

أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية (دراسة استكشافية على الشركات الصناعية في محافظة حضرموت)

د. سالم عبدالله بن كليب
أستاذ مساعد، قسم المحاسبة
كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الريان

الملخص:

تستهدف الدراسة تحديد العلاقة بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت، وذلك من خلال تخفيض التكلفة، وتحسين الجودة، وتحقيق الإبداع، ولذلك قام الباحث بتصميم استبانة تضمنت محوري التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية وتوزيعها وجمع بياناتها من (67) مفردة يمثلون مدراء عموم ونوابهم ومدراء ماليين ومحاسبين في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت، واستخدم الباحث أدوات إحصائية علمية حديثة لاختبار فرضيات الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى عدد من الاستنتاجات أهمها أن الشركات الصناعية في محافظة حضرموت تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة بدرجة عالية، كما يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية بدرجة عالية بالأبعاد التي تم دراستها في هذه الدراسة وهي: الكلفة والجودة والإبداع، وأهم التوصيات التي قدمتها الدراسة ضرورة الاهتمام برفع مستوى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت بأسلوب علمي وخطوات واضحة ومحددة على كافة الجوانب المحاسبية والإدارية فيها.

المقدمة:

تهتم منشآت الأعمال بالقضايا المتعلقة بالتكاليف التي تتحملها في سبيل ممارسة أنشطتها المختلفة، ولذلك تسعى دائماً لتحسين أنظمة التكاليف المطبقة لديها وتطويرها كون محاسبة التكاليف هي المحدد الرئيس لتكلفة السلعة المنتجة أو الخدمة المقدمة، ومن ثمَّ تساعد في تحديد الأسعار المناسبة لبيع السلعة أو تقديم الخدمة، وأيضاً تساعد محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكاليف، وتحقيق الكفاءة من خلال الاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج، كما تساعد في اتخاذ القرارات من خلال التقارير التي تقدمها للإدارة العليا ولمختلف المستويات الإدارية المتضمنة معلومات ملائمة لترشيد عملية اتخاذ القرارات، بالإضافة إلى أنَّ محاسبة التكاليف توفر البيانات اللازمة للتخطيط، وإعداد الموازنات التخطيطية، وتقييم كفاءة الأداء في المراكز والأقسام التي تستخدم عناصر التكاليف.

وبالرغم من كل الأهداف التي تسعى النظم التقليدية إلى تحقيقها فإنها واجهت الكثير من الانتقادات لاعتمادها على التقدير الشخصي في مسألة تحميل عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة وتوزيعها وكذلك في مسألة اعتمادها على مبدأ التكلفة تقود إلى سعر البيع، بمعنى أنه يتم تحديد سعر البيع بعد الانتهاء من تصنيع المنتج وتحميله بكل التكاليف المباشرة وغير المباشرة، ونظرًا لذلك ولأوجه قصور أخرى ظهرت في الفكر المحاسبي مداخل وأنظمة محاسبية جديدة لإدارة التكلفة في محاولة لتلافي أوجه القصور في الأنظمة التقليدية، ولتجسيد استراتيجية الريادة في التكلفة ظهرت أساليب عدة منها :

التكلفة على أساس النشاط، إدارة الجودة الشاملة، الإدارة بالأنشطة، التكلفة المستهدفة، الإدارة بالتكلفة المستهدفة، تكلفة دورة حياة المنتج وغيرها من الأساليب التي جاءت لتدعم الاتجاه نحو الحاجة للإدارة الاستراتيجية للتكاليف.

وقد أدت المتغيرات البيئية المتسارعة وخصوصًا في المجال التكنولوجي والاقتصادي إلى اشتداد المنافسة بين منشآت الأعمال، الأمر الذي دفعها إلى تبني أساليب حديثة تتلاءم مع طبيعة تلك المتغيرات، وتساعد على تحقيق الميزة التنافسية. ويأتي أسلوب التكلفة المستهدفة في هذا الإطار ليعبر عن أسلوب حديث من أساليب المحاسبة الإدارية لا يقتصر نشاطه على إدارة التكاليف فحسب وإنما يتعداها ليشمل عملية التنسيق والتنظيم لجميع إدارات المنشأة وأقسامها، فهو يساعد منشآت الأعمال على تحقيق الكفاءة من خلال تخفيض التكاليف، ومن ثم يمكن المنشآت من تحقيق الميزة التنافسية.

ويمثل القطاع الصناعي أهمية كبيرة للاقتصاد الوطني، وبالتالي هناك حاجة ملحة لإدارة الشركات في هذا القطاع لنظام تكاليفي حديث، يقدم معلومات متكاملة دقيقة وملائمة لبيئة المنافسة التي تواجهها الشركات الصناعية في محافظة حضرموت، ولذلك جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت.

مشكلة الدراسة:

هناك اعتراف متزايد في أوساط الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية بأن أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية لم تعد قادرة على مجاراة التطورات المتسارعة في بيئة الإنتاج المعاصرة، والتي تتجلى أبرز صورها في اشتداد المنافسة محليًا ودوليًا والتطورات التكنولوجية السريعة وتنوع احتياجات المستهلك وتغير الأذواق، بالإضافة إلى قصر دورة حياة المنتج.

لقد ساهمت هذه العوامل في دفع الشركات (منظمات الأعمال) نحو البحث عن أدوات ووسائل جديدة لإدارة الكلفة والعمل على تخفيضها، ومن أبرز هذه الأدوات نظام التكلفة المستهدفة.

إن التحدي الأساسي الذي تواجهه الشركات الصناعية في محافظة حضرموت هو كيفية الموازنة بين هدف تخفيض التكلفة لتتوافق أسعار منتجاتها مع أسعار المنتجات المستوردة من الخارج المنخفضة وهدف الحفاظ على مستويات جودة عالية لمنتجاتها.

وعليه فقد صممت هذه الدراسة لاستكشاف مدى تطبيق الشركات الصناعية بمحافظة حضرموت لأبعاد أسلوب التكلفة المستهدفة وتأثير ذلك على أبعاد الميزة التنافسية للشركة ممثلةً في الكلفة والجودة والإبداع.

ويمكن تحديد مشكلة الدراسة من خلال الإجابة عن التساؤلات الآتية:

- 1) هل تتوافر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت ؟
- 2) هل يسهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت ؟

ويتفرع من السؤال الثاني التساؤلات الفرعية الآتية:

- 1) هل يسهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في خفض التكلفة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت ؟
- 2) هل يسهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الجودة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت ؟
- 3) هل يسهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الإبداع بوصفه أحد أبعاد الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت ؟

أهمية الدراسة:

يمكن تلخيص أهمية الدراسة في النقاط الآتية:

- 1) تنبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع التكاليف وماله من أثر في حجم الأرباح التي تحققها المنشآت، ومن ثم زيادة قدراتها على التنافس.
- 2) حاجة إدارة الشركات الصناعية إلى نظام تكاليفي حديث يقدم معلومات متكاملة دقيقة وملائمة للتطورات المتسارعة وبيئة المنافسة المتزايدة التي تواجهها الشركات الصناعية في محافظة حضرموت على الصعيد المحلي والإقليمي على المستوى الدولي.

(3) تعدُّ هذه الدراسة من وجهة نظر الباحث مساهمة في مجال البحث العلمي لإجراء دراسات علمية مستقبلية في مجالات تطويرية مختلفة في المنشآت الأخرى، التي تهتم بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية، في ظل بيئة أعمال تتصف بالتنافسية، واستخدام التقنيات الحديثة والتركيز على التطورات الاستراتيجية في المستقبل البعيد.

أهداف الدراسة:

تستهدف هذه الدراسة تحقيق الآتي:

- (1) التعرف على مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت.
- (2) فحص (أو دراسة) ما إذا كان تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يسهم في خفض الكلفة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية في الشركات الصناعية بمحافظة حضرموت.
- (3) فحص (أو دراسة) ما إذا كان تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يسهم في تحقيق الجودة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية في الشركات الصناعية بمحافظة حضرموت.
- (4) فحص (أو دراسة) ما إذا كان تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يسهم في تحقيق الإبداع بوصفه أحد أبعاد الميزة التنافسية في الشركات الصناعية بمحافظة حضرموت.

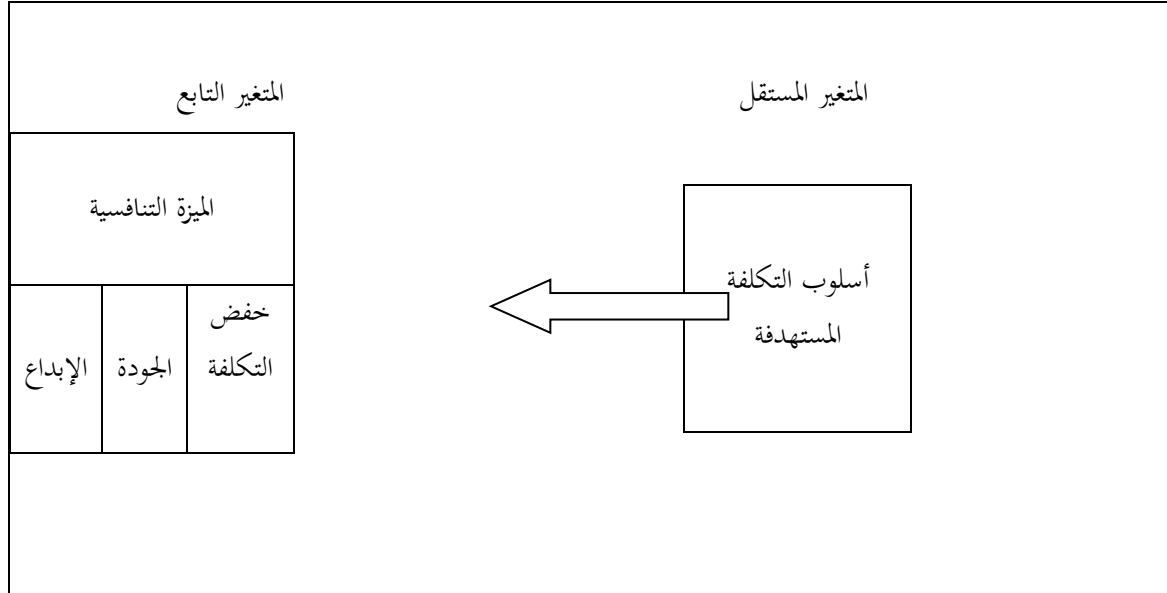
فرضيات الدراسة:

- لتحقيق الترابط بين مشكلة الدراسة وأهدافها تقوم الدراسة على الفرضيات الرئيسة والفرعية الآتية:
- **الفرض الرئيس الأول:** لا تتوافر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت.
 - **الفرض الرئيس الثاني:** لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق الميزة التنافسية (التكلفة، الجودة، الإبداع) ويتفرع من هذا الفرض الفروض الفرعية الآتية:
 - لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكلفة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية.
 - لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق الجودة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية.

- لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق الإبداع بوصفه أحد أبعاد الميزة التنافسية.

أنموذج الدراسة:

شكل رقم (1) يوضح أنموذج الدراسة



المصدر: إعداد الباحث.

منهج "أسلوب" الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي كونه يتناسب مع طبيعة الدراسة التي تهدف إلى معرفة أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت. واعتمدت الدراسة على مصدرين لجمع البيانات والمعلومات وهما:

الأول: يتمثل في الأدبيات التي اهتمت بموضوع أسلوب التكلفة المستهدفة وأثره في تحقيق الميزة التنافسية من كتب، وبحوث، ودراسات علمية، ورسائل علمية.

الثاني: يتمثل في البيانات التي تم جمعها ميدانيًا عن طريق استبانة من واقع عينة الدراسة، وتحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية العلمية الحديثة بالاستناد إلى البرنامج الإحصائي (SPSS).

وتعد الاستبانة الأداة الرئيسة لجمع البيانات الأولية في هذه الدراسة، وقد تم إعدادها بعد الاطلاع على بعض الدراسات السابقة، أهمها دراسة الحميري (2017) بعنوان "تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة - دراسة تطبيقية في شركة ييكو لإنتاج زيت المحركات في دىالى"، ودراسة كوديد (2016)

بعنوان " التكلفة المستهدفة ودورها في استراتيجية ريادة التكلفة - دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم ". واشتملت الأداة على جزئين هما:

- الأول: يتعلق بالحصول على البيانات الديموغرافية بأفراد عينة الدراسة والتي تضمنت (التخصص العلمي، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المركز الوظيفي).
- الثاني: تضمن الفقرات التي تهدف من خلالها الدراسة إلى الحصول على البيانات المتعلقة بمحاور الدراسة وكانت على النحو الآتي:

1) أسلوب التكلفة المستهدفة: حددت لها (11) فقرة من فقرات الاستبانة.

2) أبعاد الميزة التنافسية: تضمنت ثلاثة أبعاد وحددت لها (18) فقرة من فقرات الاستبانة.

- اختبار ثبات أداة الدراسة وصدقها:

1) ثبات أداة الدراسة: يُعد الثبات من المفاهيم الجوهرية التي يجب توفرها في المقياس حتى يكون صالحًا للاستخدام، ويقصد بثبات المقياس الاتساق الداخلي بين عباراته، حتى يتم الحصول على النتائج ذاتها إذا استخدم المقياس لقياس متغير ما مرات عدة متتالية، إلى جانب التأكد من موضوعية المقياس، أي أنه يتم الحصول على النتائج نفسها إذا طلب من شخص ما الإجابة عن فقراته على فترات متباعدة، وقد تم التحقق من ثبات المقاييس المستخدمة في الدراسة على النحو الآتي:

- اختبار الثبات بمعامل ألفا كرونباخ (Alph Cronbach)

تم اختبار الثبات وذلك باستخدام معامل ألفا كرونباخ، الذي يقيس نسبة تباين الإجابات ومدى الثبات والترابط الداخلي لأسئلة الاستبيان، بحيث تكون مع بعضها البعض مجموعة واحدة، مما يساعد على مقدرتها في إعطاء نتائج متوافقة لردود المستجيبين تجاه الاستبيان، وعادة تتراوح قيمة معامل ألفا كرونباخ ما بين (صفر - 1)، وكلما اقتربت من الواحد كلما عكس قوة التماسك الداخلي للمقياس، وقد تم إيجاد الثبات لمحاور الدراسة، كما هو موضح في الجدول الآتي:

جدول رقم (1) اختبار الثبات لمحاور الدراسة (اختبار ألفا كرونباخ)

المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
التكلفة المستهدفة	11	0.854
التكلفة	7	0.856
الجودة	6	0.871
الإبداع	5	0.759
الإجمالي	29	0.946

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

- الثبات بدلالة التجزئة النصفية:

تم استخدام معاملات الثبات بالتجزئة النصفية لمتغيرات الدراسة، وذلك باستخدام معامل سبيرمان - براون للتجزئة النصفية بالنسبة لكل محور على حدة وللأداة ككل، وكانت أهم النتائج التي تم التوصل إليها موضحة في الجدول الآتي:

جدول رقم (2) الثبات بالتجزئة النصفية لمتغيرات الدراسة

المحور	عدد الفقرات	معامل سبيرمان - براون للتجزئة النصفية
التكلفة المستهدفة	11	0.873
التكلفة	7	0.839
الجودة	6	0.813
الإبداع	5	0.738
الإجمالي	29	0.913

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

(2) اختبار صدق أداة الدراسة: ويقصد به التأكد من دقة فقرات القياس، وتناسقها، وتوافقها، وملاءمتها للبيئة البحثية، وقدرتها على قياس المتغيرات المراد قياسها، لذلك قام الباحث بإجراء الاختبار الآتي:

- اختبار الصدق الظاهري: تم التأكد من الصدق الظاهري للاستبانة في صورتها المبدئية بعرضها على عدد من المحكمين المتخصصين لإبداء الرأي حول مدى وضوح صياغة كل عبارة من عبارات أداة الدراسة، ومدى ملاءمة العبارة لقياس ما وضعت لأجله، ومدى مناسبة العبارة للمحور الذي تنتمي إليه، كما طلب الباحثان من المحكمين إسداء النصح بإدخال أية تعديلات على صياغة العبارات لتزداد وضوحًا، أو إضافة أية عبارات جديدة لتزداد الاستبانة شمولًا، أو حذف أي عبارة مكررة وغير ضرورية، وأجريت التعديلات التي اتفق عليها (80%) من المحكمين، وجاءت هذه التعديلات في صياغة بعض العبارات لتزداد وضوحًا.

- صدق الاتساق الداخلي: تم قياس صدق الأداة إحصائيًا باستخدام صدق الاتساق الداخلي لكل فقرة وارتباطها بالدرجة الكلية للمجال، والجدول الآتي يبين معاملات الارتباط (R) لكل عبارة.
- جدول رقم (3) صدق الاتساق الداخلي بمعامل ارتباط كل عبارة بالدرجة الكلية للمجال

رقم العبارة	التكلفة المستهدفة	التكلفة	الجودة	الإبداع
1	0.623**	0.780**	0.819**	0.733**
2	0.624**	0.628**	0.801**	0.767**
3	0.456**	0.698**	0.818**	0.707**
4	0.448**	0.790**	0.782**	0.685**
5	0.565**	0.693**	0.665**	0.689**
6	0.651**	0.801**	0.786**	-
7	0.765**	0.749**	-	-
8	0.611**	-	-	-
9	0.787**	-	-	-
10	0.736**	-	-	-
11	0.747**	-	-	-

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

**معامل ارتباط دال عند مستوى معنوية (0.01)

مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مدراء عموم الشركات الصناعية في محافظة حضرموت ونوابهم والمدراء الماليين والمحاسبين في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت؛ حيث لا توجد تقارير إحصائية دقيقة عن عددهم وذلك بسبب وجود النزاعات المسلحة والحرب الدائرة في البلاد.

- عينة الدراسة:

تم أخذ عينة عشوائية من مدراء العموم ونوابهم والمدراء الماليين والمحاسبين في بعض الشركات الصناعية في محافظة حضرموت وبلغ عددهم (77) شخصًا.

جدول رقم (4) يوضح الاستبيانات الموزعة على أفراد عينة الدراسة ونسبة الإعادة

عدد الاستبيانات الموزعة		عدد الاستبيانات المسترجعة		عدد الاستبيانات التالفة		إجمالي الاستبيانات الصالحة	
العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
77		70	91%	3	4%	67	87%

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيانات لعام 2019م

حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: اقتصر نطاق الدراسة الميدانية على الشركات الصناعية في محافظة حضرموت؛ كونها كافية لإجراء هذه الدراسة.

- الحدود الزمانية: تتمثل في المدة الزمنية للدراسة الميدانية الممتدة ما بين يوليو - ديسمبر 2019م، وهي المدة التي تم فيها توزيع الاستبانة على أفراد العينة المبحوثة، واستعادتها منهم، وتفرغ البيانات، وتحليلها تحليلًا إحصائيًا، واستخلاص النتائج.

الدراسات السابقة:-

هناك العديد من الدراسات السابقة في هذا المجال العربية والأجنبية أهمها:-

■ أولًا: الدراسات العربية:-

1) دراسة الحميري (2017) بعنوان " تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة -

دراسة تطبيقية في شركة بيكو لإنتاج زيت المحركات في ديالى "

هدفت هذه الدراسة إلى عرض كيفية استخدام التكلفة المستهدفة بوصفها استراتيجية حديثة في إدارة التكلفة وخفضها، وكيف يمكن أن تعتمد الشركة عينة الدراسة بهدف خفض الكلف والارتقاء بالجودة، مع الحفاظ على مستوى الجودة المطلوبة وتعزيز مكانتها في السوق المحلية، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة أهمها: أنّ المقارنة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المستهدفة ضرورة لتحديد الفجوة التكاليفية التي يتم معالجتها باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، يجب تحديد سعر البيع المستهدف وأسعار المنافسين والربح المستهدف لتحديد التكلفة المستهدفة، التكلفة المستهدفة أسلوب يؤدي إلى معالجة الفجوة التكاليفية ويؤدي إلى تخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة.

أوصت الدراسة بما يأتي: ضرورة تبني الشركات الصناعية لأساليب المحاسبة الإدارية بشكل عام وأسلوب التكلفة المستهدفة بشكل خاص، على إدارة الشركات في العراق إعطاء اهتمام أكبر بقسم المحاسبة وخاصة الإدارية والتكاليف لما لها من دور في تحقيق الميزة التنافسية، ضرورة توجيه المزيد من الأبحاث نحو الاستفادة من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة واستخدامه في الشركات الصناعية بشكل تطبيقي لما لها من دور في تحقيق ميزة تنافسية.

2) دراسة كوديد (2016) بعنوان " التكلفة المستهدفة ودورها في استراتيجية ريادة التكلفة -

دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم "

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مفهومي التكلفة المستهدفة واستراتيجية ريادة التكلفة، وبيان أثر تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بالإضافة إلى دور التكلفة المستهدفة في نجاح استراتيجية ريادة التكلفة، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة منها: تعمل التكلفة المستهدفة على خفض الشامل لتكاليف الإنتاج، وتوفر معلومات تساهم في نجاح استراتيجية التكلفة، بالإضافة إلى كون التكلفة المستهدفة واستراتيجية ريادة التكلفة تعتمد على التقنية التكنولوجية الحديثة.

وقد أوصت الدراسة الشركات بالآتي: نشر الوعي داخل الشركات للعمل على اختيار استراتيجية فعالة لدعم نظام التكاليف للتكيف مع التغيرات الحديثة، وتعزيز العمل بأنظمة التكاليف الحديثة للبقاء في دينا الأعمال، والاهتمام بالبرامج التدريبية المتطورة في مجال التكاليف لمواكبة التغيرات التقنية المتسارعة.

3) دراسة بن سعيد (2015) بعنوان " دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج

دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل - ENICAB بسكرة "

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز العلاقة بين التكاليف المستهدفة وتحديد السعر، والتعريف بالأساليب المختلفة لحساب التكاليف والتوصل إلى مجموعة من المقترحات التي يمكن أن تفعل دور التكاليف في تحديد سعر المنتج. وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة أهمها: إنّ من أهم الصعوبات التي تواجه المؤسسة محل الدراسة هو عدم توفر أنظمة المعلومات التطبيقية اللازمة، وإنّ تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى زيادة الحصة السوقية للمؤسسة وتحقيق هامش ربح في المدى الطويل.

وقدمت الدراسة التوصيات الآتية: تقديم أهمية علمية لأسلوب التكلفة المستهدفة خاصة في مناهج الدراسة الجامعية مما يجعل خريجي قسم المحاسبة على إلمام ودراية كافية بأهميته، عقد دورات تدريبية وبرامج

نوعية حول أسلوب التكلفة المستهدفة بحيث يمكن للمؤسسات الاستفادة من هذه الدورات ومحاولة تطبيق الأسلوب، توفير البرامج والأنظمة اللازمة والمدمجة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

4) دراسة أبو رغيف والمعموري (2013) بعنوان "استخدام تقنيتي الكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كإطار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات (دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية - واسط)

هدفت هذه الدراسة إلى تعزيز الإطار النظري لتقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية ممثلة بالكلفة المستهدفة وهندسة القيمة، والتعرف على إمكانية التطبيق لتلك التقنيات في تخفيض تكاليف المنتجات عن طريق تطبيقه في إحدى الشركات الصناعية، ومن ثم بيان أثر هذه التقنيات في رسم سياسة الشركة من خلال تصميم المنتجات بأقل كلفة وأعلى جودة، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة منها: إنّ نظم التكاليف التقليدية في بيئة التصنيع الحديثة لم تعد قادرة على تلبية حاجة الوحدات الاقتصادية إلى المعلومات المفيدة في مجال تخفيض التكاليف، تعدّ هندسة القيمة من أهم الأدوات التي تستخدم في تحقيق التكلفة المستهدفة من خلال تعديل تصميم المنتجات الذي يؤدي إلى تخفيض التكاليف دون المساس بالجودة، عدم وجود سياسة واضحة للتسعير في الشركة العامة للصناعات النسيجية؛ إذ إنّها تعتمد المدخل التقليدي في التسعير في حين أنّ غالب المنتجات تزيد تكلفتها الفعلية عن أسعار السوق.

وقد أوصت الدراسة بالعمل على إزالة المعوقات التي تحول دون تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة من خلال نشر ثقافة التطور والإبداع وروحهما وعمل الفريق الواحد، زج العاملين في دورات تدريبية داخل العراق وخارجه للتعرف على منافع تقنية التكلفة المستهدفة، وهندسة القيمة في تخفيض تكلفة المنتجات، بالإضافة إلى إدخال الحاسوب في عملية التصميم والاستفادة من شبكة الإنترنت في التعرف على التصميمات المختلفة للمنتج.

5) دراسة سليمان وعبدالله وحليحل (2012) بعنوان "استعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل الصناعية "

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد نواحي القصور التي تعاني منها الأنظمة التقليدية للتكاليف في بيئة الأعمال الحديثة، وتبسيط الضوء على تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وأهميتها كأداة لإدارة التكلفة، وبيان أثر استخدام تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالاعتماد على التحليل المفكك وهندسة القيمة لتحقيق التخفيض المستهدف، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة منها: إنّ اتباع النظم التقليدية

في تحديد سعر البيع يؤدي إلى تخفيض الأرباح، وجود عدم فهم من قبل المنشآت الصناعية المحلية بمدى أهمية تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة وأثرها في التكاليف والأرباح في المنشأة، إنّ اعتماد التسعير على أساس الكلفة + هامش الربح المعمول به في الشركة يؤدي إلى أسعار مرتفعة وغير تنافسية، ويؤدي تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة إلى تخفيض التكاليف، ويؤدي أيضًا إلى إمكانية طرح منتجات ذات مواصفات ضمن رغبات المستهلكين وحدودهم المادية، وإمكانية التصدي للمنافسة المحلية والأجنبية بشكل واضح ومنظم.

وقدمت الدراسة التوصيات الآتية: يجب تخفيض التكاليف قبل حدوثها أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على الكلفة بعد حدوثها، يجب استخدام تقنية التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية لأنها تؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح، ضرورة استخدام التحليل المفكك وهندسة القيمة مع التكاليف المستهدفة وبالذات أسلوب هندسة القيمة.

ثانيًا: الدراسات الأجنبية

1) دراسة (Mazahrih، Abdul Rahman، Ghafeer)، (2014) بعنوان:

"The Impact of Target Cost Method of Industrial Companies to Strengthen the Competitiveness"

هدفت هذه الدراسة إلى تناول طريقة التكلفة المستهدفة بوصفها واحدة من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، ودراسة تأثيرها على تحقيق النجاح في مجال التنافسية للشركات الصناعية، وتحقيق مزايا تنافسية، والتفوق على قدرات المنافسين، وضمان تعزيز القدرة التنافسية للشركة، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج منها: إنّ هناك علاقة إيجابية ومباشرة بين طريقة التكلفة المستهدفة وتعزيز ميزة التكلفة، وبين طريقة التكلفة المستهدفة وتعزيز ميزة الجودة، وبين طريقة التكلفة المستهدفة وتعزيز الميزة البيئية.

وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات منها: ضرورة دعم الإدارة العليا بتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة واهتمامها، لتحقيق تخفيضات كبيرة في تكاليف الإنتاج لتعزيز القدرة التنافسية. ضرورة تطوير نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية السويدية حتى تكون نظم المعلومات الاستراتيجية فعالة من خلال الاعتماد على مداخل حديثة من أجل تحقيق الأرباح وتعزيز قدرتها التنافسية.

2) دراسة (Yazdifar & Askarany، 2011) : بعنوان

"Comparative Study of the Adoption and Implementation of Target Costing in UK، Australia and New Zealand"

هدفت الدراسة إلى إجراء مقارنة لتبني التكلفة المستهدفة وتطبيقها في كل من المملكة المتحدة وأستراليا ونيوزيلندا، عبر تطبيقها على المحاسبين الإداريين المؤهلين الحاصلين على شهادة المحاسب الإداري القانوني،

والذين يعملون في الشركات الصناعية والخدمية في الدول السابقة، وقد اختبرت الدراسة مستوى التبني والتطبيق لأسلوب التكلفة المستهدفة عبر قياس

خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة والمثلة بـ (الميزة النسبية، التوافق، سهولة الاستخدام، نتائج القدرة على الاستخدام، نتائج التطبيق)، وقد أظهرت نتائج الدراسة انتشار استخدام منهج التكلفة المستهدفة بين الشركات الصناعية والخدمية في الدول السابقة، إلا أنّ هناك فروقاً جوهرية في مستوى التطبيق بين الشركات الصناعية والخدمية.

وأوصت الدراسة بضرورة اهتمام الشركات باختبار جميع استراتيجيات تخفيض التكاليف في مرحلة التخطيط، مع تبني هندسة القيمة لدمج متطلبات الزبائن، بدلاً من التركيز على تبني استراتيجية تخفيض التكلفة في مرحلة الإنتاج.

3) دراسة Filomena et, al (2009) بعنوان:

"Target Costing Operationalization During Product Development: Model and Application"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تجربة الدول النامية في مرحلة مبكرة بحيث هناك علامات لتكلفة إنتاج منتج معين في ظل عملية التنمية، وقد تم تطبيق الدراسة على شركات الصناعات التحويلية البرازيلية، وتفعيل أسلوب التكاليف المستهدفة لخفض التكلفة على أجزاء المنتج، مع ضرورة إيجاد معايير لضبط النفقات خلال عملية الشراء وقد تم استخدام دراسة حالة مفصلة بهدف الاستخدام الاستراتيجي لتكلفة المستهدفة. وتوصلت الدراسة إلى أنّ المشاركين في المشتريات خاصة المهندسين والمصممين هم أكثر من يتحكم في التكلفة بشكل دقيق، كما بينت الدراسة أنّ هناك قيوداً على هذه الدراسة تمثلت في عدم وجود مناقشة لتقدير التكاليف المحددة وتقنيات خفض التكاليف.

4) دراسة Kocsoy et. al (2008) بعنوان:

"Target Costing in Turkish Manufacturing Enterprises"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد إن كان يتم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة من قبل الشركات الصناعية التركية، ومعرفة ما إذا كانت الشركات التي تستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة تراعي قواعد تطبيق هذا الأسلوب، مثل تلك المتعلقة بتوقعات العملاء، هامش الربح، التكلفة وتحديد السعر، تخفيض التكلفة والعمليات الإدارية. وقد بينت النتائج الأولية للدراسة أنّ الشركات التي تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة أو لديها أسلوب مشابه تقوم بتحليل للسوق على نطاق واسع، ولديها نظم معلومات تسويقية، كما يتبعون

استراتيجيات منافسة متوازنة، كما بينت أيضًا أنّ تسعير المنتجات الجديدة بالاعتماد على التكلفة يشكل عائقًا أمام تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بنجاح.

وقد أوصت الدراسة بضرورة إعطاء أهمية أكبر لتوقعات العملاء قبل تصميم المنتج، من أجل تحقيق الفوائد المتوقعة من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

5) دراسة Swenson، Samules، Mohan (2007) بعنوان:

"Target Costing at a Consumer Products Company"

أشارت هذه الدراسة إلى أنّ المنشآت التي ترغب في تحقيق أهداف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة من خلال مدخل التكلفة المستهدفة، لا بد أن تعتمد على مجموعة من المبادئ تتمثل في الآتي: السعر يقود التكلفة، التركيز على العميل، التركيز على التصميم، التعاون بين المجموعات التي تكون فريق عمل يعمل على الوصول للتكاليف المستهدفة، الأخذ بمفهوم سلسلة القيمة، الأخذ بمفهوم دورة حياة المنتج.

وتناولت هذه الدراسة كيفية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على إحدى المنشآت التي ترغب في تصنيع منتج جديد. وقد استطاعت إنتاج هذا المنتج وبيعه وتحقيق الربح المرغوب فيه، وذلك بعد التغلب على الفجوة بين التكلفة الحالية لهذا المنتج والتكلفة المستهدفة.

كما قدمت الدراسة توصيات عدة منها: ضرورة وجود عمالة ماهرة لتقليل وجود التالف والوقت الضائع وتخفيض التكاليف لضمان القدرة على المنافسة، ولضمان خفض تكلفة الإنتاج وزيادة جودة المنتج يجب إحكام الرقابة على المواد الخام، لتقويم نقاط الضعف في تكلفة المنتج يجب الأخذ في الاعتبار تلك المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف.

الإطار النظري للدراسة:-

أولاً: مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة:-

ظهرت المفاهيم الأولى حول معنى مصطلح التكلفة المستهدفة منذ بداية التأصيل النظري لهذا الأسلوب في ستينيات القرن الماضي في اليابان، ومن ثمّ تعمم استخدام هذا المدخل وتم تطبيقه في عدد من دول العالم المتقدم مثبتاً نجاحه.

وقد تعددت التعاريف المتعلقة بأسلوب التكلفة المستهدفة نظرًا لتعدد الكتاب والباحثين، ومن ثمّ تعدد الرؤى التي تناولوا من خلالها موضوع التكلفة المستهدفة، كما أدى تباين المصطلحات التي استخدمها الباحثون

للتعبير عن الأسلوب إلى تعدد التعاريف أيضاً، حيث عرفت بوصفها (نظام، وأداة، ومدخل، وعملية) وفقاً لما يوضحه الجدول الآتي:

جدول رقم (5) تباين آراء الباحثين حول مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة

الباحث	السنة	ص	مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة
Monden & Hamada	1991	61	نظام يساعد على تخفيض التكاليف في مرحلة التصميم للمنتج الجديد أو عند تغير نموذج التصميم للمنتج الحالي بالكامل أو عند إجراء تعديل جزئي على النموذج.
المصري	2009	4	أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية يهدف إلى خفض تكاليف المنتج أثناء مرحلة تخطيط وتصميم المنتج.
Ferrare	1990	40	أسلوب لإدارة التكلفة تركز على مجالين أساسيين هما خفض التكلفة والرقابة عليها.
فودة	2007	209	أداة من أدوات إدارة التكلفة يهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة والحالية ورقابة مع الحفاظ على جودة المنتج وقدراته الوظيفية ودرجة الثقة فيه وتلبية احتياجات العملاء.
الكاشف	2000	78	العملية التي تهدف للوصول إلى النتائج المالية المرغوبة للمنتج في توقيت معين من خلال خفض التكلفة وتحسين الربحية، فهي الفرق بين سعر البيع المرتقب وربحية المنشأة المخططة.
Ansari et al.	2006	20	مدخل للإدارة الاستراتيجية للتكلفة لتخطيط الأرباح وتخفيض التكاليف، موجهاً بالسعر مع التركيز على العميل والتدخل فيما بين وظائف المنتج.

المصدر: إعداد الباحث بالاستناد إلى المراجع المذكورة أعلاه.

ثانياً: الدور الاستراتيجي لأسلوب التكلفة المستهدفة في الاستراتيجيات التنافسية:-

إن أسلوب التكلفة المستهدفة يجب أن يكون أحد أدوات الاستراتيجية العامة للمنشآت، حيث يعد أسلوب التكلفة المستهدفة أحد أساليب المحاسبة الإدارية التي تعمل بشكل مستمر على تخفيض التكاليف، إلى جانب تحسين الكفاءة التشغيلية وجودة المنتج أو الخدمة المقدمة، وأيضاً يقوم على (الجنابي، 2011، ص 183):

1- تخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتج وقدرات التصميم للمنتجات وهو ما يجعلها تؤثر في دورة حياة المنتج.

2- التأكيد على أهمية التحليل الاستراتيجي لبيئة المنافسة واحتياجات الزبون والجودة المتميزة.

3- الاعتماد على السعر الموجه بواسطة السوق في تخفيض التكاليف عن طريق إلغاء الأنشطة غير الضرورية والتي تزيد من التعقيد وتكلفة المنتج.

وهذا تحديداً ما يجعل أسلوب التكلفة المستهدفة واقعياً ذا أبعاد استراتيجية لاعتماده على السعر التنافسي بهدف استهداف التكلفة، ومن ثم تنخفض التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية عن طريق اعتمادها على أحد الاستراتيجيات التنافسية.

ويعرف بورتر الاستراتيجية التنافسية على أنها بناء دفاعات ضد القوى التنافسية وإقامتها، أو إيجاد موقع في الصناعة لكل منشأة استراتيجية تنافسية شاملة، والتي تمثل خليطاً من الأهداف المستخدمة والوسائل لتحقيق هذه الأهداف، أي مجموعة من التصرفات تؤدي إلى تحقيق ميزة متواصلة ومستمرة عن المنافسين (النسور، 2010، ص32).

وتتمثل الاستراتيجيات التنافسية في ثلاثة استراتيجيات يمكن إيجازها في الآتي:

1- إستراتيجية قيادة التكلفة:

تبنى هذه الاستراتيجية على قدرة المنشأة في تقديم سلعة أو خدمة بتكلفة أقل من الآخرين، وذلك يحقق ميزة تكلفة عن باقي المنافسين ويؤدي إلى الحصول على حصة سوقية كبيرة (حجاج وآخرون، 2001، ص119)، وتهدف إلى خفض تكلفة المنتج إلى أدنى حد ممكن دون المساس بجودة المنتج، لذا تعتمد على قواعد بيانات متسعة تشمل أساساً تكاليف الإنتاج والجودة وتكاليف المنافسين، وهذا يعني قيادة التكلفة، ومن ثم تحقيق ميزة تنافسية من خلال التكلفة الأقل (حجازي، 2013، ص193).

2- إستراتيجية التمايز:

وهي تشير إلى تمتع المنتج بتميز ملحوظ عن غيره من المنتجات المتماثلة مما يضعه في المرتبة الأولى، مما يجعل العميل يطلبه ولا يتحسس للسعر كثيراً لتمييزه بالجودة أو التقنية التي يريدها (التمي، 2009، ص105).

3- إستراتيجية التركيز:

وتعني اختيار شريحة من المجتمع سواء أكانوا أفراداً أم خطأ إنتاجياً أو سوقاً أو قطاعاً معيناً، حيث يتم التركيز عملياً للوفاء باحتياجاتهم أكثر من غيرهم من المجتمع، ويظهر دور التكلفة المستهدفة من خلال استهداف فئة معينة من السوق والتي تهتم بتخفيض التكاليف (قيسي، 2015، ص41)، وقد تختار المنشأة قيادة التكلفة أو التمايز أو الجمع بينهما لتطبيق هذه الاستراتيجية مما يجعلها أكثر تميزاً وأعمق تركيزاً في خدمة

الفئة المستهدفة، وذلك يؤدي إلى فاعلية وفعالية منتجاتها وخدماتها أكثر من منافسيها (التمي، 2009، ص119).

ثالثاً: أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية:-

1) أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكلفة:

يظهر أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال تطوير المنتج وفق التصميم المقترح من قبل فريق العمل، وتقدير التكلفة المتوقع تحميلها عند إنتاج المنتج، وإجراء مقارنة بين التكلفة المستهدفة والتكاليف المقدرة للإنتاج، فإذا كانت التكاليف المقدرة تتطابق مع التكلفة المستهدفة ففي هذه الحالة يتم إنتاج المنتج والعمل على محاولة تخفيض التكاليف والاعتماد على أسلوب التحسين المستمر حتى تكون التكاليف المقدرة أكبر من التكاليف المستهدفة دون التأثير في رغبات العملاء. (مصطفى، 2009، ص 158)

أما إذا كانت التكلفة المقدرة أكبر من التكاليف المستهدفة، فإنه يتطلب العمل على تخفيض التكاليف المقدرة بالاعتماد على أسلوب هندسة القيمة من خلال إجراء التعديلات اللازمة على تصميم المنتج؛ للوصول إلى التصميم الذي يحقق التكلفة المستهدفة وفي رغبات العملاء. Horangren, 2011, (p.219).

ويعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تحقيق أدنى تكلفة من خلال (كوديد، 2016، ص37):

أ- دراسة إمكانيات المنشأة ومعرفة تكاليف المنافسين؛ حيث توضح دراسة تكلفة المنافسين وتحليلها أبعاد ومواطن جديدة لتخفيض التكاليف، ومعرفة أساليب إنتاج غير مطبقة، ودلائل مدخلات يمكن استخدامها.

ب- نقل الاهتمام بأنشطة تخطيط التكاليف ورقابتها وتخفيضها من مرحلة الإنتاج إلى المراحل الأولية للمنتج.

ت- تحقيق الجانب السلوكي للتكاليف، بمعنى أنه يسعى إلى تحقيق التكامل والتفاعل بين العاملين في المنشأة؛ لتحفيزهم وحثهم على المشاركة في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وتعلم فن الاستخدام الرشيدة للموارد للوصول إلى الأهداف المحددة.

ث- استهداف تخفيض التكاليف توازياً مع استهداف الحفاظ على مستوى الجودة، وذلك لأن تحقيق الجودة يقلل من تكاليف عدم الجودة، وبالتالي يساهم في تخفيض التكلفة.

ج- ابتكار الطرق والأساليب التي تعمل على تخفيض استهلاك الطاقة.

ح- الموازنة بين متطلبات العملاء من المنتجات وبين التكاليف اللازمة؛ لتطوير هذه المنتجات لتحقيق رضا العملاء، وتحقيق التكلفة المستهدفة.

خ- الترتيب في إعداد الآلات والمكائن والأجهزة وهيئتها يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج وانسياب العمل.

2) أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الجودة:

يتضح جلياً أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الجودة بوصفها بعداً أساسياً لتحقيق الميزة التنافسية في المرحلتين الثانية والثالثة من مراحل تطبيق الأسلوب، حيث يرى الباحثان أنّ أسلوب هندسة القيمة يعمل في المرحلة الثانية على إعادة هندسة المنتج وتصميمه بغرض تخفيض التكاليف كعامل رئيس دون أي مساس بجودة المنتج، فمثلاً إذا توفر في أحد المنتجات مدخلات غالية الثمن وضرورية للعملية الإنتاجية فإنه يتم استبدالها بمدخلات أقل في السعر ولكنها تفي بالغرض ذاته من حيث المنفعة، مع العمل على البحث والتطوير الدائم لجميع مراحل إنتاج المنتج وتحديدًا مرحلة تصميم المنتج باعتبارها المرحلة الأساسية التي يتحمل بها الجزء الأكبر من التكاليف، ويتحدد فيها المواصفات والخصائص الرئيسة ومستوى الجودة المطلوب للمنتج، أما في المرحلة الثالثة (مرحلة التطوير والتحسين للتكلفة المستهدفة) يجب الحديث عن دور التحسين المستمر الذي يشكل إحدى ركائز فلسفة الجودة التي تحتاج لدعم الإدارة العليا، إذ يعد التحسين المستمر مطلباً أساسياً لنجاح إدارة الجودة، ذلك لأنه يجعل المنشأة في حالة تفوق وتميز على المنافسين الآخرين بشكل مستمر ومن ثم فإنّ التحسين المستمر ليس بالعمل الذي ينفذ بشكل متقطع خلال حياة المنشأة، بل هو عمل مستمر يهدف لتقديم الجديد والأفضل بشكل دائم، ذلك لأنّ الإبقاء على القديم يعني الزوال خاصة في بيئة تنافس عالمي شديدة يسود فيها عملاء لديهم العديد من الخبرات ويتنافس على أن ينال رضاهم العديد من المنشآت (الجودة، 2006، ص 181).

ويرى الباحث أن التميز الذي يحققه أسلوب التكلفة المستهدفة يكمن في الموازنة بين تخفيض التكلفة وبين الحفاظ على نوعية وجودة المنتج؛ حيث إنه يعمل في جميع مراحله على تحقيق خفض التكلفة بكل الوسائل الممكنة للوصول إلى أدنى تكلفة يمكن تحقيقها بالمواصفات والمكونات الأساسية ذاتها، التي تعمل على الحفاظ على رغبات العملاء، وتلبي طموحاتهم من حيث النوعية والجودة، التي تحقق للعملاء أكبر منفعة في ظل أدنى تكلفة ممكنة.

3 - أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الإبداع:

يظهر أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الإبداع في المرحلة الرابعة والأخيرة من مراحل تطبيقه عبر اعتماد الأسلوب على التحسين المستمر الذي تسعى الإدارة من خلاله تشجيع العاملين لديها على تحسين أدائهم، وحثهم على المشاركة الدائمة في تقديم آرائهم وأفكارهم وطرحها حول تطوير العمليات التشغيلية التي يتوفر لديهم عنها خبرةً ودرايةً في كيفية تنفيذها أكبر مما هو متوفر لدى الإدارة بحد ذاتها، وهذا هو مضمون خاصية تنمية روح التعاون والابتكار لدى جميع العاملين في المنشأة، التي هي أحد أهم خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة، كما يتحقق الإبداع في أسلوب التكلفة المستهدفة لاعتماده على مبدأ التركيز على العميل الذي يؤدي بدوره إلى اهتمام المنشآت بتوفير التقنيات المتطورة لتقديم منتجاتها بشكل يلي احتياجات العملاء، وتسعى المنشآت أيضًا إلى جذب أكبر شريحة ممكنة من العملاء من خلال تقديم منتجاتها بطرق وأساليب مختلفة عن المنافسين، عبر البحث والتقصي عن بيانات المنشآت المنافسة لها وطرقها في القطاع ذاته، لتحقيق بعد الإبداع بوصفه أحد أبعاد الميزة التنافسية (جودة، 2006، ص 182).

ويرى (Feil & Kim, 2004, p11) أنه يمكن النظر إلى التكلفة المستهدفة بوصفها أداة لتحقيق

ميزة تنافسية من ثلاثة اتجاهات هي:

الاتجاه الأول: التكيف وفقًا لمتطلبات السوق:

ويعني أنّ الهدف من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو التكيف مع الحالة التنافسية التي تواجه المنشآت، إذ تتميز بيئة الأعمال المعاصرة بشدة المنافسة، مما يترتب عليها ظهور منتجات وتقدم خدمات ذات جودة عالية وبأسعار منخفضة، ومن أجل المنافسة والبقاء بالسوق يتوجب على المنشآت القيام بإعادة عمليات البحث والتطوير والتصميم بالشكل الذي يحقق استجابة لمتطلبات العملاء ورغباتهم، وضمان تسويق المنتج بالوقت المناسب وبالسعر المستهدف الذي ينبغي أن يقل عن معدل أسعار المنافسين ويحقق هامش الربح المرغوب، والأساس في ذلك هو بناء ميزة تنافسية غير قابلة للتقليد بوقت قصير وتساعد بقوة في تعزيز المركز التنافسي للمنشأة.

الاتجاه الثاني: التكيف وفقًا لمتطلبات التقدم التكنولوجي:

إنّ الاستجابة والتكيف وفقًا لمتطلبات الثورات والابتكارات التكنولوجية ساعدا بتقديم تصاميم منتجات جديدة تتسم بالحدثة والبساطة وانخفاض تكاليف الإنتاج، مما انعكس بصورة إيجابية على أسعار البيع، ويؤدي

ذلك لتحقيق عوامل النجاح الحاسمة بمستوى فعالية وكفاية متميزين عن المنشآت الأخرى المنافسة، وبذلك تتحقق الميزة التنافسية.

الاتجاه الثالث: التكيف وفقاً لمتطلبات وظيفة المنتج:

تفرض التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة على المنشأة التكيف مع متطلبات جديدة تتعلق بالخصائص والوظائف التي يؤديها المنتج أو الخدمة وذلك من حيث عدد الوظائف وكفائتها، فالعميل يرغب بمنتج متعدد الوظائف ذي كفاءة عالية في الأداء وبأسعار منخفضة لذا فإنّ تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد المنشأة في التكيف مع هذه المتطلبات وبالشكل الذي يحقق لها ميزة تنافسية.

وبناءً على ما سبق يتضح أنّ تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ذو كفاءة وفعالية في تخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتج بوقت مبكر من دورة حياته لمقابلة رغبات العملاء وإشباع احتياجاتهم المتغيرة والحصول على مزايا تنافسية توفر للمنشأة مكانة متفوقة في السوق وتحقق لها أكبر حصة سوقية تدر عليها قدر أعلى من الأرباح، وبذلك يعد أسلوب التكلفة المستهدفة أحد أهم أساليب المحاسبة الإدارية وإدارة التكلفة الاستراتيجية الذي يمكن أن يحقق استجابة عالية لمتطلبات البيئة التنافسية.

تحليل البيانات وعرض النتائج:-

أولاً: خصائص عينة الدراسة:

ركزت الدراسة على استقصاء آراء مدراء عموم الشركات الصناعية في محافظة حضرموت ونوابهم والمدراء الماليين والمحاسبين في تلك الشركات، وتمثلت أهم خصائص العينة فيما يأتي:

1) توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب التخصص العلمي:

وقد جاءت النتائج على النحو المبين في الجدول رقم (6)

جدول رقم (6): توزيع عينة الدراسة بحسب التخصص العلمي

النسبة المئوية %	التكرار	التخصص العلمي
71.6 %	48	محاسبة
10.4 %	7	إدارة أعمال
4.5 %	3	اقتصاد
13.4 %	9	أخرى
100 %	67	الإجمالي

(2) توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب المؤهل العلمي:

وقد جاءت النتائج على النحو المبين في الجدول رقم (7)

جدول رقم (7): توزيع عينة الدراسة بحسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية %
دبلوم بعد الثانوية	4	6 %
بكالوريوس	60	89.6 %
ماجستير	3	4.5 %
الإجمالي	67	100 %

(3) توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب سنوات الخبرة الوظيفية:

وقد جاءت النتائج على النحو المبين في الجدول رقم (8)

جدول رقم (8): توزيع عينة الدراسة بحسب سنوات الخبرة الوظيفية

سنوات الخبرة الوظيفية	التكرار	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	32	47.8 %
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	17	25.4 %
من 10 إلى أقل من 15 سنة	7	10.4 %
15 سنة فأكثر	11	16.4 %
الإجمالي	67	100 %

(4) توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب المستوى الوظيفي:

وقد جاءت النتائج على النحو المبين في الجدول رقم (9)

جدول رقم (9): توزيع عينة الدراسة بحسب المستوى الوظيفي

المستوى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية %
مدير عام	1	1.5 %
نائب مدير	3	4.5 %
مدير مالي	18	26.8 %
محاسب	45	67.2 %
الإجمالي	67	100 %

ثانيًا: التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة:

يتضمن هذا الجزء النتائج المبدئية التي تم التوصل إليها من تحليل البيانات الخاصة بآراء إجابات أفراد عينة الدراسة في بعض الشركات الصناعية في محافظة حضرموت لقيم المتغيرات المعنية في الدراسة، حيث تم قياس معنوية الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة وتحليلها نحو قيم هذه المتغيرات، وكانت النتائج على النحو الآتي:

المحور الأول: التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة عن فقرات التكلفة المستهدفة:

تم احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية واختبار t ومستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات محور التكلفة المستهدفة وإجمالي البعد وقد جاءت النتائج كما يبينها الجدول رقم (10)

جدول رقم (10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لفقرات التكلفة المستهدفة

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الرتبة	القيمة	مستوى	اختبار T	P.valu	الدلالة
1	يتوفر لدى إدارة الشركة معرفة بأسلوب التكلفة المستهدفة	3.9	0.855	78	5	عال	عال	8.57	0.000	
2	تحدد الشركة سعر بيع المنتج بناءً على دراسات السوق قبل بيع المنتج	4.27	0.77	85.4	2	عال جدا	عال جدا	13.48	0.000	
3	يتم تحديد التكلفة الإجمالية للمنتج قبل البدء بتقديمه	4.18	0.737	83.6	3	عال	عال	13.10	0.000	
4	تعمل الشركة على تحديد هامش الربح للمنتج قبل عملية بيعه	3.93	0.91	78.6	4	عال	عال	8.33	0.000	
5	تركز إدارة الشركة على العملاء وكسب رضاهم	4.28	0.735	85.6	1	عال جدًا	عال جدًا	14.3	0.000	
6	تهتم الإدارة بتحديد تكلفة المنتج مراعاة للظروف الاقتصادية للعملاء	3.54	1.119	70.8	1	عال	عال	3.93	0.000	
7	تحدد الشركة فجوة التكاليف بالمقارنة بين التكاليف الجارية والتكلفة المستهدفة	3.75	0.804	75	7	عال	عال	7.59	0.000	
8	تركز الشركة على تكاليف المنتج في مرحلة التصميم والنخيط	3.75	0.859	75	8	عال	عال	7.11	0.000	
9	تشكل الإدارة فريق عمل متخصص لدراسة تكاليف المنتج مسبقًا	3.82	0.999	76.4	6	عال	عال	6.73	0.000	
10	تأخذ إدارة الشركة جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج بالاعتبار	3.69	0.908	73.8	9	عال	عال	6.19	0.000	
11	تقوم الإدارة بإشراك ممثلين لكل حلقات سلسلة القيمة عند تحديد تكلفة المنتج	3.57	0.925	71.4	10	عال	عال	5.02	0.000	
	المتوسط العام لفقرات التكلفة المستهدفة	3.88	0.562	77.6	3	عال	عال	12.78	0.000	

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

ن = 67 مستوى الدلالة عند 0.05 (P=0.05)

من بيانات الجدول رقم (10) نلاحظ أنّ المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة عن محور التكلفة المستهدفة بلغ (3.88)، وهذا يعني أنّ درجة توفر فقرات محور التكلفة المستهدفة مجتمعة تقع عند المستوى "متوفر بدرجة عالية" حيث تنتمي قيمة الوسط الحسابي العام إلى فئة المقياس (3.40-4.20)، ويشير إلى توفر عالٍ لأسلوب لتكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت، كما تشير قيمة الانحراف المعياري العام إلى تقارب الآراء وتجانسها حول التكلفة المستهدفة حيث بلغت قيمته (0.562)، ويشير الوزن النسبي العام إلى أنّ التوفر كان مقبولا وبوزن نسبي بلغ (77.6%)، وهذا يعني أنّ (77.6%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة موافقون على توفر محور التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت، وبلغت قيمة اختبار t (12.78) وهي موجبة وكان مستوى المعنوية لها (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة (0.05) مما يشير إلى أنّ متوسط درجة الاستجابة لهذا المحور قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة.

وبين تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة عن درجة توفر فقرات التكلفة المستهدفة أنّ متوسط درجات التوفر لجميع الفقرات تراوحت بين (3.54-4.28)، ومن ثم كانت في المستوى "متوفر بدرجة عالية" و"متوفر بدرجة عالية جدًا"، حيث كانت أعلى تلك الفقرات توفرًا هي الفقرة الخامسة (تركز إدارة الشركة على العملاء وكسب رضاهم) بوسط حسابي (4.28)، ويشير إلى توفر عالٍ جدًا للفقرة، وانحراف معياري (0.735)، ويشير إلى تقارب الآراء وتركزها حول الفقرة، وبوزن نسبي بلغ (85.6%)، ويشير إلى أنّ (85.6%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة موافقون على أنّ إدارة الشركة تركز على العملاء وكسب رضاهم، وكانت أدنى تلك الفقرات توفرًا الفقرة السادسة (تهتم الإدارة بتحديد تكلفة المنتج مراعاة للظروف الاقتصادية للعملاء) بوسط حسابي (3.54)، ويشير إلى توفر عالٍ للفقرة وبانحراف معياري (1.119)، ويشير إلى تشتت الآراء حول الفقرة وبوزن نسبي بلغ (70.8%)، ويشير إلى أنّ (70.8%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة موافقون على أنّ إدارة الشركة تهتم بتحديد تكلفة المنتج مراعاة للظروف الاقتصادية للعملاء.

وبشكل عام كان مستوى الدلالة معنويًا وبدرجة كبيرة جدًا من الناحية الإحصائية لجميع الفقرات الإحدى عشرة وإجمالي محور التكلفة المستهدفة حيث كان مستوى المعنوية لها ($P < 0.05$) فيما يتعلق باتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة نحو محور التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت، وهذا ما أظهرته قيم اختبار t ومستوى الدلالة الإحصائية حيث كانت قيم مستوى الدلالة أقل من 0.05 لجميع الفقرات وإجمالي المحور مما يشير إلى معنوية الاتجاه عن قيمة الوسط الفرضي لمقياس ليكارت الخماسي والذي يساوي (3).

المحور الثاني: التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة عن محور الميزة التنافسية:

ولتحليل مدى توفر كل متغير من متغيرات محور الميزة التنافسية سيتم تشخيص كل عنصر من عناصر

المحور المتمثلة في: (التكلفة، الجودة، الإبداع) كل على حدة وذلك على النحو الآتي:

1) التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة عن فقرات بعد التكلفة:

تم احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية واختبار t ومستوى المعنوية لكل

فقرة من فقرات بُعد التكلفة وإجمالي البُعد وقد جاءت النتائج على النحو المبين في الجدول رقم (11)

جدول رقم (11): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لفقرات التكلفة

م	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الرتبة	مستوى التوفر	اختبار T	مستوى الدلالة (P-value)
1	تتم إدارة الشركة بالاحتفاظ بالعناصر ذات الكفاءة للتخفيض من حجم التكاليف	3.82	1.086	76.4	3	عال	6.19	0.000
2	تسعى الإدارة إلى تقديم منتجاتها بأقل تكلفة للسيطرة على حصتها السوقية	3.64	1.083	72.8	4	عال	4.85	0.000
3	تقدم الشركة المنتج بأسعار تتوافق مع نوعية ذلك المنتج	3.82	1.043	76.4	2	عال	6.44	0.000
4	تدعم الشركة أنشطة البحث والتطوير باستمرار من أجل تقديم المنتج بكلفة أقل	3.48	1.064	69.6	5	عال	3.67	0.000
5	تشكل عملية تخفيض التكلفة بالنسبة للشركة رادعاً لدخول منافسين جدد	3.43	1.118	68.6	6	عال	3.17	0.002
6	تعمل الإدارة باستمرار على تخفيض تكلفة المنتج الذي تقدمه من خلال استبعاد عناصر التكاليف التي لا تضيف قيمة للعملاء	3.31	1.018	66.2	7	متوسط	2.52	0.014
7	يتم الرقابة على جميع الأقسام في الشركة مما يساهم في تقليل الهدر وتحقيق المزيد من خفض التكلفة	4	1.267	80	1	عال	6.44	0.000
	المتوسط العام لفقرات التكلفة	3.64	0.805	72.8	3	عال	6.55	0.000

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

$n = 67$ مستوى الدلالة عند 0.05 ($P=0.05$)

من بيانات الجدول رقم (11) نلاحظ أنّ المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة عن بُعد

التكلفة بلغ (3.64)، وهذا يعني أنّ درجة توفر فقرات بُعد التكلفة مجتمعة تقع عند المستوى "متوفر بدرجة

عالية" حيث تنتمي قيمة الوسط الحسابي العام إلى فئة المقياس (3.40-4.20)، ويشير إلى توفر عال لبعد التكلفة في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت، كما تشير قيمة الانحراف المعياري العام إلى تقارب الآراء وتجانسها حول بعد التكلفة حيث بلغت قيمته (0.805)، ويشير الوزن النسبي العام إلى أن التوفر كان مقبولا وبوزن نسبي بلغ (72.8%)، وهذا يعني أن (72.8%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة موافقون على توفر بُعد التكلفة في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت، وبلغت قيمة اختبار t (6.55) وهي موجبة، وكان مستوى المعنوية لها (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة (0.05) مما يشير إلى أن متوسط درجة الاستجابة لهذا البعد قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة.

ويبين تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة عن درجة توفر فقرات بعد التكلفة أن متوسط درجات التوفر لجميع الفقرات تراوحت بين (3.31-4.00)، ومن ثم كانت في المستوى "متوفر بدرجة عالية" و "متوفر بدرجة متوسطة"، حيث كانت أعلى تلك الفقرات توفرًا هي الفقرة السابعة (يتم الرقابة على جميع الأقسام في الشركة مما يساهم في تقليل الهدر وتحقيق المزيد من خفض التكلفة) بوسط حسابي (4.00)، ويشير إلى توفر عالٍ للفقرة، وانحراف معياري (1.267)، ويشير إلى تشتت الآراء حول الفقرة، وبوزن نسبي بلغ (80%)، ويشير إلى أن (80%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة موافقون على أن هناك رقابة على جميع الأقسام في الشركة مما يساهم في تقليل الهدر وتحقيق المزيد من خفض التكلفة، وكانت أدنى تلك الفقرات توفرًا الفقرة السادسة (تعمل الإدارة باستمرار على تخفيض تكلفة المنتج الذي تقدمه من خلال استبعاد عناصر التكاليف التي لا تضيف قيمة للعملاء) بوسط حسابي (3.31)، ويشير إلى توفر متوسط للفقرة وبانحراف معياري (1.018)، ويشير إلى تشتت الآراء حول الفقرة وبوزن نسبي بلغ (66.2%)، ويشير إلى أن (66.2%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة موافقون على أن إدارة الشركة تعمل باستمرار على تخفيض تكلفة المنتج الذي تقدمه من خلال استبعاد عناصر التكاليف التي لا تضيف قيمة للعملاء.

وبشكل عام كان مستوى الدلالة معنويًا وبدرجة كبيرة جدًا من الناحية الإحصائية لجميع الفقرات السبع وإجمالي بُعد التكلفة حيث كان مستوى المعنوية لها ($P < 0.05$) فيما يتعلق باتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة نحو بُعد التكلفة في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت، وهذا ما أظهرته قيم اختبار t ومستوى الدلالة الإحصائية حيث كانت قيم مستوى الدلالة أقل من 0.05 للفقرات كافة وإجمالي البعد مما يشير إلى معنوية الاتجاه عن قيمة الوسط الفرضي لمقياس ليكارت الخماسي والذي يساوي (3).

2) التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة عن فقرات الجودة:

تم احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية واختبار t ومستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات بُعد الجودة وإجمالي البُعد وقد جاءت النتائج على النحو المبين في الجدول رقم (12)

جدول رقم (12): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لفقرات الجودة

م	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الرتبة	مستوى التوفر	اختبار T	مستوى الدلالة (P.value)
1	يتوفر في الشركة عمليات تحسين مستمرة لجميع الأنشطة	3.97	1.044	79.4	3	عال	7.61	0.000
2	يتم تصميم البرامج التدريبية في الشركة وفقاً لاحتياجات تدريب العاملين	3.54	1.146	70.8	6	عال	3.84	00.00
3	تتميز منتجات الشركة بالتنوع لإرضاء حاجات العملاء	4	1.00	80	2	عال	8.19	0.000
4	تحرص الإدارة على تقديم منتجاتها دون أخطاء كثيرة وبجودة عالية	3.93	0.974	78.6	4	عال	7.78	00.00
5	توجد آليات مناسبة تمكن العملاء من الحصول على المعلومات الخاصة بهم في الوقت المناسب	4.04	0.86	80.8	1	عال	9.94	0.000
6	يتمتع العاملون بالشركة بإنجاز الأعمال بأساليب متجددة	3.78	1.012	75.6	5	عال	6.27	00.00
	المتوسط العام لفقرات الجودة	3.88	0.787	77.6	1	عال	9.11	0.000

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

$n=67$ مستوى الدلالة عند 0.05 ($P=0.05$)

من بيانات الجدول رقم (12) نلاحظ أنّ المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة عن بُعد الجودة بلغ (3.88)، وهذا يعني أنّ درجة توفر فقرات بُعد الجودة مجتمعة تقع عند المستوى "متوفر بدرجة عالية" حيث تنتمي قيمة الوسط الحسابي العام إلى فئة المقياس (3.40-4.20)، ويشير إلى توفر عالٍ للجودة في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت، كما تشير قيمة الانحراف المعياري العام إلى تقارب الآراء وتجانسها حول الجودة حيث بلغت قيمته (0.787)، ويشير الوزن النسبي العام إلى أنّ التوفر كان مقبولاً وبوزن نسبي بلغ (77.6%)، وهذا يعني أنّ (77.6%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة موافقون على توفر بُعد

الجودة في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت، وبلغت قيمة اختبار t (9.11) وهي موجبة، وكان مستوى المعنوية لها (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة (0.05) مما يشير إلى أنّ متوسط درجة الاستجابة لهذا البُعد قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة.

ويبين تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة عن درجة توفر فقرات الجودة أنّ متوسط درجات التوفر لجميع الفقرات تراوحت بين (3.54-4.04)، ومن ثم كانت في المستوى "متوفر بدرجة عالية" حيث كانت أعلى تلك الفقرات توفرًا هي الفقرة الخامسة (توجد آليات مناسبة تمكن العملاء من الحصول على المعلومات الخاصة بهم في الوقت المناسب) بوسط حسابي (4.04)، ويشير إلى توفر عالٍ للفقرة، وانحراف معياري (0.86)، ويشير إلى تقارب الآراء وتركزها حول الفقرة، وبوزن نسبي بلغ (80.8%)، ويشير إلى أنّ (80.8%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة موافقون على وجود آليات مناسبة تمكن العملاء من الحصول على المعلومات الخاصة بهم في الوقت المناسب، وكانت أدنى تلك الفقرات توفرًا الفقرة الثانية (يتم تصميم البرامج التدريبية في الشركة وفقًا لاحتياجات تدريب العاملين) بوسط حسابي (3.54)، ويشير إلى توفر عالٍ للفقرة وانحراف معياري (1.146)، ويشير إلى تشتت الآراء حول الفقرة وبوزن نسبي بلغ (70.8%)، ويشير إلى أنّ (70.8%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة موافقون على أنّ تصميم البرامج التدريبية في الشركة يتم وفقًا لاحتياجات تدريب العاملين.

وبشكل عام كان مستوى الدلالة معنويًا وبدرجة كبيرة جدًا من الناحية الإحصائية لجميع الفقرات الست وإجمالي بُعد الجودة حيث كان مستوى المعنوية لها ($P < 0.05$) فيما يتعلق باتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة نحو بُعد الجودة في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت، وهذا ما أظهرته قيم اختبار t ومستوى الدلالة الإحصائية حيث كانت قيم مستوى الدلالة أقل من 0.05 للفقرات كافة وإجمالي البُعد مما يشير إلى معنوية الاتجاه عن قيمة الوسط الفرضي لمقياس ليكارت الخماسي والذي يساوي (3).

3) التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة عن فقرات الإبداع:

تم احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية واختبار t ومستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات بُعد الإبداع وإجمالي البُعد وقد جاءت النتائج على النحو المبين في الجدول رقم (13)

جدول رقم (13): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لفقرات الإبداع

م	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الرتبة	مستوى التوفر	اختبار T	مستوى الدلالة (P.value)
1	تشجع إدارة الشركة العاملين على طرح آرائهم وأفكارهم	3.78	1.112	75.6	4	عال	5.71	00.00
2	تتعاون الإدارة مع الخبرات الخارجية لتقديم أفكار جديدة	3.88	0.962	77.6	3	عال	7.49	00.00
3	تقدم الشركة منتجاتها بطرق مختلفة عن منافسيها من الشركات الأخرى	3.91	0.917	78.2	2	عال	8.13	00.00
4	يتوفر لدى الإدارة قاعدة بيانات عن منافسيها وتقوم بتحديثها من وقت لآخر	3.48	1.092	69.6	5	عال	3.58	0.001
5	يتوفر لدى الشركة التقنيات المتطورة والملائمة لتقديم المنتج بشكل يلبي احتياجات العملاء	4.12	0.913	82.4	1	عال	10.03	00.00
	المتوسط العام لفقرات الإبداع	3.83	0.716	76.6	2	عال	9.52	00.00

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

ن = 67 مستوى الدلالة عند 0.05 (P=0.05)

من بيانات الجدول رقم (13) نلاحظ أنَّ المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة عن بُعد الإبداع بلغ (3.83)، وهذا يعني أنَّ درجة توفر فقرات بُعد الإبداع مجتمعة تقع عند المستوى "متوفر بدرجة عالية" حيث تنتمي قيمة الوسط الحسابي العام إلى فئة المقياس (3.40-4.20)، ويشير إلى توفر عال للإبداع في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت، كما تشير قيمة الانحراف المعياري العام إلى تقارب الآراء وتجانسها حول الإبداع حيث بلغت قيمته (0.716)، ويشير الوزن النسبي العام إلى أنَّ التوفر كان مقبولا وبوزن نسبي بلغ (76.6%) وهذا يعني أنَّ (76.6%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة موافقون على توفر بُعد الإبداع في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت، وبلغت قيمة اختبار t (9.52) وهي موجبة، وكان مستوى المعنوية لها (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة (0.05) مما يشير إلى أنَّ متوسط درجة الاستجابة لهذا البُعد قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة.

ويبين تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة عن درجة توفر فقرات الإبداع أنَّ متوسط درجات التوفر لجميع الفقرات تراوحت بين (3.48-4.12)، ومن ثم كانت في المستوى "متوفر بدرجة عالية" حيث كانت أعلى تلك الفقرات توفرًا هي الفقرة الخامسة (يتوفر لدى الشركة التقنيات المتطورة والملائمة لتقديم المنتج بشكل يلبي

احتياجات العملاء) بوسط حسابي (4.12)، ويشير إلى توفر عالٍ للفقرة، وانحراف معياري (0.913)، ويشير إلى تقارب الآراء وتركزها حول الفقرة، وبوزن نسبي بلغ (82.4%)، ويشير إلى أن (82.4%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة موافقون على أنه يتوفر لدى الشركة التقنيات المتطورة والملائمة لتقديم المنتج بشكل يلي احتياجات العملاء، وكانت أدنى تلك الفقرات توفرًا الفقرة الرابعة (يتوفر لدى الإدارة قاعدة بيانات عن منافسيها وتقوم بتحديثها من وقت لآخر) بوسط حسابي (3.48)، ويشير إلى توفر عالٍ للفقرة وانحراف معياري (1.092)، ويشير إلى تشتت الآراء حول الفقرة وبوزن نسبي بلغ (69.6%)، ويشير إلى أن (69.6%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة موافقون على أن إدارة الشركة يتوفر لديها قاعدة بيانات عن منافسيها وتقوم بتحديثها من وقت لآخر.

وبشكل عام كان مستوى الدلالة معنويًا وبدرجة كبيرة جدًا من الناحية الإحصائية لجميع الفقرات الخمس وإجمالي بُعد الإبداع حيث كان مستوى المعنوية لها ($P < 0.05$) فيما يتعلق باتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة نحو بُعد الإبداع في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت، وهذا ما أظهرته قيم اختبار t ومستوى الدلالة الإحصائية حيث كانت قيم مستوى الدلالة أقل من 0.05 للفقرات كافة وإجمالي بُعد مما يشير إلى معنوية الاتجاه عن قيمة الوسط الفرضي لمقياس ليكارت الخماسي والذي يساوي (3).

والجدول رقم (14) يوضح مدى توفر أبعاد الميزة التنافسية معًا وكل عنصر من عناصره:

جدول رقم (14): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأبعاد الميزة التنافسية

م	أبعاد الميزة التنافسية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الرتبة	مستوى التوفر	اختبار T	مستوى الدلالة (P.value)
1	التكلفة	3.64	0.805	72.8	3	عال	6.55	0.000
2	الجودة	3.88	0.787	77.6	1	عال	9.11	0.000
3	الإبداع	3.83	0.716	76.6	2	عال	9.52	00.00
	المتوسط العام لأبعاد الميزة التنافسية	3.78	0.698	75.6		عال	9.12	0.000

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

ن = 109 مستوى الدلالة عند 0.05 ($P = 0.05$)

من خلال الجدول رقم (14) الذي يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة التوفر والأهمية النسبية واختبار t لأبعاد بطاقة الميزة التنافسية نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة عن أبعاد الميزة التنافسية بلغ (3.78)، وهذا يعني أن درجة توفر فقرات أبعاد الميزة التنافسية مجتمعة تقع عند المستوى "متوفر بدرجة عالية" حيث تنتمي قيمة الوسط الحسابي العام إلى فئة المقياس (3.40-4.20)، ويشير إلى توفر عالٍ لأبعاد الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت، كما تشير قيمة الانحراف المعياري العام إلى تقارب الآراء وتجانسها حول محور الميزة التنافسية حيث بلغت قيمته (0.698)، ويشير الوزن النسبي العام إلى أن التوفر كان عاليًا وبوزن نسبي بلغ (75.6%) وهذا يعني أن (75.6%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة يرون أن أبعاد الميزة التنافسية متوفرة بدرجة عالية في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت، وبلغت قيمة اختبار t (9.12) وهي موجبة وكان مستوى المعنوية لها (0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة (0.05) مما يشير إلى أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المحور قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة.

وبين تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة عن درجة توفر أبعاد محور الميزة التنافسية أن متوسط درجات التوفر لجميع الأبعاد (التكلفة، الجودة، الإبداع) جاءت أعلى من نقطة المنتصف في مقياس ليكارت الخماسي، وتراوح بين (3.64 – 3.88)، ومن ثم كانت في المستوى "متوفر بدرجة عالية" حيث كانت أعلى تلك الأبعاد توفرًا هو بُعد الجودة بوسط حسابي (3.88)، ويشير إلى توفر عالٍ للجودة، وبانحراف معياري (0.787) ويشير إلى تقارب الآراء وتركزها حول البعد، وبوزن نسبي (77.6%)، وكانت أدنى تلك الأبعاد توفرًا هو بُعد التكلفة بوسط حسابي (3.64)، ويشير إلى توفر عالٍ لبعد التكلفة وبانحراف معياري (0.805)، ويشير إلى تقارب الآراء وتجانسها حول البعد وبوزن نسبي عالٍ (72.8%).

وبشكل عام كان مستوى الدلالة معنويًا وبدرجة كبيرة جدًا من الناحية الإحصائية لجميع الأبعاد وإجمالي محور الميزة التنافسية حيث كان مستوى المعنوية لها ($P < 0.05$) فيما يتعلق باتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة نحو بُعد الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت، وهذا ما أظهرته قيم اختبار t ومستوى الدلالة الإحصائية حيث كانت قيم مستوى الدلالة أقل من (0.05) للفقرات كافة وإجمالي المحور مما يشير إلى معنوية الاتجاه عن قيمة الوسط الفرضي لمقياس ليكارت الخماسي والذي يساوي (3).

ثالثاً: اختبار فرضيات الدراسة:

لاختبار فرضيات الدراسة قام الباحث باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لكل فرضية على حدة حيث استخدم للفرضية الأولى اختبار (t) لعينة واحدة (One Sample T test) وذلك لاختبار متوسط شدة إجابة المبحوثين حول الوسط الفرضي للدراسة الذي يساوي (3) حسب مقياس ليكارت الخماسي، ويكون البعد إيجابياً بمعنى أنّ المبحوثين يوافقون على محتواه إذا كان المتوسط الحسابي أكبر من (3) وقيمة (T) موجبة، وكانت القيمة الاحتمالية أقل من (0.05)، ويكون البعد سلبياً بمعنى أنّ المبحوثين لا يوافقون على محتواه إذا كان المتوسط الحسابي أصغر من (3)، وقيمة (T) سالبة والقيمة الاحتمالية أقل من (0.05)، وتكون آراء المبحوثين في البعد محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها أكبر من (0.05) المعتمد في هذه الدراسة.

ولاختبار الفرضية الثانية تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط بين المتغير المستقل أسلوب التكلفة المستهدفة والمتغيرات التابعة المتمثل بأبعاد الميزة التنافسية (الكلفة، الجودة، الإبداع).

الفرض الرئيس الأول

لا تتوافر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت. ولاختبار الفرض الأول قام الباحث باستخدام اختبار (T) لمعرفة شدة إجابة المبحوثين حول الوسط الفرضي للدراسة، وكانت أهم النتائج اللازمة لاختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول رقم (15):

جدول رقم (15): نتيجة اختبار (T) لعينة واحدة حول القيمة (3) لمحور أسلوب التكلفة المستهدفة

المتغير	الوسط الحسابي	المتوسط الفرضي	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة الإحصائية (P.value)	القرار
التكلفة المستهدفة	3.88	3	12.78	0.000	توجد فروق جوهرية

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

ن=67 مستوى الدلالة عند 0.05 (P=0.05)

من بيانات الجدول رقم (15) الذي يبين نتيجة اختبار t لعينة واحدة عند القيمة (3) والتي تشير إلى درجة استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، نلاحظ أنّ متوسط إجابات أفراد العينة تجاه أسلوب التكلفة المستهدفة بلغت (3.88) وهو أكبر من المتوسط الفرضي 3، وهي دالة حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، وكانت قيمة اختبار T (12.78)

وهي موجبة؛ لذا فإنّ الفروق تختلف عن الوسط الفرضي للدراسة (3) بالزيادة، ومن ثمّ يمكن القول إنّ هناك موافقة بين متوسطات أفراد عينة الدراسة تجاه أسلوب التكلفة المستهدفة، ومن ثمّ يكون استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة مرتفعاً وليس متوسطاً، ومن خلال ذلك نتوصل إلى رفض الفرض الرئيس الأول (فرض العدم H_0) والذي ينص على (لا تتوافر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت). وقبول الفرض البديل الذي ينص على (تتوافر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت).

نتائج اختبار الفرض الرئيس الثاني:

الفرض الرئيس الثاني

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق الميزة التنافسية (التكلفة، الجودة، الإبداع) لاختبار هذا الفرض تم اختبار الفرضيات المنبثقة منه حيث تم استخدام الانحدار الخطي البسيط لمعرفة العلاقة بين المتغير المستقل المتمثل بأسلوب التكلفة المستهدفة في المتغير التابع المتمثل بالميزة التنافسية بأبعاده المتمثلة بـ (الكلفة، الجودة، الإبداع)، باستخدام طريقة الانحدار الخطي البسيط على وفق النموذج $y=a+bx$ ولكل فرضية فرعية على حدة وذلك على النحو الآتي:

الفرض الفرعي الأول من الفرض الرئيس الثاني:

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة و تخفيض التكلفة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية.

ولاختبار الفرض الفرعي الأول قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط لمعرفة علاقة وتأثير أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق خفض التكلفة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية وفق النموذج $y=a+bx$ حيث إنّ:

Y المتغير التابع وهو خفض التكلفة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية، X المتغير المستقل وهو أسلوب التكلفة المستهدفة، a وهو عبارة عن ثابت الانحدار، b وهو عبارة عن مقدار التأثير في المتغير التابع نتيجة تغير المتغير المستقل، وكانت أهم النتائج اللازمة لاختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول رقم (16):

جدول رقم (16)

نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق خفض

التكلفة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية

المتغير المستقل	المعاملات	قيم المعاملات	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة t المحسوبة	قيمة f المحسوبة	قيمة مستوى الدلالة Sig
التكلفة المستهدفة	ثابت الانحدار a	0.801	0.800	0.641	1.919	115.87	0.000
	معامل الانحدار b	1.146			10.764		
y = 0.801 + 1.146x							

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية

يتضح من النتائج الظاهرة في الجدول رقم (16) وجود علاقة تأثير إيجابية وذات دلالة معنوية للمتغير المستقل المتمثل بأسلوب التكلفة المستهدفة في المتغير التابع المتمثل بخفض التكلفة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (1.146)، أي أنه كلما زاد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من قبل الشركات الصناعية في محافظة حضرموت بمقدار وحدة قياس واحدة تؤدي إلى زيادة في تحقيق خفض التكلفة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية بمقدار (1.146) من الوحدة، في حين بلغت قيمة معامل الارتباط (0.800) وهو معامل ارتباط طردي معنوي قوي ويشير إلى أنه كلما زاد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى زيادة في تحقيق خفض التكلفة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية والعكس صحيح، وهذان المعاملان - معامل الانحدار ومعامل الارتباط - ذوا دلالة معنوية بحسب ما أشار إليه اختبار (T)، أما القابلية التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد فقد بلغت (0.641) مما يشير إلى أن (64.1%) من التغيرات في بعد التكلفة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية تعود إلى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (مع ثبات بقية العوامل الأخرى)، وقد أشار اختبار (F) إلى أن نموذج الانحدار السابق ذو دلالة معنوية حيث بلغت قيمة مستوى دلالة (F) (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة (0.05)، وبهذه النتائج نتوصل إلى رفض فرضية العدم للفرض الفرعي الأول الذي ينص على (لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة و تخفيض التكلفة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية)، وقبول الفرض البديل الذي ينص على (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة و تخفيض التكلفة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية).

الفرض الفرعي الثاني من الفرض الرئيس الثاني:

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق الجودة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية ولاختبار الفرض الفرعي الثاني قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط لمعرفة علاقة التكلفة المستهدفة وتأثيرها في تحقيق الجودة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية وفق النموذج $y=a+bx$ وكانت أهم النتائج اللازمة لاختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول رقم (17):

جدول رقم (17)

نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الجودة

بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية

المتغير المستقل	المعاملات	قيم المعاملات	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة t المحسوبة	قيمة f المحسوبة	قيمة مستوى الدلالة Sig
التكلفة المستهدفة	ثابت الانحدار a	0.196	0.678	0.460	0.393	55.34	0.000
	معامل الانحدار b	0.949			7.439		
y = 0.196 + 0.949x							

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية

يتضح من النتائج الظاهرة في الجدول رقم (17) وجود علاقة تأثير إيجابية وذات دلالة معنوية للمتغير المستقل المتمثل بأسلوب التكلفة المستهدفة في المتغير التابع المتمثل بالجودة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (0.949)، أي أنه كلما زاد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من قبل الشركات الصناعية في محافظة حضرموت بمقدار وحدة قياس واحدة تؤدي إلى زيادة في تحقيق الجودة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية بمقدار (0.949) من الوحدة، في حين بلغت قيمة معامل الارتباط (0.678) وهو معامل ارتباط طردي معنوي متوسط ويشير إلى أنه كلما زاد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى زيادة في تحقيق الجودة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية والعكس صحيح، وهذان المعاملان - معامل الانحدار ومعامل الارتباط - ذوو دلالة معنوية بحسب ما أشار إليه اختبار (T)، أما القابلية التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد فقد بلغت (0.46) مما يشير إلى أن (46%) من التغيرات في الجودة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية تعود إلى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (مع ثبات بقية العوامل الأخرى)، وقد أشار اختبار (F) إلى أن نموذج الانحدار ذو دلالة معنوية حيث بلغت قيمة مستوى دلالة (F) (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة (0.05)، وبهذه

النتائج نتوصل إلى رفض فرضية العدم للفرض الفرعي الثاني الذي ينص على (لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة و تحقيق الجودة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية)، وقبول الفرض البديل الذي ينص على (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة و تحقيق الجودة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية).

الفرض الفرعي الثالث من الفرض الرئيس الثاني:

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق الإبداع بوصفه أحد أبعاد الميزة التنافسية

ولاختبار الفرض الفرعي الثالث قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط لمعرفة علاقة وتأثير أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الإبداع بوصفه أحد أبعاد الميزة التنافسية وفق النموذج $y=a+bx$ وكانت أهم النتائج اللازمة لاختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول رقم (18)

جدول رقم (18)

نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الإبداع بوصفه أحد أبعاد الميزة التنافسية

المتغير المستقل	المعاملات	قيم المعاملات	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة t المحسوبة	قيمة f المحسوبة	قيمة مستوى الدلالة Sig
التكلفة المستهدفة	ثابت الانحدار a	0.452	0.685	0.469	1.002	55.477	0.000
	معامل الانحدار b	0.872			7.581		
y = 0.452 + 0.872x							

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية

يتضح من النتائج الظاهرة في الجدول رقم (18) وجود علاقة تأثير إيجابية وذات دلالة معنوية للمتغير المستقل المتمثل بأسلوب التكلفة المستهدفة في المتغير التابع المتمثل بالإبداع بوصفه أحد أبعاد الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (0.872)، أي أنه كلما زاد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من قبل الشركات الصناعية في محافظة حضرموت بمقدار وحدة قياس واحدة تؤدي إلى زيادة في تحقيق الإبداع بوصفه أحد أبعاد الميزة التنافسية بمقدار (0.872) من الوحدة، في حين بلغت قيمة معامل الارتباط (0.685) وهو معامل ارتباط طردي معنوي متوسط ويشير إلى أنه كلما زاد

تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى زيادة في تحقيق الإبداع بوصفه أحد أبعاد الميزة التنافسية والعكس صحيح، وهذان المعاملان - معامل الانحدار ومعامل الارتباط - ذوا دلالة معنوية بحسب ما أشار إليه اختبار (T)، أما القابلية التفسيرية لنموذج الانحدار والمتمثلة في معامل التحديد فقد بلغت (0.469) مما يشير إلى أنّ (46.9%) من التغيرات في الإبداع بوصفه أحد أبعاد الميزة التنافسية تعود إلى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (مع ثبات بقية العوامل الأخرى)، وقد أشار اختبار (F) إلى أنّ نموذج الانحدار السابق ذو دلالة معنوية حيث بلغت قيمة مستوى دلالة (F) (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة (0.05)، وبهذه النتائج نتوصل إلى رفض فرضية العدم للفرض الفرعي الثالث الذي ينص على (لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة و تحقيق الإبداع بوصفه أحد أبعاد الميزة التنافسية)، وقبول الفرض البديل الذي ينص على (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة و تحقيق الإبداع بوصفه أحد أبعاد الميزة التنافسية).

ومن خلال الفروض الفرعية الثلاثة نتوصل إلى وجود تأثير إيجابي وذو دلالة معنوية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في أبعاد الميزة التنافسية المتمثلة بـ (الكلفة، الجودة، الإبداع)، أي أنّ تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة له علاقة وتأثير طردي معنوي في أبعاد الميزة التنافسية كل على حدة. وتم إجراء اختبار الفرض الرئيس الثاني لمعرفة العلاقة بين المتغير المستقل المتمثل بأسلوب التكلفة المستهدفة في المتغير التابع والمتمثل بالميزة التنافسية، وفق النموذج $y=a+bx$ وكانت أهم النتائج اللازمة لاختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول رقم (19):

جدول رقم (19)

نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية

المتغير المستقل	المعاملات	قيم المعاملات	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة t المحسوبة	قيمة f المحسوبة	قيمة مستوى الدلالة Sig
التكلفة المستهدفة	ثابت الانحدار a	0.051	0.797	0.635	0.140	113.19	0.000
	معامل الانحدار b	0.989			10.639		
y = 0.051 + 0.989x							

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية

يتضح من النتائج الظاهرة في الجدول رقم (19) وجود علاقة تأثير إيجابية وذات دلالة معنوية للمتغير المستقل المتمثل بأسلوب التكلفة المستهدفة في المتغير التابع المتمثل بالميزة التنافسية في الشركات الصناعية في

محافظة حضرموت، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (0.989)، أي أنه كلما زاد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من قبل الشركات الصناعية في محافظة حضرموت بمقدار وحدة قياس واحدة تؤدي إلى زيادة في تحقيق الميزة التنافسية بمقدار (0.989) من الوحدة، في حين بلغت قيمة معامل الارتباط (0.797) وهو معامل ارتباط طردي معنوي متوسط ويشير إلى أنه كلما زاد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى زيادة في تحقيق الميزة التنافسية والعكس صحيح، وهذان المعاملان - معامل الانحدار ومعامل الارتباط - ذوا دلالة معنوية بحسب ما أشار إليه اختبار (T)، أما القابلية التفسيرية لنموذج الانحدار السابق والمتمثلة في معامل التحديد فقد بلغت (0.635) مما يشير إلى أن (63.5%) من التغيرات في الميزة التنافسية تعود إلى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (مع ثبات بقية العوامل الأخرى)، وقد أشار اختبار (F) إلى أن نموذج الانحدار ذو دلالة معنوية حيث بلغت قيمة مستوى دلالة (F) (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة (0.05)، وبهذه النتائج نتوصل إلى رفض الفرض الرئيس الثاني الذي ينص على (لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق الميزة التنافسية)، وقبول الفرض البديل الذي ينص على (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق الميزة التنافسية).

النتائج والتوصيات:-

أولاً: النتائج:

بناءً على الدراسة التي أجريت على بعض الشركات الصناعية في محافظة حضرموت فقد توصل الباحث إلى النتائج الآتية:-

- 1) إن أسلوب التكلفة المستهدفة فلسفة محاسبية إدارية حديثة ناتج عن جهد جماعي لفريق عمل متعدد الوظائف، ويركز على العميل، ويهتم بالمنتج خلال دورة حياته كاملة.
- 2) يوجد قدر كافٍ من المعرفة والفهم لدى القائمين على الشركات الصناعية في محافظة حضرموت لأسلوب التكلفة المستهدفة.
- 3) إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تزامناً مع تبني الشركات لإحدى الاستراتيجيات التنافسية يزيد من فرص تحقيق الميزة التنافسية في بيئة الأعمال الحديثة.
- 4) تتوافر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت.
- 5) تتوفر لدى الشركات الصناعية في محافظة حضرموت أبعاد الميزة التنافسية المستخدمة في الدراسة بدرجة عالية.

(6) أظهرت نتائج اختبار الفرضية الرئيسة وجود أثر ذي دلالة معنوية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية بحسب ما أشار إليه اختبار (T)، فقد بلغت (0.635) مما يشير إلى أنّ (63.5%) من التغيرات في الميزة التنافسية تعود إلى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (مع ثبات بقية العوامل الأخرى).

(7) أظهرت نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى وجود أثر ذي دلالة معنوية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق خفض التكلفة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية بحسب ما أشار إليه اختبار (T)، فقد بلغت (0.641) مما يشير إلى أنّ (64.1%) من التغيرات في بعد التكلفة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية تعود إلى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (مع ثبات بقية العوامل الأخرى).

(8) أظهرت نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية وجود أثر ذي دلالة معنوية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الجودة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية بحسب ما أشار إليه اختبار (T)، فقد بلغت (0.460) مما يشير إلى أنّ (46%) من التغيرات في الجودة بوصفها أحد أبعاد الميزة التنافسية تعود إلى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (مع ثبات بقية العوامل الأخرى).

(9) أظهرت نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة وجود أثر ذي دلالة معنوية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الإبداع بوصفه أحد أبعاد الميزة التنافسية بحسب ما أشار إليه اختبار (T)، فقد بلغت (0.469) مما يشير إلى أنّ (46.9%) من التغيرات في الإبداع بوصفه أحد أبعاد الميزة التنافسية تعود إلى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (مع ثبات بقية العوامل الأخرى).

ثانيًا: التوصيات:

بناءً على ما توصلت إليه الدراسة من نتائج يوصي الباحث بالآتي:

(1) ضرورة الاهتمام برفع مستوى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت.

(2) الاهتمام بالتدريب المستمر لرفع كفاءة مختلف المستويات الإدارية في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت من خلال عقد دورات تدريبية تتيح لهم التعرف على أسلوب التكلفة المستهدفة وغيره من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لمواكبة التطور الحاصل في الشركات الصناعية المنافسة محليًا وإقليميًا.

(3) السعي المستمر لتحسين أساليب العمل والأداء في الشركات الصناعية في محافظة حضرموت واختيار الأنسب والأفضل بما يمكنها من تعزيز قدراتها التنافسية.

- 4) العمل على المواءمة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وإحدى الاستراتيجيات التنافسية وربطها بالأهداف الاستراتيجية للشركة بما يضمن تحقيق الميزة التنافسية بنجاح.
- 5) يوصي الباحثان بإجراء المزيد من الدراسات العلمية مستقبلاً في قطاعات أخرى تهتم بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية في ظل بيئة أعمال تتصف بالتنافسية.

المصادر والمراجع:

المراجع باللغة العربية:

1. أبو رغيف، إسماعيل عباس، والمعموري، علي محمد (2013)، "استخدام تقنيي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كإطار في تخفيض تكاليف المنتجات - دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية - واسط"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 8، العدد 48.
2. التمي، خالد غازي (2009)، "الأثر التتابعي للتوجه الاستراتيجي لتنمية الوعي التكاليفي وأساليب إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية - دراسة استطلاعية في بعض المنشآت الصناعية في مدينة الموصل مع دراسة حالة"، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، حلب.
3. الجناي، معاد إبراهيم (2011)، "الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، المجلد 7، العدد 21.
4. الحميري، فراس إبراهيم (2017)، "تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة - دراسة تطبيقية في شركة بيكو لإنتاج زيت المحركات في ديالى"، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الأربعون، العدد 110.
5. النصور، رابعة سالم (2010)، "أثر تبني أنماط المسؤولية الاجتماعية في تحقيق الميزة التنافسية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان.
6. بن سعيد، هناء (2015) "دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج - دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل - بسكرة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر.
7. جودة، محفوظ أحمد (2006)، إدارة الجودة الشاملة: مفاهيم و تطبيقات، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن.
8. حجاج، أحمد حامد، وباسيلي، مكرم عبد المسيح (2001)، المحاسبة الإدارية، المكتبة العصرية، المنصورة.
9. حجازي، إسماعيل، ومعالم، سعاد (2013)، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة، عمان.
10. سليمان، علاء جاسم، وعبدالله، حنان صبحت، وحليحل، جلييلة عيدان (2012)، "استعمال تقنية التكلفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل الصناعية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 7، العدد 21.
11. قيسي، لبي (2015)، "دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة مركب الملح - الوطاية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر.
12. كوديد، سليمان كومي (2016)، "التكلفة المستهدفة ودورها في استراتيجية ريادة التكلفة - دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم.
13. مصطفى، أماني زكريا (2009)، "دراسة تحليلية لأساليب ومداخل خفض التكلفة في ظل متغيرات البيئة الحديثة - إطار مقترح للتطبيق في بيئة الأعمال المصرية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، حلوان.

المراجع باللغة الأجنبية:

1. Fiel, P, Kim, W, (2004), Japanese Target Costing: A Historical Perspective, international journal of strategic cost management, vol.10.
2. Filomena, T ,Neto, F ,Duffey, M , (2009),"Target Costing Operationalization during product development: Model and application, international journal of production economics, vol.118
3. Ghafeer,M , Abdul Rahman, A, Mazahrih, B, (2014), The Impactof Target Cost Method to Strengthen the ompetitiveness of Industrial Companies, , international journal of business and social science, vol.5, No.2, Jordan.
4. Horngren, Charles. et al., Cost Accounting: A Managerial Emphasis, (New Jersey:9th Ed, Prentice- Hall, Inc, 2011).
5. Kocsoy, Murat, et. Al,(2008), Target Costing and Mass Customization, journal of textile and Apparel, technology and management, vol.5, issue 1.
6. Swenson, D, Samuels, J, Mohan, G, (2007), Taget Costing ata Consumer Product Company, strategic finance journal , UK.
7. Yazdifar, Hassan , Askarany, davood, (2011), Comparative Study of the Adoption and Implementation of Target Costing in the UK, Australia and New Zeland, international journal of production economics, vol. 112.

The Impact of Applying the Style of the Targeting Cost in Achieving the Competitive Merit **(A field study at Industrial Companies in Hadhramout Governorate)**

Dr. Salem Abdullah Bin-Kulaib

Abstract:

The study aimed at showing the impact of applying the style of the targeting cost in achieving the competitive merit at Industrial Companies in Hadhramout Governorate , through decreasing the cost , improving the quality , and creating innovation. For doing so, the researcher has designed a questionnaire including biaxial of the targeting cost and the competitive merit and has distributed and collected the data from (67) persons representing general managers and their deputies, and financial managers and accountants in Industrial Companies in Hadhramout. The researcher has used modern scientific statistical tools to test the hypothesis of the study

The study has reached to a number of conclusions the most important are:

-The Industrial Companies in Hadhramout are applying the style of the targeting cost at high degree.

-There is an impact of moral significance to practice the style of the targeting cost at achieving competitive merit at high degree in the dimensions that have been studied which are: the cost, the quality, and the innovation.

The most important recommendation has been presented by the study necessity of taking interest at raising the level of practicing the style of targeting cost in the companies at scientific style and determinant clear steps at all managerial and accounting aspects.