ٥٣ استبانة وسترده ٤٨ استبانة أي ما يمثل نسبة ٩٠% من الاستبانات الموزعة، واستخدم الباحث البرنامج الاحصائي (SPSS) لتحليل البيانات التي جمعت من خلال الاستبانة.

٣-٢. صدق وثبات الاستبانة: قام الباحث باختيار عدد من الاسئلة الملائمة لمشكلة الدراسة وفرضياتها ومن ثم عرضها على اصحاب الاختصاص لتحكيمها قبل البدء بتوزيعها على الشركات الصناعية العراقية، ولتأكد من ثبات مقياس الاستبانة لجأ الباحث الى استخدام اختبار الفا كرونباخ للتعرف على الدرجة الكلية لثبات مقياس الاستبانة، وقد بلغ $\alpha = 0.973$ وهي نسبة جيدة كونها على من النسبة المقبولة، كما قام الباحث باختيار ليكرت الخماسي على الشكل الاتي:

موافق بشدة (٥)، موافق (٤)، موافق بدرجة متوسطة (٣)، غير موافق (٢)، غير موافق بشدة (١).

٣-٣. التحليل الاحصائي والوصفي: يبين هذا الجزء الخصائص الشخصية والديمغرافية الافراد عينة البحث التي تم جمعها من خلال الاستبانة وهي (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة العلمية) ولأجل وصف خصائص عينة الدراسة البالغة (٤٨) محاسب العاملين في الشركات الصناعية العراقية المدرجة تم استخدام التكرارات والنسب المئوية الظاهرة في جدول رقم (١).

الجدول (١): توزيع عينة الدراسة العينة وفقا للمتغيرات الديموغرافية

المعلومات العامة	المتغير	التكرار	النسبة
المؤهل العلمي	دبلوم	١٠	٢٠,٨٣
	بكالوريوس	٣٣	٦٨,٧٥
	ماجستير	٣	٦,٢٥
	دكتوراه	٢	٤,١٧
التخصص العلمي	محاسبة	٢٢	٤٥,٨٣
	إدارة أعمال	١٢	٢٥
	علوم مالية ومصرفية	٦	١٢,٥
	اقتصاد	٥	١٠,٤١
	أخرى	٣	٦,٢٥
الخبرة العملية	أقل من ٥ سنوات	٩	١٨,٧٥
	من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات	١٤	٢٩,١٧
	من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة	١٠	٢٠,٨٣
	١٥ سنة فأكثر	١٥	٣١,٢٥
المجموع العينة		٤٨	١٠٠

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

ويظهر الجدول السابق ان (٦٨,٧٥%) يحملون درجة البكالوريوس وهذا يدل على ان افراد وحدة المعاينة يتمتعون بمؤهلات علمية تؤهلهم للإجابة بموضوعية عن مفردات الدراسة، كما

يظهر الجدول ان (٤٥,٨٣%) تخصصهم محاسبة وان (٢٥%) تخصصهم ادارة اعمال وهذا يشير على الدراية العلمية للمستجيبين عن مفردات الدراسة، كما يظهر ايضا ان مجموع سنوات الخبرة من (٥) سنوات فأكثر هي (٨١,٢٥%) هذا يشير الى ان اغلبية المستجيبين هم يتمتعون بخبرة علمية تؤهلهم للإجابة عن مفردات الدراسة بمهنية عالية.

٣-٤. تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات: تم الاعتماد على الوسط الحسابي باعتباره اهم مقاييس النزعة المركزية والانحرافات المعيارية للحكم على درجة الموافقة لكل فقرة من اجابات وحدة المعاينة وان قيمة المتوسط الحسابي تحدد الاهمية النسبية لكل فقرة وعلى الشكل الاتي. من ١ الى اقل من ٢,٣٣ مستوى منخفض، ومن ٢,٣٣ الى ٣,٦٦ من ٣,٦٦ مستوى متوسط، ومن ٣,٦٦ الى ٥,٠٠ مستوى مرتفع.

الفرضية الاولى: لا يؤدي استخدام التكلفة المستهدفة الى توليد قيمة مضافة في الشركات الصناعية العراقية.

للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفقرات المتعلقة بدور التكلفة المستهدفة في خلق قيمة مضافة في الشركات الصناعية العراقية والجدول (٣) يوضح ذلك.

الجدول (٣): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات استخدام التكلفة المستهدفة لتوليد قيمة مضافة.

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
١	تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة من خلال فحص كافة مراحل الانتاج لاكتشاف مناطق الارتفاع في التكاليف.	٣,٩٠٥	١,٣٧٦	مرتفعة
٢	تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على ازالة الهدر في الموارد من خلال تحديد التكاليف الملائمة للإنتاج واستبعاد التكاليف التي لا تضيف قيمة.	٣,٧٣٠	١,٦١٩	مرتفعة
٣	يحدد اسلوب التكلفة المستهدفة عناصر التكاليف بدقة مما يسهل الرقابة على العملية الانتاجية.	٣,١١١	١,٧٠٥	متوسطة
٤	تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على تحسين تصميم المنتج على وفق رغبات العملاء.	٣,٩٣٧	١,٢١٦	مرتفعة
٥	تطبق اسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي الى ازالة الانشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.	٣,٦١٩	١,٦٤١	متوسطة
٦	يعمل اسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكلفة في مرحلة البحث والتطوير والتخطيط والتنفيذ.	٣,٩٢١	٠,٨٤٨	مرتفعة

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
٧	يركز اسلوب التكلفة المستهدفة على العناصر التي تتحمل التخفيض الاكبر في التكاليف.	٣,٧٩٤	٠,٨٤٥	مرتفعة
٨	يقوم اسلوب التكلفة المستهدفة على العلاقة الوثيقة والتعاون مع الموردين من اجل تخفيض التكاليف.	٣,٦٨٣	١,٣١٨	مرتفعة
٩	اسلوب التكلفة المستهدفة يحدد سعر بيع المنتج بناء على دراسة السوق قبل مراحل الانتاج.	٣,٩٦٨	٠,٨٠٣	مرتفعة
	المقياس العام	٣,٧٤١	٠,٩٣٧	مرتفعة

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يبين الجدول (٣) الأوساط الحسابية لفقرات استخدام التكلفة المستهدفة لتوليد قيمة مضافة أظهرت نتائج مرتفعة حيث تراوحت الأوساط للفقرات بين (٣,١١١-٣,٩٦٨)، كما اظهر أن الانحراف المعياري للفقرات كان منخفض وتراوح بين (٠,٧٠٥ - ٠,٨٠٣) مما يشير إلى وجود دور للتكلفة المستهدفة في توليد قيمة مضافة، وجاءت في الرتبة الأولى الفقرة رقم (٩) والتي تنص على أن "اسلوب التكلفة المستهدفة يحدد سعر بيع المنتج بناء على دراسة السوق قبل مراحل الانتاج" بمتوسط حسابي بلغ (٣,٩٦٨) وهي نتيجة طبيعية لأنه هدف اساسي للتكلفة المستهدفة، وفي الرتبة الثانية جاءت الفقرة رقم (٤) والتي تنص على "تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على تحسين تصميم المنتج على وفق رغبات العملاء" بمتوسط حسابي بلغ (٣,٩٣٧). وهذه نتيجة طبيعية لان مرحلة التصميم هي اهم مرحلة يمكن تخفيض التكاليف فيها، بينما حصلت الفقرة رقم (٣) على ادنى الأوساط الحسابية والتي تنص على "يحدد اسلوب التكلفة المستهدفة عناصر التكاليف بدقة مما يسهل الرقابة على العملية الانتاجية" بمتوسط بلغ (٣,١١١) وبمستوى تقييم متوسط، وهذا يشير الى وجود دور لأسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد عناصر التكاليف بدقة لغرض الرقابة على العملية الانتاجية وكشف مناطق الارتفاع في التكاليف، ويشير المتوسط الحسابي الإجمالي، أن نسبة المتوسط الحسابي لدور التكلفة المستهدفة في توليد قيمة مضافة مرتفع اذ بلغ (٣,٧٤١)، وبانحراف معياري منخفض (٠,٩٣٧)، ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن للتكلفة المستهدفة دور في توليد قيمة مضافة، كما تبين للباحث بان المحاسبين العاملين في الشركات الصناعية يدركون اهمية تطبيق التكلفة المستهدفة من اجل اضافة قيمة للشركة.

الفرضية الثانية: لا يؤدي استخدام لموازنة على اساس الانشطة الى خلق قيمة مضافة في الشركات الصناعية العراقية.

للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات استخدام الموازنة على اساس الانشطة في خلق قيمة مضافة في الشركات الصناعية والجدول (٤) يوضح ذلك.

الجدول (٤): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات استخدام الموازنة على اساس الانشطة في توليد قيمة مضافة

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الإفصاح
١	تطبيق الموازنة على اساس الانشطة يساعد على توجيه التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق.	٣,٩٥٤	١,١٩٧	مرتفعة
٢	تمكن الموازنة على اساس الانشطة من الرقابة بشكل أكثر فعالية على التكاليف وتقويم الانشطة والموارد.	٣,٨٢٥	١,١١٥	مرتفعة
٣	تساعد الموازنة على اساس الانشطة من بيان الانشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج او الخدمة من وجهة نظر العملاء.	٣,٩٦٨	١,٠٣١	مرتفعة
٤	تهتم الموازنة على اساس الانشطة بتنفيذ متطلبات العملاء مما يساهم في تحليل احتياجات العملاء على المدى القصير والطويل.	٣,٩٨٤	٠,٩٧٥	مرتفعة
٥	تعمل الموازنة على اساس الانشطة على تخفيض التكاليف الى أدنى حد ممكن من خلال تحديد مسببات التكلفة وتمكين الإدارة من معرفة التغيرات في الانشطة والخدمات.	٣,٩٠٥	١,٢٩٢	مرتفعة
٦	تمكن الموازنة على اساس الانشطة من تقدير كمية الانتاج والانشطة اللازمة لانتاجها.	٣,٩٥٢	١,١١٣	مرتفعة
٧	تساعد الموازنة على اساس الانشطة في توفير معلومات تفصيلية التي ترشد القرارات الخاصة في التخطيط والتطوير وتسعير المنتجات.	٣,٨٤١	١,٠٠٣	مرتفعة
٨	تهتم الموازنة على اساس الانشطة في تحسين الاداء المالي وغير المالي.	٣,٩٥٠	١,٠٢٣	مرتفعة
	المقياس العام	٣,٩٢٣	٠,٨٣٣	مرتفعة

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يبين الجدول (٤) الأوساط الحسابية لفقرات استخدام الموازنة على اساس الانشطة لتوليد قيمة أظهرت نتائج مرتفعة حيث تراوحت الأوساط للفقرات بين (٣,٨٢٥-٣,٩٥٤)، كما اظهر أن الانحراف المعياري للفقرات كان منخفض وتراوح بين (١,٢٩٢ - ٠,٩٧٥) مما يشير إلى وجود دور للموازنة على اساس الانشطة في توليد قيمة مضافة، وجاءت في الرتبة الأولى الفقرة رقم (١) والتي تنص على أن "تطبيق الموازنة على اساس الانشطة يساعد على توجيه التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق" بمتوسط حسابي بلغ (٣,٩٥٤) وهي نتيجة طبيعية لان توجيه التكاليف غير المباشرة من الاهداف الاساسية للموازنة على اساس الانشطة، وفي الرتبة الثانية جاءت الفقرة رقم (٦) والتي تنص على "تمكن الموازنة على اساس الانشطة من تقدير كمية الانتاج والانشطة اللازمة لانتاجها" بمتوسط حسابي بلغ (٣,٩٥٢). وهذه نتيجة طبيعية لان اسلوب الموازنة على اساس الانشطة يهدف الى تقدير كمية الانتاج وتقدير الانشطة اللازمة للإنتاج، بينما حصلت الفقرة رقم (٢) على ادنى الأوساط الحسابية والتي تنص على "تمكن الموازنة على اساس الانشطة من الرقابة بشكل أكثر فعالية على التكاليف وتقويم الانشطة والموارد" بمتوسط بلغ (٣,٨٢٥)

وبمستوى تقييم مرتفع، وهذا يبين الى وجود دور لأسلوب الموازنة على اساس الانشطة في تفعيل الرقابة على سير الانشطة لعدم ارتفاع تكاليف الانتاج والعمل على وفق ما خطط له، ويشير المتوسط الحسابي الإجمالي، أن نسبة المتوسط الحسابي لدور الموازنة على اساس الانشطة في توليد قيمة مضافة مرتفع اذ بلغ (٣,٩٢٣)، وبانحراف معياري منخفض (٠,٨٣٣)، ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن للموازنة على اساس الانشطة دور في توليد قيمة مضافة في الشركات الصناعية العراقية، كما تبين للباحث بان المحاسبين العاملين في الشركات الصناعية يدركون اهمية الموازنة على اساس الانشطة ودورها في اضافة قيمة للشركة.

الفرضية الثالثة: لا يؤدي للتكامل بين التكلفة المستهدفة والموازنة على اساس الانشطة الى توليد قيمة مضافة في الشركات الصناعية العراقية.

للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفقرات المتعلقة بدور التكامل بين التكلفة المستهدفة والموازنة على اساس الانشطة في خلق قيمة مضافة في الشركات الصناعية العراقية والجدول (٥) يوضح ذلك.

الجدول (٥): الوسط الحسابي والانحرافات المعيارية لفقرات التكامل بين التكلفة المستهدفة والموازنات على اساس النشاط في توليد قيمة مضافة

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الإفصاح
١	يساعد التكامل على توفير معلومات عن تحليل مجالات الانشطة وتحديد محركات التكلفة بصورة سليمة.	٣,٨١٠	٠,٩٣١	مرتفعة
٢	يساعد التكامل على تحقيق التحسين المستمر لمنتجات الشركة.	٣,٨٤١	١,٣٤٧	مرتفعة
٣	يسهم التكامل في انتاج منتج يضمن تحقيق رغبات العملاء وبالجودة المطلوبة.	٣,٧٣٠	١,٢٦٠	مرتفعة
٤	يقوم التكامل بترشيد قرارات التسعير لزيادة الحصة السوقية	٣,٦٩٨	١,١٨٦	مرتفعة
٥	يساعد التكامل على تحليل العمليات الداخلية وتقليل المخاطر.	٤,٠١٦	٠,٨٧١	مرتفعة
٦	يعمل التكامل على تحقيق التوازن بين طاقات الموارد المتاحة.	٣,٨٢٥	١,٠٠٩	مرتفعة
٧	يساعد التكامل على توفير المعلومات التي تحتاجها الادارة عن النتائج المالية للمتغيرات التي تحدث في العمليات.	٣,٨٥٧	٠,٨٥٩	مرتفعة
٨	يسهم التكامل في تحليل التكلفة والعائد للمقارنة بين التكلفة والتحسينات المطلوبة.	٤,٠٣٢	٠,٨٦١	مرتفعة
٩	يساعد في تدعيم المقاييس المالية للحكم على الاداء التشغيلي.	٣,٨٥٧	١,١٦٢	مرتفعة
	المقياس العام	٣,٨٥٢	٠,٨٣٢	مرتفعة

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يبين الجدول (٥) الأوساط الحسابية لفقرات التكامل بين التكلفة المستهدفة والموازنة على اساس الأنشطة في توليد قيمة مضافة ظهرت نتائج مرتفعة حيث تراوحت الأوساط للفقرات بين (٤,٠٣٢-٣,٦٩٨)، كما اظهر أن الانحراف المعياري للفقرات كان منخفض وتراوح بين (٠,٨٥٩-١,٣٤٧) مما يشير إلى وجود دور للتكامل بين التكلفة المستهدفة و للموازنة على اساس الأنشطة في توليد قيمة مضافة، وجاءت في الرتبة الأولى الفقرة رقم (٨) والتي تنص على أن "يسهم التكامل في تحليل التكلفة والعائد للمقارنة بين التكلفة والتحسينات المطلوبة" بمتوسط حسابي بلغ (٤,٠٣٢) وهذا يشير الى ان التكامل بين التكلفة المستهدفة والموازنة على اساس الأنشطة يسهم في تحليل التكلفة والمقارنة بن التكلفة والتحسينات المطلوبة مما يعطي انطباع لإدارة الشركة عن الاستمرار في العمل او التوقف ان اكان الاستمرار لا يولد قيمة اضافية للشركة، وفي الرتبة الثانية جاءت الفقرة رقم (٥) والتي تنص على "يساعد التكامل على تحليل العمليات الداخلية وتقليل المخاطر" بمتوسط حسابي بلغ (٤,٠١٦)، وهذا يشير الى ان التكامل بين الاسلوبين يسهمان في تحليل العمليات الداخلية والتعرف على المخاطر ومحاولة تجنبها قدر المستطاع، بينما حصلت الفقرة رقم (٤) على ادني الأوساط الحسابية والتي تنص على "يقوم التكامل بترشيد قرارات التسعير لزيادة الحصة السوقية" بمتوسط بلغ (٣,٦٩٨) وبمستوى تقييم مرتفع، وهذا يبين الى وجود دور للتكامل بين الاسلوبين في ترشيد قرارات التسعير على وفق رغبات العملاء وزيادة الحصة السوقية، ويشير المتوسط الحسابي الإجمالي، أن نسبة المتوسط الحسابي لتكامل بين التكلفة المستهدفة والموازنة على اساس الأنشطة في توليد قيمة مضافة مرتفع اذ بلغ (٣,٨٥٢)، وبانحراف معياري منخفض (٠,٨٣٢)، ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى ان التكامل بين التكلفة المستهدفة والموازنة على اساس الأنشطة له دوره في توليد قيمة مضافة في الشركات الصناعية العراقية.

٤. الاستنتاجات والتوصيات

- ٤-١. **الاستنتاجات:** توصل الباحث من خلال الدراسة النظرية والميدانية الى النتائج الآتية:
 - أ. التكامل بين التكلفة المستهدفة والموازنة على اساس الأنشطة تساهم في توليد قيمة مضافة للشركات عينة البحث.
 - ب. التكامل بين التكلفة المستهدفة والموازنة على اساس الأنشطة يسهم في تحليل التكلفة والعائد للمقارنة بين التكلفة والتحسينات المطلوبة وتحليل العمليات الداخلية وتقليل المخاطر وتحديد محركات التكلفة بصورة سليمة وانتاج منتج يضمن تحقيق رغبات العملاء وبالجودة المطلوبة.
 - ج. اسلوب التكلفة المستهدفة له دور كبير في خفض التكاليف خاصة في مرحلة البحث والتطوير والتصميم وازالة الهدر في الموارد ويسهم في تفعيل دور الرقابة بشكل دقيق وبناء علاقات جيدة مع الموردين.
 - د. للموازنة على اساس الأنشطة دور مهم في توجيه التكاليف غير المباشرة وبيان الأنشطة التي لا تضيف قيمة وازالتها وتفعيل دور التخطيط والتطوير والرقاب.
- ٤-٢. **التوصيات:** يوصي الباحث بالآتي:
 - أ. ضرورة ان يكون للشركات العراقية توجه الى الاساليب الحديثة لتخفيض التكاليف.
 - ب. تأهيل كوادر متخصصة في مجال الاساليب الحديثة لتخفيض التكاليف من خلال دورات وبرامج تدريبية داخل وخارج البلد.

ج. اجراء المزيد من الدراسات حول موضوع التكامل بين الاساليب الحديثة لتخفيض التكاليف لتحفيز الشركات الصناعية العراقية على تطبيقها.

المصادر

اولاً. المصادر العربية:

أ. الدوريات:

١. ايوب، بان هاني وناس، خلود عصام وعبد الواحد، بشرى حكمت، (٢٠١١)، دور قائمة القيمة المضافة في تقويم اداء الشركة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد (٢٦).
٢. الهادي، ابو بكر احمد وسراج الدين، بدر الدين الهادي احمد، (٢٠١٩)، تكامل مدخل التكلفة المستهدفة مع مدخل التكلفة على اساس النشاط لدعم الميزة التنافسية، مجلة جامعة السلام، العدد (٨).
٣. المطارنة، غسان فلاح، (٢٠٠٨)، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (٢٤)، العدد (٢).
٤. العميدي، ضرغام علي مسلم، (٢٠١٦)، عناصر القيمة المضافة ودورها في تنشيط مبيعات المنتجات في الاسواق التجارية، مجلة مركز دراسات الكوفة، مجلد (١)، العدد (٤٠).
٥. الكاشف، محمود، (٢٠٠٠)، التأصيل النظري ومتطلبات التطبيق العلمي للتكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة الربحية، مجلة الفكر المحاسبي، مجلد (٤) العدد (١).
٦. الدباغ، الصديق طاهر، (٢٠١٧)، اهمية استخدام مفهوم الموازنة على اساس الانشطة (ABB) في تحسين التخطيط والرقابة على تكاليف الصنع الاضافية والتكاليف البيعية العمومية والادارة، مجلة الاستاذ، العدد (١٣).
٧. طالب، عباس صباح، (٢٠١٩)، دور تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة المشروبات الغازية، مجلة دراسات محاسبية ومالية (JAFS)، المجلد (١٤)، العدد، العدد (٤٨).
٨. نعمان، لبنى هاشم، (٢٠١٩)، اهمية استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض تكاليف الانتاج دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية العراقية، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد (١١)، العدد (٢٤).
٩. عبدالله، حنان صحبت وكاظم حاتم كريم، (٢٠١٨)، دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية/دراسة تحليلية لأراء عينة من موظفي معمل اسمنت بابل، المجلة الادارية والاقتصادية، مجلد (٢٥)، العدد (١١١).
١٠. علاوي، خضير مجيد، (٢٠١٢)، مقومات تطبيق نظام الموازنة على اساس الانشطة ABB دراسة تطبيقية في مديرية بلديات محافظة الديوانية، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد (١٤)، (٢).
١١. فرحات، منى وياسين، أيام، (٢٠١٧)، امكانية تطبيق نظام الموازنة على اساس الانشطة في المصارف، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد (٣٨) (٤).

١٢. فراج، منال حامد، (٢٠٢٠)، أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة على اساس النشاط على تطوير الموازنة على اساس الانشطة لتحقيق الاستراتيجيات التنافسية، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، العدد (٣).

١٣. خطاب، محمد شحاته، (٢٠١٠)، التكامل بين ادوات ادارة التكلفة وحوكمة الشركات، بحث مقدم في الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، كلية ادارة الاعمال، جامعة الملك سعود، (١٩) (١٨).

ب. الرسائل والاطاريح العلمية:

١٤. هلال، عبدالله العظيم، (١٩٩٧)، تصميم مقياس للقيمة المضافة المعدلة بالآثار الجانبية الناتجة عن مزاوله الوحدة الاقتصادية لنشاطها في المجتمع، رسالة دكتوراه فلسفة في المحاسبة جامعة الاسكندرية

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Al-Qady, Mostafa, Ahmad & El-Helbawy, (2016), Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting, Journal of Applied management Accounting Research, Vol (14), No (1).
2. Cooper, R & Slagmudler, R., (2002), Target costing for new-product development: Product level target costing, Journal of cost management. August.
3. Capusneanu, sorinel & Boca, Ileana sorina rakos & Barbu, cristian-marian barbu & Rof, Letitia-Maria & Topor, Dan, (2013), Implementation of Activity Based Budgeting method in the economic entities from mining industry of Romania, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences Vol (1 3), No (1).
4. Dekker, H & Smidit, P., (2003), "Using Target Cost in Dutch Firms", International Journal of Production Economics, Vol. (84), No. (3).
5. Gangne, M & Discenza, R., (1993), New product costing Japanese style, The CPA Journal, vol (68), no (71).
6. Monden, Y & Hamada, K., (1991), Target costing and kaizen costing in Japanese automobile companies, Journal of management accounting research, Available on EBESCO site.
7. Richard T, Froyen, (1995), Macr economics Theories and Policies, edition University of North Carolina at Chapel Hill.
8. Szatmary, David P., (2011), Activity-Based Budgeting in Higher Education, University of washington, vol (75).
9. Sundararaj, R., (2011), Total Cost Management-Strategic Management Tool, the Management Accountant, Vol (46), No (7).
10. Zhang, Q & Seetharaman, p. B., (2017), Assessing lifetime profitability of customers with purchasing cycles, Marketing Intelligence & Planning, Vol. 36, No 2, pp. 276-289.