دراسة العوامل المؤثرة على قرار تبني الشركات الصناعية السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة كأداة لزيادة القدرة التنافسية(*)

الأستاذ الدكتور/ ناصر خليفة عبد المولى(**)
الدكتور/ أحمد محروس أبو رية(**)

ملخص الدراسة

تناولت هذه الدراسة العوامل المؤثرة على قرار تبني الشركات الصناعية السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة كأداة لزيادة القدرة التنافسية، وتم توزيع قوائم استقصاء على عينة من الشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية السعودي (تداول)، حيث يبلغ عدد الشركات المدرجة بها ١٦٧ شركة مساهمة موزعة على عدة قطاعات، وقام الباحثان باختيار القطاعات التي يصلح فيها تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لارتباط أنشطتها بشكل أو بآخر بعملية تصنيع ما، وتبين أنه على الرغم من أن ٧٨٪ من أفراد العينة لديهم معرفة بمدخل التكلفة المستهدفة إلا أن هذا المدخل غير مطبق في الشركات السعودية، ولكن يتم تطبيق إجراءات قريبة من مدخل التكلفة المستهدفة، وأن هناك عوامل مؤثرة على قرار تبني الشركات السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة، وكلها مؤثرة ويأتي في الترتيب الأول من حيث التأثير شدة المنافسة التي تتعرض لها الشركات السعودية، يليه حجم الشركة، ثم التدخل الحكومي في التسعير، واستراتيجية الشركة، ونوع الصناعة، ودرجة عدم التأكد التي تعمل فيها هذه الشركات، وأخيرا مدى إدراك الشركات السعودية لأهمية مدخل التكلفة المستهدفة، وأن أهم الأسباب لعدم تطبيق الشركات السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة عدم

(*) يتقدم الباحثان بجزيل الشكر لجامعة القصيم ممثلة بعمادة البحث العلمي على دعمها المادي لهذا البحث تحت رقم ٢٩٧١ خلال السنة الجامعية ١٤٣٦هـ/٢٠١٥م.

(**) كلية الاقتصاد والإدارة جامعة القصيم.

توافر الكوادر البشرية المؤهلة للتطبيق في الشركات السعودية، وأوصي الباحثان بضرورة اهتمام الشركات السعودية بتنظيم دورات تدريبية تركز على الاتجاهات الحديثة في مجال إدارة التكلفة، وخاصة مدخل التكلفة المستهدفة باعتباره أحد الأدوات الهامة لزيادة القدرة التنافسية لهذه الشركات، وضرورة قيام الجامعات السعودية بالتركيز على المداخل الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية والتكاليف وخاصة تلك الأدوات التي تعتبر جزء من منظومة أدارة التكلفة بشكل استراتيجي.

Abstract

This study examined the factors influencing the decision to adopt Target Cost Approach by the Saudi industrial companies as a tool to increase competitiveness, it was distributed lists of survey on a sample of listed Saudi stock market companies (Tadawul), where the number listed by companies of 167 joint-stock company spread over several sectors, and shows that despite the fact that 78% of respondents have knowledge of the target cost approach, this approach is not applied in Saudi companies, but they applied measures close to it, and that there are influential factors on the decision to adopt the Saudi companies to this approach, and comes in first in terms of influencing the intensity of competition faced by the Saudi companies, the size of the company, then government intervention in pricing, the company's strategy, the type of industry, the degree of uncertainty which these companies operate, and finally realize the Saudi companies the importance of the target cost approach. The most important reasons for the non-application the lack of qualified cadres for the application, so the researchers recommended Saudi companies to organizing training courses focused on recent trends in the field of cost management, especially target cost approach as one important tool to increase competitiveness for these companies, and the need for Saudi universities to focus on modern approaches in the field of accounting and cost management, especially those tools that are part of the strategic cost management system.

دراسة العوامل المؤثرة على قرار تبني الشركات الصناعية السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة كأداة لزيادة القدرة التنافسية

١ـ مشكلة الدراسة وأهميتها :

أدت التغيرات المتلاحقة في بيئة التصنيع الحديثة نتيجة للطفرة الهائلة في الاعتماد على نظم المعلومات، والتطورات المضطردة في تكنولوجيا المعلومات، والإنفتاح على الأسواق العالمية إلى وجود بيئة تنافسية عالية سيكون البقاء فيها للشركات القادرة على تطوير منتجاتها بشكل مستمر، وبالمواصفات التي تفي بمتطلبات واحتياجات العملاء من خلال تقديم سلع وخدمات بأقل تكلفة وأكثر جودة (**Jones & Capperauld, 2014**). ومن ناحية أخرى فإن بدايات القرن الحادي والعشرين قد شهدت على الصعيد العالمي العديد من الكيانات والتكتلات الاقتصادية والوصول إلى اتفاقيات عديدة لتحرير التجارة ممثلة في الاتفاقية العامة للتجارة والتعريفات الجمركية (**GATT**) واتفاقيات قيام منظمة التجارة العالمية (**WTO**) . ولاشك أن هذه المتغيرات المحلية والعالمية قد خلقت نوعاً من المنافسة الحادة بين المنشآت الاقتصادية سواء منها الذي يهدف إلى غزو الأسواق العالمية، أو حتى التي ترغب في الاحتفاظ بحصتها في أسواقها المحلية . وقد فرض ذلك ضرورة الاهتمام الجاد بتحديث الأساليب الإدارية والمحاسبية التي تتبعها تلك المنشآت بغرض تحقيق الميزة التنافسية في بيئة الأعمال .

ولاشك أن انضمام المملكة العربية السعودية إلى اتفاقية التجارة العالمية (**GATT**) من شأنه أن يفرض على الشركات الصناعية والخدمية السعودية أن تكون أكثر قدرة على المنافسة، وتقديم منتج متميز بأقل سعر، وأعلي جودة ممكنة .

وفي هذا الصدد تشير دراسة (**Yook, K., Woon and Takeo:2005**) إلى أن قدرة الشركات على المنافسة وتلبية رغبات واحتياجات العملاء يعتمد بالدرجة الأولي على الاهتمام مبكراً بتكاليف وتصميم المنتج في بداية دورة حياة المنتج، وتشير بعض الدراسات في هذا الصدد إلى أن نسبة كبيرة تصل إلي٨٥ ٪ من تكاليف المنتجات الجديدة تتحدد في مرحلة تصميم المنتج (**Pierce:2002**).

ومن أهم الأدوات الحديثة المستخدمة في مجال تخفيض التكاليف مع ضمان جودة المنتج في المراحل الأولي من دورة حياة المنتج مدخل التكلفة المستهدفة **Target Costing**، حيث حظي هذا المدخل باهتمام واسع على المستوي الأكاديمي، فضلاً عن أنه وجد استجابة فورية من جانب عدد كبير من الشركات الصناعية والتي سارعت إلى تطبيقه والاستفادة من المنافع التي يحققها ، وخلال السنوات القليلة الماضية تزايد عدد تلك الشركات بصورة سريعة، إلى الحد الذي أصبحت معه معظم الشركات الأمريكية والأوروبية في مطلع هذا العقد تقوم بتضمين مدخل التكلفة المستهدفة في نظم المحاسبة الإدارية والتكاليف .

ومن ناحية أخري فإن هذا المدخل يتميز عن غيره من المداخل والأساليب الحديثة المقترحة في مجال المحاسبة الإدارية الأخرى في ناحيتين: الناحية الأولي تتمثل في رفض أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة تسعير المنتجات على أساس التكلفة أو على أساس إضافة نسبة هامش إلى التكلفة، ويقوم بدلاً من ذلك بتحديد التكلفة في ضوء أسعار السوق، حيث تحدد الشركات أسعار منتجاتها عند المستوي الذي يعطيها أفضل ميزة تنافسية، ثم يتم تحديد الربح الذي ترغب الشركة في تحقيقه، وتكون التكلفة المستهدفة هي ناتج طرح الربح المرغوب من سعر البيع المستهدف، أما الناحية الثانية التي تميز مدخل التكلفة المستهدفة، أنه يركز على تحليل ودراسة محركات التكلفة الهيكلية **Structural Cost Drivers** في مرحلة تصميم المنتج وتطويره

بدلاً من التركيز على محركات التكلفة أثناء عملية الإنتاج، بل أن البعض (**Briciu & Capusneanu 2013**) يذهب إلى أن مدخل التكلفة المستهدفة يعد بمثابة القاطرة التي تقود نظم معلومات المحاسبة الإدارية والتكاليف لسد الفجوة بين ما تتطلبه التطورات السريعة في بيئة الأعمال الحديثة وبين ما تقدمه نظم معلومات المحاسبة الإدارية والتكاليف المتعارف عليها، وبالتالي يصبح مدخل التكلفة المستهدفة بمثابة الاستجابة الملائمة لمواجهة ظروف المنافسة والتغيرات الاقتصادية التي تطرأ على الظروف المحيطة ببيئة الأعمال المعاصرة .

وعلى الرغم من أن مدخل التكلفة المستهدفة تم تطبيقه وبنجاح باهر في الكثير من الشركات الأمر الذي أدي إلى تحسين النتائج المالية في تلك الشركات إلا أن هذا المدخل لم يحظ باهتمام أكاديمي أو مهني مماثل في الدول العربية ومنها المملكة العربية السعودية، وهناك من يري صعوبة تطبيق هذا المدخل بسبب صعوبة توافر المتطلبات التنظيمية والفنية والبيئية المرتبطة بهذا المدخل، الأمر الذي يتطلب دراسة مدي إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية السعودية، وإذا كان هناك صعوبة في تطبيقه، فما هي المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل؟، ثم محاولة التغلب على هذه المعوقات من خلال الاقتراحات التي يقدمها البحث.

ولا شك فإن بناء وتعزيز القدرات التنافسية للمنظمة يعتمد على الاستجابة السريعة والملائمة لاحتياجات ورغبات وأذواق العملاء، ويتطلب ذلك من الشركات الصناعية الاهتمام بمفاهيم وأدوات إدارة التكلفة الحديثة، ومن أهم هذه المفاهيم والأدوات : مدخل التكلفة المستهدفة الذي يمثل برنامجاً شاملاً يعمل على تخفيض التكاليف مع ضمان الجودة . وعلي الرغم من انتشار تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في كثير من دول العالم، إلا أن البعض الآخر من الشركات ـ خاصة الشركات الصناعية في الدول العربية ـ مازال يحجم عن تبني أو قبول تطبيق هذا

المدخل، ويرجع ذلك إلى صعوبة توفير مقومات مدخل التكلفة المستهدفة من ناحية، ومن ناحية أخري فإن العديد من الدراسات مثل(**Dekker, 2003, Hibbets et al, 2003, Ansari et al, 2009**) قد أشارت إلى وجود العديد من العوامل التي تؤثر على قرار تبني الشركات لمدخل التكلفة المستهدفة، ومن أهم هذه العوامل: نوع الصناعة، شدة المنافسة، حجم الشركة، الاستراتيجية التي تنتهجها الشركة، درجة عدم التأكد المحيطة بالبيئة التي تعمل فيها الشركة.

ويري (**Chiling & Shumei 2013**) أن العوامل التي تحدد تبني أو رفض الشركات الصناعية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، واتجاه تأثير هذه العوامل على قرار الشركة يختلف من دولة لأخرى . كما تركز دراسة (**Dekker 2003**) على عاملي شدة المنافسة ودرجة التأكد البيئي باعتبارهما من أهم العوامل المؤثرة على قرار استخدام الشركات الصناعية لمفهوم ومدخل التكلفة المستهدفة .

وتأسيساً على ما سبق، فإن هذا البحث يسعي إلى تحديد وحصر العوامل المؤثرة على قرار تبني الشركات الصناعية السعودية للأساليب الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية بصفة عامة، ولمدخل التكلفة المستهدفة بصفة خاصة، ومدي تطبيق هذا المدخل في الشركات السعودية بغرض تعزيز القدرات التنافسية لهذه الشركات، مع التركيز على عاملي شدة المنافسة وعدم التأكد البيئي، والتعرف على معوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية السعودية وكيفية التغلب عليها .

وسوف تحاول الدراسة الإجابة على التساؤلات التالية :

أ – هل يتم تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية السعودية ؟

ب– ما العوامل المؤثرة على قرار تبني الشركات السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة؟

ج- ما المعوقات التي تحول دون تطبيق الشركات الصناعية السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة ؟

د- هل تتوافر لدى الشركات الصناعية السعودية مقومات ومتطلبات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ؟

وبناء على ما سبق فإن هذه الدراسة تهدف إلى تقييم الجوانب المختلفة لمدخل التكلفة المستهدفة من حيث مدي شيوعه، ومن حيث ما يمثله من تطوير لهدف ومحتوي عملية تخفيض التكاليف وضمان الجودة في ظل البيئة الحديثة لميدان الأعمال، ومن حيث منافعه واستخداماته، ومن حيث الصعوبات والمعوقات التي تمنع العديد من الشركات الصناعية من تطبيق هذا المدخل، ومن ناحية أخري فإن هذه الدراسة تهدف إلى دراسة مدي إدراك القائمين على أمور الشركات الصناعية السعودية للعوامل المؤثرة في قرار تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وإدراك مدي أهمية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بغرض تعزيز القدرات التنافسية لهذه الشركات من خلال التركيز على خفض التكاليف وتحسين الجودة، وبالتالي الحصول على رضاء العملاء.

وتستمد هذه الدراسة أهميتها من عدة اعتبارات يمكن إجمالها في النواحي التالية:

أ - إن مرحلة الانطلاق الصناعي والاقتصادي التي تمر بها الشركات الصناعية السعودية حالياً ـ وخاصة مع انخفاض سعر النفط العالمي ـ والتي تحاول من خلالها الانتقال إلى اقتصاد يعتمد بشكل كبير على آليات السوق والمنافسة، تعد مبرراً جوهرياً لتبني مفاهيم إدارية ومحاسبية أكثر تطوراً على رأسها مدخل التكلفة المستهدفة، وهذا من شأنه أن يحسن من الموقف التنافسي للشركات السعودية مع الشركات العالمية .

ب- إن مدخل التكلفة المستهدفة يركز على ترشيد التكاليف وتحسين الجودة في المراحل الأولي من مراحل تصميم المنتج، مما يحقق للشركات الصناعية ميزة الاستمرار والمنافسة في ظل بيئة التصنيع الحديثة .

ج- تبرز أهمية هذا البحث على المستوي التطبيقي، حيث يسهم من خلال النتائج التي يتم التوصل إليها في دعم القدرات التنافسية للشركات الصناعية السعودية، بالإضافة إلى أن هذا البحث سيحدد مدي القبول العام الذي يحظى به مدخل التكلفة المستهدفة عن طريق استقصاء آراء العاملين في قطاع الصناعات السعودية للوقوف على مدي الصعوبات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل والبحث عن حلول بغرض تسهيل تطبيقه في الشركات الصناعية السعودية .

د- تستثير نتائج هذه الدراسة اهتمام إدارة الشركات الصناعية السعودية بصفة خاصة بالمنافع والاستخدامات التي يمكن الحصول عليها من تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، فضلاً عن حث مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية على مواكبة التطورات في بيئة الأعمال الحديثة والإفادة منها والإسهام في تنميتها.

٢ـ الإطار النظري للدراسة:

٢-١ استقراء وتقييم الدراسات السابقة :

تعرضت العديد من الدراسات لمفهوم وأهمية ومنافع مدخل التكلفة المستهدفة، بينما تناولت دراسات أخري مقومات تطبيق هذا المدخل، وتعرضت دراسات أخري للعوامل التي تؤثر وتحدد إمكانية تطبيق هذا المدخل .

وفيما يتعلق بالمجموعة الأولي من الدراسات والتي تتعلق بمفهوم ومنافع مدخل التكلفة المستهدفة، فقد أشارت دراسة (**Pierce , 2002**) إلى أن مرحلة ما قبل الإنتاج تعد من أهم مراحل تصنيع المنتج، حيث تتحدد نسبة كبيرة من التكاليف

الكلية لدورة حياة المنتج خلال هذه المرحلة وبالتالي فإنه يتعين على إدارة الشركات الصناعية الاهتمام بهذه المرحلة، ويبين(**Cooper & Slagmulder, 2003**) أن التكلفة المستهدفة هي الطريقة الأكثر فاعلية للحفاظ على مستوي التكاليف من خلال التركيز على مرحلة تصميم المنتج، وتؤكد دراسة (**Garrison et al, 2011**) على نفس المعني، فهي تبين أن التكاليف المستهدفة هي عملية تحديد حد أقصي للتكاليف المسموح بها للمنتج الجديد .

أما دراسة (**Wu & Huang 2011**) فإنها تعرف التكلفة المستهدفة بأنها عملية فنية ومحاسبية لتطوير المنتجات، وذلك من خلال توفير المعلومات المحاسبية لمهندسي التصميم بغرض تطبيق إدارة التكلفة للمنتجات الجديدة وبغرض ضمان تحقيق ربحية عالية للمنتج الجديد عند إطلاقه نحو السوق، وعرفت دراسة (**Mohsen & Kazunoti 2004**) التكاليف المستهدفة بأنها أداة استراتيجية لإدارة التكلفة تستهدف تخفيض تكلفة المنتج في مرحلة التخطيط والتطوير، ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكاليف في مرحلة التصميم وذلك لكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة بالمقارنة مع مراحل الإنتاج الأخرى، مع المحافظة على جودة المنتج والقدرات الوظيفية له ودرجة الثقة من جانب العملاء، وأشارت دراسة (**Niccolini et al. 2000**) إلى تعريف جمعية المحاسبين اليابانيين للتكلفة المستهدفة بأنها عملية لإدارة الأرباح بصفة عامة عن طريق تحديد جودة المنتج والتي تمكن الشركة من تحقيق استراتيجيتها في تحقيق مستويات جيدة من الأرباح ،علي أن يتم تطبيق هذه الاستراتيجيات في مرحلة تصميم المنتج، بالإضافة إلى ضرورة تطوير المنتج بما يتوافق مع متطلبات واحتياجات العملاء

وتشير دراسة (**Wegman:2008**) إلى أن التغيرات في بيئة الأعمال كانت السبب الرئيسي في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، لذلك ظهرت عدة

أساليب حديثة لإدارة وتخفيض ورقابة التكلفة، والتي تعمل على مساعدة الشركات الصناعية على التكيف مع البيئة التنافسية، بحيث تتمكن من تحقيق أهدافها، ومن أهم الأدوات والمداخل التي قدمتها الدراسة مدخل التكلفة المستهدفة .

وقد تزايد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في كثير من دول العالم، فوفقاً لاستقصاء قام به (**Dekker and Smidt 2003**) لأكبر الشركات الهولندية فإن هناك ١٩ شركة من أصل ٣٢ شركة شملتهم الدارسة بنسبة ٥٩,٤٪ من الشركات الهولندية المسجلة ببورصة أمستردام تطبق مدخل التكلفة المستهدفة، كما أوضحت هذه الدراسة أن مدخل التكلفة المستهدفة يعد أحد العوامل التي تؤدي تخفيض التكاليف وبالتالي تحسين الوضع التنافسي للشركات الصناعية وتحسين نتائج الأداء المالي لهذه الشركات، ولذلك تسعي الكثير من الشركات الصناعية في الدول الأوروبية لتبني هذا المدخل، كما جاء في دراسة (**Yook et al, 2005**) إلى أن معظم الشركات اليابانية تستخدم حاليا مدخل التكلفة المستهدفة، وقد حققت هذه الشركات قدرات تنافسية عالية، كما ركزت هذه الدراسة على أهمية عامل حجم الشركة باعتباره عاملاً مؤثراً في هذا الصدد .

وقد أجابت دراسة أخري (**Borgerans and Fridh: 2003**) على عدد من التساؤلات بشأن مدخل التكلفة المستهدفة ومنها: إلى أي مدي يتم تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات السويدية؟، وما المستوي الذي تطبق به مقارنة مع الدول الأخرى؟، وقد توصلت الدراسة إلى أن حوالي ١٦,٥٪ من الشركات التي أجريت عليها الدراسة تستخدم مدخل التكلفة المستهدفة، وأوضحت هذه الدراسة أن أحد أسباب عدم تطبيق هذا المدخل يرجع إلى عدم الإلمام الكافي بفلسفة هذا المدخل، والذي ربما يرجع إلى خوف الشركات من تبنى أساليب جديدة تختلف عن الأساليب المحاسبية المستخدمة حالياً .

واستهدفت دراسة (**Yazdifar and Askarany: 2011**) مقارنة مدي تبنى الشركات في كل من استراليا ونيوزيلندا لمدخل التكلفة المستهدفة من خلال استطلاع آراء عدد ٢٠٤١ محاسبا حاصلين على شهادة المحاسب الإداري القانوني، وقد خلصت الدراسة إلى انتشار تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بين الشركات الصناعية والخدمية في هذه الدول، مع وجود اختلافات جوهرية في مستوي التطبيق بين الشركات الصناعية والشركات الخدمية لصالح المجموعة الأولي، وبينت دراسة (**Kocesoy: 2008**) كيفية استفادة الشركات الصناعية التركية من الأساليب الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية ومن أهم هذه الأساليب التكلفة المستهدفة في ظل التطورات السريعة في تكنولوجيا الإنتاج، وقد أجريت الدراسة على مجموعة من الشركات الصناعية الكبرى المدرجة في غرفة التجارة باسطنبول والحاصلة على شهادات الجودة العالمية للكشف عن الاختلافات الأساسية بين الشركات التي تتبنى مفهوم التكلفة المستهدفة وشركات أخري لا تطبق مدخل التكلفة المستهدفة، وقد خلصت الدراسة إلى أن الشركات التي تبنت مدخل التكلفة المستهدفة حققت مزايا تنافسية تفوق الشركات التي لم تستخدم هذا المدخل.

وكذلك بينت دراسة (**Rattray et al., 2007**) مدي استخدام الشركات الصناعية في نيوزيلندا لمفهوم التكلفة المستهدفة، وقد تم إجراء دراسة ميدانية على نحو ٨٠ شركة من الشركات الصناعية، وخلصت الدراسة إلى أن قسم الإنتاج في هذه الشركات يسهم بشكل فاعل في تحقيق منافع مدخل التكلفة المستهدفة من خلال إضافة تحسينات مستمرة إلى تصميم المنتج، وقد ترتب على ذلك تخفيض التكاليف بصورة ملموسة، وقد أوصت هذه الدراسة بضرورة مشاركة الموردين في فريق تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة عن طريق تقديم أفكار مبتكرة لتخفيض التكلفة.

أما دراسة (**Filomena et al., 2009**) فقد استهدفت بيان تفعيل مدخل التكلفة المستهدفة من خلال تطوير المنتجات كنموذج للتطبيق، من خلال التعرف على تجربة لتكلفة تطوير المنتجات في مرحلة مبكرة في شركات صناعية برازيلية متوسطة الحجم، وقد توصلت الدراسة إلى أن نجاح مدخل التكلفة المستهدفة يعتمد على التعاون المستمر بين القائمين على مجموعة من الوظائف المتخصصة مثل المحاسبين ومهندسي الإنتاج ومديري المشتريات، وأن تضافر جهودهم جميعاً سوف تؤدي إلى تنفيذ مدخل التكلفة المستهدفة بصورة صحيحة .

وتوضح دراسة (**Chen and Chen, 2002**) أن مدخل التكلفة المستهدفة يعتمد على تحديد التكلفة على أساس أسعار السوق، حيث تحدد الشركات أسعار منتجاتها عند المستوي الذي يعطيها أفضل ميزة تنافسية، ثم يتم تحديد الربح الذي ترغب الشركة في تحقيقه، وتكون التكلفة المستهدفة هي ناتج طرح الربح المرغوب فيه من السعر المستهدف، كما أشارت دراسة (**Talha & Raja 2010**) إلى دور سلسلة القيمة في نجاح مدخل التكلفة المستهدفة، وأوضحت أن التكاليف المستهدفة تحقق مجموعة من المنافع منها: خفض التكاليف في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج، والإسهام في التحسينات المستمرة، وتعزيز القدرات التنافسية وأن جودة عملية التوريد عن طريق تحسين العلاقات مع الموردين تلعب دوراً محورياً في الرقابة على التكاليف في المراحل المبكرة من تطوير وتصميم المنتج .

وتشير دراسة (**Gordon et al., 2005**) إلى وجود خطر من إمكانية استغلال المنافسين للخطأ في تقدير التكاليف، كما أن المنافسة تتطلب رقابة صارمة على التكاليف، فضلاً عن أن المنافسة خلقت طلباً متزايداً على أساليب تخفيض التكاليف في بداية دورة حياة المنتج.

وهدفت دراسة (**Ibusuki and Kaminski, 2007**) إلى تقديم أسلوباً جديداً

لتطوير المنتجات في شركة للسيارات من خلال استخدام أسلوب هندسة القيمة ومدخل التكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة، وقد توصلت الدراسة إلى أن هذا الأسلوب كان ناجحاً حيث أدي إلى خفض تكلفة المنتج وحقق جودة للمنتج تتلاءم مع احتياجات العملاء واستراتيجية الشركة. كما ركزت دراسة (**Ellram 2000**) على توضيح أهمية عملية شراء المواد الخام في تحقيق فلسفة التكلفة المستهدفة، وقد خلصت الدراسة إلى أن عملية الشراء تؤثر بشكل إيجابي في تحقيق أهداف مدخل التكلفة المستهدفة.

وفيما يتعلق بالمجموعة الثانية من الدراسات والخاصة بمقومات وخصائص تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، فقد أشارت دراسة **(Pennanen et al., 2011)** ودراسة **(Yazdifar & Askarany, 2011)** ودراسة **(Everaet et al., 2006)** إلى أن مدخل التكلفة المستهدفة يعتمد على مجموعة من المقومات الأساسية وهي على التوالي: قيادة السعر للتكلفة، التركيز على المستهلك، التركيز على تصميم المنتج، التركيز على عملية التصميم، وجود فرق متداخلة المهام، دراسة وتحليل دورة حياة المنتج، دراسة وتحليل سلسلة القيمة . وفي هذا الصدد فقد أشارت دراسة (**Huh et al., 2008**) إلى أن توافر القدرات التنظيمية لدي المنشآت الصناعية يعتبر من أهم عوامل نجاح تنفيذ وتحديد التكلفة المستهدفة باعتبار أن مدخل التكلفة المستهدفة ليس مجرد مجموعة من الأدوات والخطوات وإنما هو نظام ديناميكي شامل يربط كل هذه العناصر بطريقة فعالة، وللتدليل على صحة ذلك فقد ذكرت الدراسة أن تفوق الشركات اليابانية على الشركات الأمريكية في تطبيق التكلفة المستهدفة بنجاح يرجع إلى القدرات التنظيمية والمرتبطة بالمعرفة المتراكمة في المنشآت اليابانية، بالإضافة إلى ارتفاع القدرات الفنية والعملية للشركات اليابانية مما كان له تأثير كبير على تصميم وتطوير وتحسين الجودة وترشيد التكلفة .

كما أوضحت دراسة **(Cooper, 2002)** أن التكاليف المستهدفة تمثل الخطوة الأولي من النظام المتكامل لإدارة التكلفة، وأن المنافع التي تحققها الشركات من تطبيق هذا المدخل ترتبط بتنفيذ خمس مراحل رئيسية وهي : مرحلة تحديد المبيعات في الأجل الطويل، مرحلة وضع أهداف الربحية، مرحلة تحديد سعر البيع المستهدف، مرحلة تحديد هامش الربح المستهدف، وأخيراً مرحلة تحديد التكلفة المسموح بها.

أما المجموعة الثالثة من الدراسات والمرتبطة بالعوامل التي تؤثر وتحدد إمكانية تطبيق هذا المدخل، فقد اتجهت إلى دراسة وتحليل تأثير مجموعة من العوامل الداخلية والخارجية على قرار إدارة الشركة بتبني تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ومنها دراسة (**Roslender & Hart, 2002**) التي ناقشت مدي تأثير مجموعة من العوامل المحددة لتبني أو رفض الشركات للأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية ومنها مدخل التكلفة المستهدفة، ومن العوامل التي ناقشتها الدراسة: نوع الصناعة، شدة المنافسة، حجم الشركة، استراتيجية الشركة، درجة عدم التأكد المحيطة بالمنتجات التي تتعامل معها الشركة . وفي دراسة أخري قام كل من (**Christian, Nilsson, 2008**) باختيار عينة عشوائية من الشركات السويدية التي تعمل في مجال الصناعات الهندسية والتجميعية والتي يزيد عدد العاملين لديها عن ٥٠ عامل وذلك بغرض تجاهل أثر حجم الشركة على قرار استخدام مدخل التكلفة المستهدفة، وقد خلص الباحثان إلى وجود علاقة طردية بين شدة المنافسة وقرار إدارة المنشأة بتبني مدخل التكلفة المستهدفة، أما فيما يتعلق بعلاقة عدم التأكد البيئي مع قرار تبني استخدام التكلفة المستهدفة، فقد أوضحت الدارسة عدم وجود علاقة طردية بينهما.

وتشير دراسة (**Dekker and Smidt, 2003**) إلى وجود مجموعة من العوامل التي يمكن أن تؤثر على قرار الشركة حول إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة

وهي نوع الصناعة، وحجم الشركة، وشدة المنافسة، درجة عدم التأكد المحيطة ببيئة المنشأة، ثقافة المنشأة والمجتمع الذي تعمل من خلاله. وقد خلصت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين كل من شدة المنافسة وعدم التأكد من ناحية، وقرار تطبيق واستخدام مدخل التكلفة المستهدفة من ناحية أخري.

أما دراسة (**Chiling & Shumei 2013**) فقد كشفت عن أن الشركات في الآونة الأخيرة باتت تعمل في ظل بيئة تتسم بالديناميكية، كما ركزت الدراسة على مدي تأثير العوامل الخارجية مثل الركود الاقتصادي، عدم التأكد المرتبط بالأسواق ، ومدي التدخل الحكومي في تسعير المنتجات على سياسات تسعير المنتجات، وبالتالي على عملية تخطيط الأرباح ومن ثم التأثير على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة التي تعد أداة رئيسية في إدارة الربحية الاستراتيجية للشركة، وخلصت الدراسة إلى ضرورة التركيز على إدارة الربحية في ظل العوامل سالفة الذكر، بدلاً من التركيز على هدف تخفيض التكلفة والذي كان مناسباً لبيئة أعمال ساكنة، وأشارت دراسة (**Briciu, and Capusneanu, 2013**) إلى مزايا وعيوب تنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة بالتطبيق على قطاع صناعة الأجهزة المنزلية في دولة رومانيا، ودراسة أهم العوامل المؤثرة على قرار الشركات الصناعية بتبني تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وذلك من خلال دراسة حالات عملية توضح إمكانية تنفيذ هذا المدخل، ومن خلال استبيان آراء المشاركين أتضح أن ٣٧٪ أرجعوا السبب إلى عدم التأكد في بيئة الأعمال و٣٢٪ أرجعوا السبب إلى شدة المنافسة و٢٤٪ بسبب الاستراتيجية التي يقدمها المديرون و٧٪ بسبب تخوف العاملين من تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وقد أوضحت الدراسة أن هناك عدة عوامل تحدد تنفيذ أو عدم تنفيذ مدخل التكلفة المستهدفة في قطاع الصناعة الرومانية بناء على العديد من البيانات التي تم جمعها من مختلف الشركات الرومانية، أهمها: عدم الفهم الكافي من العاملين بالمنشأة لمفاهيم التكلفة

المستهدفة مثل تكاليف التطوير وتكاليف التخطيط ومراحل دورة حياة المنتج ، والتخوف الناجم عن الآثار المترتبة على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، حيث أن فلسفة التكلفة المستهدفة تعتمد على خفض التكاليف فسوف نجد أن العاملين يخشون على وظائفهم نتيجة للتخفيضات والتدابير المختلفة . ويمكن التغلب على ذلك من خلال التعليم والتدريب المستمر من قبل فريق العمل الذي يتولى تنفيذ برامج التكلفة المستهدفة.

ويخلص الباحثان من دراسة وتحليل ومناقشة أهم الدراسات السابقة بشأن العوامل المؤثرة على قرار تبني الشركات لمدخل التكلفة المستهدفة إلى ما يلي :

أ- إن زيادة وتحسين القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال لن يتأتي إلا من خلال ريادة وتخفيض التكلفة، وتعتبر التكلفة المستهدفة إحدى أدوات إدارة التكلفة التي تستخدم لتخفيض التكلفة وتقديم الدعم للإدارة لمساعدتها على اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

ب- إن قصور نظم التكاليف الحالية عن توفير البيانات التفصيلية لعملية الإنتاج لا يوفر البيئة الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، حيث يتوقف نجاح التكلفة المستهدفة على توفير قاعدة بيانات شاملة مدعمة بأساليب حديثة في تكنولوجيا المعلومات لتسهيل عملية تحديد وتعديل كل الأنشطة ذات الصلة بالمنتج الجديد بالدقة المناسبة وفي التوقيت المناسب، مع التركيز بصورة أكبر على المعلومات غير المالية على خلاف المنهج التقليدي الذي يركز على المعلومات المالية .

ج- ضرورة تطبيق ما يسمي «بالعلاقة عبر الحدود التنظيمية»، حيث يجب على المنشأة الخروج بإدارة التكلفة إلى خارج حدود المنظمة والسماح في نفس الوقت للأطراف المتعاملة مع المنشأة أن تتعاون معها في إدارة تكاليفها الداخلية. إن أحد

عيوب التسعير على أساس إضافة نسبة هامش الربح إلى التكلفة هو محاولة الوصول إلى أدني تكلفة ممكنة اعتماداً على بذل الجهود داخل حدود المنظمة فقط، هذا الأمر لا يصلح مع تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة والذي يستند إلى زيادة الاعتماد على تصنيع مكونات المنتج خارج المنظمة، وبالتالي فإن تنفيذ برامج التكلفة المستهدفة يتطلب ضرورة التعاون عبر سلسلة التوريد سواء بين المنظمة وموردیها أو بين المنظمة وعملائها. ويلاحظ أن التكلفة المستهدفة تبدأ وتنتهي بالعلاقات الخارجية، حيث البداية تحديد سعر البيع السوقي والنهاية هندسة القيمة والعلاقات مع الموردين والعملاء.

د- إن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على قرار تبني منشآت الأعمال لمدخل التكلفة المستهدفة. ومن أهم هذه العوامل: نوع الصناعة، وشدة المنافسة، وحجم المنشأة، ودرجة عدم التأكد المحيطة ببيئة الأعمال التي تعمل من خلالها المنشأة.

هـ - قياساً على أهداف ونطاق ومنهجية معظم الدراسات السابقة، خاصة الميدانية منها، فإن الاختبار الهادف في بيئة الأعمال السعودية لهذا الإطار النظري لدراسة صعوبات وعوائق تطبيق التكلفة المستهدفة ينبغي أن يركز على عدة محاور، أهمها الوقوف على مدي توافر المتطلبات المادية والفنية والتنظيمية اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في منشآت الأعمال السعودية، والوقوف على رأي عينة من مستخدمي ومعدي المعلومات المحاسبية في منشآت الأعمال السعودية بشأن إمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة.

٢-٢ مفهوم وعناصر مدخل التكلفة المستهدفة والعوامل التي تؤثر على تطبيقه:

تعددت التعريفات التي تتناول مفهوم التكلفة المستهدفة، فكل شركة صناعية تطبق هذا المدخل بفلسفة مختلفة، ولكن كل الدراسات تركز على أن تطوير المنتج يتم

في ضوء دراسة أسعار السوق، وبعبارة أخري، فإن سعر السوق يصبح العامل المحدد والحاسم لتكلفة المنتج . وعموماً فإن التكلفة المستهدفة تبدأ بالتحليل الاستراتيجي لبيئة المنافسة وتحليل الأسعار والتعرف على احتياجات المستهلك من حيث الجودة والمتطلبات الوظيفية للمنتج . وتتحدد التكلفة المستهدفة بطرح هامش الربح المستهدف من سعر البيع السوقي، لتبدأ بعدها سلسلة من الإجراءات التي تستهدف تحسين وتطوير تصميم المنتج بغرض تخفيض تكلفة الإنتاج.

٢-٣ خطوات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة :

يتم تطبيق هذا المدخل من خلال الخطوات التالية :

الخطوة الأولى: تحديد سعر البيع المستهدف وفقاً لدراسة السوق: وتتضمن هذه الخطوة إجراء المزيد من أبحاث السوق بغية التعرف على كل من احتياجات وتوقعات المستهلك والسعر المناسب والمقبول للحصول على منتج أو خدمة تفي بهذه الاحتياجات، وبالإضافة إلى ما سبق فإنه من الضروري التعرف على سياسات المنافسين من حيث نوعية المنتجات والخدمات المقدمة وأسعارها وجودتها ومدي قدرتها على الوفاء بتوقعات المستهلكين.

الخطوة الثانية: تحديد هامش الربح المستهدف للمنتج الجديد: وفي هذا الإطار يوجد أسلوبين لتحديد الربح المستهدف وهما: معدل العائد على الاستثمار، ومعدل العائد على المبيعات، وفي هذا الصدد يري (**Lee, 1994**) أن استخدام معدل العائد على المبيعات أفضل من معدل العائد على الاستثمار، ويرجع ذلك في رأيه إلى أن تنوع وتعدد المنتجات وقصر دورة حياة المنتج يجعل من عملية حساب معدل العائد على الاستثمار لكل المنتجات أمراً معقداً، ويتفق الباحثان مع هذا الرأي على أساس أن العائد على المبيعات يعكس وبوضوح ربحية كل منتج عند إنتاج عدد من المنتجات .

الخطوة الثالثة: تحديد التكلفة المستهدفة: وفي هذه الخطوة يتم طرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وصولاً إلى التكلفة المستهدفة.

الخطوة الرابعة: استخدام منهج هندسة القيمة: وذلك عن طريق قيام مهندسي الإنتاج بإيجاد الطرق المبتكرة للمحافظة على مستوي الجودة المطلوب عند مستوي التكاليف المستهدفة السابق تحديده، ولأغراض تخفيض التكاليف يمكن أن تتم هندسة القيمة من خلال تقليل عدد الأجزاء الداخلة في تكوين المنتج، وحذف الأجور المرتفعة والمعالجات الآلية للعمليات كلما أمكن، ومحاولة استبدال المكونات المعدنية ـ على سبيل المثال ـ بما يماثلها من المكونات البلاستيكية كلما أمكن، وتحسين العلاقات مع الموردين بغرض تخفيض أسعار الخامات وبالتالي تخفيض التكاليف.

٢-٤ عناصر مدخل التكلفة المستهدفة :

اعتماداً على الكتابات الأساسية في مجال التكلفة المستهدفة، فقد استطاع العديد من الكتاب والباحثين مثل **(Swenson et. al., 2003), (Everaert et al, 2006), (Tiago et al., 2009); (Cooper & Slagmulder, 2004)** التوصل إلى مجموعة رئيسية من العناصر والتي يطلق عليها أحيانا الأبعاد الرئيسية التي تمثل المكونات الرئيسية لمدخل التكلفة المستهدفة، ويمكن تناول هذه العناصر على النحو التالي:

أولاً: التركيز على العملاء: حيث تؤثر احتياجات ورغبات العملاء على كل من الجودة المطلوبة والتكلفة المرغوبة والتوقيت المناسب وهذا بدوره يؤثر على قرارات واستراتيجيات المنشأة، كما تستخدم احتياجات العملاء كمرشد لتحليل عناصر التكاليف بناء على الخصائص والمواصفات المطلوبة للمنتج المعين .

ثانياً: التركيز على مرحلة تصميم المنتج: تعتبر مرحلة تصميم المنتج هي المرحلة الرئيسية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، حيث يمكن إجراء أية تعديلات هندسية

على المنتج قبل إتمام تصنيعه وهذا من شأنه أن يؤدي إلى الوصول بالتكلفة إلى أدني حد ممكن.

ثالثاً: التركيز على دورة حياة المنتج: يتطلب تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وجود تعاون عدد أكبر من مهندسي التصميم عبر سلسلة دورة حياة المنتج، ويرتبط بدورة حياة المنتج ما يسمي بسلسلة التوريد. لذلك فإن التكاليف يمكن أن تصبح أكثر كفاءة في كل المراحل من المواد الخام وحتى المنتج النهائي، وهذا المجال الأكثر اتساعاً من تغييرات التصميم يمكن المنشآت الصناعية من تحقيق وفورات تكلفة أكبر خلال سلسلة التوريد الكلية.

رابعاً: زيادة الاعتماد على تصنيع مكونات المنتج خارج المنشأة: ترتب على التطورات الهائلة في نظم الإنتاج، وتعقد العمليات الصناعية بسبب تعدد مكونات المنتجات أن اتجهت كثير من المنشآت الصناعية إلى الاعتماد على المنشآت الصناعية الأخرى في توفير بعض المكونات الصناعية كبديل للتصنيع الداخلي، ووجدت بعض المنشآت أن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة والرغبة في تخفيض التكلفة يدفعها إلى الحصول على بعض أجزاء المنتج من خارج المنشأة بتكلفة أقل وجودة أكثر.

خامساً: تحسين العلاقة مع الموردين: تختلف الفائدة المرجوة من تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة باختلاف نوعية وطبيعة علاقة المنشأة بمورديها، وكلما كان هناك تعاوناً وثقة متبادلة بين المنشأة والموردين كلما زادت المنافع المتوقعة من تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، لذلك فإن هناك بعض المنشآت الصناعية تقوم بإشراك الموردين في عملية التخطيط والتصميم للمنتجات لضمان التوريد بالتكلفة والجودة والتوقيت المناسب.

٢-٥ طرق تحديد التكلفة المستهدفة :

هناك عدة طرق لتحديد التكلفة المستهدفة ومنها:

أولاً: طريقة الخصم: وفيها يعتمد مدخل التكلفة المستهدفة على المعادلة الأساسية التالية :

التكلفة المستهدفة = سعر البيع السوقي المستهدف – هامش الربح المستهدف

وتعمل هذه الطريقة بطريقة عكسية لأنها تبدأ بتحديد أسعار البيع التنافسية والتي يقبلها المستهلكون، ثم يخصم من هذه الأسعار هامش الربح الذي ترغب المنشأة في تحقيقه، وتعتبر هذه الطريقة من أكثر طرق تحديد التكلفة المستهدفة شيوعاً، ويرجع ذلك في رأي الباحثين إلى سهولة وبساطة تطبيق هذه الطريقة من ناحية، ومن ناحية أخري، فإن هذه الطريقة تعبر بصدق عن مفهوم التكلفة المستهدفة، باعتبار أن هذا المفهوم يعتمد أساساً على مبدأ التوجه إلى السوق، ويتمشي مع رغبات وتوجهات العملاء، بالإضافة إلى دراسة مواقف واستراتيجيات التسعير التي يتبعها المنافسون.

ثانياً: طريقة الإضافة: وفي ظل هذه الطريقة يتم تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو نشاط أو وظيفة تدخل في تصنيع المنتج، ويعتبر تحديد مستوي التكلفة الحالية نقطة البداية وفقاً لهذه الطريقة، مع الأخذ في الاعتبار أي تخفيضات محتملة تطرأ على التكلفة، ووفقاً لهذه الطريقة يتم تقسيم المنتج طبقاً للوظائف التي يحققها المنتج، وبتجميع تكاليف هذه الوظائف يمكن التوصل إلى التكلفة المستهدفة للمنتج المستهدف، ولعل أهم أوجه النقد لهذه الطريقة أنها تتجاهل أسعار بيع المنافسين وهي نفس المشكلة التي تقع فيها طرق التسعير المتعارف عليها، بالإضافة إلى صعوبة ربط طريقة التسعير بخطط المنشأة وأهدافها الاستراتيجية، ولذلك فإن كثير من المنشآت الصناعية تفضل طريقة الخصم عن هذه الطريقة.

ثالثاً: طريقة تطبيق معدل تخفيض على التكلفة الحالية: وفيها يمكن تقدير التكلفة المستهدفة عن طريق تطبيق معدل تخفيض على التكلفة الحالية بما يعكس مستوي التطور التكنولوجي الذي يطرأ على أداء الوظائف والمهام المختلفة. ويمكن تطبيق هذه الطريقة في حالة المنتجات القائمة والتي ترغب المنشأة في تطويرها أو في حالة رغبة المنشأة في تقديم منتجات جديدة مشابهة للمنتجات القائمة والتي تقوم المنشأة بالفعل بإنتاجها، وتعتمد طريقة معدل تخفيض التكلفة على المعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = التكلفة الحالية – (التكلفة الحالية × معدل التخفيض)

ولعل الانتقاد الرئيسي الذي يوجه إلى هذه الطريقة، أن نجاحها يرتبط أساسا بمدي ومستوي الدقة في تحديد معدل التخفيض المستخدم، حيث لوحظ في كثير من الحالات أن تحديد هذا المعدل يعتمد بصورة كبيرة على التقدير الشخصي لمستوي التطور التكنولوجي المرتبط بالوظائف المختلفة.

ويخلص الباحثان من العرض السابق، إلى أن طريقة الخصم ستظل الطريقة الأكثر قبولاً والأكثر ارتباطا بمفهوم التوجه إلى السوق.

٢-٦ المتطلبات الأساسية لنجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة:

إن نجاح المنشأة في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة والاستفادة من المنافع التي تحققها من هذا التطبيق والتي يأتي تعزيز القدرات التنافسية للمنشأة على رأس هذه المنافع يتوقف على ضرورة توفر مجموعة من المتطلبات التنظيمية والمادية والبشرية يمكن عرضها باختصار على النحو التالي :

أولاً: إعادة هندسة العمليات للمنشأة: يتوقف نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على تحسين كفاءة وفعالية أنشطة ووظائف المنشأة، وأحد مقومات تحقيق الكفاءة والفعالية في هذا الصدد هو إعادة هندسة العمليات للمنشأة، والتي تتطلب

إعادة رسم خريطة تدفق وظائف وأنشطة الأعمال بصورة تفصيلية، والتحقق من أهمية كل عملية وبالتالي إعادة رسم هذه الخريطة بصورة تؤدي إلى استبعاد العمليات أو الأنشطة غير الضرورية التي لا تحقق قيمة مضافة للحصول على المنتج، بحيث تشتمل خريطة الأعمال على العمليات والأنشطة التي يكون لها قيمة مضافة بالنسبة للمنتج، وينبغي تطبيق فكرة إعادة هيكلة العمليات لتشمل كل العمليات الصناعية والتسويقية والإدارية لإعداد خرائط تدفق أعمال جديدة تعمل على توفير الوقت والتكاليف بناءً على ذلك.

ثانياً: إعادة هيكلة عناصر التكاليف في المنشأة: لعل المشكلة الكبيرة التي تواجهها معظم المنشآت الصناعية وبخاصة منشآت الدول النامية هي تضخم بعض عناصر التكاليف بلا مبرر، الأمر الذي يتطلب نظرة جديدة لهيكل التكاليف بما يتناسب مع مفهوم التكلفة المستهدفة وظروف المنشأة. فالمنشأة التي تتعامل مع الأسواق العالمية ومع الأسعار العالمية ينبغي أن تكون تكاليفها في إطار تكاليف المنافسين، ويري الباحثان أنه لا يمكن التعامل مع عناصر التكاليف الحالية للمنشأة باعتبارها عناصر ضرورية لا يمكن تخفيضها، ولكن الأمر يقتضي تحديد التكاليف التنافسية والتي تمثل أسعار البيع العالمية مطروحاً منها نسبة الربح التي تكفي لتحقيق عائد مقبول على الأموال المستثمرة وتغطية تكاليف التسويق، وتكون هذه التكلفة بعد ذلك هي الحد الأقصى الذي لا يمكن تجاوزه إذا أرادت المنشأة تعزيز قدرتها التنافسية، وعلي جميع العاملين بالمنشأة الإسهام في الوصول بالتكاليف إلى هذا المستوي التنافسي.

ثالثاً: دعم وتأييد المستويات الإدارية بالمنشأة: يعتبر توافر الدعم والتأييد من قبل المستويات الإدارية شرطاً أساسياً لنجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، ويرتبط بدعم المستويات الإدارية ضرورة تأهيل وتنمية قدرات ومهارات الأفراد

العاملين بالمنشأة للتكيف مع ثقافة تحقيق الجودة وتخفيض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة، ولذلك فإن تنفيذ مدخل التكلفة المستهدفة يتطلب إعداد برامج ودورات تدريب للحصول على مستوي عال من التأهيل العلمي والعملي بما يمكن المستويات الإدارية المختلفة من توفير الكفاءات المطلوبة لتنفيذ خطط وبرامج التكلفة المستهدفة، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للمنشأة في الأجل الطويل.

رابعاً: ضرورة توفر نظام اختبار وتصميم دوال الجودة: يعتبر نظام اختبار وتصميم دالة الجودة من أهم الأساليب المستحدثة في مجال تطوير المنتجات، حيث يلعب هذا النظام دوراً ملموساً في تحديد مواصفات ووظائف المنتج بما يتمشي مع رغبات وأذواق المستهلكين، والعمل على تحويل هذه الرغبات إلى خصائص ومواصفات المنتج في مراحل التخطيط المبدئي مروراً بجميع المراحل حتى يتم الانتهاء من تصنيع المنتج، ويعتبر هذا النظام أداة مساعدة لنظام التكلفة المستهدفة قي تحديد أهم المكونات والخصائص التي ينبغي أن يحققها المنتج في حدود التكلفة المستهدفة والجودة المطلوبة وكذلك هامش الربح المستهدف.

خامساً: التوجه الجماعي: يعتبر التوجه الجماعي لفريق العمل من أهم متطلبات نجاح مدخل التكلفة المستهدفة، من خلال التركيز على العمل بصورة جماعية لأن التكلفة المستهدفة تعتمد على التعاون المستمر بين القائمين على مجموعة من الوظائف المتخصصة مثل المحاسبين وبصفة خاصة المحاسبين الإداريين، والمهندسين ورجال التسويق والمبيعات، حيث يجب أن تتضافر جهودهم جميعاً لتحديد وتحقيق التكلفة المستهدفة، وتبرز التعريفات المختلفة لمدخل التكلفة المستهدفة مدي حاجة المحاسب الإداري إلى مراعاة العديد من الجوانب التسويقية والهندسية معا . ويري (**Cooper & Chew, 1996**) في هذا الصدد أن أهم عناصر القوة في مدخل التكلفة المستهدفة تتمثل

في قدرته على سحب التحدي السوقي إلى الخلف من خلال سلسلة الإنتاج إلى عملية التخطيط وتصميم المنتج، ولذلك يتطلب إتباع مدخل التكلفة المستهدفة توافر معلومات عن السوق، الأمر الذي يقتضي ضرورة التعاون بين أفراد فريق العمل بطريقة فعالة.

٣ ـ الدراسة الميدانية :

٣-١ منهج الدراسة وعينتها

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الاستقرائي من خلال تحليل وتقييم واستقراء الدراسات السابقة المتصلة بمشكلة البحث، ومحاولة إبراز دور مدخل التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية، ويمثل هذا الجزء الجانب النظري للبحث، أما الجانب التطبيقي فيتمثل في القيام بدراسة ميدانية من خلال استبيان سوف يوزع على المدراء العموميون، ومحاسبي التكاليف، ومدراء الإنتاج في الشركات المساهمة السعودية المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي، ثم تحليل تلك البيانات التي تم جمعها من الفئات المشار إليها في الشركات الصناعية السعودية للتعرف على مدي إدراكهم لمفهوم وأهمية مدخل التكلفة المستهدفة، والتعرف على العوامل التي تؤثر على قرار تبنى هذه الشركات لمدخل التكلفة المستهدفة، وأخيراً التعرف على أهم العقبات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل، ثم اختبار فروض الدراسة وهي:

١. الفرض الأول: لا يتم تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية السعودية.
٢. الفرض الثاني: لا توجد عوامل مؤثرة على قرار تبني الشركات السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة .

٣. الفرض الثالث: لا توجد معوقات تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات السعودية.
٤. الفرض الرابع: لا يوجد اتفاق حول وجود مؤشرات للمنافسة تجعل من الضروري تبني الشركات السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة.
٥. الفرض الخامس: لا يوجد اتفاق حول درجة عدم التأكد في البيئة التي تعمل فيها الشركات السعودية التي تجعل من الضروري تبني الشركات لمدخل التكلفة المستهدفة.
٦. الفرض السادس: لا تتوافر لدى الشركات السعودية مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

وتم تقسيم الاستبانة إلى ستة محاور تناول المحور الأول بيانات عامة عن القائمين بالإجابة، وتناول المحور الثاني بيان مدى معرفة وتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وتناول المحور الثالث أسباب عدم تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، أما المحور الرابع فقد تناول المنافسة التي تعمل فيها الشركة، وتناول المحور الخامس درجة عدم التأكد البيئي، وأخيرا تناول المحور السادس كيفية تحديد سعر المنتج.

وتم توزيع قوائم الاستقصاء على عينة من الشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية السعودي (تداول)، حيث يبلغ عدد الشركات المدرجة بها ١٦٧ شركة مساهمة موزعة على عدة قطاعات، وقام الباحثان باختيار القطاعات التي يصلح فيها تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لارتباط أنشطتها بشكل أو بآخر بعملية تصنيع ما، وتم اختيارها على سبيل الحصر، تم توزيع قوائم الاستقصاء على مديري الشركات، ومديري الإنتاج، ومحاسبي التكاليف، حيث تم اختيار ثلاثة على الأقل من كل شركة من الشركات المختارة، وفيما يلي جدول رقم (٣-١) يبين القطاعات المختارة وعدد الشركات في كل قطاع:

جدول رقم (٣-١) القطاعات المختارة وعدد الشركات التي تنتمي إليها

م	القطاع	عدد الشركات	النسبة
١	الصناعات البتروكيماوية	١٥	٢٢٪
٢	الأسمنت	١٤	٢١٪
٣	شركات الاستثمار المتعدد	٧	١٠٪
٤	الاستثمار الصناعي	١٥	٢٢٪
٥	صناعة مستلزمات التشييد والبناء	١٧	٢٥٪
الإجمالي		٦٨	١٠٠٪

ويتضح من الجدول السابق أن الشركات في قطاع صناعة مستلزمات التشييد والبناء تمثل ٢٥٪ من إجمالي الشركات السعودية المختارة كعينة للدراسة، يليها شركات الصناعات البتروكيماوية وشركات الاستثمار الصناعي بنسبة ٢٢٪، ثم شركات الأسمنت بنسبة ٢١٪، وأخيرا شركات الاستثمار المتعدد بنسبة ١٠٪.

٣-٢ أساليب تحليل البيانات:

ولتحقيق أهداف الدراسة، واختبار فروضها تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

١- اختبار الفاكرونباخ **Cronbach Alpha** للتحقق من ثبات محاور الاستبانة وصدقها.

٢- اختبار كولموجروف – سميرنوف **Kolmogorov- Smirnov** لاختبار مدى اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي.

٣- مقاييس الإحصاء الوصفي **Descriptive Statistic Measures** لإيجاد النسب المئوية والتكرارات والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

٤- اختبار **T** لعينة واحدة **one-Sample t-test** لاختبار فرضيات الدراسة.

٥- اختبار معامل ارتباط سبيرمان **Spearman Correlation** لإيجاد العلاقة بين بعض العوامل وقرار تبني الشركات السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة.

٣-٢ -١ اختبار صدق وثبات الاستبانة:

تم عرض الاستبانة على مجموعة من أساتذة التخصص لإبداء رأيهم فيها، وقام الباحثان بمراعاة ملاحظاتهم، ثم تصميم الاستبانة بعد ذلك لضمان صدقها وتعبيرها عن الأهداف التي يريد الباحثان تحقيقها منها، كما تم استخدام اختبار الفاكرونباخ **Cronbach Alpha** للتأكد من ثبات محاور الاستبانة، وكانت النتائج كما يوضحها الجدول رقم (٣- ٢) التالي:

الجدول رقم (٣ـ ٢) اختبار الفاكرونباخ Cronbach Alpha

محـــــــاور الاستبانـــــة	عدد الفقرات	معامل الثبات
المحور الأول : بيانات عامة	١٩	٠,٧٩
المحور الثاني: بيان مدى معرفة وتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة	٣	٠,٨٢
المحور الثالث: أسباب عدم تطبيق شركتكم لمدخل التكلفة المستهدفة	٦	٠,٨١
المحور الرابع: المنافسة التي تعمل فيها الشركة	١١	٠,٧٨
المحور الخامس: درجة عدم التأكد البيئي	١١	٠,٨١
المحور السادس: كيفية تحديد سعر المنتج	٣	٠,٧٩
إجمالي الفقرات	٥٣	٠,٨٠

ويلاحظ من الجدول رقم (٣ – ٢) أن معامل الفاكرونباخ **Cronbach Alpha** بلغ ٨٠٪ لجميع محاور الاستبانة وهي نسبة ثبات عالية إذا ما قورنت بالمعامل المقبول إحصائيا، والتي يجب ألا تقل عن ٦٠٪(**Sekaran, 2003**)

٣-٢ -٢ اختبار التوزيع الطبيعي:

تم استخدام اختبار كولموجروف – سميرنوف **Kolmogorov-Smirnov** لاختبار مدى اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، ويوضح الجدول (٣-٣) نتائج هذا الاختبار:

الجدول (٣-٢) نتائج اختبار كولومجروف – سميرنوف Kolmogorov- Smirnov

محاور الاستبانة	قيمة Z	مستوى المعنوية
المحور الأول: بيانات عامة	٠,٩٩٨	٠,١١١
المحور الثاني: بيان مدى معرفة وتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة	١,١١٢	٠,٢٧٢
المحور الثالث: أسباب عدم تطبيق شركتكم لمدخل التكلفة المستهدفة	٠,٨٨٩	٠,٦٨١
المحور الرابع: المنافسة التي تعمل فيها الشركة	٠,٧٨٩	٠,٧٧٨
المحور الخامس: درجة عدم التأكد البيئي	٠,٦٧٥	٠,٢٢١
المحور السادس: كيفية تحديد سعر المنتج	٠,٦٧٧	٠,٩١١

ويتضح من الجدول السابق أن قيمة **Z** لجميع محاور الاستبانة تزيد عن مستوى الدلالة (٠,٠٥) مما يدل على إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي.

٣ـ٣ نتائج التحليل الوصفي للبيانات:

٣-٣-١ توزيع عينة الدراسة حسب القطاعات التي تنتمي اليها:

يوضح الجدول التالي رقم (٣-٤) عينة الدراسة في الشركات المختارة والقطاعات التي تنتمي إليها:

جدول رقم (٣ـ٤) عدد الشركات المختارة والقطاعات التي تنتمي إليها

م	القطاع	عدد افراد العينة	النسبة ٪
١	الصناعات البتروكيماوية	٤٥	٢٢
٢	الأسمنت	٤٢	٢١
٣	شركات الاستثمار المتعدد	٢١	١٠
٤	الاستثمار الصناعي	٤٥	٢٢
٥	صناعة مستلزمات التشييد والبناء	٥١	٢٥
الإجمالي		٢٠٤	١٠٠

ويتضح من الجدول السابق أن عدد الأفراد الذين تم اختيارهم من الشركات في قطاع صناعة مستلزمات التشييد والبناء تمثل ٢٥٪ من إجمالي الشركات السعودية المختارة كعينة للدراسة، يليها شركات الصناعات البتروكيماوية وشركات الاستثمار الصناعي بنسبة ٢٢٪، ثم شركات الأسمنت بنسبة ٢١٪، وأخيراً شركات الاستثمار المتعدد بنسبة ١٠٪، وهي نفس النسب التي تمثلها الشركات حيث تم اختيار ثلاثة أفراد من كل شركة.

٣-١-٢ توزيع عينة الدراسة طبقا لسنوات الخبرة:

تم توزيع قوائم الاستقصاء على مديري الشركات، ومديري الإنتاج، ومحاسبي

التكاليف، حيث تم اختيار ثلاثة على الأقل من كل شركة من الشركات المختارة، وطبقا لخبرة كل محاسب كانت النتيجة كما يوضحها الجدول رقم (٣-٥) التالي:

جدول رقم (٣-٥) توزيع عينة الدراسة طبقا لسنوات الخبرة

م	سنوات الخبرة	العدد	النسبة ٪
١	أقل من ٣ سنوات	٢٦	١٣
٢	من ٣ إلى أقل من ٦	٣٧	١٨
٣	من ٦ إلى أقل من ٩	٤٢	٢١
٤	من ٩ إلى أقل من ١٢	٤٣	٢١
٥	١٢ سنة فأكثر	٥٦	٢٧
الإجمالي		٢٠٤	١٠٠

ويتضح من الجدول السابق أن الأفراد الذين لديهم خبرة تزيد عن ١٢ سنة يمثلون ٢٧٪ من إجمالي الأفراد المختارة كعينة للدراسة، والذين لديهم من ٦ سنوات إلى أقل من ١٢ سنة يمثلون ٤٤٪، وهذا يعطي اطمئنان أكبر لصدق النتائج ودقتها.

٣-١-٣ توزيع عينة الدراسة طبقا للمؤهل العلمي:

تم توزيع قوائم الاستقصاء على مديري الشركات، ومديري الإنتاج، ومحاسبي التكاليف، حيث تم اختيار ثلاثة على الأقل من كل شركة من الشركات المختارة، وطبقا للمؤهل العلمي كانت النتيجة كما يوضحها الجدول رقم (٣-٦) التالي:

الجدول رقم (٣-٦) توزيع عينة الدراسة طبقا للمؤهل العلمي

م	سنوات الخبرة	العدد	النسبة ٪
١	مؤهل متوسط	٢٢	١٠,٨
٢	فوق المتوسط	٣٥	١٧,٢
٣	بكالوريوس/ليسانس	٩٩	٤٨,٥
٤	دبلوم عالي	١٥	٧,٣
٥	ماجستير	٢٨	١٣,٧
٦	دكتوراه	٥	٢,٥
الإجمالي		٢٠٤	١٠٠

ويتضح من الجدول السابق أن الحاصلين على الدرجة الجامعية (بكالوريوس) يمثلون ٤٨,٥ ٪ من إجمالي الأفراد المختارة كعينة للدراسة، والحاصلين على فوق المتوسط يمثلون ١٧,٢ ٪، وهي نسبة ليست قليلة.

٣-١-٣ توزيع عينة الدراسة طبقا للوظيفة:

تم توزيع قوائم الاستقصاء على مديري الشركات، ومديري الإنتاج، ومحاسبي التكاليف، حيث تم اختيار ثلاثة على الأقل من كل شركة من الشركات المختارة، وطبقا للوظيفة كانت النتيجة كما يوضحها الجدول رقم (٣-٦) التالي:

الجدول رقم (٣ـ٦) توزيع عينة الدراسة طبقا للوظيفة

م	سنوات الخبرة	العدد	النسبة ٪
١	مدير عام	٦٨	٣٣,٣
٢	مدير إنتاج	٦٨	٣٣,٣
٣	محاسب تكاليف	٦٨	٣٣,٤
الإجمالي		٢٠٤	١٠٠

نظراً لاختيار ثلاث أفراد من كل شركة بثلاث وظائف مختلف فالنسبة واحدة للوظائف الثلاث وهي ٣٣,٣ ٪.

٣ـ٤ اختبار فروض الدراسة:

الفرض الأول: «لا يتم تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية السعودية»، ولاختبار هذا الفرض تم حساب النسب المئوية للمحور الثاني من الاستبانة على النحو الذي يوضحه الجدول رقم (٣ – ٧) التالي:

الجدول رقم (٣ـ٧)

مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية السعودية

م	السؤال	نعم		لا		الإجمالي
		العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	
١	هل لديك معرفة بمدخل التكلفة المستهدفة؟	١٦٠	٧٨٪	٤٤	٢١٪	١٠٠٪
٢	هل يتم تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركتكم؟	٠	٠٪	٢٠٤	١٠٠٪	١٠٠٪

م	السؤال	نعم		لا		الإجمالي
		العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	
٣	هل يتم اتباع إجراءات قريبة من مدخل التكلفة المستهدفة في شركتكم	١٨٩	٩٣٪	١٥	٧٪	١٠٠٪

ويتضح من الجدول السابق أنه على الرغم من أن ٧٨٪ من أفراد العينة لديهم معرفة بمدخل التكلفة المستهدفة إلا أن هذا المدخل غير مطبق في الشركات السعودية، وهو ما يتضح من الإجابة على السؤال الثاني، ولكن يتم تطبيق إجراءات قريبة من مدخل التكلفة المستهدفة، وبذلك يتم قبول الفرض الأول وهو «لا يتم تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية السعودية».

الفرض الثاني: «لا توجد عوامل مؤثرة على قرار تبني الشركات السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة»، ولاختبار هذا الفرض تم عرض مجموعة من العوامل التي يعتقد الباحثان أن لها تأثير على قرار تبني الشركات لهذا المدخل، وطلب اختيار إحدى الإجابات التي تتراوح بين مؤثر جدا، ومؤثر، محايد، غير مؤثر، غير مؤثر على الإطلاق، ويتراوح الوزن النسبي لهذه الإجابات من ٥ درجات إلى درجة واحدة طبقا لمقياس ليكرت الخماسي، وجاءت الإجابة على النحو الذي يوضحه الجدول رقم (٣-٨) التالي:

الجدول رقم (٣-٨) العوامل المؤثرة على قرار تبني الشركات السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة

م	العامـــــــــل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
١	نوع الصناعة	٣,٧٥	١,٤٥	٥
٢	شدة المنافسة	٤,٨١	٠,٤٢	١
٣	حجم الشركة	٤,٧٤	٠,٥٣	٢
٤	استراتيجية الشركة	٤,٢٦	٠,٨٩	٤
٥	درجة عدم التأكد في بيئة الشركة	٣,٦٧	١,٢٢	٦
٦	إدراك الشركات لأهمية المداخل الحديثة	٣,٥٩	١,٤١	٧
٧	التدخل الحكومي في التسعير	٤,٣٠	٠,٩٥	٣

ويتضح من الجدول السابق أن هناك عوامل مؤثرة على قرار تبني الشركات السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة، وكلها مؤثرة ويأتي في الترتيب الأول من حيث التأثير شدة المنافسة التي تتعرض لها الشركات السعودية، يليه حجم الشركة، ثم التدخل الحكومي في التسعير، واستراتيجية الشركة، ونوع الصناعة، ودرجة عدم التأكد التي تعمل فيها هذه الشركات، وأخيرا مدى إدراك الشركات السعودية لأهمية مدخل التكلفة المستهدفة، وبذلك يتم رفض الفرض الثاني وهو «لا توجد عوامل مؤثرة على قرار تبني الشركات السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة» ويتم قبول الفرض البديل وهو أن هذه العوامل المشار إليها تؤثر على قرار الشركات السعودية لتبني مدخل التكلفة المستهدفة.

الفرض الثالث: «لا توجد معوقات تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات السعودية»، ولاختبار هذا الفرض تم عرض مجموعة من الصعوبات التي يعتقد الباحثان أنها من أسباب عدم تطبيق الشركات لهذا المدخل، وطلب اختيار إحدى الإجابات التي تتراوح بين موافق جدا، وموافق، محايد، غير موافق، غير موافق على الإطلاق، ويتراوح الوزن النسبي لهذه الإجابات من ٥ درجات إلى درجة واحدة طبقا لمقياس ليكرت الخماسي، وجاءت الإجابة على النحو الذي يوضحه الجدول رقم (٣-٨) التالي:

م	العامل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
١	صعوبة التنبؤ بأسعار السوق	٣,٣٣	١,٢٣	٥
٢	صعوبة التقدير المسبق لتكلفة المنتج بدقة	٣,٨١	١,٤٢	٤
٣	التمسك بالطرق التقليدية وعدم الرغبة في التغيير	٤,٤٦	٠,٥١	٢
٤	عدم توافر الكوادر البشرية المؤهلة للتطبيق	٤,٥٦	٠,٦٤	١
٥	عدم الاعتماد على تصنيع مكونات المنتج خارج المنشأة	٤,٢٤	٠,٨٧	٣

ويتضح من الجدول السابق أن هناك عدة أسباب لعدم تطبيق الشركات السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة، وهي التي أدت إلى صعوبة التطبيق، ويأتي في الترتيب الأول من هذه الأسباب عدم توافر الكوادر البشرية المؤهلة للتطبيق في

الشركات السعودية، يليه التمسك بالطرق التقليدية وعدم الرغبة في التغيير، ثم عدم الاعتماد على تصنيع مكونات المنتج خارج المنشأة، وصعوبة التقدير المسبق لتكلفة المنتج بدقة، وأخيرا صعوبة التنبؤ بأسعار السوق، وبذلك يتم رفض الفرض الثاني وهو «لا توجد معوقات تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات السعودية» ويتم قبول الفرض البديل وهو وجود معوقات تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة.

الفرض الرابع: «لا يوجد اتفاق حول وجود مؤشرات للمنافسة تجعل من الضروري تبني الشركات السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة»، وقد تم استخدام اختبار **T** لعينة واحدة **one-Sample t-test** لاختبار هذا الفرض، وكانت النتائج على النحو الذي يوضحه الجدول رقم (٣-٩)، ويتضح منه أن هناك اتفاق حول وجود مؤشرات للمنافسة التي تتعرض لها الشركات السعودية كمحفز على تبني مدخل التكلفة المستهدفة، ماعدا الخلاف حول سهولة دخول منافسين جدد في الصناعة، والمنافسة في الحصول على المواد الخام، وبذلك يتم رفض الفرض الرابع وهو «لا يوجد اتفاق حول وجود مؤشرات للمنافسة تجعل من الضروري تبني الشركات السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة»، ويقبل الفرض البديل وهو وجود اتفاق حول وجود مؤشرات للمنافسة التي تتعرض لها الشركات السعودية كمحفز على تبني مدخل التكلفة المستهدفة.

الجدول رقم (٣-٩) وجود مؤشرات للمنافسة

م	مؤشرات المنافسة	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة SIG.
١	شركات كثيرة تعمل في نفس المجال	٢٥,٦	٠,٠٠
٢	سهولة دخول منافسين جدد في الصناعة	١,٩ –	٠,٢١
٣	زيادة كمية المعروض من إنتاجنا وإنتاج المنافسين	١٤,١	٠,٠٠
٤	يمتلك الموردين للشركة قوة في المساومة والتفاوض	١٣,٩	٠,٠٠
٥	كثرة المروجين والمعلنين وقنوات التوزيع	٢١,٤	٠,٠٠
٦	المنافسة من خلال الجودة وتنويع المنتجات	٤,٨	٠,٠٠
٧	المنافسة من خلال جودة خدمات ما بعد البيع	٥,٨	٠,٠٠
٨	سرعة رد فعل الشركة نحو تصرفات المنافسين	٢٤,١	٠,٠٠
٩	المنافسة في الحصول على المواد الخام	١,٨ –	٠,٣١
١٠	تغيير السعر تبعا لأسعار المنافسين	٢٦,٣	٠,٠٠
١١	يمتلك عملاء الشركة قوة في المساومة والتفاوض	٣٥,٢	٠,٠٠

الفرض الخامس: «لا يوجد اتفاق حول درجة عدم التأكد في البيئة التي تعمل فيها الشركات السعودية التي تجعل من الضروري تبني الشركات لمدخل التكلفة المستهدفة»، وقد تم استخدام اختبار **T** لعينة واحدة **one-Sample t-test** لاختبار هذا الفرض، وكانت النتائج على النحو الذي يوضحه الجدول رقم (٣- ١٠)، ويتضح منه أن هناك اتفاق حول وجود عدم التأكد في البيئة التي تعمل فيها الشركات

السعودية والتي تجعل من الضروري تبني الشركات لمدخل التكلفة المستهدفة، ماعدا الخلاف حول التنبؤ بأسعار وسياسات التسعير التي يتبعها المنافسون، والتنبؤ بتغير البيئة الاقتصادية التي تعمل في ظلها الشركة، وبذلك يتم رفض الفرض الخامس وهو: «لا يوجد اتفاق حول درجة عدم التأكد في البيئة التي تعمل فيها الشركات السعودية التي تجعل من الضروري تبني الشركات لمدخل التكلفة المستهدفة»، ويقبل الفرض البديل وهو وجود اتفاق حول درجة عدم التأكد في البيئة التي تعمل فيها الشركات السعودية التي تجعل من الضروري تبني الشركات لمدخل التكلفة المستهدفة.

الجدول رقم (٣-١٠) عناصر عدم التأكد

م	عناصر عدم التأكد	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة SIG.
١	التنبؤ برغبات وأذواق المستهلكين	٢٦,١	٠,٠٢
٢	التنبؤ بأسعار وسياسات التسعير التي يتبعها المنافسون	– ١,٨	٠,٢٣
٣	التنبؤ بأسعار تكاليف مدخلات الإنتاج وسياسات الموردين	١٦,٢	٠,٠٠
٤	التنبؤ بتغيرات تكنولوجيا التصنيع التي تستخدمها شركتكم	١٤,٤	٠,٠١
٥	التنبؤ بدخول منافسين جدد إلى السوق .	٢٢,٢	٠,٠٠
٦	التنبؤ بحدوث تغيرات في مواصفات المنتج الذي تقدمه شركتكم	٥,٣	٠,٠٣

م	عناصر عدم التأكد	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة SIG.
٧	التنبؤ بتغير البيئة الاقتصادية التي تعمل في ظلها شركتكم	-١,٩١	٠,٠٠
٨	التنبؤ بإمكانية ظهور منتجات جديدة أو تكنولوجيا جديدة بديلة للمنتج الحالي .	٢٣,٩	٠,٠٠

الفرض السادس: «لا تتوافر لدى الشركات السعودية مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة»، ولاختبار هذا الفرض تم عرض مجموعة من المقومات التي يعتقد الباحثان أنه لا بد من توافرها حتى يمكن تبني الشركات السعودية لهذا المدخل، وطلب اختيار إحدى الإجابات التي تتراوح بين متوافر جداً، ومتوافر، ولا أعلم، غير متوافر، غير متوافر على الإطلاق، ويتراوح الوزن النسبي لهذه الإجابات من ٥ درجات إلى درجة واحدة طبقاً لمقياس ليكرت الخماسي، وجاءت الإجابة على النحو الذي يوضحه الجدول رقم (٣-١١) التالي:

الجدول رقم (٣ـ١١) مدى توافر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة

م	المقومـــــــــات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
١	إعادة هندسة العمليات للمنشأة	٤,٧١	٠,٥٣	٣
٢	إعادة هيكلة عناصر التكاليف في المنشأة	٣,٢٢	١,٦٥	٤
٣	دعم وتأييد المستويات الإدارية بالمنشأة	٤,٨٣	٠,٤٣	١
٤	ضرورة توفر نظام اختبار وتصميم دوال الجودة	٢,٦٧	١,٨٨	٥
٥	التوجه الجماعي	٤,٧٧	٠,٤٩	٢

ويتضح مما سبق أن جميع المقومات اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة متوافرة في الشركات السعودية بدليل أن المتوسط الحسابي يزيد عن الوسط الفرضي وهو (٣)، ما عدا وجود نظام اختبار وتصميم دوال الجودة فقد كان المتوسط أقل من ٣، ويرى الباحثان أن ذلك ربما يرجع إلى عدم فهم أفراد العينة لطبيعة هذا النظام، ولذلك يتم رفض الفرض السادس وهو «لا تتوافر لدى الشركات السعودية مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة»، ونقبل الفرض البديل وهو توافر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لدى الشركات السعودية.

٥-٣ الخلاصة والنتائج والتوصيات:

تناولت هذه الدراسة العوامل المؤثرة على قرار تبني الشركات الصناعية السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة كأداة لزيادة القدرة التنافسية، حيث تم تحديد مفهوم وعناصر مدخل التكلفة المستهدفة والعوامل التي تؤثر على تطبيقه، وخطوات تطبيق هذا المدخل، وعناصره، وطرق تحديد التكلفة المستهدفة، والمتطلبات الأساسية لنجاح تطبيقه، وتم توزيع قوائم استقصاء على عينة من الشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية السعودي (تداول)، حيث يبلغ عدد الشركات المدرجة بها ١٦٧ شركة مساهمة موزعة على عدة قطاعات، وقام الباحثان باختيار القطاعات التي يصلح فيها تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لارتباط أنشطتها بشكل أو بآخر بعملية تصنيع ما، وتم اختيارها على سبيل الحصر، وتم توزيع تلك القوائم على مديري الشركات، ومديري الإنتاج، ومحاسبي التكاليف في من كل شركة من الشركات المختارة، وتم التوصل إلى النتائج التالية:

١. على الرغم من أن ٧٨٪ من أفراد العينة لديهم معرفة بمدخل التكلفة المستهدفة إلا أن هذا المدخل غير مطبق في الشركات السعودية، ولكن يتم تطبيق إجراءات قريبة من مدخل التكلفة المستهدفة .

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

٣. أن هناك عدة أسباب لعدم تطبيق الشركات السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة، وهي التي أدت إلى صعوبة التطبيق، ويأتي في الترتيب الأول من هذه الأسباب عدم توافر الكوادر البشرية المؤهلة للتطبيق في الشركات السعودية، يليه التمسك بالطرق التقليدية وعدم الرغبة في التغيير، ثم عدم الاعتماد على تصنيع مكونات المنتج خارج المنشأة، وصعوبة التقدير المسبق لتكلفة المنتج بدقة، وأخيرا صعوبة التنبؤ بأسعار السوق.

٤. أن هناك اتفاق حول وجود مؤشرات للمنافسة التي تتعرض لها الشركات السعودية كمحفز على تبني مدخل التكلفة المستهدفة، ماعدا الخلاف حول سهولة دخول منافسين جدد في الصناعة، والمنافسة في الحصول على المواد الخام.

٥. أن هناك اتفاق حول وجود عدم التأكد في البيئة التي تعمل فيها الشركات السعودية والتي تجعل من الضروري تبني الشركات لمدخل التكلفة المستهدفة، ماعدا الخلاف حول التنبؤ بأسعار وسياسات التسعير التي يتبعها المنافسون، والتنبؤ بتغير البيئة الاقتصادية التي تعمل في ظلها الشركة.

٦. أن جميع المقومات اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة متوافر في الشركات السعودية ما عدا وجود نظام اختبار وتصميم دوال الجودة، ويرى الباحثان أن ذلك ربما يرجع إلى عدم فهم أفراد العينة لطبيعة هذا النظام.

وبناء على النتائج السابقة نوصي بما يلي :

١. ضرورة اهتمام الشركات السعودية بصفة عامة والشركات الصناعية منها بصفة خاصة بتنظيم دورات تدريبية تركز على الاتجاهات الحديثة في مجال إدارة التكلفة، وخاصة مدخل التكلفة المستهدفة باعتباره أحد الأدوات الهامة لزيادة القدرة التنافسية لهذه الشركات.
٢. ضرورة تبني الشركات السعودية بصفة عامة والشركات الصناعية منها بصفة خاصة لمدخل التكلفة المستهدفة لضمان بقائها في سوق الأعمال ولمواجهة المنافسة من الشركات الأخرى المحلية والدولية.
٣. ضرورة استقطاب كوادر بشرية قادرة على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وتنقل خبرتها ومعرفتها للكوادر البشرية السعودية .
٤. ضرورة قيام الجامعات السعودية بالتركيز على المداخل الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية والتكاليف وخاصة تلك الأدوات التي تعتبر جزء من منظومة أدارة التكلفة بشكل استراتيجي.
٥. ضرورة وضع إدارة التكلفة بشكل بارز وظاهر على الخريطة التنظيمية في الشركات السعودية نظرا لحجم المنافسة التي تواجهها تلك الشركات، وحالة عدم التأكد المحيطة بالبيئة التي تعمل في ظلها.
٦. ضرورة تحسين العلاقة مع الموردين باعتبار أن المورد يعتبر أحد العناصر الفاعلة في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، حيث يعتبر الاعتماد على تصنيع مكونات المنتج خارج المنشأة من عوامل نجاح تنفيذ مدخل التكلفة المستهدفة.

قائمة المراجع

1. Ansari, S., and Jan, S., D., (2009), "Strategies Training in Target Costing", Cost Management , May - Jun .
2. Borgernas ,H, and Fridh , G, (2003). " The use of Target Costing in Swedish Manufacturing Firms, School of Economics & Commercial Law.
3. Briciu, S., & Capusneanu, S., (2013), "Pros and cons for the implementation of target costing method in Romanian economic entities", Accounting and Management Information Systems, Vol. 12. No. 3.
4. Cooper, R. and Slagmulder, R.(2003)," Interorganizational costing Part 2 " Cost Management , VoL. 17 No 6.
5. Cooper, R. and Slagmulder, R. (2004)", Interorganizational and relational context", Accounting & Organizations and Society, Vol. 29, issue 1.: 1-26.
6. Cooper, R. (2002), "Target–costing for new-product development", Journal of Cost Management , 16.3.
7. Chiling , W. and Shumei, C, (2013). " Dynamic Target Costing (TC) in Real Estate Development Industry in Taiwan", Journal of Modern Accounting and Auditing , Feb. Vol. 9, No 2.
8. Christian, G. and Nilsson, U., (2008), " The Impact of Competition and Uncertainty on the Adoption of Target Costing", International Journal of Production Economics, Vol.115. Issue 1.
9. Dekker, H. and Smidt, P. (2003), "A survey on the adoption and use in Dutch firms of target costing", International Journal of Production Economics , Vol. 84 No.3.
10. Everaert, P, Loosveld, S, and Acker, T. (2006), "Characteristics of Target Costing: theoretical and field study perspectives" , Qualitative Research in Accounting & Management , Vol. 3. No.3, 236-263.
11. Ellram, L.M. (2000), "Purchasing and supply management's participation in the target costing process", Journal of Supply Chain Management, Vol. 36.
12. Filomenaa, T., Netob. F. & Duffeye M. (2009). "Target costing operation alziation during product development: Model and application", Journal of Production Economics, Vol. 118, (2).
13. Helms, M.M., Ettkin, L.P., Boxter, J.T., & Gordon, M.W. (2005). "Managerial implications of target costing". Competitiveness Review, 15,1.
14. Hibbets, A.R., Albright, T, and Funk, W. (2003), "The competitive environment and strategy of target costing implementers: evidence from the field", Journal of Managerial Issues , Vol. 15. No. 1.
15. Huh, S., Yoo, K., and Kim, I, (2008). "Relationship Between rganizational Capabilities and Performance of Target Costing: An

Empirical Study of Japanese Companies", Journal of International Business Research ,7-1: 91- 107.

16. Ibuski, U. and Kaminski, P, (2007). "Product Development Process With Focus on Value Engineering and Target-Costing: Case Study in an Automotive Company", International Journal of Production Economics , Vol. 105. No. 2.
17. Jones, E.R and Capperauld, L. (2014), "Addressing Commodity Price Volatility In Product Development Through A Mature Target Costing Process", Cost Management , July-August.
18. Kocsoy, M., Gurdal, K., and., Gurdal , K., and Karabayir, M., (2008). "Target Costing in Turkish manufacturing enterprises" European Journal of School Sciences, Vol. 7, No. 2.
19. Lee, J. (1994). "Use Target Costing to Improve your Bottom Line". CPA Journal, Vol. 64, No.1, (Jan): 68-70
20. Lee., J.M., Chen C.W, Chen I & Chung C.H. (2002). "A target costing based strategic decision support system", The Journal of Compute r Information Systems . 43(1).
21. Mohsen, S, and Kazunoti, I, (2004), "Integrating Target Costing and the Balanced Scorecard", Journal of Corporate Accounting & Finance, Sep-Oct. 15. 6.
22. Nicolini, D., Tomkins, C., Holti, R., Oldman, A., & Smalley, M. (2000). "Can target costing and whole life costing be applied in the construction industry", British Journal of Management, 11(4).
23. Pierce, B., (2002), "Target Cost Management, Comprehensive Benchmarking for a Competitive Market", Accountancy Ireland, April, 34, 2.
24. Pennanen, A., Ballard, G., and Haahtela. Y. (2011). "Target costing and designing to target in construction", Journal of Management of Property and Construction, Vol.16 No.1.
25. Roslender, R. & Hart, S., J. (2002). "Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: The case for strategic management accounting", Critical Perspective Accounting. 13 (2).
26. Rattray, C., J., Beverley R. and Shanahan, P. (2007), "Target costing in New Zealand manufacturing firms", Pacific Accounting Review, 19, 1.
27. Swenson, D., Ansari, S., Bell, J.& Kim, I. (2003) "Best practices in target costing", Management Accounting Quarterly, Vol.4 (2): 12-17.
28. Talha. M . & Raja , J.B, (2010), "Role of supply chain management in target costing", Journal of Modern Accounting and Auditing , July, Vol. 6. No. 7.
29. Tiago , P.F., Kliemann Neto, F.j. & Michael, R. D. (2009) "Target costing operationalization during product development : Model and

application", International Journal of Production Economics, Vol. 118, no,2.: 398- 409.

30. **Wu, C.L., & Huang, P.H. (2011), "More profit focus in the top-down method in real estate investment industry: Examples from Taiwan", Actual Problems of Economics , 2.**
31. **Yazdifar. H & Askarany. D, (2011), "Comparative study of the adoption and implementation of target costing in UK, Australia and New Zealand", International Journal of Production Economic.**
32. **Yook, K., Woon and Takeo, (2005), "Target Costing in the Construction Industry: Evidence from Japan, Construction" Accounting & Taxtion , May- Jun.**