

اطار مقترح لقياس اتجاهات محاسب التكاليف نحو أثر العلاقة التكاملية بين التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة على دعم القدرة التنافسية للشركات المصرية (دراسة ميدانية)

د/ حنان محمد مصطفى درويش

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة السويس

تلخيص:

إن ظاهرة انخفاض قدرة الشركات المصرية على التصدير أو خدمة أسواقها الحالية أو انخفاض مراكزها التنافسية قد تعود لأسباب ومقدمات عديدة من بينها عدم التطبيق الواعي المخلص المرن للمفاهيم العلمية التي ثبت أنها سببا في ارتفاع القدرة التنافسية للشركات العالمية ، كما أن عدم تطبيق مفهومي سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة للاستفادة من التكامل بينهما في تدعيم المركز التنافسي قد يرجع الى عدم الوعي بهما من محاسب التكاليف ، أو عدم تطبيقهما بسبب عدم وعى الإدارة ، ولذلك تهدف الدراسة لمحاولة وضع اطار لقياس اتجاهات محاسب التكاليف نحو أثر العلاقة التكاملية بين التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة على بناء ميزة تنافسية للشركات المصرية ، تمكن من استخدامها في دراسات مستقبلية بأداة قياس بها صلاحية واعتمادية. تم تصميم أداة لقياس اتجاهات بناء على الدراسات السابقة والمفاهيم الإجرائية لكل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والاستعانة ب focus group من أجل تطوير المقياس ، ثم اختبار تجريبي ، ثم مرحلة جمع البيانات الميدانية من محاسب التكاليف بعينة من الشركات المصرية.

يمكن القول بأن محاسب التكاليف في الشركات محل الدراسة كان له وعى بمفهومي سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة ، إلا أن ذلك الوعي لا يصل إلى درجة الاقتناع بالتطبيق أو ادراك أن ينتج ذلك التطبيق لكل من المفهومين منفردين

أو متكاملين في صورة ممارسة مجموعة من الأنشطة في إدارة التكاليف ينتج عنها ولو بعد حين تحقيق ميزة تنافسية تمكن الشركة الى تحقيق مجموعة من الأهداف التشغيلية متمثلة في زيادة الربحية أو الاستراتيجية متمثلة في مجموعة من الأبعاد منها بناء ميزة تنافسية سواء للمنتجات منفردة أو للعلامة التجارية.

من أهم التوصيات أن تقوم وزارتي الصناعة والاستثمار بالترويج لدى مديري وأصحاب المشروعات بالأنشطة المقترحة القيام بها في سبيل تطبيق مفهومي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة ، ومزايا هذا التطبيق في بناء مزايا تنافسية للمنتجات المصرية، بما يمكنها من ضمن ما يمكنها ، من تحقيق أرقام صادرات معنوية للشركات والاقتصاد القومي ، كما يمكن المنتجات المصرية من مواجهة منافسيها داخل السوق المصري من مثيلاتها الأجنبية ، وهو أمر بدوره يمكن في الأجل الطويل من تحسين عجز ميزان المدفوعات ، وإن أمكن تحويله الى فائض ، بما ينعكس أثره على سعر صرف العملة المصرية أمام العملات الأجنبية ، بالإضافة الى مجموعة عريضة من المنافع على المستوى الجزئي والكلّي.

١- مقدمة الدراسة:

١/١- مقدمة:

تؤثر المنافسة العالمية والتطورات التكنولوجية لنظم الانتاج ونظم التكلفة ، وكذلك الأذواق المتغيرة للعملاء بشكل مستمر على منظمات الأعمال، الأمر الذي يدعو إلى البحث عن أساليب وأدوات جديدة لانتاج منتجات بتكلفة منخفضة أو ذات مستوى جودة مرتفع ، أو كلاهما معا.

كما أن العوامل والمتغيرات المؤثرة في بيئة الأعمال أصبحت تتسم بالسرعة والتكنولوجيا المتقدمة يوما بعد يوم ، الأمر الذي يقتضى من المحاسبة الادارية أن تتبنى مجموعة جديدة من النظم والمفاهيم التي تواكب هذا التسارع في بيئة الأعمال ، ومنها ضرورة العمل على العلاقات التكاملية بين مجموعة من المفاهيم والمناهج المعاصرة تشكل قاعدة فكرية جديدة للمحاسبة الادارية بحيث يغطى هذا التكامل أى قصور قد يحدث بسبب استخدام نظام أو تقنية واحدة في

الشركات المصرية حتى يمكن الاستفادة بهذه النظم الحديثة إلى أقصى مدى ممكن.

يتم تنفيذ التكاليف المستهدفة مع الهدف النهائي المتمثل في القضاء على (استبعاد) جميع الأنشطة غير الضرورية وتسعى باستمرار لخفض تكلفة الإنتاج من قبل فريق الإدارة. حيث أن التكاليف المستهدفة تقدم واحدة من أهم المناطق التي يتداخل فيها علم التسويق وعلم المحاسبة .

وذلك يتطلب من المديرين أو الشركات المصنعة اتخاذ سلسلة من القرارات التي تشمل تحديد احتياجات ورغبات واتجاهات العملاء ، والتحقق من الاقتصاديات اللازمة للربحية ، وتخصيص الأهداف لعناصر الإنتاج كما تتضمن تحديد الفجوة بين الأسعار المستهدفة والتوقعات الأولية لتكاليف التصنيع.

ويمثل الاطار العام لسلسلة القيمة محاولة تجزئة الأنشطة التي تسهم في مجموعها في تكوين قيمة لمنتج أو خدمة ما من خلال رؤية هذه الأنشطة على أنها سلسلة حلقات مترابطة لا بد من دراستها وتحليلها ضمن الاطار الاستراتيجي لفهم سلوك التكاليف وربطها مع الصفات المميزة للمنتج أو الخدمة. وتلاحظ الباحثة أن ظاهرة انخفاض قدرة الشركات المصرية على التصدير أو خدمة أسواقها الحالية أو انخفاض مراكزها التنافسية قد تعود لأسباب ومقدمات عديدة من بينها عدم التطبيق الواعي المخلص المرن للمفاهيم العلمية التي ثبت أنها سببا في ارتفاع القدرة التنافسية للشركات العالمية ، كما أن عدم تطبيق مفهومي سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة للاستفادة من التكامل بينهما في تدعيم المركز التنافسي قد يرجع إلى عدم الوعي بهما من محاسب التكاليف ، أو عدم تطبيقهما بسبب عدم وعى الإدارة ، ولذلك تهدف الدراسة لمحاولة وضع اطار لقياس اتجاهات محاسب التكاليف نحو أثر العلاقة التكاملية بين التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة على بناء ميزة تنافسية للشركات المصرية ، تمكن من استخدامها في دراسات مستقبلية بأداة قياس بها صلاحية واعتمادية. تم تصميم أداة لقياس اتجاهات محاسب التكاليف بناء على الدراسات السابقة والمفاهيم الإجرائية لكل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والاستعانة ب focus group من أجل تطوير المقياس، ثم اختبار تجريبي

، ثم مرحلة جمع البيانات الميدانية من محاسب التكاليف بعينة من الشركات المصرية.

وفيما يلي تناول الخلفية العلمية لموضوع البحث بما يشمله من سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة والتكامل بينهما ، ثم عرض الدراسات ذات الصلة ، ثم صياغة مشكلة الدراسة وأهدافها وأهميتها ، ثم عرض الفروض والمنهجية التي يمكن اختبارها والوصول إلى نتائج الدراسة على أمل وضع مجموعة من التوصيات القابلة للتطبيق نابعة من نتائج الدراسة.

٢/١ - مشكلة الدراسة:

في ظل المنافسة المتنامية في الأسواق المحلية والدولية والتغير المستمر لرغبات ومتطلبات العملاء وعدم القدرة على السيطرة على اتجاهات السوق ، كان لابد للشركات الصناعية أن تتبنى نظم مختلفة لإدارة التكلفة في محاولة للسيطرة على السوق ومن هذه النظم كل من نظام التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة ، إلا أن استخدام أحد هذين النظامين مستقلا لا يؤدي الى السيطرة على الأسواق وتحقيق ميزة تنافسية بصورة فعالة، وقد يرجع ذلك إلى أن التكلفة المستهدفة تركز بشكل كبير على المراحل الأولى للتكلفة المرتبطة بوظائف سلسلة القيمة وهي مرحلتى التخطيط والتصميم ، ولا تعطى نفس التركيز على المراحل اللاحقة لهاتين المرحلتين وهي الإنتاج والتسويق، على الرغم من أن الشركات تتحمل تكاليف هائلة في هذه المراحل الأمر الذى يؤدي إلى تشويه التكلفة بعدم تحميلها بهذه التكاليف ، مما يؤدي إلى أن استمرار انتاج الشركات منتجات تحقق خسائر في المدى الطويل ، وكذلك عدم حصول الشركات على حصة سوقية كافية لاستمرارها ونموها وتطويرها.

وتلاحظ الباحثة أن ظاهرة انخفاض قدرة الشركات المصرية على التصدير أو خدمة أسواقها الحالية أو انخفاض مراكزها التنافسية قد تعود لأسباب ومقدمات عديدة من بينها عدم التطبيق الواعى المخلص المرن للمفاهيم العلمية التى ثبت أنها سببا في ارتفاع القدرة التنافسية للشركات العالمية ، كما أن عدم تطبيق مفهومى سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة للاستفادة من التكامل بينهما في

تدعيم المركز التنافسي قد يرجع الى عدم الوعي بهما من محاسب التكاليف ، أو عدم تطبيقهما بسبب عدم وعى الإدارة. وعلى ذلك يمكن تلخيص مشكلة البحث في عدم محاولة الشركات المصرية تطبيق كلا من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة بصورة متكاملة الأمر الذى يؤدي من وجهة نظر الباحثة إلى عدم تحقيق الشركات المصرية لميزة تنافسية بين الأسواق العالمية. ولذلك تحاول الباحثة الاجابة على تساؤل رئيسى وهو:

- هل تتوفر مقومات تطبيق كل من سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة فى الشركات المصرية.؟ ويشمل ذلك:

- هل هناك وعى كافى سواء عند محاسب التكاليف فى الشركات المصرية أو عند إدارة هذه الشركات بأسس ومبادئ كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة؟

- هل هناك رفض أو مقاومة من إدارة هذه الشركات لتطبيق الاطار التكاملى بين التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة؟

- هل هناك شركات مصرية تقوم بتطبيق أى من المدخلين منفردا أو متكاملين؟
- هل هناك صعوبة فى تطبيق كل من المدخلين مجتمعين فى الشركات المصرية؟

٣/١ - أهداف الدراسة:

يهدف البحث إلى مجموعة من الأهداف العامة ، منها عرض تقنيات التكامل بين كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة ، باعتبارها من أهم المستجدات فى محاسبة التكاليف ، وبيان مدى التكامل والترابط بين تلك التقنيات ، وأثره فى خدمة الشركات المصرية فى تحقيق أهدافها التنافسية. من أهداف البحث العامة أيضا قياس درجة الوعي لدى محاسب التكاليف فى الشركات المصرية ، وقياس مدى تطبيق كل من مفهومي الدراسة منفردين أو متكاملين ، حيث قد تكون أسباب عدم التطبيق راجعة إلى محاسب التكاليف أو الإدارة أو كليهما ، وترجمة ذلك الهدف فى محاولة وضع إطار لقياس اتجاهات محاسب التكاليف نحو أثر العلاقة التكاملية بين التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة على بناء ميزة تنافسية

للشركات المصرية ، تمكن من استخدامها في دراسات مستقبلية بأداة قياس بها صلاحية واعتمادية. تم تصميم أداة لقياس اتجاهات بناء على الدراسات السابقة والمفاهيم الاجرائية لكل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والاستعانة ب focus group من أجل تطوير المقياس ، ثم اختبار تجريبي ، ثم مرحلة جمع البيانات الميدانية من محاسب التكاليف بعينة من الشركات المصرية ، وعلى ذلك يمكن أن تتمثل أهداف البحث في:

١- تحليل اتجاهات محاسب التكاليف نحو مفهوم وفوائد تطبيق التكاليف

المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات المصرية.

٢- تحليل اتجاهات محاسب التكاليف نحو مفهوم ودور سلسلة القيمة في

دعم الميزة التنافسية في الشركات المصرية.

٣- إيضاح اتجاهات محاسب التكاليف نحو مزايا التكامل بين سلسلة القيمة

والتكاليف المستهدفة لتحقيق مزايا تنافسية للشركات المصرية.

٤- استكشاف المعوقات الرئيسية لتنفيذ التكاليف المستهدفة في الشركات

المصرية.

٤/١- أهمية الدراسة:

تأتى أهمية الدراسة نتيجة لازدياد حدة المنافسة التي تشهدها الشركات

على المستوى العالمي والمحلى وضرورة مواكبة الشركات المصرية لهذه المنافسة

العالمية الأمر الذى يؤدى إلى استمرار تلك الشركات ونموها وتطورها .

وتظهر أهمية البحث فى كل من الجانب الأكاديمى والتطبيقي لتكامل

التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة الأمر الذى يؤثر على متخذى القرارات فى دراسة

كافة نواحى هذين النظامين وما قد يتعرضون له من صعوبات فى التطبيق.

٥/١- فروض الدراسة:

تحقيقاً لأهداف الدراسة يتم قياس اتجاهات محاسب التكاليف بالشركات محل

الدراسة بمقياس ليكرت ، وسيتم اعتبار أن اجابة (محايد أو لا أعرف) هى مقياس

لعدم الإدراك ، فإذا كان اتجاه موجب أو سالب كان دلالة على الإدراك. ويتم صياغة الفروض التالية تحقيقاً لأهداف الدراسة:

(١) لا يوجد اختلاف جوهري بين متوسطات اتجاهات محاسب التكاليف نحو مفهوم التكلفة المستهدفة عن محايد .

(٢) لا يوجد اختلاف جوهري بين متوسطات اتجاهات محاسب التكاليف نحو مفهوم سلسلة القيمة عن محايد .

(٣) لا يوجد اختلاف جوهري بين متوسطات اتجاهات محاسب التكاليف نحو التكامل بين مفهومي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة عن محايد .

(٤) لا يوجد اختلاف جوهري بين متوسطات اتجاهات محاسب التكاليف نحو أثر التكامل بين كل مفهومي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة على بناء ميزة تنافسية عن محايد .

٢- الدراسات السابقة:

يتم فيما يلي تناول الدراسات السابقة المتعلقة بكل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة وأثر التكامل فيما بينهما على بناء ميزة تنافسية.

١/٢- بعض الدراسات العربية المتعلقة بسلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة:

تعددت الدراسات التي تناولت كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة حيث هدفت دراسة رعدة عبد الحفيظ (٢٠١١) إلى دراسة وتحليل دور التكاليف المستهدفة كمدخل حديث لإدارة وخفض التكلفة وخلصت الدراسة إلى أن هناك عدة طرق لتحديد التكاليف المستهدفة تختلف باختلاف الهدف من القياس وفلسفة وأهداف الإدارة واستراتيجيتها ونوع المنتج ودرجة تقدمه وغير ذلك من الاعتبارات ، إلا أن الطرق الشائعة في هذا المجال هي الثلاث طرق التالية: طريقة الإضافة ، طريقة معدل تخفيض التكلفة ، طريقة الخصم. وتناولت دراسة فؤاد العفيري (٢٠١٠) محاولة تقديم مدخل متكامل لإدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل

المنافسة لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية إقليمياً ودولياً وباستخدام المنهج التحليلي وتم التوصل إلى أن الجودة أقوى العوامل الهامة لتحقيق المزايا التنافسية في الشركات الصناعية في ظل إستراتيجيات المنافسة التي تعتمد على سلسلة القيمة التي تحققها للعملاء ، وهدفت دراسة عبد الكريم علي (٢٠٠٨) إلى تحسين مستوى أداء الشركات الصناعية من خلال دفعها نحو تبني إستراتيجية قيادة التكلفة ، وذلك من خلال استخدام سلسلة القيمة ومحاسبة تكاليف الأنشطة وبالاعتماد على الموارد المالية والبشرية المتاحة للبلاد في الوقت الحالي، و توصلت الدراسة إلى أن معظم المداخل الحديثة لخفض التكاليف اما يستلزم تنفيذها موارد مادية طائلة أو خبرة عالية للعاملين لا يمكن تجهيزها في ظل الظروف الحالية للبلاد ، كما هدفت دراسة أمجاد الكومي (٢٠٠٨) إلى بناء اطار فكري للتكلفة المستهدفة يخدم الوحدات الاقتصادية في ظل المنافسة المعاصرة لتحقيق استراتيجية تميز تنافسي من خلال دراسة حالة شركة تويوتا لصناعة السيارات، وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق التكلفة المستهدفة يساعد الشركة في تحقيق التميز التنافسي في صناعة السيارات.

٢/٢ - دراسات تتعلق بتطبيق مفهوم التكلفة المستهدفة في المشروعات الصغيرة والخدمية:

تعددت الدراسات التي تناولت تطوير وتطبيق مفهوم التكلفة المستهدفة target costing منها دراسة Yazdifar, & Askarany, (2012) حيث تناولت تطوير وتطبيق التكاليف المستهدفة في كل من إنجلترا وأستراليا ونيوزيلاند. انتقدت هذه الدراسة اقتصار الجانب الأكاديمي على محاولة التطبيق على الشركات الصناعية واستبعاد الشركات الخدمية من الدراسات الميدانية والتحليل ، كما أظهرت الدراسة أن هناك اهتمام متنامي باستراتيجيات تقليل التكلفة أثناء عملية التخطيط ودمج هندسة القيمة لتحقيق ما يطلبه العميل بدلا من التركيز على استراتيجية تقليل التكلفة في مرحلة الإنتاج . وفي نفس المجال اهتمت دراسات مثل Zengin & Ada (2010) بتوضيح دور التكلفة المستهدفة في ادارة تكلفة المنتج وفي نفس الوقت تتضح أهمية اعتبارات الجودة ومتطلبات العميل بصفة خاصة في

المشروعات صغيرة ومتوسطة الحجم، وأوصت الدراسة بدمج مفهومي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة للحصول على ميزة تنافسية للشركة .

ونجد أن أغلب الدراسات الحديثة في المجال المحاسبي تركز على التطبيق على الشركات الصغيرة والمتوسطة ، وكذلك الشركات الصناعية والخدمية الهادفة للربح أو غير الهادفة للربح.

هدفت دراسة (2012) Al-Awawdeh & Al-Sharairi لاستكشاف العلاقة بين التكاليف المستهدفة والقدرة التنافسية في الجامعات الأردنية الخاصة. وكانت أهم التوصيات أن تقوم الجامعات الحكومية والخاصة الأردنية بتطبيق أبعاد أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق المزايا التنافسية . كما أجمعت غالبية الدراسات على أن تطبيق التكلفة المستهدفة خصوصاً عند مرحلة التصميم والتخطيط مع مراعاة وجهة نظر العميل، وهو جوهر اهتمام مفهوم سلسلة القيمة ، يمكن من بناء ميزة تنافسية وإضافة قيمة للمنتج أو العلامة أو المنظمة ، ومن هذه الدراسات : Margaret, (2006) Lisa M E., Paulo et al, (2008); et al, (2012); Pennanen, et al, (2011) ; Imeokparia (2014), Kaneko, et al (2013).

٣/٢ - دراسات تتعلق بتطوير وتطبيق مفهوم سلسلة القيمة على مستوى الصناعات:

تعددت الاستخدامات والتطورات التي طرأت على المفهوم ليتمكن تطبيقه على مجموعة واسعة من الصناعات أو على الأنشطة الحكومية والخدمات ، فمثلاً في دراسة Jason, et al, (2015) تم استعراض استخدام وتطوير مفهوم سلسلة القيمة في الصناعات الزراعية بهدف زيادة القدرة التنافسية للمنتجات الزراعية ، ومن هذه الدراسات أيضاً دراسة Humphrey & Navas, (2010); Staritz, (2012) حيث تم الاهتمام بتوسيع استخدام المفهوم بواسطة صغار المنتجين الزراعيين ، وكذلك على مستوى العمل المدنى كأداة تمكن من تحقيق الأهداف. كما أشارت دراسات مثل (Hobbs et al., (2000) ، ودراسة Humphrey & Memedovic, (2006) إلى أن زيادة الاهتمام بتطوير سلسلة القيمة (VCD) ينبع من تطور المنظمات نفسها وسلاسل توريدها. كما أشارت دراسات مثل

(2007) , Weinberger & Lumpkin , (2005) , Bacon إلى أن الاهتمام بسلسلة القيمة قد عبر من مستوى المنظمات الى المستوى القومى مع اهتمام الحكومات بالمشروعات كثيفة العمالة ، بما يمكن من دمج هدفى النمو الاقتصادى ومكافحة الفقر . ونبتهت دراسة (2007) Haggblade إلى أن سلسلة القيمة تعتبر أداة تحليلية تستخدمها الحكومات للقيام بتدخلات تصحيحية للمشروعات الصغيرة وتنمية المناطق النائية وبما يمكن من منافسة منتجات تلك المشروعات على المستوى الدولى. أظهرت دراسات أخرى أن الاختلاف الجوهرى يكمن في كيف يتم توجيه المشروعات في شكل ترجمة مفهوم سلسلة القيمة الى أنشطة يتم القيام بها، مثل (2011) Proctor & Lucchesi , ودراسة كل من (2007) Altenburg ; (2011) Nang'ole, et al,

٣- الخلفية العلمية

يتم فيما يلى تناول كل من مفهوم التكلفة المستهدفة ثم مفهوم سلسلة القيمة ، وفيما يلى ذلك تناول أثر التكامل بينهما على بناء ميزة تنافسية.

١/٣ - التكلفة المستهدفة:

بدأ تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة فى الستينات من القرن الماضى حيث استخدم على نطاق واسع فى شركات تصنيع السيارات وشركات البرمجيات وشركات التشييد ثم تطور بعد ذلك فى اليابان حيث وصل استخدامه إلى أكثر من ٨٠% فى كل الصناعات التجميعية ، وقد كان لشركة تويوتا السبق فى استخدام مدخل التكلفة المستهدفة وأضحت من أنجح مصنعى السيارات فى العالم كونها أنتجت سيارات ذات تكلفة منخفضة بجودة عالية والبيع بسعر تنافسى مع تحقيق رغبات العملاء وتطلعاتهم & Norhafiza (2015) Ruzita .

١/١/٣ - مفهوم التكلفة المستهدفة:

إن مدخل التكلفة المستهدفة يعد مدخلاً استباقياً فى تحديد التكلفة حتى قبل حدوثها من خلال ما يتمتع به من مرونة فى تغيير التكلفة بواسطة أدواته الخاصة مثل هندسة القيمة ، هندسة التكلفة وتحليل القيمة وغيره ، التكلفة

المستهدفة هي مدخل تابع لمدخل مستقل هو سعر المنتج المقبول في السوق ، ومن ثم محاولة التحكم بكلفة المنتج وتكييفها لتلائم السعر والربح المرغوب من قبل الإدارة. (Selim & Duygur (2013).

وتعرف التكلفة المستهدفة بأنها مدخل يهدف إلى تقديم منتج للسوق بجودة عالية وسعر منخفض يتماشى مع أسعار المنافسين محققاً الأرباح المطلوبة وذلك من خلال تخفيض تكاليف الانتاج خلال دورة حياة المنتج ابتداء من مرحلة التخطيط والتصميم وحتى بيع المنتج . كما تم تعريفها بأنها أسلوب لإدارة التكلفة من خلال مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم التفصيلي للمنتج هدفه مساعدة المديرين في إيجاد أساليب لخفض تكاليف المنتج على مدى دورة حياته لزيادة الربحية مع التركيز على تصميم المنتج الذي يرضي العملاء Hendricks (2015).

كما تعرف التكلفة المستهدفة بأنها نظام تخطيط الربح وإدارة التكلفة للوصول إلى السعر المنافس من خلال التركيز على المراحل الأولية لتصنيع المنتج وتطويره في دورة حياة المنتج الكلية وتحليل الأنشطة في سلسلة القيمة مع متطلبات العملاء (Eric, et al (2014).

والتكلفة المستهدفة (TC) ما هي إلا منهج لإدارة التكلفة (CM) يستخدم جميع المعلومات المتاحة المالية وغير المالية ، الداخلية والخارجية بهدف مساعدة الإدارة في انتاج منتج بالموصفات والجودة المطلوبة ، وفي حدود التكلفة المسموح بها ، ولتتمكن من تقديمه بالسعر الذي يقبله السوق ، ويحقق هامش الربح المناسب لتحقيق الأهداف الاستراتيجية (Savio, (2015).

ويعرف أسلوب التكاليف المستهدفة أيضاً بأنه نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة ، وأنه يعتمد على سعر البيع والتركيز على العمل وتصميم المنتج، كما يعتبر نظام يساعد في عملية تخفيض التكلفة في مرحلة تطوير وتصميم منتج جديد تماماً أو اجراء تغيير شامل أو تغيير بسيط في منتج قديم Hendricks (2015).

فيما عرفها آخر بأنها برنامج لتخفيض التكاليف خلال التوجه إلى العمليات الأمامية من دورة حياة المنتجات لأغراض التخفيض وتحسين الربحية (Eric, et al (2014).

٢/١/٣ - أهداف التكلفة المستهدفة :

تهدف التكلفة المستهدفة إلى محاولة تخفيض تكلفة المنتج دون أن يكون لذلك التخفيض تأثير على جودة المنتج ، الأمر الذي ينعكس على تخفيض سعر البيع ليتماشى مع أسعار المنافسين ، ويتم ذلك التخفيض من خلال حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى المنتج ، وتدريب الأيدي العاملة أو إحلال الآلة محل العامل.

ويهدف نظام التكاليف المستهدفة إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية (Savio,(2015):

- تقديم منتجات ذات جودة وسعر مناسبين ، فالعمل هو الركيزة الأساسية للشركة فإذا لم يحصل على السلعة الجيدة وبسعر مناسب فإنه سوف يتجه لسلع المنافسين.
- إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر ، وذلك لأنه عند انتاج منتج جديد باستخدام التكلفة المستهدفة ، يتم تحديد تكلفة ذلك المنتج عن طريق طرح الأرباح المطلوبة من السعر الذي سوف يتم البيع به والمحدد على أساس ظروف السوق وإمكانيات المشروع المتاحة.
- تحديد سعر البيع الذي يحقق الحصة السوقية المستهدفة ، وهذا يعتبر بداية عمل التكاليف المستهدفة.
- تحديد هامش ربح معقول للمنتج قبل دخوله للأسواق.
- الاهتمام بدورة حياة المنتج ككل ، فلكي تحقق التكاليف المستهدفة التخفيض في التكاليف لابد لها من الاهتمام بدورة حياة المنتج وتتبعها من البداية حتى النهاية لمعرفة الأماكن التي يمكن تحقيق التخفيض الحقيقي

في التكلفة فيها ، ومدخل التكلفة المستهدفة بتوفيره للمنتجات ذات الجودة والسعر المناسبين فهو يؤدي الى زيادة الطلب على السلعة بحيث لا يقتصر على الطلب المحلي فقط بل يتعدى ذلك الى الأسواق العالمية.

٣/١/٣- أهم مبررات استخدام التكلفة المستهدفة:

- إن الدافع نحو الاتجاه إلى منهج التكلفة المستهدفة هو القصور الذي شاب نظام التكاليف التقليدي والتي تتمثل في (Hendricks 2015) :
 - إذا أرادت النظم التقليدية إجراء تخفيض للتكلفة فإنها تقصد بذلك التخفيض لتقليل فرص الضياع والتلف بالشركة دون الأخذ في الاعتبار التكلفة المستهدفة للإنتاج.
 - تعطى الأساليب التقليدية الأولوية لتخفيض سعر البيع بما يتناسب مع السوق عن تخفيض التكلفة أولاً.
 - إن التكاليف التي يتم تحميلها على المنتج تكون المحدد الرئيسي في تحديد سعر البيع دون النظر إلى سعر السوق مسبقاً.
 - النظم التقليدية لا تأخذ في الحسبان قرارات واقتراحات الموردين ، والمستهلكين في الحسبان قبل عملية الإنتاج ، ولكن تهتم بذلك بعد الانتهاء من عملية الإنتاج ، هذا على عكس النظم الحديثة ومنها " منهج التكلفة المستهدفة".
 - تبدأ الطرق التقليدية بتحديد التكلفة أولاً ثم على ضوء ذلك تقوم بتحديد سعر البيع حيث تضيف إلى التكلفة هامش الربح ليصبح بذلك سعر البيع.
- كما جاء ظهور هذا المدخل بعد أن وجدت نظم التكاليف أنها تواجه بمجموعة من التحديات خاصة شدة المنافسة ، وعدم التجانس في متطلبات العملاء ، وتطور أساليب وأدوات الإنتاج ، والتقدم التكنولوجي المستمر والمتجدد الذي أدى الى قصر دورة حياة المنتجات. وقد ظهرت التكلفة المستهدفة لأسباب عدة من أهمها Savio, (2015) :

- هناك العديد من الانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية من الأكاديميين والقائمين على المشروعات ، لذلك تم ابتكار هذا النظام ليقاوى النقص في نظام التكاليف التقليدي.
 - في الوقت الذي تزداد فيه الأسعار اليوم بسبب ظروف العرض والطلب ، ظهر نظام التكلفة المستهدفة ليحد من هذه الزيادة عن طريق تحديد تكاليف الانتاج في حدود معينة للتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.
 - ازدياد المنافسة بين المشروعات دفع أصحابها ومديريها الي البحث عن أسلوب جديد يمكنها من البقاء والاستمرار في الأسواق ، وذلك عن طريق تقديم منتجات ذات تكلفة منخفضة وجودة عالية.
- ومن أسباب ظهور مدخل التكلفة المستهدفة هو السعي الي أسلوب الوقاية خير من العلاج.

وترى الباحثة أن أهم أسباب ظهور مدخل التكلفة المستهدفة والاتجاه نحو تطبيقه هو اشتداد المنافسة العالمية وزيادة حثتها من حين لآخر ، بالإضافة الي تطور أساليب الانتاج التي فرضت على المنشآت تبني سياسات واستراتيجيات تنافسية للحفاظ على حصتها في السوق ، وما تتطلبه تلك الاستراتيجيات من التوجه نحو العميل.

٤/١/٣ - مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة :

يمر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالمرحل الآتية Hendricks,

(2015):

١/٤/١/٣ - تحديد الأسعار المستهدفة:

ويقصد بالأسعار المستهدفة للمنتج تلك الأسعار التي تحقق التوافق بين كل الاعتبارات الآتية: لا تزيد بأي حال من الأحوال عن أسعار المنافسين ، ويفضل أن تقل عنها. الأسعار التي يتقبلها المستهلك ويمكن للمشروع من خلالها تحقيق حصة سوقية مرغوبة للمنتج المقترح أو توسيع نطاق الحصة السوقية

الحالية وكسب أسواق جديدة ، الأسعار التي تحقق الربح المستهدف والذي يمثل أدنى هامش ربح تتقبله الادارة ولا يمكنها التنازل عنه.

ويتطلب ذلك وجود إدارة لبحوث التسويق قادرة على دراسة ظروف السوق واحتياجاته وتجميع البيانات عن أسعار المنافسين وتحليلها والتنبؤ بالتغيرات المتوقعة في تلك الأسعار ، كذلك التنبؤ بردود أفعال المنافسين تجاه الأسعار المتوقعة التي ترغب المنشأة في تحديدها لمنتجاتها.

٣/١/٤-٢ - تقدير تكاليف التصميم:

حيث تتم في هذه المرحلة التحديد الدقيق لخصائص ومواصفات المنتج المطلوب ومستوى الجودة المطلوبة ، أو تحديد التطوير لمنتج قائم ، ثم ترسل تلك البيانات إلي إدارة تخطيط وتصميم المنتج والتي تقوم بمشاركة إدارة البحوث والتطوير وكل من ادارة التكاليف وإدارة الانتاج بدراسة وتحليل تلك البيانات من حيث:

- تحديد متطلبات التصميم ومكونات المنتج الجزئية والشكل النهائي المتوقع.
- تحديد الأنشطة الجزئية لمراحل التصميم والانتاج ، كذلك وحدات الأداء ومحركات التكلفة.
- تقدير التكلفة لكل مرحلة أو نشاط أو وحدة أداء في ضوء الامكانيات المادية والبشرية المتاحة وتقنية الانتاج المطبقة ، وذلك للوصول إلي إجمالي التكلفة المقدرة من وجهة نظر المنشأة.

وغالباً ما تكون تلك التكلفة أعلى بكثير من تكلفة الهدف حيث تحدد في ضوء معايير فنية وهندسية ، فهي أقرب إلى التكاليف المعيارية التقليدية التي تحدد في معزل عن البيئة الخارجية للمنشأة.

٣/١/٤-٣ - تحديد هامش الربح المستهدف:

ويتم غالباً تخطيط الربح المستهدف للمنتجات عن طريق استراتيجية الربح العامة للمنشأة ، ففي الشركات اليابانية يتم تحديد إجمالي الأرباح المستهدفة

علي أساس خطط الربح متوسطة الأجل التي تعكس استراتيجيات الإدارة خلال فترة من ٣-٥ سنوات.

ويتم بعد ذلك تحليل إجمالي الأرباح المستهدفة إلي ربح مستهدف لكل منتج على حدة ، ويتحدد عادة الربح المستهدف في ضوء مجموعة من الاعتبارات أهمها:

- حجم المال المستثمر ومصادره الداخلية والخارجية وحجم القروض ومعدلات الفائدة.
- المعدلات السائدة للودائع الاستثمارية في البنوك وبدائل الاستثمار المتاحة.
- المعدلات السائدة للتوزيعات علي الأسهم في الشركات المنافسة.
- امكانيات التضحية المتاحة لخفض معدلات العائد مع عدم الإخلال بهيكل التمويل أو أهداف المستثمرين.

٣/١/٤ - تحديد التكلفة المسموح بها:

في ضوء التحديد الدقيق للأرباح المستهدفة والأسعار التنافسية المقبولة لدى العملاء يمكن الوصول إلى التكلفة المسموح بها من خلال الفرق بين الأسعار المستهدفة والأرباح المستهدفة باعتبار أن التكلفة المسموح بها هي أقصى تكلفة تكون الإدارة مستعدة للإنتاج بها لتحقيق العائد المستهدف وإرضاء العملاء. ومع ذلك يمكن تغيير التكاليف المسموح بها بتغيير أحد عناصر مكوناتها وهي السعر المستهدف أو الربح المستهدف وذلك في الأجل الطويل.

٣/١/٥ - مرحلة هندسة القيمة :

حيث يتم في هذه المرحلة إجراء دراسات ومقارنات بين التكلفة المسموح بها وتكاليف التصميم المقدر في ضوء خصائص ومواصفات المنتج والتي تسمى أحياناً التكلفة الجارية القابلة للتحقق وذلك لمحاولة خفض التكلفة المقدره والاقتراب بها من مستوى التكلفة المسموح بها أو الوصول بها إلى نفس المستوى ، وتتمثل عمليات وإجراءات هندسة القيمة في الآتي (Hilton & Platt, 2011) :

- توجيه إدارة بحوث التسويق نحو إعادة دراسة إمكانية رفع أسعار البيع دون المساس بالقدرة التنافسية أو دون التأثير على حصة المنشأة في الأسواق.
 - توجيه إدارة تصميم المنتج نحو إعادة النظر في مكونات المنتج ومراحل تصميمه ومكونات أجزائه بتكلفة أقل دون المساس بالخصائص الأصلية ومستوى الجودة المطلوب.
 - قيام إدارة الانتاج بإعادة النظر في الأنشطة الجزئية والعمليات المحدثة للتكلفة لمحاولة اختصارها أو استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة دون المساس بقيمة المنتج وخصائصه ومستوى جودته.
 - إعادة النظر في بدائل عناصر المدخلات للبحث عن بدائل أخرى أقل تكلفة مع المحافظة على الخصائص والجودة.
 - إعادة النظر في التشكيلة البيعية التي تحقق وفورات في تكلفة الانتاج أو تكلفة التسويق دون المساس بالقدرة البيعية أو الأسعار أو المركز التنافسي للمنشأة.
 - إعادة دراسة بدائل الشراء للخامات ومصادرهما دون المساس بجودة وخصائص تلك الخامات.
 - إعادة دراسة الخطة الإنتاجية والتخطيط المتزامن للعمليات ومستويات استغلال الطاقة الآلية ومستوى كفاءة العمالة ومرونة انسياب العمليات.
- كل هذه الإجراءات وغيرها تمثل عمليات هندسة القيمة والتي تهدف إلى إحداث خفض حقيقي في التكلفة قبل البدء في الانتاج ، أو الوصول إلى معدلات تكلفة اقتصادية ممكنة التحقق في ضوء البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة ، ومن خلال تحقيق وفورات جزئية من مداخل متعددة هي عمليات هندسة القيمة حيث تصل في النهاية إلى ما يسمى التكلفة المقيدة بالتصميم وإعادة هندسة القيمة يمكن الوصول إلى أحد النتائج الآتية:

- تساوى التكلفة النهائية للتصميم بعد إعادة هندسة القيمة مع التكلفة المسموح بها.

- زيادة التكلفة النهائية عن التكلفة المسموح بها.

وفي كل الأحوال تمثل التكلفة النهائية الناتجة عن تطبيق عمليات هندسة القيمة والتي لا يمكن في الأجل القصير تدنيها أكثر من ذلك "التكلفة المستهدفة". وبذلك تعتبر التكلفة المستهدفة بمثابة هدف تتجه نحوه كافة الإدارات المسؤولة في المنشأة ولا يمكن تحقيقه إلا من خلال تضافر الجهود في المواقع المختلفة بدءاً من البحوث والتطوير وانتهاءً ببحوث التسويق ، وكل ذلك من خلال نظام تكاليف متطور يوجه ويترجم تلك الجهود في شكل التكلفة المستهدفة ، حيث تلعب محاسبة التكاليف دوراً هاماً وأساسياً في كافة مراحل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة من خلال تجميع وتحليل البيانات الخاصة بتكلفة وأسعار المنافسين ، بالإضافة إلى المشاركة في تحديد التكاليف المقدرة للتصميم مع توجيه وتنسيق جهود هندسة القيمة وتحليل نتائجها وتأثير كل عملية أو إجراء على التكلفة (Savio, 2015).

٢/٣ - سلسلة القيمة:

أصبحت إدارة التكلفة من المنظور الاستراتيجي في ظل بيئة الأعمال المعاصرة تمثل إحدى الركائز الأساسية للإستراتيجيات التنافسية التي تضمن للمنشآت البقاء والاستمرار والنمو ، وتحتاج إدارة التكلفة إلى إطار متكامل يعمل على استغلال كافة الموارد المتاحة للمنشأة للوصول إلى أفضل منتج وبأقل تكلفة ممكنة ، حيث إن استخدام نظم غير شاملة لإدارة التكلفة قد يترتب آثار سلبية على التكلفة الكلية في الأجل الطويل (Jason, et al, 2015).

والإدارة الإستراتيجية للتكلفة عبارة عن تطبيق لأساليب إدارة التكلفة بغرض تخفيضها وتحسين الموقف الإستراتيجي للمنشأة في نفس الوقت.

ولذلك تمثل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة مدخلاً لإدارة التكلفة من المنظور الذي يأخذ في الاعتبار الظروف والعوامل الخارجية للمنشأة ، ولما يجب أن تكون عليه التكلفة من منظور خارجي بغرض تحسين وتدعيم الموقف الإستراتيجي للمنشأة

وتحقيق مزايا تنافسية سواء في الأجل القصير أو الطويل ، ويشتمل هذا المدخل على مجموعة من الأساليب والأدوات التي تساعد في تخطيط التكاليف وتحليلها والرقابة عليها والتحكم في حدوثها بغرض تخفيضها خلال دورة حياة المنتج.

ويعتبر تحليل سلسلة القيمة من أهم الأساليب المستخدمة في إدارة التكلفة من المنظور الإستراتيجي وتنفيذ برامج تخفيض التكاليف ، وذلك من خلال كافة مراحل دورة حياة المنتج حيث يساعد هذا الأسلوب في تحديد أنشطة القيمة التي يجب أن يوجه إليها الجهود بهدف زيادة قدرتها على الإضافة إلى القيمة ، وكذلك تخفيض الموارد التي تستهلكها في سبيل توليد القيمة.

والاستثمار في التقنيات أو البرامج المحاسبية لتخفيض التكلفة هو مماثل للاستثمار في أي تكنولوجيا أخرى لخفض التكلفة.

١/٢/٣ - مفهوم أسلوب سلسلة القيمة :

ظهرت فكرة تحليل سلاسل القيمة عام ١٩٨٥ كطريقة توضح تأثير العمليات والأنشطة الداخلية المسؤولة عن أداء كل من التصميم والتصميم والتصنيع والتسويق في تحقيق القيمة للعملاء ، ويمكن تعريف سلسلة القيمة بأنها "إعادة تجميع المنشأة إلى أنشطتها الملائمة إستراتيجياً بالأسلوب الذي يؤدي إلى فهم سلوكيات التكاليف والمصادر الكامنة للتمييز .

ويمكن تعريفها أيضاً بأنها "مجموعة من الأنشطة المترابطة المسؤولة عن توليد قيمة بدءاً من مصادر الحصول على المواد الخام من الموردين وانتهاءً بتسليم المنتجات إلى المستخدم النهائي ، ويمكن تعريفها أيضاً بأنها "مجموعة من المراحل المتتابعة تضم كل مرحلة مجموعة من الأنشطة تؤدي عمليات قادرة على توليد قيمة للعملاء من خلال إنتاج مخرجات ذات قيمة" (Staritz, 2012) .

٢/٢/٣ - أهداف سلسلة القيمة :

إن تحليل سلسلة القيمة يسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي تتمثل في التالي (Jason, et al, 2015) :

- تطوير جهود تخفيض التكاليف وتحسين الجودة ، من خلال التعرف على خصائص المنتج والأنشطة التي ساهمت فيها وقياس وتحليل وتقييم قدرة

هذه الأنشطة على الإضافة إلى القيمة والكشف عن أوجه القصور في أدائها.

- تحليل وفهم العلاقات بين أنشطة القيمة الداخلية للمنشأة وتحديد أثرها على تكاليف أداء الأنشطة والاستفادة من ذلك في ترشيد استخدام موارد المنشأة بالإضافة إلى العلاقات الخارجية للتعرف على الأنشطة التي يجب أن تقوم المنشأة بتأديتها والأنشطة التي يعهد إلى الغير القيام بتأديتها.
- تحديد مجالات التميز في أنشطة القيمة ، وذلك من خلال تحديد ودراسة محركات التكلفة لكل نشاط حيث يعتبر كل نشاط قيمة مصدراً من مصادر تحقيق الميزة التنافسية.

٣/٢/٢ - الفلسفة التي يقوم عليها أسلوب تحليل سلسلة القيمة :

يستند أسلوب تحليل سلسلة القيمة للفلسفة التي تنبثق من المنظور الخارجي لما يجب أن تكون عليه القيمة التي تنتجها أنشطة القيمة وذلك في ضوء استهلاكها من الموارد والتكاليف.

٤/٢/٣ - أوجه الاختلاف بين القيمة المضافة وسلسلة القيمة :

ويمكن التفرقة بين مفهوم القيمة المضافة ومفهوم سلسلة القيمة بالارتكاز على بعدين أساسيين هما (Hendricks 2009) :

• نطاق العمليات المنتجة للقيمة:

يقصر نطاق العمليات المنتجة للقيمة في ظل مفهوم القيمة المضافة على العمليات الداخلية فقط ، أما في ظل مفهوم سلسلة القيمة فإن هذا النطاق يمتد ليشمل جميع العمليات الداخلية (سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة) ، والخارجية (سلسلة القيمة الخاصة بالموردين وعملاء) المنتجة للقيمة.

• مفهوم العمليات المنتجة للقيمة:

تتبع أهمية هذا البعد في الكشف عن الفرق بين الفلسفة التي يتبناها كل مفهوم من خلال انعكاساته على مفهوم العمليات المنتجة للقيمة فطبقاً لمفهوم وفلسفة القيمة المضافة يتم النظر إلى جميع العمليات الداخلية باعتبارها كيان واحد أو وحدة واحدة لإنتاج القيمة ويترتب على هذه الفلسفة قصور شديد في القدرة على الكشف عن فاعلية كل نشاط من الأنشطة الداخلية بمفرده على الإضافة للقيمة.

٥/٢/٣ - نموذج سلسلة القيمة :

يعتمد بناء نموذج سلسلة القيمة على مجموعتين رئيسيتين من الأنشطة وهي

: Atkinson, et al (2011)

• المجموعة الأولى : الأنشطة الداعمة Support

:activities

تختص هذه الأنشطة بالحصول على المعرفة وتعتمد بصفة أساسية على مجهودات العاملين في مجال المعرفة وتشتمل هذه المجموعة على أربعة أنشطة فرعية وهي:

١- الحصول على البيانات (Data acquisition) : وتمثل البيانات البنية الأساسية للنموذج معبرا عنها في شكل حقائق وأرقام خام وتشير هذه المرحلة إلى عملية جلب أو الاستحواذ على البيانات بمقابل مادي عن هذه العملية وكذلك تحديد مصادر الحصول عليها عن طريق الإنترنت أو من خلال المصادر المكتوبة أو من خلال الطرق الشخصية.

٢- تشغيل البيانات (Data processing): حيث تشير هذه الخطوة إلى عملية تشغيل البيانات وتنظيمها وإعدادها في شكل يمكن من عملية تحليلها. ويتم تنفيذ هذه الأنشطة من خلال إدخال البيانات على الحاسب الآلي وباستخدام برامج التشغيل المناسبة مثل برامج تشغيل الكلمات أو إدخال بيانات رقمية عن طريق قوائم البيانات أو رسم خرائط أو جداول أو أشكال ، ثم التحقق من هذه البيانات ومدى صدقها.

٣- تحليل المعلومات (Information analysis): وفي ضوء البيانات التي تم تشغيلها ، يتم التوصل الى المعلومات التي تساعد على الانتقال الى المرحلة التالية المتعلقة بتحليل المعلومات .ويقصد بتحليل المعلومات التوصل إلى المعرفة من خلال الإلمام بالظروف المحيطة ودراستها ، والتعرف على مدي ملاءمة المعرفة المتحصل عليها للمنظمة ، وتحديد بدائل العمل أو التصرف حيال هذه المعرفة والموقف المعين أو الظروف ، وذلك لتمكين صانع القرار من التصرف والعمل.

٤- توصيل المعرفة (Knowledge communication) : تحظى هذه الخطوة بقدر كبير من الأهمية نظرا لأهمية تحويل المعرفة من عقول العاملين في مجال المعرفة إلي صانع القرار أو الجماعة المسؤولة عن صنع القرارات ، وتعتمد هذه الخطوة على استخدام مجموعة من الوسائل مثل : البريد الإلكتروني ، إعداد تقارير رسمية مكتوبة ، تقديم المعرفة في شكل شفافيات للعرض أو إعداد ملخصات شخصية أو تقديم توصيات وغيرها.

• المجموعة الثانية: الأنشطة الأولية Primary

:activities

تختص هذه الأنشطة بتطبيق المعرفة واستخدامها وتعتمد بصفة أساسية على جهودات صناع القرارات .وتشتمل هذه المجموعة على أربعة أنشطة فرعية وهي (Shahrabi & Ashouri 2011) :

- مشاركة المعرفة (Knowledge sharing) : تعد هذه الخطوة ضرورية للبدء بمجموعة الأنشطة الأولية ، إذ يتطلب الأمر تحقيق نوع من التفاهم المشترك بين العامل في مجال المعرفة Knowledge worker وصانع القرار . بمعنى أن أي تقصير أو عجز في هذه الخطوة، يترتب عليه عدم اكتمال أنشطة سلسلة القيمة بالمستوى والجودة المطلوبة وقضاء وقت أطول بحثا عن حل لمشكلة ما.

- استخدام الذكاء (Intelligence application) : بداية من هذه الخطوة والخطوات التالية ، يتم القيام بمجموعة من الأنشطة المتعلقة بالاستخدام والتطبيق الفعلي للمعرفة ، وهي تشير الى قيام صانع القرارات بإستخدام الذكاء وتطبيقه من

أجل صنع قرارات تتعلق باستخدام مجموعة معينة من الموارد أو الإستثمار في أنشطة أو مجالات أو مشروعات معينة إستنادا الي خبرات صانع القرار وما لديه من معرفة.

- صياغة الأنشطة: (Action formulation) : تستدعي هذه الخطوة قيام صانع القرار بتخطيط وتنفيذ بعض التصرفات التي تدخل في صلب عملية " صنع القرار ". ولا يقتصر الأمر فقط على عملية صنع القرار ، بل الأهم هو تنفيذ القرار عن طريق صياغة مجموعة من التصرفات أو خطط العمل اللازمة لتنفيذ القرار أو القرارات المتخذة.

- تنفيذ الأنشطة : (Action implementation) : تعبر هذه الخطوة عن مجموعة الأنشطة اللازمة نحو التنفيذ الفعلي للقرار في ضوء خطط العمل أو التصرف السابق ، لذا يتطلب الأمر إعداد تخصصيات الموارد ، الإلتزام بها ، وضع الأهداف ، توقيتات التنفيذ ، الجهة أو الإدارة أو الوحدة المسؤولة عن متابعة تنفيذ النتائج ، وفي ظل هذه الخطوة يتم إنجاز النتائج المرجوة من استخدام المعرفة .ولا يقتصر الأمر علي ذلك فقط، بل قد تظهر الحاجة إلى بيانات أو معلومات أو معرفة جديدة يتم الحصول عليها من خلال مجموعة أنشطة البنية الأساسية المشار إليها من قبل ، وتعكس هذه العملية ما يطلق عليه بالتغذية العكسية Feedback بين مكونات وعناصر النموذج المقترح .

٦/٢/٣- تحليل سلسلة القيمة ودوره في تحقيق الميزة التنافسية :

تبحث المؤسسة الاقتصادية عادة عن مصادر وطرق من شأنها بناء وتعزيز ميزتها التنافسية لمواجهة التغيرات الخارجية الطارئة من خلال الفحص الدوري والمنتظم لكل الأنشطة المنجزة والعلاقات فيما بينها مما يجرننا للحديث عن سلسلة القيمة ذات المرجع العسكري والتي طبقت بهدف تقليل التكاليف إلى أقصى حد ممكن، حيث يتضح أن سلسلة القيمة لها علاقة وطيدة بالميزة التنافسية وذلك من خلال الأدوار التي تقوم بها والأهداف التي تطمح للوصول إليها وذلك على النحو التالي (Nimer, et al (2015 :

- تمثل مجموعة من الأنشطة الرئيسية في المؤسسة والتي يمكن من ورائها خلق قيمة لمنتجاتها وخدماتها.

-تحديد درجة التكامل والتفاعل الداخلي بين الأنشطة.

-التعرف على الروابط التي توضح تأثير أسلوب أداء أحد الأنشطة على تكلفة نشاط آخر.

- التوصل إلى تحسين وتطوير الأوضاع والتناسق من خلال تغيير العلاقات والأنماط بين الأنشطة المؤداة داخل المؤسسة.

والتوجه الاستراتيجي المطور في تحليل سلسلة القيمة يظهر في مناطق

لتحسين ربحية المؤسسة ومن ثم التعرف على المزايا التنافسية وهي:

أ- إدارة التوريد:

من خلال تحسين العلاقات مع الموردين بحيث تقوم المنظمة بإعداد جداول الإنتاج المقدره للسنة المالية وتقديمها للموردين بغرض جدولة الإمدادات وتحقيق وفورات في التكاليف ، وكذلك تحديد مواطن خفض التكاليف من خلال علاقة المنظمة بالموردين وذلك عند دراسة البدائل الإستراتيجية مثل دراسة فرص التكامل عكس الاتجاه لتحقيق السيطرة على المواد الخام والأجزاء جاهزة الصنع ، ودراسة إمكانية استخدام مدخلات إحلالية مما يؤثر على تشكيلة الموردين وكذلك تحديد أثر ذلك على تشكيل الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة (Atkinson, et al (2011).

ب- إدارة العلاقات مع العملاء :

عن طريق توجيه اهتمام المؤسسة إلى التكاليف المرتبطة باستخدام المنتج بعد شراء المستهلك لمنتجات المؤسسة ، وهذا يؤدي إلى خلق مزايا تنافسية لمنتجات المؤسسة بتمييزها في تكاليف تشغيلها واستخدامها أقل من المنتجات البديلة ، وهذا يفيد في مجال إدارة التكلفة وتخفيض مواطن خفض التكاليف من خلال علاقة المؤسسة مع المستهلكين.

ج- العلاقات التفاعلية بين العمليات الداخلية والخارجية للمؤسسة:

من خلال استغلال العلاقات بين وحدات الأعمال الإستراتيجية وبين أنشطة القيمة التي تنظمها هذه الوحدات فتحقق وفورات تكاليفية للمنتج من خلال تسويق منتجاتها التي تحمل نفس العلامة التجارية.

٧/٢/٣- مزايا بناء سلسلة القيمة بالشركة:

إن تطبيق مفهوم سلسلة القيمة بالشركات قد يساعدها على استغلال إحدى النقاط التالية أو كلها في سبيل بناء الميزة التنافسية من خلال Kirli & Gumus (2011) :

- السهر على تحسين العلاقات مع الموردين من جهة وبما يقابله من علاقات مع العملاء.
- تحسين العلاقات الداخلية بين أنشطة القيمة على المستوى الجزئي وبين سلاسل القيمة داخل المؤسسة.
- تحليل سلسلة القيمة بما يوفر للشركات فرصة خلق القيمة ، تحقيق وفورات التكلفة وإدارتها ، ثم الاهتمام باحتياجات المستهلك بمعنى أنها تهتم بتطوير مستويات التكامل بين الأنشطة المسؤولة عن توفير احتياجات المستهلك.
- تحليل التكلفة الداخلية لتحديد عناصر التكلفة النسبية لعمليات توريد القيمة الداخلية.
- تحليل التميز الداخلي بغرض فهم مصادر التميز بما فيها التكلفة داخل عمليات توليد القيمة.
- تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة في الشركة مما يؤدي إلى تقديم قيمة أكبر للمستهلك والكشف عن فرص أخرى لتحقيق الربحية ، وخفض التكاليف مع المحافظة على الجودة.
- استغلال المعلومات التفصيلية عن أنشطة الشركة التي يوفرها أسلوب تحليل سلسلة القيمة بالتكامل مع الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة التي

تساهم في توضيح نقاط القوة والضعف ومنه الانطلاق لتحقيق الميزة التنافسية.

٣/٣- التكامل بين التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة :

- يتوافق كل من مفهوم التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في تحقيق الميزة التنافسية للشركات المصرية في العديد من النقاط حيث يكمل كل منهما الآخر إذ يتضمن مفهوم التكلفة المستهدفة تخفيض تكلفة المنتج الى أقصى ما يمكن الأمر الذى يتماشى مع حذف أى وظيفة أو عملية لا تضيف قيمة للمنتج من خلال دراسة سلسلة القيمة ، ولأن الهدف الرئيسى هو تقليل التكلفة النهائية للمنتج باستمرار حيث تتم دراسة ومراجعة تكلفة المنتج طوال دورة حياته حتى يتم تخفيض تكلفته بصفة مستمرة مع الحفاظ على مستوى الجودة المطلوب حيث أن الموازنة بين تكلفة المنتج ومستوى الجودة تحدث من خلال العمليات الجزئية المكونة لكل وظيفة من وظائف سلسلة القيمة .
 - قد يحدث أن تكون التكلفة المستهدفة للوحدة أقل من التكلفة الحالية لها ، لذلك يتطلب الأمر من الشركة أن تقوم بمحاولة تخفيض التكلفة عن طريق دراسة وتحليل سلسلة القيمة للمنتج بداية من البحث والتطوير ومرورا بالتصميم والانتاج ثم خدمة العملاء مع المحافظة على الجودة المرغوب فيها
- (Burrows & Chenhall (2012).

- من الأفضل أن يقوم المحاسبون الإداريون بالفهم التام لسلسلة القيمة وكل وظيفة من وظائفها حتى يتمكنوا من تقدير وفورات التكلفة التى يمكن تحقيقها ، إذ أنه ليس بالضرورة أن تكون كل التكلفة المتوقع حدوثها فى مرحلة ما فى المستقبل تستنفذ بالكامل ولذلك فإن المديرين يحاولون أن يتحسبوا الفرص لتخفيض التكلفة عن طريق تحسين الكفاءة الانتاجية التشغيلية أو تخفيض الوقت المستغرق لتنفيذ العمليات الانتاجية واستبعاد الفاقد خلال انتاج وتسليم

المنتجات ، وفي بعض الأحيان تكون التكلفة المخططة لمنتج جديد أعلى من التكلفة المستهدفة له ، في هذه الحالة لابد أن يتم استبعاد التكلفة التي لا تضيف قيمة للمنتج في محاولة لتخفيض القيمة المخططة له Hilton & Platt,(2011)

- تعد التكاليف المستهدفة الأكثر قابلية للتطبيق خلال عملية البحث والتطوير والتصميم الهندسى للمنتج ولذلك فهي طريقة واضحة لتخطيط الأرباح وتخفيض التكاليف التي تركز على خفض تكاليف المنتجات في مجال البحث والتطوير (RD & E) في جميع مراحل دورة الحياة الاجمالية للمنتج ، وهي أيضا تعتبر جميع جوانب سلسلة القيمة التي توضح صراحة التكاليف الاجمالية لدورة حياة المنتج (Atkinson, et al (2011)

- يمكن تحديد التكلفة المتوقعة عبر سلسلة القيمة للمنتج التي توضح مختلف الوظائف التي تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة وحيث أن مفهوم التكلفة المستهدفة ينظر إلى كل وظائف سلسلة القيمة من التصميم وحتى تسليم المنتج فإن التكامل مع التكلفة المستهدفة يوضح كل العناصر الانتاجية سواء كانوا معدون أو موزعون أو موردين ويتيح فرصة هائلة للشركات باستبعاد أو تخفيض التكاليف الى الدرجة المنشودة (Humphrey & Navas (2010).

- وعلى ذلك يمكن القول أن استراتيجية المنافسة للشركات المصرية يجب أن تبنى على أساس الانتاج بتكلفة منخفضة عن طريق مدخل التكلفة المستهدفة ، ولابد من استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج الأمر الذي يتطلب تطبيق مدخل سلسلة القيمة مما يؤدي إلى خلق قيمة للعميل مع الاحتفاظ بمستوى الجودة المطلوب لتحقيق الميزة التنافسية للشركات المصرية.

٤- الدراسة الميدانية واختبار الفروض :

١/٤- المجتمع والعينة:

يتمثل مجتمع البحث من جميع الشركات المصرية التي يوجد بها إدارة أو قسم للتكاليف، ومع الدراسة الاستطلاعية تبين وجود صعوبات ميدانية لمقابلة مدير أو محاسب التكاليف لعينة عشوائية من الشركات المصرية ، حيث كان هناك رفض شديد من هذه الشركات من مجرد الدخول الى الشركة أو تخوف المستقضى منهم للإجابة على الأسئلة ، لذلك تم الاستعانة بأسلوب مقاطعة المستقضى منهم Intercept method بمركز التدريب المتخصصة بالقاهرة التي تقدم برامج تدريبية في مجال التكاليف بصفة عامة، وبعد موافقة بعض هذه المراكز التدريبية كان يتم مقابلة محاسب التكاليف الذي يقبل التعاون قبل أو أثناء فترة الراحة أو بعد انتهاء البرنامج التدريبي ، وكان هناك رفض نسبة عالية أيضا إلا أنه أمكن إجراء مقابلات مع بعض من استجابوا ، بعضهم صرح باسم الشركة وبعضهم طلب عدم التصريح باسم الشركة.

٢/٤- البيانات وأسلوب الدراسة:

لأن هدف الدراسة هو محاولة وضع اطار لقياس اتجاهات محاسب التكاليف نحو أثر العلاقة التكاملية بين التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة على بناء ميزة تنافسية للشركات المصرية، تمكن من استخدامها في دراسات مستقبلية بأداة قياس بها صلاحية واعتمادية. تم تصميم أداة لقياس اتجاهات محاسب التكاليف نحو أثر العلاقة التكاملية بين التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة على دعم القدرة التنافسية للشركات المصرية بناء على الدراسات السابقة والمفاهيم الاجرائية لكل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والاستعانة ب focus group من أجل تطوير المقياس، ثم اختبار تجريبي ، ثم مرحلة جمع البيانات الميدانية من محاسب التكاليف بعينة من الشركات المصرية.

تم تصميم أداة جمع البيانات من أربعة أقسام يمثل كل منها أحد عوامل

الدراسة الأربعة التالية:

العامل الأول: اتجاهات محاسب التكاليف نحو مفهوم التكلفة المستهدفة ،
مكون من ١٦ متغير (سؤال).

العامل الثاني: اتجاهات محاسب التكاليف نحو مفهوم سلسلة القيمة ،
مكون من ١١ متغير (سؤال).

العامل الثالث: اتجاهات محاسب التكاليف نحو العلاقة التكاملية بين
المفهومين محل الدراسة ، مكون من ٤ متغيرات (أسئلة).

العامل الرابع: اتجاهات محاسب التكاليف نحو أثر التكامل بين مفهومي
الدراسة على بناء ميزة تنافسية في الشركة ، مكون من ٧ متغيرات (سؤال).

جميع المتغيرات صيغت في شكل أسئلة والإجابة عليها وفقا لمقياس
ليكرت الخماسي ، حيث تحصل الإجابة على كود ١ إذا كانت الإجابة غير موافق
تماما ، و ٢ إذا كانت الإجابة غير موافق ، و ٣ محايد أو لا اعرف ، ٤ في حالة
الإجابة بموافق ، و ٥ في حالة الإجابة موافق تماما.

تم جمع البيانات خلال فترة مارس- مايو ٢٠١٥ ، وكان عدد القوائم
الكاملة الصالحة ٢٥ بما يمثل ٢٥ شركة ، بعد استبعاد القوائم المعيبة وغير
الكاملة.

٣/٤- تحليل البيانات:

تمهيدا لاختبار الفروض ، يتم أولا إجراء التحليل الوصفي بما يشمله من
متوسط الاتجاهات وانحرافها المعياري ، للتعرف على أهم المتغيرات المفسرة ، ثم
إجراء التحليل العاملي للتعرف على المتغيرات المفسرة للتغير الكلي للعوامل الأربعة
في الدراسة ، ثم التأكيد من خلال إجراء تحليل الاعتمادية ، ثم أخيرا اختبار
الفروض، حيث سيتم اختبار جوهرية الفروق في متوسط الاتجاه بالمقارنة بمحايد
أو لا أعرف ، حيث أن قيمة محايد أو لا اعرف ٣ ، بينما إذا كان متوسط الاتجاه
سالبا سيتراوح المتوسط بين ١ وأقل من ٣ ، أما إذا كان الاتجاه موجب فستتراوح
قيمة المتوسط بين أكثر من ٣ و ٥.

١/٣/٤- عامل اتجاهات محاسب التكاليف نحو مفهوم التكلفة
المستهدفة:

يوضح جدول رقم (١) السابق اتجاهات محاسب التكاليف في الشركات محل الدراسة، نحو مفهوم التكلفة المستهدفة ، حيث يتضح ارتفاع درجة الموافقة على أهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة ورغم حصولها على أعلى درجة من الأهمية من بين ١٦ عبارة أخرى ، إلا أن أخذ اقتراحات الموردين والمستهلكين في الحسبان قبل عملية الإنتاج حصلت على أقل درجة موافقة. قد يدل ذلك مبدئياً على أن هناك اختلافات بين وجهتي نظر محاسب التكاليف والنظام الإداري في الشركات الذي قد لا يأخذ مفهوم التكلفة المستهدفة في الحسبان عند اتخاذ القرارات الاستراتيجية الهامة المتعلقة بالمنتجات.

جدول رقم (١)

الاحصاءات الوصفية للاتجاهات نحو التكلفة المستهدفة

الانحراف المعياري	المتوسط	
.436	4.76	١. توجد أهمية لاستخدام مدخل التكلفة المستهدفة.
.510	4.52	٢. يمكن استخدام مدخل التكلفة المستهدفة من تقديم منتج للسوق بجودة عالية
.586	4.48	٣. يمكن استخدام مدخل التكلفة المستهدفة من تقديم منتج للسوق بسعر منخفض
.583	4.44	٤. يمكن استخدام مدخل التكلفة المستهدفة من تقديم منتج للسوق يتماشى مع أسعار المنافسين
.476	4.32	٥. يمكن استخدام مدخل التكلفة المستهدفة من تحقيق الأرباح المطلوبة
.408	4.20	٦. يمكن استخدام مدخل التكلفة المستهدفة من إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر
.332	4.12	٧. وفقا لمدخل التكلفة المستهدفة، يتم تحديد تكلفة ذلك المنتج عن طريق طرح الأرباح المطلوبة من السعر الذي سوف يتم البيع به والمحدد على أساس ظروف السوق وإمكانيات المشروع المتاحة.
.473	3.84	٨. في شركتنا يتم أخذ قرارات واقتراحات الموردين، والمستهلكين في الحسبان قبل عملية الإنتاج.
.455	4.04	٩. في شركتنا يتم تحديد سعر البيع الذي يحقق الحصة السوقية المستهدفة
.473	4.16	١٠. يتم دائما في شركتنا إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال
.277	4.08	١١. ان استخدام مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي إلى زيادة الطلب على السلعة بحيث لا يقتصر على الطلب المحلي فقط بل يتعدى ذلك إلى الأسواق العالمية

200	4.04	١٢. ان استخدام مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحديد هامش ربح معقول للمنتج قبل دخوله للأسواق
332	4.12	١٣. ان استخدام مدخل التكلفة المستهدفة يحد من الزيادة في الأسعار
200	4.04	١٤. ان استخدام مدخل التكلفة المستهدفة يمكن من تحديد تكاليف الإنتاج في حدود معينة للتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج
277	3.92	١٥. يتضمن مفهوم التكلفة المستهدفة تخفيض تكلفة المنتج إلى أقصى ما يمكن
277	4.08	١٦. يتضمن مفهوم التكلفة المستهدفة حذف أي وظيفة أو عملية لا تضيف قيمة للمنتج من خلال دراسة سلسلة القيمة

تم إجراء التحليل العاملي على متغيرات (أسئلة) التكلفة المستهدفة ، حيث تم اختبار انتماء المتغيرات إلى عامل واحد (التكلفة المستهدفة) ، وبعد استبعاد المتغيرات ذات معامل التحميل أقل من ٠,٥٠ ، على عامل اتجاهات محاسب التكاليف نحو مفهوم التكلفة المستهدفة ، كأحد الطرق لاختبار الاعتمادية على مقياس اتجاهات محاسب التكاليف عن مفهوم التكلفة المستهدفة، يوضح الجدول رقم (٢) التالي المتغيرات (الأسئلة) التي لها معامل تحميل أعلى من ٠,٥٠ ، كما بلغت نسبة تفسير المتغيرات ٨٤% من التغير الكلي لعامل اتجاهات المحاسب نحو مفهوم التكلفة المستهدفة.

أبقى المعيار المستخدم للدلالة على الاعتمادية ، لكل متغير (سؤال) ينتمي الى عامل اتجاهات المحاسب نحو مفهوم التكلفة المستهدفة ، على خمسة متغيرات فقط من بين ١٤ متغير (سؤال) ، كما يتضح من الجدول رقم (٢) التالي ، ويشار إلى أن جميع المتغيرات التي بقيت بالتحليل ذات معامل تحليل موجب ، إلا متغير اتخاذ آراء الموردين والمستهلكين في الحساب قبل عملية الإنتاج ، فله معامل تحميل سلبى. وقد يستنتج من ذلك أن هناك اقتناع من المحاسبين الذين استجابوا بأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة ، إلا أن الأبعاد التطبيقية له لا تستخدم على أرض الواقع، وهو ما يخرج عن نطاق سلطة محاسب التكاليف ويقع في يد الإدارة العليا بالشركة.

جدول رقم (٢)

عامل اتجاه المحاسب نحو التكلفة المستهدفة المتغيرات التي بقيت بالتحليل

Component Matrix^a

	Component
	1
٥. يمكن استخدام مدخل التكلفة المستهدفة من تحقيق الأرباح المطلوبة	.672
٦. يمكن استخدام مدخل التكلفة المستهدفة من إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر	.813
٧. وفقا لمدخل التكلفة المستهدفة، يتم تحديد تكلفة ذلك المنتج عن طريق طرح الأرباح المطلوبة من السعر الذي سوف يتم البيع به والمحدد على أساس ظروف السوق وإمكانيات المشروع المتاحة.	.677
٨. في شركتنا يتم أخذ قرارات واقتراحات الموردين، والمستهلكين في الحساب قبل عملية الإنتاج في الحساب.	-.634-
١٢. ان استخدام مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحديد هامش ربح معقول للمنتج قبل دخوله للأسواق	.746

Extraction Method: Principal Component Analysis.

a. 1 components extracted.

كما يوضح جدول رقم (٣) التالي تحليل الاعتمادية على المقياس المستخدم للعامل الأول في الدراسة ، ويوضح انه اكبر من ٠,٧ بما يمكن من قبول درجة الاعتمادية المصاحبة لمقياس الاتجاهات نحو مفهوم التكلفة المستهدفة ، بعد استبعاد المتغيرات ذات معامل التحميل اقل من ٠,٥ كما سبق توضيحه في جدول رقم (٢).

جدول رقم (٣)

تحليل الاعتمادية للاطار المقترح

Reliability Statistics

	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items
Cronbach's Alpha	.798
	.768

جدول رقم (٤)

جوهريّة اختلافات متوسطات الاتجاه عن درجة محايد=٣ لمحاسب التكاليف نحو ٥ متغيرات
(سؤال) التي يتكون منها عامل الدراسة الاول الاتجاهات نحو مفهوم التكلفة المستهدفة

One-Sample Test

Test Value = 3									
95% Confidence Interval of the Difference	Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	T	Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean		
									x15 يمكن استخدام مدخل التكلفة المستهدفة من تحقيق الأرباح المطلوبة
									x16 يمكن استخدام مدخل التكلفة المستهدفة من إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستمر
									x17 وفقا لمدخل التكلفة المستهدفة، يتم تحديد تكلفة ذلك المنتج عن طريق طرح الأرباح المطلوبة من السعر الذي سوف يتم البيع به والمحدد على أساس ظروف السوق وإمكانيات المشروع المتاحة.
									x18 في شركتنا يتم أخذ قرارات واقتراحات الموردين، والمستهلكين في الحسبان قبل عملية الإنتاج في الحسبان.
									x112 ان استخدام مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحديد هامش ربح معقول للمنتج قبل دخوله للأسواق

يوضح الجدول رقم (٤) السابق ان هناك اختلافات جوهريّة لمتوسطات الاتجاهات عن جميع مكونات العامل الاول في الدراسة، و بناء عليه يتم رفض فرض العدم الاول في الدراسة الذي ينص على لا يوجد اختلاف جوهري بين متوسطات اتجاهات محاسب التكاليف نحو مفهوم سلسلة القيمة عن محايد .

٤/٣/٢ - عامل اتجاهات محاسب التكاليف نحو مفهوم سلسلة القيمة:

يوضح الجدول رقم (٥) التالي اتجاهات محاسب التكاليف في الشركات محل الدراسة نحو مفهوم سلسلة القيمة ، حيث يتضح ارتفاع درجة الموافقة على أهمية استخدام مفهوم سلسلة القيمة ورغم حصولها على أعلى درجة من الأهمية من بين ١١ عبارة أخرى ، إلا أن الاتجاهات نحو استخدام مفهوم سلسلة القيمة يحد من الزيادة في الأسعار حصلت على أقل درجة موافقة . قد يدل ذلك مبدئياً على اقتناع المحاسب بأهمية المفهوم من جانب وعدم تطبيقه من جانب آخر ،

أو أن تطبيق المفهوم اذا ما كان يطبق ، يكون استخدامه قاصرا على تخفيض التكلفة دون التأثير على الأسعار .

تم اجراء التحليل العاملي على متغيرات (أسئلة) سلسلة القيمة ، حيث تم اختبار انتماء المتغيرات إلى عامل اتجاهات المحاسب نحو مفهوم سلسلة القيمة ، وبعد استبعاد المتغيرات ذات معامل التحميل أقل من ٠,٥٠ على العامل ، يوضح الجدول رقم (٦) التالي المتغيرات (الأسئلة) التي لها معامل تحميل أعلى من ٠,٥٠، كما بلغت نسبة تفسير المتغيرات ٦٩% من التغير الكلي لعامل اتجاهات المحاسب نحو مفهوم سلسلة القيمة.

أبقى المعيار المستخدم للدلالة على الاعتمادية ، لكل متغير (سؤال) ينتمى إلى عامل اتجاهات المحاسب نحو مفهوم سلسلة القيمة ، على ٦ متغيرات فقط من بين ١١ متغير (سؤال) ، كما يتضح من الجدول رقم (٦) التالي :

جدول رقم (٥)

الاحصاءات الوصفية لمتغيرات عامل اتجاهات المحاسب نحو مفهوم سلسلة القيمة

الانحراف المعياري	المتوسط	
.507	4.44	١. توجد أهمية لاستخدام مدخل سلسلة القيمة
.476	4.32	٢. يمكن استخدام مدخل سلسلة القيمة من تقديم منتج للموق بجودة عالية
.332	4.12	٣. يمكن استخدام مدخل سلسلة القيمة من تقديم منتج للموق بسعر منخفض
.436	4.24	٤. يمكن استخدام مدخل سلسلة القيمة من تقديم منتج للموق يتماشى مع أسعار المنافسين
.408	4.20	٥. يمكن استخدام مدخل سلسلة القيمة من تحقيق مستوى الجودة المطلوبة
.332	4.12	٦. وفقا لمدخل سلسلة القيمة، يتم تقسيم العمل إلى مجموعة من المراحل المتتابعة
.277	4.08	٧. وفقا لمراحل تطبيق سلسلة القيمة، تضم كل مرحلة مجموعة من الأنشطة تؤدي عمليات قادرة على توليد قيمة للملاء، من خلال إنتاج مخرجات ذات قيمة
.507	4.44	٨. ان استخدام مدخل سلسلة القيمة يؤدي إلى زيادة الطلب على السلعة بحيث لا يقتصر على الطلب المحلي فقط بل يتعدى ذلك إلى الأسواق العالمية
.374	4.16	٩. ان استخدام مدخل سلسلة القيمة يؤدي إلى تحديد هامش ربح معقول للمنتج قبل دخوله للأسواق
.000	4.00	١٠. ان استخدام مدخل سلسلة القيمة يحد من الزيادة في الأسعار
.277	4.08	١١. ان استخدام مدخل سلسلة القيمة يمكن من تحديد تكاليف الإنتاج في حدود معينة للتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج

جدول رقم (٦)

عامل اتجاهات المحاسب نحو مفهوم سلسلة القيمة المتغيرات التي بقيت بالتحليل

Component Matrix^a

	Component
	1
٢. يمكن استخدام مدخل سلسلة القيمة من تقديم منتج للسوق بجودة عالية	.677
٣. يمكن استخدام مدخل سلسلة القيمة من تقديم منتج للسوق بسعر منخفض	.612
٤. يمكن استخدام مدخل سلسلة القيمة من تقديم منتج للسوق يتماشى مع أسعار المنافسين	.792
٦. وفقاً لمدخل سلسلة القيمة، يتم تقسيم العمل إلى مجموعة من المراحل المتتابعة	.940
٧. وفقاً لمراحل تطبيق سلسلة القيمة، تضم كل مرحلة مجموعة من الأنشطة تؤدي عمليات قادرة على توليد قيمة للملاء من خلال إنتاج مخرجات ذات قيمة	.782
٩. ان استخدام مدخل سلسلة القيمة يؤدي إلى تحديد هامش ربح معقول للمنتج قبل دخوله للأسواق	.631

Extraction Method: Principal Component Analysis.

a. 1 components extracted.

وأوضحت النتائج أن نسبة تفسير الستة متغيرات الواردة بالجدول رقم (٦) تزيد عن ٧٦% من التغير الكلي في العامل الثاني في الدراسة (اتجاهات المحاسب نحو مفهوم سلسلة القيمة) ، تم اجراء تحليل الاعتمادية على متغيرات العامل الثاني في الدراسة ويوضح جدول رقم (٧) أن قيمة المقياس تتعدى ٠,٧ وبذلك يقبل مستوى الاعتمادية للعامل الثاني في الدراسة.

جدول رقم (٧)

تحليل الاعتمادية لمكونات عامل اتجاهات المحاسب نحو مفهوم سلسلة القيمة

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.822	6

وقد يستنتج من جدول رقم (٦) السابق المتغيرات المفسرة لعامل اتجاهات المحاسب نحو مفهوم سلسلة القيمة ، أن المتغيرات التي استبعدت من التحليل مثل أهمية استخدام مدخل سلسلة القيمة ، ترجع إلى الاتفاق على أهميتها وانخفاض درجة التباين في الاتجاهات ، وأن المتغيرات التي بقيت في التحليل هي التي بها تباين في الآراء بدرجة كبيرة.

جدول رقم (٨)

جوهريّة اختلافات متوسطات الاتجاه عن درجة محايد=٣ لمحاسب التكاليف

نحو ١٩ متغير (سؤال) التي تتكون منها عوامل الدراسة الأربعة -One

Sample Test

Test Value = 3									
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	
Upper	Lower								
1.52	1.12	1.320	.000	24	13.863	.095	.476	4.32	x22 يمكن استخدام مدخل سلسلة القيمة من تقديم منتج للسوق بجودة عالية
1.26	.98	1.120	.000	24	16.885	.066	.332	4.12	x23 يمكن استخدام مدخل سلسلة القيمة من تقديم منتج للسوق بسعر منخفض
1.42	1.06	1.240	.000	24	14.224	.087	.436	4.24	x24 يمكن استخدام مدخل سلسلة القيمة من تقديم منتج للسوق يتماشى مع أسعار المنافسين
1.26	.98	1.120	.000	24	16.885	.066	.332	4.12	x26 وفقا لمدخل سلسلة القيمة، يتم تقسيم العمل إلى مجموعة من المراحل المتتابعة
1.19	.97	1.080	.000	24	19.503	.055	.277	4.08	x27 وفقا لمرحل تطبيق سلسلة القيمة تضم كل مرحلة مجموعة من الأنشطة تؤدي عمليات قادرة على توليد قيمة للعملاء من خلال إنتاج مخرجات ذات قيمة
1.31	1.01	1.160	.000	24	15.501	.075	.374	4.16	x29 إن استخدام مدخل سلسلة القيمة يؤدي إلى تحديد هامش ربح معقول للمنتج قبل دخوله للأسواق

يوضح الجدول رقم (٨) السابق أن هناك اختلافات جوهريّة لمتوسطات

الاتجاهات عن جميع مكونات العامل الثاني في الدراسة ، وبناء عليه يتم رفض

فرض العدم الثاني في الدراسة الذي ينص على لا يوجد اختلاف جوهري بين

متوسطات اتجاهات محاسب التكاليف نحو مفهوم سلسلة القيمة عن محايد .

٢/٣/٤ - اتجاهات محاسب التكاليف نحو مفهوم التكامل بين التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة:

تم تطوير مقياس لاتجاهات محاسب التكاليف نحو التكامل بين مفهومي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة ، كما هو وارد بجدول رقم (٩) التالي، ويتضح ارتفاع درجة الموافقة على جميع العبارات (المتغيرات).

جدول رقم (٩)

الاحصاءات الوصفية للاتجاهات نحو علاقة التكامل بين مفهومي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة

الانحراف المعياري	المتوسط	
.436	4.24	١. عدم توافر البيانات التفصيلية عن تكلفة المنتج يصعب من تطبيق مدخلى التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة
.436	4.24	٢. ان تطبيق كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يؤدي الى تخفيض تكلفة المنتج وتحسين جودته وتطويره عن طريق الوصول للتصميم الافضل خلال مرحلة تصميم المنتج
.374	4.16	٣. ان تطبيق كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يحدد السعر التنافسي الذي يسمح للشركة بتحقيق هامش الربح المستهدف
.374	4.16	٤. ان تكامل كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يمكن من تكوين فرق عمل متخصصة تستطيع الوصول الى تصميم افضل للمنتج

تم اجراء التحليل العاملي على العامل الثالث في الدراسة (اتجاهات محاسب التكاليف نحو العلاقة التكاملية بين مفهومي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة) وأوضحت النتائج الواردة بالجدول رقم (١٠) التالي، حيث يوضح أن معامل التحميل للأربعة متغيرات المكونة للعامل الثالث في الدراسة أكبر من ٠,٥ ، كما يوضح الجدول رقم (١١) التالي أن قيمة مقياس الاعتمادية تتعدى ٠,٧ ، وبذلك يقبل مستوى الاعتمادى للعامل الثالث في الدراسة.

جدول رقم (١٠)

محور علاقة التكامل بين كل من مدخلى التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة المتغيرات التي بقيت بالتحليل

Component Matrix^a

	Component
	1
١. عدم توافر البيانات التفصيلية عن تكلفة المنتج يصعب من تطبيق مدخلى التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة	.959
٢. ان تطبيق كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يؤدي الى تخفيض تكلفة المنتج وتحسين جودته وتطويره عن طريق الوصول للتصميم الافضل خلال مرحلة تصميم المنتج	.803
٣. ان تطبيق كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يحدد السعر التنافسي الذي يسمح للشركة بتحقيق هامش الربح المستهدف	.862
٤. ان تكامل كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يمكن من تكوين فرق عمل متخصصة تستطيع الوصول الى تصميم افضل للمنتج	.862

Extraction Method: Principal Component Analysis.

a. 1 components extracted.

جدول رقم (١١)

تحليل الاعتمادية لمكونات عامل اتجاهات المحاسب نحو التكامل بين مفهومي التكلفة المستهدفة و سلسلة القيمة

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.893	4

جدول رقم (١٢)

جوهرية اختلافات متوسطات الاتجاه عن درجة محايد=٣ لمحاسب التكاليف
نحو ٤ متغيرات (أسئلة) التي تتكون منها العامل الثالث في الدراسة

One-Sample Test

Test Value = 3											
95% Confidence Interval of the Difference	Mean	Sig. (2-tailed)	df	t	Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean				
											Upper
	.41	.04	.240	.00024	4.22	.08	.436	4.24		x31	عدم توافر البيانات التفصيلية عن تكلفة المنتج يصعب من تطبيق مدخلي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة
	.41	.04	.240	.00024	4.22	.08	.436	4.24		x32	ان تطبيق كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يؤدي الى تخفيض تكلفة المنتج وتحسين جودته وتطويره عن طريق الوصول للتصميم الافضل خلال مرحلة تصميم المنتج
	.31	.01	.160	.00024	5.50	.07	.374	4.16		x33	ان تطبيق كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يحدد السعر التنافسي الذي يسمح للشركة بتحقيق هامش الربح المستهدف
	.31	.01	.160	.00024	5.50	.07	.374	4.16		x34	ان تكامل كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يمكن من تكوين فرق عمل متخصصة تستطيع الوصول الى تصميم افضل للمنتج

يوضح جدول رقم (١٢) السابق أن هناك اختلافات جوهرية لمتوسطات الاتجاهات عن جميع مكونات العامل الثالث في الدراسة ، وبناء عليه يتم رفض فرض العدم الثالث في الدراسة الذي ينص على أنه لا يوجد اختلاف جوهرى بين متوسطات اتجاهات محاسب التكاليف نحو التكامل بين مفهومى التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة عن محايد.

٤/٣/٤ - عامل اتجاهات محاسب التكاليف نحو أثر التكامل بين التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة على بناء ميزة تنافسية:

يوضح جدول رقم (١٣) التالي متغيرات العامل الرابع في الدراسة وهو اتجاهات محاسب التكاليف في الشركات محل الدراسة نحو أثر التكامل بين مفهومي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة على بناء ميزة تنافسية ، حيث يتضح ارتفاع درجة الموافقة على أن التكامل بين كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يساعد في تحديد التكلفة المستقبلية. إلا أن متغيري (سؤالين) استغلال المعلومات التفصيلية عن أنشطة الشركة التي يوفره أسلوب تحليل سلسلة القيمة بالتكامل مع الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة يساهم في كل من توضيح نقاط القوة والضعف ، وكذلك الانطلاق نحو تحقيق ميزة تنافسية ، قد حصلنا على أقل درجة موافقة ، وقد يفسر ذلك أيضا أن هناك تعارض واضح بين المفهوم وأهميته لدى محاسب التكاليف ، ودرجة تطبيقه على أرض الواقع.

جدول رقم (١٣)

الاحصاءات الوصفية للاتجاهات نحو أثر التكامل بين كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة على بناء وتعزيز الميزة التنافسية لمواجهة التغيرات الخارجية الطارئة

351	4.04	١. سلسلة القيمة لها علاقة وطيدة بالميزة التنافسية وذلك من خلال تحديد درجةً لتكامل والتفاعل الداخلي بين الأنشطة.
374	4.16	٢. ان تطبيق كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يساعد الشركة على تخفيض التكلفة وبالتالي الحصول على ميزة تنافسية.
374	4.16	٣. ان تطبيق كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة بصورة تكاملية يؤدي الى تحقيق التوافق بين السعر والجودة.
332	4.12	٤. ان تطبيق كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يلائم بيئة التصنيع الحديثة في ظل المنافسة الشديدة في الأسواق
436	3.76	٥. استغلال المعلومات التفصيلية عن أنشطة الشركة التي يوفرها أسلوب تحليل سلسلة القيمة بالتكامل مع الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة يساهم في توضيح نقاط القوة والضعف
415	3.79	٦. استغلال المعلومات التفصيلية عن أنشطة الشركة التي يوفرها أسلوب تحليل سلسلة القيمة بالتكامل مع الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة تساهم في الانطلاق لتحقيق الميزة التنافسية.
436	4.24	٧. ان التكامل بين كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يساعد في تحديد التكلفة المستقبلية

تم اجراء التحليل العاملي على العامل الرابع في الدراسة (اتجاهات محاسب التكاليف نحو أثر العلاقة التكاملية بين مفهومي التكلفة المستهدفة

وسلسلة القيمة على بناء ميزة تنافسية) وأوضحت النتائج الواردة بجدول رقم (١٤) التالي ، أن المتغير (السؤال) الأول في العامل الرابع في الدراسة أن سلسلة القيمة لها علاقة وطيدة بالميزة التنافسية وذلك من خلال تحديد درجة التكامل والتفاعل الداخلي بين الأنشطة ، قد تم طرده من التحليل حيث حصل على معامل تحميل على العامل الرابع بمقدار يقل عن ٠,٥ ، كما يوضح الجدول رقم (١٤) أيضا أن معامل التحميل للسته متغيرات المكونة للعامل الرابع في الدراسة أكبر من ٠,٥ ، إلا أن معامل التحليل للمتغيرين الخاصين باستغلال المعلومات التفصيلية ، الناتجة من تكامل تطبيق مفهومى سلسلة القيمة على بناء ميزة تنافسية ، في كل من توضيح نقاط القوة والضعف وكذلك الانطلاق لتحقيق ميزة تنافسية ، كانا سالبين ، وقد يكون ذلك سببا في عدم القدرة على حساب درجة الاعتمادية على متغيرات العامل الرابع في الدراسة ، وباستبعادهما من تحليل الاعتمادية أوضحت النتائج الواردة بالجدول رقم (١٥) التالي أن قيمة مقياس الاعتمادية تتعدى ٠,٧ وبذلك يقبل مستوى الاعتمادى للعامل الرابع في الدراسة الذى أصبح مكونا من أربعة متغيرات فقط بدلا من سبعة عند صياغة المقياس وقبل إجراء التحليل العاملى وتحليل الاعتمادية.

جدول رقم (١٤)

أثر التكامل بين كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة على بناء وتعزيز
الميزة التنافسية المتغيرات التي بقيت بالتحليل

Component Matrix^a

متغيرات (أسئلة) المحور الرابع	معامل التحميل
٢. ان تطبيق كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يساعد الشركة على تخفيض التكلفة وبالتالي الحصول على ميزة تنافسية.	.910
٣. ان تطبيق كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة بصورة تكاملية يؤدي الى تحقيق التوافق بين السعر والجودة.	.781
٤. ان تطبيق كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يلائم بيئة التصنيع الحديثة في ظل المنافسة الشديدة في الأسواق	.847
٥. استغلال المعلومات التفصيلية عن أنشطة الشركة التي يوفرها أسلوب تحليل سلسلة القيمة بالتكامل مع الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة التي تساهم في توضيح نقاط القوة والضعف *	-.980-
٦. استغلال المعلومات التفصيلية عن أنشطة الشركة التي يوفرها أسلوب تحليل سلسلة القيمة بالتكامل مع الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة التي تساهم في الانطلاق لتحقيق الميزة التنافسية.*	-.980-
٧. ان التكامل بين كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يساعد في تحديد التكلفة المستقبلية.	.980

Extraction Method: Principal Component Analysis.

a. 1 components extracted.

* تم استبعاده عند تحليل الاعتمادية

جدول رقم (١٥)

تحليل الاعتمادية للعامل الرابع في الدراسة

أثر التكامل بين مفهومي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة على بناء ميزة تنافسية

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.885	4

جدول رقم (١٦)

جوهرية اختلافات متوسطات الاتجاه عن درجة محايد=٣ لمحاسب التكاليف
نحو ؛ متغيرات (اسئلة) التي يتكون منها العامل الرابع في الدراسة

One-Sample Test

Test Value = 3										
95% Confidence Interval of the Difference	Mean	Sig. (2-tailed)	df	t	Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean			
										ان تطبيق كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يساعد الشركة على تخفيض التكلفة وبالتالي الحصول على ميزة تنافسية.
.31	.01	.160	00024	5.50	07	.374	4.16			x42
										ان تطبيق كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة بصورة كاملة يؤدي الى تحقيق التوافق بين السعر والجودة.
.31	.01	.160	00024	5.50	07	.374	4.16			x43
										ان تطبيق كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يلائم بيئة التصنيع الحديثة في ظل المنافسة الشديدة في الأسواق
.24	.98	.120	00024	6.88	06	.332	4.12			x44
										ان التكامل بين كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يساعد في تحديد التكلفة المستقبلية
.41	.04	.240	00024	4.22	08	.436	4.24			x47

يوضح جدول رقم (١٦) السابق أن هناك اختلافات جوهرية لمتوسطات الاتجاهات عن جميع مكونات العامل الرابع في الدراسة ، وبناء عليه يتم رفض فرض العدم الرابع في الدراسة الذي ينص على أنه لا يوجد اختلاف جوهرى بين متوسطات اتجاهات محاسب التكاليف نحو أثر التكامل بين مفهوى التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة على بناء ميزة تنافسية عن محايد.
مما سبق يمكن عرض المقياس المقترح لاتجاهات محاسب التكاليف لمفهوى التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة ، وإمكانية التكامل فيما بينهما ، وأثر ذلك التكامل على بناء ميزة تنافسية كما في جدول رقم (١٧) التالى:

جدول رقم (١٧)

اطار مقترح لقياس اتجاهات محاسب التكاليف نحو مفهومي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة ، والتكامل فيما بينهما وأثر ذلك التكامل على بناء ميزة تنافسية

اتجاهات محاسب التكاليف نحو مفهوم التكلفة المستهدفة
١. يمكن استخدام مدخل التكلفة المستهدفة من تحقيق الأرباح المطلوبة
٢. يمكن استخدام مدخل التكلفة المستهدفة من إحداث التوازن بين التكلفة والمعر ورأس المال المستمر
٣. وفقا لمدخل التكلفة المستهدفة، يتم تحديد تكلفة ذلك المنتج عن طريق طرح الأرباح المطلوبة من المعر الذي سوف يتم البيع به والمحدد على أساس ظروف السوق وإمكانيات المشروع المتاحة.
٤. في شركتنا يتم أخذ قرارات واقتراحات الموردين، والمستهلكين في الحسبان قبل عملية الإنتاج في الحسبان.
٥. ان استخدام مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحديد هامش ربح معقول للمنتج قبل دخوله للأسواق
اتجاهات محاسب التكاليف نحو مفهوم سلسلة القيمة
٦. يمكن استخدام مدخل سلسلة القيمة من تقديم منتج للسوق بجودة عالية
٧. يمكن استخدام مدخل سلسلة القيمة من تقديم منتج للسوق بسعر منخفض
٨. يمكن استخدام مدخل سلسلة القيمة من تقديم منتج للسوق يتماشى مع أسعار المنافسين
٩. وفقا لمدخل سلسلة القيمة، يتم تقسيم العمل إلى مجموعة من المراحل المتتالية
١٠. وفقا لمراحل تطبيق سلسلة القيمة، تضم كل مرحلة مجموعة من الأنشطة تؤدي عمليات قادرة على توليد قيمة للعملاء من خلال إنتاج مخرجات ذات قيمة
١١. ان استخدام مدخل سلسلة القيمة يؤدي إلى تحديد هامش ربح معقول للمنتج قبل دخوله للأسواق
اتجاه محاسب التكاليف نحو التكامل بين مفهومي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة
١٢. عدم توافر البيانات التفصيلية عن تكلفة المنتج يصعب من تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة
١٣. ان تطبيق كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يؤدي الى تخفيض تكلفة المنتج وتحسين جودته وتطويره عن طريق الوصول للتصميم الأفضل خلال مرحلة تصميم المنتج
١٤. ان تطبيق كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يحدد السعر التنافسي الذي يسمح للشركة بتحقيق هامش الربح المستهدف
١٥. ان تكامل كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يمكن من تكوين فرق عمل متخصصة تستطيع الوصول الى تصميم أفضل للمنتج
اتجاه محاسب التكاليف نحو اثر التكامل بين مفهومي القيادة في التكلفة وسلسلة القيمة على بناء ميزة تنافسية
١٦. ان تطبيق كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يساعد الشركة على تخفيض التكلفة وبالتالي الحصول على ميزة تنافسية.
١٧. ان تطبيق كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة بصورة تكاملية يؤدي الى تحقيق التوافق بين المعر والجودة.
١٨. ان تطبيق كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يلام بيئة التصنيع الحديثة في ظل المنافسة الشديدة في الأسواق
١٩. ان التكامل بين كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يساعد في تحديد التكلفة المستقبلية

٥- ملخص النتائج والتوصيات:

تم فى هذا البحث قياس درجة الوعى لدى محاسب التكاليف فى الشركات المصرية ، وقياس مدى تطبيق كل من مفهوى الدراسة منفردين أو متكاملين ، حيث قد تكون أسباب عدم التطبيق راجعة الى محاسب التكاليف أو الإدارة أو كليهما ، وترجمة ذلك الهدف فى محاولة وضع اطار لقياس اتجاهات محاسب التكاليف نحو أثر العلاقة التكاملية بين التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة على بناء ميزة تنافسية للشركات المصرية، تمكن من استخدامها فى دراسات مستقبلية بأداة قياس بها صلاحية واعتمادية ، ويمكن بناء على كل من تحليل البيانات بشكل عام ونتائج اختبار الفروض بشكل خاص القول بأن محاسب التكاليف فى الشركات محل الدراسة كان له وعى بمفهوى سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة ، إلا أن ذلك الوعى لا يصل الى درجة الإقتناع بالتطبيق أو ادراك أن ينتج ذلك التطبيق لكل من المفهومين منفردين أو متكاملين فى صورة ممارسة مجموعة من الأنشطة فى إدارة التكاليف ينتج عنها ولو بعد حين تحقيق ميزة تنافسية تمكن الشركة من تحقيق مجموعة من الأهداف التشغيلية متمثلة فى زيادة الربحية أو الأهداف الاستراتيجية متمثلة فى مجموعة من الأبعاد منها بناء ميزة تنافسية سواء للمنتجات منفردة أو للعلامة التجارية.

قد يستنتج من نتائج تحليل البيانات واختبار الفروض أيضا أن وعى الادارة يفوق فى أهميته وعى محاسب التكاليف ، فإذا كان المحاسب على درجة عالية من الوعى بمزايا تطبيق مفهوى الدراسة منفردين أو متكاملين ، دون دعم الإدارة فلن يمكن تطبيقهما على أرض الواقع ، ومن ثم سيؤدى عدم وعى الإدارة إلى عدم تحقيق ميزة تنافسية.

وبناء عليه توصى الباحثة بأن تقوم وزارتى الصناعة والاستثمار بالترويج لدى مديرى وأصحاب المشروعات بالأنشطة المقترحة القيام بها فى سبيل تطبيق مفهوى التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة ، ومزايا هذا التطبيق فى بناء مزايا تنافسية للمنتجات المصرية ، بما يمكنها من ضمن ما يمكنها ، فى تحقيق أرقام صادرات معنوية للشركات والاقتصاد القومى ، كما يمكن المنتجات المصرية من

مواجهة منافسيها داخل السوق المصري من مثيلاتها الأجنبية ، وهو أمر بدوره يمكن في الأجل الطويل من تحسين عجز ميزان المدفوعات ، وإن أمكن تحويله الى فائض، بما ينعكس أثره على سعر صرف العملة المصرية أمام العملات الأجنبية ، بالإضافة إلى مجموعة عريضه من المنافع على المستوى الجزئي والكلّي.

لا يمكن القول أن تطبيق المفهومين منفردين أو متكاملين وحدهما يضمن تحقيق الأهداف المنشودة ، ولكن يكون تطبيقهما ضمن اتساع ثقافى شامل سواء من أصحاب المشروعات أو مديريها أو العاملين بها ، يساعد في نشر تلك الثقافة أن يتم التركيز عند شرح مناهج التكاليف بالجامعات المصرية التركيز على أن تكون مثل تلك المفاهيم في صدارة المفاهيم محل الأهداف التعليمية للمقررات الدراسية ليس في تخصصات المحاسبة فقط ، ولكن في مختلف التخصصات. إن مفهومي سلسلة القيمة والقيادة في التكلفة هما من ضمن مجموعة عريضة من المفاهيم التي يجب أن يرتفع إدراك المحاسب وأعضاء مجلس الإدارة وأصحاب المشروعات في كافة المنظمات الهادفة الى الربح وغير الربحية الصناعية منها والخدمية والتجارية.

١- المراجع العربية :

- د. أمجاد محمد الكومى ، "استخدام مدخل تحليل التكاليف الإستراتيجي في دعم المزايا التنافسية للشركات " ، الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ٢٠٠٨ .
- د. رغبة حسن عبد الحفيظ ، "دور التكاليف المستهدفة كمدخل حديث لإدارة وخفض التكلفة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية - مصر، (العدد ٢، ٢٠١١)، ص ص ١٢٣-١٥٠ .
- د. فؤاد أحمد محمد العفيري ، "مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية" ، بحث مقدم للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، ١٨-١٩ مايو ٢٠١٠، ص ص ١-٢٧ .

- د. عبد الكريم عبد الرحيم علي ، "تخفيض التكاليف باعتماد سلسلة قيمة الصناعة"، مجلة العلوم الاقتصادية - العراق ، مجلد ٦ ، (العدد ٢٢ ، ٢٠٠٨)، ص ص ١٧٣-١٨٨.

2- REFERENCES:

- BOOKS:

Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, M., E., S., Mark Y., S., M., (2011), "Management Accounting: Information for Decision-Making and Strategy Execution", 6th Ed., pp.210-268.

Haggblade, S., (2007), "Subsector Supply Chains: Operational Diagnostics for a Complex Ruraleconomy. Chapter 15, in Haggblade, S., Hazell, P. and Reardon, T. (Eds), Transforming the Rural Nonfarm Economy, Johns Hopkins University Press, Baltimore, MD, pp. 352-378.

Hendricks, J., R., (2015), "Managing Environmental Sustainability Using Target Costing Principles", Chartered Professional Accountants of Canada, pp. 8-43.

Hilton, R., W.; Platt, D., G., (2011), "Managerial Accounting: Creating Value in a Global Business Environment", McGraw-Hill/Irwin.

-PERIODICALS:

Altenburg, T., (2007), "Donor Approaches to Supporting Pro-Poor Value Chains", Donor Committee for Enterprise Development, London.

Al-Awawdeh, M., W., & Al-Sharairi, A., J., (2012), "The Relationship between Target Costing and Competitive Advantage of Jordanian Private Universities", International Journal of Business and Management, Vol 7, No 8, p.123.

Bacon, C., (2005), "Confronting the Coffee Crisis: Can Fair Trade, Organic, and Specialty Coffees reduce Small-Scale Farmer Vulnerability in Northern Nicaragua?" World Development, Vol. 33, No. 3, pp. 497-511.

Burrows, G., & Chenhall, H., R., (2012), "Target Costing: First and Second Comings", Accounting History Review, Vol. 22, Issue 2, pp.127-142.

Eric, K., S., Anna. L., F., & David, J., B., (2014), "The present and future role of microfluidics in biomedical research", Nature Review, No. 507, pp. 181-189.

Hendricks, R.,J., (2009) , " Involving the Extended Value Chain in a Target Costing \ Life Cycle Cost Process Model", The Consortium for Advanced Management International (CAM-I), pp. 13-35.

Hobbs, J., Cooney, A. & Fulton, M. (2000), Value Chains in the Agri-Food Sector: What are they? How do they work? Are They for Me?

Department of Agricultural Economics, University of Saskatchewan, Saskatoon.

Humphrey, J. and Memedovic, O., (2006), "Global Value Chains in the Agrifood Sector", United Nations Industrial Development Organization, Vienna.

Humphrey, J., & Navas, A., L., (2010), "Value Chains, Donor Interventions, and Poverty Reduction: A Review of Donor Practice", Research Report No. 63, IDS Brighton.

Imeokparia, L., (2014), "Target Costing and Performance of Manufacturing Industry in South-Western Nigeria", Global Journal of Management and Business, Vol. 14, No. 4.

Jason, D., Steven F., Marcelo, C., Amos, G., Dagmar, M., (2015), "Guides for Value Chain Development: A Comparative Review", Journal of Agribusiness in Developing and Emerging Economies, Vol. 5, Iss 1, pp. 2 – 23

Kaneko, P., Ussahawanitchakit, P., & Muenthaisong, K., (2013), "Strategic Target Costing Effective and Goal Achievement: Empirical Evidence from Exporting Gem and Jewelry Business in Thailand" , International Journal of Business Strategy, Vol. 12, No.3.

Kirli, M., & Gumus, H., (2011), "The Implementation of Strategic Management Accounting Based on Value Chain Analysis: Value Chain Accounting", International Journal of Social Sciences and Humanity Studies, Vol. 3, No. 1, pp. 307-320.

Lisa, M., E., (2006), "The Implementation of Target Costing in the United States: Theory Versus Practice, Journal of Supply Chain Management, Vol. 42, Issue 1, pp. 13–26.

Margaret, W., Lynda, T., Gloria, C., & Ge, F., (2012), "Electronics: A Case Study of Economic Value Added in Target Costing, Management", Accounting Research, Vol. 23, Issue 4 , pp. 261–277. Nang'ole, E., Mithöfer, D., & Franzel, S., (2011), "Review of Guidelines and Manuals for Valuechain Analysis for Agricultural and Forest Products", Occasional Paper No. 17, World Agroforestry Centre.

Nimer, A. S., Haitham, M., A., & Nabil, B., A., (2015), "The Impact of Applying Cost Management Tools in Cost Reduction in Service Companies", European Journal of Business and Management, Vol.7, No 8.

Norhafiza, B., & Ruzita, J., (2015), "Target Cost Management (TCM): A Case Study of an Automotive Company", Social and Behavioral Sciences, Vol. 172 , pp. 525–532

Paulo, A., Manuel, N., António, P., & Ana, B., (2008) , "The Influence of Time-To-Market and Target Costing In The New Product Development Success", International Journal of Production Economics, Vol. 115, Issue 2, pp. 559–568.

- Pennanen, A., Glenn, B., & Yrjänä, H., (2011), "Target costing and Designing to Targets in Construction", *Journal of Financial Management of Property and Construction*, Vol. 16 Iss: 1, pp.52 – 63.
- Proctor, F. & Lucchesi, V., (2012), "Mapping Study on Value Chain Initiatives in ACP Regions: Key Findings and Observations", study prepared for CTA (original version), publicversion revised August, available at: <http://makingtheconnection.cta.int/sites/default/files/Value-Chain-Mapping-part-1>.
- Savio, M.,(2015), "Using Target Costing as a Competitive Advantage", <http://leanconstruction.io/Using%20Target%20Costing%20as%20a%20Competitive%20Advantage.html>.
- Selim, Y., P., & Duygu, C., (2013), "Target Costing Based On The Activity-Based Costing Method And A Model Proposal", *European Scientific Journal*, Vol.4.
- Shahrabi, B., & Ashouri, S., (2011), "Target Costing and Its Relationship to Value Creation", *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, Vol. 5(12), pp 899-907.",
- Staritz, C., (2012), "Value Chains for Development: Potentials and Limitations of Global Value Chain Approaches in Donor Interventions", Austrian Research Foundation for International Development, Vienna.
- Weinberger, K., & Lumpkin, T., A., (2007), "Diversification into Horticulture and Poverty Reduction: A Research Agenda", *World Development*, Vol. 35, No. 8, pp. 1464-1480.
- Yazdifar, H., & Askarany, D., (2012) , "A Comparative Study of The Adoption and Implementation of Target Costing in The UK, Australia and New Zealand" , *International Journal of Production Economics*, Vol. 135, Issue 1, pp.382–392.
- Zengin,, Y. and E. Ada, (2010), "Cost Management through product Design: Target Costing Approach", *International Journal of Production Research*, Vol. 48, No. 19, PP. 5593-5611.