



مجلة دراسات محاسبية و مالية _ المجلد الثامن _ العدد 23 _ الفصل الثاني _ لسنة ٢٠١٣
الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة
العامة في القطاع الصناعي الأردني - دراسة ميدانية

الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي
الأردني - دراسة ميدانية

The Complementary Relationship between Target Costing and Value Chain In The Public Corporations Of The Jordanian Industrial Sector - An Empirical Study -

م.د. عبيد خيون الخفاجي
جامعة بغداد
المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية

م. ذاكِر عبد الله مفلح مصاروة
جامعة عجلون الأهلية
عجلون _ المملكة الاردنية الهاشمية

المستخلص: يهدف هذا البحث إلى دراسة الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في تخفيض كلف المنتجات وتلبية رغبات العملاء وتحقيق ميزة تنافسية استراتيجية للشركات الصناعية استجابة منها لمواجهة المنافسة العالمية والتطورات التقنية والتوقعات المتغيرة للعملاء على الدوام. لا شك أن الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يحتلان في الوقت الحاضر جانبا كبيرا من اهتمام الإداريين والمحاسبين في الشركات الصناعية لأهميتهما الكبيرة في ضمان بقائها ونموها وتطويرها. وقد كانت هذه الأهمية المحفز الرئيس للتحقق من دور المدخلين المذكورين مجتمعين في عينة من الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي في الأردن. ان سبب اختيار شركات القطاع المذكور هو ان التطبيقات المتعلقة بالكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة فيها لم تعط الاهتمام المطلوب في البحوث والدراسات السابقة. لقد تم جمع البيانات بواسطة استمارة استبانة تم توزيعها على عينة من الشركات المذكورة آنفا لاختبار فرضيات البحث الأربعة في الشركات الصناعية الأردنية. وتشير النتائج بشكل اجمالي الى أن الشركات عينة الدراسة تمتلك البيئة المناسبة لتطبيق مدخل الكلفة المستهدفة، وأن هناك دور للمدخل المذكور في تخفيض التكاليف في الشركات المذكورة، وأن مدخلي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يلائمان بيئة التصنيع الحديثة، وهناك علاقة تكاملية بين المدخلين المذكورين. أخيرا، بينت نتائج التحليل وجود بعض العلاقات المعنوية احصائيا بين مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية الأردنية. وقد ادت نتائج التحليل الى رفض الفرضيات العدمية لهذا البحث من (١) الى (٤) وقبول الفرضيات البديلة بصورة كلية.

ABSTRACT: This research aims to study the target costing and value chain with their complimentary relationship in reducing product costs, meeting the needs of customer, and achieving strategic competitive advantage for manufacturing corporations in response to face international competition, technological development and continuous changing expectations of customers. No doubt, the target costing and value chain both currently occupy a great deal of the attention of managers and accountants at the manufacturing corporations due to the significance to insure their continuity, growth and development. This significance has been the main motive to examine the role of target costing and value chain in a sample of public



corporations of the industrial sector in Jordan .The corporations in the industrial sector have been selected in this research because the practices related to target costing and value chain have not been given the required attention in the previous research and studies.The data was collected by means of a questionnaire handed to a sample from the Jordanian manufacturing corporations to test the four null hypotheses. The results overall indicate that the sampled corporations have the appropriate environment to the application of target costing approach, there exist a role to the mentioned approaches in reducing cost and there is a relevant relationship between the two approaches. Also, these results clearly show that there are some statistically significant relationships between target costing and value chain approaches at the Jordanian manufacturing corporations. Finally,The result of the analysis have led to reject the null hypotheses (1) to (4) of the research and fully accepted the alternative ones.

المقدمة: إن المنافسة العالمية والتطورات التقنية بنظم الإنتاج والكلف والأذواق المتغيرة للعملاء على الدوام بالنسبة للمنتجات الصناعية أجبرت الشركات على البحث عن أساليب لإنتاج منتجات بكلفة منخفضة وجودة عالية وبأسعار تنافسية لتحقيق مستوى ربحية مرضٍ من أجل ضمان البقاء والنمو والتطور. فنظم الكلف التقليدية لم تعد كافية لتحقيق ذلك، لذا سعت الشركات جاهدة إلى استخدام أساليب متنوعة تمكنها من تخفيض تكاليف منتجاتها وتحسين قدرتها التنافسية فكانت الكلفة المستهدفة (Target Costing) وسلسلة القيمة (Value Chain) من أهم المداخل التي استطاع عدد كبير من الشركات في العالم على اختلاف أنشطتها استخدامها في إدارة الكلف وجني ثمارها. يتكون هذا البحث من خمسة أجزاء يتناول الجزء الأول الإطار العام للبحث وبعض الدراسات السابقة ويناقش الجزء الثاني مدخل الكلفة المستهدفة. والجزء الثالث يتطرق إلى مدخل سلسلة القيمة وعلاقته بالكلفة المستهدفة. أما الجزء الرابع فيصف الجانب التطبيقي للبحث. أخيراً، يبين الجزء الخامس والأخير أهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها البحث.

((المبحث الأول: الإطار العام للبحث وبعض الدراسات السابقة))

مشكلة البحث: تواجه أغلب الشركات الصناعية في مختلف دول العالم منافسة شديدة في السوق الدولية وتطورات تقنية متزايدة في البيئة الصناعية وتغير مستمر في رغبات العملاء وتفضيلاتهم وصعوبات كبيرة في امتلاك سيطرة قوية في تحديد أسعار المنتجات. هذه الأسباب مجتمعة أدت إلى لجوء العديد من هذه الشركات إلى استخدام مداخل مختلفة لإدارة الكلف ومنها الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة. إلا أن استخدام كل من هذين المدخلين بشكل مستقل وبدون اعتماد استراتيجي تكاملية لتحديد كلف المنتجات طوال دورة حياتها لا يؤدي بالضرورة إلى تخفيض كلف المنتجات وتلبية رغبات العملاء وتحقيق ميزة تنافسية بصورة كفوءة وفاعلة. والسبب في ذلك يمكن أن يعزى إلى أن الكلفة المستهدفة تركز بشكل كبير على المراحل الأولى من التيار المتدفق للكلف المرتبطة بوظائف سلسلة القيمة وهي مرحلتي التخطيط للمنتج وتصميمه ولا تعطي



اهتماما كافيا للمراحل اللاحقة للمرحلتين المذكورتين وهي مراحل الإنتاج والتسويق والتوزيع والخدمات بعد البيع على الرغم من أن هذه المراحل تتضمن تكبد الشركات كلف غير قليلة ينبغي تحميلها على المنتج. لا شك أن الكلف غير الإنتاجية تعد أساسية لتحديد ربحية المنتج بنفس القدر من الأهمية التي تحتلها الكلف الإنتاجية. فتجاهل أو حذف جزءاً من الكلف غير الإنتاجية أو جميعها للمنتجات يعني أن الكلف المحتسبة والمحملة عليها تكون أقل مما ينبغي، الأمر الذي ينجم عن ذلك استمرار الشركات بإنتاج منتجات تحقق خسائر في المدى الطويل وليس أرباحاً، مما ينعكس سلباً على تحقيق الشركات لمستوى ربح مرضٍ من العائد على رأس المال المستثمر والمحافظة على حصة سوقية مناسبة من أجل إستمرارها ونموها وتطورها. بناءً على ما تقدم، فإن مشكلة البحث تبرز بوضوح من جراء التطبيق المنفرد وغير المتكامل لكل من مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة وبالتالي عدم تحقيق الأهداف المنشودة منهما بصورة مجتمعة. لذا فإن هذا البحث يحاول دراسة هذه المشكلة بشكل متعمق من خلال التعرف على مدى توافر مقومات تطبيق كل من مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة، وبيان أهمية هذين المدخلين في تخفيض الكلف، والعلاقة التكاملية بينهما في عينة من الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي.

أهمية البحث: يحتل كل من مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية - كما في غيرها من الشركات - أهمية كبيرة بسبب تأثيرهما الواضح على استمرار تلك الشركات ونموها، ومستويات أرباحها، وأوضاعها المالية، وقيمها في أسواق المال. أن أهمية هذا البحث تنبثق من محاولته دراسة وتحليل طبيعة الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة وأهميتهما ومقوماتهما والصعوبات الفنية التي تحول دون تطبيقهما، ودورهما في تخفيض تكاليف الإنتاج بشكل مستمر، وبيان العلاقة التكاملية بينهما بشكل معمق. أن الدراسة والتحليل المتعمقين للكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي تعد حجر الزاوية في مساعدة متخذي القرار على الإحاطة بكل أبعاد هذين المدخلين الحيويين وما يكتنفها من مشكلات وصعوبات وتعقيدات لتجاوزها بهدف التوصل إلى قرارات إدارية أفضل لتحقيق أهدافها المنشودة.

أهداف البحث: يهدف البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:-

١- دراسة وتحليل كل من مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والتعرف على طبيعتهما وأهميتهما ومقوماتهما والصعوبات الفنية التي تحول دون تطبيقهما، ودورهما في تخفيض تكاليف الإنتاج، والعلاقة بينهما في عينة من الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني.

٢- بيان أبعاد الإطار التطبيقي لمدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في إدارة الكلف من قبل الشركات المذكورة في أعلاه.

٣- التعرف على مدى انسجام أبعاد الإطار التطبيقي لمدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية مع الإطار النظري لإدارة الكلف.

٤- اختبار فرضيات الدراسة على أساس البيانات التي تم جمعها من عينة من الشركات الصناعية.



فرضيات البحث: يقوم هذا البحث على الفرضيات العدمية الآتية:

- ١- لا تتوافر في الشركات الصناعية مقومات تمكنها من تطبيق مدخل الكلفة المستهدفة.
- ٢- لا يؤدي استخدام مدخل الكلفة المستهدفة إلى تخفيض تكاليف المنتجات لدى الشركات الصناعية.
- ٣- لا توجد صعوبات فنية تشكل تحديات تحول دون تطبيق مدخل الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية.

٤- لا توجد علاقة بين مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية.

منهجية البحث: يتألف هذا البحث من جانبين: نظري وتطبيقي. يناقش الجانب النظري بإيجاز مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة وأهم الجوانب المتعلقة بهما. أما الجانب التطبيقي فيمثل دراسة عملية مستمدة من الواقع الميداني للمدخلين المذكورين وجوانبهما المهمة.

يمثل مجتمع البحث الشركات المساهمة العامة لقطاع الصناعة المدرجة في بورصة عمان والبالغ عددها ٩٤ شركة. وقد تم سحب عينة طبقية عشوائية لتشمل جميع القطاعات الصناعية، ومقدارها (٥٥) شركة صناعية من مجتمع الدراسة بنسبة (٧٢%). من أجل الحصول على بيانات تساعد على دراسة وتحليل مشكلة البحث فقد تم تصميم استبانة جرى توزيعها على المديرين الماليين وموظفي إدارة التكاليف في الشركات عينة الدراسة. لقد استخدم في البحث مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) لتحديد درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على كل فقرة من فقرات أداة الدراسة. أما أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل فقد كانت النسب المئوية للإجابات (التكرارات)، والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعاملات الارتباط لتحديد قوة العلاقة بين المتغيرات.

الدراسات السابقة: هناك عدد من الدراسات العربية والأجنبية السابقة التي تناولت مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة ولهذا فإننا سوف نورد مجموعة منها على النحو الآتي:

الدراسات العربية:

- ١- دراسة (عبدالله، ٢٠١٠) بعنوان "إمكانية تطبيق نظام الكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية". هدفت هذه الدراسة الى تحديد أوجه القصور في نظام الكلف المطبق في الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية، ودراسة إمكانية تطبيق مدخل الكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية لها، والتعرف على الصعوبات التي تعيق تطبيقه. ومن أهم نتائج هذه الدراسة أنه يتوافر لدى الشركة عينة الدراسة الإمكانيات الفنية والمحاسبية لتطبيق مدخل الكلفة المستهدفة، وبدعم من الإدارة العليا لتطبيق المدخل المذكور بهدف رفع القدرة التنافسية للشركة، وإن هناك بعض المعوقات التي تحول دون تطبيق مدخل الكلفة المستهدفة، من أهمها عدم تعاون الموردين مع الشركة لتحقيق الكلفة المستهدفة، ووجود صعوبة في تحديد سعر السوق المستقبلي للمنتجات الذي يعتبر نقطة البداية لاحتساب الكلفة المستهدفة.



٢- دراسة (النايلسي، ٢٠٠٩) بعنوان "إمكانية تطبيق مدخل الكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بماهية الكلفة المستهدفة وأهمية وإمكانية تطبيقها كأداة لإدارة الكلف في الشركات الصناعية الأردنية، فضلاً عن تشخيص مقومات تطبيق مدخل الكلفة المستهدفة والصعوبات التي تواجهها الشركات في تطبيقه. تكونت عينة الدراسة من خمس شركات تعمل جميعها في مجال الصناعة المتعلقة بإنتاج المكيفات والأخشاب والأجهزة الكهربائية والمنزلية. وقد تم الحصول على بيانات الدراسة عن طريق توزيع (١٢٠) استبانة على أفراد العينة في الشركات الصناعية الأردنية. وقد أظهرت هذه الدراسة وجود علاقة ايجابية في الشركات الصناعية بين تطبيق الكلفة المستهدفة وبين تخفيض الكلف من خلال معرفة مقدار الكلفة سابقاً، بحيث يتوازن مع إمكانيات المنظمة، وإن الكلفة المستهدفة تساعد على طرح منتجات ذات مواصفات ضمن رغبات المستهلكين وضمن حدودهم المادية، وأن هناك إمكانية لتطبيق الكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية.

٣- دراسة (المطارنة، ٢٠٠٨) بعنوان "متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل الكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية". هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مجالات استخدام الكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية والتعرف على مدى توافر العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل، والتعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيقه عن طريق تصميم استبانة وزعت على (٣١) شركة صناعية أردنية تمثل عينة الدراسة. وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها إن الشركات الصناعية الأردنية لا تقوم بتطبيق هذا المدخل، وأنه يتوافر عدد من العناصر اللازمة لتطبيقه في الشركات الصناعية الأردنية، وإن هناك معوقات تحول دون تبني مدخل الكلفة المستهدفة، من أهمها تذبذب أسعار المواد الخام المستخدمة في المنتج، وعدم وجود منافسة شديدة يعيق استخدام مدخل الكلفة المستهدفة، وكذلك عدم توفر المعلومات الواضحة والمفصلة لتكاليف المنتجات.

٤- دراسة (الخلف و زويلف، ٢٠٠٧) بعنوان التسعير باستخدام منهج الكلفة المستهدفة". هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع أساليب التسعير المستخدمة في (٥) شركات من قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني ومدى ملاءمتها للتطورات الجارية وتعدد أشكال المنافسة، ومن ثم الارتقاء بأساليب التسعير من خلال اقتراح منهج للتسعير يعتمد السعر السائد في السوق التنافسي كأساس لاتخاذ قرار التسعير. وقد تم الحصول على بيانات الدراسة من خلال المشاهدة المباشرة والمقابلات الشخصية، إضافة إلى تصميم استبانة وزعت منها (٤٥) استبانة على من هم بدرجة مدير، أو مسؤول شعبة في أقسام المحاسبة المالية، ومحاسبة الكلف، والتسويق، والتخطيط والمتابعة، استرد منها (٤٠) استبانة. كما تم اختيار إحدى الشركات عينة الدراسة كحالة طبق عليها نموذج الدراسة المقترح. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها، إن قرارات التسعير تتأثر بالعديد من العوامل كالزبائن والمنافسين والكلف وإن مدخل الكلفة المستهدفة يمثل



طريقة للتسعير، ومدخلاً لتخطيط الربحية وإدارة التكاليف. وأن منهج الكلفة المستهدفة يمثل طريقة للتسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة الكلفة في البيئة التنافسية.

الدراسات الأجنبية:

١- دراسة (Ibusuki and Kaminski, 2004) بعنوان " عملية تطوير المنتج والتركيز على هندسة القيمة والكلفة المستهدفة". هدفت الدراسة إلى إجراء عمليات تطوير المنتج بهدف تحسين جودته وتقليل تكاليفه. حيث أجريت هذه الدراسة في أحد مصانع السيارات في ساو بالو لإنتاج ماكينات الديزل. وقد بينت هذه الدراسة أن الجمع بين هندسة القيمة و الكلفة المستهدفة في المنهجية العملية يمكن أن يكون مهماً جداً في حل مشكلة عملية تطوير الإنتاج في الشركة. كما أوضحت الدراسة أيضاً أن سلسلة القيمة تسمح بتحديد وتعريف إمكانية إنجاز تخفيض الكلفة بينما الكلفة المستهدفة تبين الهدف الذي يمكن إنجازه لضمان تحقيق خطة الربحية طويلة الأجل في الشركة. إن هذه الدراسة قامت بتحديد بعض النقاط التي تشكل مفاتيح النجاح لنظام متكامل لهندسة القيمة والكلفة المستهدفة وهذه النقاط هي: الأداء القوي لتخطيط الكلف في عملية تطوير المنتج، والتطوير من خلال الفرق (المجموعات) ذات الوظائف أو المهام المتعددة، والجمع بين تخطيط الكلفة والإستراتيجية للشركة، واستخدام الأدوات والأساليب التي تدعم هندسة القيمة.

٢- دراسة (Swenson, et al., 2003) بعنوان " أفضل التطبيقات في الكلفة المستهدفة ". هدفت هذه الدراسة إلى كشف أفضل الشركات التي تطبق طريقة الكلفة المستهدفة في الولايات المتحدة الأمريكية. وقد نفذت الدراسة بمساعدة فريق من الطلاب لإجراء مسح ميداني للشركات الصناعية التي تطبق مدخل الكلفة المستهدفة من خلال المقابلات الشخصية والمحادثات التلفونية، واستكملت الدراسة بتصميم استبانة تم توزيعها على تلك الشركات بعدد (١٨٠) استبانة استرد منها (١٢٠) استبانة تمثل عينة الدراسة. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن هناك أفضل أربع شركات في الصناعة الأمريكية تقوم بتطبيق طريقة الكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها، وهي شركة كاترلر، وبوينج، وديملر كرايسلر، وكونتنتال. كما أثبتت هذه الشركات فاعلية تطبيق طريقة الكلفة المستهدفة في إدارة الكلفة وزيادة فرص تحقيق الربح من خلال تلبية احتياجات المستهلك، والتأكيد على تقليل الكلف أثناء تصميم وتطوير المنتج الجديد، وإمكانية إزالة بعض الكلف التي لا تضيف قيمة اقتصادية للمنتج من خلال سلسلة القيمة.

3- دراسة (Dekker and Smidt , 2003) بعنوان " تبني واستخدام أسلوب الكلف المستهدفة في الشركات الهولندية". هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الفروق في الممارسات والإجراءات المتبعة لتطبيق إستراتيجية الكلفة المستهدفة بين الشركات الهولندية وما يماثلها من الشركات اليابانية. وتناولت هذه الدراسة عينة مكونة من (١٧٥) شركة صناعية من مختلف القطاعات في هولندا. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن (19) شركة من أصل (١٧٥) شركة طبقت فيها استراتيجيات الكلفة المستهدفة، وأن الاستراتيجيات الجديدة للكلفة المستهدفة حققت نسبة أرباح عالية على المدى الطويل. وبينت النتائج أيضاً أن سبب انخفاض عدد الشركات التي



طبقت هذه الإستراتيجية يعود إلى وجود اختلافات إدارية واقتصادية في هذه الشركات. وقد تم تعديل بعض الاستراتيجيات التي تساهم في تطويرها ومعالجة أسباب ابتعادها عن الطرق التي تتبع من قبل الشركات اليابانية، الأمر الذي دعا إلى الحاجة إلى خلق استراتيجيات تجريبية قابلة للتطبيق والاختبار.

٤- دراسة (Schmelge and Buttress, 1996) "الكلفة المستهدفة في شركة

International Telephone & Telegraph, I.T.T "

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على طريقة الكلفة المستهدفة وكيفية تطبيقها في شركة (International Telephone & Telegraph). ومن أجل تحقيق هذه الأهداف تمت دراسة وضع هذه الشركة في السوق ومقارنته قبل وبعد تطبيق طريقة الكلفة المستهدفة بالاعتماد على المعلومات من خلال جداول البيع، ودراسة مراحل الإنتاج والتسويق. وتوصلت الدراسة إلى أن الشركة قامت بتحديد الكلفة المستهدفة وعملية تصميم، وفي مرحلة تصميم المنتج وتطويره تمت مقارنة تكاليف المنتج المصمم مع الكلفة المستهدفة له وإيجاد طرق للتوصل إلى الكلفة المستهدفة في الشركة، وأن هناك مجموعة مهمة من العناصر لتحقيق الكلفة المستهدفة وهي: العمل بروح الفريق الواحد بدعم من الإدارة العليا للشركة، وتحديد الكلفة المستهدفة للمنتج، وتحليل المنافسين ووضعهم في السوق، وأخيراً هندسة القيمة والشراكة مع الموردين والضغط على كل فرد قائم على سلسلة القيمة من أجل تقليل الكلف. من خلال استعراض نتائج الدراسات السابقة يمكننا القول بأن هذا البحث انفرادي في دراسة وتحليل مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة من جوانب متعددة ومحاولة بيان دورهما في تخفيض كلف المنتجات والعلاقة التكاملية بين المدخلين المذكورين في الشركات الصناعية الأردنية، وذلك لأنه لم يتم إعطاء هذا الموضوع الاهتمام المطلوب في الدراسات السابقة. يتناول الجزء التالي من البحث دراسة وتحليل مدخل الكلفة المستهدفة.

((الجزء الثاني:دراسة وتحليل مدخل الكلفة المستهدفة))

مفهوم الكلفة المستهدفة: تعد الكلفة المستهدفة مدخلا مهما من مداخل ادارة الكلف في تخفيض كلف المنتجات وتحديد أسعار تنافسية لها تلبي رغبات العملاء وتفضيلاتهم. ويوجد التنوع لادبيات الكلفة المستهدفة تعاريفا عديدة نستعرض ونناقش فيما يلي عددا منها. يعرف Horngren et al., 2012: 462 الكلفة المستهدفة بأنها "الكلفة المتوقعة في المدى الطويل للوحدة الواحدة من المنتج أو الخدمة التي تمكن الشركة من تحقيق الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عند بيعها بالسعر المستهدف". يتضمن هذا التعريف أن الكلفة المستهدفة هي الكلفة المتوقعة لوحدة المنتج في المدى الطويل وأن إيرادات الشركة من المبيعات يجب أن تغطي جميع كلفها وما يزيد عن ذلك فهو هامش ربح يساعدها على الاستمرار بنشاطها وتوسيعها. ويعرفها Hilton, 2009 : 654 بأنها " الكلفة التقديرية في المدى الطويل التي ستمكن أية شركة من الدخول إلى السوق والبقاء فيه بالنسبة للمنتج وتتنافس بنجاح مع منافسيها". يركز هذا التعريف كسابقه على الكلفة التقديرية للمنتج في المدى الطويل بما يسمح لها بالمنافسة الناجحة مع الشركات المماثلة. ويعرف



أيضاً 139 : 2008, McWatters et al. الكلفة المستهدفة بأنها "عملية إدارية استراتيجية تبدأ بتشخيص الفرصة السوقية وكذلك تحقيق ربح للشركة". يركز هذا التعريف على الجوانب الإدارية الإستراتيجية لمدخل الكلفة المستهدفة وصلة الربح المحقق للشركة بالفرص المتوافرة لها في السوق. ولإغراض هذا البحث يمكن تعريف الكلفة المستهدفة بأنها "مدخل استراتيجي لإدارة الكلف والربحية، يهتم بتحديد سعر المنتج وجميع كلفه الضرورية المتوقعة خلال دورة حياته وتحقيق هامش ربح متوقع مرض يلبي رغبات العملاء ويضمن استمرار الشركة وبقائها في السوق بوضع تنافسي متميز". لا شك أن هذا التعريف يركز على عدد من القضايا المهمة لمدخل الكلفة المستهدفة والتي أغفلت بعض منها التعاريف المذكورة في أعلاه وهي كالاتي :

- ١- أنه مدخل لإدارة الكلفة خلال الأجل الطويل.
 - ٢- يهتم بتحديد سعر المنتج أولاً وقبل كل شيء.
 - ٣- يركز على جميع كلف المنتج خلال دورة حياته وليس على مرحلة معينة من مراحل دورة الحياة وعدم تجاهل أو إغفال أو حذف أية كلفة تضيف قيمة للعميل.
 - ٤- يعتمد أسلوب التخفيض المستمر في كلف المنتج تبعاً لما يحتويه من وظائف أو خصائص لمقابلة رغبات العملاء وتحقيق الرضا لديهم.
 - ٥- يؤدي إلى تحقيق هامش ربح متوقع مرض على رأس المال المستثمر من قبل الشركة في الأجل الطويل.
 - ٦- يضمن بقاء الشركة واحتفاظها بحصة مناسبة في السوق من أجل بقائها ونموها وتطويرها.
 - ٧- يفضي إلى تحقيق ميزة تنافسية للشركة بين الشركات المنافسة لها والتي تنتج منتجات مماثلة.
- خطوات تنفيذ الكلفة المستهدفة:** من خلال التعريف المذكور أعلاه الذي تم اعتماده لأغراض هذا البحث ان تنفيذ مدخل الكلفة المستهدفة يتضمن عدداً من الخطوات التي تطرق اليها : Blocher et al., 2010 : 548 من أهمها ما يأتي:

- ١- تحديد سعر السوق المستهدف - ان الخطوة الأولى في مدخل الكلفة المستهدفة يتمثل في قيام الشركة بتحديد السعر التنافسي الذي يكون العميل قادراً على دفعه ويلبي رغباته. و يعرف Horngren et al., 2012: 461 السعر المستهدف بأنه " السعر المقدر للمنتج أو الخدمة الذي يكون العملاء المحتملون قادرين على دفعه " . و يرى هؤلاء بأن تقدير السعر المستهدف يعتمد على فهم القيمة التي يتصورها أو يتوقعها العملاء من المنتج أو الخدمة، والتي يتم الحصول عليها من خلال البحوث التسويقية التي تنفذها أقسام التسويق في الشركات نتيجة التواصل المباشر مع العملاء والتفاعل ومعرفة احتياجاتهم ورغباتهم. ومن الجدير بالذكر أن شركات عديدة لا تمتلك سيطرة قوية على الأسعار وهناك فرص قليلة للشركات المستقلة لتحديد أسعار بيع منتجاتها حسب رغبتها في ظل أسواق عالمية تتسم بالمنافسة الشديدة. فالسوق في الواقع هو الذي يحدد أسعار المنتجات، وأية شركة تحاول أن تتجاهل هذا الأمر تفعل ذلك على حساب



بقائها واستمراريتها. لذلك فإن سعر السوق التقديري يعد محددًا رئيساً في الكلفة المستهدفة، (Garrison et al., 2011: 724).

٢- تحديد الربح المرغوب - تعد هذه الخطوة مهمة وأساسية لأن الربح المستهدف يساهم بدرجة كبيرة في بقاء الشركة ونموها وتطورها. يحدد هامش الربح المتوقع بطرق عديدة. إذ يمكن اختيار هامش ربح معين للوحدة الواحدة من المنتج لتحقيق معدل مستهدف للعائد على رأس المال المستثمر يمثل مقياس لكلفة الفرصة. ويعرف Horngren et al., 2012: 468 المعدل المستهدف للعائد على الاستثمار بأنه "الدخل التشغيلي المتوقع للشركة كنسبة من رأس المال المستثمر فيها". ويمكن التعبير عن رأس المال المستثمر بإجمالي الموجودات.

ويحتسب هامش ربح الوحدة الواحدة من المنتج بقسمة الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة على تكلفتها الكلية المستهدفة، (Horngren et al., 2012: 468). ويؤكد Blocher et al., 2010: 548 أنه إذا تم تحديد هامش الربح المستهدف للوحدة وانخفض سعر المنتج وانخفضت كلفته المستهدفة بصورة تناسبية عندئذ ستبقى الأرباح على حالها على الرغم من تغير السعر بافتراض أن الوحدات المباعة من المنتج تبقى على حالها دون تغيير.

٣- تحديد الكلفة المستهدفة - وتعد هذه الخطوة نتيجة طبيعية للخطوتين السابقتين، إذ يتم تحديد الكلفة المستهدفة للوحدة الواحدة من المنتج عن طريق طرح هامش الربح المتوقع أو المستهدف للوحدة من سعر البيع المستهدف لها. وغالباً ما تكون الكلفة المستهدفة للوحدة الواحدة أقل من الكلفة الكلية للمنتج وذلك لأن الأولى تعد هدفاً ينبغي على الشركة الالتزام بتحقيقه لتلبية رغبات العملاء من جهة وضمان هامش ربح مرضٍ من جهة ثانية للمحافظة على حصة مناسبة من السوق تكفل للشركة وضعاً تنافسياً يمكنها من البقاء والنمو والتطور، (Horngren et al., 2012: 462). ويذكر (Blocher et al., 2010: 12) بأن الشركة التي تستخدم مدخل الكلفة المستهدفة غالباً ما تختار أساليب تخفيض صارمة للكلفة أو تعيد تصميم المنتج أو العملية الصناعية برمتها لكي تلبي سعر السوق التنافسي وتحافظ على هامش ربح مرضٍ. إذ إن الاختلافات الصغيرة في الأسعار تجذب حتماً العملاء إلى المنتج ذو السعر الأقل بالمقارنة مع المنتجات المنافسة ذات الأسعار الأعلى نسبياً. ويؤكد (Blocher et al., 2010: 547) بأن الكلفة المستهدفة مسألة مهمة وخاصة في الأزمنة التنافسية في السوق العالمية حيث شركات صناعية عديدة تناضل من أجل البقاء. لذلك فالخيار الوحيد أمام الشركات هو تبني خيار تخفيض الكلف الفعلية إلى مستوى الكلف المستهدفة. ومن أهم الخيارات التي يمكن لإدارة أية شركة اعتمادها لتخفيض الكلف إلى مستوى الكلفة المستهدفة هو اعتماد تقنيات صناعية جديدة واستخدام أساليب إدارة كلفة مبتكرة كتطوير الكفاءة الانتاجية فضلاً عن اعتماد أسلوب إعادة تصميم المنتج بين الفينة والأخرى. ولا شك إن عملية إعادة التصميم تكون مفيدة للشركات لأنها تفسر الكثير من كلف دورة حياة المنتج الكلية.



٤-توظيف هندسة القيمة - أن هندسة القيمة هي أسلوب لتخفيض الكلفة وتحسين العمليات التشغيلية يستفيد من المعلومات المجمعة عن تصميم المنتج (عمليات الإنتاج) ومن ثم يختبر خصائص متنوعة للتصميم والعمليات لتشخيص جوانب التحسين، و (Hilton and Platt., ٢٠١١: 695-696). لذا فإن هندسة القيمة تعد أداة فاعلة في تحقيق مدخل الكلفة المستهدفة لأهدافه من خلال تشخيص الطرق المناسبة لتخفيض كلفة المنتج خلال دورة حياته.

٥-اعتماد أسلوب التحسين المستمر Kaizen Technique - أن أسلوب التحسين المستمر يعد من الأدوات المهمة والأساسية في دعم عملية تخفيض الكلفة في المرحلة الإنتاجية لإنموذج المنتج الموجود والرقابة عليها من أجل الاستخدام الكفوء للموارد المتاحة للشركة، (Monden and Hamada, 2001: 24-27).

المبادئ الأساسية للكلفة المستهدفة: يذكر Hilton and Platt, ٢٠١١: 693-694 أن مدخل الكلفة المستهدفة يقوم على سبعة مبادئ هي كالاتي:

١- السعر المستهدف - في مدخل الكلفة المستهدفة يحدد أولاً السعر المستهدف الذي عنده يمكن بيع المنتج في السوق ويكون العميل راغباً بدفعه ومن ثم يتم طرح هامش الربح المستهدف للتوصل إلى الكلفة المستهدفة للمنتج. وهذه الطريقة تعد معاكسة تماماً لإدارة الكلفة التقليدية حيث يتم تحديد كلفة المنتج أولاً ثم إضافة هامش ربح متوقع عليها للتوصل في النهاية إلى سعر بيع المنتج وطريقة التسعير هذه تسمى الكلفة زائد هامش ربح Cost-Plus .

٢- التركيز على العميل - لكي تكون الشركة ناجحة وقادرة على تحقيق أهداف مساهميتها عليها أن تصغي إلى عملائها فيما يتعلق برغباتهم والخصائص المفضلة من قبلهم والسعر الذي يرغبون بدفعه ومستوى الجودة المطلوب في المنتج. لذلك، تحتاج إدارة الشركة إلى بذل جهود حقيقية ومتواصلة للحصول على معلومات مرتدة من العملاء الحاليين والمتوقعين وتصميم منتجاتها على أساس تلك المعلومات لتلبية جميع مطالب عملائها. بهذا الأسلوب وحده تستطيع الشركة المحافظة على حصتها من السوق أن لم تتمكن من زيادة مبيعات منتجاتها.

٣-زيادة قيمة العميل - يحصل العميل على قيمة أو منفعة عند شراءه منتجاً من منتجات إحدى الشركات. فإذا كانت القيمة التي يحصل عليها العميل أقل من السعر الذي يدفعه مقابل الحصول على ذلك المنتج فإنه بالضرورة سوف لن يقوم بالشراء. لذلك يجب أن تعرض أية شركة منتجاتها بسعر أقل من القيمة المحددة لها من قبل العميل وفي الوقت نفسه أن تكون هذه الشركة قادرة على تصنيع المنتج بكلفة أقل من السعر من أجل المحافظة على مستوى الربح المحقق وحصتها من السوق، (McWatters et al., 2008: 11).

٤- التركيز على تصميم المنتج - تعد مرحلة تصميم المنتج من المراحل الأساسية في مدخل الكلفة المستهدفة. وتقع المسؤولية الأكبر على عاتق مهندسي التصميم في إعداد أنموذج تصميم للمنتج يمكن



إنتاجه بكلفته المستهدفة. ويشتمل نشاط التصميم على تحديد المواد الأولية اللازمة للمنتج والمكونات الأساسية التي يتكون منها وأجزاء كل مكون فضلاً عن نوع العمل المطلوب والمكائن وأية عناصر أخرى تتطلبها عملية الإنتاج.

٥- التركيز على تصميم العملية الإنتاجية - لكي يتم استكمال عملية إنتاج المنتج حسب إنموذج التصميم المعتمد من قبل مهندسي التصميم لا بد أن يخضع كل جانب من عملية الإنتاج للفحص والاختبار للتأكد من إنتاج المنتج على وفق التصميم بصورة كفوءة وبكلفته المستهدفة.

٦- فريق عمل مشترك - يتطلب تصنيع أي منتج بالكلفة المستهدفة اشتراك مجموعة من الأفراد المتخصصين الذين يعملون كفريق عمل مشترك دائم يضم وظائف مختلفة في الشركة مثل إدارة المبيعات وهندسة التصميم وهندسة الإنتاج وإدارة مخازن المواد الأولية وإدارة الكلفة. ويؤكد (Ansari and Bell., 15 : 1997) بأن ما يمتلكه هؤلاء الأفراد ضمن فريق العمل المشترك من خبرة ودراية في مجالات تخصصهم تجعلهم قادرين على تقديم مساهمات نوعية مستمدة من تجربتهم في عملية تحديد الكلفة المستهدفة بصورة كلية. كما يذكر (Horngren et al., 2012 : 464) بأنه يقوم فريق العمل المتعدد الوظائف بعملية إعادة تصميم عمليات الشركة لتخفيض الكلف وفي الوقت نفسه تلبية رغبات العملاء وتفضيلاتهم. ومن الأفكار التي قد يلجأ إليها فريق العمل هذا استخدام مكونات أبسط وأقل للمنتج وبدون وظائف متعددة من أجل تخفيض كلف الإنتاج والصيانة وجعل منتجات الشركة أخف وأصغر لتخفيض كلف التغليف و التوزيع.

٧- كلف دورة حياة المنتج - لكل منتج دورة حياة محددة. وتمر دورة حياة كل منتج بسلسلة عمليات مرتبطة بتخطيط المنتج وتصميمه وإنتاجه وبيعه وتوزيعه وخدمة العملاء بعد بيعه. لذا لا بد أن تنصب جهود فريق العمل متعدد الوظائف المسؤول على تحليل الكلف المستهدفة للمنتج على الأخذ بنظر الاعتبار جميع عناصر الكلف خلال دورة حياته وعدم إغفال كلفة أي جزء منه مهما كانت قليلة.

فوائد الكلفة المستهدفة: لا شك أن مدخل الكلفة المستهدفة يحقق فوائداً عديدة للشركات التي تستخدمها، وقد ذكر 553: 2010 (Blocher et al.,) أهمها وهي كالاتي :

- ١- تزيد رضا العملاء وذلك لأن تصميم المنتجات يركز على قيم العملاء وإشباع رغباتهم ومقابلة تفضيلاتهم.
- ٢- تخفيض الكلف المحملة على المنتجات من خلال تصميمات أكثر فاعلية وكفاءة.
- ٣- تساعد الشركة على تحقيق هامش الربح المرغوب فيه على المنتجات سواء كانت جديدة أو معادة التصميم.
- ٤- تمكن الشركة من تقليل الزمن الإجمالي لتطوير كل منتج من المنتجات عن طريق التعاون والتنسيق المشتركين بين مسؤولي التصميم والإنتاج والتسويق.



٥- تساعد على تأمين مستوى تنافسي للشركة مع الشركات المنافسة في جميع الأوقات وبشكل خاص أوقات الكساد الاقتصادي وخلق فرص بيع للمحافظة على حصة سوقية مرضية.

٦- تمكن من تحسين جودة المنتج وذلك لأن تصميم كل منتج يتم تطويره بعناية كبيرة وأن القضايا الصناعية يتم دراستها بعناية واتخاذ الإجراءات المناسبة بشأنها في مرحلة التصميم.

باختصار يمكن القول أن الكلفة المستهدفة تعد أداة إستراتيجية مهمة لإدارة أية شركة تمكنها من إدارة الكلف والأرباح عن طريق تصميم منتجات يمكن إنتاجها بكلفة منخفضة وتسعيها بصورة تنافسية من أجل تحقيق مركز تنافسي مستدام في السوق والمحافظة عليه.

مشاكل تحديد الكلفة المستهدفة: يعتمد مدخل الكلفة المستهدفة على تجميع الكلف وتحليلها حسب الأنشطة والمسببات وتحميلها على وحدات الكلفة أو المنتجات المرتبطة بها بشكل سليم. إلا أن هناك بعض المشاكل والصعوبات التي تعرقل بصورة كبيرة التحديد السليم للكلفة . يذكر (Garrison et al., 2010: 520-522) عددا من هذه الممارسات وهي كالآتي:

١- حذف بعض أو جزء من كلفة المنتج - أن حذف بعض الكلف عند تحديد كلفة المنتج يؤدي بلا أدنى شك إلى عدم احتساب كلف المنتجات بصورة سليمة وصحيحة، مما ينجم عنه أن الكلفة المحسوبة تكون أقل مما ينبغي بحيث أن إدارة الشركة دون أن تدري تطور وتحتفظ بمنتجات تحقق خسائر في المدى الطويل وليس أرباحاً. إن استخدام مفهوم كلفة دورة حياة المنتج Cycle Life Costing التي تركز على جميع الكلف عبر سلسلة القيمة طوال الحياة الكلية للمنتج يساعد على تجنب حذف الكلف التي تكون جزءاً أساسياً وجوهرياً من تحليل الربحية.

٢- استخدام طرقاً غير ملائمة لتخصيص الكلف غير المباشرة وتحميلها على المنتجات - ويعود سبب ذلك إلى الفشل في تتبع الكلف وربطها بالمنتجات بصورة مباشرة وبالتالي اعتبارها كلف غير مباشرة تضاف إلى مجتمعات الكلفة غير المباشرة. فالكلف التي يمكن ربطها بصورة مباشرة بمنتج معين من منتجات الشركة ينبغي أن لا يتم تحميلها على منتجات أخرى. مثل هذه الكلف ينبغي تحميلها مباشرة على المنتج المسبب لها، وعدم استخدام أسس عشوائية لتخصيصها وتوزيعها على المنتجات. فالمشكلة هنا عدم وجود علاقة أو رابطة سببية حقيقية وبشكل متكرر بين الكلف المحملة على المنتجات وأساس التخصيص والتوزيع المستخدم. لذا فإن استخدام أساس تحميل غير ملائم يتجاهل الاستهلاك الفعلي من الموارد ينتج عنه بالضرورة كلفة محرفة أو مشوهة للمنتج (Cost Distortion).

٣- تحميل الكلف العامة (Common Costs) الخاصة بالمركز الرئيس للشركة على الأنشطة بصورة عشوائية وغير مبررة - أن الشركات الصناعية كثيراً ما تهمل الكلف العامة والإدارية المرتبطة بالمركز الرئيس للشركة مع أن هذه الكلف تحتل نسبة غير قليلة من الكلف الكلية للشركة. لا شك أن الكلف العامة تعد ضرورية لقيام الشركة بوظائفها بالشكل المطلوب ولكن هذه الكلف ترتبط بالأنشطة التشغيلية الإجمالية



في الشركة، ولا يمكن ربطها بصورة مباشرة بنشاط محدد أو منتج معين. لذلك، فإن إضافة نصيب أو جزء من الكلفة العامة على الكلف الحقيقية لمنتج معين يجعل ذلك المنتج المربح في واقع الأمر يبدو كأنه غير مربح، وإن استبعاد هذا المنتج بصورة خاطئة بناء على ذلك سيؤدي بالضرورة إلى تخفيض الأرباح الكلية للشركة ويجعل الأمر أكثر صعوبة في تغطية الكلف العامة. في الواقع الميداني لقد وجد Emore and (Ness , 1991 : 39) أن 66% من الشركات التي خضعت للدراسة لم تقم بأية محاولة لتحميل الكلف البيعية والإدارية والعامة على الأنشطة على أساس السبب والنتيجة.

التجارب العالمية لمدخل الكلفة المستهدفة: نشأت الكلفة المستهدفة في اليابان في الستينيات من القرن الماضي، (١٩-١٠ : Feil et al., ٢٠٠٤). وقد استخدمت الكلفة المستهدفة بشكل واسع وخصوصاً في شركات تصنيع السيارات، (Monden and Hamada, 1991: 16-17)، وشركات صناعات التجميع وبرمجيات أجهزة الحاسوب، (Sakurai, 1989: 39-50)، وشركات التشييد، (Yook et al., 2005 : 15-18). وتطور مدخل الكلفة المستهدفة تاريخياً في الصناعة اليابانية، إذ إن أكثر من ٨٠% من جميع الصناعات التجميعية تستخدم الكلفة المستهدفة (Ansari et al., 1997: 33-47) و (Tani et al., 1994 : 67-81) و (Kato, 1993: 33-47). وقد كانت شركة تويوتا Toyota واحدة من الشركات الرائدة في الستينيات من القرن الماضي باستخدام مدخل الكلفة المستهدفة. وأصبحت شركة تويوتا من بين أنجح مصنعي السيارات في العالم لأنها كانت قادرة على إنتاج سيارات ذات جودة عالية وخصائص جذابة بأسعار تنافسية. إذ تقوم الشركة المذكورة بتصميم منتجاتها بكلفة منخفضة وبيعها بأسعار تنافسية لتحقيق هامش الربح المطلوب وفي الوقت نفسه تلبية رغبات العملاء وتوقعاتهم بالنسبة للجودة والخصائص التي ينبغي توافرها في منتج من منتجاتها، (Blocher et al., 2010 : 545) إذ يتم احتساب الكلفة المستهدفة لكل موديل وتحليلها إلى الكلف المستهدفة لكل مكون من مكونات المنتج نزولاً إلى الكلفة المستهدفة لكل جزء من أجزاء كل مكون على انفراد. وفي هذه الحالة يقوم المصممون بإعداد قائمة كلف تفصيلية لكل مخطط تجريبي للتأكد من أن الكلفة التقديرية للمنتج بحدود الكلفة المستهدفة له. فإذا لم تكن كذلك يتم إجراء تغييرات على التصميم وإعداد قائمة كلف تفصيلية أخرى للمخطط التجريبي الجديد. وتستمر عملية تعديل التصميم هذه حتى تتوافر ثقة كافية فيه لتصنيع إنموذج أصلي للمنتج طبقاً للمخطط التجريبي. فإذا كانت هناك فجوة بين الكلفة التقديرية والكلفة المستهدفة فإن تصميم المنتج يتم تعديله مرة أخرى. وبعد إعادة هذه العملية عدد من المرات يتم رسم المخطط النهائي وتحويله إلى قسم الإنتاج، وعند إتمام إنتاج المنتج يتم مقارنة الكلف الفعلية مع الكلف المستهدفة للتحقق من الفروقات أو الانحرافات بينهما مع الهدف باستبعاد الفروقات وتحقيق الكلف المستهدفة، (Monden and Hamada, 1991: 16-34) و Garrison (and Noreen, 1997: 835). لذا فإن عملية إعادة تصميم المنتج وإعادة احتساب الكلف المرتبطة به تعد عملية مستمرة حتى يتم إيجاد التوافق بين الكلفة التقديرية والكلفة المستهدفة ولا تتوقف الشركات عند هذا الحد



بل عند اعتماد إنموذج التصميم النهائي وارساله إلى قسم الإنتاج تتم مقارنة الكلف الفعلية للمنتج مع الكلف المستهدفة من أجل استبعاد الانحرافات للوصول إلى الكلفة المستهدفة. ويذهب كل من (Lin ٢٠٠٥: ٢٩-٤٢) و (Ansari and Bell,) و (Yook and Yoshikawa, 2005 : 15-18) و (and Merchant, 20-27 : 2006) إلى أبعد من ذلك باستخدام مدخل الكلفة المستهدفة في قياس وتقييم الأداء عن طريق اعتماد الكلفة المستهدفة ككلف معيارية لتقييم الأداء على مستوى المنتجات أو الإدارات. وفي العقود الأخيرة ازداد عدد الشركات التي تستخدم مدخل الكلفة المستهدفة بشكل كبير في أوروبا والولايات المتحدة وبمختلف الأنشطة، (Bhimani, 1996: 287-294) و (Kwah, 2004: 30). فهناك شركات عديدة مثل Intel و Boeing و Caterpillar و Chrysler و Isuzu Motor Ltd و Honda Motor Co- Kodak - قدمت مساهمات جوهرية إلى مدخل الكلفة المستهدفة وتطبيقاته، (Blocher et al. 2010 :) و 547 (Hilton and Platt, 2011: 696). كما أن شركة Isuzu Motors Ltd اليابانية استطاعت تطوير هندسة القيمة لتغطي جميع المراحل الخاصة بتطوير المنتجات وتصميمها وتصنيفها، (Cooper, 1995: 165-183). ولا بد من الإشارة هنا إلى أن الشركات لا يمكن أن تجني ثمار استخدام مدخل الكلفة بصورة فاعلة بدون دراسة وتحليل الوظائف الرئيسية لسلسلة القيمة وهذا ما يتناوله الجزء التالي من البحث .

((الجزء الثالث:دراسة وتحليل مدخل سلسلة القيمة))

مدخل سلسلة القيمة: مدخل سلسلة القيمة هو أداة تحليل إستراتيجي مهم تستخدمه إدارة الشركة لتشخيص مجالات زيادة المنفعة أو القيمة بالنسبة للعملاء و تخفيض كلف المنتجات طوال دورة حياتها من أجل الحصول على فهم أفضل للميزة التنافسية للشركة وروابطها مع تجهيزها وعمالها. فهذا المدخل يركز على المنفعة أو القيمة التي يقدمها كل منتج من منتجات الشركة إلى عملائها بما يلبي رغبتهم وزيادة منفعتهم من تلك المنتجات لضمان ولائهم للمحافظة على حصة سوقية مرضية، (Blocher et al., 2010: 38). ان سلسلة القيمة تتضمن تشخيص وتحليل العوامل المسببة للكلف المتكبدة في الوظائف الرئيسية للشركة والأنشطة الفرعية المكونة لها والعمليات داخل كل نشاط لتحديد مدى مساهمة كل عملية في ما تضيفه من قيمة للعميل وما يمكن تخفيضه من الكلف ذات العلاقة. وهذه العملية تعد خطوة حاسمة في تطوير استراتيجية الشركة في تشخيص الفرص من أجل تخفيض الكلفة وتقديم خدمة تنافسية إلى العميل. هناك العديد من التعاريف لسلسلة القيمة، وقد تم مناقشة وتحليل بعضها منها. يعرف Horngren et al., 2012: 28 سلسلة القيمة بأنها "سلسلة من وظائف الشركة التي يتم فيها إضافة فائدة العميل إلى المنتجات". يتضمن هذا التعريف تركيز سلسلة القيمة على وظائف الشركة التي تضيف منفعة أو قيمة للعميل، واستبعاد أية وظائف لا تضيف قيمة للعميل. الا ان هذا التعريف يتجاهل هدفاً آخرهما وهو تخفيض الكلف خلال دورة حياة المنتج والتي تسهم في تحقيق ميزة تنافسية للشركة بالمقارنة مع مثيلاتها. ويعرف Blocher et al., 2010: 12 سلسلة القيمة بأنها "وسيلة تحليل تستخدمها المنظمات لتشخيص الخطوات المفصلة والمطلوبة



لتقديم منتج أو خدمة منافسة للعميل". يركز هذا التعريف على الاسلوب التحليلي لسلسلة القيمة الذي يوجه الاهتمام إلى الوظائف والأنشطة والعمليات التفصيلية لتقديم منتج أو خدمة إلى العملاء تتصف بالقدرة على المنافسة، وإهمال تلك الوظائف والأنشطة والعمليات التي لا تقدم منتجاً أو خدمة تتصف بالقدرة على المنافسة. إلا أن هذا التعريف لا يوضح كيفية تشخيص الخطوات المطلوبة لتقديم منتج أو خدمة منافسة للعميل، ولم يشر إلى القيمة للعميل، فضلاً عن عدم توضيح أوجه المنافسة. كذلك أن هذا التعريف كسابقه يتجاهل مسألة تخفيض الكلف خلال دورة حياة المنتج. كما يعرف Hilton, 2009: 26 سلسلة القيمة بأنها "مجموعة من الأنشطة المترابطة التي تخلق قيمة والممتدة من ضمان مواد أولية أساسية وطاقة إلى التسليم النهائي للسلع والخدمات". يركز هذا التعريف على جانب الترابط في الأنشطة وبيئتها بوضوح من أجل خلق القيمة. ولكن الترابط بين الأنشطة لوحده لا يكفي بدون توافر درجة كبيرة من التفاعل بينها وتحديد مواضع تخفيض الكلفة حتى يتم خلق القيمة للعميل والشركة على حد سواء. ولأغراض هذا البحث يمكن تعريف سلسلة القيمة بأنها: "مدخل استراتيجي يهدف إلى تشخيص وظائف النشاط الرئيسة والفرعية المترابطة والمتفاعلة مع بعضها البعض وتحليل كلفها المتوقعة طوال دورة حياة المنتج ومقارنتها بالمنافع المتوقعة منها من أجل تحقيق الأهداف التنظيمية المنشودة بأفضل صورة". يركز هذا التعريف على عدد من القضايا المهمة وهي كالاتي:

١- أن سلسلة القيمة هي مدخل إستراتيجي تستخدمه إدارة الشركة لتشخيص وظائف النشاط الرئيسة وتحليل كلف كل وظيفة ومقارنتها مع المنافع المتوقعة الحصول عليها في المدى الطويل سواء كانت تلك المنافع تتعلق بالعملاء أو الشركة.

٢- أن وظائف النشاط تتصف بالترابط من خلال النظر لكل وظيفة بانها نظام فرعي ضمن نظام كلي هادف.

٣- أن وظائف النشاط تتصف بالتفاعل بسبب اعتماد كل وظيفة أو عملية سواء كانت رئيسة أو فرعية على الأخرى ولا يمكن للشركة تحقيق أهدافها عند استغنائها عن أية وظيفة من الوظائف أو عملية من العمليات.

٤- أن تحليل الكلف يتضمن ربط كلفة كل عملية من العمليات الجزئية لأية وظيفة مع المنفعة أو القيمة المتوقعة منها. وهذا يعني حذف أية عملية جزئية عندما لا تضيف منفعة أو قيمة سواء للعميل أو الشركة. وهذا ينسجم كلياً مع مفهوم الكلفة المستهدفة الذي يتضمن تخفيض كلف المنتج التي لا تضيف قيمة.

٥- يركز التعريف على الأخذ بالاعتبار جميع الكلف المتوقع تكبدها من قبل الشركة طوال دورة حياة المنتج اعتباراً من البحث والتطوير ومروراً بالتصميم والإنتاج والتسويق والتسليم وانتهاءً بالخدمة بعد البيع .

وظائف سلسلة القيمة: تتضمن سلسلة القيمة عدد من الوظائف الأساسية المتتابعة للنشاط وهي كما يذكرها عدد من الكتاب ومنهم (Drury, 2001: 10) و (Horngren et al., 2009: 28- 29) و Blocher



(546 : 2010, et al.) البحث و التطوير و تصميم المنتجات والعمليات والإنتاج والتسويق والتوزيع وخدمة العملاء.

ويوضح Blocher et al., 2010: 12 بأن مدخل سلسلة القيمة يتضمن تحليل كل وظيفة أساسية من وظائف الشركة إلى الأنشطة المكونة لها وكل نشاط إلى العمليات التشغيلية الفرعية الخاصة به بهدف تحديد المنفعة أو القيمة المضافة للعميل من المنتج. لذا فإن أية أنشطة لا تكون ضمن أنشطة القيمة تعد أنشطة غير مضافة للقيمة لأنها لا تقدم قيمة للعملاء. وبالتالي فإن استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة تسمح للشركة بتحقيق توفير في الموارد دون تخفيض القيمة بالنسبة للعملاء. عليه فإن سلسلة القيمة تساعد الشركة على أن تدرس بعناية كل عملية جزئية من الوظائف الرئيسية لها من أجل تحديد مساهمة كل عملية فيها تضيفه من قيمة للعملاء وزيادة في أرباح الشركة وتحسين قدرتها التنافسية. ويؤكد Hilton, 2007 : 37-38 بأنه لكي تحقق شركة ما ميزة تنافسية مستدامة يجب إما أن تقوم بتنفيذ نشاط أو أكثر في سلسلة القيمة بنفس المستوى من الجودة لمنافستها ولكن بكلفة أقل، أو تنفيذ النشاط بمستوى جودة أعلى من منافسيها ولكن بدون كلفة أعلى.

علاقة الكلفة المستهدفة بسلسلة القيمة: ترتبط الكلفة المستهدفة بسلسلة القيمة بعلاقة تكاملية، أي أن كلا المدخلين يكمل بعضهما الآخر من أجل تحقيق الأهداف المنشودة للشركة. فالكلفة المستهدفة تأخذ بنظر الاعتبار جميع كلف المنتج الكلية خلال دورة حياته لأن الهدف هو تخفيض الكلفة الإجمالية للمنتج طوال الوقت. وقد تكون الكلفة المستهدفة للوحدة من المنتج أقل من الكلفة الكلية الفعلية (الحالية) مما يتوجب على الشركة تخفيض الكلف عن طريق دراسة وتحليل جميع وظائف سلسلة القيمة من البحث و التطوير مروراً بالتصميم و الإنتاج وإنتهاءً بخدمة العملاء و في الوقت نفسه المحافظة على الجودة، (Horngren, et al., 462 : 2012). لذا فإن عملية موازنة كلف المنتج وخصائصه ومستوى جودته تحدث خلال العمليات الجزئية المكونة لكل وظيفة من وظائف سلسلة القيمة. ويستخدم المحاسبون الإداريون فهمهم لسلسلة القيمة لتقدير وفورات الكلفة. إذ ليس جميع الكلف تعد كلف متوقع تكبدها في المستقبل في مرحلة التصميم، وبالتالي فإن لدى المديرين دائماً فرص لتخفيض الكلف عن طريق تحسين الكفاءة الإنتاجية التشغيلية أو تخفيض الوقت الذي يستغرقه إنجاز المهمة واستبعاد الضياع خلال إنتاج وتسليم المنتجات، (Horngren, 465 : 2012, et al.). ففي بعض الأحيان، تكون الكلف المخططة لمنتج جديد أعلى من الكلفة المستهدفة، عندئذ لا بد من بذل جهود لاستبعاد الكلف التي لا تضيف قيمة لتخفيض الكلف المخططة للمنتج، (Hilton 693-694 : 2011, and Plat). نخلص مما تقدم أن استراتيجية المنافسة لأية شركة لا بد أن تقوم أساساً على سياسة الإنتاج بكلفة منخفضة باعتماد مدخل الكلفة المستهدفة. والإنتاج بكلفة منخفضة يتطلب استخدام مدخل سلسلة القيمة لاستبعاد أية أنشطة لا تضيف قيمة للعميل من أجل البيع بأسعار أقل من الشركات



المنافسة وهذا يؤدي إلى خلق قيمة للعميل مع عدم التضحية بمستوى مرضٍ من الجودة لأن العملاء دائماً يتوقعون من المنتجات مستوى جودة معين.

((الجزء الرابع: الجانب العملي للبحث))

يمثل مجتمع البحث الشركات المساهمة العامة لقطاع الصناعة المدرجة في بورصة عمان والبالغة ٩٤ شركة. وقد تم سحب عينة طبقية عشوائية لتشمل جميع القطاعات الصناعية، ومقدارها (٥٥) شركة صناعية من مجتمع الدراسة، بنسبة (٧٢%)، كعينة لدراسة آراء المديرين الماليين وموظفي إدارة التكاليف في الشركات عينة الدراسة. وقد تم تصميم استبانة تتكون من أربعة محاور للحصول على بيانات عن مقومات تطبيق مدخل الكلفة المستهدفة، ودور مدخل الكلفة المستهدفة بتخفيض تكاليف الإنتاج، الصعوبات الفنية لتطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة، والعلاقة بين المدخلين المذكورين في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني. لقد تم توزيع الاستبانة بواقع (٣) استبانات لكل شركة، أي ما مجموعه (١٦٥) مستقصى عنه، وتسلم (١٤٩) استبانة منها، استثنيت منها (٥) استبانات كانت غير صالحة للتحليل، وبهذا تكون نسبة الاستجابة (٨٧,٣%) من عدد الاستبانات التي وزعت على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. واستخدم في البحث الباحث مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale)، وهو مقياس فنوي مكون من خمس درجات (١-٥) لتحديد درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على كل فقرة من فقرات أداة الدراسة، وتحويلها إلى بيانات كمية يمكن قياسها إحصائياً، عن طريق إعطاؤها أوزان نسبية، غير موافق جداً (١)، غير موافق (٢)، موافق بدرجة متوسطة (٣)، موافق (٤)، موافق جداً (٥). وفي ظل غياب التوزيع المعياري تم تقسيم الأوساط الحسابية إلى أربع فئات: (١- أقل من ٢) تعني تأثير متدني للفئة، و(٢- أقل من ٣) تعني تأثير ضعيف للفئة، و(٣- أقل من ٤) تعني تأثير متوسط للفئة، و(٤-٥) تعني تأثير عال للفئة. أما الانحراف المعياري فيعتبر مقبولاً عند النقطة (٥٠%) من المتوسط الحسابي (الانحراف المعياري/المتوسط الحسابي)، فإذا تجاوز (٥٠%) من المتوسط الحسابي يعني وجود تشتت في الإجابات، أما إذا كان أقل من (٥٠%) من المتوسط الحسابي يعني تقارب إجابات عينة الدراسة، وعدم وجود تشتت في الإجابات. لقد استخدمت في البحث الحزمة الإحصائية Statistical Package For Social Science, SPSS لتحليل البيانات. أما أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل فقد كانت النسب المئوية للإجابات (التكرارات)، والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعاملات الارتباط لتحديد قوة العلاقة بين أزواج المتغيرات، لأن هذه الأساليب باعتقادنا أكثر ملائمة لهذا النوع من البيانات.

الاختبارات الخاصة بأداة القياس:

١- صدق الأداة: تهدف هذه العملية إلى التأكد من أن الأداة التي تم استخدامها في هذا البحث تقيس فعلياً ما ينبغي قياسه، ومن اختبارات الصدق التي تم استخدامها في هذه الدراسة:



١- الصدق الظاهري (Face Validity): وهي عملية التأكد من أنّ العبارات التي تحتويها أداة البحث يمكن أن تؤدي إلى جمع البيانات بدقة، ولتحقيق ذلك تم عرض أداة البحث على مجموعة من المختصين الأكاديميين والمهنيين، وذلك للتعرف على درجة وضوح العبارات المستخدمة، وسهولتها، وشمولها لموضوع الدراسة. وقد تم تعديل الفقرات التي كانت تحتوي على عبارات غير واضحة.

ب- صدق المحتوى (Content Validity): يقصد بهذا الصدق مدى تعبير فقرات كل بعد من أبعاد أداة البحث عن البعد الذي تنتمي إليه، وقد انصب الاهتمام على التأكد من أنّ كل بعد من الأبعاد تحت الدراسة ممثل بشكل دقيق بمجموعة من الفقرات التي تخصه، وأنّ هذه الفقرات تقيس بالفعل هذا البعد، وقد تمّ قياس صدق محتوى الإستبانة من خلال قياس العلاقة بين كل فقرة، وبين البعد الذي تنتمي إليه باستخدام معامل بيرسون للارتباط (Pearson Coefficient of Correlation). وتم اعتماد علاقات الارتباط التي تزيد عن (٣٠%)، وكانت دلالتها الإحصائية مهمة عند مستوى $(0.05 \geq \alpha)$. وقد تبين من قيم معاملات الارتباط ومستويات الدلالة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ بين فقرات كل مجال من مجال الدراسة مما يشير إلى صدق محتوى الفقرات ضمن المجال الخاص بها.

٢- ثبات الأداة (Reliability): يقصد بثبات الأداة إمكانية الحصول على نفس البيانات عند إعادة البحث باستخدام أداة البحث نفسها على الأفراد أنفسهم في ظل ظروف واحدة. وقد تم قياس ثبات الأداة وذلك باستخدام مقياس الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) لإجابات عينة الدراسة التي تم الحصول عليها، وتعد القيمة المقبولة إحصائياً لهذا المقياس (٦٠%) فأكثر، وتحليل البيانات تبين أنّ نتيجة ثبات الفقرات عالٍ جداً، وهذا يدلّ على ثبات عالٍ للإستبانة التي تمثل أداة البحث، (البياتي، ٢٠٠٥: ٤٩-٥٠).

الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات: لقد تمّ استخدام عدة أساليب إحصائية من أجل توظيف البيانات التي تمّ الحصول عليها لتحقيق أهداف البحث. وفيما يلي أهم الأساليب التي تم استخدامها، ومبررات استخدامها كلّ منها.

١- اختبار الثبات (Reliability Test): استخدم هذا الاختبار بهدف التحقق من مقدار الاتساق الداخلي لأداة الدراسة كأحد المؤشرات على ثباتها، ويعد هذا الأسلوب من أكثر الأساليب استخداماً للتأكد من ثبات أداة الدراسة التي تتضمن عدداً من الفقرات، وقام الباحث بحساب معامل كرونباخ ألفا (Cronbh Alpha) لإجابات عينة الدراسة التي تمّ الحصول عليها، وتعد القيمة المقبولة إحصائياً لهذا العامل هي (٦٠%) فأكثر. وكلما كانت قيم كرونباخ ألفا عالية كانت درجة الاتساق الداخلي عالية، ومقبولة، ومؤشراً على ثبات أداة الدراسة، (البياتي، ٢٠٠٥: ٤٩-٥٠).

٢- اختبار معامل بيرسون للارتباط (Pearson Coefficient of Correlation) يعتبر هذا الاختبار من أكثر معاملات الارتباط شيوعاً، ويستخدم للكشف عن مدى وجود علاقة ارتباط بين متغيرين، حيث يستدلّ



على وجود هذا الارتباط من خلال الأهمية الإحصائية لقيمة هذا الارتباط (البياتي، ٢٠٠٥: ٥٩) وقد جرى استخدام هذا الاختبار في البحث بهدف الكشف عن مدى وجود علاقة ارتباط بين كلِّ فقرة من فقرات أداة الدِّراسة مع البعد الذي تنتمي إليه.

٣- اختبار (ت) (T-Test): يتم استخدام هذا الاختبار عند المقارنة بين عينتين مستقلتين تكون بيانات إحداهما في صورة رتبية، والأخرى في صورة عددية، حيث يُعد من الاختبارات المعلمية القوية (Parametric test). ويعتمد هذا الاختبار في عملية المقارنة على المتوسطات الحسابية بحيث يكون التفوق في درجة الممارسة، للمجموعة التي تحصل على المتوسط الأعلى، ونظراً لتوفر البيانات التي تتناسب مع هذا التحليل، فقد تمَّ استخدام هذا الاختبار حيث أنَّه الاختبار الأمثل لاختبار الفرضيات، (طعمة وحنوش، ٢٠١٢: ٣٢٧-٣٢٩).

٤- الأساليب الإحصائية الوصفية (Descriptive Statistical Techniques): تمَّ استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية بشكل عام بهدف الحصول على قراءات عامة عن أجابات عينة البحث، وقد تمَّ استخدامها بهدف إجراء المقارنة بين المجموعات المختلفة التي تشكل عينة البحث. ومن الأساليب الإحصائية الوصفية التي تمَّ استخدامها التوزيع التكراري (Frequency Distribution)، والنسب المئوية (Percentages)، والمتوسط الحسابي (Mean) وهو أحد مقاييس النزعة المركزية. كما تمَّ استخدام الانحراف المعياري (Standard Deviation) الذي هو أحد مقاييس التشتُّت لقياس تشتُّت الإجابات حول المتوسطات الحسابية لبنود الاستبانة المختلفة.

تحليل ومناقشة نتائج البحث واختبار فرضياته: يحتوي هذا الجزء على عرض وتحليل ومناقشة نتائج الدِّراسة الميدانية في ضوء أهداف وفرضيات البحث العدمية التي تمَّ تحديدها في المبحث الأوَّل. الفرضية الأولى (H0:1): لا تتوفر في الشركات الصناعية مقومات تمكنها من تطبيق مدخل الكلفة المستهدفة.

يبين الجدول رقم (١) المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لمؤشرات توافر مقومات مدخل الكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها.

ورد في الفقرة (٨) "وجود قنوات اتصال مفتوحة باستمرار بين أقسام الشركة والعملاء" بمتوسط حسابي (٤,٣٨) بنسبة (٨٧,٦%)، وهي تقع ضمن الدرجة العالية، وانحراف معياري (٠,٧١)، وهذا يعني أنَّ الشركة تستخدم بشكل دائم قنوات اتصال مفتوحة بين الشركة والموردين، أو بين الشركة والعملاء، لتسهيل تقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات المناسبة، بهدف تقديم منتجات متنوعة بكلف منخفضة، وجودة مرضية تلبى أذواق المستهلكين واحتياجاتهم من أجل بيعها بأسعار تنافسية. كما يعني أنَّ الشركة تدرك أنَّ فتح قنوات الاتصال مع العملاء يساعد على تحقيق المكانة السوقية المناسبة من خلال إرضاء



المستهلكين، ووصول المنتج لكافة المناطق، ومعرفة الأسعار التي يستطيع العميل دفعها مقابل منتجات الشركة.

ويوضح الجدول ذاته كذلك الآراء المتعلقة بالفقرة (٦) بأن الشركة "تقوم بتنمية العلاقات مع الموردين على أساس التعاون المتبادل بين الطرفين" حيث احتلت الأهمية الثانية، وبوسط حسابي (٤,٢٨) بنسبة (٨٥,٦%)، وانحراف معياري (٠,٧٤). وهذا يُظهر أن هناك علاقة قوية بين الشركة والموردين تؤثر مدى إدراك الشركة لأهمية استمرارية المورد في تزويدها بالمواد الأولية اللازمة في الوقت المناسب والكمية والجودة والأسعار المناسبة، وذلك لضمان استمراريته بنشاطها وتلبية إحتياجات عملائها واحتفاظها بحصتها السوقية المستهدفة. وجاء في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية الآراء المتعلقة بالفقرة (٧) "تتوافر لدى الشركة معلومات كافية عن المنتج تتيح الأخذ بمدخل الكلفة المستهدفة من قبل الإدارات" وذلك بوسط حسابي (٤,٢٨) بنسبة (٨٥,٦%)، وانحراف معياري (٠,٦٥). وهذا يدل على أن الإدارات المختلفة في الشركة تهتم بمعرفة مكونات المنتج وتكاليفه من خلال وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية الكفوية يقدم المعلومات الملائمة لمراكز القرار عند الحاجة إليها.

ويشير الجدول رقم (١) أيضا إلى أن أقل المقومات توفراً ما ورد بشأن الفقرة (٤) "تنظيم الشركة دورات تدريبية لموظفي التكاليف لاستخدام مدخل الكلفة المستهدفة"، وذلك بمتوسط (٣,٠٤) بنسبة (٦٠,٨%) وهي جدول رقم (١) اتجاهات عينة الدراسة حول توفر مقومات مدخل الكلفة المستهدفة في الشركات عينة البحث

درجة الأهمية	ن= (١٤٤)		الرتبة	الفقرة
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي		
عالية	٠,٧٩	٤,٢٦	٤	١- تستخدم الشركة نظام محاسبة كلف يتناسب ونشاطها.
عالية	٠,٧٤	٤,٠٦	٥	٢- لدى الشركة نظام فاعل للمعلومات المحاسبية المتعلقة بالكلف.
عالية	٠,٧٦	٤,٠٢	٦	٣- يتوفر الاهتمام المطلوب لإدارة التكاليف من قبل الإدارة العليا.
متوسطة	١,٠٠	٣,٠٤	١٠	٤- تنظم الشركة دورات تدريبية لموظفي الكلف لاستخدام مدخل الكلفة المستهدفة.
متوسطة	٠,٩٨	٣,٥٦	٩	٥- تقوم الشركة بتشجيع فرق العمل وتطويرها في مختلف الإدارات والتخصصات.
عالية	٠,٧٤	٤,٢٨	2	٦- تقوم الشركة بتنمية العلاقات مع الموردين على أساس التعاون المتبادل بين الطرفين.
عالية	٠,٦٥	٤,٢٨	3	٧- تتوافر لدى الشركة معلومات كافية عن المنتج تتيح الأخذ بمدخل الكلفة المستهدفة من قبل الإدارات.
عالية	٠,٧١	٤,٣٨	1	٨- توجد قنوات اتصال مفتوحة باستمرار بين أقسام الشركة والعملاء.
متوسطة	٠,٨٦	٣,٨٣	٨	٩- تعتمد الإدارة أسلوب تفويض السلطات لفرق العمل لتشجيعها على الإبداع والابتكار.
متوسطة	٠,٩٩	٣,٩٣	٧	١٠- تقوم الشركة بتقويم جميع الأنشطة والأفراد لتحديد مدى مساهمتهم في تحقيق مدخل الكلفة المستهدفة.
متوسطة	٠,٥٥	٣,٩٧		الاتجاه العام

تقع ضمن الدرجة المتوسطة، وانحراف معياري (١,٠٠). وتدل هذه النتيجة على أن الشركة تهتم بدرجة متوسطة بإشراك العاملين لديها في محاسبة التكاليف في الدورات والبرامج التدريبية التي تساعدهم على إدارة نظام الكلف بكفاءة وفاعلية. وقد يعزى سبب ذلك إلى ارتفاع تكاليف التدريب، أو اعتماد الشركة على الخبرات الموجودة داخل الشركة لتدريب الموظفين. في الوقت نفسه جاءت نتيجة الفقرة (٥) "تقوم الشركة بتشجيع فرق العمل وتطويرها في مختلف الإدارات والتخصصات" بمتوسط (٣,٥٦) بنسبة (٧١,٢%)، وانحراف معياري (٠,٩٨)، وذلك لان إنتاج المنتج سوف يمر بعدة مراحل وأقسام حتى يصل إلى المستهلك النهائي لا بد للشركة من تشجيع فرق العمل من مختلف الأقسام لتصنيع منتجات بكلفة منخفضة وذات جودة



عالية وبسعر مناسب للمستهلك. وبشكل عام تشير النتائج المبينة في الجدول رقم (١) إلى توافر المقومات اللازمة لتطبيق مدخل الكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بدرجة متوسطة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (٣,٩٧) بنسبة (٧٩,٤%). وأن الانحراف المعياري كان منخفضاً (٠,٥٥)، حيث لم يتجاوز لكل سؤال عن (٣٢%) من وسطه الحسابي، وتراوح بين (١٥%-٣٢%) فقط. وهذا يشير إلى تقارب الآراء، وعدم وجود تشتت كبير بين إجاباتهم حول متغيرات الدراسة. لذا فإن هذه النتيجة تشير بوضوح إلى أن الشركات عينة البحث قادرة على تطبيق مدخل الكلفة المستهدفة لتوفر نسبة من المقومات اللازمة لذلك.

يبين الجدول رقم (٢) نتائج اختبار (ت) للفرضية الأولى، إذ تشير النتائج إلى أن الشركات الصناعية الأردنية تتوافر فيها مقومات لتطبيق مدخل الكلفة المستهدفة بمتوسط حسابي (٣,٩٧) أي بنسبة (٧٩,٤%)، وان مستوى المعنوية (٠,٠٥) وهي أقل من مستوى الدلالة الاحصائية ($\alpha = 0.05$)، وبلغت قيمة (ت) المحسوبة لمجال توفر مقومات مدخل الكلفة المستهدفة (21.04) وهي قيمة دالة احصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$). وبهذا يتم رفض الفرضية العدمية الأولى وقبول الفرضية البديلة، التي تنص على انه " تتوافر في الشركات الصناعية الأردنية مقومات تمكنها من تطبيق مدخل الكلفة المستهدفة" ولكن ليس إلى درجة كبيرة.

جدول رقم (٢) نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على مجال مدى توافر مقومات مدخل الكلفة المستهدفة في الشركات عينة البحث

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت)	درجات الحرية	مستوى المعنوية Sig
المقومات	٣,٩٧	٠,٥٥	٢١,٠٤	١٤٣	٠,٠٥٥

٥- الفرضية الثانية (2: HO): لا يؤدي استخدام مدخل الكلفة المستهدفة إلى تخفيض تكاليف المنتجات لدى الشركات الصناعية. يبين الجدول رقم (٣) المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لمدخل الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية عينة البحث مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها. فقد اشارت النتائج إلى أن أكثر الوسائل أهمية ما يرتبط بالفقرة (٢)، " تقوم الشركة بدراسة درجة تقلبات أسعار المواد الأولية اللازمة في العملية الإنتاجية من أجل الوصول إلى تخفيض كلفة الحصول عليها"، بمتوسط حسابي (٤,٤٥) ونسبة (٨٩%) وانحراف معياري (٠,٧١) وهي تقع ضمن الدرجة العالية. وهذا يعني أن الشركات عينة البحث تدرك بوضوح أن تقلبات أسعار المواد الأولية اللازمة في العملية الإنتاجية تكون لها آثار سلبية على إستمرارية الشركة ونموها وتطورها في المستقبل. وفي المرتبة الثانية جاءت النتيجة المتعلقة بالفقرة (١٠) بأن الشركة تقوم بدراسة مصادر التوريد التي تسهم في تخفيض الكلفة



جدول رقم (٣) دور الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في الشركات عينة البحث

درجة الأهمية	ن = (١٤٤)		الرتبة	الفقرة
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي		
عالية	٠,٧٦	٤,٠٨	٧	١- تقوم الشركة بدراسة مستوى التكنولوجيا لاختيار ما يخفض الكلفة منها لاستخدامها في العملية الإنتاجية.
عالية	٠,٧١	٤,٤٥	١	٢- تقوم الشركة بدراسة درجة تقلبات أسعار المواد الأولية اللازمة في العملية الإنتاجية للوصول إلى تخفيض كلفة الحصول عليها.
عالية	٠,٨١	٤,٠٩	٦	٣- تقوم الشركة بالتنسيق بين إدارة التسويق وإدارة التصميم من أجل تخفيض الكلف من خلال دراسة متطلبات العملاء ورغباتهم المستقبلية.
متوسطة	٠,٨٢	٣,٩٤	١٠	٤- تقوم الشركة بتشكيل فريق تصميم للوصول إلى تصميم المنتج الذي يحقق الكلفة المستهدفة بحيث يراعي خصائص المنتج لتعزيز قدرته التنافسية.
عالية	٠,٨٤	٤,١٩	٥	٥- تقوم الشركة بدراسة الأسعار التنافسية في السوق من أجل تخفيض الكلفة التي تتناسب مع هذه الأسعار.
عالية	٠,٨٥	٤,٠٠	٩	٦- تقوم الشركة بإدماج سلسلة القيمة عند تطبيقها مدخل الكلفة المستهدفة لتخفيض الكلف المستهدفة.
عالية	٠,٩٣	٤,٢٢	٤	٧- تقوم الشركة بدراسة مصادر الأموال للوصول إلى تخفيض كلف الحصول عليها.
عالية	٠,٨٣	٤,٠٧	٨	٨- تقوم الشركة بالعمل على تخفيض الوقت اللازم لإنتاج المنتج وعرضه في السوق للوصول إلى الكلفة المستهدفة.
متوسطة	٠,٩٤	٣,١٩	١١	٩- تقوم الشركة بتتبع قدرات العاملين ومهاراتهم من أجل خفض الكلفة المستهدفة عن طريق زيادة إنتاجيتهم.
عالية	٠,٨٧	٤,٤٤	٢	١٠- تقوم الشركة بدراسة مصادر التوريد التي تسهم في تخفيض الكلفة المستهدفة.
عالية	٠,٧٦	٤,٢٧	٣	١١- تقوم الشركة بدراسة طبيعة ومكونات المنتج لمعرفة المزايا التنافسية وتأثيرها على تخفيض الكلف.
عالية	٠,٦٤	٤,١٥		الاتجاه العام

المستهدفة" بمتوسط (٤,٤٤) بنسبة (٨٨,٨%)، وانحراف معياري (٠,٨٧). وهذا يعني أن الشركات عينة البحث تبذل جهود عالية المستوى في تحديد أسعار المشتريات، فكما اتسمت علاقة الشركات مع الموردين بالتعاون، كانت نتائج تطبيق الكلفة المستهدفة أكبر في تحقيق الفوائد في تخفيض الكلف. أمّا النتيجة المتعلقة بالفقرة (١١) "تقوم الشركة بدراسة طبيعة ومكونات المنتج لمعرفة المزايا التنافسية وتأثيرها على تخفيض الكلف" فقد جاءت ضمن الدرجة العالية بمتوسط (٤,٢٧) أي بنسبة (٨٥,٤%)، بسبب التأثير القوي لمكونات وطبيعة المنتج على مدخل الكلفة المستهدفة. فكما ارتفعت درجة تعقيد المنتج كلما ازدادت الحاجة إلى الأخذ بمدخل الكلف المستهدفة لما له من تأثير مهم على إدخال تعديلات على التصميم، بحيث يصبح أكثر سهولة وأقل كلفة. وأقل هذه المؤشرات أهمية الفقرة (٩) "تقوم الشركة بتتبع قدرات العاملين ومهاراتهم من أجل تخفيض الكلفة المستهدفة عن طريق زيادة إنتاجيتهم" بمتوسط (٣,١٩) أي بنسبة (٦٣,٨%). ويعزى سبب ذلك إلى ارتفاع كلفة تدريب وتطوير العاملين مقارنة مع ما يمكن تحقيقه للشركة من فائدة لهذا التدريب.

يبين الجدول رقم (٤) نتائج اختبار (ت) للفرضية الثانية، إذ تشير النتائج أنه يوجد دور لمدخل الكلفة المستهدفة في تخفيض الكلف في الشركات الصناعية عينة البحث بمتوسط حسابي (٤,١٥) أي بنسبة (٨٣%)، وان مستوى المعنوية (٠,٠٠) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (a = 0.05)، وان قيمة



(T) المحسوبة كانت (21,54) وهي قيمة دالة احصائيا عند مستوي دلالة ($a= 0.05$). وبهذا يتم رفض الفرضية العدمية الثانية وقبول الفرضية البديلة، التي تنص على انه "يوجد دور لمدخل الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية " بنسبة كبيرة.

جدول رقم (٤) نتائج اختبار (One Sample –T.Test) دور مدخل الكلفة المستهدفة في تخفيض الكلف في الشركات عينة البحث.

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت)	درجات الحرية	مستوى المغنوية Sig
وسائل تخفيض التكاليف	٤,١٥	٠,٦٤	٢١,٥٤	١٤٣	٠,٠٠٠

الفرضية الثالثة (3: H_0): لا توجد صعوبات فنية تشكل تحديات تحول دون تطبيق مدخل الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية. يبين الجدول رقم (٥) المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية فيما يتعلق بالصعوبات الفنية لتطبيق مدخل الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية عينة البحث مرتبه ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها. ويتضح من الجدول المذكور أن آراء عينة الدراسة جاءت متوسطة اتجاه جميع الفقرات، حيث إن الارتفاع في الأسعار بشكل مستمر يجعل من الصعوبة تطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة، وذلك بمتوسط حسابي (٣,٧٠) أي بنسبة (٧٤%)، وهي تقع ضمن الدرجة المتوسطة، وانحراف معياري (١,٠٣). وهو الأمر الذي يبين ضرورة وجود استقرار في الأسعار من أجل تطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة. وفيما يتعلق بالفقرة (١١) "عدم توفر التدريب الكافي للعاملين على تطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة"، جاءت في المرتبة الثانية من حيث الصعوبة التي تواجهها الشركة. وأشارت النتائج إلى أن عدم توفر التدريب الكافي يعيق تطبيق النظام بدرجة عالية وبمتوسط (٣,٦١) أي بنسبة (٧٢,٢%)، وهي تقع ضمن الدرجة المتوسطة، وانحراف معياري (٠,٩٨). وهو الأمر الذي يوضح أن توفر التدريب الكافي يسهل تطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة. وجاء في المرتبة الثالثة من حيث أهمية الصعوبات على تطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة الفقرة (٤) "الوقت والجهد الكبير الذي يحتاجه تطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة" بمتوسط (٣,٥٨) أي نسبة تطبيق (٧١,٦%)، وانحراف معياري (٠,٧٩)، وهو الأمر الذي يؤكد ضرورة توفير الوقت والجهد اللازم لتطبيق المدخلين المذكورين. أما أقل الصعوبات أهمية التي تواجهها الشركات عند تطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة، من وجهة نظر عينة الدراسة، فكانت الفقرة (٥) "عدم وجود منافسة شديدة يقلل الحاجة إلى تطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة"، وذلك بمتوسط حسابي (٣,١٥) بنسبة (٦٣%)، وهي تقع ضمن درجة التطبيق المتوسطة، وانحراف معياري (١,٠٥). وهذه النتيجة تبين الإدراك بأهمية مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة. أما الفقرة (١) "عدم وجود معرفة كافية لدى إدارة الشركة عن كيفية تطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة" فقد كانت



ذات أهمية متوسطة من حيث الصعوبات وذلك بمتوسط حسابي (٣,١٩) بنسبة (٦٣,٨%)، وهي تقع ضمن درجة التطبيق المتوسطة، وانحراف معياري (١,٠٩). وهو الامر الذي يوضح ان الادارة تتوفر لديها معرفة ليست كبيرة لتطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة .

بشكل عام نلاحظ من الجدول رقم (٥) أنّ المستقصى عنهم في الشركات الصناعية عينة البحث يواجهون صعوبات في تطبيق الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة لأسباب عديدة تحول دون تطبيقه بمتوسط حسابي (٣,٤٢) أي بنسبة صعوبة (٦٨,٤%)، وهي تقع ضمن درجة الأهمية المتوسطة. وقد أشارت هذه النتيجة بوضوح بأن أهم عناصر الكلف التي تأخذها الشركات بعين الاعتبار هي الارتفاع المستمر في الأسعار لتأثيرها على عملية تحديد الكلف.

جدول رقم (٥) الصعوبات الفنية لتطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية عينة

البحث

درجة الأهمية	ن=١٤٤		الرتبة	الفقرة
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي		
متوسطة	١,٠٩	٣,١٩	١١	١- عدم وجود معرفة كافية لدى إدارة الشركة عن كيفية تطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة .
متوسطة	٠,٩٦	٣,٤٩	٥	٢- الكلفة العالية التي تفوق عائد تطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة .
متوسطة	٠,٨٢	٣,٥١	٤	٣- هناك حذر من التحول إلى استخدام مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في إدارة التكاليف عن الأساليب التقليدية.
متوسطة	٠,٧٩	٣,٥٨	٣	٤- الوقت والجهد الكبير الذي يحتاجه تطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة .
متوسطة	١,٠٥	٣,١٥	١٢	٥- عدم وجود منافسة شديدة يقلل الحاجة إلى تطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة .
متوسطة	١,٠٧	٣,٢١	١٠	٦- عدم توفر المعلومات الواضحة والمفصلة عن كلفة المنتجات في إدارة الكلف يعيق استخدام مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة .
متوسطة	٠,٩٧	٣,٤٨	٦	٧- الصعوبة في تحديد التقنيات المتطورة التي يمكن ان تستخدم في العمليات الإنتاجية لاحقاً والتي تعيق تطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة .
متوسطة	١,٠٢	٣,٢٩	٩	٨- صعوبة التعرف على المنافسين الجدد يضاعف الحاجة إلى تطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة .
متوسطة	١,٠٩	٣,٤٠	٧	٩- عدم وجود أشخاص مؤهلين قادرين على تطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة .
متوسطة	٠,٨٨	٣,٣٧	٨	١٠- إن تخفيض الكلف نتيجة تطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة قد يلغي بعض الوظائف مما يستدعي مقاومة التطبيق من قبل العاملين.
متوسطة	٠,٩٨	٣,٦١	٢	١١- عدم توفر التدريب الكافي للعاملين على تطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة .
متوسطة	١,٠٣	٣,٧٠	١	١٢- الارتفاع في الأسعار بشكل مستمر يجعل من الصعوبة تطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة .
متوسطة	٠,٦٣	٣,٤٢		الاتجاه العام

يبين الجدول رقم (٦) نتائج اختبار (T) للفرضية الثالثة، إذ تشير النتائج أنّه توجد صعوبات فنية تشكل تحديات تحول دون تطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية عينة البحث بمتوسط حسابي (٣,٤٢) أي بنسبة (٦٨,٤%)، وان مستوى المعنوية (٠,٠٥) وهي اقل من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05)، وان قيمة (ت) المحسوبة بلغت (7.87) وهي دالة احصائياً عند مستوى دلالة (a= 0.05)، وبهذا يتم رفض الفرضية العدمية الثالثة وقبول الفرضية البديلة، التي تنص على انه " توجد



صعوبات فنية تشكل تحديات تحول دون تطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية تحت الدراسة".

جدول رقم (٦) نتائج تطبيق اختبار (One sample T-Test) الصعوبات الفنية لتطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية عينة البحث

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت)	درجات الحرية	مستوى المغنوية Sig
صعوبات التطبيق	٣,٤٢	٠,٦٣	٧,٨٧	١٤٣	٠,٠٠٠

الفرضية الرابعة (4: HO): لا توجد علاقة بين مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية. يبيّن الجدول رقم (7) المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية للعلاقات بين مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية عينة البحث مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها. ويظهر الجدول المذكور أنّ آراء عينة الدراسة والمتعلقة بالعلاقة بين مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة جاءت عالية تجاه جميع الفقرات. إذ تشير النتائج إلى أنّ أكثر العلاقات أهمية هي الفقرة (٢) "إن تطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يلائم بيئة التصنيع الحديثة في ظل المنافسة الشديدة والتطور التكنولوجي" بمتوسط حسابي (٤,٢٠) بنسبة (٨٤%)، وانحراف معياري (٠,٧٤). وتدل هذه النتيجة على أنّ الشركات عينة البحث تسعى إلى تطوير المنتجات وتخفيض الكلف لكي تتمكن من المنافسة وكسب رضا العميل. وجاء في المرتبة الثانية الفقرة (١) "إن تطبيق كل من مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يساعدان الشركة على تخفيض الكلف" بمتوسط حسابي (٤,١٧) بنسبة (٨٣,٣%)، وهي تقع ضمن الدرجة العالية، وانحراف معياري (٠,٧٩). وتدلّ هذه النتيجة على أنّ الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يعدان من أهم الأدوات التي تعتمد عليها الشركات عينة البحث وتطبيقها في إدارة الكلف. أمّا في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية فقد جاءت الفقرة (١٠) "تطبيق كل من مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يؤديان إلى تحقيق أفضل تناسب بين الجودة والسعر" بمتوسط (٤,١٥) أي نسبة تطبيق (٨٣%)، وانحراف معياري (٠,٧١)، ويدلّ ذلك أنّ على الشركات تعمل على تخفيض كلف منتجاتها مع المحافظة على جودتها. أمّا أقل العلاقات أهمية من وجهة نظر عينة الدراسة حول العلاقة بين مدخل الكلفة المستهدفة ونظام سلسلة القيمة في الشركات فكانت الفقرة (٤) "إن تطبيق كل من مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يتيح تحقيق رغبات المستهلك باستبعاد العمليات التي لا تضيف قيمة للمنتج" وذلك بمتوسط حسابي (٤,٠١) بنسبة (٨٠,٢%)، وتقع ضمن درجة التطبيق العالية، وانحراف معياري (٠,٧٥)، وهذا يبيّن اهتمام الشركات الأردنية بتحقيق رغبات العملاء.



وبشكل عام يشير الجدول رقم (٧) إلى أنّ نسبة أهمية العلاقة بين مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات كانت بمتوسط حسابي (٤,١٠) بنسبة (٨٢%)، وهي تقع ضمن الدرجة العالية. ويعني ذلك أنه يمكن استخدام مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة بشكل يلائم بيئة التصنيع الحديثة التي تمتاز بالمنافسة الشديدة وقصر دورة حياة المنتج لما لهما من أثر على تخفيض كلف المنتجات. وأنّ الانحراف المعياري كان منخفضاً (٠,٥٢) حيث لم يتجاوز الانحراف المعياري لكل سؤالٍ من الأسئلة الخاصة بالإجراءات عن (٢٠%) من متوسطه الحسابي، وتراوح بين (١٢%-٢٠%) فقط. وهذا يشير إلى تقارب إجابات عينة الدراسة وعدم وجود تشتتٍ بينها.

جدول رقم (٧) اتجاهات عينة الدراسة حول العلاقة بين مدخل الكلفة المستهدفة و سلسلة القيمة في الشركات

درجة الأهمية	ن=(١٤٤)		الرتبة	الفقرة
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي		
عالية	٠,٧٩	٤,١٧	٢	١- إن تطبيق كل من مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يساعد الشركة على تخفيض الكلف.
عالية	٠,٧٤	٤,٢٠	١	٢- إن تطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يلائم بيئة التصنيع الحديثة في ظل المنافسة الشديدة والتطور التكنولوجي.
عالية	٠,٦٦	٤,١٤	٤	٣- إن تطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يساعد في تحديد السعر التنافسي الذي يحقق للشركة هامش الربح المستهدف.
عالية	٠,٧٥	٤,٠١	١٠	٤- إن تطبيق كل من مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يتيح تحقيق رغبات المستهلك باستبعاد العمليات التي لا تضيف قيمة للمنتج.
عالية	٠,٦٧	٤,١٠	٥	٥- إن تطبيق كل من مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يساعد على تحديد الكلف المستقبلية.
عالية	٠,٧٥	٤,٠٣	٩	٦- إن تطبيق كل من مدخل الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يساعد إدارة الشركة على تلبية رغبات العملاء من خلال تصميم المنتج.
عالية	٠,٨٠	٤,٠٨	٧	٧- إن تطبيق كل من مدخل الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يساعد من خلال تصميم المنتج على معالجة المشاكل اللاحقة.
عالية	٠,٧٥	٤,٠٤	٨	٨- إن تطبيق كل من مدخل الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يؤدي إلى تحسين جودة المنتج وتطويره من خلال اختيار التصميم الأفضل للمنتج أثناء مرحلة التصميم.
عالية	٠,٧٤	٤,١٠	٦	٩- إن تطبيق كل من مدخل الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يؤدي إلى تشكيل فريق عمل متخصص للوصول إلى التصميم الأفضل للمنتج.
عالية	٠,٧١	٤,١٥	٣	١٠- إن تطبيق كل من مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يؤدي إلى تحقيق أفضل تناسب بين الجودة والسعر.
عالية	٠,٥٢	٤,١٠		الاتجاه العام

وتم تطبيق اختبار (One Sample T-test) في الجدول رقم (٨) ، إذ تشير النتائج أنّه توجد علاقة واضحة بين مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة لدى الشركات الصناعية عينة البحث بمتوسط حسابي (٤,١٠) أي بنسبة (٨٢%). كما يتضح من الجدول المذكور ان قيمة (T) بلغت (25.36) وهي قيمة دالة احصائياً عند مستوي الدلالة الإحصائية وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) وبالتالي رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة بأنه توجد علاقة بين مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية المشاركة بالبحث.



جدول رقم (٨) نتائج اختبار (One Sample -T.test) علاقة مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية عينة البحث.

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت)	درجات الحرية	مستوى المعنوية Sig
علاقة الكلفة المستهدفة بسلسلة القيمة	٤,١٠	٠,٥٢	٢٥,٣٦	١٤٣	٠,٠٠٠

وفيما يلي ملخص بأهم النتائج التي توصل إليها البحث:

- ١- تتوافر في الشركات الصناعية المشاركة بالبحث مقومات لتطبيق مدخل الكلفة المستخدمة مما يدل على أن الشركات المذكورة لديها البيئة المناسبة لتطبيق هذا المدخل وتحقيق الفوائد من تطبيقه المتمثلة بتخفيض كلف المنتج.
- ٢- هناك قنوات اتصال مفتوحة باستمرار بين أقسام الشركات الصناعية عينة البحث وعملائها وأن هذه الشركات تعمل على توسيع تلك القنوات مع عملائها.
- ٣- تقوم الشركات الصناعية عينة البحث بتتبع العلاقات مع الموردين وتطويرها على أساس التعاون بينهم من أجل تحقيق مزايا ومكاسب تعود بالنفع على الطرفين.
- ٤- إن تطبيق مدخل الكلفة المستهدفة يؤدي إلى تخفيض الكلف في الشركات الصناعية المشاركة، وإن هذه الشركات تعمل على دراسة درجة تقلبات أسعار المواد الأولية وتقوم أيضا على دراسة مصادر التوريد التي تسهم في تخفيض التكاليف.
- ٥- أن كلاً من مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية في العينة يلائمان بيئة التصنيع الحديثة.
- ٦- أن الشركات الصناعية عينة البحث تواجه صعوبات عند تطبيق مدخلي الكلفة المستخدمة وسلسلة القيمة بسبب الارتفاع المستمر في الأسعار وعدم توفر التدريب الكافي للعاملين.
- ٧- هنالك علاقة تكاملية بين كل من مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة لتخفيض كلف المنتجات وتلبية رغبات العملاء المتغيرة باستمرار وتحقيق ميزة تنافسية من خلال البيع بأسعار أقل من الشركات المنافسة.

((الجزء الرابع: الاستنتاجات والتوصيات))

أن الهدف الرئيس للبحث هو دراسة وتحليل كل من مدخلي الكلفة المستخدمة وسلسلة القيمة من الناحيتين النظرية والعملية. وقد أسفرت النتائج الميدانية عن عدد من الاستنتاجات والتوصيات وهي كالآتي:

الاستنتاجات:

- ١- تتوافر في الشركات الصناعية عينة البحث المقومات المناسبة لتطبيق مدخل الكلفة المستهدفة، وتحقيق الفوائد من تطبيقه المتمثلة بتخفيض كلف المنتجات وزيادة القدرة التنافسية وبالتالي زيادة الربحية مع المحافظة على جودة المنتج.



- ٢- توجد قنوات اتصال مفتوحة وبشكل مستمر بين الأقسام في الشركات الصناعية عينة البحث وعمالها، وهناك جهود حديثة تبذل من قبل تلك الشركات على توسيع قنوات الإتصال مع العملاء.
 - ٣- تقوم الشركات الصناعية عينة البحث بتنمية العلاقات مع الموردين وتطويرها على أساس التعاون بينهم من أجل تحقيق مزايا ومكاسب تعود عليها بالمنفعة.
 - ٤- إن تطبيق مدخل الكلفة المستهدفة يؤدي إلى تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية عينة البحث وان تلك الشركات تعمل على دراسة تقلبات أسعار المواد الأولية ومصادر التوريد، وانها تقوم أيضا بدراسة مصادر التوريد التي تسهم في تخفيض الكلف.
 - ٥- أن كلاً من مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية عينة البحث يلائمان بيئة التصنيع الحديثة. وهذا يدل بوضوح على أن البيئة الصناعية الحديثة التي تعمل فيها تلك الشركات بحاجة ماسة إلى كل من مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة بصورة أكثر من قبل.
 - ٦- أن الشركات الصناعية عينة البحث تواجه صعوبات عند تطبيق مدخلي الكلفة المستخدمة وسلسلة القيمة ومن أبرزها عدم توافر الارتفاع المستمر في الأسعار والتدريب الكافي للعاملين.
 - ٧- هنالك علاقة تكاملية بين كل من مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية عينة البحث مما يدل بوضوح على أثرهما الإيجابي في تخفيض الكلف وتلبية رغبات العملاء وتفضيلاتهم وتحقيق مستويات مرضية من الأرباح.
- التوصيات:** في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في البحث يمكن تقديم بعض التوصيات التي من أبرزها الآتي:
- ١- ضرورة الاهتمام بصورة أكبر بتعزيز مقومات تطبيق كل من مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية الأردنية لجني ثمار هذين المدخلين المهمين.
 - ٢- التوسع في فتح قنوات إتصال تتصف بمستوى أعلى من الكفاءة والفاعلية مما عليه الحال بين أقسام الشركات الصناعية الأردنية وعمالها.
 - ٣- تنمية وتطوير علاقات مثمرة أكثر بين الشركات الصناعية الأردنية و مورديها على أساس التعاون الحقيقي والبناء لتحقيق المنافع المشتركة للطرفين.
 - ٤- ضرورة اعتماد الشركات الصناعية الأردنية أساليب علمية وعملية بديلة لدراسة وتحليل الكلف باستخدام مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة من أجل التوصل إلى تخفيض أكبر في الكلف وتحقيق مزايا تنافسية.
 - ٥- ضرورة قيام الشركات الصناعية الأردنية باستخدام مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة بصورة تتلاءم وبدرجة أكبر مع بيئة التصنيع الحديثة.
 - ٦- محاولة إيجاد الحلول الناجعة لمعالجة المعوقات والصعوبات التي تعترض تطبيق مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية الأردنية عن طريق إجراء المزيد من الدراسات، وتوفير



دورات تدريبية لموظفي ادارة التكاليف لتطوير مهاراتهم، خاصة وان بعض مقومات تطبيق هذين المدخلين متوافرة.

٧- ضرورة تعزيز العلاقة التكاملية بين مدخلي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية الأردنية لتحسين مستويات الأداء فيها وزيادة فاعليتهما في الرقابة على الكلف.

((المصادر))

أولاً: المصادر العربية

١ - الكتب

البياتي، محمود مهدي، "تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS"، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٥.

طعمة، حسن ياسين وحنوش، ايمان حسين، الإحصاء الاستدلالي، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠١٢.

٢ - البحوث والدراسات

الخلف، نضال محمد رضا و زويلف، إنعام محسن حسن، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة: دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردنية، بحث محكم، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد ١، ٢٠٠٧.

المطارنة، غسان فلاح، متطلبات ومعوقات مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد العشرون، العدد الثاني، جامعة آل البيت، الأردن، ٢٠٠٨.

٣ - الرسائل الجامعية

البصول، ريماء احمد . "مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية" رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، ٢٠٠٦ .

عبدالله، مجيب الرحمن احمد" إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية دراسة تطبيقية على الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية". اطروحة دكتوراة، جامعة دمشق. ٢٠١٠ .

النايلسي، طارق تيسير. "إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية". رسالة ماجستير غير منشوره، جامعة الحسين بن طلال، ٢٠٠٩ .

ثانياً: المصادر الأجنبية: ١

١ - الكتب الأجنبية:

Ansari, S., Bell J., and The CAM-I, "Target Cost Core Group, Target Costing: The Next Frontier and Strategic Cost Management," Chicago, IRWIN Professional Publishing, 1997.

Cooper, R., "Nissan Motor Company Ltd: Target Costing System," Harvard Business School, 1994.

Cooper, R., "When Lean Enterprises Collide, Competing Through Confrontation," Boston, Harvard Business School Press, 1995.



Drury, C., "Management Accounting for business decisions", London: Thomson Learning, 2nd. ed., 2001.

Garrison, R. H., and Noreen, E. W., , "Managerial Accounting," 8th ed., The McGraw–Hill Companies Inc, 1997.

Garrison, R. H., Noreen, E. W., and Brewer, P. C., (2010), "Managerial Accounting," 14th ed., The McGraw–Hill Companies Inc.

Garrison, R. H., Noreen, E. W., and Brewer, P. C., (2011), "Managerial Accounting," 14th ed., The McGraw–Hill Companies Inc.

Hilton R. W., "Managerial Accounting Creating Value in Global Business Environment 9th Edition", The McGraw–Hill companies, 2009.

Hilton R. W., Platt D. E., "Managerial Accounting Creating Value in Global Business Environment 9th Edition", The McGraw–Hill companies, 2011.

Hornigren T. C., Datar M. S., Foster G., Rajan V. M., Ltner C., "Cost Accounting: A Managerial Emphasis 13th Edition", Pearson Education Limited, 2009.

Hornigren T. C., Datar M. S., Rajan V.M., "Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 14th Edition", Pearson Education Limited, 2012.

McWatters, C. S., Zimmerman J. L., Morse D. C., "Management Accounting Analysis and Interpretation," 1st ed., Pearson Education Limited, 2008.

٢- البحوث والدراسات الأجنبية:

Ansari S., Bell J., and Swenson S., "A Template for implementing Target Costing", Cost Management, September / October, Vol. 20, Iss. 5, 2006, pp. 20–27 .

Bhimani A., "Management Accounting in Global European Corporations: Anglophone and Continental View Points," Management Accounting Research: 6, 1996, pp. 287–294.

Dekker H., and Smidt P., "A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms," International Journal of Production Economics 84 (3), 2003, pp. 293–305.

Emore J. R., and Ness, J. A., "The Slow Pace of Meaningful Change in Cost Systems" Journal of Cost Management, Vol. 4, No. 4, Winter, 1991, p39.

Feil P., Yook K. H., and Kim I. W., "Japanese Target Costing: A Historical Perspective," International Journal of Strategic Cost Management, Spring, 2004, pp. 10–19.

Ibusuki U., and Kaminski P. C., " Product development process with focus on value engineering and target–costing: A case study in an automotive company". International Journal of Production Economics, Vol. 105, Issue 2, February 2004, pp. 459–474.

Kato Y., "Target costing support systems: lessons from leading Japanese Companies", Management Accounting Research, Vol. 4, 1993, pp. 33–47.



Lin T. W., Merchant K. A., Yang Y., and Yu Z., "Target Costing and Incentive Compensation", Cost Management (March April) 2005, pp. 29-42.

Monden Y., and Hamada K., "Target costing and Kaisen Costing in Japanese Automobile Companies", Journal of Management Accounting research, Volume 3, Fall 1991, pp. 16-34.

Sakurai M., "Target Costing and How to use It," Journal of Cost Management, Summer, 1989, pp. 39-50.

Schmelge G., and Buttress T., "Target Costing at ITT Automotive", Business Readings, 1996, P26,

Swenson D., Ansari S., Bell J., and Kim I. W., "Best Practices in Target Costing", Management Accounting Quarterly, Winter, Vol. 4, No. 2, 2003, pp. 12-17.

Tani, T., H., Okano, Shimuzu N., Fukuda J., and Cooray S., "Target Cost Management in Japanese Companies: Current State of Art, Management Accounting Research, Vol. 5, No. 1, 1994, pp. 67-81.

Yook K. H., Kim I. W., and Yoshikawa T., "Target Costing in Construction Industry: Evidence from Japan," Construction Accounting & Taxation, Vol. 15, No. 3, May/June, 2005.

٣ - الرسائل الجامعية الأجنبية:

Kwah, D. G., "Target Costing In Swedish Firms- Fiction, fad or fact? An Empirical Study of some Swedish firms", International Management, Masters Thesis Number, Graduate Business School, School of Economics and Commercial law, Göteborg University, Printed by Elanders Novum, 2004.