

**أثر أسلوب التكلفة المستهدفة لتدعيم
القدرة التنافسية للمنشأة
مع " دراسة ميدانية " في بيئة الأعمال المصرية**

دكتور
سيد عبدالفتاح سيد
أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

أستاذ دكتور
شوقي السيد فوده
أستاذ المحاسبة الخاصة
كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

سميحة عبدالعليم السوقي
باحثة ماجستير

ملخص البحث :

يهدف هذا البحث إلى دراسة تأثير أسلوب التكلفة المستهدفة على تدعيم القدرة التنافسية وذلك من خلال الاستراتيجيات التنافسية وهم (استراتيجية ريادة التكلفة واستراتيجية التميز واستراتيجية أفضل تكلفة) .

ولتحقيق هذا الهدف تم تقسيم البحث إلى شقين ، الشق النظري لتأصيل موضوع البحث والشق الميداني لاختبار فروض البحث ، وذلك عن طريق تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها على عينة البحث متمثلة في (١٥٠) من العاملين بالشركة القابضة للغزل والنسيج في جمهورية مصر وهم (رئيس القطاع ومدير عام ومدير إدارة ورئيس الأقسام ورئيس القسم) لمعرفة تأثير أسلوب التكلفة المستهدفة على تدعيم القدرة التنافسية ..

وقد توصلت النتائج إلى أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يدعم القدرة التنافسية من خلال الاستراتيجيات التنافسية ، حيث أن أسلوب التكلفة المستهدفة يلعب دوراً محورياً في نجاح وتبنى وتنفيذ استراتيجية ريادة التكلفة .

وتساهم استراتيجية ريادة التكلفة في توفير العديد من البيانات اللازمة للتعرف على نقاط القوة والضعف في الأداء التكاليفي الداخلي للشركة، وكذلك التعرف على الفرص والتهديدات التكاليفية في البيئة الخارجية المحيطة بالمنظمة والذي يعد بدوره احد الركائز الأساسية في نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة .

Abstract:

This paper aims to study the impact of the target cost method on enhancing competitiveness through Competitive strategies (cost leadership strategy, discrimination strategy and Best Cost provider Strategy) to achieve these objectives, we divided this paper into two parts, the theoretical part to review the literature related to the subject of research and the field study to test the hypotheses of research .and That is done by a Questionnaire was designed and distributed among the research sample that consist of 150 Of the employees of the Holding Company's factories spinning and weaving factories in the Republic of Egypt (Head of Sector, General Manager, Head of Department, Head of Departments and Head of Department) To know the impact of the target cost method on enhancing competitiveness.

Results concluded that, The target cost method supports competitiveness through competitive strategies, The target cost method plays a pivotal role in the success, adoption and plementation of the cost leadership strategy. The cost management strategy contributes to providing the necessary data to identify strengths and weaknesses in the company's internal cost performance, as well as identify opportunities and cost threats in the external environment surrounding the organization, which is one of the cornerstones of the success of the method of cost target.

الإطار العام للبحث

مقدمة البحث :

يعد أسلوب التكلفة المستهدفة من الأساليب الحديثة نسبياً والتي تناولتها محاسبة التكاليف الإدارية على سبيل المثال المساهمة في إنجاح باقي الأساليب الإدارية والتي تعمل على تحسين الكفاءة والفاعلية ، وإنها تعدت مرحلة زيادة التكلفة بالطرق المتعددة وأخذت بعد المستهلك ورغباته في الحسبان بالإضافة إلى ظروف المنافسة القائمة بأبعادها المتعددة ، ومنها بدلا من استخدام التكاليف كأساس للتسعير ، يتم تحديد التكاليف في ضوء السعر التنافسي الذي يمكن للمستهلك دفعه وكذلك الأرباح التي تأمل الوحدة في تحقيقها . (فايد ، ٢٠٠٦ ، ص ٤٢)

كما يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة إحدى الأدوات الحديثة لإدارة الاستراتيجية للتكلفة والتي توفر بيانات عن البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة وخاصة عن أسعار بيع المنافسة وتكلفتهم بما يساعد المنشأة في تخطيط التكلفة المستهدفة التنافسية لها بكفاءة وفاعلية مقارنة بمنافسيها بما يساعدها على زيادة تكلفه المنتج بما يساعد على تخفيض السعر مما يؤدي إلى زيادة الطلب على منتجاتها والحد من دخول منافسين لها مما يدفعها إلى التميز وتدعيم مركزها التنافسي . (سيد ، ٢٠١٠ ، ص ٢٥٤)

ويعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) هو من أفضل المداخل في عملية تطوير المنتج من أجل تحقيق ميزه تنافسية ، إلا أن هنالك مجموعة من قيود تعوق إنجاز ذلك مثل العوامل التكنولوجية وقت تقديم المنتج للسوق واحتياجات المستهلك، وهو ما جعل الشركات تتبنى تطبيقات إضافية لإدارة التكاليف أثناء مرحلة تطوير المنتج من أجل إدارة التكلفة حول مشروع تطوير المنتج، كما تم التأكيد على ضرورة توافر إدارة تكاليف ذات أداء تساعد على الالتزام بأداء جيد لفرق التطوير وإزالة أي عقبات تعوق سير العمل . (Davila,2004, P.13)

فإن تخطيط أسلوب التكلفة المستهدفة خلال دورة حياة المنتج (PLC) أصبح من الأهمية بمكان في ظل المفهوم الحديث للبيئة الصناعية المطورة ، لأنه يمكن متخذي القرارات من تحديد وتحليل وفهم أساليب تحقيق تكاليف الإنتاج . (مجاهد ، ٢٠٠٠ ، ص ٢٤٧)

ويعد أسلوب مدخل التكلفة المستهدفة وإن كان يهدف بالدرجة الأولى إلى تدبينه التكلفة إلا انه في نفس الوقت يضمن جودة المنتج، فبدونه تكلفة المستهدفة لا يمكن لأي شركة أن تلعب دورا هاما في السوق وفي ظروف المنافسة وفلسفة التكلفة المستهدفة تقوم على أن أي تخفيض في التكلفة يجب أن يتم مع الاحتفاظ بجودة المنتج ووظائفه المستهدفة ، فالتكلفة دائما ما تكون وسيلة لرفع الأرباح وخاصة عند معرفة سعر البيع . (فوده، ٢٠٠٧ ، ص ١٨٨)

يقترح بورتر (ويلين & هونج ، ٢٠١٦) " أن القدرة التنافسية للشركة في الصناعة تتحدد بالنطاق التنافسي والذي يكون اتساع السوق المستهدف للشركة أو وحدة العمل ، وقبل استخدام واحدة أو أكثر من الاستراتيجيتين التنافسيين العامتين (أقل تكلفة والتميز) ، فإنه يجب على الشركة أو وحدة العمل أن تختار مدى تشكيلات المنتج التي سوف تنتجها، والقنوات التوزيعية التي سوف توظفها وأنواع المشترين التي سوف تخدمهم ، والمناطق الجغرافية التي سوف تباع فيها ، ومجموعة الصناعات المتعلقة التي سوف تنافس فيها ، وللصياغة بشكل مبسط فإن الشركة أو وحدة العمل تستطيع تحقيق هدف واسع (والذي يهدف إلى الوصول للسوق الشامل) أو الهدف الضيق (الذي يهدف إلى الوصول مكان السوق أو السوق المحدود) وجمع هذين النوعين من الأسواق المستهدفة بمكوني الاستراتيجيات البديلة يتسبب في التشكيلات الأربعة من الاستراتيجيات العامة المصورة في الشكل التالي فعند استراتيجيات أقل تكلفة

والتميز يكون لديها هدف السوق الشامل الموسع والذي يسمى ببساطة ريادة التكلفة والتميز، وعندما يركزون على مكان السوق (الهدف الضيق) ومع ذلك فإنها تسمى تركيز التكلفة وتركز التميز ، وعلى الرغم من أن البحث يشير أن الشركات القائمة تتبع استراتيجيات النطاق الواسع وأداء الشركات الخارجي يتبع استراتيجيات النطاق الضيق في ضوء العائد على الأصول فإن الشركات التنظيمية الجديدة لديها فرصة أفضل للبقاء لو يتبعوا النطاق الضيق بدلاً من استراتيجية النطاق الواسع " .

طبيعة مشكلة البحث :

إن الظروف البيئية التنافسية التي تعمل فيها الشركات في الوقت الحاضر وزيادة المنافسة تدفع الشركات نحو اتباع التكلفة المستهدفة والاستراتيجيات التنافسية ، نظراً لأن الشركات في ظل هذه الظروف تسعى لمقارنة أدائها بالمنافسين ، فقد أجريت العديد من الدراسات التي أظهرت فوائد استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وكذلك فوائد استخدام مفهوم دورة حياة المنتج والتي شملت تحسين جودة المنتج وتطويره وتخفيض تكاليفه وتوفير معلومات عن ادره التكلفة وزيادة القدرة التنافسية وتوضيح ذلك من خلال الدراسات الآتية .
وأشارت دراسة (Chen et al.,2008) إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة يخفض التكاليف ، وفهم هياكل تكلفة الموردين ، وتحسين إدارة التكلفة الداخلية ، وتحسين رقابة التكلفة

وتناولت دراسة (Eliran,2000) أن أسلوب التكلفة المستهدفة أداة هامة في المنافسة من خلال اهتمامها بسرعة التسليم ، الجودة والمرونة .

كما تناولت دراسة (Helms et al.,2005) أن أسلوب التكلفة المستهدفة على التعاون المستمر بين المحاسبين والقائمين على مجموعة من الوظائف المتخصصة مثل المهندسين وخصوصاً مهندسي الإنتاج ، ورجال التسويق وبصورة خاصة رجال المبيعات حيث تتضافر جهودهم جميعاً لتحديد وتحقيق التكاليف المستهدفة .

وأشارت دراسة (Shank at al.,1999) إلى أن الواقع التنافسي يتطلب تغيير استراتيجي رئيسي ، وأن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم بدوره هاماً في جهود تخفيض التكاليف والتي تؤدي إلى تجديد وتقوية الاستراتيجية .

وأوضحت دراسة (Kaneko et al.,2013) أن استخدام التكلفة المستهدفة يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالاستراتيجية التنافسية للمنشأة، وتبين من دراسته لفحص العلاقة بين البيئة التنافسية والاستراتيجية للشركات التي تستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة إلى أن الشركات التي تستخدم استراتيجية التميز تميل إلى استخدام التكلفة المستهدفة بالمقارنة بالشركات التي تستخدم استراتيجية ريادة التكلفة أو استراتيجيات المواجهة .

وتناولت دراسة (Cinquini et al.,2010) أن هناك علاقة وطيدة بين نوعية الاستراتيجية وأدوات المحاسبة الإدارية الواجب تطبيقها والتي يفترض أن تكون مناسبة لهذه الاستراتيجية ، ويحتاج القائمين على الاستراتيجيات التميز والبناء إلى معلومات أكثر عن العملاء والمنافسين وتوجهات الأداء أكثر من الاستراتيجيات الدفاعية وريادة التكلفة والذين يحتاجون إلى هذه المعلومات ولكن بمعدلات أقل . يمكن تقسيم الاستراتيجيات إلى استراتيجية ريادة التكلفة ، والتي تسعى إلى الوصول لأقل تكلفة مقارنة بالمنافسين من خلال اقتصاديات الحجم والتعلم والخبرة والرقابة الشديدة على التكلفة ، استراتيجية التميز ، وتسعى إلى تمييز المنتج خلال منتجات ذات سمات خاصة تقابل احتياجات العملاء ، استراتيجية التركيز ، وفيها

يتم التركيز على قطاع معين من السوق ويتم تطبيق هذه الاستراتيجية من خلال زيادة التكلفة أو التمييز .

ومن هنا يمكن أن تتبلور طبيعة مشكلة البحث في الأسئلة البحثية التالية :

- 1- ما أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) Target Costing لتحقيق استراتيجية زيادة التكلفة Cost Leadership Strategy ؟
- 2- ما أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) لتحقيق استراتيجية التمييز Discrimination Strategy ؟
- 3- ما أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) ليحقق استراتيجية أفضل تكلفة Best Cost Provider Strategy ؟

هدف البحث :

من خلال عرض طبيعة مشكلة البحث يمكن للباحثة تحقيق الأهداف التالية :

- 1- أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) Target Costing لتحقيق استراتيجية زيادة التكلفة Cost Leadership Strategy ؟
- 2- أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) لتحقيق استراتيجية التمييز Discrimination Strategy ؟
- 3- أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) ليحقق استراتيجية أفضل تكلفة Best Cost Provider Strategy ؟

أهمية البحث :

وتتمثل أهمية البحث في كلا من الأهمية العملية والعلمية على النحو التالي :

الأهمية العملية :

وتتمثل الأهمية العملية للبحث في النقاط التالية :

- أ- تطوير الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف المطبقة في القطاع الصناعي في بيئة الأعمال المصرية عن طريق تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومفهوم دورة حياة المنتج .
- ب- يفيد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على كيفية تخفيض وتحسين التكاليف وتحديد الأرباح المستقبلية .
- ج- يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على الاستفادة من الاستراتيجيات التنافسية استراتيجية زيادة التكلفة - استراتيجية التمييز- استراتيجية أفضل تكلفة .
- د- يساهم هذا البحث في تحقيق أهداف القدرة التنافسية (نمو الأرباح السنوية - نمو حجم المبيعات - انخفاض حجم مردودات المبيعات - جذب ورضا العميل) .

الأهمية العلمية :

وتتمثل الأهمية العلمية في النقاط التالية :

- أ- يتناول هذا البحث امتدادا للدراسات التي تناولت أسلوب التكلفة المستهدفة Target Costing (TC) بهدف تخفيض وتحسين التكاليف وزيادة الأرباح وتحقيق الأهداف الإدارية الاستراتيجية على مستوى المنشآت الصناعية وذلك في ظل بيئة الإنتاج الحديثة.
- ب- يفيد هذا البحث كوسيلة لاتباع الاستراتيجيات التنافسية (استراتيجية زيادة التكلفة استراتيجية التمييز- استراتيجية التركيز) ودورها في تقديم منتج متميز بتكلفة أقل من المنافسين بهدف تدعيم القدرة التنافسية .

فروض البحث :

في ضوء طبيعة ومشكلة وأهداف البحث يمكن صياغة الفرض البحثي على النحو التالي :

الفرض الأول : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة Target Costing (TC) لتحقيق استراتيجية ريادة التكلفة وحدة المنتج Cost Leadership Strategy

الفرض الثاني : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق استراتيجية التمييز للمنتجات Discrimination Strategy

الفرض الثالث : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ليحقق استراتيجية أفضل تكلفة Best Cost Provider Strategy

منهج البحث :

يشمل منهج البحث على كل من المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي كما يلي :

أ - المنهج الاستنباطي Deductive Approach :

ويتمثل هذا المنهج في بناء إطار لأبعاد مشكلته البحث وذلك من خلال الاطلاع على المراجع والدوريات والأبحاث المنشورة (العربية والأجنبية) في الأدب المحاسبي المرتبط بهذا البحث، وذلك بهدف تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) بهدف تحقيق تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة الصناعية في ظل بيئة التصنيع الحديثة .

ب- المنهج الاستقرائي Inductive Approach :

يستخدم المنهج الاستقرائي في إتمام الدراسة الميدانية، وذلك من خلال تعميم وتوزيع قائمة الاستقصاء Questionnaire على عينة الشركات الصناعية المصرية التي تستخدم أساليب تكنولوجيا حديثة في التصنيع ويطبق فيها بعض أدوات إدارة التكلفة Cost Management Tools (CMT) والاستراتيجيات التنافسية والتي يتم توزيعها على عينه ممثلة في (رئيس قطاع - مدير عام - مدير إدارة - رئيس الأقسام - رئيس القسم - المنفذين) .

وسيلة البحث :

تعتمد الباحثة عند إعداد الدراسة الميدانية على كل من :

- 1- أسلوب المقابلات الشخصية مع العينة من أجل توضيح بعض الأسئلة الموجودة بقائمة الاستقصاء والهدف منها وتوضيح المقصود ببعض المفاهيم الحديثة وبعض المصطلحات الواردة بقائمة الاستقصاء والتي تخدم البحث .
- 2- قائمة استقصاء وفقا لأداة ليكرت الخماسي liker scale لقياس استجابات أفراد عينة الدراسة الميدانية .

أداة البحث :

تعتمد الباحثة عند إعداد الدراسة الميدانية على مجموعه من الأساليب الإحصائية الوصفية والكمية ولاختبار الفروض البحثية :

- أ- أسلوب معامل الارتباط ألفا Alpha Correlation Coefficient
- ب- أسلوب التحليل العاملي التفسيري أو الاستكشافي Exploratory Factor Analysis (EFA)
- ج- أسلوب تحليل الانحدار البسيط Simple Regression Analysis

حدود البحث :

تتمثل حدود البحث في النقاط التالية :

أ - يقتصر البحث على تناول أداء من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) ومفهوم دورة حياة المنتج (PLC) من أجل تقديم منتج متميز بتكلفة أقل

- ب- من المنافسين وتدعيم القدرة التنافسية، دون التطرق للأدوات الأخرى التي لا تخدم البحث
- ج- يقتصر هذا البحث على تناول ثلاث استراتيجيات تنافسية وهم استراتيجية زيادة التكلفة واستراتيجية تميز المنتج واستراتيجية أفضل تكلفة وتدعيم القدرة التنافسية دون التطرق لباقي الاستراتيجيات التنافسية الأخرى .
- د- تقتصر مجتمع الدراسة محل البحث : على الشركة القابضة للقطن والغزل والنسيج ، حيث تتكون الشركة القابضة للقطن والغزل والنسيج من ٣٣ شركة للغزل والنسيج في جمهورية مصر العربية .
- هـ- تقتصر عينة الدراسة : على عدد ١٩ شركة من شركات قطاع الغزل والنسيج .
- و- تقتصر فئة الدراسة: على كل من : رئيس القطاع - مدير عام - مدير إدارة - رئيس الأقسام - رئيس القسم .

خطة البحث :

- من خلال عرض طبيعة مشكلة البحث وهدفه يمكن تقسيم البحث على النحو التالي :
- ١- الإطار العام للبحث .
 - ٢- الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث .
 - ٣- الإطار النظري للبحث .
 - ٤- الدراسة الميدانية .
 - ٥- خلاصة ونتائج وتوصيات البحث .
 - ٦- قائمة مراجع البحث .
 - ٧- ملاحق البحث .

٢- الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث

استقراء الدراسات السابقة :

- ١- دراسة (فوده ، ٢٠٠٧) .. بعنوان :
- " إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة "دراسة نظرية واستكشافية "
- أجريت هذه الدراسة على: عينة من مجموعة الشركات الصناعية المصرية التي تعمل في مجال تصنيع المنتجات والأجهزة المعمرة وهذه الشركات فيما يلي :
- أ- شركة النصر للسيارات. شركة النصر للتلفزيون .
 - ب- شركة توشيبا العربي .شركة الدلتا الصناعية .
 - ج- شركة إيديال الشركة العامة للخزف والصيني .
- ومن أهم أهداف هذه الدراسة ما يلي :
- ١- محاولة بناء إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة وذلك بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة للمنشأة في ظل بيئة الإنتاج الحديثة .
 - ٢- بيان مدى فاعلية أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الأنشطة المختلفة من خلال مفهوم سلسلة القيمة للمنشأة في الأجل الطويل .
 - ٣- بناء إطار متكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة للمنشأة .
- ومن أهم نتائج وتوصيات هذه الدراسة ما يلي :

- ١- اعتبار أسلوب التكلفة المستهدفة أحد أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة التي تهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية له ودرجة الثقة فيه من العملاء.
 - ٢- يعتبر مفهوم تحليل سلسلة القيمة أداة الربط بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة، فهي كأداة تحليلية في تحليل أنشطة المنشأة والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتحديد العلاقات والروابط بين أنشطة سلسلة القيمة الداخلية وأنشطة كلا من سلاسل القيم الخاصة بالموردين والعملاء.
 - ٣- يعد أسلوب التكلفة المستهدفة من أحدث نظم التكاليف التي ظهرت نتيجة المنافسة الشديدة، حيث يعتمد على البدء بدراسة احتياجات العملاء ومحاولة تخفيضها بأقل تكلفة ممكنة مع الاحتفاظ بأعلى مستوى من الجودة.
 - ٤- يساعد التحليل الاستراتيجي للتكلفة بالاعتراف بوجود علاقات متداخلة بين الأنشطة المختلفة داخل سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة وسلاسل القيمة الخاصة بالموردين والعملاء ومحاولة الاستفادة من هذه العلاقات في الوصول لمزايا تنافسية بين الشركات الصناعية المصرية.
- ٢- دراسة (Perttil, 2015) .. بعنوان :

The Beauty of Incentives capability-and-fee Competition Based Target-cost Contracting

من أهم أهداف هذه الدراسة :

- ١- استخدام المشاركة المبكرة لفريق البناء (العمل) بشكل متزايد في المشاريع الصعبة ، لإدماج الخبرة المتنوعة في تخطيطها ، وتجنب المشاكل الناتجة عن ممارسة عروض الأسعار المنخفضة .
 - ٢- تحديد التكلفة المستهدفة للمشروع في وقت لاحق بعد مرحلة التطوير التي تتضمن مالكاً وفريقاً مختاراً .
 - ٣- تدخل جميع الأطراف في عقد التكلفة المستهدفة وهو ما يعني مشاركة المخاطر ويؤدي إلى أخذ وجهات نظر الطرف الآخر في الاعتبار .
 - ٤- من المتوقع أن تضمن شفافية التكلفة المستهدفة كفاءة التكاليف المباشرة. ومع ذلك قد لا ينطبق نفس المنهج على رسوم موردي الخدمات ، (أي النفقات العامة والأرباح) .
- من أهم نتائج وتوصيات هذه الدراسة :
- ١- في هذه الحالة ، قد يكون لهيكل الرسوم تأثيراً حاسماً على تحفيز منفذي الخدمة سعياً وراء تحقيق هدف فعال للتكلفة المستهدفة .
 - ٢- تهدف هذه الورقة إلى دراسة مدى ملاءمة وجدوى منهج التكلفة المستهدفة في ضمان كفاءة المشروع ونجاحه (مشروع بناء نفق الطريق الفريد في فنلندا) .
 - ٣- تستعرض هذه الورقة دراسة حالة حيث التجارب لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إيجابية إلى حد كبير ، وتشجيع استخدام التعاقد القائم على تكلفة المنافع على أساس التكلفة .
- ٣- دراسة (عبد المولى ، ٢٠١٦) .. بعنوان :
- دراسة العوامل المؤثرة على قرار تبني الشركات الصناعية السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة كأداة لزيادة القدرة التنافسية

أجريت هذه الدراسة على (٦٨) شركة من الشركات المساهمة السعودية المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي وهم كالتالي : الصناعات البتروكيمياوية والأسمت وشركات الاستثمار المتعدد والاستثمار الصناعي وصناعة مستلزمات التشييد .
ومن أهم أهداف هذه الدراسة ما يلي :

١- تهدف إلى تحديد وحصر العوامل المؤثرة على قرار تبني الشركات الصناعية السعودية للأساليب الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية بصفة عامة ولمدخل التكلفة المستهدفة بصفة خاصة .

٢- معرفة مدى تطبيق هذا المدخل في الشركات السعودية بغرض تعزيز القدرات التنافسية لهذه الشركات ، مع التركيز على عاملي شدة المنافسة وعدم التأكيد البيئي .

٣- التعرف على معوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية السعودية وكيفية التغلب عليها .

ومن أهم نتائج وتوصيات هذه الدراسة ما يلي :

١- إن هناك عوامل مؤثرة على قرار تبني الشركات السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة وكلها مؤثرة ويأتي في الترتيب الأول من حيث التأثير شدة المنافسة التي تتعرض لها الشركات السعودية، يليه حجم الشركة، ثم التدخل الحكومي في التسعير، واستراتيجية الشركة ونوع الصناعة، ودرجة عدم التأكد التي تعمل فيها هذه الشركات، وأخيرا مدى إدراك الشركات السعودية لأهمية مدخل التكلفة المستهدفة .

٢- أن هناك أسباب لعدم تطبيق الشركات السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة وهي التي أدت إلى صعوبة التطبيق ، ويأتي في الترتيب الأول من هذه الأسباب عدم توافر الكوادر البشرية المؤهلة في الشركات السعودية، يليه التمسك بالطرق التقليدية وعدم الرغبة في التغيير، وصعوبة التقدير المسبق لتكلفة المنتج بدقة، وأخيرا صعوبة التنبؤ بأسعار السوق.

٣- أن هناك اتفاق حول وجود مؤشرات للمنافسة التي تتعرض لها الشركات السعودية كمحفز على تبني مدخل التكلفة المستهدفة ما عدا الخلاف حول سهولة دخول منافسين جد في الصناعة، والمنافسة في الحصول على المواد الخام .

٤- ضرورة اهتمام الشركات السعودية بصفة عامة والشركات الصناعية منها بصفة خاصة بتنظيم دورات تدريبية تركز على الاتجاهات الحديثة في مجال إدارة التكلفة وخاصة مدخل التكلفة المستهدفة باعتباره احد الأدوات الهامة لزيادة القدرة التنافسية لهذه الشركات

٤- دراسة (Ghassan, 2016) .. بعنوان :

The Role of Target Costing in Reducing Costs and Developing Products in the Jordanian Public Shareholding Industrial Companions

ومن أهم أهداف هذه الدراسة :

١- هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور التكلفة المستهدفة في خفض تكلفة المنتجات .
٢- تحديد دور التكلفة المستهدفة في تطوير المنتجات في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية

٣- تم إعداد الاستبيان لهذا الغرض وتوزيعه على عينة من (٦٠) شركة صناعية مساهمة أردنية استجابت لهذه الدراسة ، و (٥١) استبيان تم تحليله .

من أهم نتائج وتوصيات هذه الدراسة :

١- قد تم تحليل النتائج وأظهرت البيانات أن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يخفض التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية .

- ٢- وكذلك أظهرت الدراسة أن تطبيق نظام التكاليف المستهدفة يؤدي إلى تطور المنتجات في الشركات الصناعية الأردنية .
- ٣- كذلك أوصت الدراسة بضرورة تنشيط العناصر الضرورية لمزيد من خفض التكاليف ومحاولة استخدام العناصر المتاحة حالياً كخطوة أولية للتطبيق .
- ٥- دراسة (Samaneh, 2016) .. بعنوان :

The Utilization of Target Costing and its Implementation Method in Iran

ومن أهم أهداف هذه الدراسة :

- ١- تحاول هذه الدراسة التحقق في استخدام التكلفة المستهدفة وطريقة تنفيذها في إيران .
- ٢- لأن التكلفة المستهدفة هي واحدة من أكثر الطرق فعالية في إدارة التكلفة. كأداة إدارية مفيدة وفعالة ، لديها نهج شامل لإدارة التكاليف ، والحد من التكلفة الأولية للمنتجات في المرحلة الأولية من تخطيط وتصميم المنتج ، وتحقيق الربح على المدى الطويل .
- ومن أهم نتائج وتوصيات الدراسة :
- ١- تشير النتائج إلى أن تحديد الأسعار التنافسية واحتياجات العملاء ، والدخول في المنافسة العالمية ، وتخفيض التكلفة الأولية للمنتجات ، والتحفيز ، والعمل الجماعي لفريق العمل ، باستخدام الهندسة القيمة ، والتكاليف المستندة إلى الأنشطة ، من خلال التكاليف المستهدفة ضرورة للتنفيذ الناجح في الظروف التنافسية السائدة في الأعمال التجارية .
- ٢- يجب على الشركات أن تدخل منافسه في مثل هذه البيئة وينبغي اتخاذ خطوات نحو إدارة التكلفة الاستراتيجية وتقنياتها مثل التكلفة المستهدفة من أجل البقاء في البيئة التنافسية.
- ٣- أن السوق في إيران ليس على استعداد لاستخدام التكلفة المستهدفة في الظروف التنافسية التي تستخدمها الشركات لهذا النظام من أجل بقائهم .
- ٤- التكلفة المستهدفة هو عملية تحديد أفضل سعر لاحتياجات العملاء ، ووضع المنافسين والربحية .

٦- دراسة (علي ، ٢٠١٦) .. بعنوان :

أثر الاستراتيجيات التسويقية البديلة على فاعلية التكلفة المستهدفة " دراسة تطبيقية "

- أجريت هذه الدراسة على - مع إجراء دراسة تطبيقية - على قطاع من المنشآت الصناعية ، وتتمثل عينة الدراسة في ١٣ شركة صناعية ، والمجتمع في جمهورية العراق والمدرجة البورصة العراقية .
- ومن أهم أهداف هذه الدراسة ما يلي :

- ١- يتمثل الهدف العام من الدراسة في تسليط الضوء على أنواع الاستراتيجيات التسويقية البديلة .
- ٢- وبيان أثر هذه الاستراتيجيات التسويقية على فاعلية التكلفة المستهدفة وذلك من خلال اختبار مدى فاعلية متطلبات أسلوب التكلفة المستهدفة وعلاقتها بمتطلبات الاستراتيجيات التسويقية بغرض الاستفادة منها في تخفيض التكلفة .
- ومن أهم نتائج وتوصيات هذه الدراسة ما يلي :

- ١- تحدد الاستراتيجية التسويقية الأسواق التي تستطيع المنظمة المنافسة فيها ، وتحديد الأسواق المستهدفة والعملاء الحالية والمحتملة وذلك من خلال تقييم البيئة الخارجية ومدى توافقها مع البيئة الداخلية ، من الموارد والإمكانات .

٢- تحدد الاستراتيجية التسويقية لسعر المستهدف والذي يرغب العميل بدفعة والحجم الذي يمكن إنتاجه لتلبية احتياجات العميل وذلك عن طريق الدراسات والبحوث التي يطلبها اختبار وتطبيق الاستراتيجية التسويقية والتي تحدد الخصائص والمميزات للمنتج من وجه نظر العميل .

٣- ضرورة التوجه نحو التركيز أكثر على تقنية التكلفة المستهدفة والاقتراب من العميل وإجراءات الدراسات التسويقية المستمرة لتحليل متطلباته وذلك لترسيخ الميزة التنافسية في هذا الإطار .

٤- ضرورة التركيز على السوق لأنه يمثل الرابطة الأساسية بين إدارة التكلفة المستهدفة ومفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية .

٧- دراسة (حسين ، ٢٠١٧) .. بعنوان :

نموذج محاسبي مقترح لقياس تأثير المتغيرات السلوكية على إدارة التكلفة دراسة تجريبية
ومن أهم أهداف هذه الدراسة ما يلي :

١- توضيح انعكاسات المتغيرات السلوكية للعاملين على خفض التكلفة عند تطبيق التكامل بين منهج التكلفة المستهدفة وأسلوب القياس المرجى سعياً لتحقيق دعم القدرة التنافسية .

٢- مدى تأثير مستوى كل من التعليم التنظيمي والإدراك والانتماء التنظيمي للأفراد داخل المنظمة بجانب نظم التحفيز المطبقة على الريادة في التكلفة وانعكاساته على القدرة التنافسية للمنظمة عند تطبيق التكامل بين منهج التكلفة المستهدفة وأسلوب القياس المرجعي

٣- تحديد المتغيرات السلوكية التي تحكم عملية ريادة التكلفة وعلاقة هذه المتغيرات بعضها البعض وكيف تعمل معا وكذلك طبيعة التنظيم الذي يفرض السياسات التي تحكم عملية ريادة التكلفة بهدف دعم القدرة التنافسية للمنظمة .

ومن أهم نتائج وتوصيات هذه الدراسة ما يلي :

إن أكثر المتغيرات السلوكية تأثيراً في نجاح تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في الوصول إلى ريادة التكلفة كل ما يلي :

١- هو التعليم التنظيمي ومن أهم مهاراته السلوكية ومحاورة سرعة أداء المهام دقة النتائج عدد المحاولات الخاطئة .

٢- هو نظم التحفيز المطبقة بالمنظمة ومن أهم محاور الحوافز، الحوافز المادية والترقيات ومبدأ المشاركة .

٣- هو متغير الإدراك ومن أهم مهاراته السلوكية ومحاورة الإحساس بالمسؤولية إنجاز العمل والالتزام والانضباط .

٤- متغير الانتماء التنظيمي زمن أهم مهاراته السلوكية ومحاورة الجهد المبذول لإنجاح العمل والرضا الوظيفي الدفاع عن المنظم .

٨- دراسة (Stefan Bock, 2017) .. بعنوان :

Implementing Value Engineering based on a multidimensional quality oriented control calculus within a Target Costing and Target Pricing approach

ومن أهم أهداف هذه الدراسة :

١- منهج مقترح نحو الجودة لهندسة القيمة. يتم تطبيقه بشكل معقول ضمن مفهوم التكلفة المستهدفة والهدف هو التسعير ومعالجة البيانات الموثوقة على أساس التكلفة المستهدفة .

- ٢- يحدد برنامج الجودة المكونات الأساسية للمنتج ذات الصلة وكذلك مراحل الإنتاج ذات الصلة بالجودة. من أجل توفير دعم اتخاذ القرار لمختلف التطبيقات في مجال الأعمال التجارية .
- ٣- يقوم هذا المنهج على مقياس الجودة بالشكل الذي يسمح بتخطيط منتجات متعددة الأبعاد. بعد تحديد نموذج تخطيط الجودة الأساسي رياضياً .
ومن أهم النتائج والتوصيات الدراسة :
- ١- نقترح منهجاً ديناميكياً دقيقاً للبرمجة لتحديد البرامج المثلى من أجل توفير دعم القرار لمستوى هندسة القيمة في الوقت الفعلي .
- ٢- يتم اقتراح مخطط تحليل التباين لفحص نتائج القرارات الفعلية. بالإضافة إلى التحكم في عملية صنع القرار في أقسام المبيعات والإنتاج وفهماها .
- ٣- نقترح منهجاً ديناميكياً دقيقاً للبرمجة ، يدعم المحاسبة الإدارية الموجهة نحو اتخاذ القرارات

٩- دراسة (Shoroq M. Altawalbeh, 2018) .. بعنوان:

Intensive care unit drug costs in the context of total hospital drug expenditures with suggestions for targeted cost containment efforts

من أهم أهداف هذه الدراسة :

- ١- تقييم تكاليف العلاج الدوائي المتعلق بوحدة العناية المركزة (ICU) المتعلقة بنفقات الأدوية بالمستشفيات ، وتحديد الأهداف المحتملة لتحقيق فعالية التكلفة المستهدفة .
- ٢- مقارنة تكاليف أدوية وحدة العناية المركزة مع البيانات المنشورة سابقاً قبل عقد من الزمن لوصف التغييرات بمرور الوقت مع التكاليف المستهدفة .
ومن أهم نتائج هذه الدراسة :
- ١- تم استرداد المعاملات المالية لجميع مرضى وحدة العناية المركزة خلال السنوات المالية (السنة المالية) ٢٠٠٩-٢٠١٢ من مستودع بيانات المستشفى .
- ٢- تم تقييم تكاليف العقاقير وحدة العناية المركزة لكل FY كما تم استرداد رسوم إدارات وحدة العناية المتبادلة وحسابها كنسب مئوية من إجمالي رسوم ICU النتيجة فالألبومين ، والبسيط (ديلايز) ، والفوريكونازول ، والعامل السابع ، والابتلاز ، يشير إلى أعلى النسب المئوية لتكاليف الأدوية في وحدة العناية المركزة .
- ٣- ساهمت تكاليف دواء وحدة العناية المركزة في متوسط ٣١٪ (SD 1.0٪) من إجمالي تكاليف الأدوية بالمستشفى.
- ٤- ارتفعت تكاليف أدوية وحدة العناية المركزة لكل يوم من أيام المريض بنسبة ٥.٨٪ سنوياً مقابل ٧.٨٪ سنوياً للعقاقير التي لا تستخدم وحدة العناية المركزة. وكان هذا المعدل أعلى لتكاليف العقاقير وحدة العناية المركزة في ١٢٪ في العقد السابق. ساهمت رسوم الصيدلة في ١٧.٧٪ من إجمالي رسوم ICU .
- ٥- وقد انخفضت معدلات نمو التكاليف في السنة ولكن ما زالت نفقات الأدوية في وحدة العناية المركزة تشكل محرماً مهماً في هذه البيئة المكثفة للموارد مع تأثير كبير على نفقات مستشفيات الأدوية .

١٠- دراسة (Fundação para, 2018) .. بعنوان :

Target costing and innovation-exploratory configurations A comparison of fsQCA, multivariate regression, and variable cluster analysis

ومن أهم أهداف الدراسة :

- 1- توصيف التكلفة المستهدفة والتشكيلات الابتكارية الاستكشافية: مقارنة بين FSQCA ، الانحدار متعدد ، والتحليل العقودي المتغير .
- 2- تستخدم نظرية الطوارئ لتحليل العلاقة بين الابتكار والمحددات البيئية والتنظيمية في اعتماد التكلفة المستهدفة (TC) يقوم بتجميع بيانات من استطلاع للرأي أجرته أكبر ٥٠٠ شركة برتغالية في عام ٢٠١٥م .

ومن أهم نتائج وتوصيات الدراسة :

تظهر النتائج في هيئات متعددة لأصحاب برامج التعاون الفني ، ويظهر البحث أن المحددات التي تم اختبارها سابقاً (التنافسية والبيئة وعدم التأكد والإبداع) ليست عوامل كافية ولا ضرورية . كما تظهر التشكيلات المتعددة تأثير انتماء المجموعة الاقتصادية (وضغوطها) والتركيز على التحكم في تكلفة الإنتاج بدلاً من تكاليف تطوير المنتج . من الناحية المنهجية ، تساهم هذه الورقة في نظرية التعقيد عن طريق معالجة النتائج من الانحدار المتعدد والتحليل المقارن النوعي (fsQCA) .

تحليل وتقييم الدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع البحث .

1- لم تقدم الدراسات السابقة (Perttil, 2015) ، (فوده ، ٢٠٠٧) (Stefan Bock, 2017) مفهوم موحد لأسلوب التكلفة المستهدفة ، إلا أن هناك اتساق إلى حد كبير حول المفهوم ، واتفقت على أن مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة يتضمن الآتي أداة من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة .

أ - أسلوباً لإدارة التكلفة الاستراتيجية .

ب- برنامج لتخفيض تكاليف دورة حياة المنتج .

ت- أسلوباً لا دارة الأرباح المستقبلية .

2- اتفقت الدراسات السابقة ومنها (Stefan Bock, 2017) (فوده ، ٢٠٠٧) (Shoroq, 2018) على وصف واحد لآلية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وهي المعادلة المحاسبية (التكلفة المستهدفة = سعر البيع - هامش الربح المستهدف) .

3- تناولت معظم الدراسات السابقة مثل (عبدالمولى ، ٢٠١٦) ودراسة (Ghassan, 2016) (Samaneh, 2016) ، (حسين، ٢٠١٧) في تحديد المبادئ التي يعتمد عليها تنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة وهي (السعر يقود التكلفة - التركيز على العميل - التركيز على مرحلة تصميم المنتج - فريق عمل متكامل - الخفض المبكر للتكلفة) .

4- تناولت معظم الدراسات السابقة (Shoroq, 2018) (على ، ٢٠١٦) (Fundação para, 2018) في تحديد الأدوات التي يعتمد عليها تنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة وهي (أسلوب سلسلة القيمة- أسلوب هندسة القيمة- أسلوب التحسين المستمر)

5- اتفقت معظم الدراسات السابقة (حسين ، ٢٠١٧) (Stefan Bock, 2017) (فوده ، ٢٠٠٧) على تحديد الأدوات المساعدة في تنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة وهي (أسلوب هندسة القيمة - الهندسة العكسية - جداول التكلفة - تحليل القيمة - التحليل الوظيفي للتكلفة - الهندسة المتزامنة) .

6- تناولت الدراسات السابقة (عبدالمولى ، ٢٠١٦) ودراسة (Ghassan, 2016) (Samaneh, 2016) (فوده ، ٢٠٠٧) أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق العديد من الأهداف ومنها (ضرورة تطوير الأنظمة المحاسبية للشركات الصناعية - تخفيض تكلفة وحدة المنتج - على توفير معلومات عن إدارة التكلفة ومعلومات عن العملاء والمنافسين -

إمكانية خفض التكلفة من خلال مرحلة تصميم المنتجات - زيادة القدرة التنافسية - وتحقيق رغبات ومصالح العملاء بتقديم منتج تكلفة منخفضة) .
٧- اتجهت معظم الدراسات السابقة (Fundação para, 2018) ودراسة (Ghassan, 2016) (Samaneh, 2016) بأن لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق استراتيجية ريادة التكلفة بتقديم منتج ذو تكلفة منخفضة وذلك من خلال إجراءات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة .

أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية :

- من خلال عرض وتحليل وتقييم الدراسات السابقة يتضح للباحثة أوجه الاختلاف فيما يلي :
- ١- لم تتناول الدراسات السابقة كيفية تدعيم القدرة التنافسية من خلال أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال بيئة الإنتاج الحديثة .
 - ٢- لم تتناول الدراسات السابقة أثر استراتيجية ريادة تكلفة لتدعيم القدرة التنافسية وذلك من خلال أسلوب التكلفة المستهدفة .
 - ٣- تمت الدراسة الميدانية على الشركة القابضة للقطن والغزل والنسيج ، على عينة تتمثل في عدد ١٩ شركة للغزل والنسيج في جمهورية مصر العربية .

الإطار النظري للبحث :

ومن هنا يمكن للباحثة عرض الإطار النظري للبحث من خلال كل من التأسيس الفكري لأسلوب التكلفة المستهدفة والتأسيس الفكري للقدرة التنافسية على النحو التالي :

التأسيس الفكري لأسلوب التكلفة المستهدفة :
مفاهيم أسلوب التكلفة المستهدفة :

أ- عرف (غنيمي ، ٢٠١٤ ، ص ١٣٥) أسلوب التكلفة المستهدفة أنه هو الأداة التي تعتمد على السعر السائد في السوق في تحديد سعر البيع المستهدف ، وتعتبره العامل المتحكم في خفض التكلفة من خلال التركيز على إدارة التكاليف في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج، مع مراعاة العلاقة المباشرة بين الوضع التنافسي في السوق وأرباح الشركة وعملية إدارة التكاليف في الأجل الطويل، حيث إن هذا يأخذ في اعتباره ثلاثة متغيرات يتم استهدافها وهي :

سعر السوق المستهدف (TSP) وهو نقطة البداية، والذي يتم تحديده في ضوء الوضع التنافسي في السوق وإشباع رغبات العملاء وقدرتهم على الدفع واستراتيجية الوحدة الاقتصادية وهامش الربح المستهدف (TNP) والذي يتحدد وفقا لعملية تخطيط الربحية والذي يجب أن يأخذ في الاعتبار عدة أطراف ورغبتهم في تحقيق أعلى عائد للشركة ،منها المستثمرين وإدارة الشركة التكلفة المستهدفة (TC) هي التكلفة المسموح بها والتي يتم تحديدها بالفرق عن سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف، والتي لا يجب تجاوزها عند القيام بعملية الإنتاج .

ب- كما عرف (فوده ، ٢٠٠٣ ، ص ٢١٠) أسلوب التكلفة المستهدفة هو أداة من أدوات إدارة التكلفة يهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات (PLC) Products Life Cycle الجديدة والحالية مع الحفاظ على جودة المنتج وقدراته الوظيفية ودرجة الثقة وتلبي احتياجات العملاء عن طريق فحص كل الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة عند مراحل التخطيط، البحوث، التطوير والمراحل التجريبية للإنتاج، هي تقود عملية المفاضلة بين بدائل تصميم المنتج والعملية الإنتاجية لاختيار البديل الذي يمكن إنتاجه، بتكلفة تعادل

التكلفة المستهدفة في ضوء توافر سعر البيع المستهدف القدرات الوظيفية المستهدفة، وحجم المبيعات والربح المستهدف ومن ثم فهي جزء من نظم الإدارة الاستراتيجية الشاملة للربحية .

ويمكن رؤية التكلفة المستهدفة من خلال منظورين هما :

الأول : التكلفة التي تحدث من خلال المنتج ، مثل تكاليف التصميم ، التخطيط التطوير الإنتاج تكاليف البيع الخاصة بوحدة المنتج النهائي .

الثاني: التكاليف التي تحدث من خلال العملاء (المستهلكين) ، مثل تكاليف الصيانة وتكاليف التشغيل والتخلص من المنتج .

ج- كما عرفها أيضاً (Cooper, at al., 2002,P.36) بأنها أسلوب محاسبي لإدارة الأرباح المستقبلية للشركة من خلال إدراج التكلفة المستهدفة صراحة في عمليات تطوير المنتج .

د- كما عرفت جمعية المحاسبة الإدارية الكندية (SMAC) The Society OF Management Accountants OF Canada إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعد أحد أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ، التي تستخدم التكلفة المخططة، أثناء مراحل تصميم المنتج والعمليات لتخفيض دورة حياة المنتج، كما أضاف المعيار أن التكلفة المستهدفة تعد أداة للتخطيط الشامل والتي تركز على السوق وموجهة إلى مرحلة التصميم، ونتيجة لذلك فإنها تعد أداة استراتيجية تهدف إلى قيادة المنظمة تكاليفياً (MAS,2002,P.340).

ومن هنا يتضح لدى الباحثة بأنه أسلوب التكلفة المستهدفة: هو أسلوب إداري ليس فقط لتخفيض تكاليف دورة حياة المنتج وإنما هو أيضاً أسلوب إدارة التكلفة لتحقيق إدارة الأرباح المستقبلية حيث يتيح إمكانية خفض التكلفة أثناء مرحلة التصميم والتخطيط للمنتج ويستمر في متابعتها على مدار مراحل دورة حياة المنتج ، وتقدم التكلفة المستهدفة الأبعاد التنافسية للمنتج وذلك من خلال إزالة الفجوة التكاليفية بين رقم التكلفة المستهدفة ورقم التكلفة الحالية من خلال أسلوب هندسة القيمة ، وتنشأ التكلفة المستهدفة من خلال معادلة حسابية تبدأ بتحديد سعر السوق المستهدف ويتم خصم هامش الربح المستهدف منه ليعطي رقم التكلفة المستهدفة .

أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة (TC):

لا يجب أن يقتصر الهدف من استخدام التكلفة المستهدفة على تدينه (ريادة) تكاليف المنتج فقط، وإنما يجب أن ينظر للتكاليف المستهدفة كاستراتيجية شاملة تسعى لتحقيق العديد من الأهداف (الكومي ، ٢٠٠٩، ص ٦٩) (كوسة ، ٢٠١٢، ص ٦٠) وهي :

أ- الإدارة الكفاء للتكلفة (إدارة التكلفة بكفاءة) :

إذا كانت النظرة المألوفة لتدنية التكلفة تركز على تقبل مواطن الضياع والتلف والإسراف أثناء الإنتاج عن طريق تحليل الانحرافات بعد وقوع التكلفة مما يصعب التأثير فيها، فإن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تغيير وتحويل هذه النظرة إلى برنامج شامل لتدنية رقم التكلفة عن طريق التركيز على مكان وزمان بدء خفض التكلفة قبل حدوثها على مدار دورة حياة المنتج ومن خلال إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة للمنشأة، وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء حتى يمكن إنتاج المنتج بأقل تكلفة وأفضل توليفة من أنشطة المنشأة، أي أن أسلوب التكلفة المستهدفة تركز على العائد من خفض التكلفة بما يتناسب مع قصر دورات حياة المنتجات وصوت العميل في السوق التنافسي حتى إن البعض أشار إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة بمناسبة

طريقة إدارية منهجية على أساس برامج تديره (ريادة) التكلفة (MOHAN, at al., 2009 ,P. 38) (AEEICIA at al., 2003,P.70) .

ب- رفع وتحسين أداء المنتج :

يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في نقل وتوزيع الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء فيما بين مهندسي التصميم والتطوير بالمنشأة مع الموردين والعملاء كأطراف خارج المنشأة من خلال تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج يساعد على تحفيز الموردين على الابتكار وتوفير الأفضل .

توفير المنتج / الخدمة وفقا لرغبة وصوت العميل بما يعكس الوقت والجودة المطلوبة وفي ظل السعر المناسب له عن طريق التخطيط الهندسي للمنتج حتى أن بعض الكتاب أطلق على مدخل التكاليف المستهدفة إنها أداة لتحفيز التكلفة الهندسية وفقا لذلك يقدم أسلوب التكلفة المستهدفة هدفا جوهريا هو خلق القيمة في بيئة تتصف بالتنافس الحاد بين المنشآت .
(Drury,2004,p.102)(Jones,2003,p.108)

ج- المساهمة في إدارة الأرباح المستقبلية :

قد يعتقد الكثير إن أسلوب التكلفة المستهدفة أسلوبا موجها لقياس التكلفة بمجرد النظر إلى مسمى الأسلوب، في حين أن أسلوب التكلفة المستهدفة أداة فعالة لإدارة التكلفة والأرباح في آن واحد ، فنجد أن هذا الأسلوب يدفع الصناعات التي تعتمد على تطبيقه نحو عجلة التنافس العالمي تحت مظلة العديد من الاعتبارات التنافسية لنجاح المنتج وهي تقديم المنتج بأفضل أداء وجودة وتسليمه المنتج في الوقت المناسب وفقا لرغبات العميل وذلك عند المستوى المستهدف للأرباح المستقبلية . (Lisa,2002,p.236) and(Burak,et al.,2004,p.3)

د- رسم الخطة الاستراتيجية لتسعير المنتجات :

على الرغم أن الطرق أو الأساليب التقليدية في التسعير تمتاز بسهولة التطبيق إلا أنها تقوم على افتراض أساسي هو أن عملية الإنتاج قد تمت بالفعل وأمكن حصر وتحديد تكلفة المنتج وبالتالي يتم طرح هذا المنتج في السوق عند سعر بيع غير تنافسي بعد الاستخدام الفعلي للموارد المتاحة .

بينما نعلم أن أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات تقوم على البدء بتحديد سعر البيع الذي يتوافق مع متطلبات السوق ورغبات العميل ثم يتم تصنيع المنتج ليصير مربحا في ظل هذا السعر البيع المستهدف (Target Selling Pricing (TSP وتحديد تكلفته مما يسمح بزيادة القدرة التحليلية في قياس احتمالات نجاح المنتج قبل تخصيص الفعلي للموارد المتاحة .
(على، ٢٠٠٦، ص ١٠١) (Cokins,2002,p.20)

هـ- يعتبر الهدف الأساسي تدينه التكلفة المستهدفة ، وذلك بالرغم من أن عملية تطوير المنتج تتصف بأنها متعددة لاختلاف الأهداف مثل تحقيق الجودة العالية ورضاء العميل وتقديم المنتج في الوقت المناسب ، وتساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق التعاون بين مصممي المنتج حيث إن توجهات السوق تجبر المصممين للأخذ في الاعتبار قيمة خصائص المنتج والسعر الذي يكون المستهلك على استعداد لدفعه الحصول على المنتج (الكاشف، ٢٠٠٦، ص ٣٦)

و- تساهم أسلوب التكلفة المستهدفة المحافظة على الربحية وتحقيق المبادلات المثالية بين الوظائف بعد وضع عدة تقنيات للتنسيق وإدارة هذه المبادلات أثناء تصميم المنتج ومن هذه التقنيات هندسة القيمة (Value Engineering (VE (Henir, 2002, P.18)

ز- كما تناولت دراسة (الكاشف ، ٢٠٠٦ ، ص ٦٢) تكوين لجنة لإدارة التكلفة المستهدفة وتطوير وتحسين إدارة التكلفة المستهدفة من خلال دعم وتطوير التكلفة المستهدفة كمدخل للربحية والتدريب المستمر والتحسين بصفة دائمة للجودة وتوفير وتحسين الوسائل والأدوات الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة .

ويتضح لدى الباحثة بان من أهم هدف لأسلوب التكلفة المستهدفة هو تحقيق الميزة التنافسية للمنتج بتقديم منتج بأقل تكلفة من المنافسين من خلال إدارة التكلفة على مدار دورة حياة المنتج .

أهم مزايا تطبيق التكلفة المستهدفة :

يتضح أهم مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال النقاط التالية :

أ- السعي نحو تحقيق الربح المستهدف، من خلال تحفيز العاملين في كافة المستويات الإدارية وتأهيلهم وتدريبهم على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (منصور ، ٢٠٠٨ ، ص ١٢٠) .

ب- السعي نحو تحقيق التخفيض المستمر لتكلفة الإنتاج أو الخدمات من خلال إتباع التخطيط الاستراتيجي بالشركة، وزيادة فعالية تصميم المنتجات أو الخدمات (زعرب وآخرون ، ٢٠١٢ ، ص ٥٠) .

ج- جذب العملاء وتحسين الموقف التنافسي، من خلال التطوير المستمر للمنتجات أو الخدمات وبت روح الانتماء لدى العاملين بالمنظمة (مهدي ، ٢٠٠٩ ، ص ٢١٠) .

د- التركيز على البيئة الخارجية للمنظمة، من خلال التركيز على مواصفات المنتج أو الخدمة و رغبات العملاء والمنافسة، بما يساعد على الوصول إلى التكلفة التنافسية من واقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج أو الخدمة التي تقدمها المنظمة (نصار ، ٢٠٠٤ ، ص ٧٦) .

هـ- تحقيق الأهداف الاستراتيجية للإدارة العليا والحفاظ على الوضع التنافسي في الأجل الطويل وتحقيق أرباح مقبولة في ظل التغير المستمر في كل من أدوات العملاء والظروف التكنولوجية والاقتصادية السائدة (مفتي وآخرون ، ٢٠٠٥) .

و- توفير احتياجات العملاء وإشباع رغباتهم، من خلال تقديم منتجات أو خدمات جديدة بالجودة والسعر المناسب وهو ما يضمن الاستمرار في السوق (مهدي، ٢٠٠٩، ص ٢١٠) .

ز- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات على زيادة قدرة الموردين على الابتكار مما يؤدي إلى تحويل ضغوط المنافسة إلى الموردين، وهذا يعود بالفائدة الإيجابية على الموردين والشركة معا (نصار ، ٢٠٠٤ ، ص ٧٦) .

ح- يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق وفورات تكاليفية كثيرة من خلال إدارة سلسلة القيمة بالشركة وعلاقتها بالعملاء والموردين بحيث يمكن إنتاج المنتج وتقديم الخدمة بأفضل توليفه من الإجراءات والأنشطة (مفتي وآخرون ، ٢٠٠٥) .

ط- إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يرسخ فكرة العمل بروح الفريق داخل الشركة، لأنه لا يمكن تطبيقها إلا من خلال تضاف الجهود لمجموعة من الأفراد من مختلف المستويات الإدارية والأقسام داخل الشركة (نصار ، ٢٠٠٤ ، ص ٧٦) .

يتضح لدى الباحثة أن من أهم المزايا التي يقدمها أسلوب التكلفة المستهدفة هو تحقيق الربح المستهدف من خلال تقديم منتج ذو جودة ترضى إشباع العملاء بالسعر الذي يرغب العميل التضحية به لاقتناء السلعة أو المنتج وفي الوقت الذي يحدده العميل .

صعوبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة :

تناولت دراسة كلا من (خطاب ، ٢٠٠٤ ، ص ص ٢٧٦-٢٧٧) و (حسن ، ٢٠٠٦ ، ص ص ٢٠٠-٢٠٤) على أن بالرغم من مزايا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلا أن هناك بعض الصعوبات التي تواجه هذا الأسلوب ألا وهي :

أ- وجود صراع من الأطراف المسؤولة عن تحديد التكاليف المستهدفة فالضغوط التي تمارسها المنشأة على الموردين في الوفاء بالتزاماتهم بالخطة من أجل تخفيض التكاليف يؤدي في كثير من الأحيان إلى فشل هؤلاء الموردين في الوفاء بالتزاماتهم، هذا بجانب شعور فريق المهندسين بعدم العدالة وذلك بسبب الضغوط المفروضة عليهم نتيجة التزامهم بتخفيض تكاليف الإنتاج في حين توجد أقساماً أخرى مثل أقسام الدعاية والإعلان والتوزيع والتسويق تتفق بمبالغ طائلة بدون حد أقصى لها .

ب- إن العاملين في المنشآت اليابانية التي تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة يعانون من شدة الإرهاق نتيجة لشعورهم المستمر بالضغط عليهم لتخفيض التكاليف المستهدفة، وعندما يصعب تحقيق التكلفة المستهدفة تبدأ مشكلة الإحباط من قبل العاملين وتبدأ مشكلة التعارض بين الأقسام المختلفة .

ج- بالرغم من إمكانية تدنيه التكلفة المستهدفة إلا أن هناك زيادة الوقت المستنفذ في عملية التطوير والتحسين، وذلك بسبب دورات القيمة الهندسية لخفض التكاليف، والتي قد تؤدي إلى تأثير ظهور أو عرض المنتج الجديد في الأسواق .

د- غياب النظم المعاونة لتحديد أسلوب التكلفة المستهدفة والتي تتعلق بالتسعير والبحوث والتطوير، فهناك ضرورة لوجود مثل هذه النظم وذلك لتدعيم عمليات التسعير، وما يتطلب ذلك من تقسيم سعر البيع المستهدف (TSP) إلى عناصر وظيفية يمثل كلا منها القيمة التي يقبل العميل دفعها مقابل الحصول على هذا العنصر، والمشكلة تكمن في صعوبة تحويل الوظائف إلى أسعار، حيث لا توجد قاعدة بيانات لهذا الغرض، وفيما يتعلق بنظم المعاونة للبحوث والتطوير مثل برامج الرسم بالكمبيوتر Computer Add Engineering والبرامج الهندسية على الكمبيوتر computer add engineering في عمليات التصميم والتطوير بسرعة وكفاءة، إلا إنها بحاجة إلى نظام المشاركة كل العاملين في تلك الأنشطة بمعلوماتهم .

المقومات الأساسية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية :

لقد أشار كل من (أبو عودة ، ٢٠١٠ ، ص ٢١٠) و (منصور ، ٢٠٠٨ ، ص ١٥٤) أنه من خلال إجراء استطلاع للرأي لعدد ٣٥ شركة يابانية مقيدة في بورصة سوق العمل بطوكيو وتستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة تبين أنه لا بد من توافر الإمكانيات والمقومات الكافية لدى الإدارة لضمان نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة وضمان بقاء ونمو استمرار المنظمة من خلال مواجهه المنافسة السائدة التي أصبحت أهم سمات هذا العصر ومنها :

- ١- أن يكون لدى المنظمة نظام معلومات محاسبية متطورة قادر على استيعاب أحدث تطورات في المحاسبة بصفة عامة ، ومحاسبة التكاليف بصفة خاصة .
- ٢- وجود نظام كفاء للتكاليف قادر على حساب التكلفة المستهدفة بالاعتماد على دراسة السوق واتجاهات الأسعار بالإضافة إلى التكلفة التجارية .
- ٣- أن يكون لدى إدارة المنظمة إيماناً راسخاً بأهمية مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة لارتباطه وتأثيره على جميع الإدارات داخل المنظمة .
- ٤- التدريب العملي للعاملين من خلال عقد دورات تدريبية لكيفية استخدام وتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في خفض التكلفة وتحديد الأسعار .
- ٥- تنمية روح الفريق وتكوين فريق العمل من كافة الإدارات والتخصصات بالمنظمة .

- ٦- تنمية علاقات التعاون مع الموردين لتحقيق أكبر فائدة ممكنة لكلا الطرفين بدلا من تطبيق سياسة ربح طرف على حساب خسارة الطرف الآخر .
- ٧- تبادل كافة المعلومات المتوفرة لدى الإدارات المختلفة ودهم اقتصادها على قسم بعينه دون باقي الأقسام الأخرى لتحقيق أقصى استفادة ممكنة لتلك المنظمة .
- ٨- استمرار فتح قنوات الاتصال من شركة والموردين والعملاء وكذلك المقترحات، والتي تضمن للمنظمة البقاء والنمو والاستمرار في سوق المنافسة السائدة .
- ٩- تطبيق نظام تقييم الأنشطة للتعرف على مدى مساهمة الأفراد في تحقيق استراتيجية خفض التكلفة وزيادة الأرباح المنظمة .

الأساليب اللازمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل للإدارة الاستراتيجية للتكلفة :

يتطلب أسلوب تطبيق التكلفة المستهدفة الاستعانة بالعديد من الأساليب التي ظهرت بعيدا عن الفكر المحاسبي منها هندسة القيمة ، والهندسة المتزامنة، هندسة العوامل البشرية ، الهندسة العكسية ، جداول التكلفة ، وتنشأ الحاجة لاستخدام أساليب مساعدة للتكلفة المستهدفة في حالتين :

الحالة الأولى : في مرحلة التخطيط والتصميم ، عندما تختلف التكلفة المستهدفة عن تقديرات التكلفة الحالية أو المتوقعة لتنفيذ النشاط حيث يتطلب الأمر الاستعانة بهندسة القيمة ، أو الهندسة المتزامنة أو هندسة العوامل البشرية في محاولة لتخفيض التكلفة الحالية أو المقدره لتساير التكلفة المستهدفة (عطيه ، ٢٠٠٤ ، ص ١٣١) .

الحالة الثانية : خلال مراحل ما بعد البدء في الإنتاج، عند الرغبة في تحسين مستوى جودة المنتج أو إجراء المزيد من خفض التكاليف ، أو لمواجهة أي مشاكل طارئة نتيجة حدوث تغييرات في ظروف السوق ، حيث يتطلب الأمر اللجوء الأسلوب الهندسة العكسية أو أسلوب جداول التكلفة (فوده ، ٢٠٠٣ ، ص ٢١٣) .

هندسة القيمة وتحليل القيمة :

- أ- يرى (Homgren, at al.,2006,p.426) أن مفهوم هندسة القيمة هي تقييم منظم لكل أنشطة سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكاليف وتحسين الجودة والوفاء باحتياجات العملاء .
 - ب- ولقد عرف (Atknsnionim, at al.,2004,p.292) مفهوم هندسة القيمة بأنها عملية فحص لكل مكون من مكونات المنتج لتحديد ما إذا كان من الممكن تخفيض تكاليفه مع الاحتفاظ بخصائصه الوظيفية وأدائه .
 - ج- كما أشار (فوده ، ٢٠٠٣ ، ص ٢١٤) بأن مفهوم هندسة القيمة (VE) تلعب دورا هاما في إدارة تكلفة المنتج عن طريق التصدي لمشكلة العلاقة التبادلية بين المنتج وإمكاناته الفنية من خلال تحديد القيمة النسبية لكل وظيفة من وظائف المنتج ، ومن هنا يمكن القول بأنه يجب التفرقة بين التكاليف التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة عنصرا جوهريا لنجاح هندسة القيمة التي تحاول تخفيض التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة بتخفيض القدر المستنفذ من مسببات تكلفة هذه الأنشطة عن طريق تغيير تصميم المنتج .
 - د- قد أشار (Cooper,at al.,2002,p.9) إلى أن هندسة القيمة ليست مجرد برنامج لتخفيض التكاليف لأنها تركز أساسا على وظائف المنتج وبصفة ثانوية على التكلفة بهدف التحقق من أن المنتج يحقق وظيفته الأساسية بطريقة ترضي العميل وبمستوى تكلفة معقول .
- وأهداف هندسة القيمة تحقيق التكلفة المستهدفة فيما يلي :
- (١) تحسين تصميم المنتج، بما يؤدي إلى تخفيض تكلفته دون التضحية بخصائصه الوظيفية .

٢) حذف الوظائف غير الضرورية التي تزيد تكاليف المنتج، ولا يكون العميل على استعداد لدفع ما يقابلها .

أهمية هندسة القيمة :

ومن هنا يمكن توضيح أهمية مفهوم هندسة القيمة (VE) في أنه مدخل التحليل الوظيفي حيث تقسم المنتج إلى كثير من الخصائص أو الوظائف، ويتم مقارنة تكلفة كل وظيفة في المنتج بالفوائد التي يدركها العملاء لهذه الوظيفة، وإذا زادت الوظيفة عن فوائدها من وجهة نظر العملاء فإن الوظيفة إما يتم إلغاؤها أو تعديلها لتخفيض تكاليفها، ويعطى التركيز على وظائف المنتج لفريق التصميم الفرصة لكي يأخذ في اعتباره المكونات التي تؤدي نفس الوظيفة في المنتجات الأخرى، وهذا يساعد على إمكانية استخدام مكونات بديلة وتقليل التكاليف .
(Drury, 2004, p. 847)

تحليل القيمة :

أ- عرف (Ravi, 2007, p. 838) مفهوم تحليل القيمة بأنه يمثل أسلوب منظم لخفض التكلفة من خلال أخذ كل جزء من أجزاء المنتج وفحص وظيفته بالتفصيل للتأكد من أن شكله وقدرته على الاحتمال، ومستوى تجهيزه، والمواد المستخدمة في إنتاجه قد تم فحصها بدقة للتأكد من أنها لم تضيف للتكاليف الإجمالية دون أن تخدم هدف أساسي للمنتج .

ب- وأشار (خيرى ، ٢٠٠٤ ، ص ٦٧٩) بأن مفهوم تحليل هندسة القيمة يهدف إلى التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج خلال دورة حياته، وفي نفس الوقت التخلص من الأنشطة التي لا تحقق أي قيمة مضافة، مما يؤدي إلى تحقيق المزيد من خفض التكلفة مع الحفاظ على الخصائص الوظيفية للجودة وكفاءة الأداء لهذا المنتج .

ج- ولكن يرى (Ravi, 2007, P.837) إن مفهوم هندسة القيمة تختلف عن تحليل القيمة حيث تركز هندسة القيمة بصف أساسية على التكاليف المباشرة، وتهتم بخصائص وأشكال المنتج التي تجعله مفيد لمستخدميه، وقد تطبق في مرحلة التصميم والتطوير أو في مرحلة الإنتاج .

د- ويرى كل من (عليان ، ٢٠٠١ ، ص ٣١) (Drury, 2004, p. 947) أن كلا من مفهوم هندسة القيمة وتحليل القيمة كالألفاظ ليست مترادفة. أن هندسة القيمة تختلف عن تحليل القيمة حيث تركز هندسة القيمة بصفة أساسية على التكاليف المباشرة، وتهتم بخصائص وأشكال المنتج التي تجعله مفيد لاستخداميه، وقد تطبق في مرحلة التصميم والتطوير أو في مرحلة الإنتاج. أما تحليل القيمة فهو يركز على توفير التكاليف وتحسين الأداء، وبالتالي زيادة الإنتاجية وزيادة القيمة للمنتج وهو يطبق على منتجات موجودة فعلا في الأسواق .

الهندسة المتزامنة :

إن نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يعتمد على مفهوم الهندسة المتزامنة الذي يأخذ في الاعتبار تأثير الأنشطة السابقة على تكاليف الأنشطة اللاحقة في دورة حياة المنتج، ومن أهم مزايا مفهوم الهندسة المتزامنة ، تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج مع تخفيض الوقت اللازم للوصول المنتج إلى السوق (TANI, 1995, P. 40) .

وبالتالي يمكن توضيح مدى مساهمة مفهوم هندسة القيمة المتزامنة في تحقيق التكلفة المستهدفة (فوده ، ٢٠٠٣ ، ص ٢١٦) فيما يلي :

١- إن مفهوم الهندسة المتزامنة يلعب دورا هاما في تصميم جودة المنتج قبل بدء العملية الإنتاجية ، وهي تمثل احد أدوات الرقابة المانعة .

٢- تخفيض الوقت المستغرق بين تكوين فكرة المنتج ودخوله للسوق الخارجي وبالتالي تنعكس هذه الوفورات الوقتية في صورة وفورات تكاليفية .

٣- تصميم العمليات الإنتاجية، مع الأخذ في الحسبان قدرات العاملين والموردين واستراتيجيات الإنتاج.

مفهوم هندسة العوامل البشرية :

تهدف هذه الأداة إلى ضرورة تصميم منتج يتصف بسهولة الاستخدام من قبل المستهلك، من خلال إمكانية تعديل مواصفات المنتج لتناسب مع القدرات البشرية ، وبالتالي يمكن تصميم منتج يلقي قبولا من قبل العميل ، ويتصف بانخفاض تكلفة خدمات ما بعد البيع مثل الصيانة وبالتالي انخفاض التكلفة المستهدفة للعميل . (فوده ، ٢٠٠٣ ، ص ٢١٥) .

الهندسة العكسية :

أ- ولقد عرف (جاب الله ، ٢٠٠٧ ، ص ٥٢٩) مفهوم الهندسة المتزامنة بأنها عبارة عن قيام المنشأة بالبحث عن أفضل طرق التطبيق لإنجاز شيء معين من بين طرق التطبيق المتاحة في المنشأة والمنشآت الأخرى .

ب- ويبنى (Drury,2004,pp.946-947) مفهوم الهندسة العكسية على المقارنة بالأفضل حيث يتم مقارنة أسلوب الأداء داخل الشركة بمعايير الأداء خارج المنشأة ، بهدف تحديد الفجوة بين مستوى أداء المنشأة وأفضل مستويات الأداء في المنشآت الأخرى والتغلب عليها ، من خلال فحص المنتج المنافس لتحديد فرص تحسين المنتج أو تقليل التكاليف أو تحقيق كلاهما، ففي إطار هذا الأسلوب يتم فك المنتج المنافس لتحليل وظائفه وطريقه تصميمه ، وهذا يمد المصممين برؤية إضافية عن العمليات الإنتاجية المحتملة ، وهيكلة تكلفة المنتج الجديد لتحديد فرص تحسينه .

إن هذا الأسلوب يهدف إلى وضع مزايا نسبية للمنتجات في المنتج عند تصميمه ، وهكذا يمكن للمنشأة من تحديد التكلفة المستهدفة لمكونات المنتج على أساس دراسة منتجات المنافسين .

جداول التكلفة :

لقد عرف (إبراهيم ، ٢٠٠٦ ، ص ١٨) جداول التكلفة بأنها قواعد بيانات تضمن نوعين من البيانات التفصيلية ألا وهي :

(أ) بيانات فعلية عن تكلفة المنتج: تتضمن المواصفات ومستويات الإنجاز والجودة التي تم الإنتاج وفقا لها، وسلسلة التوريد التي ساهمت في توريد المدخلات اللازمة للعملية الإنتاجية .

(ب) بيانات تقديرية عن تكلفة المنتج : في ظل البدائل المختلفة المتاحة والمؤثرة على تلك التكلفة، مثل المواصفات المختلفة للمنتج، والمستويات البديلة للجودة والبدائل المختلفة للإنتاج وسلاسل التوريد البديلة لتوريد المدخلات ، على أن تعتمد تلك التقديرات على كلا من التكلفة التاريخية والخبرات الشخصية، ومدخل المقارنات بين الفترات المختلفة لنفس المنتج، مع تثبيت المتغيرات الأخرى بخلاف التكلفة، ومقارنه تكلفة نفس المنتج لدى المنافسين .

وتؤكد دراسة (فوده ، ٢٠٠٧ ، ص ٢١٤) بأن جداول التكلفة تعد من المصادر الهامة للمعلومات عند تحديد التكلفة المستهدفة، حيث إن المعلومات التي توفرها جداول التكلفة تساعد مهندسي التصميم ومحاسبي التكاليف على ما يلي :

١) تصميم منتجات جديدة بتكلفة تعادل التكلفة المستهدفة .

٢) اختيار خطوط الإنتاج التي تحقق الأهداف المرغوبة .

٣) تعديل تصميم المنتجات الحالية بغرض تخفيض التكلفة وصولا للتكاليف المستهدفة .

كما تساعد جداول التكلفة بما تحويه من معلومات تكاليفية تفصيلية في فحص وظائف منتج أو زيادتها وبالتالي فهي تساعد على القيام بعملية التحليل الوظيفي الذي يطبق في مرحلة

تصميم المنتج بهدف تخفيض التكلفة، وبالتالي تحقيق هامش الربح الذي ترغب فيه المنشأة والوصول إلى التكلفة المستهدفة .

مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال مفهوم دورة حياة المنتج :

يعتمد أسلوب التكلفة المستهدفة على تتبع عمليات تصميم المنتج وذلك وصولاً إلى خفض المبكر والمتتابع للتكلفة وبالتالي فإن هذا النظام يطبق بشكل أساسي على المنتجات الجديدة أو من خلال تطوير المنتجات القائمة، ومعظم المنتجات يتم تطويرها في ضوء المراحل التالية . (عيسى ، ٢٠٠١ ، ص ص ٥١٤-٥٢٢)

أ- مرحلة تخطيط المنتج: حيث يتم تحديد المواصفات الأولية للعميل وكذلك المواصفات الأولية للمنتج .

ب- مرحلة تطوير فكرة المنتج واختبارات الجدوى : حيث يتم تحديد الفكرة أو المفهوم الأساسي للمنتج ووظائفه المتوقعة ، يتم أيضا اختبار وتحليل الجدوى الاقتصادية لإنتاجه .

ج- مرحلة التصميم : حيث يتم إعداد تصميم تفصيلي للمنتج .

د- مرحلة الإنتاج : حيث تبدأ مراحل الإنتاج عقب اعتماد التصميم النهائي ، ويلاحظ إن مراحل تصميم وتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة تتوافق مع المراحل الأربعة السابقة .

ويمكن عرض مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال دورة حياة المنتج على النحو التالي :

المرحلة الأولى : مرحلة إنشاء أسلوب التكاليف المستهدفة

وهي المرحلة التي تتوافق مع مرحلة تخطيط المنتج ومرحلة تطوير فكرة المنتج واختبارات الجدوى والتي ينتج عنها إنشاء التكاليف المستهدفة ، ويتم ذلك عن طريق إعدادات دراسات الجدوى الخاصة وبحوث السوق وتحليل المنافسين تحديد الأرباح المستهدفة تحديد سعر البيع (سعر السوق) وتحديد خصائص ومواصفات المنتج و تحديد احتياجات ومتطلبات العملاء وتعريف المنتج والعميل .

المرحلة الثانية : مرحلة تحقيق أسلوب التكلفة المستهدفة أو الإنجاز

وهي المرحلة التي تتوافق مع مرحلة التصميم ومرحلة الإنتاج والتي ينتج عنها تحقيق التكاليف المستهدفة (الوصول للتكلفة) وذلك القيام بتحديد الآتي :

- أ- قياس فجوة التكاليف .
- ب- تصميم المنتج وتحديد عناصر التكاليف .
- ج- اعتماد التصميم النهائي وتصنيع المنتج وإتمام عمليات التحسين المستمر .

التأصيل الفكري للقدرة التنافسية

مفاهيم وأهداف ومكونات القدرة التنافسية :

مفاهيم الميزة التنافسية :

وسوف نتناول الباحثة بعض مفاهيم الميزة التنافسية على النحو التالي :

أ- عرف الميزة التنافسية (Ritala, at al.,2010,p.367) على أنها هي قدرة المنشأة على التفوق الصناعة من خلال كسب أعلى معدل من الأرباح في مجال الصناعة .

ب- كما عرف (Kumar, 2011, p.126) الميزة التنافسية على أنها تحقيق قيمة أفضل للعميل عند مستوى تكلفة مساوى لتكلفة المنشأة في المنافسة أو اقل منها أو تحقيق قيمة مساوية للقيمة التي يحققها المنافسة عند تكلفة أقل من مستوى التكلفة لدى المنافسة .

ج- كما عرف (حسن ، ٢٠٠٠ ، ص ص ٣٩-٤٠) الميزة التنافسية بأنها مجموعة من المهارات والتكنولوجيا والموارد والقدرات التي تستطيع الإدارة تنسيقها واستثمارها لتحقيق أمرين أساسيين :

- (١) إنتاج قيم ومنافع للمستهلكين أعلى مما يحقق لهم المنافسون .
- (٢) تأكيد حالة من التميز بالاختلاف فيما بين المنشأة ومنافسيها .

ومن هنا يتضح لدى الباحثة بأن مفهوم الميزة التنافسية تتمثل قدرة المنشأة على إنتاج سلعة أو خدمة متميزة وذلك من خلال استغلال كل موارد المنشأة من (مهارات ، تكنولوجيا ، قدرات ، عاملين) وتحديد نقاط القوة والضعف الداخلية ونقاط الفرص والتهديدات الخارجية باستغلال نقاط القوى والفرص وتجنب نقاط الضعف والتهديدات الخارجية ، وذلك لتقديم منتج متميز يفي احتياجات ومتطلبات العملاء عند مستوى تكلفة أقل من المنافسين .

مفاهيم القدرة التنافسية :

وسوف تتناول الباحثة بعض مفاهيم القدرة التنافسية على النحو التالي :

(أ) عرف (عبدالعال ، ٢٠٠٠ ، ص ٩) القدرة التنافسية على مستوى المشروع بشكل عام على أنها قدرة المشروع أو المؤسسة على بيع وتسويق السلع والخدمات على نمو مربح في الأسواق المفتوحة وذلك على نمو مستمر إما القدرة التنافسية على المستوى الكلي أنها قدرة الاقتصاد على تحقيق معدلات مرتفعة ومستمرة في متوسط نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي .

(ب) كما عرف (عبدالمحسن ، ١٩٩٥ ، ص ٣٨٥) القدرة التنافسية على أنها الميزة النسبية في السعر والجودة والتصميم والتوزيع وسرعة التسليم والتي تمكن منشأة ما على أن تحقيق زيادة في تصيبها من السوق على حساب منافسيها .

ترى الباحثة بأن مفهوم القدرة التنافسية هي قدرة المنشأة على الحصول على حصة سوقية وقدرتها على مواجهة المنافسين التي تتعرض لها في السوق التنافسية وذلك من خلال استغلال (الجهود والإجراءات والابتكارات والمهارات والاستراتيجيات) لبيع منتجاتها بغرض تحقيق أهدافها من نمو الأرباح ، وانخفاض فترة استرداد رأس المال ، وزيادة المبيعات ، وتحسين ربحية المنشأة ، وتطوير المنتجات ، وإحداث ميزة نسبية في السعر والجودة ووقت التسليم للعميل .

مفهوم المركز التنافسي :

وسوف تتناول الباحثة بعض مفاهيم المركز التنافسي على النحو التالي:

أ - عرف (بخيت ، ٢٠٠٣ ، ص ٦٩) المركز التنافسي للمنشأة على أنه يعبر عن قوتها النسبية في مواجهه منافسيها، ويحدد الأرباح التي تمكن أن تحصل عليها أو تفقدها في المستقبل، وهو أصل يعبر عن المكاسب المحتملة ، والتي يتم قياس المحقق فعلا من خلال المركز التنافسي لها ، فعندما تباع المنشأة فإن المركز التنافسي هو الذي يحدد قيمتها وليس الأصول المادية، وبالتالي فهو يعكس أدائها في الوقت الحاضر ويعتبر مؤشرا لما يمكن أن يكون عليه الأداء في المستقبل .

ب- كما أشار دراسة (سيد، ٢٠١٠) بأن المركز التنافسي للمنشأة يتحدد من خلال أربعة أبعاد هي الابتكار، الجودة، الوقت، التكلفة ، حيث يتوقف مدى نجاح المنشأة وقدرتها على الاستمرار في المنافسة والتميز محليا وعالميا على مدى التحسين الذي تحققه في مستويات الأداء المتعلقة بهذه الأبعاد وفيما يلي عرض موجز لهذه الأبعاد الابتكار: يقصد به استمرار المنشأة في تقديم منتجات أو خدمات جديدة إلى السوق، ويؤثر الوقت السرعة في تطوير وتقديم منتجات أو خدمات جديدة إلى السوق، والسرعة في الاستجابة لطلبات

العملاء، الجودة ويقصد بها مدى توافق المنتجات والخدمات في المواصفات والأداء مع المعايير والمتطلبات المحددة لها مقدما ، والتكلفة وهي للمنشأة التي تستطيع تقديم منتجاتها وخدماتها إلى السوق بأقل تكلفة ممكنة .

يتضح لدى الباحثة بأن مفهوم المركز التنافسي وهو المكانة المميزة للمنشأة قياسا بمنافسيها ومقارنة بمكانة المنشآت الأخرى، وقياس لقوة المنشأة في الاستحواذ على حصة سوقية ، فهي قدرة المنشأة على الحفاظ على القدرة التنافسية لها ، وذلك من خلال بيع منتجاتها بسعر أقل وأعلى جودة من أجل الحصول على ولاء العملاء ، ويمثل قدرة المنشأة على الصمود في السوق من خلال العلامة التجارية ونسبة المبيعات وتطوير موقعها في السوق . كما يتضح لدى الباحثة أن مفاهيم الميزة التنافسية والقدرة التنافسية والمركز التنافسي مترادفين في المعنى وليس متضاد حيث لا يمكن لأي منشأة تحقيق قدرة تنافسية في السوق إلا بعد أن تحقق ميزة تنافسية للمنتج ، ولا تقدر أن تحتل المنشأة مركز تنافسي في السوق إلا بعد تحقيقها القدرة التنافسية لها .

ويتم تقسيم القدرة التنافسية إلى الأنواع الآتية :

أ- ميزة تنافسية تسويقه لها أثر عامه : وهي وجود ميزة يتمتع بها المنتج تعطيه ميزة على منتجات المنافسة أي تكون السلعة أو الخدمة لها ميزة تنفرد بها عن الآخرين مثل تقديم المنشأة لخط منتجات متكامل Full line product حيث يعطى ذلك للمنشأة فرصة أكبر للحصول على رضا وولاء المستهلكين .

ب- ميزة تنافسية في التكلفة على مستوى السوق : وهي قدرة المنشأة على إنتاج أو تسويق منتجات تكلفه أقل من المنافسة .

ج- ميزة تنافسية تسويقية وفي التكلفة : حيث يتم العمل من خلال أقسام سوق مربحة تصلح هذه الميزة التنافسية للمنتجات التي تعمل من خلال سوق شبه محمية لا يستطيع المنافسين النفاذ إليها بسهولة مع ضرورة أن تكون لدى المنشأة مقومات الدفاع عن هذه الشريحة (عبد الحميد ، ٢٠٠٠ ، ص ١٢٥) .

أهداف القدرة التنافسية :

وفي ظل البيئة الحالية التي تعمل بها المنشأة والتي تتميز على زيادة القدرة التنافسية تسعى الإدارة أن تبني برامج خاصة تساعد على زيادة القدرة التنافسية لها مقارنة بالقدرة التنافسية للمنشأة الأخرى ، بحيث يكون الغرض من زيادة القدرة التنافسية لأي منشأة هو تحقيق أهداف معينة وهي (الدسوقي ، ١٩٩٩ ، ص ٧١) :

أ- نمو الحجم السنوي للأرباح .

ب- نمو حجم المبيعات سنويا .

ج- نمو النصب السوقي للشركة .

د- إنخفاض حجم مردودات المبيعات .

هـ- تحقيق رضا العميل مع تحقيق الربح المخطط للشركة.

أبعاد الميزة التنافسية :

أشار (العيهار ، ٢٠٠٥ ، ص ١٧٥) أن للميزة التنافسية بعدين رئيسيين هما : التكلفة الأقل - تميز المنتج .

١- التكلفة الأقل : معناها قدرة المنظمة على تصميم ، تصنيع ، تسويق منتج أقل تكلفة بالمقارنة مع المنظمات المنافسة ، مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق عوائد أكبر ، ولتحقيق هذه الميزة فإنه لابد من فهم الأنشطة الحرجة في حلقة أو سلسلة القيمة في المنظمة ، والتي تعد مصدرا هاما للميزة التكلفة .

٢- تميز المنتج : معناها قدرة المنظمة على تقديم منتج متميزا وفريدا ، وله قيمة مرتفعة من وجهه نظر العميل " جودة أعلى " ، خصائص خاصة بالمنتج ، خدمات ما بعد البيع ، لذا يصبح من الضروري فهم المصادر المحتملة لتميز المنتج من خلال أنشطة حلقة القيمة وتوظيف قدرات وكفاءات المنظمة لتحقيق جوانب التميز .

محددات الميزة التنافسية :

تحدد الميزة التنافسية للمنظمة من خلال بعدين هما :

أ- حجم الميزة التنافسية . ب- نطاق التنافس أو السوق المستهدف .

حجم الميزة التنافسية :

يتحقق للميزة التنافسية سمة الاستمرارية، إذا أمكن للمنظمة المحافظة عليها من التقليد من قبل المنظمات المنافسة ، وبشكل عام كلما كانت الميزة اكبر كلما تطلبت جهوداً أكبر .

أوضح (خليل ، ١٩٩٨ ، ص٨٦) أن للميزة التنافسية دودة حياة ، حيث تستمر هذه الميزة مادام المنافسون غير قادرين على تقليدها أو تجاوزها، لكن في ظل التغيير السريع والمعقد للبيئة أصبح من الصعب حماية المزايا، وفي حالة ما إذا قلدت أو تجاوزت من قبل المنافسين تصبح مكلفة ، ومنه المبدع لا يستفيد من الميزة ، إلا لوقت محدد ، إلى حين إطلاق المنافس لسياسة هجومية ، فتبدأ هذه الأخيرة بالزوال ومنه عليه خلق ميزة جديدة أو القيام بتجديد الميزة التنافسية الحالية بأحداث تعديلات عليها .

نطاق التنافس أو السوق المستهدف :

يعبر عن مدى اتساع أنشطة وعمليات الشركة بغرض تحقيق مزايا تنافسية ، فنطاق النشاط على مدى واسع يمكن أو يحقق وفورات في التكلفة عن الشركات المنافسة ومن أمثلة ذلك الاستفادة من تقديم تسهيلات إنتاج مشتركة، خبرة فنية واحدة، استخدام نفس منافذ التوزيع لخدمة قطاعات سوقية مختلفة أو مناطق مختلفة أو صناعات مترابطة وفي مثل هذه الحالة تتحقق اقتصاديات المدى وخاصة في حالة وجود علاقات متداخلة ومترابطة بين القطاعات السوقية أو المناطق أو الصناعات التي تغطيها عمليات الشركة ومن جانب آخر يمكن للنطاق الضيق تحقيق ميزة تنافسية من خلال التركيز على قطاع سوق معين وخدمته بأقل تكلفة أو تقديم منتج مميز له (العيهار ، ٢٠٠٥ ، ص١١٣) .

وأشار (خليل ، ١٩٩٨ ، ص٨٦) بأن هناك أربعة أبعاد لنطاق التنافس ممن شأنها التأثير على الميزة التنافسية وهي(القطاع السوقي ، النطاق الرأسي ، النطاق الجغرافي ، نطاق الصناعة) ويمكن تناولها على النحو التالي :

١- نطاق القطاع السوقي: يعكس مدى تنوع مخرجات الشركة والعملاء الذين يتم خدمتهم وهنا يتم الاختيار ما بين التركيز على قطاع معين من السوق أو خدمة كل السوق .

٢- نطاق الرأسي : يعبر عن مدى أداء الشركة لا نشاطها داخليا (قرار الصنع) أو خارجيا بالاعتماد على مصادر التوريد المختلفة (قرار الشراء) فالتكامل الرأسي المرتفع بالمقارنة مع المنافسين قد يحقق مزايا التكلفة الأقل أو التمييز ومن جانب آخر يتيح التكامل درجة أقل من المرونة للشركة في تغيير مصادر التوريد أو منافذ التوزيع في حالة التكامل الرأسي الأمامي .

٣- نطاق الجغرافي : يمكن عند المناطق الجغرافية أو الدول التي تنافس فيها الشركة ويسمح النطاق الجغرافي للشركة بتحقيق مزايا تنافسية من خلال المشاركة في تقديم نوعية واحدة

من الأنشطة والوظائف عبر عدة مناطق جغرافية مختلفة ، حيث يتم تقديم منتجاتها أو خدماتها في كل ركن من أركان العالم .

٤- نطاق الصناعة : يعبر عن مدى الترابط بين الصناعات التي تعمل في ظلها الشركة فوجود روابط بين الأنشطة المختلفة عبر عدة صناعات من شأنه خلق فرص لتحقيق مزايا تنافسية عديدة فقد يمكن استخدام نفس التسهيلات أو التكنولوجيا أو الأفراد أو الخبرات عبر الصناعات المختلفة التي تنتمي إليها الشركة .

الاستراتيجيات التنافسية العامة :

تعد استراتيجية التنافس أساس الميزة التنافسية ، وتتعلق بالمركز التنافسي للوصول إلى تحسين وزيادة رضا العملاء الذي يعد عاملاً أساسياً في نجاح الاستراتيجية .

أ. عرف (عاشور ، ٢٠١١ ، ص ٣٧٢) استراتيجية التنافس على أنها مجموعة محددة من التصرفات التي يتم تصميمها لتحقيق ميزات تنافسية بالنسبة لمنتجات أو أسواق معينة سعياً وراء تحقيق أهداف معينة .

ب. عرف (صالح ، ٢٠٠٠ ، ص ٧١) مجموعة متكاملة من التصرفات تؤدي إلى تحقيق ميزة تنافسية .

ج. عرف (Homgenr,2006,p.456) بأنها كيف تحقق المنشأة المقابلة بين قدرتها وإمكانياتها مع الفرص المتاحة في السوق ، وذلك لتحقيق أهدافها .

د. كما عرف (خليل ، ١٩٩٨ ، ص ٨٠) على أنها مجموعة متكاملة من التصرفات تؤدي إلى تحقيق ميزة متواصلة ومستمرة عن المنافسين وتحدد استراتيجية التنافس من خلال ثلاث مكونات أساسية وهي :

١- طريقة التنافس : وتشمل استراتيجية المنتج واستراتيجية الموقع واستراتيجية التسعير واستراتيجية التوزيع واستراتيجية التصنيع .

٢- حلبة التنافس : وتشمل اختيار ميدان التنافس والأسواق والمنافسين .

٣- أساس التنافس : ويشمل الأصول والمهارات المتوفرة لدى المنشأة والتي تعتبر أساس الميزة التنافسية المتواصلة والأداء في الأجل الطويل .

وتسعى المنشأة إلى كسب الميزات التنافسية من خلال ثلاث استراتيجيات تنافسية لكل منها مقدمات وقواعد خاصة تؤدي جميعها إلى خلق المزايا التنافسية (عيسى ، ٢٠٠١ ، ص ص ٥٣-٥٤) (باسيلي ، ٢٠٠١ ، ص ص ١١٩-١٢٠) (عبدالحليم ، ٢٠٠٠ ، ص ١٦١)

(porter,1990,p.39) وهم :

أ - استراتيجية ريادة التكلفة . ب- استراتيجية تميز المنتج . ج- استراتيجية التركيز .
أولاً : استراتيجية ريادة التكلفة

تقوم هذه الاستراتيجية على إنتاج منتج معين أو تقديم خدمة للعملاء وبتكلفة أقل من المنافسين فالمنشأة التي تتبنى هذه الاستراتيجية تركز مجهودها على خفض التكاليف وبالتالي تحقيق ميزة تكلفية وسعريّة في السوق (طيفور ، ٢٠١٢ ، ص ١٥٢٥) .

١- تهدف هذه الاستراتيجية إلى تحقيق التكلفة الأدنى في صناعة معينة من خلال تطبيق مجموعة من السياسات الوظيفية التي من شأنها خفض التكاليف ، دون الماس بجودة المنتج، وتتطلب استراتيجية قيادة التكلفة بناء مكتفا لاستغلال اقتصاديات الحجم ، وتتبع مستمر لخفض التكاليف من خلال الخبرة والسيطرة على التكاليف الغير مباشرة وتقليل التكاليف في مجالات البحث والتطوير ، الخدمات، المبيعات ، الإعلانات إلخ .

- ٢- تشكل هذه الاستراتيجية حاجز دفاعي أمامي قوى المتنافسين، حيث إذا حاول المنافسون خفض تكاليفهم بطريقة غير كفى فسيكون ذلك على حساب التضحية بأرباحهم مما يؤدي إلى خروجهم من السوق على المدى البعيد، أو إذا قرر المنافسون البقاء على الوضع الحالي لهم فلن يتمكنوا من المنافسة بسبب ارتفاع التكاليف لديهم وبالتالي ارتفاع أسعار سلعهم .
 - ٣- كما تشكل هذه الاستراتيجية حاجز دفاعي أمام القوة التفاوضية للمستهلكين، فعادة ما تنادى جمعيات حماية المستهلك بخفض الأسعار مقارنة بأقرب المنافسين الحاليين للمنظمة فإذا كانت المنظمة لديها أقل الأسعار فلن يكن هناك أية مطالب .
 - ٤- وفي الوقت نفسه ستوفر هذه الاستراتيجية شيئاً من المرونة أمام أي ارتفاع في أسعار مستلزمات الإنتاج (المدخلات اللازمة لعملية الإنتاج) حيث أنها تمكن المنظمة من تعويض فرق الأسعار من خلال خفض التكاليف في أنشطة أخرى .
 - ٥- كما أنها تشكل حاجزاً قوياً أمام أي محاولة لدخول السوق من قبل المنافسين جدد يستطيعون تحقيق أي ميزة في التكاليف أو في اقتصاديات الحجم .
 - ٦- فإن هذه الاستراتيجية تحمي المنظمة من خطر وجود السلع البديلة التي من الممكن أن تنافس سلعها، حيث ان خفض سعر أي سلعة بديلة سيكون على حساب جودة السلعة أو المنفعة التي تحققها للمستهلك.
- وأشار (هاشم ، ٢٠٠٣ ، ص ٢١٨) يتطلب تحقيق هذه الاستراتيجية في السوق أن المنظمة تمتع الآتي :

ثانياً : استراتيجية تميز المنتج

- أ- تصميم المنتجات بطريقة تضمن سهولة تصنيعها حفاظاً على التكاليف المنخفضة، وكذلك العمل على إنتاج مجموعة سلعية متكاملة وذلك لضمان توزيع التكاليف على أكبر قدر ممكن من المنتجات مما يجعل نصيب كل منتج من هذه التكاليف قليلاً.
 - ب- العمل على خدمة كل المجموعات الرئيسية من المستهلكين من أجل بناء أكبر حصة سوقية ممكنة ، ان الاعتماد على الحصة السوقية الكبيرة هو حجر الأساس في هذه الاستراتيجية كون المنظمة ستضحي بنسبة الربح، فإذا فشلت المنظمة في السيطرة على الحصة السوقية سيؤدي ذلك إلى تدهور أدائها ويحدث الآتي :
- ١) تقليد سياسات التكلفة الأدنى من قبل المنافسين .
 - ٢) عدم القدرة على إدراك المتغيرات التسويقية الأخرى والمتعلقة بالمتطلبات السلعية بسبب التركيز على الكلفة .

- المنتج منفردا وتميزا عن غيره من المنتجات، مما يضعه في المرتبة الأولى بين المنتجات المثيلة.
- ٢- وبالتالي فإن المنشأة التي تقوم باتباع هذه الاستراتيجية تهدف إلى تقوية مركزها التنافسي من خلال تمييز منتجاتها وخدماتها عن منافسيها مما يستدعي ضرورة الاهتمام ببحوث وتطوير منتجاتها وخدماتها مع سرعة تلبية احتياجات عملائها، وقد يؤدي هذا التمييز إلى ارتفاع التكلفة في بعض الأحيان ولكن الاستفادة التي تحصل عليها المنشأة تكون أكبر من هذه التكاليف الزائدة.
- ٣- تشكل استراتيجية التميز حاجزا أمام القوى التنافسية المختلفة فتطبيق هذه الاستراتيجية ينتج عنه نوع من الولاء لمنتج المنظمة وانخفاض الحساسية اتجاه السعر بالنسبة للمستهلكين مما يؤدي إلى صعوبة تحول المستهلكين إلى سلعة أخرى .
- ٤- كما تمكن هذه الاستراتيجية المنظمة من زيادة أرباحها الحدية وبالتالي يجنبها الحاجة إلى تخفيض تكاليف منتجاتها فالولاء للسلعة الناتج عن الإشباع حاجات معينة لدى المستهلكين يعوض الحاجة لدى المنظمة لبناء الحصة السوقية الكبيرة .
- ٥- كما أن الولاء لسلعة المنظمة يعتبر عائق أمام أي محاولة للمنافسين لدخول السوق بسلع جديدة ، ويعتبر مصدر قوى أمام القوى التفاوضية للمستهلكين حيث لا يوجد هناك سلع تتمتع بنفس مزايا سلعة المنظمة لتتم المقارنة بينهما .
- ٦- ولتحقيق استراتيجية التميز تتعدد المجالات التي يمكن أن تستخدمها المنشأة، منها تقديم منتجات جديدة، تنوع خدمات ما بعد البيع، تقديم سمات وخصائص فريدة في المنتج، والاهتمام بالبحوث والتطوير بما يحقق الجودة .
- يرى (درويش، ٢٠٠٦ ، ص٢٨) وجود قصور في هذه الاستراتيجية يتمثل فيما يلي:
- ١) فرق السعر العالي بين المنافسين الذين يستخدمون استراتيجية الكلفة الأدنى على المنظمة بحيث لا تستطيع المنظمة أن تحافظ على الولاء لسلعتها بسبب هذا الفرق
 - ٢) عندما تصبح حاجات المستهلكين أكثر تعقيدا من عدم قدرة المنظمة على تلبية تلك الاحتياجات
 - ٣) تقليد سلع المنظمة.
 - ٤) الفشل في تحديد تكاليف تمييز المنتج.
- ثالثا: استراتيجية التركيز:
- بالرغم من ان كل استراتيجية ريادة التكلفة وتميز المنتج تهدفان إلى تحقيق أهداف المنشأة من خلال التعامل مع السوق بأكمله، فإن استراتيجية التركيز تستهدف تحقيق أهدافها من خلال قصر التعامل على قطاع معين من السوق فقط ، وتعتمد هذه الاستراتيجية على افتراض قدرة المنشأة على خدمة هذا القطاع بطريقة أكفأ وأكثر فاعلية من منافسيها الذين يتعاملون مع قطاعات أكبر في السوق، ونتيجة لذلك تستطيع تحقيق التميز بمقابلة احتياجات هذا القطاع من السوق بطريقة أفضل، أو تحقيق أقل التكاليف في خدمة هذا القطاع أو تحقيق الهدفين معا وذلك على النحو الآتي:

(عبدالمتعال، ٢٠٠٩، ص٢٤) (Thompson, at

.al.,2003)

- ١- تهتم استراتيجية التركيز على اختيار قطاع من السوق أو شريحة من العملاء دون غيرهم بدلا من التعامل مع السوق بأكمله، والتركيز على الوفاء باحتياجاتهم المتميزة التي تختلف عن احتياجات باقي العملاء، من خلال تخصيص خطوط إنتاجية لمنتج محدد أو التركيز على سوق معين.
 - ٢- ويتمثل الهدف من هذه الاستراتيجية في تحقيق التفوق في خدمة العملاء الذين قامت المنشأة بالتركيز عليهم وتلبية رغباتهم واحتياجاتهم مقارنة بالمنشآت المنافسة التي تقدم المنتجات المتشابهة والمنافسة.
 - ٣- وتقوم هذه الاستراتيجية بالأساس على إمكانية قيام المنظمة بخدمة هدفها الاستراتيجية الصغير (السوق الضيق) بشكل أكثر فعالية أو فعالية أو كفاءة مما يقدمه المنافسون أثناء قيامهم بتغطية كامل السوق.
- أوضح (أحمد، ٢٠٠٩، ص ص ٢٤- ٢٥) قد تتعرض المنشأة التي تتبع هذه الاستراتيجية للمخاطر التالية:
- ١) احتمال توافر طرق للمنافسين يستطيعون بها مضاهاة منتجات المنشأة التي تتبع استراتيجية التركيز في خدمة الشريحة التسويقية بنفسها.
 - ٢) تحول اتجاهات وأذواق هذه الشريحة بمرور الوقت نحو المواصفات والخصائص السائدة في عملاء السوق ككل.
 - ٣) يصبح هذا القطاع التسويقي أكثر جاذبية للعديد من المنشآت المنافسة، الأمر الذي عنى توزيع أرباح هذا القطاع التسويقي على عدد أكبر من المنشآت التي تتقاسم أرباحه.
 - ٤) عدم وضوح الفرق بين سلع المنظمة و سلع المنافسين الذين يخدمون السوق الكامل.
- ٨/٢/٣ دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تدعيم القدرة التنافسية من خلال تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة:
- يتضح لدى الباحثة بأنه يمكن مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في توفير المعلومات والبيانات المناسبة عن نقاط القوة والضعف الداخلية وكذلك الفرص والتهديدات التكلفة في البيئة الخارجية، مما يؤكد على أهمية دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تدعيم القدرة التنافسية من خلال استراتيجية زيادة التكلفة من خلال استراتيجية زيادة التكلفة و مرحلة تطبيق استراتيجية زيادة التكلفة.
- ولقد أشار (عاشور، ٢٠١١، ص ٥١٠) أنه في مرحلة بناء استراتيجية زيادة التكلفة فإن طبيعة هذه المرحلة تستلزم ضرورة التعرف على نقاط القوة والضعف في هيكل التكاليف الداخلي للشركة من خلال دراسة وتحليل عناصر التكاليف المختلفة وفقا للعديد من أسس تصنيف التكاليف، وذلك بهدف التعرف على نقاط الضعف في الأداء التكاليف بالشركة لمحاولة تصحيحها أو تلافيها مستقبلا. وإنه يلزم أيضا تحديد الفرص التكاليفية والتهديدات التكاليفية في البيئة المحيطة بالمنظمة، خاصة ما يتعلق بالمنافسين والموردين والعملاء. بينما أشار (هاشم، ٢٠٠٣، ص ٢٢٤) انه في مرحلة بناء استراتيجية زيادة التكلفة يمكن لأسلوب التكلفة المستهدفة أن يلعب دورا هاما وحيويا من خلال المساهمة في ما يلي :

أ- توفير قدر كبير من البيانات والمعلومات الخاصة بنقاط القوة والضعف التكاليف الداخلية للمنشأة، لما يقوم عليه أسلوب التكلفة المستهدفة من دراسة وتحليل سلسلة القيمة الداخلية بالمنشأة، والتعرف على العلاقات الفنية والتكلفية بين مراكز وخطوط الإنتاج والوقوف على الأهمية النسبية التكاليفية لكل نشاط، واستبعاد الأنشطة الفنية التي تحدث تكلفة ولا تضيف قيمة للمنتج،

ب- كما يمكن لأسلوب التكلفة المستهدفة التعرف على الفرص والتهديدات التكاليفية في البيئة الخارجية الخاصة بالمنافسين والموردين والعملاء. الخ حيث يمكن لأسلوب التكلفة المستهدفة وبالاعتماد على سلسلة القيمة دراسة وتقييم الأداء التكاليفي لكل من (المنافسين والموردين والوكلاء والموزعين والعملاء... الخ) الفئات التي تتعامل معها المنشأة، والتعرف على هيكل التكاليف لديهم، وكذلك ربط هيكل التكاليف لديهم بما يتبعون من طرق وأساليب في أداء (أنشطة الإنتاج والتوزيع. الخ) وكذلك من خلال دراسة المنافسين والموردين والعملاء يمكن التعرف على المنتجات البديلة وتكلفة كل منها وآثار كلا منها على الأداء التكاليفية للمنشأة ومدى مساهمة كل منتج في نجاح استراتيجية زيادة التكلفة.

ج- كما تناولت دراسة (محمد، ٢٠٠٣، ص ٢٢٤) أسلوب التكلفة المستهدفة مرحلة تطبيق استراتيجية زيادة التكلفة حيث أن التطبيق الجيد لاستراتيجية زيادة التكلفة يعتبر هو العامل الأساسي في تحقيق أهداف هذه الاستراتيجية خاصة فيما يتعلق بالتميز على المنافسين في إنتاج منتجات بتكلفة منخفضة، كذلك فإن عدم التطبيق الجيد للاستراتيجية قد يؤدي إلى فشلها حتى وإن توافرت مقومات نجاحها وفيما يتعلق باستراتيجية زيادة التكلفة فإن تطبيقها يستلزم إجراء ثلاثة خطوات أساسية وهي :

(١) تحديد الأهداف التكاليفية لاستراتيجية زيادة التكلفة : يسهم أسلوب التكلفة المستهدفة في هذه المرحلة في التحديد المسبق للتكلفة المطلوب تحقيقها عند إنتاج المنتج .

(٢) تحديد السياسات والبرامج اللازمة لتطبيق الاستراتيجية : يسهم أسلوب التكلفة المستهدفة في هذه المرحلة بتوفير البيانات التكاليفية اللازمة لتحديد السياسات والبرامج الخاصة ببدائل برامج التطوير والبحوث والتصميمات المختلفة وتكلفة كل منها فضلا عن توفير البيانات التكاليفية عن الموردين والعملاء .

(٣) المساهمة في ترشيد تخصيص الموارد لتحقيق الأهداف التكاليفية : يسهم أسلوب التكلفة المستهدفة في هذه المرحلة تحديد مستوى الإنتاجية ومستوى التحسن المطلوب في الجودة ومستوى السرعة المطلوبة في طرح المنتجات في الأسواق وتحديد أبرز الأنشطة التي تؤثر في الإنتاج وتحديد مجالات تحسين التكلفة الهامة والأقل أهمية .

أكدت دراسة (منصور ، ٢٠٠٢، ص ٢٠) أنه إذا تم تقييم استراتيجية زيادة التكلفة من منظور نموذج عوامل بورتر الخمسة باعتباره من أكثر النماذج قبولا في تقييم الاستراتيجيات، فسوف نجد أن هذه الاستراتيجية جديرة بتحقيق العديد من المزايا بشكل كبير وذلك على النحو التالي :

أ- بالنسبة للمنافسة والتهديد المحتمل من المنافسين: نجد أن استراتيجية زيادة التكلفة توفر حماية للشركة الرائدة لما تحققه من مزايا انخفاض التكلفة على النحو السابق توضيحه .

ب- بالنسبة للتهديد المحتمل من الموردين: كذلك تكون الشركة رائدة التكلفة أقل تأثرا من منافسيها إذا ما ارتفعت أسعار المدخلات بسبب وفورات التكلفة المحققة خاصة وأن استراتيجية زيادة التكلفة تتطلب الاستحواذ على حصة كبيرة من السوق مما يستلزم معه الشراء بكميات كبيرة نسبيا ، وهو أمر يدعم ويزيد من القوة التفاوضية للشركة الرائدة في مواجهه الموردين .

ج- بالنسبة للتهديد المحتمل من المشتريين المؤثرين : نجد أن استراتيجية ريادة التكلفة تتطلب وجود مشتريين أقوياء ، وبالتالي يكون هناك اتفاقيات طويلة الأجل مما يقلل من هذا التهديد

د- بالنسبة للتهديد المحتمل من ظهور منتجات بديلة في السوق : تستطيع الشركة رائدة التكلفة التعاون مع هذا التهديد من خلال تخفيض الأسعار لحسم المنافسة والمحافظة على الحصة السوقية للشركة .

هـ- بالنسبة للتهديد المحتمل من دخول منافسين جدد: نجد أن العديد من المزايا التي تحققها استراتيجية ريادة التكلفة تساهم في وضع العديد من العوائق أمام دخول منافسين جدد، بسبب عدم قدرة المنافسين الجدد على المنافسة لان الشركة رائدة التكلفة تحقق تكاليف منخفضة وبالتالي تستطيع عرض أسعار أقل .

٤ - الدراسة الميدانية :

هدف الدراسة الميدانية :

يهدف هذا الفصل إلى عرض مناقشة نتائج الدراسة الميدانية من خلال تحليل البيانات الأولية الخاصة بهذه الدراسة بدءاً بتقييم درجة الثبات والمصدقية في المقاييس التي اعتمدت عليها الدراسة الميدانية ، ثم التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة، بالإضافة إلى تقديم ملخص عن نتائج اختبار الفروض .

فروض الدراسة :

يتمثل فروض الدراسة التي تم اختبارها في هذه الدراسة الميدانية وفي ضوء طبيعة ومشكلة وأهداف البحث يمكن صياغة الفرض البحث على النحو التالي :

الفرض الأول : لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة Target Costing (TC) لتحقيق استراتيجية ريادة التكلفة Cost Leadership Strategy .

الفرض الثاني : لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق استراتيجية التمييز Discrimination strategy .

الفرض الثالث : لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ليحقق استراتيجية أفضل تكلفة Best Cost Provider Strategy .

مجتمع وعينة الدراسة :

أ- يقتصر مجتمع الدراسة محل البحث على الشركة القابضة للقطن والغزل والنسيج ، حيث تتكون الشركة القابضة للقطن والغزل والنسيج من ٣٣ شركة للغزل والنسيج في جمهورية مصر العربية .

ب- تقتصر عينة الدراسة على عدد ١٩ شركة من شركات قطاع الغزل والنسيج .

ج- تقتصر فئة الدراسة على كل من : رئيس القطاع - مدير عام - مدير إدارة - رئيس القسم - معدلات الاستجابة للعاملين بمصانع الغزل والنسيج في جمهورية مصر العربية الخاضعة للدراسة .

جدول (١)

معدلات الاستجابة للعاملين بالشركة القابضة ومصانع الغزل والنسيج في جمهورية مصر العربية الخاضعة للدراسة

م	شركة الغزل والنسيج	حجم العينة	عدد القوائم التي تم	قوائم الاستقصاء	القوائم الصالحة	نسبة الاستجابة
---	--------------------	------------	---------------------	-----------------	-----------------	----------------

	للتحليل الإحصائي	الغير مستوفاه	تجميعها			
٧٠%	٣١٣	٣٤	٣٥٧	٤٤٨	العاملين	١

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

توصيف مجتمع الدراسة :

قامت الباحثة بوصف البيانات التي تم الحصول عليها من قائمة الاستقصاء وذلك من خلال حساب التكرارات والنسبة المئوية للمتغيرات الديموجرافية موضع الاهتمام بقائمة الاستقصاء وهم الجنس، العمر، المؤهل العلمي ، سنوات الخبرة وأخيراً التخصص . كما هو مبين بالجدول رقم (٢) .

جدول (٢)

توزيع مفردات مجتمع البحث وفقاً للخصائص الديموجرافية

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية %
الجنس	ذكر	168	53.7
	أثني	145	46.3
	الإجمالي	313	100.0
العمر	أقل من ٣٠ سنوات	93	29.7
	من ٣٠ لأقل من ٤٠ سنة	80	25.6
	من ٤٠ سنة لأقل من ٥٠ سنة	71	22.7
	أكثر من ٥٠ سنة	69	22.0
الإجمالي	313	100.0	
المؤهل العلمي	أقل من البكالوريوس	80	25.6
	درجة البكالوريوس	78	24.9
	درجة الماجستير	75	24
	درجة الدكتوراه	80	25.6
الإجمالي	313	100	
سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	58	18.5
	من ٥ إلى ١٠ سنوات	58	18.5
	من ١١ إلى ١٥ سنة	64	20.4
	من ١٦ إلى ٢٠ سنة	70	22.4
	أكثر من ٢٠ سنة	63	20.1
الإجمالي	313	100.0	
التخصص	رئيس القطاع	82	26.2

20.4	64	مدير عام
30.4	95	مدير إدارة
23.0	72	رئيس القسم
100.0	313	الاجمالي

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول السابق ما يلي :

أ- توصيف مجتمع الدراسة من حيث الجنس :
يتضح من واقع البيانات أنه قد بلغ عدد الذكور ١٦٨ فرد وهو ما يمثل ٥٣.٧% من عينة الدراسة ، في حين بلغ عدد الإناث ما يمثل ٤٦.٣% من عينة الدراسة وعددهم ١٤٥ .

ب- توصيف مجتمع الدراسة من حيث العمر :
يتضح من واقع البيانات ومن الجدول السابق أن النسبة الكبيرة من أصحاب العمر أقل من ٣٠ سنوات حيث بلغ عددهم ٩٣ موظف وهو ما يمثل ٢٩.٧% من عينة البحث ، في حين بلغ أقل الأعمار عمل وهم أكثر من ٥٠ سنة وهو ما يمثل ٢٢% من عينة البحث .

ج- توصيف مجتمع الدراسة من حيث المؤهل العلمي :
يتضح من واقع البيانات ومن الجدول السابق أن النسبة الكبيرة من أصحاب المؤهل العلمي أقل من البكالوريوس ودرجة الدكتوراه حيث بلغ عددهم ١٦٠ موظف وهو ما يمثل ٥١.٢% من عينة البحث مناصفة بينهم ، في حين بلغ أقلهم مؤهل علمي درجة الماجستير وهو ما يمثل ٢٤% من عينة البحث .

د- توصيف مجتمع الدراسة من حيث سنوات الخبرة :
يتضح من واقع البيانات ومن الجدول السابق أن النسبة الكبيرة من أصحاب سنوات الخبرة من ١٦ إلى ٢٠ سنة حيث بلغ عددهم ٧٠ موظف وهو ما يمثل ٢٢.٤% من عينة البحث ، في حين بلغ أقل من ١٠ سنوات ما يمثل ٣٧% من عينة البحث .

هـ- توصيف مجتمع الدراسة من حيث التخصص :
يتضح من واقع البيانات ومن الجدول السابق أن النسبة الكبيرة من أصحاب تخصص مديري التسويق حيث بلغ عددهم ٩٥ موظف وهو ما يمثل ٣٠.٤% من عينة البحث ، في حين بلغ أقلهم مديري (محاسب) التكاليف ما يمثل ٢٠.٤% من عينة البحث وعددهم ٦٤ محاسب .

تقييم صدق المقاييس Validity Assessment :

أ- نتائج التحليل العاملي لمقياس أسلوب التكلفة المستهدفة :
أظهرت نتائج اختبار Bartlett's أن قيمته تساوى (٥٣٣.٩٨٦) وهى قيمة كبيرة ومستوى معنوية (٠.٠٠٠) أى لا توجد ارتباطات معنوية على الأقل بين بعض المتغيرات الخاضعة للاختبار والمتعلقة بقياس التكلفة المستهدفة تكفى لاستخدام التحليل العاملي كما هو موضح بالجدول رقم (٣) .

جدول (٣)

نتائج اختبار Bartlett's لمقاييس المستخدمة في الدراسة الخاصة بالتكلفة المستهدفة

مقاييس التكلفة المستهدفة		
533.986	مربع (كا)	اختبار Bartlett's
٠,٠٠٠	المعنوية	

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

ويوضح الجدول رقم (٣) نتائج التحليل العاملي لمقاييس التكلفة المستهدفة المكون من (١٦) عبارة كما يلي :

جدول (٤)

**العوامل الرئيسية المستخرجة من المتغيرات الأصلية للتكلفة المستهدفة
(مخرجات أسلوب تحليل العاملى Factor Analysis)**

عامل (١)	المتغيرات الأصلية للتكلفة المستهدفة
.661	في الواقع العملي يعد محاسبين التكاليف في المنشآت الصناعية المصرية على دراية بكيفية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
.677	يمكن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على جميع تكاليف المنتجات التى تنتجها المنشأة في جميع مراحل المنتج المختلفة
.681	يمكن أعداد أسلوب التكلفة المستهدفة لتشمل التكاليف التى تحدث للمنتج مثل تكاليف التصميم والتخطيط والتطوير والإنتاج والبيع
.597	يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تحفيز فريق العمل على الابتكار والإبداع
.665	يسهم أسلوب التكلفة المستهدفة في مواكبة التطورات الحديثة في تصميم المنتج
.662	يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على إيجاد فريق عمل متكامل يسهم بطوير المنتج في المنشأة
.591	استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على استبعاد عناصر التكلفة التى لا توفر للعميل ميزة أو منفعة مما يحسن من أسعار المنتجات
.594	استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تسعير المنتجات يسهم في التخطيط للربحية وإدارة التكلفة
.707	استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يحدد عناصر التكاليف المرتبطة بكل مرحلة من مراحل حياة المنتج
.752	يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة في تخطيط التكلفة والربح على تحديد سعر البيع المستهدف، ثم خصم الربح المستهدف
.672	يحقق أسلوب التكلفة المستهدفة التحسين المستمر للتكلفة من خلال التحسينات الإضافية التى تتم من خلال تطوير وتصميم المنتجات وتحسين وظائفها
.739	يعتمد تحديد وتقدير سعر البيع المستهدف على استراتيجيات التسعير
.669	يعتمد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على دراسة بحوث السوق وتحديد متطلبات العملاء والسعر السوقي المستهدف
.716	يعتمد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف في مرحلة تصميم

	المنتج بنسبة ٨٠% أكثر من مرحلة الإنتاج
694.	يعتمد تحديد وتقدير سعر البيع المستهدف على استراتيجية الاختراق للتسعير
582.	يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على اتخاذ القرارات الخاصة بقبول منتج جديد أو رفضه من خلال اختيار التصميم الذي يحقق أقل تكلفة مقارنة بالمنافسين.
40.358	نسبة التباين الذي تم تفسيره لكل عامل مستخرج
40.358	النسبة التجميعية للتباين لجميع العوامل المستخرجة

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

بناءً على مخرجات أسلوب التحليل العاملي تم استخراج عامل رئيسي من أبعاد المقياس الكلي الخاضع للاختبار والذي يمثل المتغيرات الأصلية في قائمة الاستقصاء والمتعلقة لأسلوب التكلفة المستهدفة تشتمل على عامل و(١٦ متغيراً) ، وبلغت نسبة التباين الكلي التي تفسرها تلك العوامل (٤٠.٣٥٨%) ، ويشكل العامل على أساس معاملات التحميل والتي تقرر أن تكون (٠.٥٠) أو أكثر لأي متغير بشرط أن يكون التحميل على عامل واحد فقط (المرسي، ١٩٩٩، ص١٤٨). وفي ضوء تلك النتائج ساهم هذا العامل في تفسير حوالي ٤٠.٣٥٨% من التباين الكلي في البيانات الأصلية التي خضعت للتحليل، وبالتالي فإن هذه النتيجة تشير إلى نجاح أسلوب تحليل العوامل في استخراج العوامل الرئيسية في البيانات الخاضعة للتحليل. (انظر الجدول رقم ٤) .

ب- نتائج التحليل العاملي استراتيجية زيادة التكلفة (المتغير التابع) :

أظهرت نتائج اختبار Bartlett's أن قيمته تساوي (٤٨٥.٢٨٦) وهي قيمة كبيرة ومستوى معنوية (٠.٠٠٠) أي لا توجد ارتباطات معنوية على الأقل بين بعض المتغيرات الخاضعة للاختبار و المتعلقة بقياس استراتيجية زيادة التكلفة تكفي لاستخدام التحليل العاملي كما هو موضح بالجدول رقم (٥) .

جدول (٥)

نتائج اختبار Bartlett's للمقاييس المستخدمة في الدراسة الخاصة باستراتيجية زيادة التكلفة

مقاييس التكامل		
٤٨٥,٢٨٦	مربع (٢٤)	اختبار Bartlett's
٠,٠٠٠	المعنوية	

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

ويوضح الجدول رقم (٦) نتائج التحليل العاملي لاستراتيجية زيادة التكلفة المكون من (٢١) عبارة كما يلي :

جدول (٦)

العوامل الرئيسية المستخرجة من المتغيرات الأصلية لاستراتيجية زيادة التكلفة
(مخرجات أسلوب تحليل العاملي Factor Analysis)

عامل	المتغيرات الأصلية لاستراتيجية زيادة التكلفة
------	---

(١)	
589.	تعد استراتيجية زيادة التكلفة الوصول بتكلفة المنتج إلى أقل تكلفة في السوق من خلال خفض التكلفة الإنتاج بل أيضا خفض تكاليف كافة الوظائف الأخرى بالمنشأة بما فيها تكاليف البحوث والتطوير والمبيعات
576.	أسلوب التكلفة المستهدفة بما تضمنه من أدوات وإجراءات يساهم بدرجة كبيرة في نجاح رقابة وتقييم استراتيجية زيادة التكلفة.
776.	أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على إدارة التكلفة قبل حدوثها بل قبل وصول المنتج مرحلة الإنتاج يساهم في تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة.
618.	أسلوب التكلفة المستهدفة يركز من خلال دراسة الجدوى على كل عنصر من عناصر التكاليف المتوقعة وذلك أثناء مرحلة تصميم المنتج وتطوير المنتج مما يساهم في تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة.
675.	تستطع المنشأة التي تطبق استراتيجية زيادة التكلفة تحقيق أعلى حصة سوقية من السوق وتحقيق مركز تنافسي.
523.	تستطع المنشأة التي تطبق استراتيجية زيادة التكلفة تحقيق أهداف القدرة التنافسية وهو نمو حجم المبيعات سنويا
703.	تستطع المنشأة التي تطبق استراتيجية زيادة التكلفة تحقيق أهداف القدرة التنافسية وانخفاض حجم مردودات المبيعات.
661.	تستطع المنشأة التي تطبق استراتيجية زيادة التكلفة تحقيق رضا وكسب ولاء العميل للمنشأة.
714.	أسلوب التكلفة المستهدفة يلعب دور كبير في نجاح تبنى وتطبيق ورقابة وتقييم استراتيجية زيادة التكلفة.
586.	التركيز على التعلم كمدخل لاكتساب المهارات والخبرات اللازمة للعمالة والتي تعكس على انخفاض تكلفة الأجور وبالتالي خفض التكلفة الكلية لمنتج، يعد محور لتنفيذ استراتيجية زيادة التكلفة.
615.	التركيز على تصميم المنتجات يسهل تصنيعها بتكلفة منخفضة، والتشغيل وفقا لإمكانات والقدرات المتوفرة يعد محور لتنفيذ استراتيجية زيادة التكلفة
502.	الإدراك الجيد للتكاليف المتعلقة بالمنتجين والمشتريين والبحث عن مصادر توريد منخفضة التكلفة يعد محور لتنفيذ استراتيجية زيادة التكلفة
698.	استراتيجية زيادة التكلفة تشكل حاجزا قويا أمام قوى التنافسية ، اذا حاولوا خفض تكاليفهم
596.	استراتيجية زيادة التكلفة تشكل حاجزا قويا أمام دخول أي سلعة بديلة منافسه تهدد منتجات المنشأة
563.	استراتيجية زيادة التكلفة تشكل حاجزا قويا أمام دخول منافسين جدد
651.	ليحقق بناء استراتيجية زيادة التكلفة فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم بالتعرف على الفرص والتهديدات التكاليفية في البيئة الخارجية الخاصة بالمنافسين والموردين والعملاء
593.	ليحقق بناء استراتيجية زيادة التكلفة فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يوفر قدر كبير من البيانات والمعلومات الخاصة بنقاط القوة والضعف التكاليفية الداخلية بالمنشأة
689.	ليحقق بناء استراتيجية زيادة التكلفة فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم بدراسة وتحليل سلسلة القيمة الداخلية بالمنشأة والوقوف على الأهمية النسبية التكاليفية لكل نشاط واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج
706.	لتطبيق استراتيجية زيادة التكلفة فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم بتحديد الأهداف التكاليفية أي

	التحديد المسبق للتكلفة المطلوب تحقيقاً عند إنتاج المنتج .
536	لتطبيق استراتيجية زيادة التكلفة فإن أسلوب التكلفة المستهدفة تحديد السياسات والبرامج اللازمة لتطبيق الاستراتيجية من خلال توفير البيانات التكاليفية عن الموردين والعملاء .
638	لتطبيق استراتيجية زيادة التكلفة فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في ترشيد تخصيص الموارد لتحقيق الأهداف التكاليفية
33.698	نسبة التباين الذي تم تفسيره لكل عامل مستخرج
33.698	النسبة التجميعية للتباين لجميع العوامل المستخرجة

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

بناءً على مخرجات أسلوب التحليل العاملي تم استخراج عامل رئيسي من أبعاد المقياس الكلي الخاضع للاختبار والذي يمثل المتغيرات الأصلية في قائمة الاستقصاء والمتعلقة باستراتيجية زيادة التكلفة والتي تشتمل على عامل و (٢١ متغيراً) ، وبلغت نسبة التباين الكلي التي يفسرها العامل (٣٣.٦٩٨%) ، ويشكل العامل على أساس معاملات التحميل والتي تقرر أن تكون (٠.٥٠) أو أكثر لأي متغير بشرط أن يكون التحميل على عامل واحد فقط (المرسي ، ١٩٩٩ ، ص١٤٨) . وفي ضوء تلك النتائج ساهم هذا العامل في تفسير حوالي ٣٣.٦٩٨% من التباين الكلي في البيانات الأصلية التي خضعت للتحليل ، وبالتالي فإن هذه النتيجة تشير إلى نجاح أسلوب تحليل العوامل في استخراج العوامل الرئيسية في البيانات الخاضعة للتحليل . (انظر الجدول رقم ٦) .

ج- نتائج التحليل العاملي (المتغير التابع) استراتيجية التميز :

أظهرت نتائج اختبار Bartlett's أن قيمته تساوي (٥٨٤.٩٧٧٥٤٢) وهي قيمة كبيرة ومستوى معنوية (٠.٠٠٠) أي لا توجد ارتباطات معنوية على الأقل بين بعض المتغيرات الخاضعة للاختبار والمتعلقة بقياس استراتيجية التميز تكفي لاستخدام التحليل العاملي كما هو موضح بالجدول رقم (٧) .

جدول (٧)

نتائج اختبار Bartlett's للمقاييس المستخدمة في الدراسة الخاصة باستراتيجية التميز

مقاييس التكامل		اختبار Bartlett's
٥٨٤,٩٧٧٥٤٢	مربع (كا ^٢)	
٠,٠٠٠	المعنوية	

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

ويوضح الجدول رقم (٨) نتائج التحليل العاملي لمقياس استراتيجية التميز المكون من (٢١) عبارة كما يلي :

جدول (٨)

العوامل الرئيسية المستخرجة من المتغيرات الأصلية لاستراتيجية التميز

(مخرجات أسلوب تحليل العاملي Factor Analysis)

عامل (١)	المتغيرات الأصلية لاستراتيجية التميز
578	تستطيع المنشأة التي تطبق استراتيجية التميز ان تقدم منتج مختلفا عما يقدمه

	المنافسين من حيث (الشكل – اللون – الحجم- الذوق)
.585	تستطيع المنشأة التي تطبق استراتيجية التميز تحصل على كسب ثقة عملاءها من خلال المبادرة في علاج مواطن الشكاوى
.528	تستطيع المنشأة التي تطبق استراتيجية التميز في تحديد رغبات العملاء ومتطلبات السوق
.541	تستطيع المنشأة التي تطبق استراتيجية التميز تحقق القدرة التنافسية للمنشأة
.515	تستطيع المنشأة التي تطبق استراتيجية التميز صنع فروق فريدة في إنتاج المنتج عن المنافسين
.588	تستطيع المنشأة التي تطبق استراتيجية التميز التأثير الموجب على جودة حياة العميل وكسب ولاءه بصفة مستمرة
.613	توفر استراتيجية التميز الابتكاري على تقديم أفكار جديدة في مرحلة تقديم المنتج تستهدف إنتاج منتج جديد يختلف عما يقدمه المنافسين
.724	توفر استراتيجية التميز الابتكاري على الاتصال الدائم والمستمر بالعميل وذلك في مرحلة تقديم المنتج
.538	توفر استراتيجية التميز الابتكاري على المعلومات الخاصة بالمنتج المرغوب لدى العميل
.538	تحقق استراتيجية التميز التنافسي جودة المنتج وسرعة الاستجابة لطلبات العميل وذلك في مرحلة النمو
.538	تساعد استراتيجية التميز الابتكاري على تكثيف الجهود الإعلانية وزيادة الحصة السوقية للمنشأة
.644	تمكن استراتيجية التميز الابتكاري المنشأة من إضافة منتج جيد له علاقة بالمنتج القائم مما يسمح بسرعة انتشار أكبر لمنتج المنشأة
.555	استراتيجية التميز الدفاعي تجعل للمنشأة مستعدة لمواجهة الإضرابات البيئية وذلك في مرحلة النضج
.640	تساعد استراتيجية التميز الدفاعي المنشأة على السيطرة على مصادر الخامات اللازمة للإنتاج والتشغيل
.792	تساعد استراتيجية التميز الدفاعي على السيطرة على المنشآت المنافسة والسيطرة عليها وتحقيق موقف احتكاري
.829	في مرحلة النضج تقدم استراتيجية التميز الدفاعي منتج جديد ليس له علاقة بالمنتج الحالي حتى تضمن للمنشأة التوسع والانتشار
.760	استراتيجية التميز التحفظي تحاول أن تحقق للمنشأة الحفاظ على الوضع القائم في مرحلة التدهور
.566	استراتيجية التميز تشكل حاجزا قويا أمام دخول أي سلعة بديلة منافسه تهدد منتجات المنشأة و تشكل حاجزا قويا أمام دخول منافسين جدد بتقديم منتج مميز
.822	تقوم استراتيجية التميز التحفظي على إعادة هندسة وتطوير المنتج في مرحلة التدهور
.779	تعمل استراتيجية التميز التحفظي على إلغاء بعض خطوط الإنتاج للحفاظ على

	البقاء والصمود أمام المنافسين
801.	تركز استراتيجية التميز التحفظي على عدد محدد من العملاء وتثبيت المبيعات عند حجم معين للحفاظ على البقاء
33.859	نسبة التباين الذي تم تفسيره لكل عامل مستخرج
33.859	النسبة التجميعية للتباين لجميع العوامل المستخرجة

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

بناءً على مخرجات أسلوب التحليل العاملي تم استخراج عامل رئيسي من أبعاد المقياس الكلي الخاضع للاختبار والذي يمثل المتغيرات الأصلية في قائمة الإستقصاء والمتعلقة باستراتيجية التميز والتي تشتمل على عامل و(٢١ متغيراً) ، وبلغت نسبة التباين الكلي التي يفسرها ذلك العامل (٣٣.٨٥٩ %) ، ويشكل العامل على أساس معاملات التحميل والتي تقرر أن تكون (٠.٥٠) أو أكثر لأي متغير بشرط أن يكون التحميل على عامل واحد فقط (المرسي، ١٩٩٩ ، ص ١٤٨) . وفي ضوء تلك النتائج ساهم هذا العامل في تفسير حوالي ٣٣.٨٥٩ % من التباين الكلي في البيانات الأصلية التي خضعت للتحليل، وبالتالي فإن هذه النتيجة تشير إلى نجاح أسلوب تحليل العوامل في استخراج العوامل الرئيسية في البيانات الخاضعة للتحليل . (انظر الجدول رقم ٨) .

د- نتائج التحليل العاملي لمقياس (المتغير التابع) استراتيجية أفضل تكلفة :

أظهرت نتائج اختبار Bartlett's أن قيمته تساوي (٨٢١.٤١٧) وهي قيمة كبيرة و مستوى معنوية (٠.٠٠٠) أي لا توجد ارتباطات معنوية على الأقل بين بعض المتغيرات الخاضعة للاختبار والمتعلقة بقياس استراتيجية أفضل تكلفة تكفي لاستخدام التحليل العاملي كما هو موضح بالجدول رقم (٩) .

جدول (٩)

نتائج اختبار Bartlett's للمقاييس المستخدمة في الدراسة الخاصة باستراتيجية أفضل تكلفة

مقاييس التكامل		
٨٢١,٤١٧	مربع (٢١)	اختبار Bartlett's
٠,٠٠٠	المعنوية	

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

ويوضح الجدول رقم (١٠) نتائج التحليل العاملي استراتيجية أفضل تكلفة المكون من (٢١) عبارة كما يلي :

جدول (١٠)

العوامل الرئيسية المستخرجة من المتغيرات الأصلية لاستراتيجية أفضل تكلفة (مخرجات أسلوب تحليل العاملي Factor Analysis)

عامل (١)	المتغيرات الأصلية لاستراتيجية أفضل تكلفة
.771	اختيار الاستراتيجية المناسبة من قبل المنشأة يساعدها على تحقيق القدرة

التنافسية .	
.837	يعد تحليل البيئة الداخلية للمنشأة لمعرفة نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات أحد المراحل الهامة التي لا بد أن تقوم بها المنشأة لتحديد الاستراتيجية المناسبة لها "استراتيجية أفضل التكلفة ."
.782	تحقق تطبيق استراتيجية أفضل تكلفة تحقيق الأهداف القدرة التنافسية (نمو حجم الأرباح-إخفاض حجم المردودات المبيعات)
.822	لتطبيق استراتيجية أفضل تكلفة يتطلب الدمج بين استراتيجية ريادة التكلفة واستراتيجية التميز
.838	تحقق استراتيجية أفضل تكلفة دعم القدرة التنافسية من خلال تقديم منتج ذو جودة عالية وأقل تكلفة
.859	يحقق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومفهوم دورة حياة المنتج إلى تحقق استراتيجية أفضل تكلفة
.782	تقدم استراتيجية أفضل تكلفة إلى إعطاء العميل قيمة أكبر من المبلغ الذي دفعة في المنتج
.858	توفر استراتيجية أفضل تكلفة تحقيق توقعات العميل في المنتج من (الجود – المواصفات – الخصائص – السعر)
.802	لتحقيق استراتيجية أفضل تكلفة لا بد أن تمتلك المنشأة الموارد والإمكانيات لتحقيق جودة وميزة تكاليفية
.851	تؤدي استراتيجية أفضل تكلفة إلى زيادة حجم المنشأة وتساعد على السيطرة على السوق
.806	تحقيق استراتيجية أفضل تكلفة (نمو حجم المبيعات- نمو النصيب السوقي للمنشأة)
.730	تحقيق استراتيجية أفضل تكلفة هدف رضا وولاء العميل وكسب ولاء لمنتج المنشأة
.741	استراتيجية أفضل التكلفة تشكل حاجزا قويا أمام دخول أي سلعة بديلة منافسه تهدد منتجات المنشأة
.745	استراتيجية أفضل التكلفة تشكل حاجزا قويا أمام دخول منافسين جدد
.832	في الواقع العملي يتم تطبيق استراتيجية أفضل تكلفة في المنشآت الصناعية
.507	في الواقع العملي يعد محاسبين التكاليف والتسويق في المنشآت الصناعية المصرية على دراية بكيفية تطبيق استراتيجية أفضل تكلفة
.764	تمكن استراتيجية أفضل تكلفة المنشأة من الاستفادة من الاستراتيجيات التميز (استراتيجية التميز الابتكاري- استراتيجية التميز التنافسي- استراتيجية التميز الدفاعي- استراتيجية التحفز)
.800	تتمكن المنشأة التي تتبع استراتيجية أفضل تكلفة في الاستفادة من مميزات استراتيجية التميز
.798	تتمكن المنشأة التي تتبع استراتيجية أفضل تكلفة في الاستفادة من مميزات استراتيجية ريادة التكلفة

844.	تستطع المنشأة التي تطبق استراتيجيتها أفضل التكلفة تحقق أعلى معدل من الأرباح
891.	تستطع المنشأة التي تطبق استراتيجيتها أفضل التكلفة تقديم منتج ذو سعر وجودة وسرعة للتسليم أكثر تفوق من المنافسين
62.284	نسبة التباين الذي تم تفسيره لكل عامل مستخرج
62.284	النسبة التجميعية للتباين لجميع العوامل المستخرجة

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

بناءً على مخرجات أسلوب التحليل العاملي تم استخراج عامل رئيسي من أبعاد المقياس الكلي الخاضع للاختبار والذي يمثل المتغيرات الأصلية في قائمة الإستقصاء والمتعلقة باستراتيجية أفضل تكلفة والتي تشتمل على عامل و (٢١ متغيراً) ، وبلغت نسبة التباين الكلي التي يفسرها ذلك العامل (٦٢.٢٨٤%) ، ويشكل العامل على أساس معاملات التحميل والتي تقرر أن تكون (٠.٥٠) أو أكثر لأي متغير بشرط أن يكون التحميل على عامل واحد فقط (المرسي، ١٩٩٩، ص١٤٨) . وفي ضوء تلك النتائج ساهم هذا العامل في تفسير حوالي ٦٢.٢٨٤% من التباين الكلي في البيانات الأصلية التي خضعت للتحليل، وبالتالي فإن هذه النتيجة تشير إلى نجاح أسلوب تحليل العوامل في استخراج العوامل الرئيسية في البيانات الخاضعة للتحليل. (انظر الجدول رقم ١٠) .

تحليل ومناقشة نتائج اختبار الفروض :

يناقش هذا الجزء نتائج تحليل البيانات التي تم جمعها ومراجعتها ومعالجتها إحصائياً، من خلال اختبار صحة أو عدم صحة كل فرض على حده على النحو الذي يساعد على الإجابة على تساؤلات البحث ويتناول هذا الجزء نتائج التحليل الإحصائي التي توصلت إليها الدراسة فيما يتعلق باختبار صحة الفروض الخاصة بدراسة دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومفهوم دورة حياة المنتج في تدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال .

نتائج اختبار الفرض الأول :

" لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) Target Costing "

لتحقيق استراتيجية زيادة التكلفة cost leadership strategy "

ولإثبات صحة أو عدم صحة هذا الفرض قامت الباحثة باستخدام أسلوب تحليل الانحدار البسيط "Simple Regression Analysis" لما له من القدرة على بيان أثر علاقة متغير مستقل على متغير تابع ، وتوضح الباحثة فيما يأتي نتائج هذا التحليل بطريقة الانحدار البسيط لمعرفة نوع ودرجة العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقل لتحقيق استراتيجية زيادة التكلفة كمتغير تابع ، وذلك كما يأتي :

- تحليل الانحدار البسيط لمتغيرات الدراسة :

قامت الباحثة باستخدام تحليل الانحدار البسيط Simple Regression Analysis عند مستوى معنوية (٠.٠٠٠) و توضح الباحثة فيما يلي نتائج هذا التحليل بطريقة الانحدار البسيط لدراسة دور التكلفة المستهدفة على استراتيجية زيادة التكلفة وذلك على النحو الآتي :

نوع ودرجة العلاقة :

ويمكن عرض نتائج نوع ودرجة العلاقة بين دور التكلفة المستهدفة كمتغير مستقل وبين استراتيجية زيادة التكلفة بوصفها متغيراً تابعاً من خلال الجدول رقم (١١) والذي يتناول تلخيصاً لنتائج تحليل الانحدار والارتباط البسيط عن هذه العلاقة وذلك كما يلي :

جدول (١١)

نوع وقوة العلاقة بين دور أسلوب التكلفة المستهدفة على استراتيجية زيادة التكلفة (مخرجات تحليل الانحدار البسيط "Simple Regression Analysis")

معامل التحديد	معامل الارتباط	معامل الانحدار	دور التكلفة المستهدفة تأثيراً في استراتيجية زيادة التكلفة
٠.٣٨١	٠.٦١٧	٠.٥٧٩	أسلوب التكلفة المستهدفة
	٠.٦١٧		معامل الارتباط في النموذج R
	٠.٣٨١		معامل التحديد في النموذج R ²
	١٩١.٠٥٥		قيمة F المحسوبة
	(١,٣١١,٣١٢)		درجات الحرية
	٠.٠٠١ (معنوي)		مستوى الدلالة

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

وبالرجوع إلى النتائج الواردة في الجدول أعلاه نستنتج الآتي :

* مدى صلاحية النموذج المستخدم في توضيح العلاقة التأثيرية دور التكلفة المستهدفة كمتغير مستقل وبين استراتيجية زيادة التكلفة كمتغير تابع ، حيث بلغت قيمة F المحسوبة إلى (١٩١.٠٥٥) بمستوى معنوية (٠.٠٠١) مما يعني أن هذا النموذج صالح للتنبؤ بقيم المتغير التابع عند مستوى دلالة احصائية ٠.٠٠١ معنوية .

* هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وبين استراتيجية زيادة التكلفة (الخاضعة للدراسة) وأن هذه العلاقة (أشارت قيمة معامل الارتباط موجبة) ، (تمثل حوالي ٦١.٧% وفقاً للمعامل الارتباط R في النموذج) .

* تساهم أسلوب التكلفة المستهدفة (الخاضعة للدراسة) في تفسير حوالي ٣٨.١% (وفقاً لمعامل التحديد R² في النموذج من التباين الكلي) من التغير الحاصل في استراتيجية زيادة التكلفة ، أما بقية النسبة فتفسرها يرجع إلى متغيرات أخرى لم يتم إدراجها في نموذج التحليل .

* ومما تقدم فقد تقرر رفض الفرض العدم القائل " لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق استراتيجية زيادة التكلفة " وذلك بعد ما أظهر نموذج تحليل الانحدار وجود علاقة جوهريّة عند مستوى دلالة (٠.٠٠١) وفقاً لاختبار F المحسوبة ..

نتائج اختبار الفرض الثاني :

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق استراتيجية التميز

ولإثبات صحة أو عدم صحة هذا الفرض قامت الباحثة باستخدام أسلوب تحليل الانحدار البسيط "Simple Regression Analysis" لما له من القدرة على بيان أثر علاقة متغير مستقل على متغير تابع ، وتوضح الباحث فيما يأتي نتائج هذا التحليل بطريقة الانحدار البسيط لمعرفة نوع و درجة العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقل لتحقيق استراتيجية التميز كمتغير تابع ، وذلك كما يأتي :

تحليل الانحدار البسيط لمتغيرات الدراسة :

قامت الباحثة باستخدام تحليل الانحدار البسيط Simple Regression Analysis عند مستوى معنوية (0.000) وتوضح الباحث فيما يلي نتائج هذا التحليل بطريقة الانحدار البسيط لدراسة دور التكلفة المستهدفة على استراتيجية التميز وذلك على النحو الآتي :

نوع ودرجة العلاقة :

ويمكن عرض نتائج نوع ودرجة العلاقة بين دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقل وبين استراتيجية التميز بوصفها متغيراً تابعاً من خلال الجدول رقم (١٢) والذي يتناول تلخيصاً لنتائج تحليل الانحدار والارتباط البسيط عن هذه العلاقة وذلك كما يلي :

جدول (١٢)

نوع وقوة العلاقة بين دور أسلوب التكلفة المستهدفة وبين استراتيجية التميز
(مخرجات تحليل الانحدار البسيط "Simple Regression Analysis")

معامل التحديد	معامل الارتباط	معامل الانحدار	دور التكلفة المستهدفة تأثيراً في استراتيجية التميز
0.001	0.23	0.23	أسلوب التكلفة المستهدفة
	0.23		معامل الارتباط في النموذج R
	0.001		معامل التحديد في النموذج R ²
	0.166		قيمة F المحسوبة
	(1,311,312)		درجات الحرية
	0.684 (غير معنوي)		مستوى الدلالة

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

وبالرجوع إلى النتائج الواردة في الجدول أعلاه نستنتج الآتي :

* مدى صلاحية النموذج المستخدم في توضيح العلاقة التآثيرية دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقل وبين استراتيجية التميز كمتغير تابع ، حيث بلغت قيمة F المحسوبة (0.166) بمستوى معنوية (0.001) مما يعني أن هذا النموذج صالح للتنبؤ بقيم المتغير التابع عند مستوى دلالة احصائية 0.001 معنوية .

* هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وبين استراتيجية التميز (الخاضعة للدراسة) وأن هذه العلاقة (إشارة قيمة معامل الارتباط موجبة) ، (تمثل حوالي 2,3% وفقاً للمعامل الارتباط R في النموذج) .

* تساهم أسلوب التكلفة المستهدفة (الخاضعة للدراسة) في تفسير حوالي 34.6% (وفقاً لمعامل التحديد R² في النموذج من التباين الكلي) من التغير الحاصل في استراتيجية

التميز ، أما بقية النسبة فتفسيرها يرجع إلى متغيرات أخرى لم يتم إدراجها في نموذج التحليل .

* ومما تقدم فقد تقرر رفض الفرض العدم القائل " لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق استراتيجية التميز " وذلك بعد ما اظهر نموذج تحليل الانحدار وجود علاقة جوهرية عند مستوى دلالة (٠.٦٨٤) وفقاً لاختبار F المحسوبة ..
نتائج اختبار الفرض الثالث :

لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق استراتيجية أفضل تكلفة (الغير معنوي)

ولإثبات صحة أو عدم صحة هذا الفرض قامت الباحثة باستخدام أسلوب تحليل الانحدار البسيط "Simple Regression Analysis" لما له من القدرة على بيان اثر علاقة متغير مستقل على متغير تابع ، وتوضح الباحثة فيما يأتي نتائج هذا التحليل بطريقة الانحدار البسيط لمعرفة نوع و درجة العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقل لتحقيق استراتيجية أفضل تكلفة كمتغير تابع ، وذلك كما يأتي :

- تحليل الانحدار البسيط لمتغيرات الدراسة :

قامت الباحثة باستخدام تحليل الانحدار البسيط Simple Regression Analysis عند مستوى معنوية (٠.٠٠٠) وتوضح الباحثة فيما يلي نتائج هذا التحليل بطريقة الانحدار البسيط لدراسة دور التكلفة المستهدفة على استراتيجية أفضل تكلفة وذلك على النحو الآتي :

نوع ودرجة العلاقة :

ويمكن عرض نتائج نوع ودرجة العلاقة بين دور التكلفة المستهدفة كمتغير مستقل وبين استراتيجية أفضل تكلفة بوصفه متغيراً تابعاً من خلال الجدول رقم (١٣) والذي يتناول تلخيصاً لنتائج تحليل الانحدار والارتباط البسيط عن هذه العلاقة وذلك كما يلي :

جدول (١٣)

نوع وقوة العلاقة بين دور أسلوب التكلفة المستهدفة استراتيجية أفضل تكلفة (مخرجات تحليل الانحدار البسيط "Simple Regression Analysis")

معامل التحديد	معامل الارتباط	معامل الانحدار	دور التكلفة المستهدفة تأثيراً في استراتيجية أفضل تكلفة
٠.٠١٦	٠.١٢٦	٠.٠٢٥	أسلوب التكلفة المستهدفة
	٠.١٢٦		معامل الارتباط في النموذج R
	٠.٠١٦		معامل التحديد في النموذج R ²
	٥.٠٤٩		قيمة F المحسوبة
	(١,٣١١,٣١٢)		درجات الحرية
	٠.٠٣٥ (غير معنوي)		مستوى الدلالة

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

وبالرجوع إلى النتائج الواردة في الجدول أعلاه نستنتج الآتي :

* مدى صلاحية النموذج المستخدم في توضيح العلاقة التأثيرية دور التكلفة المستهدفة كمتغير مستقل وبين استراتيجية أفضل تكلفة كمتغير تابع ، حيث بلغت قيمة F المحسوبة إلى (٥.٠٤٩) بمستوى معنوية (٠.٠٠١) مما يعني أن هذا النموذج صالح للتنبؤ بقيمة المتغير التابع عند مستوى دلالة إحصائية ٠.٠٠١ معنوية .

هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وبين استراتيجية أفضل تكلفة (الخاضعة للدراسة) وأن هذه العلاقة (إشارة قيمة معامل الارتباط موجبة) ، (تمثل حوالي ١٢.٦% وفقاً للمعامل الارتباط R في النموذج) .

يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة (الخاضعة للدراسة) في تفسير حوالي ١.٦% (وفقاً لمعامل التحديد R^2 في النموذج من التباين الكلي) من التغير الحاصل في استراتيجية أفضل تكلفة ، أما بقية النسبة فتفسرها يرجع إلى متغيرات أخرى لم يتم إدراجها في نموذج التحليل .

ومما تقدم فقد تقرر قبول الفرض العدم القائل " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مفهوم دورة حياة المنتج لتحقيق استراتيجية أفضل تكلفة " وذلك بعد ما أظهر نموذج تحليل الانحدار وجود علاقة جوهرية عند مستوى دلالة (٠,٠٠١) وفقاً لاختبار F المحسوبة

خلاصة ونتائج وتوصيات البحث والبحوث المستقبلية :

خلاصة ونتائج البحث :

استهدف البحث التعرف على أثر أسلوب التكلفة المستهدفة لتدعيم القدرة التنافسية ، وقد حاول البحث تحقيق هذا الهدف ، ويمكن تلخيص أهم نتائج البحث النظرية والميدانية على النحو التالي :

١- تم رفض الفرض العدم الأول : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (Target Costing (TC لتحقيق استراتيجية ريادة التكلفة cost leadership strategy وذلك بعد ما أظهر نموذج تحليل الانحدار وجود علاقة جوهرية عند مستوى دلالة (٠,٠٠١) وفقاً لاختبار F المحسوبة حيث بلغت قيمتها إلى (١٩١.٠٥٥) ، وقبول الفرض البديل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) لتحقيق استراتيجية ريادة التكلفة .

٢- تم قبول الفرض العدم الثاني : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (Target Costing (TC لتحقيق استراتيجية التمييز (discrimination strategy) .

ما ظهر بنموذج تحليل الانحدار وجود علاقة جوهرية عند مستوى دلالة (٠,١٦٦) وفقاً لاختبار F المحسوبة حيث بلغت قيمتها إلى (٠,٦٨٤) . ورفض الفرض البديل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) لتحقيق استراتيجية التمييز .

٣- تم قبول الفرض العدم الثالث : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (Target Costing (TC ليحقق استراتيجية أفضل تكلفة Best Cost provider Strategy وذلك بعد ما أظهر نموذج تحليل الانحدار وجود علاقة جوهرية عند مستوى دلالة (٠,٠٣٥) وفقاً لاختبار F المحسوبة حيث بلغت قيمتها المحسوبة ٥,٠٤٩ . ورفض الفرض البديل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) ليحقق استراتيجية أفضل تكلفة .

٤- هناك تكامل واضح بين كل من أسلوب التكلفة المستهدفة من ناحية واستراتيجية ريادة التكلفة من ناحية أخرى وبالتالي يمكن لأسلوب التكلفة المستهدفة أن يلعب دوراً محورياً في نجاح وتبنى وتنفيذ استراتيجية ريادة التكلفة .

٥- يلعب أسلوب التكلفة المستهدفة دوراً هاماً في مرحلة بناء استراتيجية ريادة التكلفة، حيث يساهم في توفير العديد من البيانات اللازمة للتعرف على نقاط القوة والضعف في الأداء التكاليفي الداخلي للشركة، وكذلك التعرف على الفرص والتهديدات التكاليفية في البيئة

الخارجية المحيطة بالمنظمة والذي يعد بدوره احد الركائز الأساسية في نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة .

توصيات البحث :

- ١- ضرورة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لما له من دورا هاما في مرحلة رقابة وتقويم استراتيجية ريادة التكلفة ، من خلال ما يوفره من بيانات في فحص الأداء التكاليفي في البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة لتحديد تحقيق أهداف القدرة التنافسية .
- ٢- ضرورة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وذلك لما يحققه من مزايا خفض التكلفة ورفع كفاءة التسعير وزيادة القدرة التنافسية .
- ٣- ضرورة تطبيق الاستراتيجيات البديلة حيث أنها يمكن تبنيها في بيئة الأعمال المعاصرة لخدم رسالة وأهداف المنظمة .
- ٤- ضرورة تطبيق استراتيجية ريادة التكلفة واستراتيجية التميز وذلك لما تتضمنه كلا منهم من مزايا تدعم القدرة التنافسية المنشأة على تقديم منتج بأقل تكلفة وتساعد المنشأة على النجاح والاستمرار والنمو والمنافسة في بيئة الأعمال المعاصرة .
- ٥- ضرورة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في قطاع الغزل والنسيج ، وإجراء التدريب العملي والعلمي للعاملين في القطاع من أجل تحقيق القدرة التنافسية .

البحوث المستقبلية :

- ١- اثر مفهوم دورة حياة المنتج في تدعيم القدرة التنافسية .
- ٢- أثر التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومفهوم دورة حياة المنتج لتحقيق استراتيجية أفضل تكلفة .
- ٣- أثر التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ادره الجودة الشاملة لتدعيم القدرة التنافسية .

المراجع

أ- الكتب العلمية :

- ١- ياسيلي ، مكرم عبدالمسيح (٢٠٠١) ، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر " التخطيط ، الرقابة ، اتخاذ القرارات " ، المكتبة العصرية ، المنصورة .
- ٢- خليل ، نبيل مرسى (١٩٩٨) ، الميزة التنافسية في مجال الأعمال ، الدار الجامعية ، الإسكندرية .
- ٣- درويش ، حنان مصطفى (٢٠٠٦) ، التحليل المحاسبي الاستراتيجي باستخدام (BSC) لدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال " دراسة تطبيقية " ، رسالة دكتوراه في المحاسبة كلية التجارة ، جامعة قناة السويس .
- ٤- صالح ، سمير أبو الفتوح (٢٠٠٠) ، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مدخل معاصر لدعم القرارات في بيئة تنافسية ، المكتبة العصرية ، المنصورة .
- ٥- عاشور ، عصافيت أحمد (٢٠١١) ، المنظور الاستراتيجي لإدارة التكلفة " قضايا معاصرة " كلية التجارة ، جامعة عين شمس .
- ٦- عبدالحמיד ، طلعت أسعد (٢٠٠٠) ، التسويق الفعال ، كيف نواجه التحديات ، دار الفكر العربي ، القاهرة .
- ٧- الكاشف ، محمود يوسف (٢٠٠٦) ، التأصيل النظري ومتطلبات التطبيق العملي للتكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة الربحية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة .
- ٨- ويلين ، هونج (٢٠١٦) ، الإدارة الاستراتيجية ، ترجمة أحمد السيد الكردي ، الدار الجامعية ، الإسكندرية .

ب- الدوريات العلمية :

- ١- إبراهيم ، محمود عبدالفتاح (٢٠٠٦) ، جداول التكلفة كأداة لتدنية تكاليف سلسلة التوريد" دراسة تطبيقية" المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد ٣٠، العدد الثاني، كلية التجارة ، جامعة المنصورة .
- ٢- جاب الله ، ساميه طلعت (٢٠٠٧) ، دور مدخل التكلفة المستهدفة في دعم القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية في بيئة التصنيع الحديثة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الثاني ، المجلد الأول، كلية التجارة، جامعة بنها .
- ٣- خطاب، جمال أحمد (٢٠٠٤) ، مشاكل تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة ودور أسلوب القياس المرجعي في تخفيض إستراتيجية الريادة التكاليفية "دراسة ميدانية" مجلة الدراسات المالية التجارية ، العدد الأول، مارس، كلية التجارة، فرع بني سويف، جامعة القاهرة .
- ٤- زعرب ، حمدي شعره ، أبوعوده (٢٠١٢) ، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية " دراسة تطبيقية " على المصاريف العاملة في قطاع عزه، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد (٢٠) ، العدد الأول، يناير، فلسطين .

- ٥- سيد ، عبدالفتاح سيد (٢٠١٠) ، دور أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم الميزة التنافسية لصناعة الأسمت في مصر "دراسة تطبيقية" المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثاني، الجزء الأول، كلية التجارة، جامعة حلوان
- ٦- طيفور، أحمد محمد (٢٠١٢) ، دور أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تخفيض زيادة التكلفة من منظور دورة حياة المنتج، دراسة ميدانية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثالث، الجزء الثاني، كلية التجارة، جامعة عين شمس
- ٧- عبد المولى، ناصر خليفة (٢٠١٦) ، دراسة العوامل المؤثرة على قرار تبني الشركات الصناعية السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة كأداة لزيادة القدرة التنافسية، مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي بجامعة الأزهر ، المجلد ٢٠، العدد ٥٨، أبريل
- ٨- عيسى، حسين محمد (٢٠٠١) ، إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة " دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، ربع سنوية، إبريل، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .
- ٩- عيسى، حسين محمد (٢٠٠١) ، إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة " دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثاني ، ربع سنوية ، أبريل ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .
- ١٠- غنيمي ، سامي أحمد (٢٠١٤) ، مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك "دراسة تحليلية"، مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة بنها .
- ١١- فوده ، شوقي السيد (٢٠٠٣) ، مفهوم سلسلة القيمة كأداة لبناء إطار متكامل بين مدخل نظرية القيود وتكاليف دورة حياة المنتج لتعظيم الأرباح في الشركات الصناعية دراسة نظرية وتطبيقية ،"المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد السابع والعشرون، العدد الثالث، يوليو، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ،
- ١٢- فوده ، شوقي السيد (٢٠٠٣) ، نحو إطار مقترح لقياس وتخفيض تكاليف دورة حياة المنتج من أجل تعظيم أرباح الشركات الصناعية في الأجل الطويل "دراسة نظرية وتطبيقية"، مجلة أفاق جديدة،، السنة الخامسة عشر، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة المنوفية .
- ١٣- فوده ، شوقي السيد (٢٠٠٧) ، إطار مقترح للتكامل من أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تحقيق تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة ، دراسة نظرية واستكشافية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، المجلد ٤، مارس جامعة الإسكندرية .
- ١٤- مجاهد ، سمير محمد (٢٠٠٠) ، مدخل مقترح لتطوير نظام التكاليف بغرض دعم وتخطيط المنتجات المتعددة للشركات الصناعية في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة " دراسة تطبيقية" ، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.
- ١٥- منصور، أسماء محمد (٢٠٠٨) ، استخدام التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية "دراسة نظرية تطبيقية"، مجلة البحوث المالية والتجارية ، العدد الأول ، يناير ، كلية التجارة، جامعة قناة السويس .

- ١٦- منصور، محمد محمود (٢٠٠٢)، دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثالث والرابع، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.
 - ١٧- مهدي، زوادي (٢٠٠٩) ، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارية الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تخفيض المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسعير، العدد التاسع، يناير، سوريا.
 - ١٨- هاشم، محمد صالح (٢٠٠٣) ، تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق استراتيجية ريادة التكلفة ببيئة الأعمال متقدمة، مجلة البحوث الإدارية، العدد المجلد (إبريل يوليه أكتوبر)، السنة الحادية والعشرون، أكاديمية السادات للعلوم الادارية
- ج- الرسائل العلمية (ماجستير/ دكتوراه) :
- ١- أبو عوده ، على عدنان (٢٠١٠) ، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية "دراسة تطبيقية" على المصاريف العاملة في قطاع غزة " ، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين.
 - ٢- بخيت ، يوسف محمد (٢٠٠٣) ، التحليل الاستراتيجي للتكاليف لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة " دراسة تطبيقية "، رسالة دكتوراه ، كلية تجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان
 - ٣- حسن ، محمد حسن على (٢٠٠٦) ، مشكلات تطبيق أسلوب سلسلة القيمة في قطاع الوحدات الخدمية وأثره على إتخاذ القرارات، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
 - ٤- حسين، خالد محمد (٢٠١٧) ، نموذج محاسبي مقترح لقياس تأثير المتغيرات السلوكية على إدارة التكلفة دراسة تجريبية ، رسالة دكتوراه في المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .
 - ٥- خيرى ، يسرى محمد (٢٠٠٤) ، " إطار مقترح للإدارة الاستراتيجية للتكلفة في مرحلة تصميم المنتج" ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة .
 - ٦- الدسوقي ، محمد أحمد (١٩٩٩) ، تطبيق منهج إدارة التكلفة لأغراض زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية - دراسة تطبيقية في الوحدات الاقتصادية ج.م.ع ، " رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .
 - ٧- سيد، سيد عبد الفتاح (٢٠١٠) ، نموذج مقترح للتكامل بين ابتكارات المحاسبة الإدارية لدعم المنشآت على التميز عالمياً ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة حلوان .
 - ٨- عبدالحليم ، عمرو محمد (٢٠٠٠) ، قياس التكلفة المستهدفة لأغراض الإدارة الشاملة للتكلفة نموذج كمي ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة .
 - ٩- عبدالمتعال ، هبه أحمد (٢٠٠٩) ، تقييم ملائمة أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تدعيم الاستراتيجية التنافسية للمنشأة ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة .

- ١٠- عطيه ، أسامة يس (٢٠٠٤) ، مدخل مقترح لتحديد وقياس تكلفة المواصفات القياسية للمنتجات بهدف دعم استراتيجيات التنافس " دراسة نظرية وتطبيقية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة السويس .
- ١١- على، أمال عبد الله (٢٠٠٦)، "تطوير نظام التكاليف المعيارية في ظل بيئة التصنع الحديثة" دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .
- ١٢- على، محمد طه (٢٠١٦) ، أثر الاستراتيجيات التسويقية البديلة على فاعلية التكلفة المستهدفة " دراسة تطبيقية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة .
- ١٣- على ، محمد طه (٢٠١٦) ، أثر الاستراتيجيات التسويقية البديلة على فاعلية التكلفة المستهدفة " دراسة تطبيقية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة .
- ١٤- عميش ، عطيات حسين (١٩٩٩) ، استخدام نموذج بورتر التنافسي لتحديد وتحليل القوى التنافسية في قطاع تجارة التجزئة ، المجلة العلمية ، العدد السادس عشر ، يونيو، كلية التجارة ، جامعة الأزهر للبنات .
- ١٥- العهيار، فله (٢٠٠٥) ، دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشوره ، كلية التجارة ، فرع إدارة الأعمال ، الجزائر .
- ١٦- فايد ، عادل طه (٢٠٠٦) ، " مدخل محاسبي مقترح لتكامل أسلوبى (Lean/ Sigma) وبطاقة الأداء المتوازن للارتقاء بمستوى الكفاءة والجودة " دراسة الحالة " ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة بنها .
- ١٧- كوسة ، خديجة محمد (٢٠١٢) ، تكامل أساليب إدارة التكلفة بغرض تحقيق المزايا التنافسية " دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .
- ١٨- الكومى ، أمجاد محمد (٢٠٠٢) ، استخدام مدخل تحليل التكاليف الاستراتيجي في دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية " دراسة تطبيقية " ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .
- ١٩- نصار ، طارق ثروت (٢٠٠٤) ، تطوير أدوات قياس وتقييم الأداء في المنشآت الصناعية وفقا للاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية ، رسالة دكتوراه في المحاسبة ، غير منشورة ، كلية التجارة بالإسماعيلية ، جامعة قناة السويس .

ثانياً : المراجع الأجنبية

A) Periodicals:

- 1- Aleecia R. Hibbets, Tom Albright & Wilfred Funk, (2003), **The Competitive Environment and Strategy Of Target Costing Implementers Evidence From The Field** " Journal Of Managerial Issues, Vol. XV, No. 1, Spring
- 2- Chen, Y, Zuckerman, G. & Zering, K, (2008), **Applying target costing in the development of marketable and environmentally friendly products from swine waste** the engineering economist, Vol. 35, No. 2, pp. 70-156.

- 3- Cinquini, I. & Tenucci, A. (2010), **Strategic management accounting and business, strategy**, a loose.
- 4- Cokins, G, (2002), " **Integrating Target Costing And ABC** " Journal Of Cost Management, Vol. 16, No. 4, Jule/August.
- 5- Cooper, R. OCR. & Slagmulder, (2002), **Target Costing for New Product Development Component Level Target Costing**, Journal of Costing Management (September/October).
- 6- Davila, Antonio & Wouters, (2004), **Designing Cost-Competitive Technology Products Through Cost Management** " Accounting Horizons, Vol. 18, Mar.
- 7- Ellram, L, M., (2000), **Purchasing and supply management's participation in the target costing process**, journal of supply chain management, Vol. 36, No. 2, pp. 39-45.
- 8- Fundação para a Ciência e Tecnologia, (2018), **Target costing and innovation-exploratory configurations: A comparison of fsQCA, multivariate regression**, and variable cluster analysis Journal of Business Research In Press, Corrected Proof Available online 6 February.
- 9- Ghassan Falah Matarnah & Abdel-Rahman Kh. El-Dalabeeh, (2016), "**The Role of Target Costing in Reducing Costs and Developing Products in the Jordanian Public Shareholding Industrial Companies**," International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Human Resource Management Academic Research Society, , vol. 6(4), pages 301-312, October.
- 10- Helms, M,M, Ettkin,L.P,Baxter.J.T and Gordon, M.W,(2006), **Managerial implication of target costing** , competitive review,Vol,15 No.1,pp 49-56
- 11- Henri Dekkera " Peter Smidtb, (2002) , **Asarvery of the Adoption and Use of Target Costing** in Dutch Firms international Journal of Production Economice, 18
- 12- Kaneko,P, Ussahawanitchakit,P,(2013), **Strategic target costing effectiveness and goal achievement empirical evidence form exporting gem and Jewelry businesses in Thailand**,international journal of business strategy .
- 13- PerttiL ahdenperä, (2015),**The Beauty of Incentivized capability-and-fee Competition Based Target-cost Contracting** Procedia Economics and Finance Volume 21, , Pages 609-616
- 14- Samaneh Sharafoddin ,(2016), **The Utilization of Target Costing and its Implementation Method in Iran** Procedia Economics and Finance Volume 36 p.123 – 127 Available online at www.science direct .com

- 15- Shank,J,K and Fisher,J.(1999), **Case study Target costing as a Strategic Tool**, Sloan monument Review, Vol.41, No1 ,pp.37-82
- 16- Shoroq M.Altawalbeh ,(2018) ,**Intensive care unit drug costs in the context of total hospital drug expenditures with suggestions for targeted cost containment efforts** Journal of Critical Care Volume 44, April Pages 77-81
- 17- Stefan Bock Markus Pütz ,(2017), **Implementing Value Engineering based on a multidimensional quality-oriented control calculus within a Target Costing and Target Pricing approach** International Journal of Production Economics Volume 183, Part A, January 2017, Pages 146-158
- (B) Thesis:**
- 18- Atkinson, Anthon A, Robert S, Kaplan and S.Mark Young, (2004), **Management Accounting Forth Edition** Upper Saddle River , New Jersey , Pearson Edition , Inc.
- 19- Burak Arzova& Merrt Uydaci, (2004), " **The Role Of Non Food Suppliers in Turkish Retailing in The Target Costing Process** , Can Target Costing Be an Alternative in A Competitive Pricing"
- 20- Drury , C ,(2004) , **Management And Cost Accounting** " , Financial Accountability & Management , Vo.9, 1 Fifth, Business Press, Thomson Learning, London
- 21- Horngren, C.H., Dater , S. M., &Forter, G (2006), "**Cost Accounting A Managerial Emphasis** , 12 Th Edition, Pearson Prentice Hall, Inc. New Jersey.
- 22- Horngren, C.H., Dater , S. M., &Forter, G, (2006), "**Cost Accounting A Managerial Emphasis** , 12 Th Edition, Pearson Prentice Hall, Inc. New Jersey.
- 23- Jones, G. & J Georgy, (2003) , " **Contemporary Management"** **Mcgraw – Hill Companies**, Inc.
- 24- Lias M, .Ellaram, (2002) , "**Supply Management s Involvement in The Target Costing Process** " Purchasing & Management , 8.٤
- 25- Mangement Accountants Standard, (2002) , **Target costing** " **The Society of Mangement** Accountants of Canadom, April No 34
- 26- Mohan Gopalak rishnan , Janet Samules& Dan Swenson, (2009) , **Target Costing at A Consumer Products Company** , Strategic Finance, Dec , Vol. 89, No.6, ABI/INFORM Glopal.٤
- 27- Porter, E.Michael, (1990), **Competitive Advantage Of Nations**, New York, The Free Press
- 28- Ravi .M, (2007), "**Cost Mangement 3rd Edition Taxmann Allied Services (P) Ltd** , New Delhi, India.
- 29- Tani, T.,(1995), **Interactive Control in Target Cost Management**, Management Accounting Research
- 30- Thomposon, A, and A.J.Strickland ,(2003), **Strategic management concept and cases, mc graw-hall. Lrwin Bosotion**

الملاحق

قائمة الاستقصاء

.....
تحية طيبة .. وبعد

وتفضلوا بقبول فائق التحية والاحترام .

م	الوزن النسبي	موافق تماماً (٥)	موافق (٤)	محايد (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق تماماً (١)
١	يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في تحفيز فريق العمل على الابتكار والنمو المستمر للمنتج					
٢	يستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة في تسعير وحدة المنتج ومواكبة التطورات الحديثة وذلك من خلال بحوث السوق لدعم ميزة تنافسية.					
٣	يمكن إعداد بناء أسلوب التكلفة المستهدفة لتشمل كافة التكاليف التي تحدث للمنتج مثل (تكاليف التصميم والتخطيط والتطوير والإنتاج والبيع)					
٤	يعمل استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على استبعاد عناصر التكلفة التي لا توفر للعميل ميزة أو منفعة مما يحسن من سعر وحدة المنتج					
٥	يستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة في التخطيط للربحية وإدارة التكلفة لوحدة المنتج النهائي					
٦	يستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد عناصر التكاليف المرتبطة بكل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج (PLC)					
٧	يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بتحديد سعر البيع المستهدف بعد خصم صافي الربح المستهدف في التكلفة المستهدفة					
٨	يحقق أسلوب التكلفة المستهدفة على ضرورة التحسين المستمر للتكلفة وذلك من خلال التحسينات الإضافية التي تتم في مرحلة تصميم المنتج.					
٩	يعتمد تحديد وتقدير سعر البيع المستهدف لوحدة المنتج على استراتيجية التصفح للتسعير					
١٠	يعتمد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على دراسة بحوث السوق وتحديد متطلبات العملاء والسعر السوقي المستهدف لوحدة المنتج.					

م	الوزن النسبي محتوى الفقرة (العبارة)	موافق تماماً (٥)	موافق (٤)	محايد (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق تماماً (١)
١-	تستطع المنشأة التي تطبق استراتيجية ريادة التكلفة التي تحقيق أعلى حصة سوقية من السوق وتحقيق مركز تنافسي مرتفع.					
٢-	تستطع المنشأة التي تطبق استراتيجية ريادة التكلفة تحقيق أهداف القدرة التنافسية (نمو حجم المبيعات سنويا) التحسين المستمر لوحدة المنتج					
٣-	تستطع المنشأة التي تطبق استراتيجية ريادة التكلفة تحقيق الميزة (القدرة) بين كافة المنشآت المنافسة التنافسية					
٤-	تستطع المنشأة التي تطبق استراتيجية ريادة التكلفة تحقيق رضا وكسب ولاء العملاء بالمنشأة.					
٥-	التركيز على التدريب والتعلم كمدخل لاكتساب المهارات والخبرات اللازمة للعمالة والتي تعكس على انخفاض تكلفة الأجر وبالتالي خفض التكلفة الكلية لمنتج، يعد ذلك محور لتنفيذ استراتيجية ريادة التكلفة.					
٦-	التركيز على تصميم المنتجات بسهولة تصنيعها بتكلفة منخفضة بعد محور لتنفيذ استراتيجية ريادة التكلفة.					
٧-	التشغيل وفقاً لإمكانيات والقدرات المتوفرة في المنشأة يعد محور لتنفيذ استراتيجية ريادة التكلفة مستقبلاً.					
٨-	الإدراك الجيد للتكاليف المتعلقة بالمنتجات والمشتريين والبحث عن مصادر توريد منخفضة التكلفة يعد محور لتنفيذ استراتيجية ريادة التكلفة					
٩-	استراتيجية ريادة التكلفة تشكل حاجزا قويا أمام القوى التنافسية ، اذا حاولوا خفض تكلفة المنتج					
١٠-	استراتيجية ريادة التكلفة تشكل حاجزا قويا أمام دخول أي سلعة بديلة منافسه تهدد منتجات المنشأة					

م	محتوى الفقرة (العبارة) الوزن النسبي	موافق تماماً (٥)	موافق (٤)	محايد (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق تماماً (١)
١-	تستطيع المنشأة التي تطبق استراتيجية التميز بغرض تحقيق القدرة التنافسية للمنشأة					
٢-	تستطيع المنشأة التي تطبق استراتيجية التميز صنع فروق فريدة في إنتاج المنتج عن المنافسين					
٣-	تستطيع المنشأة التي تطبق استراتيجية التميز التأثير الموجب على جودة حياة المنتج وكسب ولاءه بصفة مستمرة للعميل.					
٤-	توفر استراتيجية التميز الابتكاري على تقديم أفكار جديدة في مرحلة تقديم المنتج تستهدف إنتاج منتج جديد يختلف عما يقدمه المنافسين					
٥-	توفر استراتيجية التميز الابتكاري على الاتصال الدائم والمستمر بالعميل وذلك في مرحلة تقديم المنتج					
٦-	توفر استراتيجية التميز الابتكاري على المعلومات الخاصة بالمنتج المرغوب لدى العميل					
٧-	تحقق استراتيجية التميز التنافسي جودة المنتج وسرعة الاستجابة لطلبات العميل وذلك في مرحلة النمو					
٨-	تساعد استراتيجية التميز الابتكاري على تكثيف الجهود الإعلانية وزيادة الحصة السوقية للمنشأة					
٩-	تمكن استراتيجية التميز الابتكاري المنشأة من إضافة منتج جيد له علاقة بالمنتج القائم مما يسمح بسرعة انتشار أكبر لمنتج المنشأة					

م	محتوى الفقرة (العبارة)	موافق تماماً (٥)	موافق (٤)	محايد (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق تماماً (١)
١-	لتطبيق استراتيجيات أفضل تكلفة يتطلب الدمج بين استراتيجيات ريادة التكلفة واستراتيجيات التميز في جودة المنتج					
٢-	تحقق استراتيجيات أفضل تكلفة دعم القدرة التنافسية من خلال تقديم منتج ذو جودة عالية وأقل تكلفة					
٣-	يحقق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومفهوم دورة حياة المنتج إلى تحقق استراتيجيات أفضل تكلفة ممكنة.					
٤-	تقدم استراتيجيات أفضل تكلفة إلى إعطاء العميل قيمة أكبر من المبلغ الذي دفعة في المنتج					
٥-	توفر استراتيجيات أفضل تكلفة تحقيق توقعات العميل في المنتج من (الجود - المواصفات - الخصائص - السعر)					
٦-	لتحقيق استراتيجيات أفضل تكلفة لابد أن تمتلك المنشأة الموارد والإمكانات لتحقيق جودة وميزة تكاليفية					
٧-	تؤدي استراتيجيات أفضل تكلفة إلى زيادة حجم المنشأة وتساعد على السيطرة على السوق					
٨-	تحقيق استراتيجيات أفضل تكلفة (نمو حجم المبيعات - نمو النصيب السوقي للمنشأة) دعماً للقدرة التنافسية					
٩-	تحقيق استراتيجيات أفضل تكلفة هدف رضا وولاء العميل وكسب ولاء لمنتج المنشأة					
١٠-	استراتيجيات أفضل التكلفة تشكل حاجزاً قوياً أمام دخول أي سلعة بديلة منافسه تهدد منتجات المنشأة					