

دور المقاييس المرجعية في تطور التكاليف  
المستهدفة في منظمات الأعمال

د . ادهم محمد منير

مقدمة :

القياس هو تحديد قيمة شيء ما بمقارنته بمعيار معروف ومتفق عليه، والقيم قد تكون وزناً أو حجماً أو مسافةً أو زمناً أو غير ذلك، و معنى ذلك أن القياس هو مقارنة الشيء المراد قياسه بشيء آخر معروف قدره ومتفق عليه، وأمر الحق سبحانه وتعالى بضبط القياس لأن ذلك يضمن تحقيق الأهداف و يوفر العدالة بين الناس و يقود إلي مجتمع الرفاهية والسعادة ونجد ذلك في قوله سبحانه وتعالى في سورة الرحمن (الآية - 9) (وَأَقِيمُوا الْوَزْنَ بِالْقِسْطِ وَلَا تُخْسِرُوا الْمِيزَانَ) ونجد نفس التوصية في سورة الإسراء (الآية- 35) (وَأَوْفُوا الْكَيْلَ إِذَا كِلْتُمْ وَزِنُوا بِالْقِسْطَاسِ الْمُسْتَقِيمِ) و أن يكون القياس علي نحو دقيق ويظهر ذلك في قوله سبحانه وتعالى: (وَأَحَاطَ بِمَا لَدَيْهِمْ وَأَخْصَى كُلَّ شَيْءٍ عَدَدًا).

والذي يريد أن يعرف جدوي القياس الدقيق فليتأمل عملية تزويد الطائرات بالوقود في الجو حيث أن هذه العملية ما كانت تتم إلا بعون الله ثم بالقياس الدقيق لتوجه كلا الطائرتين إلي نقطة إلتماس التي يتم فيها الإلتصال بين الطائرتين للتزود بالوقود .

مشكلة البحث:

إن التحليل الداخلي غير كافي لضمان ونمو المنظمات و تجاوزها مع المتغيرات في البيئة التنافسية الحالية، فقد يؤدي إلي تضليل الإدارة بما تحقق من تحسينات، ثم تكتشف في النهاية أنها عديمة الفائدة وتؤدي إلي خروج المنظمة من السوق، تتمثل مشكلة البحث في معرفة ما هو دور المقاييس المرجعية في تطوير أداء المنظمات وفي تحسن أدائها.

أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث من أنه يقدم نماذج تطبيقية تعتمد علي إستخدام المقاييس المرجعية في تطوير الأداء كأحد الحلول التي يجب دراستها مع إمكانية تطبيقها في منظمات الأعمال السودانية.

### أهداف البحث:

يهدف البحث بصورة أساسية إلي التعرف على إمكانية المقاييس المرجعية في تحسين وتطوير كفاءته التشغيلية لمنظمات الأعمال من خلال دراسة النماذج التطبيقية في منظمات الأعمال العالمية.

### فروض البحث:

يحاول البحث اختبار الفرضيات التالية:

1. إستخدام المقاييس المرجعية يؤدي إلي زيادة فعالية منظمات الأعمال.
2. إستخدام أسلوب المقاييس المرجعية يؤدي إلي تقبل المنافسة في منظمات الأعمال
3. يزيد إستخدام المقاييس المرجعية من القدرة التشغيلية للمنظمات و بالتالي يساعد في تطوير الأداء.

### مناهج البحث:

يستخدم في هذا البحث المنهج الوصفي والتحليلي والاستنباطي.

### هيكل البحث:

يشتمل هذا البحث على مبحثين وخاتمة:

**المبحث الأول:** مفهوم ومبررات و خطوات القياس المرجعي.

**المبحث الثاني:** دور القياس المرجعي في تطوير الإداء.

**المبحث الثالث :** الدراسة الميدانية

**الخاتمة :** النتائج والتوصيات .

## المبحث الأول

### مفهوم و مبررات و خطوات القياس المرجعي

يعتبر مدخل المقاييس المرجعية أحد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة، فمن خلال هذا الأسلوب يسعى المخططون إلي إجراء المقارنة بين أداء المنافسين في السوق من خلال دراسة وتحليل البيئة التنافسية، وتسعى الكيانات الإقتصادية لإحراز التقدم والتحسين المستمر في الأداء من خلال تطوير قابليتها لتحقيق ذلك .

### مفهوم المقاييس المرجعية:

يستند أسلوب المقاييس كمرجعية إلي مقارنة تطبيقات نشاط إقتصادي معين مع ما يقابلها من معايير معتمدة تثبت تميزها في كيانات إقتصادية أخرى والمقارنة المرجعية تمثل تقنية تكشف عن تطبيقات محددة تمكن الوصول إلي الأداء المالي والاقتصادي الأفضل، وتساعد على فهم كيفية عمل تلك التطبيقات ومن ثم تبنيتها وتطبيقها في الكيانات الإقتصادية لتكون بمثابة أهداف نهائية لأغراض الإستفادة من تحسين الأداء بكيانات فاعلة معينة<sup>(1)</sup>.

عرفت المقاييس المرجعية بأنها عملية تخطيطية مستمرة لقياس ومقارنة السلع والخدمات والممارسات الإدارية على منظمة معينة بنظيرتها في منظمة أخرى رائدة

(1) نائر صبري الغبان: التعامل بين تقنين بطاقة العلامات الموازنة والمقارنة المرجعية لأغراض تقويم الأداء الاستراتيجي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد 22، 2009، ص 12.

في النشاط الذي تنتمي إليه، أو تكون خارج ذلك النشاط وهو رؤية شاملة لما يفعله الآخرون<sup>(2)</sup>.

كما عرفت المقاييس المرجعية بأنها عملية مستمرة تتضمن قياس منتجات (خدمات) وأساليب عمل منظمة ما ومقارنتها مع المنافسين أو مع أولئك الذين يمكن تصنيفهم كفاءة للقطاع الذي تعمل فيه المنظمة<sup>(1)</sup>.

المقاييس المرجعية هي: المقارنة التي تستند بالأساس إلي مقارنة تطبيقات نشاط إقتصادي معين مع ما يقابلها من معايير معتمدة ثبت تميزها في كيانات إقتصادية أخرى في مجال من المجالات الإقتصادية الفاعلة ويحتوي على الإهتمام بتجميع المعلومات من أفضل التطبيقات الإقتصادية لغرض تحقيق التحسينات المستمرة في الإقتصاديات المقارنة<sup>(2)</sup>.

بناء على التعريفات السابقة يمكن إستخدام مايلي:

1. يتطلب قياس الأداء تحديد عدد من المقاييس تعطي هذا المقاييس أوزان وهي عادة رقمية، يمثل الرقم المحقق في أفضل المنظمات المعيار الذي يتم الإعتماد عليه في إطار القياس المقارن.
2. يتطلب إطار المقاييس المرجعية إدراك المديرين لمعرفة إختلاف الإداء ودواعي وأسباب الإستعانة بأسلوب المقاييس المرجعية.

(2) فريد عبد الهادي: المعايير القياسية الدليل الكامل للتطبيق العملي، القاهرة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 1997م، ص17.

(1) نزار عبد الحميد الراوي: إدارة الجودة، عمان، مؤسسة الوراق، 2010م، ص 350.

(2) فؤاد أحمد محمد العفيري: مدخل متكامل لإدارة التكاليف في الشركات الصناعية، الرياض، جامعة الملك سعود، 2010م، ص 17.

يُعد القياس المرجعي أداة لتحقيق النتائج والأهداف التنافسية ومن ثم يُعد من الأدوات القوية والفعالة جداً عندما يستخدم بطريقة صحيحة ويتمشى مع إستراتيجية المنظمة ويؤخذ في الحسبان أن أسلوب المقاييس المرجعية ليس هو الحل أو الأداة الوحيدة التي تحل محل جميع الوسائل والأدوات الأخرى لقياس الأداء بالمنظمات، فالمنظمات تحدد الأسواق التي تتعامل معها وتقرر مجالات القوة التي تساعد على تحقيق المزايا التنافسية أو أسلوب المقاييس المرجعية ما هو إلا أداة لمساعدة المنظمات على تنمية مجالات القوة و تحجيم نقاط الضعف، وأن أسلوب القياس المرجعي يعتمد على التوجه الخارجي لدراسة وتحليل المنافس الخارجي والإستفادة من التوجه العالمي لتنمية و تطوير الأداء التنظيمي، وإستطاعت العديد من المنظمات أن تحقق الإرتباط الجوهرى بين الإنتاجية والفعالية وبين تنمية الموارد البشرية<sup>(1)</sup>.

### مبادئ المقاييس المرجعية:

المقاييس المرجعية تزيد من قيمة المنظمة ولكن بشرط التركيز على الفجوات الأساسية في الأداء وإقتناص الأفكار الخارجية وتحديد فرص التحسين والتطوير، وتقويم المقاييس المرجعية على المبادئ التالية<sup>(2)</sup>:

1. الحصول على موافقة وتأييد الإدارة العامة للمنظمة.
2. الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة.
3. وضع برامج العمل.

(1) عبد الحميد عبدالفتاح المغربي، عبدالعزيز علي عبدالمنصف، دراسات إدارية معاصرة، القاهرة، دار هارتلي، 2010م، ص 229.

(2) توفيق محمد عبد المحسن: قياس الجودة والقياس المقارن، القاهرة، دار النهضة، 2004م، ص 275.

4. تحديد وتعريف ودراسة توقعات العملاء الحاليين والمرتقبين للمنظمة.
5. البحث المكتبي عن أفضل الممارسات وإجراء الزيارات للمنظمات الرائدة للتعلم والإستفادة من تجاربهم.
6. تحديد شركاء المقاييس المرجعية.
7. وضع المؤشرات والمقاييس المرجعية.
8. إعداد قائمة إستقصاء موجهة للمنظمات المنافسة والمشاركة في عملية القياس المرجعي وعن مقاييس الأداء المستخدمة لديها.
9. تحليل البيانات المتحصل عليها.
10. تحديد أفضل منشأة من المنشآت المشاركة في القياس المرجعي.
11. إجراء عملية المقارنة.
12. التقرير عن نتائج عمليات المقارنة بين المنشأة المعنية والمنشأة الأفضل في مجال الصناعة.

بالنظر للمبادئ السابقة نجد أنها تدور حول خمس محاور:

**المحور الأول:** تحديد المناطق التي تستدعي تطبيق المقاييس المرجعية.

**المحور الثاني:** تكوين عمل فريق المقاييس المرجعية.

**المحور الثالث:** تحديد وإختيار شركاء المقاييس المرجعية.

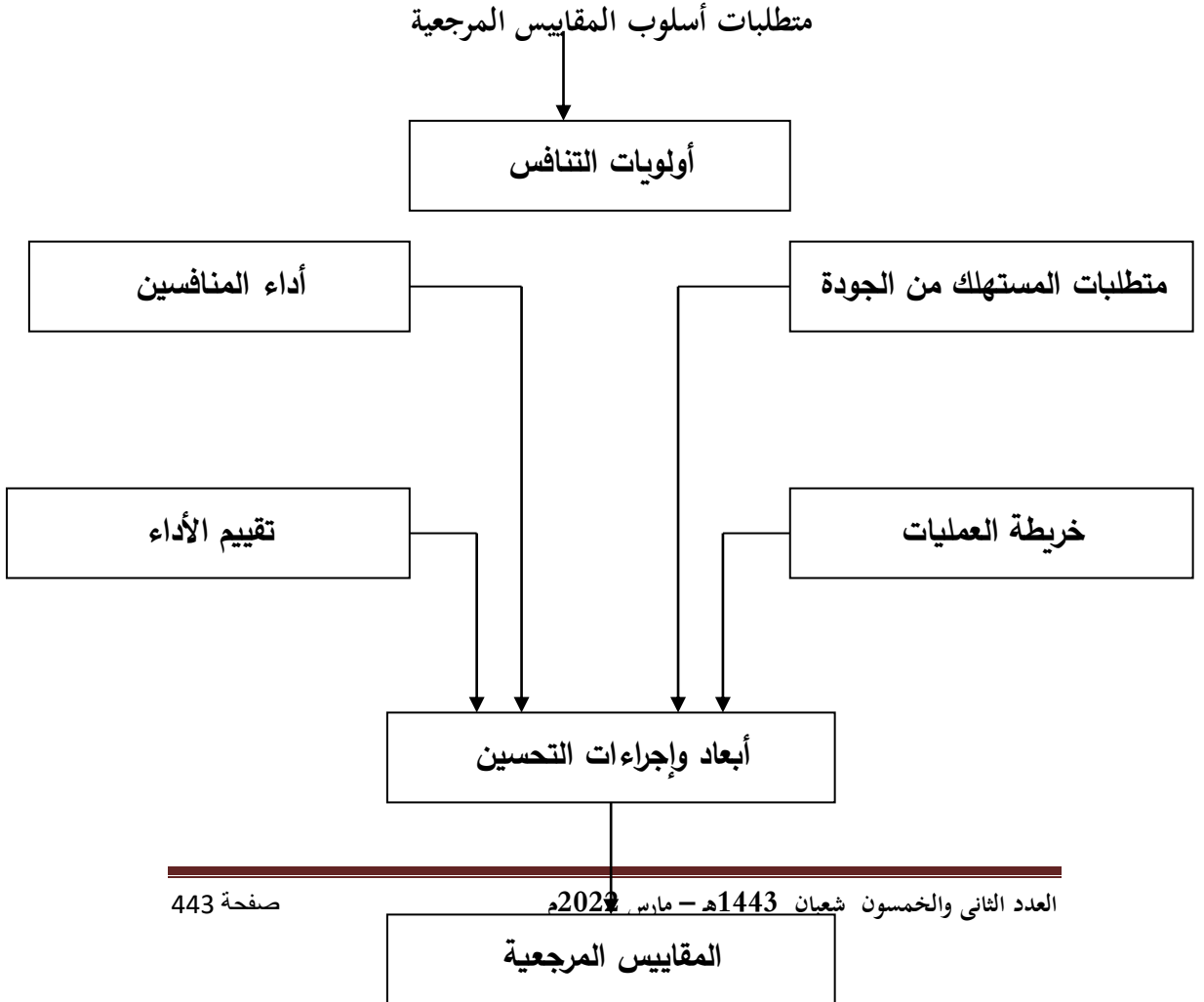
**المحور الرابع:** تجميع وتحليل البيانات.

**المحور الخامس:** تنفيذ عملية المقاييس المرجعية وإجراء المقارنات و إعادة تقييم النتائج والإستمرار في تطبيق البرامج.

ولكي تتحقق تلك المبادئ التي تعبر عنها المحاور السابقة لا بد من دراسة العلاقة بين المقاييس المرجعية، ودراسة المنافسين والمستهلكين في السوق،

فالهدف الأساسي من المقاييس المرجعية هو فجوة الأداء و إبتكار التحسينات المستمرة في هذا الأداء وبالنظر للممارسات الأفضل لدى الآخرين ولكي تصبح المنظمة أكثر قدرة على المنافسة يعني ذلك أن أسلوب المقاييس المرجعية لا يعمل فقط على تحقيق حصة سوقية أفضل للمنظمة، ولكن يعمل على تحقيق أكبر حصة سوقية ممكنة تجعل المنظمة هي رائدة في مجال الصناعة ويتطلب ذلك دراسة المنافسين و المستهلكين في السوق ثم بناء المقاييس المرجعية المناسبة لتقييم الأداء والتي تؤدي إلي تحسين كل من أنشطة وعمليات المنشأة ومن ثم الأداء ككل كما هو في الشكل التالي:

شكل رقم (1)





المصدر: توفيق محمد عبد المحسن: قياس الجودة والأداء المقارن، القاهرة، دارة النهضة، 2004م، ص 11.

### أخلاقيات المقاييس المرجعية:

تتصف المقاييس المرجعية بالحرص على الأخلاقيات التي أساسها تحقيق الفائدة المشتركة، للطرفين، المقارن والشريك بحيث تم وضع النقاط التالية كأخلاقيات للقياس المرجعي<sup>(1)</sup>.

#### 1. مبدأ الشرعية:

وهو تحاشي أي عمل يُعد من قبيل سرقة مجهودات الآخرين أو معرفة أسرار لا يرغب الآخرون في كشفها، أو إستخدام المعلومات التي تحصل عليها للإضرار بهم، ويتضمن مبدأ الشرعية الإبتعاد عن التصرفات التي تحتمل الشك، ويكون من الأنسب هنا الرجوع إلي مستشار قانوني.

#### 2. مبدأ الثقة:

بحيث لا تنتقل المعلومات التي تم الحصول عليها في عملية المقارنة إلي طرف ثالث إلا بموافقة الشريك .

(1) أحمد حسين علي حسين: متطلبات التطور التلقائي في النظم المحاسبية لقياس وتقييم الأداء في بيئة التصنيع، المجلة العربية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، العدد الثاني، 1990م، ص 132.

### 3. مبدأ التبادل:

هو الإستعداد لإعطاء الشريك نفس القدر من المعلومات من نفس النوع و من الأفضل توضيح هذا الإستعداد من اللقاء الأول.

### 4. مبدأ الإستخدام:

لا يتم إستخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من المقارنة في الدعاية والإعلان والتسويق بل يتم إستخدامها فقط في تحسين العمليات.

### 5. مبدأ الإتصال:

ويعني هذا المبدأ عدم الإتصال مباشرة بالمنظمة التي ترغب في المقارنة معها لدى الشريك، بل يجب أن يتم ذلك من خلال المديرين المسؤولين.

### مراحل المقاييس المرجعية:

تمر المقاييس المرجعية بالمراحل التالية<sup>(1)</sup>:

#### 1. مرحلة التخطيط:

تُعد هذه المرحلة من أهم مراحل القياس المرجعية والهدف منها هو وضع خطة للمقاييس المرجعية تكون مما يلي:

- أ. تحديد المقاييس المرجعية.
- ب. بيان أفضل المنفسين.
- ج. تحديد أفضل طريقة لجمع البيانات.

#### 2. مرحلة التحليل:

(1) عبد الحميد عبد الفتاح، مرجع سابق، ص 256.

وهي المرحلة التي تهتم بالتعرف على قوة المنافس، فعندما تدخل في تنافس مع شركة قوية من المهم طرح سؤالين.

**الأول:** هل التنافس أفضل؟

**الثاني:** لماذا التنافس؟

تبين أن 70% من أنجح الحالات أكدت أن عمليات القياس المرجعي يتم فهمها فهما تماماً قبل التركيز على استخدام القياس وليس الحال كذلك في الحالات ذات النجاح المتوسط حيث يوجد بها 30% من التركيز على القياسات.

### 3. مرحلة التكامل :

ففي هذه المرحلة يحدث التكامل بين الأهداف الوظيفية والخطط العملية وبين إعداد البيانات والاقتناع بالتحليلات، فنتائج البحوث تشير إلي الإلتزام في الإعداد للإكتشاف وكسب المساندة هي أعلى الأشياء التي توصلت لها القياسات الناجحة، فالفجوات الكبيرة في الأداء والأداء المقارن تتطلب مجهوداً خاصاً لتقليلها، وهو يدفع إلي الحاجة إلي وجود طرق مساندة، ويمكن الإستعانة بهم في مرحلة التخطيط لأي قياس، ومقارنة التغيير للأحدث ويجب أن يتم الإعتناء بها في بدايات القياس .

### 4. التنفيذ:

للوصل إلي المدى الذي يمكن أن يحدث التغيير هو مفتاح القياس الناجح، وفي هذه المرحلة يتم تنفيذ الأعمال التي يتم تخطيطها وتحليلها، ومراقبة النتائج التي تم الوصول إليها وإعداد التقارير اللازمة لذلك، ويتم الحصول على ثمار المقاييس المرجعية إذا تم بيانها قبل إتخاذ أي خطوة لتحقيقها لإقناع المسؤولين عن التنفيذ بجدوى القياس المرجعي، فيسعون بهمة للحصول على الثمار، وما يضمن تحقيق ذلك بفاعلية وعلاوة على التخطيط الفعال وإعداد العدة المناسبة له.

ومداومة تركيز المسؤولين عن التنفيذ بثماره، ويكون ذلك في مواعيد مناسبة مثل بدايات العمل التنفيذي لكل مرحلة من مراحل التنفيذ.

### مرتكزات المقاييس المرجعية:

هناك عدة مرتكزات للمقاييس المرجعية تتمثل في<sup>(1)</sup>:

1. **القابلية للتحقيق:** وتعني المقارنة بأفضل الممارسات التي يمكن للمنشأة تحقيقها في حدود مواردها المناسبة أو التي يمكن أن تتاح لها.
2. **تحديد الإتجاه:** ويعني ذلك أن مشروع المقاييس المرجعية ينبغي أن يوجه لعمليات أو ممارسات بديلة.
3. **القابلية للقياس:** وتعني قابلية الممارسات محل المقارنة للقياس.
4. **الواقعية:** يعني ذلك أن مشروع المقاييس المرجعية يدور في إطار تحقيق هدف المنشأة ووجود مشكلة حقيقية تواجه الإدارة وترغب في حلها.
5. **الجدولة الزمنية:** تعني ضرورة وجود تاريخ بداية ونهاية لمشروع المقاييس المرجعية.
6. وجود فريق العمل الخبير بهذا المشروع وبالمشكلة، المراد حلها.
7. وجود شركاء العمل ممن لديهم الإستعداد للدخول في عملية المقارنة.
8. المنفعة أو تحليل التكلفة والعائد: ويُعد ذلك شرطاً ومطلباً عاماً وأساسياً لمدخل المقاييس المرجعية، حيث أنه ينبغي أن يكون المنافع أو العوائد من تبني وتنفيذ هذا المدخل تفوق التكاليف التي تتحملها لقاء تبني

(1) فريد عبد الهادي، مرجع سابق، ص21.

وتنفيذ هذه المدخل، ويُعد ذلك ضرورياً رغم صعوبة حصر المنافع والتكاليف وقياسها مالياً.

### منافع المقاييس المرجعية:

يمكن إجمال المنافع التي تحققها المنظمات من خلال تطبيق المقاييس المرجعية مما يلي<sup>(1)</sup>:

1. تساعد المنظمة في التحديد الدقيق للفجوة بين أدائها وأداء المنظمات الأخرى.
2. تساعد على توفير المناخ الملائم وتعزيز الرغبة لدى قيادة المنظمة والعاملين فيها على تبني التغيير.
3. تضمن تخصيص الموارد بدقة أكبر وإستخدام أفضل.
4. تساعد المنظمة على تحديد العمليات الحرجة وإعطائها الاهتمام اللازم والأولوية في التنفيذ.
5. تسهم بشكل فاعل في تطوير الإبداع الفردي والجماعي.
6. تزود المنظمة بالوسائل التي تمكنها من أن تبني في ذات الوقت الذي تعالج فيه نقاط الخلل.
7. تطور إمكانية الإستجابة السريعة لمتطلبات العمل الداخلي والخارجي.

(1) نزار عبد الحميد الراوي: الحسن عبد الله باشيوة: إدارة الجودة مدخل للتمييز والريادة مفاهيم وأسس وتطبيقات، عمان، دار الوراق، 2011م، ص 207.

8. تسهم بشكل فاعل في زيادة احتمالات تحقيق عوائد مالية إضافية للمنظمة.

9. تساعد في تطوير نظم تدريب العاملين.

### مخاطر انتقادات اطار المقاييس المرجعية:

يمكن إستخلاص فكرة إطار المقاييس المرجعية و تحديده بمنتهى البساطة إلا أن أسلوب المقاييس المرجعية ليس الدواء السحري، فهو ليس إستراتيجية، ولا يمكن إعتبره فلسفة لإدارة الأعمال، إنه أداة للتحسين والتطوير، إن أسلوب المقاييس المرجعية لن يكون له دور فعال إذا لم يؤكد المسؤولون عن العمليات، أو تسانده الإدارة العليا أو إذا كانت تشعر تجاهه بعدم الرضا، أضف إلي ذلك أن نتائج الأسس ليست بالضرورة النتائج المتوقعة للغد، فهناك متغيرات وعوامل يمكنها تغيير المعايير ودقة أو سرعة الأداء.

إن أسلوب القياس المرجعي ليست بديلاً للإبداع والابتكار، إنه فقط مصدر للأفكار خارج المنظمة، فالنجاحات في إدارة الأعمال لمنظمة تعتمد على صياغة وتحقيق مجموعة من الغايات والأهداف التنظيمية، أن قوة أسلوب المقاييس المرجعية وفائدته لمنظمة تكمن في وضع الغايات والأهداف اعتماداً على الظروف والواقع الخارجي.

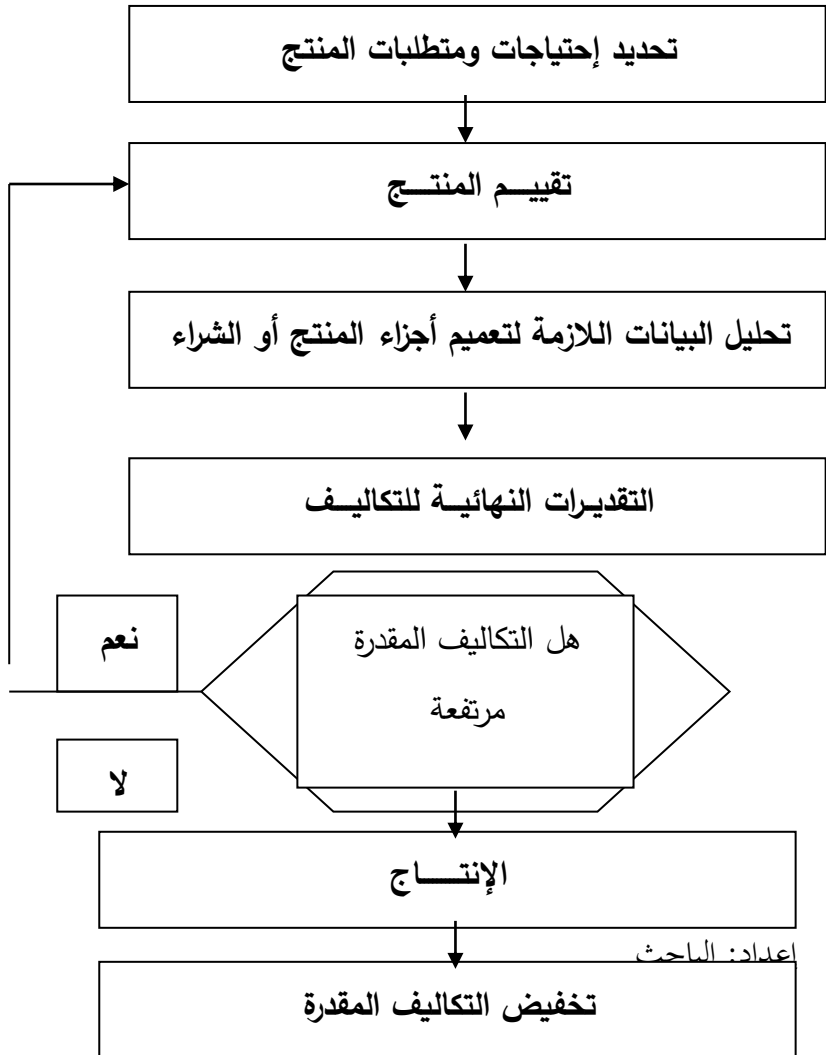
## المبحث الثاني

### استخدامات المقاييس المرجعية في تطوير التكاليف المستهدفة

إن المدخل التقليدي في إدارة التكلفة كان يركز على تحديد إحتياجات ومتطلبات المنتج من مواصفات وخصائص، ثم يلي ذلك التصميم الأولي للمنتج

وبعد ذلك تأتي مرحلة تقدير التكاليف، ثم تحليل القرار المرتبط إما بالتصنيع للأجزاء المكونة للمنتج أو الشراء ثم تبدأ بعد ذلك وضع تقديرات التكاليف فإذا كانت التكاليف مرتفعة يُعاد تعميم المنتج، أما إذا كانت غير مرتفعة تبدأ العملية الإنتاجية ومن ثم يتم تخصيص تكاليف الفترة والشكل التالي يوضح ذلك.

شكل رقم (2) المدخل التقليدي في إدارة التكلفة



ونظراً لمواجهة معظم المشروعات في الآونة الأخيرة العديد من المتغيرات منها التغيرات البيئية الحديثة والمتغيرات التنظيمية، وترشيد وضبط التكاليف، ترشيد التمويل الرأسمالي .... الخ.

### مفهوم ومتطلبات التكلفة المستهدفة:

يمثل أسلوب التكاليف المستهدفة محاولة جادة لتخفيض المنتج وربحيته، حيث يعتبر السعر التنافسي (السعر المستهدف) والربحية المستهدفة هما أساس تحديد تكلفة المنتج المستهدف، بالإضافة إلي أن هذا الأسلوب من شأنه زيادة قدرة المنشأة على تتبع ورقابة التكاليف قبل حدوثها وهي في مرحلة التصميم، ومن ثم منح أي وظائف أو مكونات لا تضيف قيمة للمنتج من وجهة نظر العميل بالإضافة إلي العمل على تحقيق هذه التكلفة المستهدفة.

تم تعريف التكلفة المستهدفة على أنها (تكلفة محددة مقدماً في مرحلة تعميم المنتج أو تطويره، وهذه التكاليف لا يجب أن تتعدها التكلفة الفعلية للمنتج)<sup>(1)</sup>.

التكلفة المستهدفة هي عبارة عن منهجية يتم تعميمها لتعظيم العائد على الإستثمارات في التقنيات المتطورة، وتعمل تلك المنهجية على إدارة برنامج يركز على جهود التصميم والهندسة وذلك لمواجهة المشروعات الكبيرة مع ميزانية مستهدفة معينة<sup>(2)</sup>.

(1) صفاء محمد عبد الدائم: نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارية: كلية التجارة، جامعة عين شمس، ع3، 2001م، ص46.

(2) حسين مصطفى هلالى: تطوير النظم المالية والإدارية الحديثة، القاهرة، دار النهضة، 2002م، ص31.



عرفت التكلفة المستهدفة بأنها مدخل لتحديد تكلفة المنتج المقترح في حالة وظيفية موجودة و محددة للتحقيق السنوي المطلوب والمرغوب من الربحية في ظل سعر البيع المتوقع<sup>(3)</sup>.

مما سبق من تعريفات فإن مفهوم التكلفة المستهدفة يشير إلي تكنولوجيا إدارية تستخدم مبادئ عملية وتكنولوجية لتحديد وتخفيض وتحسين التكلفة، حيث يتم تبني هذه التكنولوجيا خلال إنتاج المنتج للوصول إلي تكلفة محددة تشمل كافة تكاليف جودة المنتج من التطوير وتعميم وإنتاج وتوزيع ... الخ.

إن أسلوب التكاليف المستهدفة مصمم بصيغة أساسية لتحقيق الميزة التنافسية المستهدفة في ظل ظروف المنافسة الحادة اعتماداً على النقطة الخارجية والمقاييس السوقية للمنتج والعميل، فالتكلفة المستهدفة هي الاستراتيجية التي تهدف لتحقيق النتائج المالية المخططة للمنتج عن طريق الإدارة الجيدة لخفض فجوة التكاليف بين رقم التكلفة المستهدفة للمنتج ورقم التكلفة الحالية.

### خصائص التكاليف المستهدفة:

يتميز نظام التكلفة المستهدفة بالعديد من الخصائص لعل من أهمها<sup>(1)</sup>:

1. تركز التكلفة المستهدفة على إدارة التكلفة خلال مرحلة تصميم المنتج.

(3) تجاني إبراهيم عبدالعظيم: استخدام التحليل الوظيفي للتكلفة في زيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، ع2، 1998م، ص4.  
(1) محمد الفيومي محمد: المحاسبة الاستراتيجية، القاهرة، دار التعليم الجامعي، 2007م، ص48.

2. تعتبر التكلفة المستهدفة نظام للتخطيط وتخفيض التكلفة، وليس هدفه الرقابة عليها، ونظراً لأنه يتم الخلط بين مصطلحي خفض التكلفة ورقابة التكلفة.

3. يتطلب تطبيق نظام التكلفة المستهدفة استخدام أسلوب هندسة القيمة والذي يساعد على تنمية الأفكار الابتكارية للوصول إلي بدائل متعددة التصميم والإنتاج مما يساعد الإنتاج بنفس الخصائص والجودة، مع إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي يتحقق الإستخدام الأمثل للموارد.

### مراحل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة:

يمر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة بالمراحل التالية:

#### 1. إتخاذ القرار و دراسة السوق:

بعد دراسة السوق لتحديد متطلبات العملاء يتم إتخاذ القرار بالبدء لتطوير منتج جديد يلبي إحتياجات العملاء وينال رضاهم من حيث مجموعة الوظائف والإمكانات المتاحة التي يتم تقديمها من ظل ظروف السوق والمنافسة.

#### 2. إختيار السعر المستهدف:

ليس وفق العلاقة التقليدية.

$$\text{سعر البيع} = \text{ثمن التكلفة} + \text{معدل الربح المضاف.}$$

إنما وفق العلاقات التالية سعر البيع هو القيمة التي يتم قياسها بدقة من قبل العملاء لتقدير المنفعة التي يقدمها المنتج كرد الفعل، وذلك بما يحقق للمنشأة أخل تشغيل مستهدف للوحدة.

### 3. اشتقاق معادلة التكلفة المستهدفة للوحدة:

وذلك بطرح دخل التشغيل المستهدف للوحدة من سعر البيع المستهدف أي حسب العلاقة.

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

أي أن التكلفة المستهدفة رياضياً هي تابع متغير يتأثر بالتابع المستقل وهو سعر البيع والدخل المستهدفين.

### 4. إتخاذ إجراءات هندسة القيمة للوصول إلي التكلفة المستهدفة:

تعني هندسة القيمة التقييم المنتظم لجميع أشكال وظائف سلسلة القيمة وفق سلسلة الأنشطة للمنشأة، وذلك بهدف خفض التكاليف للمحافظة على تلبية إحتياجات العميل، ويمكن أن تظهر هندسة القيمة في صورة تحسينات على تصاميم المنتج والتغيرات في مواصفات الموارد وتعديلاتها، وفي ظروف التشغيل أو إعادة المواد في التشغيل، أي إحتساب التكلفة أو يتم تحليل الأنشطة بهدف خفض تكاليف المنتج كالأتي<sup>(1)</sup>:

- أنشطة تضيف قيمة من وجهة نظر العملاء.
- أنشطة لا تضيف قيمة وبالتالي إستبعادها إن أمكن ذلك أو تحجمها إلي أدنى حد ممكن.

### متطلبات تطبيق التكلفة المستهدفة:

(1) ماجدة حسن إبراهيم: إطار مقترح لتخفيض تكاليف الجودة من منظور مدخل تكاليف دورة حياة المنتج، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ع1، 2000م، ص304.

تميز أي منشأة عن الأخرى لا يمكن أن يرجع إلي عوامل تكنولوجية وتشغيلية فقط خاصة إذا كانت هذه المنشآت تعمل في ظروف بيئية واحدة، فمثل هذه العوامل تكون متاحة لأي منشأة تبحث عنها وتحاول تطبيقها، ويمثل ذلك خروجاً فريداً على محاربة الوظائف الإدارية التي تسود فيها بيئة الإنتاج التقليدية. تتمثل متطلبات التكاليف المستهدفة في<sup>(2)</sup>:

### 1. المتطلبات المادية:

وهي تشمل إمكانات ومصادر النظام والممتلكات والأصول الخاصة بالمنشأة والتي تساعد على أداء وظائفه والقيام بدوره كاملاً بما يحقق الأهداف وتجهيز المخرجات بكفاءة وفعالية عالية.

### 2. الإمكانيات التكنولوجية:

تتمثل الأصول المتنوعة من الآت ومعدات وتجهيزات التكنولوجيا، وأي تسهيلات مادية يتطلبها النظام خاصة بالأصول التي تؤدي إلي الإستجابة السريعة للمتغيرات المؤثرة.

### 3. الإمكانيات البشرية:

تتمثل في الخبرات البشرية والفنية والإدارية والمعرفة المتعمقة بالبيئة المحيطة، والمهارات وقدرات العاملين القائمين على النظام في الإتصال والتعامل مع عناصر سلاسل القيمة خلال مرحلة عمل النظم.

### 4. قاعدة بيانات:

(2) محمد يوسف الكاشف: التأمين النظري ومتطلبات التطبيق العملي للتكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة الربحية، مجلة الفكر المحاسبية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ع1، 2000م، ص 12.

إن وجود قاعدة للبيانات لنظام التكلفة المستهدفة يمثل جزءاً أساسياً من المتطلبات المادية له، حيث أن تجميع قواعد للبيانات يُساهم في إيجاد مجموعة من العلاقات المتبادلة بينهما، بالإضافة إلى منع تكرار البيانات وسهولة الحصول على المعلومات المتنوعة سواء داخلية أو خارجية.

### 5. المتطلبات التنظيمية:

وهي تمثل القدرة على تلبية النظم الإدارية الحديثة التي تلائم بيئة الإنتاج الحديثة والبعيد عن الأساليب والإدارة التقليدية، والتي تشوه الحقائق وتحد من الوظيفة النفعية للمحاسبة كأداة مساعدة تعمل على توفير المعلومات المناسبة لأغراض التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات.

### تطوير القياس المرجعي للتكاليف المستهدفة:

نظراً لأن أسلوب التكاليف يسعى إلى تقديم خدمات ومنتجات تعني بإحتياجات العملاء، وتنظيم تكاليف الخصائص والمواصفات التي يرغبها العملاء ودفعهم للشراء، وتخفيض دورة تطوير المنتج أو الخدمة، بالإضافة إلى جذب العملاء والموردين، من أجل ذلك يتطلب أسلوب التكاليف المستهدفة أن يكون لكل منتج أو عملية نظم فرعية يتم إنشاؤها عن طريق الفريق المتكامل يقدم المنتج أو الخدمة، والذي سيكون مسؤولاً عن إدخال أي تعديلات على التصميم<sup>(1)</sup>.

إن أسلوب التكاليف المستهدفة وكما سبق إيضاح ذلك يسعى إلى خفض التكلفة في مرحلة التصميم، وذلك من خلال التكاليف المستهدفة التي يجب

(1) عصافيت سيد احمد عاشور: المركز الاستراتيجي للتكاليف والإطار الفكري لسلاسل القيمة، مجلة الفكر المحاسبية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ع1، 1998م، ص29.

التوصل إليها في نهاية الإنتاج، ثم تصميم وتخطيط المنتج في حدود التكلفة المستهدفة وذلك بالتعاون مع المهندسين ومديري العمليات المختصين بالتصميم ويتم الإستعانة بما يوفره نظام المعلومات التكاليفية من بيانات تاريخية، وذلك لمعرفة المناطق التي يجب خفض التكلفة بها.

ويعتبر إستخدام المعلومات الفعلية أحد العقبات التي واجهت تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة، وذلك لأنه يبعد المنظمة عن الرؤية الخارجية، لما يمكن أن تكون عليه تكاليف المنافسين المستهدفة.

كما يعتبر أسلوب المقاييس المرجعية كوسيلة لتوفير معلومات عن المنافسين والمقارنة بين تكاليفهم المستهدفة وتكاليف المنظمة المستهدفة من أجل إيجاد مؤشر لتجديد فجوة التكاليف وأسبابها وكيفية ملئها، حتى يصل مستوى التكاليف المستهدفة للشركة إلي مستوى التكاليف المستهدفة للمنافسين، وضرورة دراسة العوامل التي تساعد في تخفيض التكاليف المستهدفة عن المنافسين حتي تحقيق الجودة والزيادة التكاليفية<sup>(1)</sup>.

يمكن تحديد دور القياس المرجعي في تطوير التكاليف المستهدفة عن طريق المحاور التالية<sup>(2)</sup>:

**المحور الأول:** إن إستخدام أسلوب المقاييس المرجعية يوفر المعلومات عن المنافسين والمقارنة بين تكاليفهم المستهدفة وتكاليف المنشأة المستهدفة من أجل تحديد فجوة التكاليف ودراسة أسبابها وكيفية معالجتها.

(1) حسين محمد أحمد عيسى: إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ع2، 2000م، ص512.

(2) أحمد خميس: دراسات في محاسبة التكاليف، القاهرة، مكتبة عين شمس، 2002م، ص349.

**المحور الثاني:** يساعد أسلوب المقاييس المرجعية في التعلم من المنافسين فيما يتعلق بكيفية تصميم المنتجات الجديدة بما يحقق التكاليف المستهدفة.

**المحور الثالث:** التركيز على أركان أسلوب المقاييس المرجعية وبصفة خاصة الطرق المتبعة في تحديد الأسعار المستهدفة، علاقة الشركة الرائدة بالموردين، قياس دور هندسة القيمة في تحديد التكاليف المستهدفة، بالإضافة إلى دراسة هيكل المنشأة وطرق ومفاهيم إدارة أسلوب التكلفة.

**المحور الرابع:** تتطلب الاستعانة بأسلوب المقاييس المرجعية لمساعدة التكاليف المستهدفة ضرورة وجود فريق عمل متكامل يفهم مختلف التخصصات يكون مسؤولاً عن المنتج منذ نشأة الفكرة إلى التخلص من المنتج، وذلك من شأن التخفيف من حدة الصراع بين الأطراف المسؤولة عن تحديد التكاليف المستهدفة والتفرغ للوصول إلى التكاليف المستهدفة ومحاولة تخطيها.

**المحور الخامس:** ضرورة تحقيق التوازن بين الوقت الضروري في مرحلة التصميم للمنتج أو العملية وعرض المنتج في الأسواق.

مما سبق يتضح أن الإستعانة بأسلوب المقاييس المرجعية يساعد في تحقيق الوقت اللازم للتحسين والتطوير، وتأخير عرض المنتج في الأسواق، وذلك بالإستعانة بمخرجات نظام تقديم منتج جديد للشركات الرائدة في نفس نوع المنتج وبنفس الطراز.

## المبحث الثالث

### الدراسة الميدانية

يشتمل هذا المبحث على الخطوات والإجراءات التي تم اتباعها في تنفيذ الدراسة الميدانية، ويشمل ذلك تصميم أداة الدراسة، وصفاً لمجتمع وعينة الدراسة، وإجراء اختبارات الثبات والصدق لهذه الأداة للتأكد من صلاحيتها الاساليب الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج. اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وإسلوب الدراسة الميدانية حيث تم إستخدام الاستبانة كطريقة لجمع البيانات الأولية وذلك بما يتلاءم وطبيعة مشكلة البحث موضوع الدراسة بحيث يساعد هذا المنهج على إلقاء نظرة فاحصة على جوانبها المختلفة والفهم المتآني للمشكلة وذلك بجمع معلومات دقيقة وعلمية عن ظاهرة أو موضوع معين من أجل الوصول إلى نتائج وتوصيات يمكن الاستفادة منها.

### تصميم الاستبانة :

تم تصميم استمارة إستبانة تتكون من جزئين هما :

الجزء الأول : بيانات الخصائص الديمغرافية لأفراد العينة بحيث تشمل ، العمر ، المؤهل العلمي ، التخصص العلمي ، المؤهل المهني ، المركز الوظيفي ، سنوات الخبرة . والتي ساعدت على تصنيف مجتمع الدراسة ومعرفة صفاته وخصائصه الأساسية .

الجزء الثاني : عبارات الدراسة والتي تعتبر هي الأساس والذي له أشكال مختلفة أشهرها هو الخماسي المتدرج والذي له خمس مستويات هي ( أوافق بشدة ، أوافق ، لا رأي (محايد) ، لا أوافق ، لا أوافق بشدة ) .

وتأخذ الأوزان ( 5 ، 4 ، 1 ، 2 ، 3 ) على التوالي .



**مجتمع وعينة الدراسة :**

في هذه الدراسة يتكون مجتمع الدراسة من رؤساء اقسام ومحاسبين وادارين و موظفين شركة مذاف للطرق والجسور مقرها الخرطوم عمارة الفيحاء . وتم توزيع (80) إستمارة أستبيان .

**صدق الأداة :**

يكون الاختبار صادقاً إذا كان يقيس ما وضع الاختبار له ولتحقيق هذا الصدق اساليب تقنية عديدة .

ولغايات إختبار صدق الأداة المستخدمة في هذه الدراسة تم عرضها على مجموعة من الأساتذة كمحكمين مختصين بهدف الوصول إلى أقصى كفاءة وصدق في الأداة لتحقيق أغراض البحث وقد كانت لأرائهم الأثر الكبير في صياغة عبارات الأسئلة وترتيبها .

وفي ضوء ملاحظات الأساتذة تمت بعض التعديلات المناسبة على بعض العبارات لتصبح الاستبانة بشكلها الأخير صالحة للعمل الميداني .  
وبذلك اعتبرت آراء الأساتذة وتوجيهاتهم وتعديلاتهم في محتوى الإستبانة ومراجعتها مؤشراً على صدق الأداة (الاستبانة) .

**ثبات الأداة :**

المقصود بثبات الأداة أو ثبات الاستبانة أنها تعطي نفس النتائج إذا ما تم ملء الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط . أو بتعبير آخر يعني الاستقرار في النتائج التي يتم الحصول عليها وعدم تغييرها بشكل واضح فيما لو تم إعادة توزيعها على العينة المستهدفة مرة أخرى خلال فترة زمنية أخرى .

**إجراءات تطبيق الدراسة :**

بعد أن تم تجهيز الاستبانة بصورتها النهائية تمت متابعة الإجراءات بقصد جمع البيانات لهذه الدراسة ثم تحديد مجتمع الدراسة في شركة مذاف للطرق

والجسور ثم اختيار عينة قصدية موظفين وإداري الشركة بالإضافة إلى من لديه مؤهلات علمية عليا ، وقد كانت الاستبانات الموزعة (80) وأجيب على 74 منها ورجعت (6) استمارات وكانت (74) صالحة للتحليل وبلغت نسبة الإستجابة (92.5%) وتعتبر نسبة عالية من الناحية الإحصائية لقبول النتائج وتعميمها على مجتمع الدراسة .

#### تحليل إستمارة الاستبيان :

تم استخدام برنامج (SPSS) لتحليل البيانات إحصائياً وهو إختصار ل Statistical Packege For Social Sciences ويعني حزمة الأساليب الإحصائية للبحوث الاجتماعية . ومن مميزات استخدام برنامج (SPSS) أنه يساعد في إجراء التحليل الإحصائي للبيانات بسهولة وسرعة وهو من البرامج الشائعة الاستخدام في تحليل البيانات المتعلقة بالأبحاث والدراسات الإنسانية لما يتمتع به من قدرات في معالجة البيانات وإن كان حجم هذه البيانات كبيراً .

فيما يلي وصفاً مفصلاً لأفراد عينة الدراسة وفق خصائص المبحوثين .

التحليل واختبار الفرضيات :

أولاً : البيانات الشخصية :

ويشتمل على البيانات الخاصة بأفراد عينة الدراسة: وهي البيانات الشخصية المتعلقة بوصف عينة الدراسة.

ثانياً : قياس متغيرات الدراسة :

مستوى الموافقة					العبارات
لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
-	-	-	28 37.8	46 62.2	1. يتوفر لدى الشركة نظام موارد بشرية مؤهلة لتطبيق أسلوب المقاييس الرجعية .

-	-	1	31	42	2. لتطبيق أسلوب المقاييس الرجعية يوجد فريق عمل يضم كافة التخصصات في المنشأة .
-	1	1	32	40	3. يعتمد أسلوب المقاييس الرجعية على البعد الاستراتيجي من حيث إدارة التكلفة .
-	1.4	1.4	43.2	54.1	4. يعمل أسلوب المقاييس الرجعية على تحسين بيئة العمل
-	1	7	32	34	5. يؤدي تطبيق أسلوب المقاييس المرجعية إلي تحديد وإكتشاف المجالات الحرجة.
-	5	8	36	25	6. يساعد أسلوب المقاييس المرجعية في تحقيق هدف التحسين المستمر
-	6.8	10.8	48.6	33.8	7. تساهم أسلوب المقاييس المرجعية في خفض شامل للتكلفة قبل حدوثها .
-	3	5	37	29	8. يوفر أسلوب المقاييس المرجعية للإدارة معلومات أكثر دقة للاستفادة منها في تحسين بيئة العمل.
-	4.1	6.8	50.0	39.2	
-	2	3	39	30	
-	2.7	4.1	52.7	40.5	
-	1	4	40	29	
-	1.4	5.4	54.1	39.2	

## جدول رقم (1/3)

التكرارات والنسب المئوية لاستجابات افراد العينة المبحوثة عن عبارات الفرضية الأولى (إستخدام المقاييس المرجعية يؤدي إلي زيادة فعالية منظمات الأعمال) المصدر : إعداد الباحث ، بالاعتماد على بيانات الاستبانة ، 2018م .

من الجدول (1/3) نجد أن غالبية افراد العينة المبحوثة يوافقون على العبارات بالجدول حيث نجد اجاباتهم نحو هذه العبارات تسير في الاتجاه الايجابي اي يعني موافقتهم علي أن إستخدام المقاييس المرجعية يؤدي إلي زيادة فعالية منظمات الأعمال).

## جدول رقم (2/3)

د. ادهم محمد متيرب

التكرارات والنسب المئوية لاستجابات افراد العينة المبحوثة عن عبارات الفرضية الثانية (إستخدام أسلوب المقاييس المرجعية يؤدي إلي تقبل المنافسة في منظمات الأعمال)

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	مستوى الموافقة
					العبارات
-	3 4.1	6 8.1	40 54.1	25 33.8	1. يتطلب ظهور التكنولوجيا الحديثة في إنتاج المعلومات لتطبيق أسلوب المقاييس المرجعية
-	1 1.4	8 10.8	42 56.8	23 31.1	2. يقوم أسلوب المقاييس المرجعية بتطوير أدوات المنشأة لمقابلة المنافسة في بيئة العمل.
-	-	4 5.4	41 55.5	29 39.2	3. يقوم أسلوب المقاييس المرجعية بمساعدة القائمين بهندسة أدوات العمل واتخاذ القرارات .
-	5 6.8	9 12.2	36 48.6	24 32.4	4. إن أسلوب المقاييس المرجعية يحدد الأنشطة التي تتم صياعتها وتحديدها .
-	9 12.2	11 14.9	32 43.2	22 29.7	5. إن أسلوب المقاييس المرجعية يحدد الأنشطة التي ترغب الشركة في تحقيقها .
-	2 2.7	8 10.8	33 44.6	31. 41.9	6. يعمل أسلوب المقاييس المرجعية على تطوير الأدوات التي تؤدي إلى إمكانية خفض التكلفة.
-	-	4 5.4	41 55.5	29 39.2	7. يتوفر لدى الشركة أسلوب المقاييس المرجعية يعمل على تحسين مستوى الجودة ويحقق الربح المستهدف للمنشأة .
1 1.4	2 2.7	5 6.8	35 47.3	31 41.9	8. نظام أسلوب المقاييس المرجعية يعمل على توفير وسيلة تحدد بعض الأدوات لتخفيض التكلفة .
-	1 1.4	11 14.9	32 43.2	30 40.5	9. وجود أسلوب المقاييس المرجعية يساعد على الوصول إلى الأرباح المستهدفة من قبل للمنشأة.

المصدر : إعداد الباحث ، بالاعتماد على بيانات الاستبانة ، 2018م .  
 من الجدول (2/3) نجد أن غالبية افراد العينة المبحوثة يوافقون على العبارات بالجدول حيث نجد اجاباتهم نحو هذه العبارات تسير في الاتجاه الايجابي اي يعني موافقتهم علي أن إستخدام أسلوب المقاييس المرجعية يؤدي إلي تقبل المنافسة في منظمات الأعمال

جدول رقم (3/3)

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	مستوى الموافقة
					العبارات
-	2	4	40	28	1. يساعد أسلوب المقاييس المرجعية على تفعيل الميزة التنافسية من خلال زيادة القدرة التشغيلية للمنشأة.
-	2.7	5.4	54.1	37.8	
-	2	6	36	30	2. يتوفر لدى الشركة نظام محاسبي كفاء وفاعل لمواجهة المنافسة العالمية .
-	2.7	8.1	48.6	40.5	
-	1	6	50	17	3. يتوفر لدى الشركة نظام محاسبي يلبي طلبات المستهلكين .
-	1.4	8.1	67.6	23.0	
-	2	7	44	21	4. إن أسلوب المقاييس المرجعية يعمل علي تعزيز الميزة التنافسية بالمنشأة .
-	2.7	9.5	59.5	28.4	
-	-	8	41	25	5. يعمل أسلوب المقاييس المرجعية على مواجهة المباشرة للميزة التنافسية للمنشآت الأخرى .
-	-	10.8	55.4	33.8	
-	4	10	36	24	6. أسلوب المقاييس المرجعية يعمل على تحقيق قدرة تشغيلية مناسبة عن طريق إنتاج المعلومات والتي بدورها تحسن الأداء .
-	5.4	13.5	48.6	32.4	
-	3	8	43	20	7. تلبية طلبات المستهلكين يتطلب إتباع أسلوب المقاييس المرجعية.
-	4.1	10.8	58.1	27.0	
-	-	3	33	38	8. مواجهة المنافسة المحلية والعالمية تتطلب تطبيق أسلوب المقاييس المرجعية.
-	-	4.1	44.6	51.4	

التكرارات والنسب المئوية لاستجابات افراد العينة المبحوثة عن عبارات الفرضية الثالثة (يزيد إستخدام أسلوب المقاييس المرجعية من القدرة التشغيلية للمنظمات و بالتالي يساعد في تطوير الأداء)

المصدر : إعداد الباحث ، بالاعتماد على بيانات الاستبانة ، 2018م .

من الجدول (3/3) نجد أن غالبية افراد العينة المبحوثة يوافقون على العبارات بالجدول حيث نجد اجاباتهم نحو هذه العبارات تسير في الاتجاه الايجابي اي يعني موافقتهم على أن الاهتمام بتطبيق أسلوب المقاييس المرجعية يزيد من القدرة التشغيلية للمنظمات و بالتالي يساعد في تطوير الأداء.

ثالثاً : إثبات صحة الفرضيات :

#### جدول رقم (4/3)

نتائج إختبار مربع كاي لدلالة الفروق لآراء المبحوثين حول عبارات الفرضية الأولى

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
44.5%	33	أوافق بشدة
40.5%	30	أوافق
9.5%	7	محايد
4.1%	3	لا أوافق
1.4%	1	لا أوافق بشدة
100%	74	المجموع

المصدر : إعداد الباحث ، بالاعتماد على بيانات الاستبانة ، 2018م .

من الجدول (4/3) يتضح أن أعلى نسبة من آراء أفراد عينة الدراسة مجتمعة موافقين ومن خلال التفسير الوصفي لعبارات الفرضية الاولى مجتمعة

يتوصل الباحث إلى صحة إثبات الفرضيه والتي تنص على ( إستخدام المقاييس المرجعية يؤدي إلي زيادة فعالية منظمات الأعمال )

### جدول (5/3)

نتائج إختبار مربع كاي لدلالة الفروق لآراء المبحوثين حول عبارات الفرضية الثانية

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
36.5%	27	أوافق بشدة
50.0%	37	أوافق
8.1%	6	محايد
4.0%	3	لا أوافق
1.4%	1	لا أوافق بشدة
100%	74	المجموع

المصدر : إعداد الباحث ، بالاعتماد على بيانات الاستبانة ، 2018م .

من الجدول (5/3) يتضح أن أعلى نسبة من أداء أفراد العينة الدراسية مجتمعة موافقين ومن خلال التعبير الوصفي لعبارات الفرضية الثانية مجتمعة يتوصل الباحث إلى صحة إثبات الفرضية والتي تنص على : (إستخدام أسلوب المقاييس المرجعية يؤدي إلي تقبل المنافسة في منظمات الأعمال)

### جدول رقم (6/3)

نتائج إختبار مربع كاي لدلالة الفروق لآراء المبحوثين حول عبارات الفرضية الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
35.0%	26	أوافق بشدة
52.7%	39	أوافق
6.8%	5	محايد
5.5%	4	لا أوافق
0	0	لا أوافق بشدة
100%	74	المجموع

المصدر : إعداد الباحث ، بالاعتماد على بيانات الاستبانة ، 2018م .  
 مما سبق يتضح أن أعلى نسبة من آراء أفراد عينة الدراسة مجتمعة موافقين  
 ومن خلال التفسير الوصفي لعبارات الفرضية الثالثة مجتمعة يتوصل الباحث إلى  
 صحة إثبات الفرضية والتي تنص على : (يزيد إستخدام أسلوب المقاييس المرجعية  
 من القدرة التشغيلية للمنظمات و بالتالي يساعد في تطوير الأداء)

### الخاتمة

### النتائج والتوصيات

#### أولاً : نتائج البحث

في ضوء الدراسة السابقة خرج البحث بالنتائج التالية:

1. يعتبر مدخل المقاييس المرجعية أحد المداخل الهامة والتي برزت أهميتها  
 نتيجة للتطورات في بيئة الأعمال ومحاولة محاكاة أفضل والتركيز على  
 المجالات المهمة للتحسين.



2. يؤدي تطبيق أسلوب المقاييس المرجعية إلى تحديد وإكتشاف المجالات الحرجة التي تظهر في المنشأة والتي يظهر فيها أداء غير مرضي مقارنة بالمنافسين في السوق.
3. يحقق مدخل المقاييس المرجعية متطلبات تقييم الأداء بما يوفر من مقاييس أداء تنافسية خارجية، وإعتماده على مؤشرات الأداء المالية وغير المالية في قياس الأداء بما يساعد على إدراك الأهداف طويلة وقصيرة الأجل.
4. يستند أسلوب التكاليف المستهدفة على العديد من المبادئ منها التركيز على العميل، التصميم، فرسق عمل متكامل، سلسلة القيمة، تكاليف دورة المنتج.
5. إن نظام ضبط الرقابة المطبق يتسق مع أسلوب التكاليف المستهدفة يقتضي إتباع العديد من الخطوات منها: التخطيط، التجهيزات الإنتاجية.

### ثانياً : التوصيات

يقترح الباحث التوصيات التالية:

1. ضرورة حث القيادات الإدارية على تبني المفاهيم الإدارية المعاصرة لمواجهة تحديات المنافسة الشرسة.
2. يجب على منظمات الأعمال تحقيق نوع من التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بإعتبار أن ذلك أحد مقومات التحسين المستمر للأداء.
3. وضع نظام رقابي للتكاليف يسمح بإعداد التقارير الرقابية والمراجعة التفصيلية المتكررة.

4. دراسة إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة المدعم بأسلوب القياس المرجعي.

5. إجراء المزيد من الدراسات والبحوث في هذا الإتجاه.