

"أثر التكلفة المستهدفة على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية
المساهمة العامة الأردنية"

**"The Impact of Target Costing on Achieving Competitive
Advantage for Public Jordanian Industrial Engineering
Corporations"**

إعداد

علي محمد أحمد الغزاوي

إشراف

الأستاذ الدكتور نبيل الحلبي

قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات الحصول على الدكتوراه

فلسفة في المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة عمان العربية

-2011-

بسم الله الرحمن الرحيم

"ختامه مسكٌ وفي ذلك فليتنافس المتنافسون"

صدق الله العظيم

القران الكريم، سورة المطففين، آية 26.

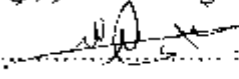
التفويض

أنا الأستاذ علي محمد أحمد الغزاوي

أفوض جامعة عمان العربية بتزويد نسخ من أطروحتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو

الأشخاص عند طلبها.

الاسم : علي محمد أحمد الغزاوي

التوقيع : 

التاريخ : ١١/١٢/٢٠١٤

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الأطروحة وعنوانها "أثر التكلفة المستهدفة على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية".

وأجيزت بتاريخ

أعضاء اللجنة المناقشة :

الأستاذ الدكتور بشير عبد العظيم البنا
الأستاذ الدكتور نبيل الحلبي
الأستاذ الدكتور عبد الناصر نور
الأستاذ الدكتور يسري أمين

التوقيع

رئيساً
عضواً/مشرفاً
عضواً
عضواً

شكر وتقدير

أشكر الله العليّ القدير الذي ألهمني وأعانني وسدد خطاي، وكان لي عوناً فيما قدمت، فهو صاحب الفضل والمنة، فإن أصبت بفضله تعالى، وإن أخطأت فهو تقصير مني.

وأقدم بجزيل الشكر والعرفان للأستاذ الدكتور نبيل الحلبي الذي أشرف على هذه الدراسة، ولم يبخل بجهد أو نصيحة، فجزاه الله عني كل خير. كما أشكر الأستاذ الدكتور الذي قام بتحكيم الدراسة، حيث وجدت في ملاحظاته التي أبداهها الحرص الشديد والدقة.

كما أتقدم بالشكر للأستاذ الدكتور محمد العشماوي الذي بدأت معه هذه الدراسة، وشكري لجميع أعضاء هيئة التدريس في قسم المحاسبة، وأخص منهم الدكتور زياد السعيدات.

كما أن الشكر موصولاً للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة وهم: الأستاذ الدكتور بشير عبد العظيم البنا والأستاذ الدكتور نبيل الحلبي والأستاذ الدكتور عبد الناصر نور والأستاذ الدكتور يسري أمين على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الأطروحة. وشكري لهم جميعاً بلسان الإمكان لا بقلم التبيان.

الإهداء

إلى ورح والدي ووالدي رحمة الله عليهما

وإلى من تعلمت منه الكثير .. أخي معالي الأستاذ خالد محمد صلاح

وإلى سكني .. وزوجي .. ورفيقة دربي

فهرس المحتويات

هـ	شكر وتقدير	.....
و	الإهداء	.....
ز	فهرس المحتويات	.....
ط	قائمة الجداول	.....
ك	قائمة الأشكال	.....
ل	قائمة الملاحق	.....
م	جدول (1-1) المصطلحات المستخدمة في الدراسة	.....
ن	الملخص باللغة العربية	.....
ع	الملخص باللغة الإنجليزية	.....
1	الفصل الأول المقدمة	.....
1	تمهيد	.....
4	2-1 مشكلة الدراسة	.....
4	3-1 عناصر المشكلة:	.....
6	4-1 أهداف الدراسة	.....
6	5-1 أهمية الدراسة	.....
7	6-1 فرضيات الدراسة	.....
11	8-1 محددات الدراسة:	.....
12	الفصل الثاني الإطار النظري والدرسات ذات الصلة	.....
13	المقدمة	.....
14	1-2 المبحث الأول:	.....
31	2-3 المبحث الثاني	.....
72	5-2 المبحث الخامس	.....
89	6-2 المبحث السادس: الدراسات ذات الصلة	.....
104	الفصل الثالث الطريقة والإجراءات	.....
104	1-3 المقدمة	.....
105	2-3 أهمية قطاع الصناعات الهندسية الأردنية كمحور للدراسة	.....

105.....	3-3 نوع الدراسة.....
105.....	4-3 مجتمع الدراسة والعينة.....
107.....	5-3 مصادر وطرق جمع البيانات والمعلومات.....
107.....	6-3 أدوات الدراسة.....
113.....	7-3 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.....
114.....	8-3 اختبار صدق أداة الدراسة.....
116.....	الفصل الرابع نتائج الدراسة.....
116.....	1-4 مقدمة.....
116.....	2-4 عرض النتائج.....
166.....	الفصل الخامس مناقشة النتائج والتوصيات.....
166.....	أولاً: مناقشة النتائج المتعلقة بالأنشطة الرئيسة.....
169.....	ثانياً: مناقشة النتائج المتعلقة بالأنشطة المساندة.....
172.....	ثالثاً: مناقشة النتائج المتعلقة بالاستمرارية ونسب التنبؤ بالفشل المالي.....
176.....	خامساً: المراجع والملاحق.....
183.....	الملاحق.....

قائمة الجداول

الرقم	المحتوى	الصفحة
1-1	المصطلحات المستخدمة في الدراسة	ن
2-1	الأنشطة المساندة	55
2-2	أنشطة سلسلة القيمة والأنشطة التي تتفرع منها	66
2-3	ملخص الدراسات السابقة ومقارنتها مع دراسة الباحث	138
3-1	خصائص مجتمع الدراسة	145
3-2	توزيع الأنشطة حسب الفرضيات وأسئلة الاستبانة	148
3-3	أوزان الإجابات على أسئلة الاستبانة	150
3-4	قياس درجة التأكد في الاستبانة	151
3-5	الاستبانات الموزعة على عينة الدراسة والمستردة منها	151
4-1	توزع أفراد عينة الدراسة	158
4-2	تحليل الانحدار المتعدد للفرضية الأولى: لأثر تكلفة الأنشطة الرئيسة على الميزة التنافسية	162
4-3	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لأثر تكلفة نشاط التصميم	166
4-4	نتائج اختبار T لأثر تكلفة نشاط التصميم بمستوى معنوية 0.005	167
4-5	نتائج تحليل الارتباط لأثر تكلفة نشاط التصميم على تحقيق الميزة التنافسية	168
4-6	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لأثر تكلفة نشاط الإمداد الداخلي	170
4-7	نتائج اختبار T لأثر تكلفة نشاط الإمداد الداخلي بمستوى معنوية 0.005	171
4-8	نتائج تحليل الأثر تكلفة نشاط الإمداد الداخلي	171
4-9	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لأثر تكلفة نشاط العمليات الإنتاجية	173
4-10	نتائج اختبار T لأثر تكلفة نشاط العمليات الإنتاجية	174
4-11	نتائج تحليل الارتباط لأثر تكلفة نشاط العمليات الإنتاجية على تحقيق الميزة التنافسية	175
4-12	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لأثر تكلفة نشاط الإمداد الخارجي	177
4-13	نتائج اختبار T لأثر تكلفة نشاط الإمداد الخارجي بمستوى معنوية 0.005	178
4-14	نتائج تحليل الارتباط لأثر تكلفة نشاط الإمداد الخارجي على تحقيق الميزة التنافسية	178

180	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لأثر تكلفة نشاط البيع والتسويق	4-15
181	نتائج اختبار T لأثر تكلفة نشاط البيع والتسويق على تحقيق الميزة التنافسية	4-16
182	نتائج تحليل الارتباط لأثر تكلفة نشاط البيع والتسويق على تحقيق الميزة التنافسية	4-17
184	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لأثر تكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع	4-18
185	نتائج اختبار T لأثر تكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع على تحقيق الميزة التنافسية	4-19
186	نتائج تحليل الارتباط لأثر تكلفة الخدمة ما بعد البيع على تحقيق الميزة التنافسية	4-20
189	تحليل الانحدار المتعدد للفرضية الثانية : أثر تكلفة الأنشطة المساندة على تحقيق الميزة التنافسية	4-21
191	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لأثر تكلفة نشاط البنية التحتية	4-22
192	نتائج اختبار T لأثر تكلفة نشاط البنية الأساسية على تحقيق الميزة التنافسية	4-23
193	نتائج تحليل الارتباط لأثر تكلفة نشاط البنية الأساسية على تحقيق الميزة التنافسية	4-24
195	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية لإجابات الفقرات التي تخص أثر تكلفة نشاط الموارد البشرية على تحقيق الميزة التنافسية	4-25
196	نتائج اختبار T لأثر تكلفة نشاط الموارد البشرية على تحقيق الميزة التنافسية	4-26
197	نتائج تحليل الارتباط لأثر تكلفة نشاط الموارد البشرية على تحقيق الميزة التنافسية	4-27
199	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات الفقرات التي تخص أثر تكلفة نشاط التطور التقني على تحقيق الميزة التنافسية	4-28
200	نتائج اختبار T لأثر تكلفة نشاط التطور التقني على تحقيق الميزة التنافسية	4-29
200	نتائج تحليل الارتباط لأثر تكلفة نشاط التطور التقني على تحقيق الميزة التنافسية	4-30
202	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات الفقرات التي تخص أثر تكلفة نشاط إدارة المشتريات على تحقيق الميزة التنافسية	4-31
203	نتائج اختبار T لأثر تكلفة نشاط إدارة المشتريات	4-32
204	نتائج تحليل الارتباط لأثر تكلفة نشاط إدارة المشتريات على تحقيق الميزة التنافسية	4-33
211	نتائج إجابات المقابلة الشخصية	4-34
213	نسب الفشل المالي حسب نموذج Altman لعينة الدراسة	4-35
216	نتائج الإجابات المتعلقة بالعلاقة بين تطبيق التكلفة المستهدفة والقدرة على التنبؤ بنسب الفشل المالي	4-36

قائمة الأشكال

الصفحة	المحتوى	الرقم
40	إجراءات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة	(2- 1)
42	أنشطة سلسلة القيمة عند Kaplan & Atkinson	(2- 2)
43	الأنشطة الرئيسة والمساندة عند Porter	(2- 3)
44	أنشطة سلسلة القيمة عند Horngren	(2- 4)
46	أنشطة سلسلة القيمة من اقتراح الباحث	(2- 5)
63	الأنشطة والقيمة المضافة	(2- 6)
81	مراحل هندسة القيمة ودورها في تحقيق التكلفة المستهدفة	(2- 7)
100	استراتيجيات المنافسة	(2- 8)
106	مصادر بناء الميزة التنافسية	(2- 9)
109	علاقة إستراتيجية التكلفة بالميزة التنافسية	(2-10)
153	نموذج الدراسة المقترح	(3- 1)

قائمة الملاحق

الصفحة	المحتوى	الرقم
239	أداة الدراسة الأولى (القوائم المالية)	1
240	أداة الدراسة الثانية (المقابلة الشخصية)	2
244	أداة الدراسة الثالثة (الاستبانة)	3

جدول (1-1) المصطلحات المستخدمة في الدراسة

الإختصار	المصطلح باللغة الإنجليزية	المصطلح باللغة العربية
CA	Competitive Advantage	الميزة التنافسية
VA	Value Chain	سلسلة القيمة
CP	Competitive Price	السعر التنافسي
COCP	Contribution of Competitive Profit	هامش الربح التنافسي
TC	Target Costing	التكلفة المستهدفة
VE	Value Engineering	هندسة القيمة
PA	Primary Activities	الأنشطة الرئيسة
SA	Support Activities	الأنشطة المساندة
CT	Costing Theories	نظريات التكلفة
ABC	Activities- Based Costing	التكلفة المبنية على الأنشطة
CAS	Competitive Advantage Strategy	استراتيجيات الميزة التنافسية
SCM	Strategy Cost Management	إدارة التكلفة الإستراتيجية
JIT	Just in Time Lean Production	الإنتاج في الوقت المحدد
C-P	Cost - Plus	التكلفة المعلاة
CM	Contribution Margin	هامش المساهمة
ECM	Early Cost Management	إدارة التكلفة المبكرة
LCC	Life Cycle Cost	تكلفة دورة حياة المنتج
ABM	Activities-Based Management	الإدارة المبنية على الأنشطة

الملخص باللغة العربية

" أثر التكلفة المستهدفة على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية "

إعداد : علي محمد الغزاوي

إشراف : الأستاذ الدكتور نبيل الحلبي

إن التطور الهائل الذي حدث في العديد من المجالات التقنية والمعلوماتية والإدارية تسبب في زيادة وتيرة المنافسة بين الشركات الصناعية وبخاصة شركات الصناعات الهندسية منها، وجعل إدارتها تبحث عن الطرق والوسائل التي تستطيع من خلالها رفع قدراتها التنافسية لتحقيق لها الميزة التنافسية وزيادة الحصة السوقية.

وتعد التكلفة المستهدفة إحدى طرق زيادة القدرة التنافسية التي عرفتها إدارات الشركات الصناعية في الدول المتقدمة ومارستها بنجاح واستطاعت أن تحقق مركزاً مرموقاً في الأسواق العالمية، ولما كانت الشركات الصناعية الهندسية في الأردن بحاجة إلى مثل هذا النوع من الأساليب بسبب قلة عددها وضعف الإقبال على الاستثمار فيها، ومعاناة هياكلها المالية من ضعف شديد، وتعثر غالبيتها، جاءت هذه الدراسة لبيان أثر التكلفة المستهدفة على تحقيق الميزة التنافسية لهذه الشركات.

تستهدف هذه الدراسة التعرف على أثر التكلفة المستهدفة على تحقيق الميزة التنافسية (الحصة السوقية) في الشركات الصناعية الهندسية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي، من خلال التركيز على أنشطة سلسلة القيمة وتوزيعها إلى أنشطة رئيسية وأنشطة مساندة ودراسة أثر تكلفة كل نشاط على تحقيق الميزة التنافسية، والتوصل إلى نموذج مقترح يأخذ بالاعتبار هذه الأنشطة وما يتفرع عنها حتى تصبح مراكز مسرعة يسهل مراقبتها ومتابعة إنجازها.

ولتحقيق أهداف الدراسة، استخدمت أداة الاستبانة بعد تطويرها وتحكيمها لجمع البيانات الأولية اللازمة لأغراض الدراسة، كما استخدم الباحث المقابلة الشخصية لتدعيم النتائج والتأكد من انسجامها مع النتائج التي حصل عليها من أداة الاستبانة، واستخدم تحليل القوائم المالية والمقابلة الشخصية لإثبات صحة الفرضية المتعلقة بأثر تطبيق التكلفة المستهدفة على قدرة التنبؤ بنسب الفشل المالي لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

قد تم حصر مجتمع الدراسة من خلال مراجعة الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المسجلة في بورصة عمان والبالغ عددها 93 شركة، ووجد أن عدد الشركات الصناعية الهندسية المساهمة العامة الأردنية ست شركات فقط، ونسبتها 6.5%، وهي الشركات التي شملتها عينة الدراسة بشكل شامل، وتم إخضاع بياناتها إلى الاختبارات الإحصائية لتحقيق أهداف الدراسة، واختبار فرضياتها.

وبتحليل إجابات فقرات الإستبانة والمقابلة الشخصية، وجد بأن معظم المشاركين اتفقوا على وجود أثر لتطبيق التكلفة المستهدفة على تحقيق الميزة التنافسية في شركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية وبنسب متفاوتة بين تكاليف أنشطة سلسلة القيمة، وأن العلاقة بين تكاليف الأنشطة والميزة التنافسية علاقة عكسية، بحيث يلقي على عاتق متخذي القرارات الاقتصادية، إما التركيز على خفض تكاليف الأنشطة أو زيادة مستوى إنتاجية هذه الأنشطة.

كما توصل الباحث إلى العديد من النتائج الأخرى المهمة والتي تمثلت بأن شركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية تواجه صعوبة في التنبؤ بقدرتها على الاستمرارية، وتوجد علاقة بين تطبيق التكلفة المستهدفة والقدرة على التنبؤ بنسب الفشل المالي لهذه الشركات.

وقدم الباحث بعض التوصيات التي يمكن لشركات الصناعات الهندسية بشكل خاص والشركات الصناعية بـ^ف عام الالتزام بها لتحقيق الميزة التنافسية وزيادة الحصة السوقية، والتي تمثلت في تطبيق التكلفة المستهدفة منذ بداية التأسيس لتتمكن من مواجهة المنافسة، واعتماد أنشطة سلسلة القيمة لتحديد تكلفة كل نشاط بشكل منفصل ومقارنته مع القيمة المضافة، وكذلك إدخال بعض أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة مثل ABC و JIT وتكلفة (كايزن) لتحسين جودة المنتجات وخفض تكاليفها، كما يجب التركيز على العاملين والاهتمام بتدريبهم وزرع الانتماء والولاء في نفوسهم لرفع الكفاءة الإنتاجية.

الملخص باللغة الإنجليزية

**“The Impact of Target Costing on Achieving Competitive Advantage
for Public Jordanian Industrial Engineering Corporations”**

By : Ali Mohamed Al-Ghazawi

Supervised by : Prof. Dr. Nabil Al-Halabi

As a result of the increasing competition among industrial corporations, because of the rapid developments in various fields especially in information, communication technology, and management, these corporations were forced to acquire the tools that enable them to raise their competitiveness. This study, therefore, aimed to demonstrate the impact of target costing on achieving competitive advantage for these corporations in order to reach a proposed model, considering the impact of the cost of value chain activities to monitor, follow-up, and carry out these activities to enhance managers abilities to make sound decisions that help raise their corporations edge of competition.

In order to achieve the goals of this study and to collect the data necessary to test the hypotheses, the researcher used various tools, such as questionnaire, personal interview and financial statements to gather data from a sample study.

The study population was limited to the 93 public Jordanian industrial corporations listed in the Amman Stock Exchange, It was found that the number of public Jordanian industrial engineering corporations was only six, which represents 6.5% of the total,

These six corporations were covered by the study sample in a comprehensive manner, statistical tests were carried out on them to achieve the objectives of the study and testing of the hypotheses. By analyzing the responses of the questionnaire and the interview items, most of the study subject agreed that applying target costing is important to achieve competitiveness, and that competitive advantage has an inverse relationship with activities costs, which in turn, urge decision makers to either increase the level of productivity or reduce their costs.

Drawing on the above results, this study recommended that corporations adhere to a number of procedures to achieve competitive advantage and increase their market share. These procedures include implementing target costing from the start, adopting value chain activities to identify the cost of each activity individually and compare it with the added value. In addition to this, it the researcher advised introducing modern Managerial Accounting methods, such as ABC, JIT and (Kaizen) cost can improve products quality. Finally, corporations focus on training human resources and fostering loyalty in them to boost their productivity potentialities.

الفصل الأول

المقدمة

تمهيد

تعدّ التطورات التي حدثت في الصناعة ووسائل الإنتاج وطرق النقل والاتصالات ونظم المعلومات في العقود الماضية، وخاصةً بعد الثورة الصناعية، تطورات هائلة وسريعة أحدثت تقارباً بين الدول وحدت من تباعد المسافات وأسهمت في رفع وتيرة المنافسة العالمية، حيث يمكن وصفها بأنها مواجهة حقيقية مع الآخرين، الذين يعملون في نفس القطاع وينتجون منتجات شبيهة أو بديلة ويستخدمون نفس قنوات التوزيع، ولا يوجد ما يجعلهم محصورين في منطقة محددة أو في دولة معينة، وعليهم أن يبحثوا باستمرار عن أسواق ووسائل جديدة للمنافسة، وينافسون باستخدام استراتيجيات عالمية (Jonson, et. al, 2006, p87).

وقد اتفق الباحثون على أن كسب الميزة التنافسية يعبر عن نجاح إستراتيجيات الأعمال المطبقة في الشركة في حين اختلفوا على ركائز الميزة التنافسية، فهي عند (Porter, 1998) تعتمد الوحدة الاقتصادية لتحقيق الميزة التنافسية (Competitive Advantage) على ثلاثة أنواع من الاستراتيجيات وهي: استراتيجية قيادة التكلفة Cost Focus Strategy، واستراتيجية التمايز Differentiation Strategy، واستراتيجية التركيز Focus Strategy. ويتم التعرف على تحقيق الميزة التنافسية إما من خلال الحصة السوقية أو التفوق بالأداء وتوفير سلعة ذات جودة عالية (التكريتي، 2007، ص353).

ويبين باحثون آخرون أن الميزة التنافسية تعتمد على ست ركائز، هي: قيادة التكلفة والتمايز والنمو والتحالفات والإبداع، وتحسين الكفاءة الداخلية، وتوجه الزبون (Turban, et. al, 1999) وهناك رأي ثالث ينادي باعتبار الميزة التنافسية تعتمد على أربعة جوانب، هي: الكفاءة والجودة والإبداع والاستجابة للزبون (Hill & Jones, 2001, p109). أما الرأي الرابع فقد ذكر ثلاثة جوانب يمكن تحقيق الميزة التنافسية عن طريقها، وهي خصائص المنتج بما فيها التكلفة المنخفضة والخبرة والحماية من ردود فعل المنافسين وتهديداتهم (Thompson & Strickland, 2003, p150). أما الرأي الخامس فقد ذكر أنه يمكن تحقيقها عن طريق استراتيجيات التسعير أو استراتيجيات التمايز أو الجمع بينهما، وتكون معياراً في الصناعة (Jonson, et. al, 2006, p253).

ويمكن القول: أنّ الباحثين متفقون على أن استراتيجية خفض التكلفة هي إحدى الاستراتيجيات المتبعة في تحقيق الميزة التنافسية، ويمكن تحقيقها من خلال إدارة التكلفة عن طريق عدة طرق منها طريقة التكلفة المستهدفة (Target costing) التي تُستخدم في تسعير المنتجات على أساس منهج الأسعار التنافسية للمنتج بين المنافسين، وعلى إدراك وفهم العميل للمزايا النسبية التي يقدمها المنتج ويكون العميل على استعداد لدفع المقابل الحقيقي لهذا المنتج، السعر المستهدف (Target Price).

وعلى المنافسين إذا أرادوا تحقيق الميزة التنافسية عن طريق التكلفة المستهدفة، التي تعدّ إحدى استراتيجيات إدارة التكلفة تكريس الجهود لتلبية رغبات ومتطلبات العملاء، وتوفير مزايا منتج ضمن سعر، يكونون مستعدين لدفعه مرتباً بما يستطيع المنتج تزويد العملاء به، وذا جودة بأقل الأسعار، مع المحافظة على مستوى أرباح مرضية، والوعي للمنافسين المحتملين الذين ربما يزودون العملاء بمنتج ذي سعر أقل وجودة أفضل (Leonard, 2005, p200).

وتقاس التكلفة المستهدفة طبقاً لما استقر عليه الفكر المحاسبيّ بخضم هامش الربح المستهدف من السعر المستهدف، وتمثل التكلفة المستهدفة جوهر تحديد المقايسة الخاصة بتكاليف إنتاج المنتج، كما تمثل المدخل³ لخفض تكاليف الأنشطة في سلسلة القيمة (Maher, et. Al, 2006, p400).

ويعدّ تحليل سلسلة القيمة (Value chain analysis) أداةً من الأدوات التي تستخدم في إجراء التحليل التنظيمي الداخلي، بطريقة منظمة للأنشطة التي تؤديها الشركة في سبيل إنتاج المنتج وكيفية تفاعلها مع بعضها بعضاً، و تقسم إلى مجموعة من الأنشطة المترابطة والمتفاعلة في سبيل تقديم جزء من القيمة الإجمالية للمنتج المقدم للعميل، ومن جانب آخر تسهم في تحقيق أرباح الشركة (رشيد وجلاب، 2008، ص 150).

ويعتمد تسعير المنتجات عند تطبيق التكلفة المستهدفة على رؤية غير تقليدية لمحاسبة التكاليف، إذ يحدد سعر بيع المنتجات على أساس ظروف السوق التنافسية، وهذا يعني أن تسعير المنتجات خارج عن نطاق تحكم الشركة وتبعاً لتوجهات السوق (Market-Driven) ويختلف سعر البيع التنافسي عن سعر البيع العادي، ويتم تحديد التكلفة المستهدفة من خلال سعر البيع التنافسي، لذلك فإن التكلفة المستهدفة تختلف عن التكلفة الفعلية للإنتاج (باسيلي، 2007، ص 30).

ويجب أن تكون التكلفة المستهدفة أقل من التكلفة الفعلية لإنتاج المنتج، وتكون مهمة الإدارة تخفيض تكاليفها الفعلية إلى الحد الذي يسمح لها بإنتاج المنتج بالتكلفة المستهدفة، فإن لم تستطع الوصول إليها عن طريق تطبيق هندسة القيمة

فإن ذلك سيكون على حساب العائد الذي تتوقع الحصول عليه؛ لأن السعر التنافسي لا يمكن التحكم به لارتباطه بالمنافسة في السوق وقابلية العملاء له، وبذلك يكون أمام الشركة أن تضحي بجزء من العائد يعادل الجزء الذي فشلت في تخفيضه حتى الوصول إلى التكلفة المستهدفة لتحافظ على جودة المنتج (باسيلي، 2007، ص31).

وتستخدم هندسة القيمة (Value Engineering) كطريقة لتقييم جميع الأنشطة الواردة في سلسلة القيمة، وتعد⁴ ذلك عن طريق فريق من المديرين العاملين في الشركة، وتهدف إلى خفض التكاليف آخذة بعين الاعتبار تحسين الجودة والتوفير في المواد والجهد المبذول، مع الحرص على تلبية رغبات العملاء، وأساس عمل الفريق هو التركيز على التمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة والاقتصار على الأنشطة التي تضيف قيمة مع المحافظة على مزايا المنتج ورغبات العملاء لخفض تكاليف المنتج والوصول إلى حد التكلفة المستهدفة المحددة بناءً على الأسواق التنافسية (Horngren, et. al, 2009, p462).

وتعدّ هندسة القيمة خطوة مهمة في نجاح تطوير المنتج وتشمل بحثاً دراسياً قائماً على مشاركة تطبيقية متنوعة المصادر والطرق مما يؤدي إلى زيادة وظائفية المنتج أو تخفيض تكلفته، ويتم ذلك عن طريق فرق تستخدم أدوات متنوعة الحلول مثل العصف الذهني (Brainstorming) وكذلك تستخدم أدوات هندسية (Engineering tools) والهدف من ذلك تحسين معدلات إنجاز تكلفة المنتج معتمدة على عدة عوامل مثل المصدقية (Reliability) والتوافق (Conformance) وشديد التحمل (Durability) ويكون الهدف الرئيس لهندسة القيمة خفض التكلفة (Barfield and Raiborn, 2003, p720).

ويتطلب نجاح هندسة القيمة دعماً من الإدارة العليا بتأهيل هيئة العاملين لإدارة الدراسات التي تسهم في تحقيق النجاح المطلوب لهندسة القيمة، وذلك عن طريق استعداد المديرين لدعم وتدريب العاملين على طرق تحقيق القيمة وتنظيم برامجها؛ لتحقيق منافع من هندسة القيمة، كما يمكن وصف هندسة القيمة بأنها عملية لوصف العمليات غير الكاملة وتوصيلها إلى فريق هندسة القيمة لعمل اللازم وتحسين قيمة المنتجات والعمليات، والوصول إلى الأهداف المطلوبة والمحددة من قبل الإدارة العليا (Hwaiyu, 2004, p60).

ومما تقدم يتضح أثر التكلفة المستهدفة على مدى الحاجة إلى تحسين المنتج ومواصفاته، وتعديل طرق التشغيل، وتبسيط تصميم المنتج لأغراض تحسين جودة المنتج، وتلبية رغبات العملاء، ولذلك سوف تتعامل هذه الخطة البحثية مع أثر التكلفة المستهدفة على تحقيق الميزة

التنافسية ، تمهيداً لاختباره على عينة من الشركات المساهمة العامة الأردنية العاملة في قطاع الصناعات الهندسية.

2-1 مشكلة الدراسة

تبلغ نسبة عدد الشركات المساهمة العامة الأردنية العاملة في قطاع الصناعات الهندسية أقل من 7% من مجموع الشركات الصناعية في الأردن، كما أن متوسط العائد السنوي على حقوق الملكية لإحدى شركات الصناعات الهندسية لأربع سنوات ماضية يعادل 1.8%، وبلغ متوسط عائدها على الموجودات لنفس الفترة 0.6% وإذا ما قورنت هذه النسب مقارنة مع أي قطاع من القطاعات الأخرى فإنها تبدو ضئيلة جداً، كما تشير القوائم المالية المنشورة عن بعض شركات الصناعات الهندسية وجود خسائر متراكمة من عدة سنوات (النشرات الإحصائية لبورصة عمان، 2010)، مما يدل على وجود خلل في الهياكل المالية والإدارية لهذه الشركات، ومن أسباب هذا الخلل ضعف قدرتها التنافسية في الأسواق وعدم قدرة هذه الشركات على تقديم منتجات ذات أسعار مناسبة تتناسب مع المنافع التي يمكن أن يحصل عليها العميل من المنتج أو الخدمة (الرأي ، العدد 14235، تاريخ 2009/10/1).

إنّ حدة المنافسة التي تواجهها الشركات الوطنية من الشركات العالمية بسبب تميز الأخيرة في استخدام الوسائل الإدارية الحديثة، وطرق التسعير المثالية، وأساليب خفض التكاليف لتحقيق الميزة التنافسية يعدّ كل واحد من هذه الأسباب دافعاً للشركات الوطنية باتجاه استخدام كل وسيلة في سبيل رفع قدرتها التنافسية، وإدراك التطورات الهائلة التي طرأت على طبيعة العمليات الإنتاجية، ونجاح الإدارة في استخدام أهم استراتيجيات التنافس 6 التكلفة أو تحسين مزايا المنتج عن طريق رفع كفاءة العمليات الإنتاجية.

وبالتالي فإن مشكلة هذه الدراسة، تتمثل في قياس أثر التكلفة المستهدفة على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية، ومدى إسهامها في تطوير أدائها بهدف دعم الاقتصاد الأردني.

3-1 عناصر المشكلة:

في ضوء المشكلة، فإن الدراسة تحاول الإجابة عن الأسئلة التالية :

السؤال الرئيس الأول:

ما هو أثر تكلفة الأنشطة الرئيسة على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية؟

تتفرع عنه الأسئلة التالية:

- 1- ما هو أثر تكلفة نشاط التصميم على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية؟
- 2- ما هو أثر تكلفة نشاط الإمداد الداخلي على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية؟
- 3- ما هو أثر تكلفة نشاط العمليات الإنتاجية على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية؟
- 4- ما هو أثر تكلفة نشاط الإمداد الخارجي على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية؟
- 5- ما هو أثر تكلفة نشاط البيع والتسويق على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات اله 7 المساهمة العامة الأردنية؟
- 6- ما هو أثر تكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية؟

السؤال الرئيس الثاني:

ما هو أثر تكلفة الأنشطة المساندة على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية؟

تتفرع عنه الأسئلة التالية:

- 1- ما هو أثر تكلفة نشاط البنية التحتية (الإدارة العامة والمحاسبة وحل النزاعات القانونية) على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية؟
- 2- ما هو أثر تكلفة نشاط الموارد البشرية على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية؟
- 3- ما هو أثر تكلفة نشاط التطور التقني على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية؟
- 4- ما هو أثر تكلفة نشاط إدارة المشتريات على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية؟

السؤال الرئيس الثالث:

هل توجد علاقة بين تطبيق التكلفة المستهدفة والقدرة على التنبؤ بالفشل المالي لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية؟

4-1 أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيس لهذه الدراسة في وضع التوصيات المناسبة لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة بشكل خاص وباقي الشركات بشكل عام، والمتعلقة بإجراءات تطبيق التكلفة المستهدفة وعلاقتها بالميزة التنافسية والاستمرارية.

ويمكن تفصيل الهدف الرئيس لهذه الدراسة، بالأهداف الفرعية التالية:

- 1- التعريف بالتكلفة المستهدفة، كما وردت في الفكر المحاسبي، وكيفية قياسها وتطبيقها، وأثرها على عمليات اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- 2- التعرف على أنشطة سلسلة القيمة، واقتراح نموذج لها في شركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.
- 3- بيان دور هندسة القيمة في تطبيق التكلفة المستهدفة، والتعرف على مراحل هندسة القيمة كما وردت في الفكر المحاسبي.
- 4- بيان أهم العوامل المؤثرة على إدارة التكلفة وتكاليف أنشطة سلسلة القيمة والميزة التنافسية.
- 5- توضيح الميزة التنافسية وعلاقتها بالتكلفة المستهدفة، وتحديد مصادر بنائها.
- 6- بيان مدى إسهام التكلفة المستهدفة في تحقيق الاستمرارية والسيطرة في السوق لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

5-1 أهمية الدراسة

تكتسب الدراسة أهمية نتيجة وجود منافسة شديدة بين قطاعات الصناعات الهندسية في جميع دول العالم، ويعد الأردن بحكم موقعه في قلب العالم العربي إحدى الدول التي يجب أن تلعب دوراً مهماً في تقديم منتجات على مستوى المنطقة.

تتجلى أهمية الدراسة فيما يلي:

- 1- تزويد شركات قطاع الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية، بقاعدة بيانات عن إدارة التكلفة وآليات مواجهة المنافسة العالمية التي تواجهها هذه الشركات.
- 2- إبراز حدود وآلية عمل تطبيق التكلفة المستهدفة في شركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية، وعلاقتها بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
- 3- التعرف على المشكلات التي تواجه العمليات الإنتاجية، وأثرها في إدارة التكلفة في شركات الصناعات الهندسية لدعم الاقتصاد الأردني.
- 4- بيان قدرات وإمكانات شركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية على تحقيق ميزة تنافسية عن طريق تطبيق التكلفة المستهدفة، وتعريفها بالتطبيقات المتعلقة بهندسة القيمة.
- 5- بيان أهمية التكلفة المستهدفة، وكيفية توافر الخصائص التي تميز شركات الصناعات الهندسية وتمكنها من الاستمرارية والسيطرة في السوق الأردنية والأسواق المجاورة.

6-1 فرضيات الدراسة

H 01 : الفرضية الأولى

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة الأنشطة الرئيسية على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.
تتفرع عنها ست فرضيات كالتالي:

- 1- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة نشاط التصميم على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الـ 10 الهندسية المساهمة العامة الأردنية.
- 2- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة نشاط الإمداد الداخلي على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.
- 3- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة نشاط العمليات الإنتاجية على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.
- 4- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة نشاط الإمداد الخارجي على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

5- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة نشاط البيع والتسويق على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

6- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

H 02 : الفرضية الثانية

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة الأنشطة المساندة على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

تتفرع عنها أربع فرضيات كالتالية:

1- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة نشاط البنية التحتية (الإدارة العامة، المحاسبة، حل النزاعات القانونية) على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

2- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة نشاط الموارد البشرية على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

3- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة نشاط التطور التقني على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

4- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة نشاط إدارة المشتريات على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

H 03 : الفرضية الثالثة

لا توجد علاقة بين تطبيق التكلفة المستهدفة والقدرة على التنبؤ بالفشل المالي لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

7-1 تعريف المصطلحات المستخدمة

شركات قطاع الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية:

وهي مجموعة الشركات الصناعية المساهمة العامة التي تعمل في قطاع الصناعات الهندسية في الأردن والمدرجة في سوق عمان المالي، وتصمم منتجاتها والعمليات الإنتاجية فيها على أساس هندسي متطابق، مثل صناعة السيارات والمعدات والإلكترونيات والكهربائيات وأجهزة الكمبيوتر.

الميزة التنافسية: Competitive Advantage هي عبارة عن الموقع الفريد أو المميز الذي تتبوأه المنظمة في السوق مقارنة مع موقع منافسيها من خلال استغلال وتوظيف الموارد المتاحة لها، وتستطيع أن تؤدي إلى تحقيق التفوق والأفضلية على المنافسين، وينعكس ذلك على كفاءة وأداء الشركة وأنشطتها المختلفة، ويمكن التعبير عنها من خلال زيادة الحصة السوقية، أو التفوق بالأداء للمحافظة على العملاء السابقين واستقطاب عملاء جدد.

السعر التنافسي: Competitive price

هو السعر المقدر للمنتج المبني على دراسة السوق أو حاجة العميل إلى المنتج، ويكون العملاء على استعداد لدفعه مقابل الحصول على المنتج، ويرتبط ذلك بفهم العملاء لقيمة هذا المنتج، ورد فعل المنافسين.

هامش الربح التنافسي: Competitive Contribution profit

وهو معدل العائد على الاستثمار (Target ROI) الذي تطمح الشركة إلى تحقيقه من بيع المنتج إلى العملاء، والمبني على أساس دراسة السوق والمنافسة، ويعتمد كذلك على نوع القطاع الذي تعمل فيه الشركة.

التكلفة المستهدفة: Target Costing

هي التكلفة طويلة الأجل المقدرة لإنتاج المنتج (سلعة أو خدمة)، والتي إذا تم تحقيقها يمكن للشركة أن تحقق الدخل المستهدف، وتشتق من خلال خصم هامش الربح المستهدف من السعر المستهدف.

تكلفة الإنتاج: Production Cost

تتكون من تكلفة المواد وأجور العمل والتكاليف الصناعية الأخرى بهدف تحقيق إنتاج منتج محدد، من خلال نظام التكاليف الملائم لطبيعة الصناعة، وطبقاً للأساس المتفق عليه لتحديد تكلفة الإنتاج للأغراض المختلفة. **هندسة القيمة: Value Engineering** هي طريقة لتنظيم جهود فريق مكون من أعضاء عاملين في الشركة، والهدف منه تحليل وظائف إنتاج المنتج، وربطها بالأهداف لإنجاز الوظيفة المحددة بأقل تكلفة ممكنة، ويستخدم مفهوم هندسة القيمة لیساعد في خفض تكاليف الإنتاج من خلال إعادة تصميم المنتج والعمليات الإنتاجية، وتعد طريقة من الطرق التي تستخدم في تخطيط التكلفة، وضبطها لأغراض خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

سلسلة القيمة: Value Chain

يتألف نموذج سلسلة القيمة من مجموعة من الأنشطة المتتابعة والمتناسقة، وتضيف هذه الأنشطة قيمة تدريجية إلى المنتج، وتكون مخرجات كل نشاط هي مدخلات النشاط الذي يليه، وينتج عنها هامش يساوي الفارق بين إيرادات الأنشطة وتكلفتها، ومعرفتها يساعد على تخطيط التكلفة في الأنشطة المختلفة تمهيداً لاستخدام هندسة القيمة.

الأنشطة الرئيسة (الأولية): Primary Activities

هي مجموعة الأنشطة التي تؤدي إلى تشكيل المنتج أو الخدمة، وتسهم في تشكيل المنتج بشكل مباشر، وترتبط ارتباطاً مباشراً بعملية إنتاج وتسويق المنتج.

الأنشطة المساندة: Support Activities

هي مجموعة الأنشطة التي تساند الأنشطة الرئيسة، مثل تزويد المدخلات والتقنيات والموارد البشرية ووظائف البنية التحتية في سبيل دعم الأنشطة الرئيسة، وتمكينها من القيام بمهامها وواجباتها نحو العملية الإنتاجية وغيرها.

نظام الإنتاج في الوقت المحدد: Just in Time Manufacturing

عبارة عن نظام يعتمد على إنتاج كل جزء من أجزاء المنتج في مراكز التشغيل الواقعة على خط الإنتاج في نفس اللحظة التي يحتاج فيه مركز الإنتاج التالي إليه، ويكون مستعداً لاستلامه، ويعد طلب العميل نقطة إنطلاق كافة العمليات على خط الإنتاج بشكل متتابع ومتناسق بين مراكز ومحطات التشغيل مع ضمان توافر ط 14 ميل وخفض تكاليف التخزين.

الأنشطة التي تضيف قيمة (VA) Value-Added Activities

هي الأنشطة التي تؤدي إلى زيادة قيمة المنتج أو الخدمة بالنسبة للعميل، ويكون العميل مستعداً لدفع مقابل هذه الأنشطة وراغب في الحصول عليها، كما أن حذف هذه الأنشطة يؤدي إلى خفض المنافع التي يتوقع العميل الحصول عليها من المنتج أو الخدمة.

الأنشطة التي لا تضيف قيمة (NVA) Non Value-Added Activities

هي تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى المنتج أو الخدمة بالنسبة للعميل مقابل الوقت والجهد المنفق عليها، وإذا حذفت لا تؤدي إلى خفض منافع العميل ورفضه المنتج أو الخدمة، وهي غير ضرورية من وجهة نظره.

تكاليف دورة حياة المنتج Product-Life Cycle Costs

هي عملية تقدير وتجميع تكاليف المنتج كاملة في كل مرحلة يمر بها المنتج طيلة حياته بهدف تحديد وتقدير ربحية المنتجات وأهمية التكاليف البيئية ومحاولة تخفيض التكاليف خلال مرحلة تقييم المنتج والعمليات من أجل رقابة وإدارة التكلفة.

8-1 محددات الدراسة:

يمكن توضيح محددات الدراسة بالعوامل الآتية:

- 1- ستقتصر هذه الدراسة على شركات قطاع الصناعات الهندسية، لإثبات منفعة معلومات التكلفة المستهدفة بكافة عناصرها على تحقيق الميزة التنافسية لها.
- 2- ستقتصر هذه الدراسة على تطبيق التكلفة المستهدفة، كأحد أساليب إدارة التكلفة ، دون دراسة الأساليب الأخرى، مثل 3 Sigma ، 6 Sigma ، Throughput Cost.
- 3- تعتمد نتائج الدراسة على دقة الوثائق التي استخدمت في هذه الدراسة.
- 4- تعتمد نتائج الدراسة على الإجراءات التي اتبعتها الباحثة والأدوات التي اعتمدها، ومقدرته على جمع البيانات وتحليلها لأهمية دوره في ذلك.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات ذات الصلة

الإطار النظري

المبحث الأول : التكلفة المستهدفة

المبحث الثاني : سلسلة القيمة

المبحث الثالث : هندسة القيمة

المبحث الرابع : المتغيرات المتعلقة بالميزة التنافسية وسلسلة القيمة

المبحث الخامس : الميزة التنافسية

المبحث السادس : الدراسات ذات الصلة

المقدمة

تُعدّ محاسبة التكاليف بقياس وتسجيل وعرض البيانات والمعلومات المتعلقة بتكاليف الإنتاج أو تقديم خدمة، كونها مصدراً مهماً لمعلومات التكلفة، وقد زاد الإهتمام بها لأغراض الرقابة وضبط التكاليف بسبب تزايد وتسارع حدة المنافسة العالمية، وقد اهتمت إدارات الشركات الصناعية بشكل خاص والشركات الخدمائية بشكل عام بمحاسبة التكاليف، لمواكبة التطورات التي حدثت في سبيل قياس التكلفة والرقابة عليها، ليؤدي هذا الإهتمام إلى رفع قدرتها التنافسية وتحقيق مركز مهم في الأسواق العالمية والمحلية، مما جعل بيانات التكلفة من أكثر البيانات التي يركز عليها المدبرون في اتخاذ قراراتهم الرشيدة (Maher, et. al, 2006, p6).

ويعتمد تحديد صافي الدخل للشركة على كيفية قياس التكاليف وإدارتها والرقابة عليها، كما أن صافي الدخل يقيس مدى نجاح الإدارة في تحقيق أهدافها ومقدرتها على الإستمرار في المستقبل، والتنبؤ بالأرباح المستقبلية، ومدى مقدرتها على اتخاذ القرارات المناسبة المتعلقة بتسعير المنتجات والتكلفة والمصاريف، وكيفية استغلالها للطاقة المتاحة، وتوجيه الموارد نحو تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح (Morse, et. Al, 2003, p125).

وتُعدّ بيانات التكلفة أحد مصادر البيانات التي تعتمد عليها المحاسبة الإدارية، ويمكنها توفير معلومات مالية وغير مالية للإدارة على شكل تقارير دورية تستخدم في عملية اتخاذ القرارات، وكذلك تحديد حجم المبيعات وتسعير المنتجات والاختيار بين البدائل المختلفة، وممارسة الرقابة على التكلفة، والهدف يرتبط باستغلال الموارد وتحقيق العائد المرغوب فيه، وبذلك توفر المحاسبة معلومات مهمة للإدارة (18 ر، 2008، ص7).

وتزود أنظمة محاسبة التكاليف المدبرين بمعلومات مفيدة لأغراض التخطيط والرقابة، وتتصف هذه المعلومات بأنها دقيقة ومضبوطة، وهي التركيز الأولى لمحاسبة التكاليف التي تقوم بتجميع تكلفة المنتج المكونة من مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة (Factory overhead) لتحديد تكلفة المنتجات، وتساعد معلومات التكلفة المدبرين في وضع الأسعار والرقابة على العمليات التشغيلية وتحضير القوائم المالية، كما أن نظام محاسبة التكاليف تسهم في تحسين العمليات المتعلقة بالرقابة في كل قسم أو عملية تشغيلية (Reeve, et.al, 2007, p831).

وتعد تقارير تكلفة الإنتاج أحد مصادر المعلومات التي تستخدم من قبل المديرين ليس فقط في الرقابة وتحسين العمليات التشغيلية، وإنما توفر معلومات وتفصيل تستخدم في حل بعض المشاكل واستغلال بعض الفرص المناسبة، بسبب التفاصيل الدقيقة التي توفرها تقارير التكلفة عن المواد المباشرة والتكاليف التحويلية (أجور العمل المباشرة والتكاليف غير المباشرة) التي تتكون منها تكلفة المنتج وأثر ذلك على تحديد تكلفة الوحدة المنتجة (Horngren, et. al, 2009, p489).

واستخدمت العديد من أساليب إدارة التكلفة لتحقيق الكفاءة والفعالية في إنتاج المنتج، ومن هذه الأساليب التكلفة المستهدفة التي تعتمد على دراسة الطلب في السوق والمنافسة بهدف تحديد سعر البيع المتوقع مستقبلاً، ودور محاسبة التكاليف في توافر معلومات عن التكلفة الجارية للمنتج وما يجب التعديل عليها للتوصل إلى منتج ذي تكلفة مقبولة في السوق، بحيث يكون المنتج مقبولاً من قبل العميل من حيث السعر والمزايا المتوفرة في المنتج (Reeve, et. al, 2007, p1113).

1-2 المبحث الأول:

التكلفة المستهدفة Target Costing

يهدف هذا المبحث إلى التعريف بمفهوم التكلفة المستهدفة وكيفية قياسها وتطبيقها، وأثرها على عمليات اتخاذ القرارات الاقتصادية وبخاصة قرارات التسعير، والتعرف على أهم العناصر والمفاهيم المرتبطة بها، وبيان المزايا والعيوب الناتجة عن تطبيقها. وتُعرف التكلفة المستهدفة، بأنها عملية تحديد أعلى تكلفة مسموح بها لإنتاج المنتج الجديد، وتستطيع الشركة تحقيق أرباح من تصنيعه وتوزيعه، وتحسب تكلفة المنتج مبدئياً على أساس أسعار السوق التنافسية أو السعر المقابل لرغبة العميل في منتج محدد، ويخصم منه العائد المطلوب لتحديد التكلفة المستهدفة (Garrison & Noreon, 2011, P834).

وقد عرف آخرون التكلفة المستهدفة بأنها أداة من أدوات إدارة التكلفة، وتستخدم من قبل المخططين خلال فترة تصميم العمليات والإنتاج، وهدفها خفض تكاليف التصنيع في الفترة المستقبلية، كما أنها تمثل توجه العميل فيما يخص السعر والجودة المطلوبين، وتحدد المتطلبات الوظيفية للمنتج المحددة بواسطة العميل (Kaplan & Atkinson, 2006, p224).

وهناك من عرفها بأنها تكلفة المنتج على المدى الطويل الذي تنتجه الشركة على أن تكون الشركة قادرة على دخول السوق بالمنتج والبقاء فيه، ومنافسة المنافسين بنجاح (Hilton, 1999, P638)؛ وكذلك يمكن تعريفها على أنها منهج نظامي لوضع أهداف تكلفة المنتج أساساً على معايير السوق، وتبدأ تحديد التكلفة المستهدفة من العملاء المعروفين لحساب سعر البيع المقبول للمنتج، وي طرح سعر البيع المستهدف من الربح المستهدف 20 ول على التكلفة المستهدفة التي يجب أن ينتج بها المنتج (Maher and et. al, 2006, P400).

يرى الباحث بأن التكلفة المستهدفة مهما اختلف تعريفها، فإن تحديدها وأهدافها ثابتة، وتعدّ عملية تحديدها هي المرحلة الأولى التي تسبق التطبيق، كما أن هذا الأسلوب قد يكون مصحوباً بتطبيقات أخرى لخفض التكلفة، كما سيذكر لاحقاً، وبما أن التكلفة المستهدفة تتأثر بسعر السوق، لذا سوف نبيّن فيما يلي طرق التسعير المختلفة.

1-1-2 التسعير: Pricing

يعتمد التسعير أساساً على عملية العرض والطلب على المنتج أو الخدمة في السوق التنافسي، والطلب يخضع إلى رغبات العملاء ومدى استعدادهم لشراء المنتج أو الخدمة بسعر يعادل المزايا المتوقعة الحصول عليها من المنتج أو الخدمة، ويجب أن تكون هذه المزايا مقبولة لدى العملاء ولديهم الرغبة في الحصول عليها، ويمكن تحديد ذلك في السؤالين التاليين:

1- ماذا يريد العملاء من المنتج أو الخدمة؟

2- ما هو السعر الذي سيدفعونه مقابل الحصول على المنتج أو الخدمة؟

وعلى المنتج أن يكون قادراً على ربط الإجابة عن هذين السؤالين بقدرته على تزويد العملاء بمنتج أو خدمة ذي جدوى مقبولة وبأقل الأسعار، مع المحافظة على قدرته على تحقيق أرباح مرضية أو مقبولة، كما يجب على المنتج معرفة منافسيه في السوق وقدراتهم على تزويد العملاء بالمنتجات أو الخدمات بأقل الأسعار وبأفضل جودة، مع معرفة احتمالية استبدال العميل الماضي للمنتج الحالي (Leonard, 2005, p200).

2-1-2 أهداف التسعير: Pricing objectives تتعدد أهداف التسعير التي يمكن أن تكون منطلقاً لوضع سعر المنتج أو الخدمة، وتتحدد بمدى اعتماد الشركة على استراتيجية الأعمال التي تتطابق مع سياسة التسعير في الشركة، ويمكن تحديد أهداف التسعير بما يلي: (Gorchels, 2003, p171).

1- المحافظة على مركز سعر منخفض بصورة مستمرة.

- 2- المحافظة على مركز قيادة السعر.
- 3- تخفيض المنافسة.
- 4- تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح في المدى القصير.
- 5- تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح في المدى الطويل.
- 6- زيادة الحصة السوقية.
- 7- استقرار السوق.
- 8- تمرير البنود الضعيفة (تسويق البنود ضعيفة الطلب).
- 9- تجنب الخلل الحكومي (معوقات تواجه تسويق المنتج).
- 10- الإبقاء على القنوات المفيدة.
- 11- بناء حركة تجارية.
- 12- توضيح صورة المنتج أو الشركة.

ويعد الإطار المفاهيمي الذي يحدد وينتج استراتيجيات التسعير في الشركة، مرتكزاً أساسياً على فهم بعض العوامل التي لها علاقة بالمنتج والعميل والسوق، وتعتمد عليها قرارات التسعير التي تتأثر بالطلب والعرض المتوقعين، وهناك ثلاثة عوامل رئيسة تؤثر على الطلب والعرض وهي (Horngren, et. al, 2009, p422):

1- العملاء Customers

يتأثر السعر بطبيعته بالطلب على المنتج من قبل العملاء، وكلما زاد الطلب على المنتج فذلك يعني أن السعر مقبول من قبل العملاء مقابل ما يحصلون عليه من المنتج من مزايا ومنافع، ولذلك لا بد للشركة أن تلجأ إلى اختبار قرارات التسعير من وجهة نظر العملاء، فعندما يكون سعر المنتج مرتفعاً فإن العملاء يرفضون الإقبال على شرائه، ويختارون منتجاً منافساً أو بديلاً آخر يجدون فيه نفس المزايا و المنافع بسعر أقل (Horngren, et. al, 2009, p422).

2- المنافسون Competitors

يجب على الشركة أن تهتم بأعمال منافسيها، ومحاولة الموازنة بين وضع السعر الذي يضمن لها الحصول على طلب كافٍ على منتجاتها، ويضمن لها العائد المناسب، ويكون لها بذلك هدفان:

(أبو نصار، 2010، ص 183-184):

الهدف الأول: ربما يؤثر اختيار منتجات المنافسين أو استبدالها على الطلب على المنتج، وتواجه الشركة قرار تخفيض سعر منتجها؛ لذلك لا بد أن تعمل الشركة على معرفة تقنيات المنافسين وطاقاتهم الإنتاجية وسياساتهم التشغيلية، لتكون قادرة على تقدير تكاليف المنافسين، التي تكون ذات قيمة في وضع الأسعار.

الهدف الثاني: إذا وجدت الشركة، بأنه لا يوجد لها منافسون في الموقع، تستطيع أن تضع أسعاراً عالياً 23 ء فإن قرارات التكلفة والتسعير تتأثر بالتقلبات أو التذبذبات في معدلات التداول المختلفة.

وفي بعض الحالات تكون الشركة ذات تأثير واضح في السوق، وتحدد السعر، وتدعى بواضعة السعر (Price Setter) وحالات أخرى تكون الشركة ليس لها تأثير على السعر ووضعه في السوق وتسمى في هذه الحالة بمتلقية السعر (Price Taker)، ويحدد ذلك طبيعة الشركة وقدرتها على التحكم في السوق.

3- التكاليف Costs

تتأثر الأسعار بتكاليف المنتجات؛ لأن خفض التكلفة سوف يؤثر على السعر، كما أن فهم التكاليف من قبل الشركة، يساعد في وضع سعر المنتج بطريقة تكون أكثر فعالية للعملاء، وله أثر على تعظيم الدخل التشغيلي للشركة؛ لذلك يجب على الإدارة دراسة التكاليف في جميع مراحلها.

كما أن تكلفة المنتج الإجمالية تضع سقفاً لقرارات التسعير، وتعتمد على طريقة الشركة في حساب التكلفة المتغيرة والتكاليف المباشرة، وطريقة تحميل التكاليف الثابتة، مع العلم بأن سقف التكلفة لا يشير أو يقترح السعر المثالي، لكنه يحدد أدنى نقطة يجب على السعر أن لا يتجاوزها، إلا في الحالات التي يكون فيها المنتج قابلاً للتلف أو بطل استعماله، وبالتالي يمكن بيعه بأدنى تكلفة حتى لا يفقد قيمة المخزون أو يحمل الشركة مصاريف مستقبلية (Gorchels, 2003, p172).

يرى الباحث بأن أهداف التسعير المذكورة أعلاه تعتمد أساساً على تكلفة المنتج ومقدار التضحية التي تتوافق مع أهداف الشركة المستقبلية، لأن بعض الأهداف المذكورة أعلاه يمكن أن تؤدي بالشركة إلى التضحية بجزء من أرباحها أو تحقق خسائر لتحقيق أهداف تتماشى مع رسالتها ورؤيتها المستقبلية، ومهما كان الهدف من التسعير، فإن استخدام التكلفة المستهدفة يمكن أن يخدم الإدارة ويساعد في تحقيق أفضل تكلفة للمنتج.

وكذلك فإن التسعير يلقي على كاهل الإدارة مهمة كبيرة، لذلك لا بد من التركيز على التكاليف والأخذ برسبنت²⁴ العملاء وتوجهات المنافسين وقدراتهم عند وضع الأسعار، لأنها مؤثرات مهمة ذات علاقة بالمنافسة والمنافسين في السوق، وتوافر المعلومات بخصوصهم يعدّ من الخطوات المهمة الواجب القيام بها، سواء استخدمت التكلفة المستهدفة أو لم تستخدم من قبل الشركة.

3-1-2 قرارات التسعير قصير الأجل Short Term Pricing Decisions

ترتبط قرارات التسعير في المدى القصير بالعملية التشغيلية لمدة سنة أو أقل، وتختلف عن قرارات التسعير في المدى الطويل، إذ إنّ قرارات التسعير في المدى القصير تحتم على الإدارة أن تركز على استغلال الطاقة الفائضة لدى الشركة، كما أنها ترتبط بالتشغيل لاستغلال الطاقة الإنتاجية بشكل كامل، ويكون السعر عادةً أقل منه في المدى الطويل (Leonard, 2005, p200)، ويمكن اعتبار قرارات التسعير في المدى القصير مرتبطة بطلب العميل الخاص، والتي يجب أن تخضع إلى شروط محددة قبل قبولها، ومن هذه الشروط:

- 1- أن تكون طلبية العميل الخاصة غير مستهدفة أساساً في قرارات التسعير طويلة الأجل.
- 2- أن يغطي قرار التسعير التكلفة المتغيرة، وجزءاً من التكاليف الثابتة.
- 3- ألا تؤثر الطلبية الخاصة على حجم المبيعات المتوقعة.

يرى الباحث بأن طريقة التسعير قصير الأجل لا تنطبق على أسلوب التكلفة المستهدفة، وإنما تنطبق على الطلبيات الخاصة التي تغطي التكلفة المتغيرة وجزءاً من التكلفة الثابتة، وتعدّ طريقة التسعير قصير الأجل، صالحة للمبيعات الاستثنائية أو الإضافية، شريطة أن تراعي الشركة الشروط الواردة أعلاه.

4-1-2 قرارات التسعير طويلة الأجل Long Term Pricing Decisions

تعد استراتيجيات التسعير في المدى الطويل مرتبطة بالتشغيل لمدة تبدأ من سنة إلى خمس سنوات، وقد تصل إلى عشر سنوات، وتعتمد على استمرارية الشركة والتخطيط للمدى الطويل، كما أنها تنتج عن فهم التكاليف والعملاء والمنافسة، وتركز الشركة فيها على تغطية جميع التكاليف، مع مراعاة أنه يجب أن يكون متوسط السعر يزيد على متوسط إجمالي التكاليف للمنتج أو الخدمة حتى تحقق الشركة أرباحاً مرضية، تساعد على البقاء والاستمرارية (Gorchels, 2003, p172).

إن الأسعار التنافسية تعبير عن رد فعل المنافسين لاستراتيجية التسعير، ويجب أن تكون مدروسة بدقة، لأنها تزود بالمقارنة المرجعية (Benchmark) مقابل مقارنة العملاء للسعر، فهي تعبير عن رد فعل المنافسين ، مما جعل هناك العديد من الاعتبارات والتساؤلات التي يجب الإجابة عنها عند وضع السعر (Gorchels,2003, p173). فعند استخدام التكاليف لأغراض التسعير بشكل مستمر ومنتظم، يجب على الشركة أن تراعي أمرين أساسيين وهما (أبو نصار، 2010، ص183):

1- إن التكاليف الثابتة التي كانت غير ملائمة فـي التسعير قصير الأجل، تصبح ملائمة لقرارات التسعير في الأجل الطويل.

2- العائد الذي يجب أن تحققه الشركة في التسعير طويل الأجل، يجب أن يـ 26 مع استثماراتها ومخاطرها في السوق، ولا يكفي أن يتجاوز الإيراد التكلفة المتغيرة فقط.

يرى الباحث أن قرارات التسعير في الأجل الطويل تتوافق مع تطبيق التكلفة المستهدفة التي تهدف إلى تسعير المنتجات لمدة تستمر من 3-5 سنوات، لذا يجب التركيز على كافة التكاليف سواءً متغيرة أو ثابتة مستغلة أو غير مستغلة؛ لأن التكلفة المستهدفة تكون مبنية إما على أساس السوق التنافسي وإما على حاجة العميل إلى المنتج والمزايا المطلوب توافرها فيه، وفي كلا الحالتين سيكون هدف التسعير لمدة لا تقل عن ثلاث سنوات، وبذلك فإن سياسة التسعير المناسبة في الأجل الطويل، تحتم على إدارة الشركة أن تراعي عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالتسعير، أن تختار السعر المستهدف الذي يجب أن يغطي التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، ويحقق الربح المستهدف، ويمكن تحديد ثلاث طرق أساسية لقرارات التسعير في الأجل الطويل.

1- طريقة التكلفة المعلاة Cost-plus Method

تعتمد طريقة التكلفة المعلاة في التسعير طويل الأجل على تحديد التكلفة الإجمالية للمنتج المراد بيعه أو الخدمة المراد تقديمها، ويضاف إلى التكلفة الإجمالية الربح المستهدف المعقول الذي يحدد عن طريق استخدام إدارة الشركة لمعدل مستهدف للعائد على الاستثمار في رأس المال، وفي هذه الحالة على إدارة الشركة ، أن تركز على تغطية تكاليفها المتغيرة والثابتة بالإضافة إلى الربح المستهدف لتحقيق المطلوب (Leonard, 2005, p202, Nick, 2005, p106 & Horngren, 2009, p467)، وتتطلب عملية التسعير في هذه الحالة تقدير حجم المبيعات الذي يستخدم لتحويل إجمالي التكاليف والربح المستهدف إلى حجم المبيعات بالوحدات، ويمكن استخدام طريقة التكلفة المعلاة في ثلاث حالات وهي (Leonard, 2005, p202 and Chen & Chung,2002):

- 1- الصناعات المنظمة على أساس الاتفاقيات الخاصة الخاضعة إلى المفاوضات على أساس نسبة ربح 27 ، إلى التكلفة المعلاة، كما هو الحال في اتفاقيات شركات الدفاع.
- 2- عندما يكون البائع لديه سيطرة على التسعير، مثل صناعة المعدات والمنتجات الصناعية الخاصة.
- 3- عندما تكون هناك آلية اختبار تحدد فيها هيكل التكاليف للشركة، وتكون قيد الدخول إلى سوق تنافسي محدد.

يرى الباحث بأن هذه الطريقة، ذكرت للتعرف عليها، كإحدى طرق التسعير طويل الأجل، ولتمييزها عن طريقة التكلفة المستهدفة في التسعير، لأنها تستخدم في حالات خاصة ، كما ذكر أعلاه، ولا يمكن استخدامها في الظروف العادية، إلا إذا توافرت فيها الحالات السابقة أعلاه، وهي غير متاحة لجميع شركات عينة الدراسة، لأنه من المفترض وجود شركات عينة الدراسة في أسواق تنافسية غير محدودة.

2- طريقة هامش المساهمة **Contribution margin Method** إن طريقة هامش المساهمة في تحديد السعر تعتمد أساساً على فصل التكلفة المتغيرة عن التكلفة الثابتة، وتحدد هذه الطريقة عائد المساهمة للوحدة الواحدة، وتحسب عن طريق سعر الوحدة الواحدة وتكاليفها المتغيرة حسب المعادلة التالية:

$$\text{عائد المساهمة} = \text{سعر بيع الوحدة} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}$$

ويُعدّ عائد المساهمة للوحدة الواحدة هو المقدار من مساهمة الوحدة المباعة الذي يسهم في تغطية التكاليف الثابتة، ويمثل عائد المساهمة الربح الحدي للشركة، لأنه يمثل مقدار الزيادة في أرباح الشركة (أو النقص في ²⁸ الناتج عن زيادة حجم المبيعات بمقدار وحدة واحدة، وبذلك فإن كل وحدة مبيعة تحقق إيراداً يغطي التكاليف المتغيرة للوحدة، وما يزيد على ذلك يسهم في تغطية التكاليف الثابتة وتحقيق الأرباح على أن يستمر مساهمة الوحدات المباعة في تغطية التكاليف الثابتة حتى يتم بيع عدد من الوحدات يغطي التكاليف الثابتة للشركة، وكل وحدة تباع بعد ذلك تحقق ربحاً للشركة (مؤيد وأخرون، 2007، ص 154، التكريتي وأخرون، 2007، ص 211).

يرى الباحث بأن هذه الطريقة في التسعير طويل الأجل، تختلف عن الأسلوب المتبع في التكلفة المستهدفة من حيث تحديد السعر، ولكنها قد تتفق معها في تحديد العائد المستهدف للشركة، والذي سوف يحدد حجم المبيعات بالوحدات، إلا أن سعر المنتج يختلف لاعتماد التكلفة المستهدفة على تقدير السعر من واقع السوق التنافسي، أو طلب العميل لمنتج جديد بمزايا محددة.

3- طريقة التكلفة المستهدفة **Target Costing Method** تعتمد طريقة التكلفة المستهدفة في وضع أسعار المنتج على سعر السوق التنافسي، فمن خلال تحليل السوق وتحديد التكلفة التي تسمح للشركة ببيع المنتج بالسعر التنافسي مع خفض التكاليف وجعلها ممكنة، يمكن للشركة أن تحقق العائد المطلوب (Leonard, 2005, p206). وقد طبق منهج التكلفة المستهدفة في اليابان عام 1970م من قبل شركتي Toyota, Sony، وكان الهدف الأساسي منه السيطرة على التكاليف ووضع الأسعار، وانتقل بعد ذلك إلى الولايات المتحدة عام 1990م، ويعرف الآن هذا الأسلوب في جميع أنحاء العالم (Albrecht, et. al, 2002, p477 & Barfield, et. al, 2003, p719). وتبدأ التكلفة المستهدفة بالتعرف على سعر المنتج في السوق، وثم العمل للعودة إلى التكلفة التي تسمح للشركة أن تحقق العائد المطلوب، إذا استطاعت بيع المنتج بالسعر المحدد على أساس السوق (السعر التنافسي). كما أن التكلفة المستهدفة تعد منهجاً مؤيداً للتخطيط وإدارة التكلفة بصورة مبكرة في مراحل تصميم وتطوير ودوره حياة المنتج، لذلك تعد التكلفة المستهدفة أفضل تطبيق لها عند إنتاج منتج جديد أو خلال تصميم وتطوير المنتج الجديد، في حين إن تأثيرها قليل على تكاليف إنتاج المنتج إذا بدأ إنتاجه، ولكن يمكن استخدامها مع تعديلات المنتج ويصبح استخدامها مهماً وضرورياً (Leonard, 2005, p206).

يرى الباحث، بأن طرق التسعير ومعرفتها ضروري حتى تكون الشركة قادرة على التمييز بين طرق التسعير على المدى الطويل و طرق التسعير على المدى القصير، وتستطيع من خلالها تحديد طريقة التسعير التي يجب اتباعها عند تطبيق التكلفة المستهدفة، كما أن طريقة التسعير المناسبة للتكلفة المستهدفة تحدد التكاليف التي تجب مراعاتها، وتساعد في قياس التكلفة بشكل مناسب لها.

5-1-2 المفاهيم الأساسية للتكلفة المستهدفة **Basic Concepts for Target Costing**

هناك بعض المفاهيم الأساسية المتعلقة بالتكلفة المستهدفة، التي يجب التعرف عليها عند تطبيق أو تبني أسلوب التكلفة المستهدفة، لأنها تبين كيفية التوصل إلى التكلفة المستهدفة، ويجب الأخذ بها ومراعاتها حتى لا تحدث أية انعكاسات عند تطبيقها، والتمكن من تلافي السلبات ومعرفة المحددات، وبالتالي تجنب أي سلوك قد يؤدي إلى نتائج غير مرغوب فيها، وهذه المفاهيم هي كما ذكرها (Leonard, 2005, p206-207):

1- السوق - محرك التكلفة Market - Cost Driven

إن التكلفة الموجهة إلى السوق، قد تكون أكثر أو أقل من التكلفة المستهدفة، ويتطلب ذلك أن تكون الشركة على معرفة كبيرة بالسوق والسعر الذي يكون العميل مستعداً لدفعه مقابل المنتج، ويجب العلم بأن التكلفة المستهدفة في بعض الحالات، قد تكون مع توجهات الشركة، وحالات أخرى ضد توجهاتها، وفي حالات ثالثة تستخدم بعض الشركات التكلفة المستهدفة كسعر افتتاحي في سوق خاص أو محدد، مما يتسبب في خفض الأسعار، ويصبح السعر المنخفض هو السعر الذي يوجه أو يقود التكلفة المستهدفة (Leonard, 2005, p206 & Nick, 2005, p106). وهذه الحالات الثلاث، يستخدم منها حالة واحدة لتحديد سعر السوق عن طريق استخدام النموذج المبسط وهو: سعر السوق المستهدف مطروح منه هامش الربح المستهدف لتنتج عنه التكلفة المستهدفة للمنتج، أما في الحالتين الأخرين، تجب مراعاة توجه السوق عند تطبيق التكلفة المستهدفة للحصول على نتيجة لصالح الشركة (Leonard, 2005, p206).

يرى الباحث بأن تحديد التكلفة المستهدفة المبنية أساساً على السوق والمنافسة تعتمد على حالة السوق ولا قدرة لدي الشركة على التحكم والسيطرة على السعر، لذلك يجب أن تراعي الشركة أية الحالات التي تنطبق على السوق الواجب التعامل معه وتكون حذرة في التعامل مع الحالة الثانية لأنها ضد توجهات الشركة.

2- العميل - محرك تطوير المنتج Customer-Driven Product Development في هذه الحالة يتطلب التركيز على طلب العميل على المنتج بسعر منخفض، ومزايا المنتج والجودة العالية، ويجب أن تؤخذ بالاعتبار قبل الشروع في مراحل تصميم المنتج وتطويره، ويعتمد على استخدام تحليل السوق لتحديد الأمور التالية (Leonard, 2005, p107 & Nick, 2005, p206):

1- ما نوع المنتجات التي يريدها العميل؟

2- ما هي متطلبات الجودة المرغوبة لدى العميل؟

3- كم الثمن الذي يكون العميل مستعداً لدفعه مقابل إبداعات التصميم؟

4- ما هو وقت التسليم المطلوب من قبل العميل؟

يرى الباحث بأن العميل ورغباته وقابلية قبول سعر المنتج مقابل المزايا المتوافرة فيه، تعد أهم نقطة يجب بحثها والتركيز عليها عند تطبيق التكلفة المستهدفة لتستطيع الشركة تحقيق الأهداف المتوقعة، ويمكن الإفادة من تحليل السوق حسب ماورد أعلاه بخاصة طلب العميل للمنتج بمزايا محددة والثمن الذي يكون العميل مستعداً لدفعه (Leonard, 2005, p207).

3-إدارة التكلفة المبكرة Early Cost Management

تعد إدارة التكلفة تعهداً حقيقياً خلال مراحل تخطيط وتصميم وتطوير المنتج، لأن أكثر من 80% من تكاليف المنتج يلتزم بها في أو خلال هذه المراحل، وخفض هذه التكاليف يصبح مكلفاً وصعباً جداً لأن المنتج يكون قد أصبح في حالة الإنتاج، ويتطلب التغيير ثقافة مختلفة وتوجهاً مختلفاً من قبل الإدارة والعاملين لإجراء التعديل، ويكون السؤال المهم ليس: ما هي تكاليف إنتاج المنتج؟ وإنما كم يجب أن تكون تكاليف المنتج؟ (Leonard, 2005, p207).

يرى الباحث بأن إدارة التكلفة المستهدفة تُلقى الضوء على الفترة المناسبة لتطبيق التكلفة المستهدفة وهي الفترة التي تتحمل فيها الشركة أكبر قدر من تكاليف الإنتاج، وهي مرحلة تصميم وتطوير المنتج أي في بداية أعمال الشركة؛ لأن تطبيق التكلفة المستهدفة بعد هذه الفترة يصبح أقل فائدة وأصعب تطبيقاً.

4- فريق العمل الوظيفي Cross - Functional Teams

إن استخدام هذه الطريقة يجب أن يشمل جميع الوظائف في سلسلة التسليم، وهذه الوظائف هي: تصميم المنتج، والهندسة والتصنيع، والشراء، والموردون، والمبيعات، والمحاسبة، وهذه الفرق تتقاسم وتتفاعل فيما بينها، ومعاييرها أن تزيد فهم تصميم المنتج والعمليات في طلب أعضاء منفردين للإسهام في صنع التكلفة المستهدفة (Leonard, 2005, p207).

يرى الباحث بأن استخدام هذه الطريقة يتطلب دعم الإدارة العليا، وإعطاء الفرق صلاحيات كبيرة مع تفويض السلطة لتصبح قراراتها مناسبة ومرتبطة بالتكلفة المستهدفة، وتحتاج إلى خبرات لتحديد الأنشطة وتكليفها بشكل دقيق يخدم تطبيق التكلفة المستهدفة.

2-1-6 تكاليف دورة حياة المنتج Product - Life Cycle Costs إن التركيز على تكاليف دورة حياة المنتج يساعد في تحديد أقل التكاليف للمنتج، ومن خلال تتبع وظائف الأعمال في سلسلة القيمة التي تنسب إلى كل منتج من بيئة البحث والتطوير إلى دعم وخدمة العميل النهائية، ويشمل ذلك تكاليف التصميم وأسعار المشتريات وتكاليف الإنتاج وتكاليف الصيانة وتكاليف التوزيع (Lynn, 2004, p220 & Horngren, et. al, 2009 p469). وكذلك يمكن تعريف دورة حياة المنتج، بأنها عملية لتقدير وتجميع تكاليف المنتج كاملة في كل المراحل التي يمر بها. وهي مهمة حقيقية في البيئة التي تكون فيها تكاليف التخطيط والتطوير كبيرة، وهناك ثلاثة أهداف لدورة حياة المنتج (Kaplan & Atkinson, 2006, p236).

1- تحديد المنتجات التي لا تكون ربحيتها كبيرة، وتكاليفها غير قابلة للمناقشة.

2- تحديد أهمية التكاليف البيئية، ومحاولة العمل على خفضها أو حذفها.

3- المساعدة في تحديد تكاليف التخطيط والتكاليف غير القابلة للمناقشة خلال مرحلة تصميم المنتج وتصميم العمليات، وطلب رقابة وإدارة التكلفة.

ويمكن القول، بأن جميع المنتجات لها دورة حياة باستثناء المنتجات الأساسية والغذائية، وبعض المنتجات الأخرى المحدودة، ويمر المنتج بأربع مراحل خلال طرحه في السوق، وهي على النحو التالي: (أبو نصار، 2010، ص199).

1- مرحلة دخول المنتج إلى السوق Product Introduction Stage وهي المرحلة الأولى التي يطرح بها المنتج في السوق، وتوجد سياستان لتسعير المنتج، إما سياسة التسعير القشطي (Skimming) والذي يتلخص بوضع سعر عالٍ للمنتج بسبب ارتفاع تكاليف الإنتاج في هذه المرحلة، وتحاول الشركة بذلك تحقيق أكبر قدر من الأرباح قبل دخول منافسين لها في السوق وخفض السعر.

أما السياسة الثانية للتسعير تقوم على طرح المنتج بسعر منخفض، ويطلق عليه التسعير الافتراضي (Prescription)، وتحاول الشركة في هذه السياسة الوصول إلى أكبر عدد من المستهلكين عن طريق السعر المتدني، وجذب أكبر عدد من المستهلكين حتى يركز المستهلك على طلب المنتج، وتقوم الشركة بعد ذلك على رفع السعر أو خفض محتوى كمية الوحدات لتخفيض تكلفة المنتج، وتحقيق أرباح بعد اعتياد العميل على المنتج.

يرى الباحث أن مرحلة دخول السوق بناءً على تطبيق التكلفة المستهدفة لا تتوافق مع سياسة التسعير القشطي (وضع سعر مرتفع) وإنما تتوافق مع سياسة التسعير الافتراضي (وضع سعر متدنٍ نسبياً) مع مراعاة بأن السعر سوف يتوافق والمزايا الموجودة في المنتج وعدم تدهورها مستقبلاً بشكل ملحوظ بالنسبة للعميل والأفضل تسعير المنتج تسعيراً تنافسياً، والاختيار بين السعر الافتراضي والسعر التنافسي يجب أن يتوافق مع استراتيجية الشركة ورسالتها ورؤيتها المستقبلية.

2- مرحلة النمو Growth Stage

وتتمتاز هذه المرحلة، بأن الطلب على المنتج يزداد بشكل واضح، وتحاول الشركة خفض تكاليف الإنتاج والتسويق، وتستفيد من النفقات المرتفعة في المرحلة السابقة، وتحاول المحافظة على نفس مستوى أسعار المرحلة السابقة.

ويرى الباحث أن الشركة يجب أن تركز على تخفيض التكلفة أو تحسين مزايا المنتج حتى تحافظ على فترة النمو لأطول وقت ممكن، وتحقق أرباحاً مرضية تمكنها في المستقبل من الاستمرار في تطوير المنتج وتحسين مزاياه والمحافظة على قائمة العملاء وجذب عملاء جدد.

3- مرحلة النضج Maturity Stage

وفي هذه المرحلة يصل الطلب على المنتج أعلى مستوى حتى يصبح إقبال الجمهور عليه كبيراً، وكذلك تتصف هذه المرحلة بدخول العديد من المنافسين إلى السوق، ويتطلب الأمر نفقات إضافية على الدعاية والإعلان، ونتيجة المنافسة فإن الأسعار تبدأ بالانخفاض.

4- مرحلة الانحدار Decline Stage

وفي هذه المرحلة يبدأ انخفاض الطلب على المنتج، ويتسبب ذلك بزيادة الطاقة الإنتاجية عن مستوى الطلب في السوق، ويصاحب ذلك انخفاض في الأسعار نتيجة الانخفاض في الطلب.

وتزود دورة حياة المنتج بشكل شامل محاسبة التكاليف بالتكاليف الصناعية والبيئية للمنتج، وتساعد متخذي القرارات على فهم أهمية التكلفة لهذا المنتج، وتحدد المواقع التي يمكن خفض التكلفة فيها.

يرى الباحث أن دورة حياة المنتج مهمتها تحديد جميع التكاليف من أول مرحلة إلى نهاية العمر الإنتاجي للمنتج، ومعرفة هذه الدورة تساعد في كيفية التعامل مع تكاليف المنتج، والمواقع التي يمكن خفض أو رفع السعر فيها، ويجب على الشركات أن تتعرف على مراحل دورة حياة المنتج حتى تستطيع أن تتماشى مع متطلبات كل مرحلة منها، وتحافظ على عملائها في السوق وتتجنب مرحلة الانحدار قدر المستطاع، وتحاول ابتكار منتجات جديدة أو تطور المنتجات القديمة، لكي تستطيع من خلالها دخول السوق من جديد، أو المحافظة على العملاء الحاليين، ومن خلال دورة حياة المنتج ، يمكن تحديد الفترة التي يجب أن يستمر فيها السعر في السوق قبل تعديله بسعر جديد، يتناسب مع المرحلة التي يمر بها، ومواجهة الظروف المستقبلية المحتملة التي ترتبط بدورة حياة المنتج.

7-1-2 خطوات احتساب التكلفة المستهدفة Steps to calculate T.C

توجد خطوات محددة يجب على الشركة اتباعها عند تطبيق التكلفة المستهدفة، وتعتمد التكلفة المستهدفة على طريقة التسعير العكسية بدلاً من البدء بتحديد تكلفة المنتج والتسعير على أساس الطريقة التقليدية، ويحدد السعر كما هو معتاد؛ فالتكلفة المستهدفة تبدأ بتحديد السعر التنافسي أولاً ثم تنطلق بعد ذلك إلى تحديد التكلفة التي يجب أن يكون عليها المنتج بالمزايا المحددة مقابل السعر التنافسي وتطبيق التكلفة المستهدفة يتطلب العديد من الخطوات وبشكل متسلسل، وهذه الخطوات كما هي لاحقاً (Leonard,2005, p206 - 208).

1- تحديد سعر المنتج Determinating price of the product

تحديد سعر المنتج هي الخطوة الأولى من خطوات احتساب التكلفة المستهدفة، ويكون ذلك إما على أساس السوق المبني على السعر التنافسي، وإما على تحليل العميل المبني على السعر المقبول لديه، ويكون العميل مستعداً لدفعه مقابل الحصول على المنتج ضمن مزايا محددة (Leonard,2005, p206). يرى الباحث أن تحديد السعر التنافسي ليس بالأمر السهل، لذا على الشركة أن تقوم بدراسة السوق دراسة وافية ودقيقة حتى تتوصل إلى السعر التنافسي والمزايا المقبولة لدى العميل، وفي بعض الحالات التي يصعب فيها التنبؤ بالسعر التنافسي يجب اللجوء إلى التقليد عن طريق المنتجات الموجودة في السوق وتحديد مزاياها وأسعارها حسب قابلية العميل لها، كما أن السعر التنافسي يؤثر على متطلبات الإنتاج والبنية التحتية لتحديد مستوى الطاقة الواجب توافرها حسب حجم المبيعات المتوقعة.

2- احتساب الربح المستهدف للوحدة Calculating Contribution Margin per unit

يحتسب الربح المستهدف للوحدة الواحدة عن طريق احتساب إجمالي الربح السنوي المستهدف المبني على نسبة العائد على الاستثمار المراد تحقيقها، والذي يشكل نسبة من إجمالي الأصول تحدده الإدارة، ويوزع الربح السنوي المستهدف على إجمالي الوحدات السنوية المستهدفة حسب النموذج التالي (Leonard,2005, p207):

إجمالي الأصول × ROI (معدل العائد على الاستثمار)

ربح الوحدة =

إجمالي الوحدات السنوية المباعة

يرى الباحث أن احتساب الربح المستهدف يعتمد أساساً على أمرين، هما: أولاً: نسبة العائد المطلوبة على الأصول وتتأثر بدورها بحجم الأصول ومستوى الطاقة المتاحة، ثانياً: حجم المبيعات المتوقعة وتتأثر بالسعر التنافسي والمزايا المتوافرة في المنتج.

3- احتساب التكلفة المستهدفة للوحدة Calculating the target costing per unit

تحتسب التكلفة المستهدفة للوحدة الواحدة عن طريق طرح الربح المستهدف للوحدة الواحدة من السعر المستهدف للوحدة الواحدة، وتساوي تماماً الزيادة في سعر الوحدة الواحدة المستهدف عن الربح المستهدف للوحدة الواحدة، أما إجمالي التكلفة المستهدفة فتساوي التكلفة المستهدفة للوحدة الواحدة مضروبة في إجمالي عدد الوحدات المباعة (Leonard,2005, p207).

يرى الباحث أن الخطوتين السابقتين هما الأساس، فإن كانتا صحيحتين فالخطوات اللاحقة عبارة عن عمليات حسابية ترتكز في الأساس على ما قبلها، ويجب على الشركات التركيز على السعر التنافسي المحدد بموجب الطلب في السوق، وفي بعض الحالات يمكن التوصل إلى السعر المستهدف عن طريق الأسعار التنافسية للشركات المنافسة بخاصة في حالة تقليد المنتج.

4- احتساب مقدار تخفيض التكلفة المستهدفة Computing reduction of T. C

ويحسب ذلك عن طريق تحديد التكلفة المحتملة للعمليات الموجودة، وتخصم من التكلفة المستهدفة للوصول إلى مقدار التخفيض المطلوب للوصول إلى التكلفة المستهدفة حسب المعادلة التالية (Leonard,2005, p208) &(Swenson, et.al, 2003):

تخفيض التكلفة = إجمالي التكلفة المحتملة - إجمالي التكلفة المستهدفة.

ويجب أن تأخذ الشركات في الحسبان عملية التحسين المستمر (Kaizen Costing)، خاصةً عندما تكون هناك فجوة بين التكلفة الحالية والتكلفة المستهدفة، مع التركيز على ثبات مزايا المنتج والمنافع الضرورية التي ترضي أذواق العملاء ومتطلباتهم (Swenson, et.al, 2003).

يرى الباحث أن خطوات تحديد التكلفة، ترتكز أساساً على تحديد السعر التنافسي للمنتج، الذي يعتمد على مقدرة الشركة على الحصول على معلومات بخصوص المنتج، وباقي الخطوات تُعدّ عمليات حسابية ومنها احتساب مقدار تخفيض التكلفة المستهدفة، كما أن حالة عدم التأكد قد تؤدي إلى تشويه في تحديد سعر المنتج التنافسي، ويصبح من الصعب إنجاز التكلفة المستهدفة بالشكل الصحيح، وفي بعض الحالات، ومنها شركات الصناعات الهندسية، قد تلجأ الشركة إلى التقليد، وتحديد سعر المنتجات على أساس المنتجات المقبولة لدى العملاء، وإنجازها بتكلفة تمكنها من طرح منتج شبيه بسعر تنافسي.

5- تطبيق إنجاز تخفيض التكلفة Applying cost reduction

وهناك خطوات يجب اتباعها للتوصل إلى التكلفة المستهدفة، تُعدّ هذه الخطوات نوعاً من أنواع تطبيقات إنجاز تخفيض التكلفة، ويشمل ذلك الخطوات الثلاث التالية (Leonard,2005, p208):

الخطوة الأولى: تكوين فريق وظيفي مع التمكين لتطبيق العمليات لإنجاز تخفيض التكلفة المستهدفة

الخطوة الثانية: استخدام هندسة القيمة أو تحليل القيمة المضافة في تصميم العمليات، وتتضمن هندسة القيمة هزة عيفة للمنتج وتحديد وظائف أو عناصر التصميم، ومدى إسهام كل عنصر في تحديد فيما إذا كان يضيف قيمة إلى العميل أو حذف هذا العنصر لخفض تكلفة الأنشطة، وتوزيعها إلى مجموعتين، إما أنشطة تضيف قيمة أو أنشطة لا تضيف قيمة، وعلى الفريق أن يحدد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، ويحضر الخيارات التي يجب عملها لحذف هذه الأنشطة.

وقد طورت هندسة القيمة (Value Engineering) من قبل شركة جنرال إلكتريك لحذف أي عنصر أو وظيفة لا تؤدي إلى منفعة العميل أو تخفض منفعة العميل، وبسبب ذلك تحققت نتائج عن طريق تزويد كل منتج أو جزء أو خدمة بمستوى الجودة المقبولة للعميل لخفض التكلفة.

الخطوة الثالثة: استخدام تكلفة (كايزن) لتتبع التحسين المستمر، و طور هذا المفهوم في اليابان، ويعني التحسين في خطوات قصيرة، تركز على ملاحظة العاملين في أقسام الإنتاج.

ويرى الباحث أنه إذا كانت تكاليف المنتج عبارة عن مجموع تكاليف الأنشطة في سلسلة القيمة، ويرمز للتكلفة بالرمز C ويرمز للنشاط بالرمز X فإن مجموعة تكاليف الأنشطة تقاس بالمعادلة التالية :

$$CX1 + CX2 + CX3 + CX4 + CX5 + CX6 + \dots + Xi$$

و يمكن أيضاً كتابتها على النحو التالي :

i=n

$$\sum CXi$$

i=1

فإذا فرضنا بأن

$$Y = \text{الميزة التنافسية}$$

$$C = \text{التكلفة}$$

$$B = \text{عامل الثبات}$$

$$X = \text{النشاط}$$

L = مقدار التخفيض في التكلفة الأنشطة ، S = مقدار التخفيض في تكلفة النشاط، ويكون

$$Y = B + CX - (L1 + L2 + L3 + L4 + L5 + L6 + \dots + Li)$$

$$\text{حيث إن } L = CX - CS$$

فالميزة التنافسية، تساوي الثابت، مضافاً إليه تكاليف المنتج، مطروحاً منه مقدار الوفر، الذي يمكن تحقيقه باستخدام أساليب خفض التكلفة المختلفة.

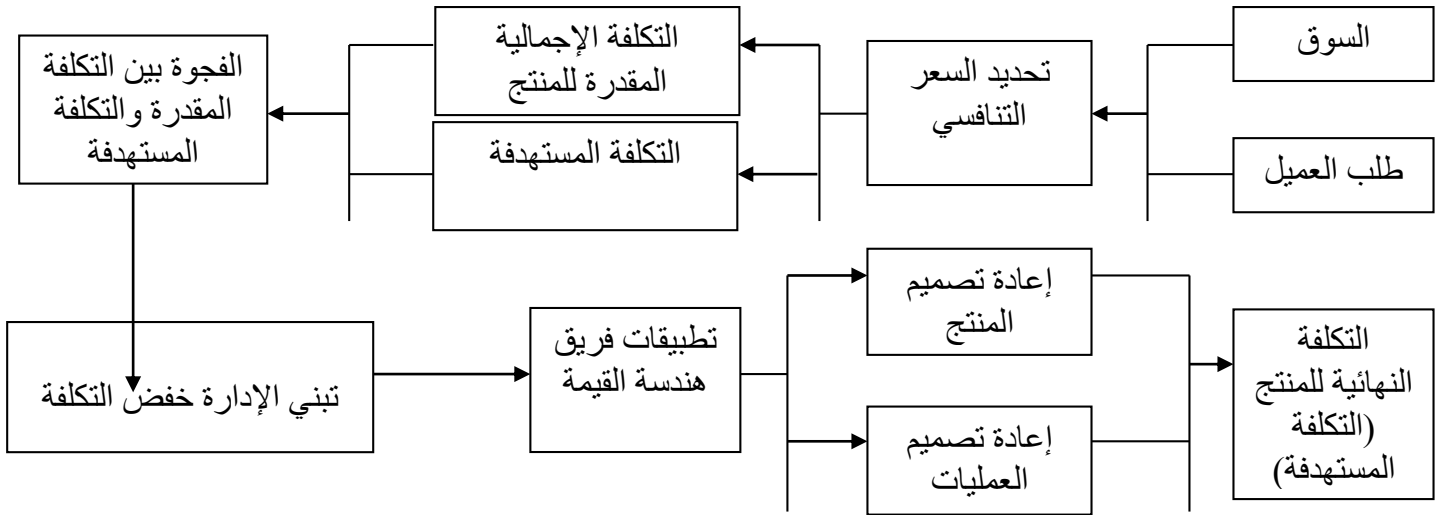
ويتضح مما سبق، بأنه يمكن التوصل إلى التكلفة المستهدفة عن طريق الخطوات المذكورة أعلاه، وتحديد مجالات خفض التكلفة عن طريق هندسة القيمة، كونها إحدى أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وتعتمد دقة النتائج على دقة المعلومات المجمعة عن السوق والعميل، وفي حالة عدم التأكد قد يصعب الوصول إلى 40 % المطلوب، لذلك يجب على الشركات أن تكلف أفراد قادرين على جمع معلومات دقيقة تفي بحاجتها.

وهندسة القيمة تعتمد بشكل أساسي على مراجعة تصميم العمليات الإنتاجية، وكذلك مراجعة تصميم المنتج، ومحاولة معرفة النقاط التي يمكن تعديل العمليات الإنتاجية، أو تعديل تصميم المنتجات لتبسيط تصنيعها أو اختصار بعض التعقيدات، والتركيز على مزايا المنتج المطلوبة.

وتتوافر في الصناعات الهندسية خيارات عديدة لتصميم العمليات الإنتاجية، وكذلك في تصميم المنتجات، مما يتيح المجال أمام تطبيق التكلفة المستهدفة بشكل أفضل من غيرها.

الشكل (2-1)

إجراءات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة



المصدر : إعداد الباحث

يبيّن الشكل (1-2) أهم الإجراءات التي يجب اتباعها لتطبيق التكلفة المستهدفة من بداية دراسة السوق والعميل وحتى الوصول إلى التكلفة المستهدفة أو الاقتراب منها، وهذه الإجراءات يمكن أن تساعدنا في رسم مخطط واضح للخطوات التي يجب اتباعها في سبيل تطبيق التكلفة المستهدفة، وتعطينا تصوراً كاملاً عن التكلفة المستهدفة، والمراحل التي تمر بها.

الخلاصة :

يتضح من خلال المناقشة السابقة لمفهوم التكلفة المستهدفة، وعلاقتها بالتكلفة وإدارتها، أنه يمكن الوصول إلى الخلاصة التالية:

التكلفة المستهدفة: هي التكلفة المسموح بها لإنتاج منتج جديد، وتستخدم من قبل المخططين خلال فترة تصميم العمليات الإنتاجية وتصميم المنتج، وتبنى على أساس المنافسة في السوق ورغبات العملاء في مزايا منتج محددة، ويكون العملاء مستعدين لدفع مقابل للحصول على المنتج.

وتمر التكلفة المستهدفة ببعض الخطوات عند تطبيقها، وتبدأ من تحديد السعر التنافسي للمنتج و ثم تحديد العائد على رأس المال (الربح المستهدف)، وبعد ذلك تحدد التكلفة المستهدفة بطرح السعر التنافسي من الربح المستهدف لتحديد التكلفة المستهدفة، و ثم يتم تحديد مقدار الخفض في التكلفة المقدر لإنتاج المنتج وتساوي الفرق بين التكلفة المقدر لإنتاج المنتج والتكلفة المستهدفة.

وهناك بعض العوامل المؤثرة على التسعير، يجب التنبه إليها، وأخذها بالاعتبار عند تحديد السعر التنافسي، وهي العملاء والتكلفة والمنافسون؛ لأن السعر التنافسي مستمد من السوق التنافسي وطلب العميل للسلعة بمزايا محددة بسعر مقبول لديه.

ولمعرفة العلاقة التي تربط بين التكلفة المستهدفة وتكلفة المنتج، خُصص المبحث اللاحق لدراسة أنشطة سلسلة القيمة، لمعرفة أنواعها وطبيعتها وتطبيقاتها، وتحديد العلاقة المناسبة التي تربط بين التكلفة المستهدفة وأشطة سلسلة القيمة.

2-3 المبحث الثاني

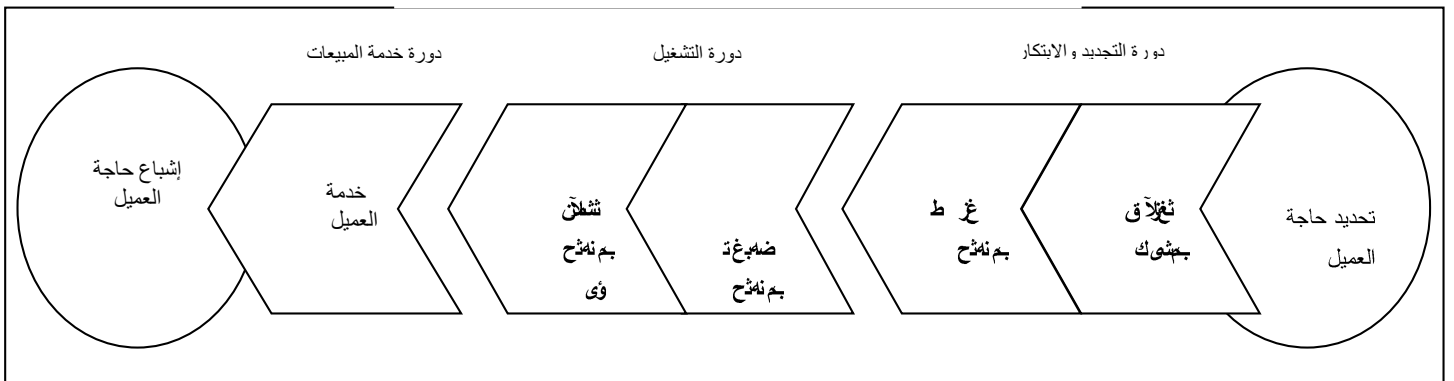
سلسلة القيمة Value Chain

يهدف هذا المبحث من الدراسة إلى التعرف على أنشطة سلسلة القيمة، ودورها في تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة، واقتراح نموذج لأنشطة سلسلة القيمة لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة، وتوضيح العلاقة التي تربطها بهندسة القيمة والتكلفة المستهدفة، ويمكن عدّ سلسلة القيمة، نظاماً مترابطاً ومتناسقاً، يتكون من مجموعة من الأنشطة الإنتاجية التي تسهم في إنتاج المنتج أو الخدمة، ويؤدي هذا الترابط بين الأنشطة إلى تأثيرها على بعضها بعضاً من خلال التكلفة ومدى فعالية الإنتاج، ومن المهم جداً، أن تتوافق استراتيجية الشركة لتحقيق الميزة التنافسية مع أداء الأنشطة

(Kaplan & Atkinson, 2006, p371).

الشكل (2-2)

أنشطة سلسلة القيمة عند Kaplan & Atkinson



Source : Kaplan & Atkinson, 2006,p371

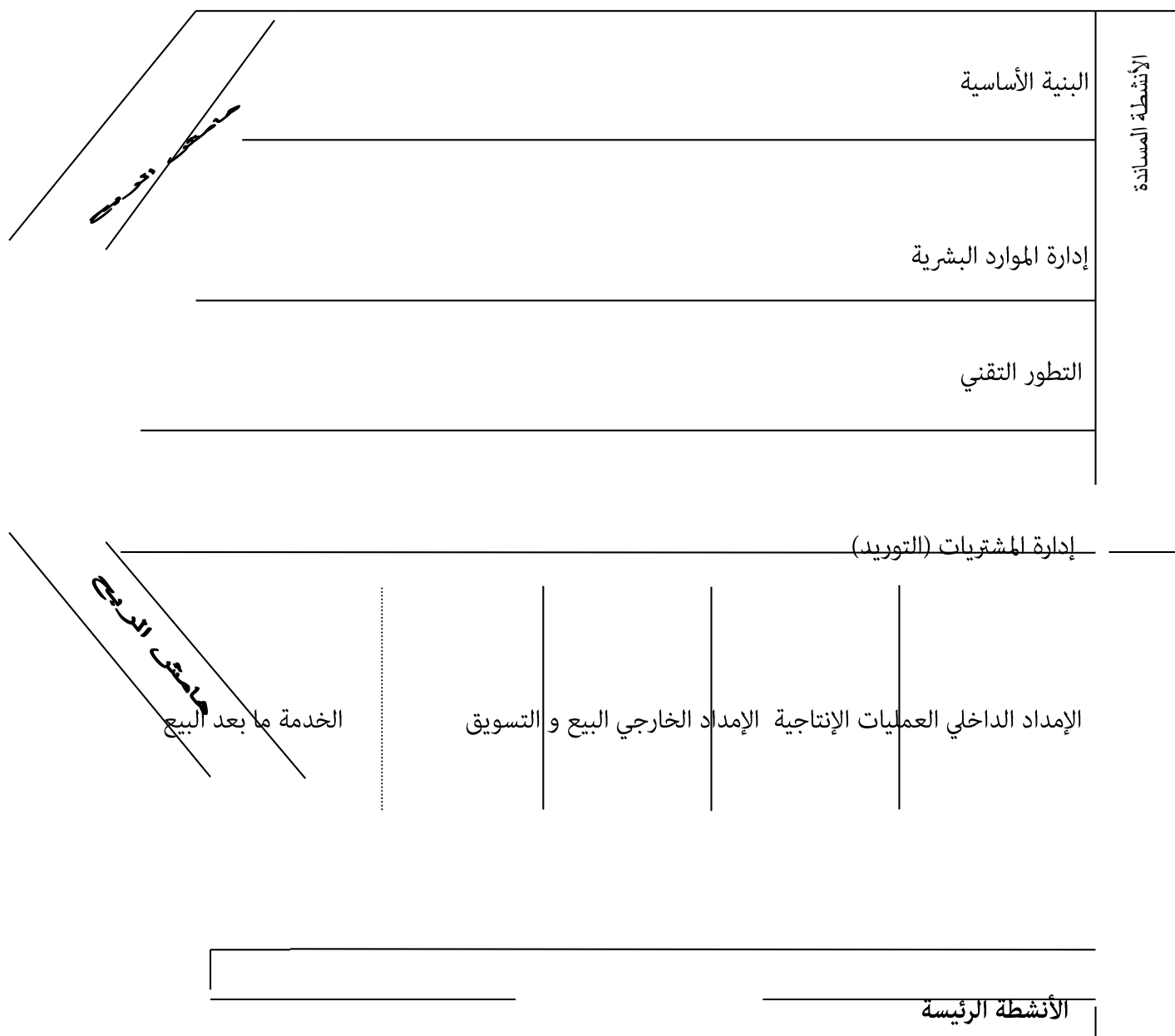
يُوضّح الشكل (2-2) أنشطة سلسلة القيمة عند (Kaplan & Atkinson)، حيث تتكون من خمسة أنشطة، موزعة على ثلاث دورات متتالية، تبدأ من تحديد حاجة العميل، وتنتهي بإشباع حاجة العميل، وقد كان التركيز فيها على الأنشطة بشكل عام دون وجود تفصيل واضح.

أما بورتر، فقد عرف سلسلة القيمة، بأنها أداة تزود الشركة بفهم عن الموارد المتعلقة بالميزة التنافسية، وتعدّ التكلفة وفقاً لذلك هي تجميع تكاليف الإنجاز لجميع الأنشطة المطلوبة

والمترتبة بالمتن افسين، ومن المتوقع أن تحدث الميزة في أي نشاط من أنشطة سلسلة القيمة التي تدار كنظام بدلاً من عدّها عملية تجميع للأجزاء، وهذا النظام عبارة عن أنشطة مترابطة، تسهم في إنتاج المنتج أو الخدمة، ويجب أن تتوافق هذه الأنشطة مع استراتيجيات تحقيق الميزة التنافسية (Porter, 1998, p41).

الشكل (2-3)

الأنشطة الرئيسة والأنشطة المساندة لسلسلة القيمة عند Porter



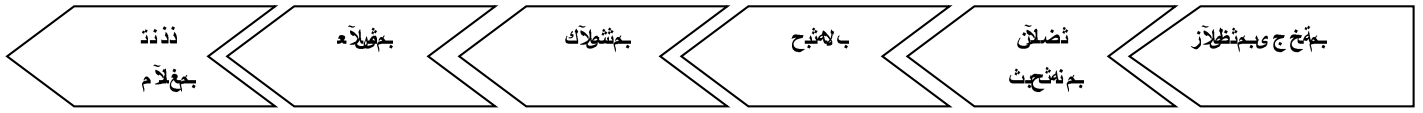
Source : Porter, M. E. (1998), p 41 .

ويوضح الشكل (2-3) أنشطة سلسلة القيمة كما ذكرها بورتر، وقد قسّمها إلى مجموعتين من الأنشطة، مجموعة الأنشطة الرئيسية، ومجموعة الأنشطة المساندة، كما عدّ هذه الأنشطة ذات علاقة بتحقيق الميزة التنافسية، كما أن وظيفة الأنشطة الرئيسية تتعلق بإنتاج المنتج مباشرة، لأن دور الأنشطة المساندة دعم الأنشطة الرئيسية وتمكينها من القيام بدورها بالشكل الصحيح، ومن وجهة نظر أخرى، فإن سلسلة القيمة تصف وضع الأنشطة التي تقوم بها الشركة، وتزيد قيمة الخدمة أو المنتج، و يستفيد منها العميل لما تضيفه إلى المنتج أو الخدمة، وتشتمل سلسلة القيمة على مجموعة من الأنشطة، تبدأ من نشاط البحث والتطوير ثم التصميم ثم العملية الإنتاجية ثم التسويق ثم التوزيع، وتنتهي بخدمة العميل ما بعد البيع؛ كما أن المديرين يركزون على هذه الأنشطة وتقييمها من أجل معرفة وتحديد كيف يمكن أن تسهم هذه الأنشطة في خدمة وجودة وتكلفة المنتج النهائي؟

(Maher and et. al, 2006, p3& Horngren and et. al, 2009, p4).

الشكل (2-4)

أنشطة سلسلة القيمة عند Horngren



Source : Horngren, et. al 2009, p4

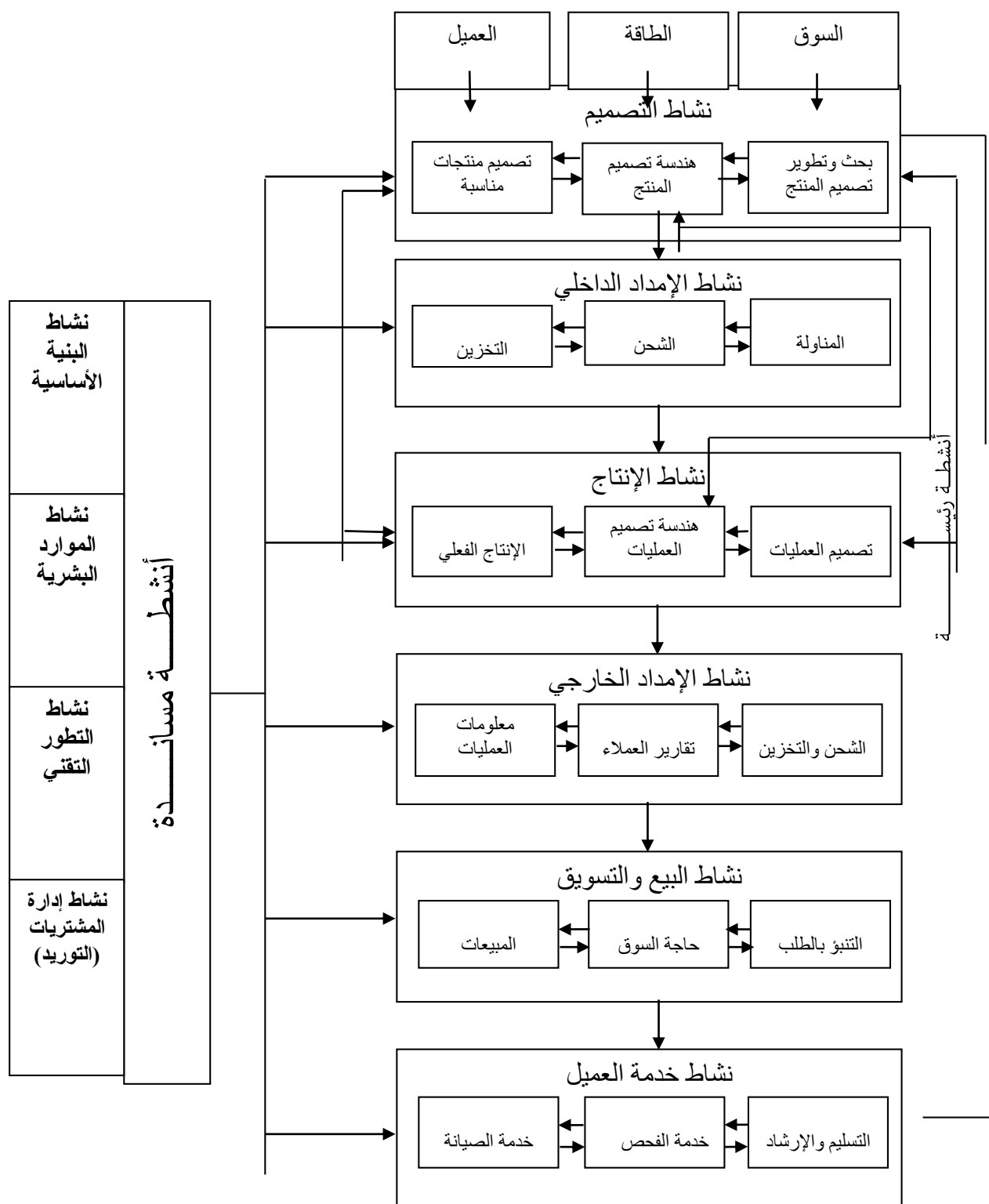
يوضح الشكل (2-4) أنشطة سلسلة القيمة كما ذكرها (Horngren)، وهي عبارة عن ستة أنشطة، تبدأ من البحث والتطوير، وتنتهي بالخدمة ما بعد البيع، ويركز فيها على تقييم الأنشطة من أجل جودة المنتج والتكلفة النهائية له.

يرى الباحث أن سلسلة القيمة لأية شركة، تتكون من سلسلة من الأنشطة المتتالية والمتناسقة، والتي تتحول عن طريق المعرفة العلمية المضافة مع المواد الخام والعمل إلى منتج نهائي وحتى تسليم المنتج إلى المشتري، وتتم هذه الأنشطة بطريقة متسلسلة بحيث يعدّ ناتج كل نشاط مدخلات للنشاط الذي يليه، وتتسلسل هذه الأنشطة وبشكل تسلسلي، يبدأ من النشاط الأول وحتى النشاط النهائي، بافتراض أن يضيف كل نشاط منها قيمة للمنتج حتى الوصول إلى النشاط النهائي للحصول على القيمة النهائية التي تمثل متطلبات العميل من هذا المنتج.

وعليه، فإن الباحث يؤيد استخدام نموذج سلسلة القيمة الذي وضعه بورتر، وهذا ما ستتم مناقشته عند عرض النتائج لاحقاً، ومردّ اختيار هذا النموذج للأسباب التالية:

- 1- يحتوي على كافة الأنشطة بشكل تفصيلي، وقد قسمت الأنشطة إلى مجموعتين ، مجموعة الأنشطة الرئيسة ومجموعة الأنشطة المساندة.
- 2- توزيع الأنشطة في سلسلة القيمة إلى أنشطة رئيسة وأنشطة مساندة، فأما الأنشطة الرئيسة تحتوي على ستة أنشطة وهي نشاط التصميم ونشاط الإمداد الداخلي ونشاط العمليات الإنتاجية ونشاط الإمداد الخارجي ونشاط البيع والتسويق ونشاط الخدمة ما بعد البيع، وأما الأنشطة المساندة فهي نشاط البنية التحتية (الإدارة العامة والإدارة المالية والمحاسبة والاستشارات القانونية) ونشاط إدارة الموارد البشرية ونشاط التطور التقني ونشاط المشتريات.
- 3- هذا النموذج يرتبط بصورة أكثر دقة بالميزة التنافسية، التي يمكن أن تتكون من عدة مصادر فهو يحتوي على غالبية المصادر التي تبنى منها الميزة التنافسية سواء أكانت إدارية أم إنتاجية أم تسويقية أم تكنولوجية.
- 4- استخدام هذا النموذج يُمكن الباحث من توزيع الأنشطة الرئيسة والمساندة إلى مجموعات من الأنشطة الفرعية، التي تسهم في تحديد أدق التفاصيل عن أداء الأنشطة وتكلفة كل نشاط فرعي منها؛ وعليه فإنَّ الباحث يقترح إنموذجاً لسلسلة القيمة كالآتي:

الشكل (2-5)
أنشطة سلسلة القيمة



المصدر: إعداد الباحث

يوضح الشكل (5-2) النموذج المقترح لأنشطة سلسلة القيمة، ويحتوي مجموع الأنشطة الرئيسية، ومجموعة الأنشطة المساندة، حيث تم تحديد ثلاثة أنشطة فرعية لكل نشاط من الأنشطة، وتعد الأنشطة المساندة داعمة للأنشطة الرئيسية، ولا يمكن للأنشطة الرئيسية القيام بمهامها دون توافر الدعم والمساندة من الأنشطة المساندة، وفيما يلي وصف لكل نشاط، وما يتفرع عنه من أنشطة فرعية، وتحديد مهام كل نشاط لتسهيل دراستها، ومدى إسهامها في تحقيق الميزة التنافسية.

1-2-2 الأنشطة الرئيسية: Primary Activities

وهي مجموعة الأنشطة التي تؤدي إلى تشكيل المنتج أو الخدمة، وتسهم في إضافة قيمة للمنتج وبشكل مباشر، وتشمل ما يلي:

1- نشاط التصميم Activity of Design

يرتبط هذا النشاط بمخططات المنتج التفصيلية، وهندسة إنتاج المنتج والعمليات المرتبطة به، ويمكن عن طريقة تحديد عدد عناصر المنتج، واختيار التصميم المناسب له، وينعكس على تكاليف تصنيع المنتج (Horngren, et. al, 2009, p32).

وتتطلب استراتيجية أعمال البحث والتطوير ابتكار منتجات جديدة، تؤمن انسياب متواصل من المنتجات، تلبية رغبات العملاء ومتطلباتهم المستجدة عن طريق التعرف على المفاهيم وتوليدها وتخطيط وتطوير المنتجات، ويزداد التركيز والاهتمام على البحث والتطوير في مجال الصناعات التي تتطلب تجديداً مستمراً للمنتجات، و مجال الابتكار فيها واسعاً ومربحاً، إلا أنها من ناحية أخرى مكلفة ومستهلكة للوقت والجهد ومحاطة بالمخاطر، لذلك نجد بعض الشركات تستبدل استراتيجية الابتكار باستراتيجية تقليد المنتجات المنافسة، وقد تزايد الاهتمام والتركيز على البحث والتطوير في السنوات الأخيرة، وذلك بسبب القيمة المضافة إلى المنتجات أو الخدمات والناجمة عن البحث والتطوير (الغالي وادريس، 2009، ص422).

يرى الباحث أن نشاط التصميم يمكن أن يتكون من عدة أنشطة فرعية تقوم بها الشركة من خلال هذا النشاط، وهذه الأنشطة كمايلي:

أ- البحث والتطوير.

ب- هندسة تصميم المنتج.

ج- تصميم المنتج المناسب.

أ- البحث والتطوير Research and Development

و يرتبط هذا النشاط بدراسة الأفكار وتطويرها، وهدفه إنتاج منتجات جديدة بما فيها استخدام عمليات جديدة لإنتاج منتجات مناسبة وحسب حاجة العملاء، وتوظيف المعرفة العلمية، وتقنيات التصميم للتوصل إلى هندسة تصميم المنتج المناسبة، وتحدد أنواع التقنيات المتوافرة لتصميم العمليات للاختيار المناسب منها.

ب- هندسة تصميم المنتج Product Design Engineering

أما هذا النشاط، يتعلق بتصميم المنتج وهندسته لتحديد المتطلبات التقنية والترتيبات المطلوبة لتصميم المنتج عن طريق استخدام تقنيات تصميم تم التوصل إليها من خلال البحث والتطوير.

ج- تصميم المنتج المناسب Right Products Design أما هذا النشاط يتعلق بالتوصل إلى تصميم منتجات مناسبة ولائقة، تُعدّ محصلة نشاط التصميم للحصول على منتجات تناسب رغبات العملاء وحاجات السوق، ويعتمد هذه النشاط على توافر معلومات عن حاجة السوق، ومعلومات عن تصاميم المنتجات المتوافرة من التغذية العكسية التي تم التوصل إليها من خلال خدمة العملاء.

2- نشاط الإمداد الداخلي Inbound Logistics Activity

يرتبط هذا النشاط بتوفير المتطلبات المتعلقة بالعمليات الإنتاجية، وهي تقديم خدمات الشحن والتخزين والتواصل مع الموردين لتزويد الشركة بحاجاتها من مستلزمات الإنتاج المختلفة، لتتمكن من إنتاج المنتج النهائي وحتى يصبح جاهزاً لتسليمه إلى العميل (Porter, 1998, p242).

يرى الباحث أنّ نشاط الإمداد الداخلي لا يتوقف على عمليتي الشحن والتخزين، وإنما يتعلق بعمليات المناولة والتواصل مع الموردين والحصول على عروض المستلزمات الإنتاجية المناسبة بالإضافة إلى عمليات الشحن والتخزين، وما يرتبط بهما من حراسة وتأمين وغيرها، لذلك يرى الباحث بأن نشاط الإمداد الداخلي يقسم إلى أنشطة فرعية كما يلي:

أ- المناولة.

ب- خدمات الشحن.

ج- خدمات التخزين.

أ- المناولة Handling

من خلال هذا النشاط يمكن توفير كافة المدخلات من المواد والمستلزمات والأجزاء للإنتاج، بما فيها المواصلة مع الموردين والحصول على أسعار مناسبة، ويتعلق هذا النشاط بمناولة المواد ومدخلات الإنتاج إلى نشاط العمليات الإنتاجية لإتمام العملية الإنتاجية، وقد يكون نشاط المناولة آلياً أو يدوياً.

ب- خدمات الشحن **Transportation Services** ويتعلق هذا النشاط بحركة النقل الداخل بين المستودعات ويمكن إنجاز العمليات الإنتاجية، وتوافر كافة المستلزمات والمدخلات الإنتاجية، وتهيئتها لعملية المناولة.

ج- خدمات التخزين **Storing Services** يتعلق هذا النشاط بنظام مراقبة المخزون وعمليات التخزين والتأمين والحراسة على المخزون، وحفظه حسب طبيعة المواد المخزنة.

ويمكن التذكير، بأن نشاط الإمداد الداخلي يتأثر ببعض العوامل التي سيتم التعرض لها في مبحث آخر، مثل التصنيع الداخلي أو الشراء من المصدر الخارجي (Outsourcing) ونظام الإنتاج في الوقت المحدد (Just in Time Lean Production).

3- نشاط الإنتاج **Production Activity** هذا النشاط يرتبط بمتطلبات العملية الإنتاجية وما يتعلق بها من أعمال، ويبدأ من بداية التجهيز والإعداد للعملية الإنتاجية، ويشتمل على تجميع أجزاء المنتج وتنسيق العمليات الإنتاجية لتصنيع المنتج، وتغليف المنتج وتجهيزه للعملية التسويقية والتسليم إلى العميل (Horngren,et. al, 2009, p5).

يرى الباحث أن نشاط الإنتاج يتكون من عدة أنشطة فرعية داخل نشاط الإنتاج، وهي كما يلي :

أ- بحث وتطوير تصميم المنتج.

ب- هندسة تصميم العمليات.

ج- الإنتاج الفعلي.

أ- **بحث وتطوير تصميم المنتج Product Design R & D** فبخصوص بحث وتطوير تصميم المنتج يرتبط بترجمة المعرفة العلمية التي توصلت إليها الشركة عن طريق البحث والتطوير عملياً، وتحديد التقنيات المحتملة، واختيار التقنية المناسبة لتصميم العمليات الإنتاجية، وإجراء التنسيق بينها وبين هندسة تصميم العمليات كمرحلة لاحقة، ليصبح تصميم المنتج متناسباً مع هندسة تصميم العمليات الإنتاجية.

ب- **هندسة تصميم العمليات Process Design Engineering**

أما النشاط الثاني، وهو نشاط هندسة تصميم العمليات، ويعتمد على ترتيبات تصميم العمليات الإنتاجية بشكل يتوافق مع التصميم الناتج من البحث والتطوير من أجل توافر منتج مناسب أو لائق لاستخدام العملاء (المنتج الفعلي)، ومن الممكن للمعلومات التي تتوافر من التغذية العكسية المزودة من قبل مقدمي الخدمة للعملاء،

أن تساعد بشكل جيد في مجال هندسة تصميم المنتج للحصول على المنتج النهائي حسب المطلوب (المنتج الفعلي).
ج- الإنتاج الفعلي Actual Production أما مرحلة نشاط الإنتاج الفعلي، فتعتمد أساساً على رقابة العمليات الإنتاجية، وتطبيق جداول الإنتاج وجودة المنتج خلال مرحلة الإنتاج الفعلي، وكذلك تعتمد على ترتيبات المنتج، والتنبؤ بالطلب وحاجة السوق من المنتج، لترتيب تصميم العمليات وهندسة التصميم المناسبة.

4- نشاط الإمداد الخارجي Out bound Logistics يهتم نشاط الإمداد الخارجي بعملية التوزيع المادي للمنتجات، وطرق تخزين المنتجات التام الصنع وكيفية إجراء تسليم المنتجات من السلع النهائية، بالاعتماد على جداول الطلب وحاجة السوق (الغالبى و إدريس ، 2009 ، ص 319).

يرى الباحث أن نشاط الإمداد الخارجي يرتبط بخدمات الشحن إلى العملاء، وخدمات تخزين المنتجات الجاهزة بالإضافة إلى معلومات عن العمليات وتقارير العملاء، ودور هذا النشاط هو تهيئة المنتجات الجاهزة للتوزيع والبيع، ويتألف نشاط الإمداد الخارجي من عدة أنشطة فرعية كما يلي :

أ- نقل وتخزين المنتجات تامة الصنع.

ب- تقارير العملاء.

ج- معلومات العمليات.

أ- نقل وتخزين المنتجات تامة الصنع Transport and Storing of Production

هذا النشاط يتعلق بنقل وتخزين المنتجات التامة الصنع والمستلمة من نشاط الإنتاج، ونقلها إلى المستودعات للتخزين، واتخاذ كافة الإجراءات المناسبة إلى حين تسليمها إلى العملاء.

ب- تقارير العملاء Customers Reporting

ويتعلق هذا النشاط بالتقارير الخاصة بالعملاء وكيفية طرق السداد، والتسهيلات الممنوحة لهم عند البيع، وأية أمور أخرى تتعلق بذلك.

ج- معلومات العمليات Process Information

وهذا النشاط يتعلق بالمعلومات التي ترتبط بعمليات التسويق لمساعدة النشاط اللاحق لنشاط الإمداد الخارجي في عمليات الترويج والتسويق.

5- نشاط البيع والتسويق Sales and Marketing

يرتبط هذا النشاط بجميع الأعمال التي تؤدي إلى بيع المنتجات، وكل ما يتعلق بالقيام بالعملية التسويقية والترويجية، بما فيها التسعير والترويج والبيع (الغالبى وإدريس ، 2009 ، ص319).

يرى الباحث أنّ نشاط البيع والتسويق يتألف من ثلاثة أنشطة فرعية كما يلي:

أ- التنبؤ بالطلب.

ب- تقدير حاجة السوق.

ج- المبيعات.

أ- التنبؤ بالطلب Demand Forecasts

ويتعلق هذا النشاط بدراسة السوق وتوفير معلومات عن حجم الطلب المتوقع على المنتجات للمساعدة في تحديد حاجة العملاء من المنتجات المختلفة، بناءً على التنبؤ بالطلب المتوقع على هذه المنتجات.

ب- تقدير حاجة السوق Estimating the market need

ويرتبط هذا العمل بتقدير حاجة العملاء من خلال: ماذا يريد العميل؟ وأين؟ وكيف تباع المنتجات؟ ويمكن الإجابة عن هذه الأسئلة من خلال التغذية العكسية المتوافرة عن رضا العميل عن المنتجات الموجودة، والتي يمكن توفيرها من نشاط المبيعات، كما يمكن الحصول على معلومات عن حاجات السوق تساعدنا على تصميم منتجات جيدة ومناسبة، فضلاً عن معلومات عن تحديد أين تباع هذه المنتجات؟ وكيف تباع؟ وتحديد حجم المبيعات المتوقعة.

ج- المبيعات Sales

يتعلق هذا النشاط بكافة أعمال التسويق التي ترتبط بالإعلان عن المنتجات والترويج لها، وقوة المبيعات في السوق، وطرق توزيع المنتجات على العملاء، وعمولات رجال البيع، وأية ترتيبات أخرى تساعد الشركة على الوصول إلى العميل وتعريفه بالمنتج.

6- نشاط الخدمة ما بعد البيع After Sales Services

يرتبط هذا النشاط بكافة الخدمات ما بعد البيع، ويشتمل على أعمال صيانة وإصلاح وتوفير قطع الغيار والاستبدالها، وكل ما يتعلق بهذه الخدمات (الغالبى وإدريس ، 2009 ، ص320).

وكذلك من الممكن تقديم بعض الخدمات للعملاء على الهاتف، مثل تقديم النصح والإرشاد للعملاء بخصوص صيانة المنتج وتجنب الأمور التي قد تؤدي إلى الأعطال الفنية والوقاية منها (Horngren, et. al, 2009, p32).

يرى الباحث أنّ نشاط خدمة العميل ما بعد البيع ، يمكن تقسيمه إلى ثلاثة أنشطة وهي :

أ- التسليم والإرشاد.

ب- خدمة الفحص الفني.

ج- خدمة الصيانة وقطع الغيار.

أ- التسليم والإرشاد Dilevary

إنّ خدمة الإرشاد والمشورة ترتبط بتقديم النصح والإرشاد للعملاء من خلال النشرات أو الهاتف عند الحاجة، وتهدف إلى مساعدة العميل في كيفية تشغيل المنتج والإفادة منه بطريقة سليمة، أو أعمال الصيانة البسيطة وتجنب بعض الأخطاء.

ب- خدمة الفحص الفني Investegation Service

خدمة الفحص الفني تتعلق، إما بالفحص الدوري الذي تقدمه الشركة كخدمة للعملاء، أو الفحص عند الطلب من قبل العميل، بإعطائهم بعض التعليمات بخصوص استخدام المنتج وطريقة تشغيله، وتحديد الأعطال إن وجدت، وتعريف العميل بكيفية حماية المنتج.

ج- خدمة الصيانة وقطع الغيار Manitance Service

وخدمة الصيانة والإصلاح وتوفير قطع الغيار، تُعدّ من الخدمات التي تقدمها الشركة للعملاء وتعتمد على توفير مراكز صيانة لخدمات التصليح وتوفير قطع الغيار اللازمة، واستبدالها من خلال مراكز الصيانة الثابتة أو المتنقلة.

2-2-2 الأنشطة المساندة Support Activities

وهي مجموعة الأنشطة التي توفر المدخلات أو تشكل الهيكل الرئيس للمنظمة، ومهمتها دعم وتسهيل قيام الأنشطة الرئيسة بواجباتها بشكل مستمر، وهذه الأنشطة تسهم بشكل غير مباشر في إنتاج المنتجات (الغالبى وإدريس، 2009، ص320):

ويرى الباحث من الممكن تقسيم الأنشطة المساندة إلى أنشطة فرعية، وذلك لتسهيل دراستها وقياس أثرها على أداء الأنشطة الرئيسية، وتحديد دورها في تحقيق الميزة التنافسية، فقد تم تقسيمها على النحو التالي: الجدول (2-1)

الأنشطة المساندة

إدارة المشتريات	التطور التقني	الموارد البشرية	البنية الأساسية
<ul style="list-style-type: none"> • خدمات التصنيف • الاستشارات • الاتصالات 	<ul style="list-style-type: none"> • إتفاقيات البحث • خدمات تقويم وتصريح البحث • برمجيات الزبائن و بحث السوق 	<ul style="list-style-type: none"> • تعويض العاملين • الخدمات الصحية والتعليم والمساعدات المؤقتة • وكالات التوظيف والتدريب 	<ul style="list-style-type: none"> • الخدمات المحاسبية والمالية • خدمات الإدارة العامة • الخدمات القانونية وحل النزاعات
56			

المصدر : إعداد الباحث

يوضح الجدول (2-1) الأنشطة المساندة والأنشطة التي تتفرع منها، وهذه الأنشطة توضح العلاقات التي تربطها مع الأنشطة الرئيسية من خلال فروعها العديدة المدرجة أعلاه، وفيما يلي توضيح لهذه الأنشطة:

1- نشاط البنية الأساسية Infrastructure Activity

ويشمل هذا النشاط توافر الخدمات المحاسبية والخدمات المالية والاستشارات الإدارية والإدارة العامة والخدمات القانونية وحل النزاعات (Porter, 1998,p44).

يرى الباحث أن نشاط البنية الأساسية يمكن أن يقسم إلى أنشطة فرعية على النحو التالي:

أ- خدمات مالية ومحاسبية.

ب- خدمات الإدارة العامة.

ج- خدمات قانونية وحل النزاعات.

أ- الخدمات المالية والمحاسبية Accounting and Financial Services

يوفر هذا النشاط التمويل اللازم لسد حاجة الإنتاج من المواد واللوازم في الوقت المناسب، ويمكن تحديدها عن طريق محاسبة التكاليف، كما أن المحاسبة تقوم بدور تحديد نتيجة الأعمال للشركة وتحديد تكلفة الأنشطة وتوزيعها على المنتجات المختلفة، وتوافر البيانات وتحليلها من أجل التخطيط والرقابة المالية واتخاذ القرارات.

ب- خدمات الإدارة العامة General Management Services

يتعلق هذا النشاط بالمهام التي تقوم بها الإدارة العليا، وكل ما يتعلق بإجراء الاستشارات المختلفة، والإشراف على إدارة الإدارات الفرعية، ووضع السياسات العامة، وتمثل قمة الهرم الإداري.

ج- خدمات قانونية وحل النزاعات Logel Services يتعلق هذا النشاط بالأعمال القانونية والاستشارات القانونية وحل النزاعات التي يمكن أن تحدث بين الشركة والأطراف الأخرى التي تتعامل معها، وتشمل القضايا المرفوعة ضد الشركة أو القضايا المرفوعة من الشركة ضد الغير.

2- نشاط إدارة الموارد البشرية Activity of Human Resources Management

وهذا النشاط يتعلق بكافة الأعمال الفرعية المرتبطة بإدارة العاملين، ومنها اختيار العاملين وإجراءات التوظيف والتدريب والترقية ونظام الحوافز وتقييم أداء العاملين في سبيل خدمة كافة أقسام الشركة وأنشطتها. وتعدّ الموارد البشرية من الأصول غير المادية المستخدمة في الشركة، لذلك ترى الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) أن المعالجة المحاسبية للأصول البشرية يجب أن ترسمل إذا كانت سوف تحقق منفعةً مستقبلية، خاصة إذا كان من الممكن قياسها، لذلك ظهر حقل محاسبي جديد سمي بمحاسبة الموارد البشرية (حنان، 2003، ص 208)، وقد عرف (Flamholtz) محاسبة الموارد البشرية على أنها عملية قياس التكاليف التي تحدث في الشركة نتيجة اختيار وتدريب وتأجير وتعيين وتنمية الأصول البشرية، وقياس الموارد البشرية اقتصادياً بالنسبة للمشروع (حنان، 2003، ص 208)، ويدور خلاف بين المحاسبين حول طبيعة الموارد البشرية وكيفية معاملتها في الدفاتر والقوائم المحاسبية، فمنهم من يؤيد معاملتها كمصروف يحمل للفترة، والبعض الآخر يؤيد معاملتها كأصل من الأصول تظهر في قائمة المركز المالي (مطر، 2004، ص 431).

أما المشكلة الأخرى في محاسبة الموارد البشرية فتعود إلى القياس المحاسبي، وتحقيق الموضوعية والموثوقية في قياس الأصول البشرية، ومن أهم المشاكل التي قد تظهر في قياس هذه الأصول، هي عدم التحكم بها وضمان تدفق المنافع من إستخدامها في الفترات الطويلة، إما لأسباب قانونية أو طبيعية، لذلك يصعب رسملة هذه الأصول وإظهارها في المركز المالي (المرجع السابق، ص 432).

ومن جهة أخرى يرى البعض أن رسملة الأصول البشرية ضروريّ لاستمرار الشركة، لتوفير القوة العاملة المدربة والمؤهلة التي تتطلب استبدالها في حالة الموت أو الاستقالة، لذلك نجد أن بعض الشركات تدفع مبالغ باهظة مقابل الحصول على بعض الأصول البشرية، خاصة إذا كانت تتصف العمالة بالاستقرار والكفاءة والمهارة العالية (مطر، 2004 ، ص 226).

من ناحية أخرى نجد أن الاعتراف بالمنافع المستقبلية المتوقعة الناتجة عن الموارد البشرية تبقى موضع خلاف؛ فالمعارضون يرون بأن هذه المنافع غير متوقعة للأصول البشرية، ولن تستمر بعد السنة الحالية، بخلاف الأصول المادية، ويمثل هذا الرأي موقف المحاسبين التقليديين الذين يعارضون رسملة الأصول البشرية، أما المؤيدون لرسملة الأصول البشرية، فيرون أن عدم رسملة الأصول البشرية سوف يؤدي إلى أضرار جوهرية في ملاءمة المعلومات المحاسبية وأثرها على عملية اتخاذ القرارات، لأن تجاهل رسملة الأصول البشرية يجعل المعلومات غير كافية، وكذلك فإن الشركة تستثمر بالعاملين إلى جانب التدريب والتنمية في العناية بأساليب الرعاية الاجتماعية ورفاهية العاملين، لكسب ولائهم وتحقيق أهداف الشركة وتنميتها، مما يدل على أن هناك منافع مستقبلية محتملة الحصول في السنوات المقبلة (مطر، 2004، ص 227).

يرى الباحث أن نشاط الموارد البشرية يمكن تقسيمه إلى عدة أنشطة فرعية كما يلي:

أ- نشاط تعويض العاملين.

ب- نشاط الخدمات الصحية والتعليمية والمساعدات المؤقتة.

ج- نشاط توظيف وتدريب العاملين.

أ- **نشاط تعويضات العاملين Workers Compensation Activity** ويتعلق هذا النشاط بتحديد مستحقات العاملين عند نهاية الخدمة بالتقاعد أو الاستقالة، وتكوين المخصصات أو صناديق تمكّن الشركة الوفاء بالتزاماتها التي تترتب عليها في المستقبل الناتجة عن دفع مستحقات العاملين عند نهاية الخدمة أو التقاعد أو الاستقالة.

ب- **نشاط الخدمات الصحية والتعليمية والمساعدات المؤقتة Learning & Healthy**

ويتعلق هذا النشاط بتقديم خدمات للعاملين ومن يعيلونهم، سواء أكانت خدمات صحية أم تعليمية أم مساعدات مؤقتة، لتتمكن الشركة من كسب ولاء العاملين وارتباطهم بها.

ج- **نشاط توظيف وتدريب العاملين Appointment & Training Activity**

ويتعلق هذا النشاط باستخدام بعض وكالات التوظيف لمساعدة المنشأة في تعيين الكفاءات العاملة، واختيار المناسب منها والقيام بعمليات التدريب.

3- **نشاط التطور التقني Technical development activity**

ويتعلق هذا النشاط بالبحث عن التقنيات الجديدة، ودراستها واختيار المناسب منها، مما يعني إدخال التكنولوجيا الحديثة على الأنشطة في سبيل تطوير العمليات الإنتاجية، وتحسين الجودة وتخفيض التكاليف.

يرى الباحث أن نشاط التطور التقني يمكن أن ينقسم إلى ثلاثة أنشطة فرعية كما يلي:

أ- نشاط اتفاقيات البحث.

ب- نشاط تقويم وتصريح البحث.

ج- نشاط برمجيات خدمة الزبائن وبحث السوق.

أ- نشاط اتفاقيات البحث Search Adrements Activity

ويتعلق هذا النشاط بالتعاقد على إجراء البحث عن تقنيات جديدة ، تقوم بخدمة الشركة في كافة الأنشطة المختلفة.

ب- نشاط تقويم البحث Calendar & Permyty search Acyivity

ويتعلق هذا النشاط بدراسة واختيار التقنيات التي تم التوصل إليها عن طريق اتفاقيات البحث، واختيار التقنيات المناسبة للعمليات الإنتاجية وغيرها.

ج- نشاط برمجيات الزبائن وبحث السوق Market Searach & Customers Software Activity

يتعلق هذا النشاط بتوفير البرمجيات اللازمة لخدمة العملاء وتوفير معلومات عنهم، وتسهيل خدماتهم، وكذلك توفير بيانات تتعلق بأبحاث السوق.

4- نشاط إدارة المشتريات Management of Purchaces Activity

ويشمل هذا النشاط أعمال كافة المستويات التنظيمية المسؤولة عن تنفيذ الأنشطة المختلفة في الشركة مثل (الإدارة العامة و المحاسبة و 000 الخ).

ويرى الباحث بأن نشاط إدارة المشتريات يمكن تقسيمه إلى عدة أنشطة فرعية على النحو التالي:

أ- خدمة التصنيف.

ب- الاستشارات.

ج- الاتصالات.

أ- خدمة التصنيف Services of Classification

يرتبط هذا النشاط بمجال استخدام أنظمة وإجراءات ربط التكلفة بالجودة، والمحافظة على النوعية.

ب- الاستشارات Consultation

يرتبط هذا النشاط بتوفير المعلومات الضرورية للتواصل بين الأنشطة الرئيسة والجهات الخارجية، لتوفير متطلبات الإنتاج من المواد الخام ومستلزمات العملية الإنتاجية.

ج- الاتصالات Communication

يرتبط هذا النشاط بتوفير معلومات عن كيفية الاتصال مع قنوات التوزيع والأنشطة المختلفة.

3-2-2 الأنشطة والقيمة المضافة Activities & Value – Added

من المفروض أن تكون الأنشطة التي تتبناها الشركة، أن تؤدي إلى منافع يتوقع أن يحصل عليها العميل نتيجة استخدام المنتج، ولديه الرغبة في الحصول عليها ودفع مقابلها، وخلافاً لذلك، فإن هذه الأنشطة سوف تحمل المنتج بتكاليف إضافية تؤدي إلى رفع سعر المنتج، مما يستدعي العميل للبحث عن بديل لهذا المنتج، لذلك يمكن تصنيف الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة، وأنشطة لا تضيف قيمة.

1- الأنشطة التي تضيف قيمة (VA) Value – Added Activities

تعرف الأنشطة التي تضيف قيمة، بأنها الأنشطة التي تؤدي إلى زيادة قيمة المنتج أو الخدمة بالنسبة للعميل، ويكون العميل مستعداً للدفع مقابلها، وراغباً في الحصول عليها.
(Barfield, et. al, 2003,p132).

كما أن الأنشطة التي تضيف قيمة، هي تلك الأنشطة التي إذا حذفت تؤدي إلى خفض قيمة منفعة العميل التي يحصل عليها من استخدام المنتج أو الخدمة (Horngren, et. al. 2009, p462).

ويرى الباحث أن الأنشطة التي تضيف قيمة للعميل هي الأنشطة التي تؤدي إلى زيادة قيمة المنفعة المتوقعة للعميل ناتجة عن إنفاق كل وحدة تكلفة شريطة أن تكون القيمة المضافة مقبولة لدى العميل ولا يمانع في الحصول عليها ويكون مستعداً لدفع مقابلها.

2- الأنشطة التي لا تضيف قيمة (NVA) Non Value- Added Activities

قيمة NVA، بأنها تلك الأنشطة التي يزداد الوقت المنفق على المنتج أو الخدمة منها، لكنها لا تزيد أو تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة، وهي غير ضرورية من وجهة نظر العميل (Barfield, et.al, 2003,p132). كما يمكن تعريف الأنشطة التي لا تضيف قيمة NVA، بأنها تلك الأنشطة التي إذا حذفت فلن تؤدي إلى خفض قيمة أو منفعة العميل التي يحصل عليها من استخدام المنتج أو الخدمة (Horngren, et. al 2009, p429).

ويمكن الاعتماد على المستهلك في التمييز بين النشاط الذي يضيف قيمة من النشاط الذي لا يضيف قيمة، وبذلك يجب أن يتوافر شرطان لاعتبار النشاط نشاطاً يضيف قيمة وهما (Raiborn & Michael, 2008, p).

1- أن يؤدي النشاط إلى زيادة منفعة المستهلك من المنتج.

2- أن يكون المستهلك مستعداً لدفع تكاليف هذا النشاط.

وتقدر نسبة الأنشطة التي تضيف قيمة إلى المنتج بـ 10% من إجمالي الأنشطة الكلية، وتكون بذلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة 90% من إجمالي الأنشطة الكلية، كما أن الشركة لا تستطيع حذف جميع الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، لأنها تعدّ أنشطة أساسية لا يمكن الاستغناء عنها، كما هو الحال عند إصدار فاتورة الشراء، ولكن يجب على الشركة أن تحاول التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، خاصة إذا كانت تكاليفها عالية (أبو نصار، 2010، ص50).

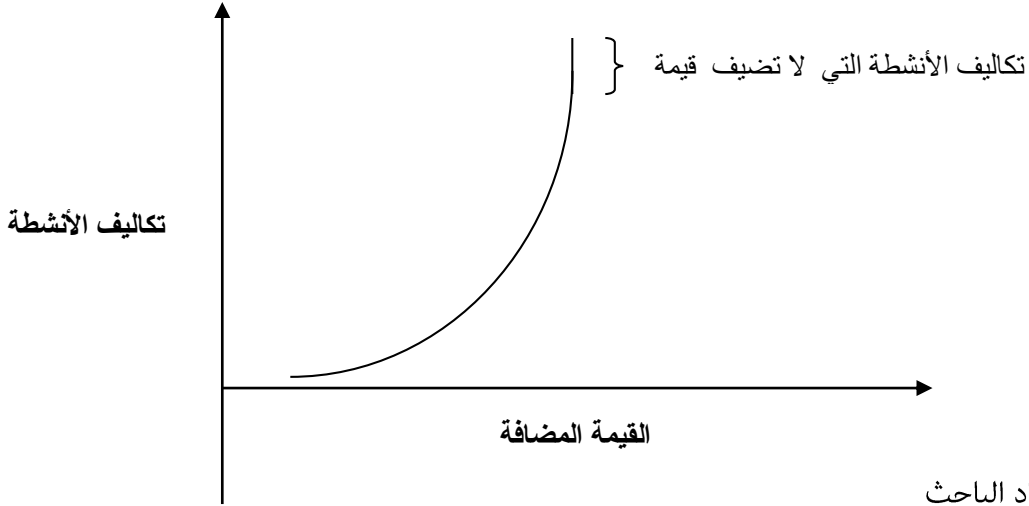
يرى الباحث مما تقدم أن الأنشطة التي لا تضيف قيمة (NVA) هي الأنشطة التي لا تؤدي إلى زيادة قيمة المنفعة المتوقعة للعميل نتيجة إنفاق كل وحدة تكلفة، وعدم تجنب هذه التكاليف سوف يكون عبئاً على العميل، قد ينتج عنه قيام العميل بالبحث عن بديل عن المنتج أو الخدمة حتى لا يتحمل فيها تكلفة مثل هذه الأنشطة أو جزء منها.

ويرى الباحث أن الأنشطة الرئيسية من المفروض أن تؤدي إلى إضافة قيمة في كل نشاط من أنشطتها في حين إن الأنشطة المساندة، وجدت من أجل مساندة الأنشطة الرئيسية، والهدف منها تمكين الأنشطة الرئيسية من القيام بالمهام المطلوبة بشكل جيد، وإذا أمكن الاستغناء عن أي نشاط من الأنشطة المساندة دون التأثير على أداء الأنشطة الرئيسية، يجب حذف ذلك النشاط، حتى لا يتحمل العميل عبئاً ناتجاً عن تكاليف ذلك النشاط، يؤدي بالعمل إلى اختيار سلعة بديلة.

وبذلك لا بد للشركة أن تتأكد، بأن الشركات العاملة في نفس القطاع تستخدم الأنشطة المساندة بشكل مماثل تقريباً حتى لا يؤدي ذلك إلى التأثير على تسويق المنتجات، نتيجة ارتفاع أسعارها بسبب تحمل نفقات إضافية لم تتحملها الشركات العاملة في نفس المجال، ويؤدي ذلك إلى حصول الشركة التي تستطيع تجنب مثل هذه النفقات إلى حصولها على تميز في السوق.

الشكل (2-6)

الأنشطة والقيمة المضافة



المصدر : إعداد الباحث

يتضح من الشكل (2-6) أن القيمة المضافة تزداد مع زيادة تكاليف الأنشطة، وتستمر القيمة المضافة بالزيادة حتى تصل إلى حد تتوقف عنده، وتصبح التكاليف بعد ذلك الحد تكاليف لا تضيف قيمة، ويجب على الشركة دراستها ومحاولة حذفها أو تخفيضها، شريطة أن لا تؤدي إلى التأثير على إنجاز الأنشطة التي تضيف قيمة. وإذا كانت الأنشطة المساندة لدى الشركة تؤدي إلى تحسين إنجاز الأنشطة الرئيسية بشكل أفضل من منافسيها، فلا بد أن تكون الإضافة التي تضيفها إلى إنجاز الأنشطة الرئيسية أكبر من النفقات التي تتحملها الشركة في سبيلها، وتعد تكاليف الأنشطة المساندة تكاليف غير مباشرة.

كما أن طبيعة الأنشطة الرئيسية بصفاتها تهتم بإنتاج المنتج مباشرة يمكن عدّها غالباً من الأنشطة التي تضيف قيمة، أما الأنشطة المساندة التي تدعم الأنشطة الرئيسية وتمكنها من القيام بدورها بالشكل الصحيح فهي غالباً من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وعلى إدارة الشركة التمييز بينهما وتحديد أي نشاط يمكن حذفه دون التأثير على القيمة المضافة لخفض التكلفة.

4-2-2 تحليل أنشطة سلسلة القيمة Analysis of Value Chain Activities

يتوقع من الشركة أن تلجأ إلى قياس الإنجاز الذي يعتمد أساساً على أهدافها واستراتيجيتها، وقد تختلف مقاييس الإنجاز من شركة إلى أخرى، وكما أنها تساعد في تحديد القيمة المضافة ، فمن خلال تحليل أنشطة سلسلة القيمة ، يمكن التوصل إلى تحديد بعض العوامل المفيدة في قياس إنجاز الأنشطة المختلفة،

كما أن هذا التحليل يفيد في تزويد المديرين والعاملين بسياسة أفضل في قياس إنجاز أهداف التنظيم (Maher and et. al, 2006, p409).

قام الباحث بإعداد الجدول التالي: الذي يبين أنشطة سلسلة القيمة والأنشطة التي تتفرع منها، ووصف لكل نشاط وأثره على التسعير، إذ اعتمد في ذلك على تقسم الأنشطة الواردة في سلسلة القمة سواءً أكانت أنشطة رئيسة أم أنشطة مساندة إلى ثلاثة أقسام، ويمكن الاستفادة من هذا الجدول لأغراض الدراسة فيما يلي:

- 1- صياغة فقرات الاستبانة بشكل يربط بين الأنشطة والتكاليف الخاصة بها.
 - 2- استخدامه في التحليل الإحصائي.
 - 3- تحديث الفاصل بين الأنشطة وعدم التداخل بينها وبخاصة في الواجبات.
 - 4- الربط بين الأنشطة الفرعية والفرضية التي تخصها.
 - 5- معرفة صفات كل نشاط من الأنشطة.
 - 6- معرفة واجبات وأهداف كل نشاط من الأنشطة المختلفة.
 - 7- يمكن استخدام هذه الأنشطة لتحديد القيمة المضافة لكل نشاط.
 - 8- يمكن استخدام هذه الأنشطة كمراكز مسؤولية والرقابة عليها.
 - 9- تحديد محركات التكلفة بشكل دقيق وفعال.
 - 10- تحديد وسائل قياس الإنجاز لكل نشاط.
 - 11- قياس إنجاز كل نشاط.
 - 12- تحديد إسهام كل نشاط في تحقيق الميزة التنافسية.
 - 13- إجراء التعديلات والتحسينات على كل نشاط بشكل منفرد.
- وجاء هذا التقسيم لتسهيل مهمة الباحث كما ذكر في النقاط السابقة، ويمكن استخدام هذه الأنشطة من قبل الشركات الصناعية لتحديد إيجابيات وسلبيات كل نشاط ومحاولة تحسين العملية الإنتاجية من خلال توزيع الأنشطة كما هو في الشكل التفصيلي اللاحق.

جدول (2-2)

أنشطة سلسلة القيمة والأنشطة التي تتفرع منها

الأنشطة	الأنشطة الداخلية	وصف النشاط	التسعير	الفرضية	الهدف
1- نشاط التصميم	بحث وتطوير المنتج هندسة تصميم المنتج تصميم منتجات مناسبة	تشكيل المنتج بساطة التصميم وظائف المنتجات	تكلفة البحث والتطوير تكلفة هندسة التصميم تكلفة تصميم المنتج	H01-1	خفض تكلفة نشاط التصميم
2- نشاط الإمداد الداخلي	المناولة الشحن التخزين	نقل ومناولة المواد تهيئة المواد مراقبة وحفظ المواد	تكلفة النقل والمناولة تكلفة التهيئة تكلفة مخزون المواد	H02-1	خفض تكلفة نشاط الإمداد الداخلي
3- نشاط العمليات الإنتاجية	تصميم العمليات هندسة العمليات الإنتاج الفعلي	تصميم العمليات الإنتاجية ترتيب وتنظيم العمليات مزايا المنتجات	تكلفة تصميم العمليات تكلفة تنظيم العمليات تكلفة إنتاج المنتج	H03-1	خفض تكلفة نشاط العمليات الإنتاجية
4- نشاط الإمداد الخارجي	الشحن والتخزين تقارير العملاء معلومات العمليات	نقل وتخزين الإنتاج التام تسهيل معاملة العملاء معلومات عن السوق	تكلفة نقل وتخزين المنتج تكلفة تقارير العملاء تكلفة معلومات العمليات	H04-1	خفض تكلفة نشاط الإمداد الخارجي
5- نشاط البيع والتسويق	التنبؤ بالطلب تقدير حاجة السوق المبيعات	دراسة السوق توفير طلبات العملاء ترويج وتسويق المنتجات	تكلفة دراسة السوق تكلفة تقدير حاجة السوق تكلفة الترويج والتسويق	H05-1	خفض تكلفة نشاط البيع والتسويق
6- نشاط خدمة العميل ما بعد البيع	التسليم والإرشاد الفحص الفني الصيانة وقطع الغيار	تسليم المنتج ونصح العميل الفحص الدوري عند الطلب صيانة المنتج وتوفير القطع	تكلفة تسليم المنتج تكلفة الفحص تكلفة الصيانة	H06-1	خفض تكلفة نشاط خدمة العميل ما بعد البيع
7- نشاط البنية التحتية	المحاسبة والمالية الإدارة العامة القانونية وحل النزاع	التمويل والبيانات المحاسبة الإدارة العليا والاستشارات خدمات قانونية	تكلفة المالية والمحاسبة تكلفة الإدارة العليا تكلفة الخدمات القانونية	H01-2	خفض تكلفة نشاط البنية التحتية

خفض تكلفة نشاط الموارد البشرية	H02-2	تكلفة تعويض العاملين تكلفة خدمة العاملين تكلفة اختيار وتدريب العاملين	تعويضات العاملين خدمات مقدمة للعاملين اختيار وتدريب العاملين	التعويضات خدمات الصحة والتعليم التوظيف والتدريب	8- نشاط الموارد البشرية
خفض تكلفة نشاط التطور التقني	H03-2	تكلفة بحث التقنيات الحديثة تكلفة اختيار التقنيات تكلفة برمجيات خدمة العملاء	بحث التقنيات الحديثة اختيار التقنيات اللازمة برمجيات لخدمة العملاء	اتفاقيات البحث تقويم وتصريح البحث برمجيات الزبائن	9- نشاط التطور التقني
خفض تكلفة نشاط إدارة المشتريات	H04-2	تكلفة التصنيف تكلفة الاستشارات تكلفة الاتصالات	أنظمة وإجراءات الجودة بيانات عن الجهات الخارجية الاتصال بالجهات الخارجية	التصنيف الاستشارات الاتصالات	10- نشاط إدارة المشتريات

يبين الجدول (2-2) أنشطة سلسلة القيمة حسب النموذج المقترح، والأنشطة التي تتفرع منها، وأرفق بها وصف لكل نشاط من الأنشطة الفرعية، لبيان مدى أثر كل نشاط على التكلفة والتسعير، كما يمكن من خلال ذلك تحديد الفاصل الذي يفصل بين الأنشطة في سلسلة القيمة، ويمكن أن يسهم ذلك المصدر : إعداد الباحث إضافة إلى ربط كل نشاط بالفرضية المتعلقة به والهدف منه.

يرى الباحث أن تحليل الأنشطة لا بد أن يرافقه تطبيق هندسة القيمة التي يمكننا من خلالها التوصل إلى خفض التكلفة، وبخاصة عندما تطبق في الصناعات الهندسية، التي يمكن أن يتوافر فيها حلول عديدة لتطبيق هندسة التصميم بخصوص تصميم العمليات الإنتاجية.

وقد اعتمد الباحث في تقسيم الأنشطة الرئيسية والمساندة إلى ثلاثة أنشطة لكل نشاط منها، حيث تكزن متناسقة ومتناسبة مع النشاط الذي تتفرع عنه، وكذلك تمت استشارة بعض المختصين في الصناعات الهندسية لتحديد التفرع المناسب لهذه الأنشطة وكيفية إيجاد استقلالية واضحة فيما بينها. كما أن هذه التفرع يمكن أن يساعد على دراسة الأنشطة بشكل تفصيلي، وتحديد بعض النواحي المتعلقة بتعديل التكلفة أو تحسين المنتج وبخاصة إذا تم استخدام وسائل أخرى إلى جانب التكلفة المستهدفة.

ويمكن استخدام وسائل عديدة لتخفيض التكلفة إلى جانب التكلفة المستهدفة مثل تكلفة كايزن التي تعتمد على مراقبة المديرين وتعديل العمليات الإنتاجية لتحسين فعاليتها والحصول على أكبر قدر ممكن من المنافع نتيجة التكاليف المنفقة على العمليات الإنتاجية.

الخلاصة

يتضح من خلال المناقشة السابقة لمفهوم سلسلة القيمة وأنشطتها، أنه يمكن التوصل إلى الخلاصة التالية : تتكون سلسلة القيمة من مجموعة من الأنشطة المتتالية والمتناسقة، وتمر المنتجات على الأنشطة بشكل متسلسل، ويعدّ ناتج كل نشاط من الأنشطة، عبارة عن مدخلات النشاط الذي يليه، ويتوقع من كل نشاط أن يضيف قيمة للمنتج حتى الوصول إلى النشاط النهائي.

هناك مجموعة من الأنشطة في سلسلة، يطلق عليها الأنشطة الرئيسية، وهي الأنشطة التي تسهم في تشكل المنتج بصورة مباشرة، وتتكون من ستة أنشطة، تبدأ بنشاط التصميم ثم نشاط الإمداد الداخلي ثم نشاط العمليات الإنتاجية ثم نشاط الإمداد الخارجي، ثم نشاط البيع والتسويق ثم نشاط خدمة العميل ما بعد البيع. والمجموعة الثانية من أنشطة سلسلة القيمة، ويطلق عليها الأنشطة المساندة، وهي الأنشطة التي تدعم الأنشطة الرئيسية، وتساعد في إنجاز مهامها، وتبدأ بنشاط البنية التحتية ثم نشاط الموارد البشرية ثم نشاط التطور التقني ثم نشاط إدارة المشتريات.

ويمكن تصنيف الأنشطة سواء الأنشطة الرئيسية أو الأنشطة المساندة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج، وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج ، فالأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج إذا كان العميل مستعداً للدفع مقابلها، أما الأنشطة التي لا تضيف قيمة، إذا كان العميل غير مستعد لدفع مقابلها، ويجب على الشركة أن تحاول حذف أو 79 ، تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

ولوجود أثر لتطبيقات هندسة القيمة على تكاليف الأنشطة، لذا سوف يستعرض في المبحث التالي تطبيقات هندسة القيمة وتوضيح ذلك من أجل توافر منتج بتكلفة أقل وبمزايا مناسبة للعميل وبطريقة منظمة، كما سيتم توضيح مراحل هندسة القيمة ودورها في التوصل إلى التكلفة المستهدفة.

هندسة القيمة Value Engineering

يهدف هذا المبحث إلى التعريف بمفهوم هندسة القيمة كما وردت في الفكر المحاسبي، وأهميتها كأسلوب منظم لخفض تكلفة الأنشطة، وتعدّ طريقة مناسبة لتطبيقات التكلفة المستهدفة، وتعتمد على دراسة الخيارات المتاحة لتصميم المنتجات والعمليات.

إنّ الدور المتوقع الذي تقوم به هندسة القيمة من خلال فريق مشكل من جميع المديرين العاملين في الشركة سوف يساعد على تخفيض التكاليف إلى حد الوصول إلى التكلفة المستهدفة أو ما يقاربها، من خلال إعادة تصميم المنتج أو تصميم العمليات الإنتاجية إلى غير ذلك من الأمور التي قد تؤدي إلى اختصار التكاليف، والوصول إلى منتج ضمن مجال التكلفة المستهدفة في سبيل تحقيق ميزة تنافسية (Hwaiyu, 2004, p57)، ويمكن تعريف هندسة القيمة، بأنها عبارة عن التواصل المستمر من قبل فريق يتكون من مديري التسويق وتصميم المنتج، ومهندسي ومشرفي الإنتاج، لدراسة وتقديم الاقتراحات بخصوص تحسين التصميم وتعديل العملية الإنتاجية، وذلك كمحاولة لتخفيض تكاليف المنتج مع المحافظة على مزاياه، وتحقيق رغبات العملاء المرتقبين، وتوافر منتج بسعر ومزايا مقبولة لديهم (Richard, 1997, p353)، وكذلك يمكن تعريفها، بأنها عملية منظمة، يقوم بها فريق يعتمد على منهج علمي في تقييم وتصميم المنتج، وذلك عن طريق تحديد العديد من الخيارات التي سوف تؤدي إلى تحسين قيمة المنتج وتكاليف وظائف الإنتاج، ويمكن تحقيق ذلك عن طريق استخدام إحدى الطريقتين التاليتين (Kaplan & Atkinson, 2006, p228):

1- تخفيض التكلفة مع تثبيت الدور الوظيفي للمنتج.

2- تثبيت التكلفة مع زيادة الدور الوظيفي للمنتج.

كما يمكن تعريف هندسة القيمة أنها الجهد المنظم بشكل مباشر للقيام بتحليل وظائف إنتاج المنتجات مع تحقيق هدف إنجاز الوظيفة المحددة بأقل تكلفة ممكنة، وتشير الخبرات والدراسات السابقة، إلى أن تطبيق مفهوم هندسة القيمة، ساعد في خفض تكاليف التصنيع بنسبة تقريبيّة تقدّر بـ 15% - 25% (Dhillon, 2002, p193)، وتعرف هندسة القيمة أيضاً أنها تقييم منظم لجميع وظائف أنشطة سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكاليف مع مراعاة عدم تجاهل تحسين الجودة وإرضاء حاجات العميل، وتشمل عمليات التحسين تصميم المنتج والتغيير في تخصيص المواد والتعديل في طرق التشغيل، وكذلك تمكّن المديرين من التمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة (Horngren, et. al, 2009, p426).

ويعود استخدام هندسة القيمة إلى الفترة الواقعة ما بين عامي 1938 - 1945 عندما لجأت شركة General Electric إلى التغيير في التقنيات الصناعية أو التصميم بهدف توفير ملموس للمواد أو الجهود، لتحسين قيمة العمل وتطوير تحليل القيمة Value analysis

(Dhillon,2002, p193 & Hwaiyu, 2004, p58 & Richard, 1997, p557)

أما بخصوص الأهداف الرئيسية لهندسة القيمة فإنها تتلخص بما يلي:

- 1- حذف أو تخفيض تكلفة العملية أو المنتج.
 - 2- تحسين قبول العميل للمنتج أو الخدمة.
 - 3- وضع تحليل القيمة كنمط مستمر سوف يكون فيما بعد تطبيقاً على جميع مشاكل الشركة بخصوص التكلفة أو وظيفة النشاط.
- وعليه فإن التكاليف غير الضرورية unnecessary Cost هي أحد أسباب فشل التوزيع بفعالية على المنتج أو العملية.

وتستخدم هندسة القيمة لإعادة تصميم نظام الإنتاج الموجود لإنجاز التكلفة المستهدفة بهدف الوصول إلى أقل تكلفة ممكنة للمنتج ، وقد اقترحت مهمة هندسة القيمة لمساعدة الشركات في المحافظة على فهم وإدراك قيمة منتجاتها عن طريق المساعدة التي يقدمها مهندسو الإنتاج، بحيث تربط بين التكلفة ووظائفها، كما أن هندسة القيمة تنجز بالموازاة مع التكلفة المستهدفة خلال مرحلة التصميم، بهدف تطوير المنتج (Cooper, 1995, p166)

وقد بين (Cooper, 1995, p166) أن هندسة القيمة لديها هدفان:

- الهدف الأول: التأكد من أن المنتجات المصممة لها أعلى قيمة ممكنة.
- الهدف الثاني: التأكد من أن المبالغ المدفوعة مقابل شراء أجزاء المنتج كانت تكلفتها منخفضة بصورة كافية لإنجاز المنتج بالتكلفة المستهدفة.

يرى الباحث أن هندسة القيمة طريقة منظمة يشارك فيها العديد من المديرين من مختلف أقسام الشركة، بهدف دراسة ومراجعة جميع وظائف الأنشطة الموجودة في سلسلة القيمة، والتوصل إلى أن كل عمل من أعمال ووظائف سلسلة القيمة، يضيف أكبر قدر ممكن من القيمة إلى المنتج أو الخدمة، والتأكد من أن جميع المبالغ المدفوعة مقابل شراء أجزاء المنتج أو أعمال ووظائف سلسلة القيمة، كانت منخفضة بصورة كافية لإنجاز المنتج بالتكلفة المستهدفة.

2-3-2 مراحل هندسة القيمة Value Engineering Phases

تعدّ هندسة القيمة مفهوماً نظامياً يمرّ بترتيبات ومراحل متعددة، ومن أهم المراحل التي تمرّ بها هندسة القيمة ما يلي (Dhillon, 2002, P198-199):

المرحلة الأولى : اختيار الفريق Team Selection Phase

هذه المرحلة ترتبط بتشكيل فريق لهندسة القيمة يتكون من مجموعة من الأعضاء المناسبين، ولا بدّ اختيارهم من القادرين على أن يقوموا بهذه المهمة، علماً بأنّ وجود أعضاء غير مناسبين سوف يؤدي إلى نتائج غير مرغوب فيها، ناتجة عن ضياع الجهود وفرص إنجاز مهمة هندسة القيمة (Dhillon, 2002, P198). ومن الضروري تحديد وتعريف القدرات التقنية والخبرات الفردية الوحيدة والمناسبة لإنجاز مهام هندسة القيمة مع مراعاة الحجم المناسب لفريق هندسة القيمة، فحجم الفريق المناسب لهندسة القيمة يتكون من ثلاثة إلى خمسة أعضاء، وذلك لتحقيق التشغيل الكفؤ، أما إذا كانت التنظيمات يبلغ عدد العاملين فيها 3000 عاملٍ أو أكثر، يمكن تكوين فريق من خمسة إلى عشرة أعضاء، ولذلك يمكن تحديد المعدل المقبول لعدد أعضاء فريق هندسة القيمة من ثلاثة إلى سبعة أعضاء. أما تجاوز عدد أعضاء فريق هندسة القيمة المعدل سوف يؤدي إلى إعاقة مهمته، إذ إن زيادة عدد الفريق عن سبعة أعضاء سوف يؤدي إلى ضعف في التفاعل، ويصبح التفاعل البناء معقداً وغير مجدٍ أحياناً، ويبدأ الفريق بهدم عملية بناء هندسة القيمة بدلاً من التقدم بها، وتصبح المهمة غامضة، ومن المعلوم أن وجود عضو غريب بين أعضاء الفريق سوف يكون مفيداً، لأنه يساعد في تخفيض قرارات الانقسام وتغييرها. يرى الباحث، أن تشكيل فريق هندسة القيمة يجب أن يكون بإشراف من الإدارة العليا، ويشكّل 74 أفة الأقسام والأنشطة الموجودة في الشركة، ويجب وضع نظام حوافز لتشجيع الفريق على إنجاز مهماته بأفضل وضع مع تّ وضح المهمة التي يجب أن يحققها؛ لأن هندسة القيمة تعتمد أساساً على عمل الفريق وانسجامه وتناغمه في عملية مشتركة يقوم بها كافة أعضاء الفريق معتمداً على العمل المشترك وطرح الأفكار التي يمكن أن تؤدي إلى التوصل إلى تصاميم ووظائف منتجات مميزة.

أ- الخصائص المهمة في تشكيل فريق هندسة القيمة: Team Characteristics

1- الفريق يجب أن يكون نظامياً، ويحقق التمثيل الجغرافي، إذ إن الفريق يجب أن يمثّل منتج المنتج والمستخدم، ويشتمل على أعضاء من مواقع عدة، مثل التصميم والتصنيع والتشغيل والتسويق وتخطيط الإنتاج.

2- الفريق يجب أن يشتمل على خبير أو اختصاصي في المنتج.

3- أعضاء الفريق يجب أن يأتوا من ترتيبات متعادلة أو متكافئة داخل التنظيم، ولديهم الفطنة والسياسة والقدرة على التأثير.

4- يجب أن يتضمن الفريق على الأقل واحداً من الأعضاء متمكناً ولديه خبرة في مفهوم هندسة القيمة.

5- توافر الخبرات من الماضي في الفريق ، تشير إلى منافع لمتخذ القرار المحددة.

ب- العوامل المهمة التي يجب توافرها في فريق هندسة القيمة: Important Factors

هناك بعض العوامل المهمة التي يجب توافرها في فريق هندسة القيمة حتى يستطيع أن ينجز المهمة بصورة جيدة وهي:

- 1- أن يكونوا مدركين لمصادر البيانات ومواقعها بحكم خبرتهم ومعرفتهم.
- 2- أن يكونوا ممن يمتلكون خصائص لخلق وفهم واستغلال التغيير.
- 3- أن يكون المنتج مألوفاً لهم مع مراعاة فهم المنتجات الأخرى.
- 4- يمتلكون عقلاً متفتحاً وقادرين على التواصل والعمل مع الآخرين بكل عزم وحيوية.
- 5- أن يكونوا ممن يمتلكون منفعة وباعثاً يمكنهم من الحكم في مهمة الآخرين.
- 6- أن يكونوا قادرين على الحصول على تأثير ومساعدة وتعاون مع الآخرين، حتى يتصوروا قطاعهم التنظيمي المحدد.
- 7- أن يكون لديهم الوقت الكافي والملائم لقيامهم بإنجاز مهمتهم والمساعدة باستمرار المنتج.

المرحلة الثانية: تجميع المعلومات Information Collection Phase ترتبط هذه المرحلة بتقنية وتكلفة وتجميع المعلومات من مصادرها المتنوعة، ومن هذه المصادر: الباعة والعملاء وموردي المواد لمشاريع مشابهة أو مماثلة، تتصف بأنها أكثر قدماً، ويمكن القول: إن المصادر الداخلية للمعلومات، قد تتضمن عدة دوائر منها دائرة هندسة النظم، ودائرة الهندسة الصناعية ودائرة المحاسبة ودائرة المشتريات (Dhillon2002, P 200). أما طبيعة أنواع المعلومات المجمعة تتضمن معلومات عن (Hardware) وهي معلومات عن التكلفة الهندسية المتعلقة بالمكونات المادية، وكذلك معلومات صناعية ومعلومات عن المشتريات ومعلومات تتعلق بالعميل، ومعلومات عن رقابة الجودة والاعتماد ومعلومات عن الفحص وإدارته والتخطيط والجدولة،

ومعلومات عن التسويق. أما المعلومات المطلوبة والخاصة بـ (Non hardware) وتتضمن إجراء مخطط وقت العمليات والوقت المنقضي، وعمليات نوعية سنوية، ومعدل الاستعمال، والمشاكل، والتأجيل، والمزايا غير المرضية، وطلب التوقعات والتاريخ للتغير السابق (Dhillon,2002,p201). وهناك بعض الخطوات الإرشادية المفيدة المرتبطة بجمع المعلومات، وهي كما يلي:

أ- فحص ومراجعة المعلومات، ومدى صحتها ومقارنة المعلومات من المصممين مع وثائق البيانات الهندسية.

ب- الحصول على المعلومات من مصادر جيدة.

ج- مقارنة مع التكاليف الحقيقية بما فيها التالف وإعادة العمل.

د- مراجعة تقارير التالف لتحديد مصدر مشاكل المنتج.

هـ- تحديد الآثار على نتيجة الطريق المسدود، كما أن مسؤولية قائد هندسة القيمة، ترتبط بتجميع معلومات عن اختصار الطريق وتحضيرها لكامل الفريق.

يرى الباحث أن مرحلة تجميع المعلومات، ليست من مهام فريق هندسة القيمة فحسب، بل يمكن الاستعانة بجميع الجهات التي يمكنها توفير المعلومات المطلوبة، وقد يستعين فريق هندسة القيمة بجهات خارجية، إذا كانت هناك قناعة بقدرتها على توفير المعلومات بدقة وأمانة، إذ بقدر تجميع معلومات دقيقة عن المنتج وإنتاجه سوف يتم الحصول على نتائج جيدة.

المرحلة الثالثة: العصف الذهني Brainstorming Phase يعود مفهوم العصف الذهني إلى أسلوب من أساليب تحفيز التفكير والإبداع الكثيرة، ويُعدّ أسلوباً للتفكير الجماعي أو الفردي الذي يستخدم في حلّ كثير من المشاكل العلمية والحياتية المختلفة، ويكون القصد من ذلك زيادة القدرات العقلية والعمليات الذهنية، واستخدام العقل في التصدي للمشاكل، وقد أخذ هذا المصطلح من المشاكل التي تعصف بالذهن، وقيامه بتفحصها وتمحيصها بهدف التوصل إلى حلّ إبداعي مناسب للمشكلة أو خلق مشكلة للخصم أو إيجاد مشاريع وخطط جديدة أو تحفيز أفكار المشاركين (Dhillon, 2002, p199).

في هذه المرحلة يتم اختصار خيارات التكلفة المتنوعة، ومراجعتها وتحديد هذه الخيارات، وكذلك تشمل عملية مقارنة الخيارات مع التصميم الأصلي أو الوظيفة الأصلية، وتحت هذه الحالة فإن العامل الخلاق المهم والمحوري في تحديد معظم الخيارات المرغوب فيها، يعتمد على العديد من العوامل. والقائمة اللاحقة تحتوي على العديد من العوامل التي تسهم في توضيح بعض الصفات

التي يجب أن تتوافر في عضو فريق هندسة القيمة، كإحدى القدرات الخالقة مما يساهم في نجاح خطة المشروع (Dhillon, 2002, p 201).

1- الأصالة: وهي القدرة على تطوير حلول وحيدة للمشكلة.

2- المرونة: القدرة على تطوير مدى واسع لطرق أو إجراءات المشكلة.

3- الحساسية: القدرة على تعريف المشكلة الموجودة.

4- السلاسة (الفصاحة): وهي القدرة على تطوير نوعية ثانية لحلول المشكلة المختارة.

وهناك ثلاثة عوامل تعيق الفكر الإبداعي للأفراد وهي: العامل العاطفي (emotional) وعامل الاستمرارية (perceptual) والعامل الثقافي (Dhillon, 2002, p201). فالعوامل العاطفية تتضمن الخوف أو الخوف من الفشل، والرغبة في طلب الأمان، وفيما يخص عوامل الاستمرار فإنها تتضمن الفشل في استخدام جميع الحواس في الملاحظة، وبخاصة الواضحة منها، أما العوامل الثقافية فتتضمن ضغوطات وجهوداً من الداخل والبيئة المحيطة لمطابقة النماذج الموضوعية في ذلك الحين.

يرى الباحث أن مرحلة العصف الذهني حالة يمكن أن تتكرر في كثير من الإدارات، ولكن تكوين أعضاء الفريق وخبراتهم وعلاقتهم بالشركة ومعرفتهم بالمنتج والسوق، يساعد الفريق على التوصل إلى حلول مثالية، تكون الشركة قادرة على تطبيقها على أرض الواقع.

المرحلة الرابعة: تقييم البديل Alternative Evaluation Phase هذه المرحلة تتعلق باختيار البديل المناسب مع الأخذ بعين الاعتبار أعلى توفير في التكلفة، والتركيز على جوهر الإنجاز في تصميم المشروع، وجميع البدائل تُرتب حسب ارتباطها أو تعلّقها بمقدار التوفير الممكن في التكلفة، واحتمال قابليتها لدى العميل إذا كانت ملائمة (Dhillon, 2002, P203).

يرى الباحث أن مرحلة تقييم البديل المناسب، تعتمد على اختيار البديل الذي يحقق أكبر تخفيض في تكلفة المنتج، مع المحافظة على المزايا المرغوب فيها من قبل العملاء، بالإضافة إلى رضا فريق هندسة القيمة، وقناعتهم بقدرة الشركة على تنفيذ الخيار الذي قام الفريق بتبنيه.

المرحلة الخامسة: تطوير البديل Alternative Development Phase

هذه المرحلة تتعلق بدراسة متعمقة لكل بديل من البدائل، لتحديد فيما إذا كان ذلك البديل سوف ينتج وفعلاً في التكلفة منها أم لا، وترتب البدائل حسب الأولوية أو سابقته في ذلك،

وعلاوة على ذلك يوضع لكل بديل تحليل دورة حياة التكلفة، وتشمل رأس المال والتشغيل وتكلفة الصيانة المنجزة.

وهناك خط غير واضح بين مرحلة التقييم ومرحلة تطوير البديل وهي الأفكار غير المرشحة التي لا تقود إلى أهداف الدراسة المستمرة في هذه المرحلة، وتُعدّ أفكاراً أولية في مرحلة التقييم، تخلص إلى تطوير فكرة واحدة أو أكثر لتطبق على أنشطة واضحة سوف تحصل في مرحلة التطوير (Hwaiyu, 2004, p65).

يرى الباحث أن مرحلة تطوير البديل، تعتمد على الهدف الذي يسعى الفريق إلى تحقيقه، وفي هذه الحالة يكون المطلوب تخفيض التكلفة مع المحافظة على مزايا المنتج، كما أن دورة حياة التكلفة تشمل تحليل كافة الأنشطة في سلسلة القيمة، وتساعد على معرفة كيفية إجراء التغيير المناسب في تحقيق هدف خفض التكلفة.

المرحلة السادسة: التوصية Recommendation Phase

هذه المرحلة تتعلق بتحضير الخيارات التي طُورت عن طريق الفريق، وأن يختار الفريق واحداً أو أكثر من بين التوصيات، إذا كانت مناسبة للعميل، ويجهز التقرير الذي يحتوي ما يلي:

- 1- هدف الدراسة.
- 2- أعضاء الفريق ومواقعهم وتخصصاتهم.
- 3- بيانات الاستبانة.
- 4- برنامج وظيفي مع التكاليف وتخصيص مواقف العملاء.
- 5- أهداف تحليل القيمة.
- 6- ملخص الاقتراح.

ويرى الباحث أنّ مرحلة التوصية، هي انتاج عمل فريق هندسة القيمة، الذي قد يستمر إلى فترة طويلة نسبياً، والتوصية لا بدّ أن تكون واضحة ولدى الإدارة قدرة على تبنيها وتنفيذها، كما أن النتائج المتوقعة من تنفيذ التوصية يجب أن تحقق أهدافها المتوقعة، وأنّ يكون للعاملين رغبة في تبنيها وتنفيذها دون أي تراجع أو تهاون.

المرحلة السابعة: التنفيذ Implementation Phase

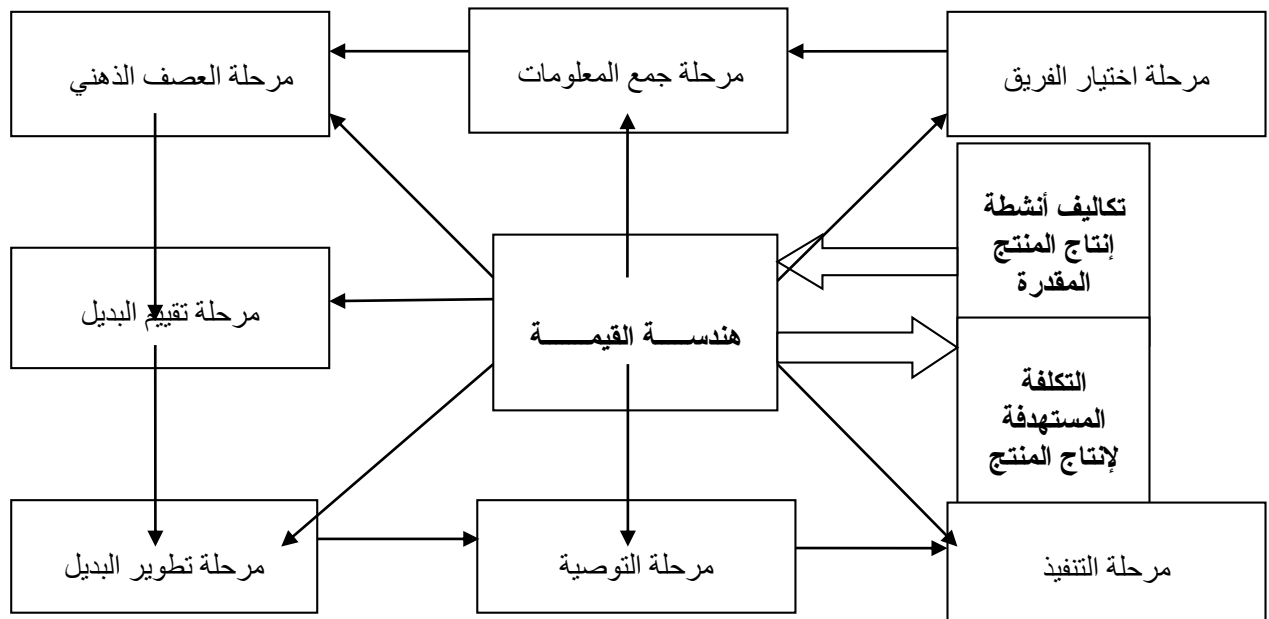
هذه المرحلة تتعلق بالتنفيذ والتحضير لما توصل إليه فريق هندسة القيمة كما وردت في التقرير، وتحتوي على التغييرات الواردة في التقرير النهائي لمرحلة التوصيات، ولا بدّ من وجود خطة لتنفيذ التوصيات

بعد تبني الإدارة العليا لها، وتشجيع العاملين للوصول إلى الهدف المنشود جراء تنفيذ التوصيات التي كانوا مصدرها، ويعدّ فريق العاملين مصدراً ضرورياً لتنفيذ التوصيات المتعلقة بدراسة هندسة القيمة، فبعد استلام التقرير النهائي الذي يشتمل على ملخص عن أهداف الدراسة وملخص عن نتائج الدراسة ومتطلبات التنفيذ، يعهد إلى العاملين تنفيذ التوصيات لإنجاح الأفكار التي خلص إليها فريق هندسة القيمة بهدف الوصول إلى التكلفة المستهدفة (Hwaiyu,2004,p66). ويرى الباحث أنّ مرحلة التنفيذ تعتمد على دعم الإدارة أولاً، ومن ثم إقناع المستويات الإدارية المختلفة بتنفيذ التوصية، والنتائج تكون مرهونة بمقدار قناعة المستويات الإدارية المختلفة بالتنفيذ ضمن جدول زمني وبرنامج عمل واضح ودقيق، ومن الدواعي التي تفرض على الشركة تنفيذ هندسة القيمة، خفض تكلفة المنتجات لتساوى مع التكلفة التي يمكن للشركة من خلالها أن تستطيع تسويق منتجاتها في السوق (التكلفة المستهدفة)، وحصولها على حصة سوقية مرضية، وبذلك تكون هندسة القيمة عبارة عن نظام، يحقق للشركة الحصول على ميزة تنافسية من خلال خفض التكلفة.

وقد قام الباحث بإعداد مخطط توضيحي، يلخص مراحل هندسة القيمة، وبيان دورها في تحقيق التكلفة المستهدفة، ويمكن أن تساعد على فهم إجراءات هندسة القيمة ومدى تأثيرها، وتستطيع الشركات تطبيقها، إذا توافرت الرغبة والدراية لديها، وهي عملية تسلسلية ومنطقية مترابطة ومتناسقة يتوقع منها أن تؤدي دوراً مهماً في طرح الأفكار التي قد تؤدي إلى تخفيض التكلفة وتحسين أداء المنتج بالنسبة للعميل.

الشكل (2-7)

مراحل هندسة القيمة ودورها في تحقيق التكلفة المستهدفة



المصدر : إعداد الباحث

يبين الشكل (7-2) المراحل التي تمر بها هندسة القيمة على شكل مخطط، يوضح الدور الذي يقوم به فريق هندسة القيمة، بدءاً من نقطة تحديد تكلفة الإنتاج المقدره للمنتج، وحتى الوصول إلى التكلفة المستهدفة، كنتيجة مطلوب التوصل إليها، وهذه التطبيقات المتعلقة بهندسة القيمة، يمكن الإفادة منها عند تطبيق التكلفة المستهدفة، لأن تطبيقات التكلفة المستهدفة يجب أن تتزامن مع تطبيقات هندسة القيمة، ولا يمكن للتكلفة الم 82 أن تحقق نتائجها إلا إذا كانت مقرونة بتطبيق هندسة القيمة.

والدور الذي يلعبه فريق هندسة القيمة مهم جداً في التوصل إلى التكلفة المستهدفة؛ إذ بدون تطبيق هندسة القيمة لا يمكن التوصل إلى التكلفة المستهدفة؛ ولأن هدف هذه الدراسة تُعنى بتطبيق التكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة التنافسية فلا بد من التذكير بأن تطبيق التكلفة المستهدفة مرتبط بتطبيق هندسة القيمة.

الخلاصة

يتضح من خلال المناقشة السابقة لمفهوم هندسة القيمة وأهم المراحل التي تمر بها، أنه يمكن التوصل إلى الخلاصة التالية:

هندسة القيمة: هي طريقة منظمة يقوم بها فريق مكون من مديري مختلف أقسام الشركة، بهدف مراجعة جميع وظائف الأنشطة الموجودة في سلسلة القيمة، لتحقيق إنجاز وظائف الأنشطة بأقل تكلفة ممكنة، أو تحسين إنجاز الأنشطة لتحسين قبول العميل لها.

وتمر هندسة القيمة بعدة مراحل، تبدأ من مرحلة اختيار الفريق، ثم مرحلة تجميع المعلومات ثم مرحلة العصف الذهني، ثم مرحلة تقييم البديل، ثم مرحلة تطوير البديل، ثم مرحلة التوصية، ثم مرحلة التنفيذ. وأهم مرحلة من مراحل هندسة القيمة، هي مرحلة اختيار الفريق المناسب للقيام بالمهمة المطلوبة بالشكل الصحيح، إذ يجب اختيار فريق من مديري الأقسام ذوي المعرفة والخبرة في إنتاج المنتج وهندسة القيمة، كما يجب أن يكون أعضاء فريق هندسة القيمة قد جاءوا من ترتيبات متعادلة أو متكافئة داخل التنظيم، وعددهم لا يتجاوز خمسة أعضاء.

وبالرغم من أهمية دور هندسة القيمة في تخفيض التكلفة، هناك بعض العوامل التي قد يكون لها تأثير على تطبيقات التكلفة المستهدفة وتطبيقات هندسة القيمة، وبخاصة تلك المعلومات التي لها علاقة ببيانات التكاليف وتوزيعها على الأنشطة، لذلك سوف يتم في المبحث اللاحق استعراض العوامل المؤثرة على المتغيرات المتعلقة بالتكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والميزة التنافسية.

4-2 المبحث الرابع

المتغيرات المتعلقة بإدارة التكلفة وأنشطة سلسلة القيمة والميزة التنافسية

يهدف هذا المبحث من الدراسة إلى تحديد ومناقشة العوامل التي تؤثر على إدارة التكلفة وتكلفة أنشطة سلسلة القيمة والميزة التنافسية، ويمكن تقسيمها حسب تأثيرها إلى عوامل داخلية وعوامل خارجية على النحو التالي:

1-4-2 العوامل الداخلية Internal Factors

ويمكن وصف هذه العوامل، بأنها قابلة للتأثير من قبل إدارة الشركة، ويمكن أن تتبناها بهدف محدد، إما لإدارة التكلفة من أجل رفع مستوى الأداء وضبط ورقابة التكلفة، وإما لتخفيض التكلفة.

1-نظام الإنتاج في الوقت المحدد Just in Time Lean Production

فمن المواضيع التي تثير الاهتمام ويجب أخذها على محمل الجد، نظام الإنتاج الفوري (JIT)، ويعدّ هذا النظام من الأنظمة التي طبقتها بعض الشركات اليابانية مثل (Toyota, Hewlett- Packard and Yamaha) وبعض الشركات الأمريكية مثل (General Electric, Havley – Davidson and Lincoln Electric) ويقتضي هذا النظام بحذف المخزون بين دوائر الإنتاج والسوق، ويتطلب هذا النظام مرونة لسرعة التغير من منتج إلى منتج آخر، وتدريب العاملين لرفع مهاراتهم وتطوير قدراتهم ومشاركتهم في اتخاذ القرار (Maher and et. al, 2006, p18).

يُعرف نظام (JIT)، بأنه ذلك النظام الذي ينتج فيه كل جزء من أجزاء المنتج في إحدى محطات التشغيل على خط الإنتاج في نفس اللحظة التي تحتاج فيه المحطة التالية، وتكون مستعدة لاستلامه، ويعدّ طلب العميل للمنتج نقطة الانطلاق لكافة العمليات على خط الإنتاج في تتابع عكسي بتناسق وتناغم منضبط بين مراكز ومحطات التشغيل، والهدف من ذلك ضمان تدفق المنتجات بشكل يتناسب و طلب العميل وتحقيق انخفاض في مستوى المخزون (الجمال ونور الدين، 2005، ص167).

كما أن نظام (JIT) ينظم على أساس الحصول على المواد في الوقت المحدد للإنتاج، وكذلك تزويد العملاء بطلباتهم من المنتجات التامة الصنع في الوقت المحدد، بمعنى أن الاستثمار في المخزون يسبب نوعاً من الضياع، لذا يجب الاحتفاظ بالمخزون عند أقل مستوى ممكن، بلّ من المفضل الوصول بالمخزون إلى الصفر، وذلك عن طريق وضع وتنظيم التوريد في الوقت المناسب، ويعتمد على درجة عالية من التنسيق والمشاركة بين الموردين والصانعين ومراكز عمل التصنيع (Vanderbeck, 2008, p79).

ويرى الباحث أنّ نظام (JIT) يمكن تطبيقه في الدول التي تتوفر فيها الصناعات التكميلية، ويكون بمقدور الشركة التعاقد معها لتوفير أجزاء المنتج في الوقت المناسب للعمليات الإنتاجية، ويصعب تطبيقه في الدول التي لا تتوفر فيها بنية أساسية لإنتاج المواد المستخدمة في صناعة المنتجات في الوقت المناسب للعملية الإنتاجية، ويمتاز الإنتاج في الدول النامية بالتذبذب وعدم الثبات، وذلك بسبب حالات عدم التأكد التي تسود أسواقها. وهناك مزايا وسمات لنظام (JIT)، فمن السمات التي يمكن أن يتسم بها نظام JIT كما ذكرها (الجمال ونور الدين، 2005، ص169) ما يلي:

1- تنظيم المصنع على شكل خلايا تصنيع مرنة.

2- توفير عمال متعددي المهارات.

3- إدارة الجودة الشاملة.

4- تخفيض فترة الانتظار وزمن التحضيرات.

5- توافر علاقات قوية مع الموزعين.

أما مزايا نظام JIT يمكن تحديدها بالتالي:

1- تخفيض حجم الاستثمارات في المخزون.

2- تخفيض تكلفة نقل ومناولة المخزون.

3- تخفيض تكلفة تقادم الأصناف المخزونة.

4- تخفيض تكلفة الاستثمارات في مباني المصنع اللازمة للإنتاج والتخزين.

5- خفض تكلفة التحضير وإجمالي تكلفة الإنتاج.

6- انخفاض تكلفة الفاقد والتالف نتيجة تحسين الجودة.

7- زيادة الإيرادات نتيجة زيادة سرعة الاستجابة للعميل.

8- تخفيض تكاليف الأعمال الكتابية.

وتتحمل الشركة في الظروف العادية للمخزون بالإضافة إلى تكاليف المخزون ثلاثة عناصر أخرى، وهي تكلفة إصدار أمر الشراء (Order Cost) وتكلفة الاحتفاظ بالمخزون (Carrying Costs) وتكلفة نفاذ المخزون (Stockout Costs) بينما في نظام (JIT) يمكن عدم تحمل أية تكاليف باستثناء تكلفة المخزون (أبو نصار، 2010، ص531).

ويرى الباحث أن نظام (JIT) يمكن أن يستخدم إلى جانب التكلفة المستهدفة في سبيل خفض تكاليف المنتج وتحسين الجودة، وذلك إذا استطاعت الشركة تطبيق وتوفير المناخ التشغيلي الملائم لهذا النظام، والإعداد له بشكل يمكن من الاستجابة لطلب العملاء، وتوافر المرونة في العمليات التشغيلية والإنتاجية، وتوافر سلاسل توريد يمكن الاعتماد عليها والثقة بها، وتوافر درجة عالية من التنسيق والتوافق بين الصانع والمورد، ويمكن توفير بعض هذه الأمور عن طريق المشاركة الأجنبية.

2- نظام التكاليف المبنية على الأنشطة (Activity-Based Costing (ABC) يعدّ علم محاسبة التكاليف من العلوم المتطورة، ويستجيب ويتأثر للتطور في السياسات الإنتاجية الحديثة، وكان هذا سبب ظهور العديد من المفاهيم والنظريات ونظم التكاليف خلال العقود القليلة الماضية بعد الثورة الصناعية، وبخاصة في ظل التطور الهائل في تكنولوجيا الإنتاج، وعوامل أخرى منها المنافسة الشديدة بين الدول، والتقدم في وسائل النقل والاتصالات والمواصلات وغيرها من العوامل المساعدة في بناء الميزة التنافسية مثل (ABC, Balanced Scorecard) (Kaplan,2006, p129).

يعدّ نظام (ABC) من الأنظمة التي ظهرت حديثاً نسبياً، فقد ظهر في أواخر السبعينات وأوائل الثمانينات من القرن الماضي، واهتم نظام (ABC) بتخصيص التكاليف غير المباشرة أو التكاليف الإضافية على المنتجات، وبذلك فإن نظام (ABC) مجرد تطوير أو تحسين لنظام التكاليف التقليدي، والهدف منه التوصل إلى أرقام أكثر دقة من أرقام نظام محاسبة التكاليف التقليدية.

ويبدو أن أول ظهور حقيقي لنظام (ABC) كان في بداية عام 1987 عندما نشر Cooper and Kaplan أسلوب نظام ABC وبعد ذلك تزايد الإهتمام بهذا النظام، وبدأت شركات كبرى في دول متقدمة بتطبيق هذا النظام (التكريتي، 2007، ص163).

ويستند نظام ABC في تحديد تكاليف المنتجات على أساس أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة، كما يعني أن الأنشطة هي التي تسبب التكلفة، وليست المنتجات، ويعتمد على تخصيص تكاليف الأنشطة على محركات التكلفة، يعود سبب ظهور هذا النظام إلى التقدم التكنولوجي في أساليب الإنتاج، وعدم دقة النتائج التي تقدمها أنظمة التكاليف التقليدية، فيما يخص تكلفة الإنتاج،

إضافة إلى أن الإدارات أصبحت تطلب بيانات أكثر دقة، لاستخدامها في عملية اتخاذ القرارات وأهمها قرارات التسعير (Vanderbeck, 2008,p170).

يعرف نظام (ABC) بأنه نظام ينقح التكلفة بالتركيز على الأنشطة الفردية كأهداف تكلفة أساسية، ويقوم هذا النظام على تحديد تكلفة الأنشطة، ويخصص تكلفة الأنشطة على أهداف التكلفة مثل المنتجات والخدمات والزبائن (Horngren, et. al, 2009, p170).

وقد حددت أهداف نظام التكاليف (ABC) كالتالي (التكريتي ، 2007 ، ص164):

- 1- عدالة توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات.
- 2- توفير المعلومات لاتخاذ القرارات وأسباب ارتفاع التكاليف في بعض القيم.
- 3- تحديد الأنشطة بصورة دقيقة، ومسببات التكلفة، ومعرفة تصنيف المنتج من كل نشاط على حدة.
- 4- تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة، والأنشطة التي لا تضيف قيمة، ومحاولة تخفيض التكلفة.
- 5- دقة تكلفة المنتجات بصورة أفضل من الأنظمة التقليدية.

يرى الباحث أن تطبيق نظام (ABC) إلى جانب التكلفة المستهدفة سوف يكون له تأثير كبير على ما يلي:

- 1- دقة توزيع التكاليف غير المباشرة مما ينتج عنه:
 - أ- اختلاف في تكاليف المنتجات عن الأنظمة التقليدية بسبب اختلاف استخدام المنتجات للموارد الاقتصادية (السبب والنتيجة).
 - ب- دقة تكلفة المنتجات سوف تؤدي إلى تحديد الفارق بين تكلفة المنتج والتكلفة المستهدفة بشكل دقيق.
 - 2- المساعدة في عملية تحليل الأنشطة، وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، مما يساعد الإدارات على تخفيض التكلفة بشكل دقيق وواضح.
 - 3- تقييم الأداء وسهولة ربط العاملين بالأنشطة المختلفة، مما يساعد على تخفيض التكلفة وضبط نظام الحوافز بعملية تخفيض التكلفة.
 - 4- المساعدة في عملية اتخاذ القرارات، وزيادة كفاءة الأنشطة بسبب المعلومات الدقيقة.
- يرى الباحث أن نظام (ABC) يوفر بيانات دقيقة عن تكاليف المنتجات، ويعود ذلك إلى دقة توزيع التكاليف الإضافية على الأنشطة، ومن ثم توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات،

وهذا يؤدي إلى اتخاذ القرارات بناءً على معلومات التكاليف الأكثر دقة، وكذلك في دراسة الأنشطة وتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة من الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

3- نظام الإدارة المبنية على أساس الأنشطة Activity-Based Management

يقدم نظام (ABC) بيانات عن التكلفة وتحليل الأنشطة ويمكن للإدارة الاستفادة من هذه البيانات في العديد من المجالات، فكما أن نظام (ABC) يهتم بالأنشطة وتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات، فإن نظام (ABM) هدفة إدارة الأنشطة بدلاً من إدارة تكاليفها، ويركز نظام (ABM) على القوى التي تسبب الأنشطة، فدور نظام (ABC) تخصيص التكاليف إلى أهداف التكلفة من خلال توزيع التكاليف على الأنشطة، ومن ثم توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات، أما دور نظام (ABM) يمثل اتجاهاً أفقياً، يعمل على تحليل الأنشطة والبحث عن المسببات الأصلية التي أدت إلى ظهور هذه الأنشطة (التكريري، 2007، ص369).

ويرى الباحث أن نظام (ABM) هو امتداد لنظام (ABC) حيث يمكن الاستفادة منهما من حيث تحديد التكلفة وتحليل الأنشطة في العديد من القرارات الاقتصادية، مثل قرارات التسعير، وتصميم المنتجات وخفض التكلفة، وهذا يتم بسبب توافر معلومات عن الأنشطة إما مالية أو غير مالية، فنظام (ABC) يوفر معلومات عن تكلفة الأنشطة، وأما نظام (ABM) يوفر معلومات عن تشغيل الأنشطة.

4- قرار التصنيع الداخلي أو الشراء The Make - or - Buy Decision

تُعدّ الصناعات الهندسية بما تتصف به من تعدد أجزاء المنتج، وكثرة القطع التي تدخل في تصنيع المنتجات الهندسية من الصناعات التي تتطلب اللجوء إلى مصادر خارجية للحصول على هذه الأجزاء أو المفاضلة بين شرائها من مصدر خارجي أو التصنيع الداخلي لتلك الأجزاء، إما للحصول على أجزاء منتج أقل تكلفة، أو الحصول على أجزاء أكثر جودة نتيجة التعامل مع موردين متخصصين، ويعتمد هذا النوع من القرارات على التعرف على عوامل أخرى غير مالية، ومن هذه العوامل غير المالية التي تجب مراعاتها والأخذ بها عند اتخاذ مثل هذا النوع من القرارات (أبو نصار، 2010، ص141) ما يلي:

- 1- جودة القطع المشتراه من جهات خارجية لضمان جودة المنتج النهائي.
- 2- ضمان استمرارية وانتظام عملية التوريد لضمان عدم التوقف عن الإنتاج.
- 3- مدى توافر الطاقة الإنتاجية لدى الشركة صاحبة القرار، التي يمكن استغلالها في تصنيع الأجزاء اللازمة

بشكل مستمر،

ويجب أن تكون هذه الطاقة دائمة حتى تضمن الشركة استمرار علاقتها مع الموردين، وفي كثير من الأوقات يكون بديل الشراء أقل تكلفة من بديل التصنيع الداخلي، لوجود شركات متخصصة في تصنيع بعض الأجزاء، توفر أجزاء أقل تكلفة أو أكثر جودة من التصنيع الداخلي.

يرى الباحث أن قرارات التصنيع الداخلي أو الشراء، تعتمد على عوامل أكثر من عوامل خفض التكلفة، إلا أنه يمكن في بعض الأوقات الاعتماد على المصدر الخارجي لخفض التكاليف من ناحية والحصول على جودة في بعض الأجزاء، وتجب مراعاة أمر يتعلق بالموردين، فقد يقومون بالتحكم بالشركة وإجبارها على بعض القرارات والاعتماد عليهم، لذلك على الشركة أن تضع في الحسبان احتمال التصنيع الداخلي الطارئ عند عدم توفير الموردين لطلباتها في الوقت المناسب، أو أن تحتفظ بسلاسل توريد متعددة التوقيت Timeliness.

2-4-2 العوامل الخارجية External Factors

للعوامل الخارجية تأثير واضح على تكاليف المنتجات، وقد تكون خارجة عن سيطرة الإدارة وعدم قدرتها على تجاوزها بحكم ضرورتها والالتزام بها، وتعد مهمة، ويجب التعرف عليها وأخذها بعين الإعتبار عند تطبيق هندسة القيمة، لأنها من العوامل التي لا تستطيع الإدارة التأثير عليها، ومنها ما يلي:

1- القوانين والأنظمة Legal and Systems تمتلك الحكومات سلطة ولها تأثير ونفوذ على أعمال الشركات في كافة المستويات، وتقوم بهذا الدور من خلال وضع القوانين والأنظمة التي تنظم أعمال هذه الشركات، وحماية العملاء من المنافسين أو حماية الشركات من المنافسين الخارجيين الذين يمكنهم عرض منتجات مميزة، وذات أسعار تنافسية ويحدث ذلك من خلال الأسعار أو شروط تصميم المنتج أو تركيبته، وتحديد قنوات التوزيع بهدف رفع مستوى خصائص المنتجات المحلية.

يرى الباحث أن القوانين والأنظمة يمكن أن تخدم شركات الصناعات الهندسية في الأردن عن طريق الدعم الحكومي لهذا القطاع من خلال توفير مظلة لحماية الصناعات المحلية، وتوفير المواد الأولية المعفاة من الرسوم الجمركية، ومن ناحية أخرى يمكن إعفاء هذا القطاع من ضريبة الدخل كما هو الحال في قانون المناطق الحرة في الأردن.

2- الأسعار Pricing

تتدخل الحكومات في بعض الحالات في تسعير المنتجات من خلال القوانين والأنظمة، وتمارس الحكومات دور المراقب على هذه الأسعار لضمان عدم تجاوزها، وتجد الشركات التي تحدد أسعارها بموجب القوانين نفسها مجبرة على الالتزام والتقييد بما جاء في هذه القوانين، وخلافاً لذلك ستقع تحت مساءلة قانونية قد تكلفها الكثير.

يرى الباحث أن شركات الصناعات الهندسية تحدد أسعار منتجاتها عن طريق المنافسة ودراسة السوق، لأن أسعار هذه المنتجات غير محددة من قبل الحكومة في الأردن، وبذلك فإن الأسعار في هذه الحالة تحكمها المنافسة أكثر مما تحكمها القوانين والأنظمة، ولذلك على هذه الشركات التركيز على دراسة السوق لتحديد أسعار منتجاتها.

3- المواصفات Classifications

تلجأ بعض الدول إلى تحديد المواصفات والمقاييس المطلوب توافرها في المنتجات، والهدف من ذلك هو حماية المستهلك الذي ينتفع من السلعة أو الخدمة، وقد تقوم بهذا الدور بعض الجمعيات مثل جمعية حماية المستهلك التي تحاول المحافظة على حقوق المستهلك، وضمان مواصفات المنتجات المناسبة وعدم الغش.

يرى الباحث أن المواصفات العالمية للمنتجات، وكذلك المزايا التي تتوافر في المنتجات العالمية تحتم على شركات الصناعات الهندسية اللجوء إلى مراعاتها والتقيّد بها؛ لأن أسلوب التكلفة المستهدفة قائم على تخفيض التكاليف إلى الحد الذي تستطيع أن تحقق الشركات الميزة التنافسية دون التلاعب بالمواصفات والمزايا التي يجب أن تتوافر في المنتجات، وشركات الصناعات الهندسية تتعرض إلى موقف المنافسة الدائمة والمستمرة بين الشركات لتوفير المنتجات المناسبة وبأسعار مناسبة.

4- معايير المحاسبة الدولية (IAS) International Accounting Standards

يوجد في الوقت الحاضر 41 معياراً من معايير المحاسبة الدولية، كما جاء في نشرة معايير الإبلاغ المالي الدولي لسنة 2011، فقد تؤثر بعض الإجراءات المرتبطة بمعايير المحاسبة الدولية على بعض النواحي المتعلقة بتكلفة الأنشطة، مما ينعكس على قرارات التسعير.

أ- معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 16) الممتلكات والمصانع والمعدات

يهدف المعيار رقم 16 إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات، وتوقيت الاعتراف بالأصول، وتحديد قيمتها ومصاريف الاهتلاك لها.

تنص الفقرة 3 بأن المعايير المحاسبية الدولية IAS تسمح في بعض الحالات باستخدام أسلوب مختلف عن الأسلوب الموصوف في المعيار رقم 16، وكما هو الحال في قياس الممتلكات والمصانع والمعدات المملوكة عند ضم الأعمال بالقيمة العادلة حتى لو تجاوزت التكلفة.

وفي الفقرة رقم 11 من المعيار رقم 16 بخصوص قطع الغيار ومعدات الخدمات، يجب أن تسجل كمخزون، ويعترف بها كمصروف عند الاستخدام، أما قطع الغيار الرئيسية والمعدات الجاهزة للاستخدام، فتعدّ ممتلكات ومصانع ومعدات، إذ كان من المتوقع استخدامها لأكثر من فترة واحدة، وكذلك قطع الغيار ومعدات الخدمات التي سوف تستخدم في بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، وكان استخدامها غير منتظم، فإنها تعدّ كممتلكات ومصانع ومعدات وتهلك خلال فترة لا تزيد على العمر الإنتاجي للأصل المرتبطة به.

أما فقرة 12 من المعيار رقم 16 في بعض الحالات توزع مجموع النفقات المتعلقة بأصل على مكونات ذلك الأصل، تجري المحاسبة عن كل جزء من أجزاء الأصل بصورة منفصلة، وبخاصة إذا كانت مكونات الأصل ذات أعمار إنتاجية مختلفة أو توفر منافع بأشكال مختلفة للشركة، مما يستدعي استخدام معدلات اهتلاك مختلفة.

الفقرة 13 من المعيار رقم 16 بخصوص الدورات المستخدمة لأغراض السلامة والبيئة في الممتلكات والمصانع والمعدات التي قد لا تؤدي إلى زيادة مباشرة للمنافع الاقتصادية، لكنها ضرورية للشركة لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من أصول أخرى، لذلك يعترف بها كأصل إلى الحد الذي لا يزيد على قيمة الأصل أو الأصول المرتبطة بها على القيمة القابلة للاسترداد من ذلك الأصل والأصول المرتبطة بها.

يرى الباحث أن اختلاف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات سوف يؤدي إلى اختلاف تكلفة المنتج، ففي حين اعتبار بعض النفقات على أنها جزء من تكلفة الأصل سوف يؤدي إلى تقسيم هذه التكلفة على العمر الإنتاجي للأصل، مما يعني تأجيل بعض التكاليف إلى الفترات اللاحقة، أما إذا تم تحميل التكلفة للمنتجات على أنها مصاريف فترة، فإن ذلك سوف يؤدي إلى رفع تكلفة المنتج في الوقت الحاضر، ولذلك على الشركة أن تراعي الفصل بين التكاليف الرأسمالية والتكاليف الإيرادية حتى لا تتأثر تكاليف المنتجات في بعض الفترات بشكل ملحوظ، ومن الأفضل معالجة هذه التكاليف على أنها تكاليف رأسمالية، وتوزع على سنوات الاستخدام حتى لا تسبب ارتفاعاً في تكلفة المنتج عند تأسيس الشركة، مما يجعلها ترفع أسعار منتجاتها في سنوات الإنتاج الأولى.

وأثر المعيار رقم 16 على هذه الدراسة يعتمد على التكاليف المرسمة وتوزيعها وتحميلها للمنتج أو التكاليف التي يمكن اعتبارها مصاريف فترة، ففي الحالة الأولى توزع التكاليف على فترات استخدام الأصل، أما الحالة الثانية فتحمل جميع التكاليف للمنتج مرة واحدة لذلك هذا المعيار عالج قضية مهمة، وعدّ تكاليف الممتلكات والمصانع والمعدات تكاليف رأسمالية.

ب- معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 19) "منافع العاملين"

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية والإفصاح المتعلق بمنافع العاملين، ويتطلب هذا المعيار التطبيق من قبل صاحب العمل على كافة منافع العاملين، بما في ذلك المنصوص عليها في الخطط الرسمية أو الاتفاقيات الرسمية بين الشركة والعاملين بصفة فردية، وكذلك أية متطلبات تشريعية أو ترتيبات صناعية، ومساهمة الشركة في الخطط الوطنية وخطط الدولة وخطط الصناعة أو خطط أصحاب العمل المختلفة، وكذلك الممارسات غير الرسمية التي يمكن أن ينشأ عنها التزام استتاجي عندما لا يكون أمام الشركة بديل إلا دفع منافع العاملين.

الفقرة 4 من المعيار الدولي (IAS19) تبين منافع العاملين والتي تشمل ما يلي:

أ- منافع العاملين قصيرة الأجل مثل الأجور والرواتب ومساهمة الشركة في الضمان الاجتماعي والإجازات السنوية المدفوعة، والمشاركة في الربح والمكافآت، إذا كانت تستحق خلال اثني عشر شهراً من نهاية الفترة، وكذلك المنافع غير النقدية مثل المعالجة الطبية والإسكان والانتقال والبضائع والخدمات بدون مقابل أو بمقابل مدعوم للعاملين الحاليين.

ب- منافع ما بعد انتهاء الخدمة، ومنها الرواتب التقاعدية ومنافع التقاعد الأخرى والتأمين على الحياة بعد انتهاء الخدمة والمعالجة الطبية بعد انتهاء الخدمة.

ج- منافع العاملين طويلة الأجل مثل إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ للبحث أو الاحتفال بالمناسبات أو منافع الخدمة الطويلة الأخرى، ومنافع العجز طويلة الأجل، بالإضافة إلى المشاركة في الأرباح والمكافآت والتعويضات المؤجلة، إذا كانت تستحق بعد اثني عشر شهراً أو بعد نهاية الفترة.

د- منافع العاملين عن نهاية الخدمة.

ر- منافع التعويضات على صورة حقوق ملكية.

فقرة 5 من المعيار الدولي (IAS19) تنص على أنه حددت منافع العاملين المقدمة إما للعاملين أو من يعيلونهم. يرى الباحث أن الشركة قد تتحمل بعض النفقات المستقبلية التي قد تنتج عن دفع منافع العاملين، ولذلك على الشركة أن تحتاط بوضع مخصصات أو صناديق لمقابلة هذه النفقات المتوقعة مستقبلاً، وكذلك أخذ هذه النفقات في الحسبان عند تحديد تكلفة المنتج، وبخاصة ما سوف يترتب على الشركة دفعه في المستقبل، لأن هذه التكاليف تشكل أعباء على الشركة في المستقبل، وجزء منها يخص فترات مالية سابقة، يجب أن تعد جزءاً من تكاليف المنتج.

أما أثر المعيار رقم 19 الدولي على هذه الدراسة تحديد نفقات العاملين الحالية والمستقبلية وأخذها بعين الاعتبار لأنها جزء من التكاليف التي يمكن أن يتحملها المنتج وتؤثر على تسعيره، ويجب تكوين مخصصات لمنافع العاملين وتحميلها لقائمة الدخل باعتبارها مصاريف فترة.

ج- معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 23) تكاليف الاقتراض

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، ويتطلب هذا المعيار الاعتراف بتكاليف الاقتراض كمصروفات، ولكن يسمح بمعالجة بديلة وهي رسملة تكاليف الاقتراض التي تعود مباشرة إلى امتلاك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل، والذي يتطلب وقتاً حتى يصبح جاهزاً.

فقرة 5 من المعيار الدولي (IAS23) تبين بأن تكاليف الاقتراض قد تشمل ما يلي:

أ- الفائدة على حساب السحب على المكشوف لدى البنك، والاقتراض قصير الأجل وطويل الأجل.

ب- إطفاء الخصومات أو العلاوات المرتبطة بالاقتراض.

ج- إطفاء التكاليف اللاحقة المتكبدة بخصوص ترتيبات الاقتراض.

د- تكاليف التمويل المتعلقة بعقود الإيجار التمويلي المعترف بها بموجب المعيار الدولي (IAS17) المحاسبة عن عقود الإيجار.

ر- فروق الصرف الناتجة عن اقتراض العملات الأجنبية إلى حد تعديل تكاليف الفائدة.

يرى الباحث أن نفقات الاقتراض يجب أن تحدد فيما إذا كانت نفقات فترة وتحمل إلى الفترة كمصاريف، أو اعتبارها نفقات رأسمالية، وإضافتها إلى تكلفة الأصل باعتبارها جزءاً من تكلفة الأصل، لأن ذلك سوف يؤثر على تكلفة المنتجات وبخاصة إذا كانت مبالغ الاقتراض كبيرة.

وطبقاً للمعيار رقم 23 الدولي يجب على الشركات التفرقة بين الاقتراض طويل الأجل المستخدم لتمويل الأصول الثابتة، وبين الاقتراض من أجل العمليات التشغيلية التي تخص الفترة؛ وذلك حتى لا تكون تكاليف الإقتراض عبئاً على المنتجات في حالة تمويل الأصول الثابتة وتؤدي إلى رفع الأسعار في بداية تأسيس الشركة.

الخلاصة

ويتضح بعد مناقشة العوامل التي تؤثر على إدارة التكلفة وتكاليف أنشطة سلسلة القيمة، بأنه يمكن الوصول إلى

الخلاصة التالية:

هناك نوعان من المؤثرات على إدارة التكلفة وتكلفة أنشطة سلسلة القيمة، الأول: عوامل داخلية يمكن للشركة التحكم بها، ولها قدرة على اتخاذ القرار الذي يناسبها، وثانياً: عوامل خارجية ليس للشركة قدرة على اتخاذ القرار فيها، والعوامل الخارجية جاءت شبه ملزمة، وتفرض على الشركات بحكم سلطوي. ومن العوامل الداخلية التي تؤثر على إدارة التكلفة وتكاليف أنشطة سلسلة القيمة، تطبيق نظام الإنتاج الفوري، وتطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة، ونظام الإدارة المبنية على أساس الأنشطة وقرار التصنيع الداخلي أو الشراء.

ومن العوامل الخارجية التي تؤثر على إدارة التكلفة وتكلفة أنشطة سلسلة القيمة، مثل القوانين والأنظمة المعمول بها، وتضمن الأسعار والمواصفات، وبعض المعايير الدولية. إن العوامل المؤثرة سابقة الذكر يجب التعامل معها على أن لها تأثيرات مختلفة، فقد يكون تأثيرها إيجابياً أو سلبياً على أسلوب التكلفة المستهدفة، والتكلفة المستهدفة ترتبط بتحقيق الميزة التنافسية، ومن خلالهما يمكن للشركات أن تثبت وجودها، وتحقق مكانة تجعلها تستمر في السوق مستقبلاً، لذلك لا بد أن نبحث في المبحث القادم موضوع الميزة التنافسية، ودورها في توفير خصائص تمكن الشركات من الاستمرارية في المستقبل.

5-2 المبحث الخامس

الميزة التنافسية Competitive Advantage

يهدف هذا المبحث إلى التعريف بالميزة التنافسية والمنافسة وطرقها وكيفية الحصول عليها، وكذلك التعرف على دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية، واستراتيجيات تحقيق الميزة التنافسية ومصادر بنائها، ودور الميزة التنافسية في توفير خصائص تمكن الشركات من الاستمرارية والسيطرة في السوق.

1-5-2 المنافسة Competitive

إن نجاح الشركات لا يعتمد فقط على مدى استجابتها للمتغيرات البيئية ولكن أيضاً في محاولتها التأثير في خدمتها أو منتوجاتها التي تقدمها للعملاء، كما أن التغيير في هيكل الصناعة أو الاستبدال الطارئ للخدمات أو المنتجات يعد أساساً لتحقيق الميزة التنافسية، وطبيعة المنافسة تتضمن خمس قوى هي: (1) تحدي الداخل الجديد (2) تحدي استبدال الخدمات أو المنتجات (3) قوة التعاقد مع الموردين (4) قوة التعاقد مع المشتريين (5) منافسة المنافسين الموجودين (Porter, 1998, p34).

2-5-2 الميزة التنافسية: **Competitive Advantage** ومن المفترض أن تسعى الشركات إلى تحقيق درجة تفوق على المنافسين، أو أن تتقاسم معهم الأسواق بدرجة كافية، تحقق لها قدرة على الاستمرارية في تحقيق عوائد مقبولة، وخلافاً لذلك ستجد الشركة التي لا تستطيع الحصول على حصة سوقية كافية صعوبة في الاستمرارية. وقد حددت الميزة التنافسية على أنها، كيفية ممارسة الأعمال من قبل الشركة، كطريقة لتحقيق ميزة تنافسية عن طريق الاختيار الجيد بدلاً من الاختيار السيء، الذي يحدد موقعها المتميز عن الشركات الأخرى (Porter, 1998, P29).

ويذكر بأن مفهوم الميزة التنافسية، يبين قدرة المنظمة على تطبيق الاستراتيجيات التي تجعلها في وضع أفضل من وضع الشركات الأخرى العاملة في نفس النشاط، والميزة التنافسية يمكن تحقيقها من خلال الاستغلال الأفضل للموارد الفنية والمادية والمالية والتنظيمية، بما فيها القدرات والكفاءات والمعرفة التي تمكنها من تنفيذ استراتيجيات التنافس (أبو بكر، 2006، ص13)، ويرى البعض أن الشركة تمتلك الميزة التنافسية، عندما تكون قادرة على تطبيق العمليات الإنتاجية غير المطبقة في الشركات المنافسة، وتؤدي إلى تحقيق تفوق وأفضلية على المنافسين، وتحقيق قيمة للشركة المشابهة لها في النشاط (الطائي والخفاجي، 2009، ص155). كما اختلف الكتاب في كيفية تحقيق الميزة التنافسية، فمنهم من عدّ كسب الميزة التنافسية يتطلب من الشركة أن تدير أنشطة سلسلة القيمة كنظام بدلاً من تجميع أجزاء منفصلة، ويمكن إنجاز الميزة التنافسية عن طريق، إما استراتيجية خفض التكلفة أو استراتيجية التمايز، وبذلك يمكن للشركة إنجاز الميزة التنافسية من خلال اختيارها للأنشطة بقصد تقديم مزيج فريد من القيمة (Porter, 1998, P42). كما أن اختيار الشركة لموقف تنافسي فريد، لم يعد كافياً لضمان تحقيق الميزة التنافسية، لأنّ هذا الموقف، يمكن أن يكون قابلاً للتقليد بإحدى طريقتين (رشيد والجلاب، 2008، ص303) هما:

- 1- ترتيب المنافس لمواجهة الأداء المميز من خلال إعادة موقفه، وتقليد أنشطة الشركة ذات الموقف الفريد.
- 2- أن يبقى المنافس على موقفه الحالي مع السعي إلى الحصول على ما يميز الآخرين، فيبقى المنافس على أنشطته مع تقليد أنشطة الشركات ذات الموقف التنافسي الفريد.

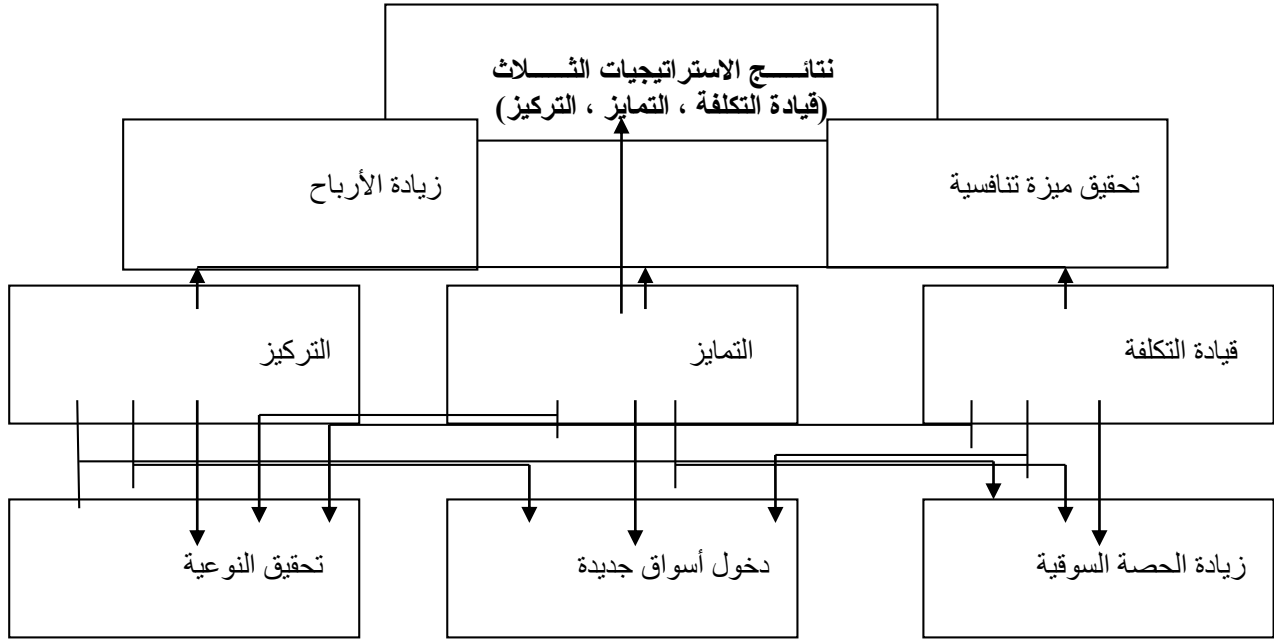
ويذكر أيضاً، بأنّ الميزة التنافسية تتحقق عندما يدرك العملاء ما يحصلون عليه من قيمة أعلى مما يحصلون عليه من منافسيهم، نتيجة تعاملهم مع الشركة، أو من خلال عرض منتج أو خدمة لا يستطيع المنافسون تقليدها أو عمل مثل لها (أبو بكر، 2006، ص14).

أما (التكريتي، 2007، ص358) فيرى أن الميزة التنافسية تعتمد على الاستراتيجيات الثلاث وما تضيفه من فوائد

على النحو التالي:

الشكل (2-8)

استراتيجيات المنافسة



المصدر : التكريتي ، 2007 ص 359

ويتضح من الشكل (2-8) بأن أهم الاستراتيجيات المتبعة، هي استراتيجية قيادة التكلفة واستراتيجية التمايز واستراتيجية التركيز، وتعدّ هذه الاستراتيجيات الثلاث طريقاً لتحقيق الميزة التنافسية أو زيادة الأرباح التي يمكن تحقيقها عن طريق زيادة الحصة السوقية أو دخول أسواق جديدة وتحقيق النوعية، وتشترك الاستراتيجيات الثلاث في تحقيق هدف أو أكثر من الأهداف كما يظهر في الشكل (2-8) حيث يتضح أن أهداف الاستراتيجيات الثلاث إما زيادة الحصة السوقية وإما دخول أسواق جديدة وجذب عملاء جدد وتحقيق نوعية من خلال جودة المنتج. يرى الباحث أن استراتيجية قيادة التكلفة، هي من الاستراتيجيات التي أجمع الباحثون على أنها واحدة من الاستراتيجيات التي تحقق الميزة التنافسية للشركة، وبالرغم من اختلاف آرائهم حول طرق تحقيق الميزة التنافسية، إلا أن إستراتيجية قيادة التكلفة،

تعدّ من أهم وأكثر الاستراتيجيات المتبعة من قبل الشركات، وتفسير ذلك أن استراتيجيتي التمايز والتركيز تحتاجان إلى خبرات وإمكانات هائلة لا تتوفر لكثير من الشركات، وبخاصة الشركات التي تلجأ إلى التقليد، للتوفير في تكاليف البحث والتطوير المرتفعة، ويمكن توضيح هذه الاستراتيجيات كما يلي:

2-3 استراتيجيات الميزة التنافسية **Competitive Advantage Strategy** تعدّ الميزة التنافسية هدفاً مهماً من أهداف الشركات التي تحقق من خلالها زيادة الحصة السوقية للشركة أو التفوق في الأداء، وتمكنها من الاستمرار في تحقيق الأرباح والسيطرة في الأسواق، ويمكن تحقيقها بإحدى الاستراتيجيات الثلاث التالية (التكريتي، 2007، ص 353):

1- **استراتيجية قيادة التكلفة Cost Leadership** فقد عرفت استراتيجية قيادة التكلفة: أنها مجموعة الأنشطة المصممة لإنتاج وتسليم السلع أو الخدمات بتكلفة أقل من تكلفة المنافسين، شريطة أن يكون مستوى النوعية مقبولاً من قبل العملاء، ويمكن تحقيق هذه الاستراتيجية من خلال ما يلي (التكريتي، 2007، ص 353):

أ- اقتصاديات الحجم والميزة **Economics the Volume and Advantage**

والتي تعني تحقيق قيادة التكلفة من خلال السياسات الوظيفية، عن طريق زيادة خبرة العاملين وتطوير مهاراتهم لتمكينهم من فرص زيادة كفاءة الإنجاز الذي يحقق خفض التكلفة. يرى الباحث أن اقتصاديات الحجم والميزة تعتمد على تحسين الإنجاز الذي يحقق خفضاً في التكلفة عن طريق تحسين مهارات العاملين، وهذا لا يتنافى مع تطبيق التكلفة المستهدفة؛ لأن التكلفة المستهدفة هدفها خفض التكلفة عن طريق هندسة القيمة التي تلجأ إما إلى خفض التكلفة مع ثبات الإنجاز، وإما خفض التكلفة عن طريق ثبات التكلفة مع تحسين الإنجاز، وهذا ما ينطبق على اقتصاديات الحجم والميزة.

ب- التكامل العامودي

ويعتمد هذا النظام على الأساليب المتبعة في عملية الشراء والإنتاج والتوزيع، والتي تتضمن إما حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو الالتزام بمستوى عالٍ من النوعية أو الالتزام بالتحسين المستمر أو التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة، مما يعود على الشركة بتخفيض التكاليف بشكل واضح (التكريتي، 2007، ص 353). ويرى الباحث أن دراسته تتناسب مع خفض التكلفة عن طريق التكامل العامودي والرقابة على التكلفة، ولكن من الممكن تطبيق الأنظمة التي تخفض التكلفة وتحقق دقة التكلفة والرقابة عليها مثل (JIT)، (ABC) وأي طرق أخرى تساعد على خفض التكلفة إلى جانب تطبيق هندسة القيمة، في سبيل تحقيق أكبر قدر ممكن من ضبط التكلفة وخفضها.

ج- أنظمة الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) Just in time Lean Production

وتركز على الأنظمة المتبعة في عمليات الشراء والإنتاج والتوزيع (JIT) ويؤثر هذا النظام على تخفيض تكلفة الإنتاج وتحسين النوعية فيما يخص الشراء والتخزين والتهيئة للإنتاج (التكريتي، 2007، ص 353). ويرى الباحث أن نظام (JIT) إحدى إستراتيجيات إدارة المخزون، ويعتمد على حذف المخزون أو اقتراجه من الصفر، وذلك لخفض التكلفة عن طريق عدم تحمل الشركة نفقات التخزين والحراسة وغيرها، وهذا النظام يعد جانباً آخر لخفض تكاليف المنتجات.

د- الرقابة على التكلفة Control on costing

يمكن من خلال ممارسة الرقابة على التكلفة، ومقارنة التكاليف الحقيقية مع التكاليف المعيارية، وتحديد الانحرافات وأسبابها، ومحاولة معالجتها تحقيق خفض التكلفة. ويرى الباحث أن نظام التكاليف المعيارية يسهم في زيادة الرقابة على التكاليف ومنع الاسراف غير المُسوَّغ، ولكن هذا النظام يختلف عن التكلفة المستهدفة؛ لأن التكاليف المعيارية تُحدّد بناءً على خبرات الشركة وتجاربها السابقة، بينما التكلفة المستهدفة تُحدّد على أساس السوق التنافسي وطلب العملاء للمنتج بسعر محدد.

2- استراتيجيات التمايز Differentiations Strategy

تعتمد هذه الاستراتيجيات على مجموعة من الأنشطة والأعمال التي تحقق إنجاز منتجات مميزة عن المنتجات المنافسة، وبخصائص استثنائية وتصميم رائد في الصناعة، كما أنها تفترض أن العميل مستعد لدفع سعر عالٍ مقابل الحصول على منتج مميز (التكريتي، 2007، ص 353).

يرى الباحث أن استراتيجيات التمايز من الاستراتيجيات المهمة، وقد ذكرها الباحث للتعريف بها على أنها إحدى الاستراتيجيات التي يمكن من خلالها تحقيق الميزة التنافسية، إلا أنها تحتاج إلى إمكانات هائلة وقدرات عالية ورأس مال ضخم، قد لا تتوافر لكثير من الشركات في الدول النامية إلا من خلال المشاركة مع شريك استراتيجي يوفر لها المطلوب.

3- استراتيجية التركيز Focus Strategy تعتمد هذه الاستراتيجية على اختيار مجال تنافسي محدد، وتركز على جزء معين من السوق، وتكيف أنشطتها فيه مع منع المنافسين الآخرين من التأثير على حصتها السوقية، وتنجز هذه الاستراتيجية من خلال استراتيجية قيادة التكلفة المركزة أو استراتيجية التمايز المركزة (التكريتي، 2007، ص 353).

ويرى الباحث أن استراتيجية التركيز تتطلب سوقاً محدداً أو مجالاً محدداً، وذكرت هنا للتعريف بها، ولكن جميع الباحثين قد أجمعوا على أن استراتيجية قيادة التكلفة تُعدّ من الاستراتيجيات المستخدمة في تحقيق الميزة التنافسية في ظروف متعددة، لذا ارتبطت هذه الاستراتيجية بهذه الدراسة عن طريق استخدام أحد أساليب خفض التكلفة، وهو أسلوب التكلفة المستهدفة، وحدد (Ferrell et. al, 2005) المصادر التي يمكن للمنظمة من خلالها بناء الميزة التنافسية حسب نوع الميزة (الطاقي والخفاجي، 2009، ص158) على النحو التالي:

1- ميزة العلاقات العامة:

وتشمل ولاء العملاء للعلامات التجارية وارتفاع تكلفة تحول العميل عن المنتج والعلاقات طويلة الأجل مع موردي سلسلة التوريد، واتفاقيات التحالف الاستراتيجية، والتنسيق والتعاون مع جهات سلسلة التوريد وقوة المفاوضة.

2- ميزات قانونية:

وتشمل براءة الاختراع والعلامات التجارية والعقود ومنافعها ومزايا ضريبية ومناطق التجارة الحرة القانونية الحكومية ومعوقات التجارة العالمية وحصر الدور الحكومي.

3- ميزات تنظيمية:

وتشمل توافر الموارد المالية وتحديث المعدات والآلات وفاعلية نظام المعلومات عن العملاء والمنافسين والثقافة والتصور والأهداف المشتركة وقوة السمعة التنفيذية.

4- ميزات الموارد البشرية:

وتشمل الإدارة بالتفوق وقوة الثقافة التنظيمية واستثمارها بالعمل والتزام العاملين وتأهيلهم.

5- ميزات المنتج:

وتشمل حقوق الملكية والعلامة التجارية ومنتجات ذات جودة عالية والتفوق بالنوعية أو الخصائص والبحث والتطوير والتفوق بتصور المنتج.

6- ميزات التسعير:

وتشمل تكاليف إنتاج منخفضة، والوفورات الاقتصادية، وحجم الإنتاج المرتفع، وكبر حجم عمليات الشراء، وانخفاض تكاليف التوزيع، وقوة المفاوضة مع البائعين.

7- ميزات الترويج:

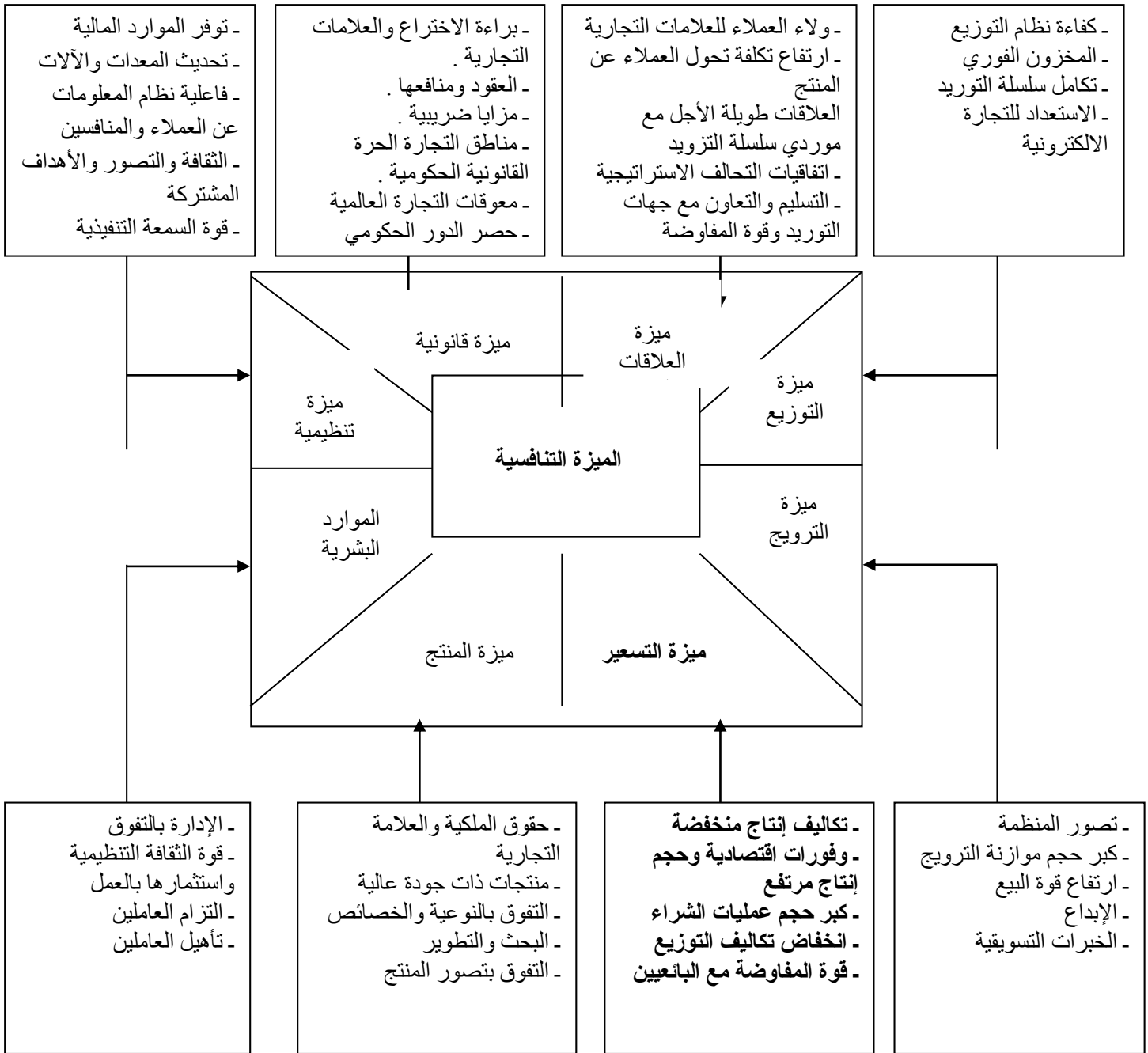
وتشمل تصور المنظمة، وكبر حجم موازنة الترويج، وارتفاع قوة البيع، والإبداع، والخبرات التسويقية.

8- ميزة التوزيع:

وتشمل كفاءة نظام التوزيع والمخزون الفوري وتكامل سلسلة التوريد والاستعداد للتجارة الالكترونية.

الشكل (2-9)

مصادر بناء الميزة التنافسية



المصدر : إعداد الباحث

يبين الشكل (2-9) مصادر بناء الميزة التنافسية، ويمكن تحقيقها من خلال ثماني ميزات مختلفة، وتعدّ ميزة التسعير إحدى هذه المصادر، وتعتمد تلك الميزة على تكاليف الإنتاج المنخفضة، كما يتضح من الشكل أعلاه. يرى الباحث أن الشكل (2-9) الذي يوضح مصادر بناء الميزة التنافسية الثمانية التي تعتمد في بنائها على أشكال مختلفة من أداء الإدارة؛ إلا أنها تجتمع جميعها في هدف واحد مشترك وهو: تحقيق الميزة التنافسية، كما يمكن للشركة أن تجمع بين المصادر الثمانية لبناء الميزة التنافسية لخفض التكلفة أو تحسين المهارات وتحقيق الكفاءة والفعالية، وقد تم اختيار هذه المصادر لأنها ترتبط بالأنشطة الرئيسة والمساندة ولها علاقة وثيقة بالأنشطة الواردة في سلسلة القيمة، ويجب على الشركات أن تلجأ إلى تحسين أداء الأنشطة وتحقيق الفعالية من ناحية أو تلجأ إلى خفض التكلفة مقابل المخرجات لتحقيق الفعالية.

ويمكن الاستفادة من هذا الشكل في تحديد مصادر بناء ميزة التسعير، وتمييزها عن المصادر الأخرى، وعدم حدوث خلط بينها، كما يوفر قدرة على الربط بين أنشطة سلسلة القيمة وتحقيق الميزة من خلال نقطة تجميع تكاليف الإنتاج، وقد تستخدم الميزات الأخرى إلى جانب ميزة التسعير لكن هذه الدراسة تركز على ميزة التسعير، الذي يعتمد على سعر السوق التنافسي.

4-5-2 إدارة التكلفة الاستراتيجية Strategic Cost Management

تعدّ التكلفة من العوامل الأساسية في تسعير المنتجات، والمتحكم الأكبر في عملية التسعير؛ وذلك لأن الفرق بين السعر والتكلفة يمثل العائد المطلوب من قبل الشركة التي تستهدفه، ودون ذلك سوف يسبب لها مشكلة ترتبط باستمراريتها في ممارستها لنشاطها.

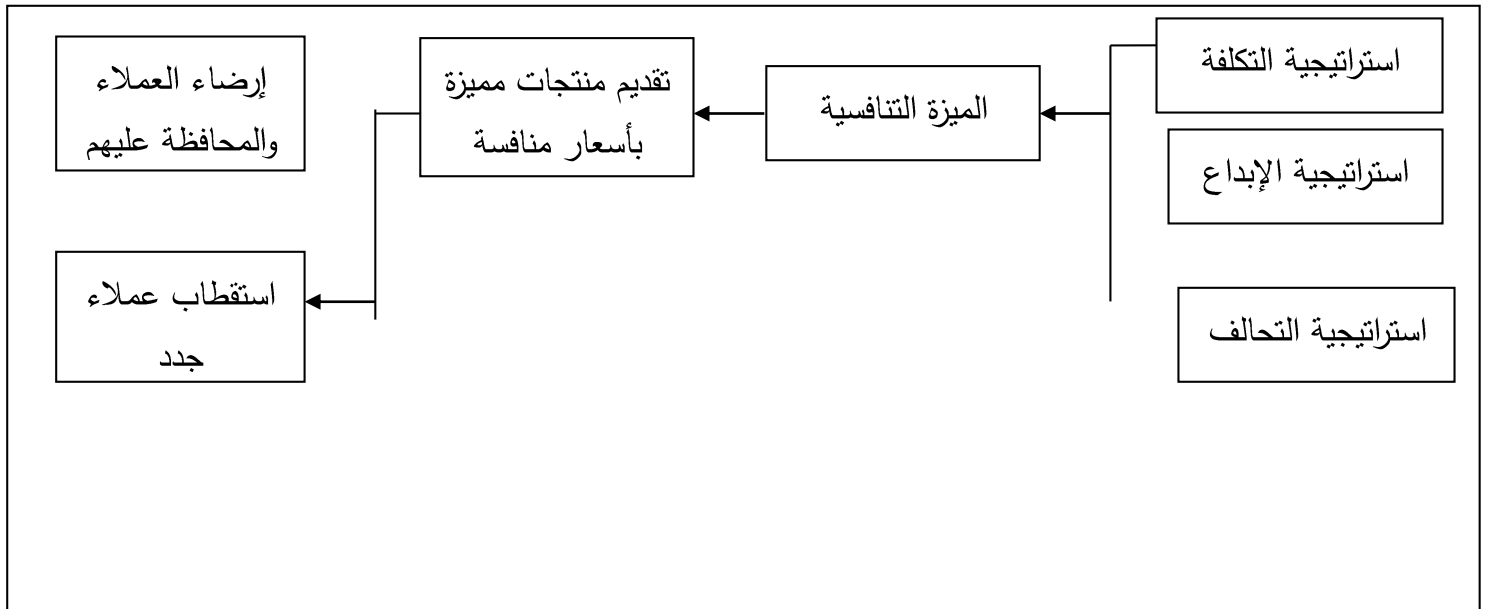
وقد عرّفت إدارة التكلفة على أنها فلسفة الشركة في إدارة أنشطتها، وطريقة استهلاك هذه الأنشطة للموارد مع التركيز على الأحداث والظروف التي تسبب توجه تلك الأنشطة (Ostwald & McLaren, 2004). ويمكن حصرها في الأعمال التي يتخذها المدبرون على عاتقهم لإقناع العملاء مع التركيز على رقابة وتخفيض التكلفة بشكل مستمر، وقد مرت إدارة التكلفة بمراحل عديدة وهي (Horngren, et. al, 2009, p34):

مراحل تطور إدارة التكلفة **Cost Management Development Phases** ذكر (Kaplan, 1990) بأن إدارة التكلفة مرت بعدة مراحل، وكانت هذه المراحل نتيجة التطورات البيئية والتغيرات المختلفة، وهذه المراحل هي: المرحلة (1) وهي: مرحلة تسجيل العمليات بهدف إعداد التقارير واحتساب تكلفة الإنتاج.

المرحلة (2) وهي: مرحلة تقديم المعلومات على شكل تقارير مالية خارجية.
 المرحلة (3) وهي: مرحلة تقديم البيانات التشغيلية على شكل معلومات ملائمة لعمليات اتخاذ القرارات.
 المرحلة (4) وهي: مرحلة تطور إدارة التكلفة لتصبح إدارة التكلفة الاستراتيجية جزءاً رئيساً من النظام الإداري.
 وكمُلخص لعلاقة استراتيجية التكلفة بالميزة التنافسية يمكن بيان ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل (10 - 2)

علاقة استراتيجية التكلفة بالميزة التنافسية



مميزة بأسعار منافسة، وهدفها إما إرضاء العملاء الحاليين والمحافظة عليهم، وإما استقطاب عملاء جدد، وهذا الشكل يمكن الاستفادة منه لأغراض هذه الدراسة، حيث تعني المحافظة على العملاء الحاليين أو استقطاب عملاء جدد، يُمكّن الشركة من الاستمرار في النجاح وتحقيق السيطرة في السوق، وهو ما يمكن أن يكون من أهم الأهداف التي تسعى إليها الشركات.

يرى الباحث أن إدارة التكلفة لها وسائل عديدة، ومن هذه الوسائل: أسلوب التكلفة المستهدفة، الذي يمكنه أن يحقق ميزة تنافسية للشركة، والنجاح والاستمرار في السيطرة في السوق، لأن تحقيق الميزة التنافسية ليس الهدف النهائي للشركات،

ولكن الشركات تطمح من خلال تحقيق الميزة التنافسية إلى التوصل لتحقيق ربحية مناسبة تمكنها من الاستمرارية والسيطرة في السوق، ولا بدّ من الإشارة إلى أنه لا يوجد مفهوم محدد للميزة التنافسية لدى جميع المفكرين والباحثين، وذلك لوجود العديد من العناصر التي تؤثر وترتبط بهذا المفهوم، وفيما يلي عرض لأهم هذه المفاهيم (السكرانة، 2005، ص73).

- 1- يمكن وصف الميزة التنافسية بأنها القدرة على التقدم والتفوق على الآخرين بالسعر والإنتاج والحصة السوقية والتمايز بالموارد.
- 2- توافر الموارد النادرة التي تمكن الشركة من إضافة قيمة وعدم تقليد الآخرين.
- 3- توافر الخصائص التي تميز الشركة عن غيرها تمكنها من الاستمرارية والسيطرة في نفس موقع السوق.
- 4- قدرة الشركة على الاستمرار بأداء أعمالها من خلال تقديم منتجات وخدمات جديدة تتفوق بها على الآخرين.

ومن خلال ما تقدم، نجد أن مفهوم الميزة التنافسية، يوفر خصائص تميز الشركة عن غيرها وتمكنها من الاستمرارية والسيطرة في السوق، وكذلك تؤدي إلى زيادة القدرة لدى الشركة على الاستمرار بأداء أعمالها بتقديم منتجات وخدمات جديدة تتفوق بها على الآخرين، ويصبح لديها قدرة على الاستمرار في المنافسة.

5-2-2 الاستمرارية Going concern

تعني الاستمرارية: قدرة الشركة على البقاء في ممارسة أعمالها إلى زمن غير محدود، والاستمرارية هي إحدى خصائص المحاسبة، إذ يتصف علم المحاسبة بالتغيير والاستمرارية، كما أن مفهوم الإستمرارية يتنافى مع التصفية أو إفلاس الشركة (Zimmerman & Littleton, 1962)، وتُعدّ الاستمرارية كما هو معروف في الفكر المحاسبي فرضاً من فروض المحاسبة، ويقصد بها أن الشركة مستمرة في أداء أعمالها ما لم يثبت عكس ذلك، ويقوم المحاسبون بإعداد القوائم المالية على هذا الافتراض، وإبراز الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية طالما أن الشركة لا تواجه حالة من حالات التصفية، تستدعي إلى تقييمها للأصول بالقيمة السوقية، وتصبح جميع أصولها والتزاماتها متداولة (خنفر والمطارنة، 2006، ص22)، وفي حالة عدم توافر شروط فرض الاستمرارية، يستدعي ذلك تصنيف جميع الأصول والالتزامات على أنها متداولة، وتنعدم الأصول الثابتة أو الالتزامات طويلة الأجل، وتتعدل الأصول الثابتة مع الأصول المتداولة، وكذلك الالتزامات قصيرة الأجل والالتزامات طويلة الأجل،

وتصبح جميع الأصول متاحة للبيع، وكذلك جميع الالتزامات تواجه التسديد الفوري بالرغم من تصنيفها في المركز المالي كما هو متعارف عليه (Gibson, 2009, p12).

يرى الباحث أن مفهوم الاستمرارية يرتبط بتحقيق النجاح بشكل متكرر، مما يوفر أرباحاً تقنع المستخدمين، وبأنها كافية لتغطية الفوائد بالنسبة للمقرضين، وتوفر توزيعات وزيادة للقيمة السوقية للسهم بالنسبة للمساهمين، لذلك هناك أثر للميزة التنافسية التي تؤدي إلى المحافظة على العملاء واستقطاب عملاء جدد، ينتج عنها زيادة الحصة السوقية، وتحقيق أرباح مرضية، تمكن الشركة من إثبات وجودها والسيطرة في السوق.

1- القوائم المالية Financial Statements

تعدّ القوائم المالية وسيلة من وسائل إيصال المعلومات المحاسبية إلى المستخدمين من الأطراف الخارجية المهتمة بالشركة، ويفترض في المستخدم للمعلومات المحاسبية أن يكون قادراً على فهم وتفسير وتحليل المعلومات الواردة فيها، ويجب أن تعدّ القوائم المالية طبقاً لأربعة مفاهيم محاسبية أساسية وهي:

1- استمرارية المشروع Going Concern

2- الاستحقاق Accrual Basis

3- الاتساق Consistency

4- الحيطة والحذر Prudence

وفي حالة عدم اتباع أي مفهوم من هذه المفاهيم الأربعة، يجب تقديم تفسير لذلك التجاوز، بقصد تحسين جودة ونوعية المعلومات المحاسبية المنشورة، التي تم الإفصاح عنها بوساطة القوائم المالية، مع ضرورة الإفصاح عن كافة السياسات المحاسبية المتبعة، حتى لا يتم التغرير بمستخدمي المعلومات المحاسبية (حماد، 2006، ص72، 88). ويرى الباحث أن المفاهيم الأربعة المذكورة أعلاه ذكرت ضمن المعيار الدولي رقم 1 المتعلق بالإفصاح التام، والاستمرارية إحدى هذه المفاهيم، التي يركّز عليها المدقق الخارجي، ويذكرها في التقرير، وهذه الدراسة ركّزت على مفهوم الاستمرارية لأنه يعتمد على تحقيق الميزة التنافسية التي تعني المحافظة على العملاء وكسب عملاء جدد أو زيادة الحصة السوقية وتحقيق أرباح تمكنها من الاستمرارية.

2- أهداف القوائم المالية Objectives of Financial Statements

تعدّ الشركات قوائمها المالية بناءً على قائمة المفاهيم والمبادئ المحاسبية الأساسية التي تعتبر الأكثر محاولة لصياغة أهداف القوائم المالية وتطوير الإطار المفاهيمي لحقل المحاسبة، ويمكن تحديد أهداف القوائم المالي كما ذكرها (Belkaoui, 2004, p166) على النحو التالي:

أولاً: الأهداف الخاصة للقوائم المالية والمتعلقة بالتحضير العادل والتطابق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP).

ثانياً: الأهداف العامة للقوائم المالية.

أ-التزويد بمعلومات موثوقة عن الموارد الاقتصادية والتزامات الوحدة لتقييم نقاط القوة الضعف وإظهار الاستثمارات وتقييم قدرة الوحدة على مقابلة التزاماتها وإظهار الموارد الساسية للنمو.

ب-التزويد بمعلومات عن التغيير في صافي موارد الوحدة للأنشطة المباشرة وأرباحها لإظهار التوزيعات المتوقعة للمستثمرين وإظهار القدرة التشغيلية لدفع حقوق الدائنين والموردين والعاملين والضرائب وتوليد الأموال للتوسع وتزويد الإدارة بالمعلومات للتخطيط والرقابة وإظهار الربحية للمدى الطويل.

ج-التزويد بمعلومات مالية تستخدم في تقدير الأرباح المحتملة للشركة.

د-تزويد الخرين بحاجتهم للمعلومات عن التغيير في الموارد الاقتصادية والإلتزامات.

و- الكشف عن معلومات أخرى ملائمة لحاجات مستخدمي القوائم المالية.

ثالثاً: أهداف نوعية للمحاسبة المالية وهي:

أ-الملاءمة: تعني اختيار المعلومات الأكثر احتمالاً في مساعدة المستخدمين في اتخاذ قراراتهم الرشيدة.

ب-قابلية الفهم: تعني توفير المعلومات التي يستطيع المستخدم فهمها.

ج-الثبات: تعني بأن النتائج المحاسبية التي تم التوصل إليها استخدمت نفس طرق القياس.

د-الحياد: تعني بأن المعلومات المحاسبية موجهة مباشرةً إلى المستخدمين بشكل عام دون حاجات مستخدمي محددين.

ر-التوقيت: تعني إيصال المعلومات المحاسبية في التوقيت المناسب مع تجنب المماطلة أو التأخير لعدم التأثير على اتخاذ القرارات الاقتصادية.

و-قابلية المقارنة: تعني أن الاختلافات لا تكون ناتجة عن الاختلافات في القوائم المالية.

ي-الكفاية: تعني أن جميع المعلومات المهمة لإنجاز متطلبات الأهداف النوعية الأخرى قد أبلغت للمستخدمين.

يرى الباحث بأن أهداف القوائم المالية توضح العلاقة التي تربط بين أهميتها في التحليل والتنبؤ وتحديد نسب الفشل وأهداف الدراسة لتحديد قدرة الشركات على الاستمرارية عن طريق استخدام بنود القوائم المالية وتأثيرها على الاستمرارية مستقبلاً، كما يمكن تحديد العديد من الأهداف المرتبطة بالدراسة المتعلقة بالموارد الاقتصادية وسداد الإلتزامات ودرجة النمو المستقبلية، لذلك تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأهم

والأكثر قدرة على تحديد قدرة الشركات على توليد الأرباح وتحديد مدى قدرتها على الاستمرارية، وهي من أهداف الدراسة وإحدى فرضياتها.

بالرغم من إختلاف المستثمرين والمقرضين في توقعاتهم من الحصول على القوائم المالية، فالمستثمرون يهتمون بالتوزيعات وزيادة القيمة السوقية لأسهمهم، لتحقيق مكاسب رأسمالية عند بيعها، أما المقرضون يهتمون بالحصول على فوائد القروض، بالإضافة إلى تحصيل أصل القرض، إلا أن الهدف من استخدام القوائم المالية يعود إلى:

1- التنبؤ بالعوائد المتوقعة.

2- تقدير المخاطر المتعلقة بتلك العوائد.

وكذلك فإن المقرضين يهتمون بتقييم السيولة في الأجل القصير، لتحديد القدرة على تسديد الفوائد، وتقييم السيولة في الأجل الطويل لتحديد القدرة على سداد الديون طويلة الأجل عند استحقاقها، أما المستثمرون فهم أكثر اهتماماً بالربحية وتوزيعات الأرباح بالإضافة إلى أسعار الأسهم في المستقبل؛ فالربحية تعتمد على الأرباح التشغيلية، وتقييم أسعار الأسهم تعتمد على تقييم السوق لتوقعات الشركة، كما أن الدائنين يهتمون بتقييم الربحية لأن الأرباح التشغيلية تُعدّ المصدر الرئيس لتوفير النقدية اللازمة لسداد الفوائد وأصل القرض (حماد، 2006، ص940).

يرى الباحث أن القوائم المالية هي الطريق التي تمكّن المستخدم من تحديد المعلومات التي يطلبها، كما أن استمرارية الشركة ترتبط ارتباطاً وثيقاً بتحقيق الميزة التنافسية، فإن الميزة التنافسية تؤدي إلى تحقيق مكاسب للشركة، إما مكاسب مادية (أرباح)، أو مكاسب معنوية (شهرة) تمكّنها من تحقيق أرباح مستقبلية.

3- التحليل المالي Financial Analysis

لم تعدّ القوائم المالية في الوقت الحاضر تفي بحاجة مستخدم البيانات لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، ويعود ذلك إلى التطورات الاقتصادية والصناعية، وتطور أسواق المال والائتمان، وتدخل الحكومات والمنظمات المهنية في طريقة عرض القوائم المالية، مما جعل هناك ضرورة لإخضاع البيانات المالية المأخوذة من القوائم المالية إلى الفحص والتحليل، لتحديد وضع الشركة، ودراسة أسباب نجاحها أو فشلها، بطريقة تعتمد على ربط البيانات المالية بمواضيع عديدة كالسيولة والربحية وغيرها (محمد وآخرون، 2008، ص9)،

وبالرغم من أهمية التحليل المالي واتساع استخدامه في مجالات عديدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية لم يخلُ التحليل المالي من بعض المآخذ منها (خنفر والمطارنة، 2006، ص81):

1- الاعتماد على القوائم المالية فقط دون الاعتماد على البيانات غير المنشورة والهامة بالنسبة للتحليل

المالي قد يسبب ضعفاً في التحليل المالي، ويمكن التغلب على هذا الضعف بأن يكون المحلل المالي من داخل الشركة وذا إطلاع على الأمور غير المالية ليتمكن من الحصول على بيانات أكثر دقة.

2- الاعتماد على القوائم المالية الرئيسية وهي: قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات

النقدية وقائمة حقوق الملكية، ويتم إعداد هذه القوائم طبقاً للمبادئ والفروض المحاسبية ويوجد بعض التحفظات ونقاط الضعف فيها مما قد يؤثر على محتواها ويؤثر على التحليل المالي.

3- وجود نقاط ضعف في كل نوع من أنواع التحليل المالي، لذلك على المحلل المالي عند استخدام

أية أداة من أدوات التحليل المالي الانتباه إلى نقاط الضعف فيها والتي قد تتأثر بنقاط الضعف

الموجودة في القوائم المالية ومحاولة تخفيف الضرر الذي قد يحصل للتحليل المالي نتيجة نقاط الضعف، كما يجب الانتباه إلى التحليل المالي المناسب.

يرى الباحث أنّ التحليل المالي إلى جانب القوائم المالية يسهم في زيادة الفهم لها، إلى جانب زيادة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وما يهمننا في هذه الدراسة التوصل إلى تحليل مالي يساعد على التنبؤ بمقدرة الشركة على الاستمرارية في المستقبل، وهل هذا التحليل سوف يتأثر بتطبيق التكلفة المستهدفة؟

4- أدوات التحليل المالي Tools the Financial Analysis

تعدّ أدوات التحليل المالي مجموعة من الوسائل والطرق الفنية، وتعتمد على أساليب مختلفة، يستخدمها المحللون الماليون لغرض تقييم نشاط الشركة من عدة جوانب، وتحديد نقاط الضعف والقوة في العمليات المالية والتشغيلية للشركة، وتوضيح الصورة لمتخذ القرارات عن أعمال الشركة (محمد واخرون، 2008، ص38).

يعتمد المحللون على القوائم المالية في إجراءات التحليل المالي بهدف توافر معلومات مفيدة لمستخدميها، ويعتمد التحليل على درجة الصحة والدقة في البيانات الواردة في القوائم المالية، وكذلك على طريقة تصنيف الحسابات الواردة فيها، كما أن المحلل يحتاج إلى أداة تحليل فنية مناسبة لإنجاز تحليله، يستطيع من خلالها معالجة البيانات بصورة دقيقة ومفيدة، لذلك يعدّ اختيار أداة التحليل المستخدمة من قبل المحلل قضية أساسية لنجاح التحليل، ويجب أن تكون أداة التحليل مناسبة للأهداف التي يسعى المحلل إلى التوصل إليها،

وتقسم هذه الأدوات إلى ثلاث مجموعات، التحليل العمودي والتحليل الأفقي والتحليل بالنسب (خنفر والمطارنة، 2006، ص93).

وتعدّ النسب إحدى أدوات التحليل المالي المستخدمة بشكل واسع لتفسير وشرح القوائم المالية، وهذه الأدوات (النسب المالية) تُعدّ مؤثرة في تقييم سيولة الشركة والمديونية والربحية، وتستخدم النسب لتحديد تأثير البيانات المالية على الشركات بشكل واسع من قبل البنوك والمستثمرين والمحللين الماليين كما تستخدم من قبل المراقبين الماليين (Gibson, 2009, p449).

ويرى الباحث أن التحليل المالي يمكن أن يعطي مؤشراً جيداً عن وضع الشركة، وبخاصة وأن عينة الدراسة من الشركات المساهمة العامة الخاضعة إلى تدقيق بياناتها من قبل مدقق خارجي مستقل، مما يزيد الموثوقية في البيانات المنشورة من قبل هذه الشركات، وعند استخدام التحليل المالي لشركات الصناعات الهندسية، يمكن التوصل إلى تحديد مدى قدرة هذه الشركات على مواصلة أعمالها، وقدرتها على تغطية التزاماتها.

6-5-2 التنبؤ بالفشل المالي Forecasting Financial Failure

لقد أشارت العديد من الدراسات الأكاديمية إلى استخدام النسب المالية للتنبؤ بالفشل المالي، وأبرزت هذه الدراسات العديد من النسب المفردة أو النسب المشتركة، توضح كيفية التنبؤ بالفشل المالي للشركة في المستقبل، استخدمها المحللون والمدققون لتحديد إجراءات التدقيق وصنع القرار اللازم للوصول إلى قناعة، بأن الشركة لن تتعرض في المستقبل إلى حالة من عدم القدرة على الاستمرارية، ويمكن التنبؤ بالفشل المالي لتحديد مدى قدرة الشركة على الاستمرارية بعدة طرق مختلفة (Gibson, 2009, p454).

ومن الأمور التي ساعدت على تطوير اختبارات التنبؤ بالفشل المالي اهتمام المدققين بإجراء هذه الاختبارات عندما يكون لديهم شكوك بإمكانية استمرارية الشركة بمزاولة نشاطها في المستقبل وبالإضافة إلى الدراسات المتعلقة بالائتمان من أجل منح القروض التي تمنحها البنوك إلى الشركات الطالبة للقروض، حيث يتم اختبار الشركة لمعرفة قدرتها على الاستمرار في مزاولة نشاطها لضمان الحصول على الفوائد واسترداد قيمة القرض (محمد وآخرون، 2008، ص178).

ومن الجدير بالذكر بأنّ الفشل المالي يأخذ أحد شكلين: أولهما يتمثل في العجز المالي لدرجة إعلان الشركة الإفلاس، ويكون وضع الشركة في حالة تصفية، وتصل القيمة الدفترية للالتزامات الشركة أكبر من القيمة الدفترية لأصولها، وتصبح الشركة في حالة عجز عن تسديد التزاماتها،

وثانيها: العجز الاقتصادي الذي يتمثل في عجز الشركة عن تحقيق العائد الاستثماري المطلوب على الأموال المستثمرة، ويكون عائد الشركة أقل من عائد الاستثمار في مجالات أخرى أو أقل من تكلفة الأموال المستثمرة في الشركة (محمد واخرون، 2008، ص178).

وقد وضع عددٌ من الباحثين معايير مختلفة تشير إلى الفشل المالي ومن هؤلاء الباحثين (Edward. I. Altman) الذي طور نموذج للتنبؤ بالإفلاس، وقد استخدم خمس نسب مالية، وسمى هذا النموذج بـ (Z score)، حيث أن قيمة (Z) هي كما يلي:

$$Z = 0.012 X1 + 0.014 X2 + 0.033 X3 + 0.006 X4 + 0.010 X5$$

حيث إن :

صافي رأس المال العامل

$$\text{_____} = X1$$

إجمالي الأصول

وتعبر هذه النسبة عن قياس صافي سيولة الأصول للشركة بالنسبة للإجمالي الرأسمالي

الأرباح المحتجزة

$$\text{_____} = X2$$

إجمالي الأصول

وتعبر عن قياس الأرباح المجمعة الإضافية

صافي الأرباح قبل الفوائد والضرائب

$$\text{_____} = X3$$

إجمالي الأصول

وتعبر عن قياس إنتاجية أصول الشركة

القيمة السوقية لحقوق الملكية

$$\text{_____} = X4$$

القيمة الدفترية لإجمالي الخصوم

وتعبّر عن قياس مدى تغطية حقوق الملكية للالتزامات

صافي المبيعات

$$\frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{إجمالي الأصول}} = X5$$

إجمالي الأصول

وتعبّر عن قياس قدرة الأصول على توليد المبيعات

وقد طور نموذج (Altman) لاستخدامه في الشركات الصناعية التي يكون حجم أصولها من مليون إلى 25 مليون، وبموجب هذا القياس، فإن الشركات تقسم إلى ثلاث فئات من حيث قدرتها على الاستمرارية على النحو التالي (Gibson, 2009, p455):

الفئة الأولى: (الشركات الناجحة) وتكون قيمة $Z = 2.99$ أو أكثر

الفئة الثانية: (الشركات المشكوك في قدرتها على الاستمرارية)، وتكون فيها قيمة $Z =$ أكبر من 1.81 وأقل من 2.99

الفئة الثالثة: (الشركات التي يصعب التنبؤ بقدرتها على الاستمرارية)، وتكون قيمة $Z =$ أقل من 1.81

ويرى الباحث أن نموذج (Altman) إذا استخدم في هذه الدراسة، يمكن أن يوفر مؤشراً عن مدى استمرارية شركات عينة الدراسة، وفي أية فئة من الفئات الثلاث تقع، كما أن هذا النموذج يمكن أن يستخدم لعدة سنوات متتالية لتحديد مدى التحسن على قدرة الشركات على الاستمرارية مستقبلاً، وبخاصة أن هذا النموذج مخصص لدراسة الشركات الصناعية.

الخلاصة

يتضح من خلال مناقشة مفهوم الميزة التنافسية والمنافسة ومصادر بنائها، وعلاقتها بالاستمرارية، بأنه يمكن التوصل إلى الخلاصة التالية:

الميزة التنافسية: وهي قدرة المنظمة على تطبيق الاستراتيجيات التي تجعلها في وضع أفضل من منافسيها، وتطبيق العمليات الإنتاجية بطريقة لا تستطيع الشركات المنافسة تطبيقها، وتؤدي إلى تحقيق تفوق وأفضلية على منافسيها.

وتتوافر عدة استراتيجيات لتحقيق الميزة التنافسية، وهي استراتيجية قيادة التكلفة واستراتيجية التمايز واستراتيجية التركيز، كما أن بناء الميزة التنافسية يأتي عن طريق ثمانية مصادر، منها ميزة التسعير، التي سوف تركز عليها هذه الدراسة، لأنها تركز على التكلفة المنخفضة.

ويتوقع كنتيجة نهائية، بأن تؤدي الميزة التنافسية إلى تحقيق الاستمرارية والسيطرة في السوق؛ لأن الميزة التنافسية تؤدي إلى المحافظة على العملاء الحاليين، واستقطاب عملاء جدد، مما يمكنها من زيادة الحصة السوقية وتحقيق ربحية تساعد على الاستمرار في تقديم الخدمات والسلع في المستقبل.

كما يمكن تعريف مصطلح الاستمرارية: بأنها قدرة الشركات على البقاء والاستمرار في ممارسة نشاطها بنجاح، وتوجد مؤشرات تدل على قدرتها على الاستمرارية.

ومن المؤشرات التي يمكن استخدامها في تحديد مدى قدرة الشركات الصناعية على الاستمرارية، نموذج (Altman) والذي يستخدم خمس نسب، ويحدد وضع الشركة ضمن ثلاث فئات، وتكون الشركة، إما من ضمن الشركات الناجحة، وإما أن تكون من بين الشركات المشكوك في قدرتها على الاستمرارية، وإما أن تكون من بين الشركات التي يصعب التنبؤ بها.

6-2 المبحث السادس: الدراسات ذات الصلة

أجريت مجموعة من الدراسات العربية والأجنبية، وركزت على أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد أساليب إدارة التكلفة المستخدم في الصناعات، لأغراض خفض التكاليف في مراحل تصميم وتطوير المنتجات، ومن أهم هذه الدراسات ما يلي :

1-6-2 الدراسات العربية

دراسة محرم (1995) بعنوان: " استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءات قرارات تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة "

أجريت هذه الدراسة في جمهورية مصر العربية بهدف إلقاء الضوء على مدخل التكلفة المستهدفة، وبيان كيفية استخدامه في رفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات الجديدة، واعتمدت الباحثة على منهج التحليل الوصفي، وتناولت الدراسة قرارات تسعير المنتجات الجديدة، التي تُعدّ من المشاكل التي تواجه الوحدات الاقتصادية، وركزت على المدخل المختلفة لتسعير المنتجات الجديدة.

توصلت الباحثة في دراستها إلى وجود قصور في المدخل التقليدي المستخدم لتسعير المنتجات الجديدة، مع البحث عن مداخل جديدة في التسعير، وأن مدخل التكلفة المستهدفة يُعدّ من المداخل التي تعتمد على دراسة السوق، وتعدّ التكلفة المستهدفة تكلفة طويلة الأجل، وتعتمد على تحديد السعر المقدر للمنتج، والذي يكون المستهلكون مستعدين لدفعه في سبيل الحصول عليه، كما أن التكلفة المستهدفة تمكّن الشركة من دخول سوق جديد أو 123 في الأسواق الحالية، ومواجهة المنافسين المرتقبين.

يرى الباحث أن هذه الدراسة يمكن الإفادة منها؛ لتأكيدا على وجود قصور في المداخل التقليدية المستخدمة في تسعير المنتجات الجديدة، وأن التكلفة المستهدفة تعتمد على التسعير المبني على استعداد المستهلك دفعه مقابل المنتج، كما أنها ركزت على قرارات التسعير، ولم تأخذ بعين الاعتبار كيفية تحقيق الميزة التنافسية وعلاقتها بتكلفة المستهلكة.

دراسة عيسى (2001) بعنوان " إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة "

أجريت هذه الدراسة في مصر وركزت على مفاهيم ومقومات أسلوب التكلفة المستهدفة بهدف تحليل نجاح التجربة اليابانية في تطبيق أسلوب التكلفة في العديد من الشركات ودراسة خصائص التكلفة المستهدفة كما عرفت وطبقت في اليابان.

وتوصلت الدراسة إلى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات المصرية وبخاصة الشركات الصناعية منها، كما أوصت بإجراء المزيد من الدراسات المتعلقة بالتكلفة المستهدفة وتطبيقها على قطاع الشركات الصناعية. ويرى الباحث أنه يمكن الإفادة من هذه الدراسة في نجاح التجربة اليابانية وإمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة في الدول النامية ومعرفة أثر الفروق البيئية على تطبيق التكلفة المستهدفة بين دولة مثل اليابان ومصر أو الأردن وتوافر الإمكانيات لتطبيق التكلفة المستهدفة، أما وجه الاختلاف بين الدراستين يشمل ما يلي:

- 1- اختلاف مجتمع الدراسة.
- 2- ركزت هذه الدراسة على إمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة بينما ركزت دراسة الباحث على تحقيق الميزة التنافسية وربطها بالميزة التنافسية وأثرها على نسب التنبؤ بالفشل المالي.
- 3- هدفت هذه الدراسة إلى إمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة في الدول النامية، بينما هدفت دراسة الباحث إلى قياس مدى تحقيق الميزة التنافسية عن طريق التكلفة المستهدفة.

دراسة بن علي (2003) بعنوان " أثر أسس التكلفة المستخدمة على قرارات التسعير "

أجريت هذه الدراسة في الأردن على قطاع الخدمات الفندقية، وهدفت إلى التعرف على أثر أسس التكلفة المستخدمة على قرارات التسعير في قطاع الخدمات الفندقية، وتعرضت إلى أسس التكلفة المستخدمة المُمثلة في (التكلفة الكلية والتكلفة المتغيرة والتكلفة المستهدفة والتكلفة المبنية على أساس الأنشطة).

استخدمت الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وزعت على عينة طبقية جغرافية في مدينة عمان، أخذت من مجتمع دراسة يتكون من 83 فندقاً مصنفة ثلاث نجوم، وبلغ حجم العينة 53 فندقاً؛ وأظهرت نتائج الدراسة أن قرارات التسعير في الخدمات الفندقية لا تتأثر بأسس التكلفة المستخدمة، وأن الفنادق تواجه صعوبات في تطبيق أسس التكلفة ، بسبب صعوبة التطبيق وارتفاع تكاليفه.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة تختلف عن دراسته بما يلي:

1- يتكون المجتمع في هذه الدراسة من شركات قطاع الخدمات الفندقية، أما دراسة الباحث سوف تجري على شركات الصناعات الهندسية.

2- تعرضت هذه الدراسة إلى أسس التكلفة المستخدمة وأثرها على قرارات التسعير، أما دراسة الباحث سوف تتعرض إلى التكلفة المستهدفة وأثرها على تحقيق الميزة التنافسية.

3- ركزت دراسة الباحث على تكاليف الأنشطة الواردة في سلسلة القيمة وأثرها على الميزة التنافسية.

دراسة السكارنة (2005) بعنوان " استراتيجيات الريادة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية وتحسين الأداء لشركات الاتصالات في الأردن "

هدفت الدراسة إلى تطوير استراتيجيات للريادة تسهم في تحقيق الميزة التنافسية وتحسين الأداء لشركات الاتصالات في الأردن وتطوير نموذج من أجل اختبار العلاقة بين استراتيجيات الريادة وتحقيق الميزة التنافسية.

وأجريت الدراسة في الأردن على شركات الاتصالات وعددها أربع شركات تعمل في مجال الاتصالات، وأخذت عينة عشوائية مكونة من 140 من مديري الإدارات في شركات الاتصالات وتم استرداد 109 استبانات منها.

وأظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق استراتيجيات الريادة وتحقيق الميزة التنافسية لشركات الاتصالات، وكذلك وجود علاقة بين تطبيق استراتيجيات الريادة وتحسين الأداء لشركات الاتصالات.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة ركزت على تحقيق الميزة التنافسية عن طريق استراتيجيات الريادة مثل: الإبداع، والابتكار، والتفرد، وأخذ المخاطر، والحياد بينما ركزت دراسة الباحث على تحقيق الميزة التنافسية عن طريق إحدى

إستراتيجيات إدارة التكلفة (التكلفة المستهدفة)

ويمكن الإفادة من هذه الدراسة في بيان وبناء العلاقات بين تحسين الأداء وتحقيق الميزة التنافسية لتحسين الإنجاز مما يؤثر على خفض التكلفة لأن التكلفة المستهدفة تركز إما على خفض التكلفة مع تثبيت الأداء وإما على تثبيت التكلفة مع تحسين الأداء، ووجه الاختلاف بين الدراستين يشمل ما يلي:

1- اختلاف مجتمع الدراسة.

2- ركزت الدراسة على استراتيجيات الريادة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية، بينما تركز دراسة

الباحث على إحدى استراتيجيات إدارة التكلفة (التكلفة المستهدفة) وأثرها على تحقيق الميزة

التنافسية.

دراسة البصول (2006) بعنوان " مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ".

أجريت الدراسة في الأردن، وهدفت إلى أهمية استخدام طريقة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، ودورها في تحسين الربحية وتطوير المنتج، وبيان مدى استخدامها في هذه الشركات، واستخدمت الاستبانة كأداة للدراسة، وزعت على عينة بلغ عددها 40 شركة تشكل 52% من مجتمع الدراسة، وتم توزيعها على مسؤولي إدارة التكلفة؛ وأظهرت نتائج دراسة البصول (2006)، بأن الشركات المساهمة العامة الأردنية، تدرك أهمية التكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة، وأن هناك شركتين تطبقان طريقة التكلفة المستهدفة.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة دراسة استكشافية، ويمكن الإفادة منها في مدى إدراك الشركات المساهمة العامة الأردنية لأهمية التكلفة المستهدفة، كما أن تطبيق هذه الشركات للتكلفة المستهدفة يقتصر على شركتين؛ أما وجه الاختلاف بين الدراستين فيشمل ما يلي:

1- المجتمع في هذه الدراسة شمل الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، أما دراسة الباحث فاقترنت

على شركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

2- هذه الدراسة دراسة استكشافية، أما دراسة الباحث فهي دراسة ميدانية.

3- هذه الدراسة هدفت إلى معرفة مدى تطبيق التكلفة المستهدفة، أما دراسة الباحث فقد ركزت على أثر

التكلفة المستهدفة على تحقيق الميزة التنافسية.

4- هذه الدراسة استخدمت الاستبانة كأداة، أما دراسة الباحث فاستخدمت ثلاث أدوات، الاستبانة

والمقابلة الشخصية وتحليل القوائم.

دراسة الحديدي (2009) بعنوان " أثر تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية على تطوير نظم التكاليف في شركات الطيران في الأردن ".

هدفت الدراسة إلى دراسة تطوير نظم التكاليف في شركات الطيران باستخدام الأساليب العلمية الحديثة، والتعرف على أثر تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية من خلال تطبيق النظم والأساليب المعاصرة التي تؤدي إلى تطوير نظم التكاليف، والمتمثلة بتسعير الخدمات وتحديد تكلفة الأنشطة في شركات الطيران في الأردن. وأجريت الدراسة على عينة من شركات الطيران التي تهبط في المطارات الأردنية وعددها (39) شركة من جنسيات مختلفة منها (12) شركة تحمل الجنسية الأردنية، وتعمل في مجال الأنشطة الجوية ونقل الركاب، وقد استخدم أسلوب المسح الشامل لهذه الشركات، نظراً لقلّة عددها. وأظهرت الدراسة وجود أثر لتطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية على تطوير نظم التكاليف في شركات الطيران، وعدم وجود فروق بين شركات الطيران ذات الجنسية الأردنية وغير الأردنية في تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية على تطوير التكاليف في شركات الطيران في الأردن.

يرى الباحث أن هذه الدراسة تؤكد على وجود أثر لتطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية على تطوير نظم التكاليف، ويمكن الاستفادة منها في فهم أسباب عدم وجود فروق في تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية على الشركات ذات الجنسية الأردنية وغير الأردنية؛ أما وجه الاختلاف بين الدراستين يشمل ما يلي:

- 1- اختلاف مجتمع الدراسة.
 - 2- تركيز هذه الدراسة على إدارة التكلفة، فيما تركيز دراسة الباحث على أحد أساليب إدارة التكلفة (التكلفة المستهدفة).
 - 3- هدف هذه الدراسة تطوير أنظمة التكاليف، فيما تهدف دراسة الباحث إلى كيفية تحقيق الميزة التنافسية. دراسة أبو زيد (2010) بعنوان " استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لأغراض خفض التكاليف في شركات تصنيع النفط والغاز في الجماهيرية الليبية في ظل التطورات البيئية ومتطلبات الجودة".
- هدفت الدراسة إلى تقييم أنظمة التكاليف التقليدية وسبل تطويرها ودراسة دور نظام التكلفة المستهدفة لتحقيق ميزة تنافسية في شركات تصنيع النفط والغاز لتمكينها من البقاء والاستمرار في الأسواق العالمية، ومدى توافر مقومات لتطبيق التكلفة المستهدفة في ظل بيئة تصنيع النفط والغاز في الجماهيرية الليبية.

وأجريت الدراسة على بحث ميداني لنظام التكاليف في شركة (راس لانوف) لتصنيع النفط والغاز وتعد هذه الشركة من أكبر شركات المؤسسة الوطنية للنفط في الجماهيرية الليبية في قطاع تصنيع النفط والغاز. وأظهرت الدراسة بأن توزيع التكاليف يستند على اجتهادات غير عادلة، كما أن تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة يدل على تواجد البيئة الملائمة لتطبيق التكلفة المستهدفة بدرجة كافية، وكذلك وجود أسواق للصناعات التكميلية، وانتقال الشركة من الملكية العامة إلى المشاركة، وتعدّ طريقاً لتطبيق التكلفة المستهدفة بسبب تزايد تفاعل الشركة مع ظروف البيئة المحيطة.

يرى الباحث أن هذه الدراسة ركزت على حالة دراسية لشركة من شركات النفط والغاز، ويمكن الاستفادة منها في اتساع مجال تطبيق التكلفة المستهدفة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية، ومعرفة

أثر أنظمة التكاليف على تطبيق التكلفة المستهدفة، أما أوجه الاختلاف بين الدراستين فتشمل ما يلي:

1- اختلاف مجتمع الدراسة.

2- تركيز هذه الدراسة على تطبيق التكلفة المستهدفة بشكل عام، أما دراسة الباحث فقد ركزت على

تفصيل لأنشطة سلسلة القيمة، ومعرفة أثر تكلفة كل نشاط على تحقيق الميزة التنافسية وعلاقتها بالتنبؤ بالفشل المالي.

2-6-2 الدراسات الأجنبية

وفيما يلي عرض لأهم الدراسات الأجنبية التي تعرضت إلى موضوع التكلفة المستهدفة وإدارة التكلفة وذلك لوجود علاقة تربط بين إدارة التكلفة والتكلفة المستهدفة:

دراسة (Shannan and Karen, 1998) The Use of Accounting Data in New Product Development

(بعنوان: " استخدام البيانات المحاسبية في تطوير المنتج الجديد " .

أجريت الدراسة بهدف تحضير إطار لإدارة نوعية، تقيس تصميم المنتج والإنتاج والاستهلاك للمستخدم النهائي، وركزت على جودة التصميم من خلال إطار مقترح عن المعلومات المحاسبية الجديدة من خلال ممارسات جديدة للتكلفة المستهدفة، والتكاليف المبنية على الأنشطة، وتحديد الفرص لتطوير البيانات المحاسبية التي تزيد من جودة المنتج.

وأظهرت نتائج الدراسة أن بيانات التكلفة المعيارية، وطرق تقدير التكاليف المستخدمة من قبل المهندسين، يجب أن تكون ممزوجة مع البيانات المحاسبية، وتعكس خبرات الشركات على منتجات وعمليات مشابهة ومنحنيات التعلم التاريخية، وضرورة تزويد المحاسبين المعلومات إلى المصممين ومديري الإنتاج عن فشل جودة التكاليف وانحراف عمليات خفض التكلفة لتمكينهم من تعديل معايير الإنتاج.

يرى الباحث أن هذه الدراسة يمكن الاستفادة منها لمعرفة أثر التركيز على جودة التصميم في خفض تكلفة المنتج، وتحديد فرص تطوير البيانات المحاسبية التي تزيد من جودة المنتج، أما وجه الاختلاف يشمل ما يلي :

1- اختلاف مجتمع الدراسة.

2- عدم تعرض هذه الدراسة إلى تحقيق الميزة التنافسية.

3- ركزت دراسة الباحث على أكثر من أداة من أدوات جمع البيانات.

دراسة (Ernst & Ewert, 1999) Target Costing co-ordination and strategic cost management

بعنوان: "تناسق التكلفة المستهدفة واستراتيجية إدارة التكلفة"

أجريت الدراسة في ألمانيا بهدف اختبار التكلفة المستهدفة كإحدى الإستراتيجيات البارزة في المحاسبة الإدارية، واستخدم فيها التحليل النظري لتحليل ثلاث خصائص متميزة لهذه الأداة الاستراتيجية، وهي توجيه السوق، واستخدام التكلفة المستهدفة كأداة للتنسيق، وفعاليتها في التأثير على عوامل هيكل التكلفة في المدى الطويل، وأظهر التحليل أن التكلفة المستهدفة هي أكثر الأبعاد التي تضيف قيمة في حل مشكلة إدارة التكلفة، وهي أقل إقتراحات المحاسبة الإدارية والطرق المألوفة تطبيقاً.

ويرى الباحث أنه يمكن الاستفادة من هذه الدراسة في التحليل الذي أظهرته بأن التكلفة المستهدفة هي أكثر الأبعاد التي تضيف قيمة في حل مشكلة إدارة التكلفة مع قلة تطبيقها، أما وجه الاختلاف تشمل ما يلي:

1- اختلاف مجتمع الدراسة.

2- عدم إظهار هذه الدراسة أثراً على تحقيق الميزة التنافسية.

3- استخدام هذه الدراسة للتحليل النظري، أما دراسة الباحث فهي دراسة ميدانية.

دراسة (McNair & et.al, 2001) Cost management and value creation

بعنوان: "إدارة التكلفة وخلق القيمة".

أجريت هذه الدراسة بهدف فهم العلاقة بين تكاليف الشركة والقيمة التي تضيفها هذه التكاليف إلى العملاء، وقدرة الشركة في الوصول إلى الأرباح الممكنة، من خلال فهم الأنشطة، والتكاليف وعلاقتها بأسعار السوق، وامتدت إلى فهم نموذج خلق القيمة.

وأظهرت نتائج الدراسة أن إدارة خلق القيمة تساعد المديرين على فهم كيف؟ وأين؟ يمكن للشركة خلق القيمة، وتلقي الضوء على أن أسباب شراء العميل للمنتج هي العلاقة بين التكلفة والقيمة، وتخدم في توفير أفضل وصف بين التكلفة والقيمة بوساطة تأثير إدارة النفقات على عناصر محددة للصورة الجانبية للقيمة، مما يساعد الشركة عموماً على تحسين أرباحها الممكنة.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة يمكن الاستفادة منها في معرفة العلاقة بين التكلفة وخلق القيمة، وقدرة الشركات على الوصول إلى أرباحها الممكنة، أما وجه الاختلاف فتشمل ما يلي:

1- اختلاف مجتمع الدراسة.

2- تركيز هذه الدراسة على علاقة التكاليف في خلق القيمة، وعدم التطرق إلى تحقيق الميزة التنافسية والتكلفة المستهدفة.

دراسة (Dekker & Smidt, 2002) A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms بعنوان: " مسح للشركات الألمانية التي تستخدم وتطبق التكلفة المستهدفة "

أجريت هذه الدراسة على الشركات الهولندية، وقد بلغ حجم العينة 32 شركة من الشركات حسب قائمة الشركات في بورصة أمستردام لتبادل الأسهم، وهدفت الدراسة إلى مسح الشركات التي تطبق وتستخدم ممارسة التكلفة التي تطابق مفهوم التكلفة المستهدفة اليابانية.

وأظهرت الدراسة بأن 13 شركة من 32 شركة صناعية، ادعت استخدام التكلفة المستهدفة، وقد استخدمت مسميات مختلفة للتكلفة المستهدفة، وكان تطبيقها في شركات التجميع مرتفعاً، وقد ارتبط بالمنافسة والبيئة غير التنبؤية، وكان الهدف من تطبيقها، خفض التكلفة، وكذلك أظهرت بأن تطوير المنتج ودوائر تصميم المنتج، هي التي قادت عملية إدارة التكلفة المستهدفة.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة يمكن الاستفادة منها من خلال معرفة العلاقة التي تربط بين نوعية الشركات واستخدام هذه الشركات للتكلفة المستهدفة، أما أوجه الاختلاف فيمكن تحديدها كالتالي:

1- اختلاف مجتمع الدراسة.

2- تعدد هذه الدراسة دراسة مسحية استكشافية، بينما دراسة الباحث تتعلق بأثر استخدام التكلفة المستهدفة على شركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية دراسة ميدانية.

3- تطرقت هذه الدراسة إلى استخدام التكلفة المستهدفة في تخفيض التكلفة، ولم تتطرق إلى الميزة التنافسية.

دراسة (Davila & Wouters, 2004) **Designing Cost-Competitive Technology Products through**

Cost Management بعنوان: " تصميم المنتجات ذات تكلفة منافسة بواسطة إدارة التكلفة ".

أجريت هذه الدراسة في الولايات المتحدة الأمريكية بهدف تحديد الممارسات المختارة في إدارة التكلفة خلال مرحلة تطوير المنتج، وهذه الممارسات تسهل إدارة التكلفة فيما يخص خصائص المنتج، بدلاً من تطوير المنتج، وتكون محاذية لإدارة التكلفة، والتصميم المعياري للتكلفة، وحددت أكثر في استراتيجية لإدارة التكلفة وسياسات التكلفة وتخطيط المنتج، وهي في مرحلة إدارة التكلفة أكثر فعالية والتركيز على عوامل النجاح مثل توقيت السوق والتكنولوجيا وحاجات العميل.

وأظهرت نتائج الدراسة اقتراح التكلفة المستهدفة كتقنية رئيسة في إدارة التكلفة خلال مرحلة تطوير الإنتاج، وكذلك لم تستخدم كثيراً في دراسات الشركات.

يرى الباحث أن هذه الدراسة يمكن الاستفادة منها في اقتراحها للتكلفة المستهدفة كتقنية رئيسة في إدارة التكلفة خلال مراحل تطوير الإنتاج، أما وجه الاختلاف فيشمل ما يلي:

1- اختلاف مجتمع الدراسة.

2- التركيز على تطوير المنتج، وعدم التطرق إلى الميزة التنافسية.

دراسة (Ibusuki & Kaminski, 2006) **Product development process with focus on value**

engineering and target-costing: A case study in an automotive company بعنوان: " عملية تطوير

المنتج بالتركيز على هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة: دراسة حالة على إحدى شركات السيارات ".

أجريت الدراسة في البرازيل على شركة آلية، وهدفت هذه الدراسة إلى اقتراح منهج لعملية تطوير المنتج في إحدى الشركات الآلية، ووضع منهج نظامي لهندسة القيمة والتكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة، واعتبار التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة عملية متكاملة؛ لأن أحدها يُحدّد أين يمكن تخفيض التكلفة، والأخرى تظهر الهدف الذي أنجز لضمان تخطيط الربحية على المدى الطويل.

وأثبتت الدراسة بتناسق تكلفة المنتج والتكامل الوظيفي والجودة مع حاجات العميل واستراتيجية الشركة، وسمحت بتحديد بعض الإيجابيات التي كانت طريقاً لنجاح ودمج نظام هندسة القيمة مع التكلفة المستهدفة.

يرى الباحث أن هذه الدراسة تختلف عن دراسته فيما يلي:

1- مجتمع الدراسة.

2- أهداف هذه الدراسة هو اقتراح منهج نظامي لهندسة القيمة والتكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة، بينما هدفت دراسة الباحث إلى كيفية تحقيق الميزة التنافسية من خلال التكلفة المستهدفة.

دراسة (Afonso and et. al. 2008) **The influence of time-to-market and target costing in the new product development success** بعنوان: "تأثير الوقت والتكلفة المستهدفة في نجاح تطوير المنتج الجديد".

أجريت هذه الدراسة في البرتغال على مجموعة من الشركات الصناعية البرتغالية، وهدفت إلى اختبار العلاقة بين تطوير المنتج الجديد ووقت وتكلفة التطوير.

وأظهرت نتائج هذه الدراسة أن التكلفة المستهدفة وخفض الوقت، يعود بمزايا مفيدة، وكذلك تكون الشركات لديها القدرة على خفض وقت تطوير المنتج والتأثير في تكاليفه دون التعرض إلى الجودة وكذلك إضافة إثبات تجريبي إلى دور التكلفة المستهدفة في عملية تطوير المنتج.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة تختلف عن دراسته بما يلي:

1- مجتمع الدراسة.

2- هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أثر التكلفة المستهدفة على خفض الوقت في تطوير

المنتج وتأثير ذلك على تكاليفه، أما دراسة الباحث فستتطرق إلى جميع وظائف سلسلة

القيمة وأثر ذلك على الميزة التنافسية.

دراسة (Ax and te. al. 2008) **135 pact of competition and uncertainty on the adoption of target costing** بعنوان: "أثر المنافسة وعدم التأكد على تطبيق التكلفة المستهدفة".

أجريت هذه الدراسة على الشركات الصناعية السويدية، وقد جمعت البيانات عن طريق مسح شامل لهذه الشركات، وهدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر تطبيق التكلفة المستهدفة وتحديد المعدلات الإيجابية في حالة المنافسة السويدية وبيئة عدم التأكد.

وقد أظهرت هذه الدراسة أن تطبيق التكلفة المستهدفة كان إيجابياً مع حدة المنافسة، في حين أنها أعطت مؤشراً سلبياً في حالة بيئة عدم التأكد، ووجدت مؤشرات لتطبيق التكلفة المستهدفة ترتبط بمعدل إيجابي بالمنافسة، وكذلك تأثرت بخفض التطبيق في حالة بيئة عدم التأكد، ولا يوجد إثبات للعلاقة المباشرة بين حالة عدم التأكد وتطبيق التكلفة المستهدفة.

أما أوجه الإختلاف بين هذه الدراسة ودراسة الباحث فهي:

- 1- مجتمع الدراسة.
- 2- ركزت هذه الدراسة على تطبيق التكلفة المستهدفة في حالة عدم التأكد، بينما ركزت دراسة الباحث على تحقيق الميزة التنافسية.

دراسة (Filomena and et. al, 2009) **Target costing operationalization during product development: Model and application** بعنوان: " تشغيل التكلفة المستهدفة خلال تطوير المنتج: النموذج والتطبيق "

أجريت هذه الدراسة في البرازيل على حالة دراسية للشركات الصناعية البرازيلية متوسطة الحجم، وهدفت الدراسة إلى وصف وتصوير تطور الخبرة للمرحلة الحقيقية لمقاييس التكلفة لأثر عملية تطوير المنتج، محددًا باقتراح وتطبيق نموذج التكلفة المستهدفة، وكذلك التزويد بنموذج تشغيلي للتكلفة المستهدفة، وموقف التكلفة المستهدفة في أجزاء المنتج، ومزاياها وعناصرها العامة، والتركيز على وضع مقاييس رقابة التكلفة خلال البحث والتطوير، والتحليل الواضح في أربع مراحل مختلفة لبيئة البحث والتطوير، وجميع هذه المراحل مفيدة كتكملة لاستراتيجية استخدام التكلفة المستهدفة.

وأظهرت نتائج هذه الدراسة أن التكلفة المستهدفة تعد تحليلًا واضحًا لأربع مراحل مختلفة في بيئة تطوير المنتج، وجميع هذه المراحل الأربع، وجدت بقصد الإفادة من استراتيجية استخدام التكلفة المستهدفة.

يرى الباحث أن هذه الدراسة تختلف عن دراسته في ما يلي:

- 1- مجتمع الدراسة.
- 2- هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر التكلفة المستهدفة على تطوير المنتج، بينما هدفت دراسة الباحث إلى بيان أثر التكلفة المستهدفة على تحقيق الميزة التنافسية.

دراسة (Kee,2010) **The sufficiency of target costing for evaluationg production-related decisions** بعنوان: " كفاءة التكلفة المستهدفة لتقييم القرارات المتعلقة بالإنتاج "

أجريت هذه الدراسة على حالة عملية، وهدفت إلى اختبار القرارات المرتبطة بالإنتاج مع التكلفة المستهدفة وأثرها على القيمة الاقتصادية المضافة للشركة، وتم ذلك عن طريق نموذجين للتكلفة التقليدية، أولهما: نموذج التقدير المتدني النظامي لتكلفة الأموال المستثمرة الهامشي، وثانيهما نموذج التقدير المرتفع لتكلفة مصادر الإنتاج المتعلقة بالنقد الهامشي.

وأظهرت النتائج بوساطة مثال رقمي، وتحليل فوتوغرافي، أن نموذج التكلفة المستهدفة التقليدي يستطيع أن يقود إلى منتجات لها صافي قيمة عالية سالبة، بينما يرفض منتجات ذات صافي قيمة عالية موجبة، كما أن التحليل 137 لنموذج التكلفة المستهدفة التقليدية، يشير إلى أنها خاصة نظامية للنموذج. ويمكن الإفادة من هذه الدراسة، بأن هناك تطبيقات مختلفة عن الحالة التقليدية للتكلفة المستهدفة، وعلى الشركات التي ترغب في أن تطبق التكلفة المستهدفة، أن تحدد الربح المستهدف بشكل يتناسب مع العائد على رأس المال.

أما وجه الاختلاف بين هذه الدراسة ودراسة الباحث، يمكن أن يلخص بما يلي:

1- اختلاف أسلوب الدراسة، هذه الدراسة اعتمدت على الوثائق التاريخية تحليلية، أما دراسة الباحث دراسة ميدانية.

2- اختلاف هدف الدراسة، فهذه الدراسة تهدف إلى اختبار التكلفة المستهدفة التقليدية من حيث القيمة

المضافة إلى الشركة، ودراسة الباحث تركز على تحقيق الميزة التنافسية على طريق التكلفة المستهدفة. ومن خلال الدراسة المتأنية للدراسات السابقة، نجد أثراً لإدارة التكلفة على تخفيض التكاليف بشكل عام، وكذلك وجود أهمية لأسلوب التكلفة المستهدفة في التوصل إلى تكلفة منتج يقتنع به المستهلك مقابل المزايا التي يقدمها. وتتميز دراسة الباحث عن الدراسات السابقة التي تمت مراجعتها، بأنها سوف تركز على تحقيق الميزة التنافسية من خلال أسلوب التكلفة المستهدفة، واستخدام أنشطة سلسلة القيمة التي ذكرها (Porter, 2001) وأثر كل نشاط منها على الميزة التنافسية وزيادة الحصة السوقية والتفوق بالأداء بزيادة جودة المنتج، كما ستبين مدى حاجة شركات الصناعات الهندسية إلى تطبيق التكلفة المستهدفة، لتوفير خصائص تميزها بالاستمرارية، ويظهر الجدول اللاحق ملخص الدراسات السابقة واختلافها عن دراسة الباحث.

جدول (2-3)
ملخص الدراسات السابقة ومقارنتها مع دراسة الباحث

مقارنة الدراسات مع دراسة الباحث	نتائج الدراسة	أهداف الدراسة	عنوان الدراسة	الباحث وتاريخ
تركز دراسة الباحث على استخدام التكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة التنافسية الإستراتيجية وتركزهذه الدراسة على مقارنة بين الشركات اليابانية والشركات المصرية ، أما دراسة الباحث دراسة ميدانية تهدف	وجود قصور في المدخل التقليدي المستخدم في تسعير المنتجات الجديدة ، وأن التكلفة المستهدفة تعتمد على دراسة السوق وهي طلبة الأخطار .	إلقاء الضوء على مدخل التكلفة المستهدفة وبيان كيفية استخدامه في رفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات الجديدة ، ودراسة قرارات تسعير المنتجات الجديدة ، والداخل التسعير .	استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءات قرارات التسعير	دراسة محرم (1995)
تعد هذه الدراسة دراسة مقارنة بين الشركات اليابانية والشركات المصرية ، أما دراسة الباحث دراسة ميدانية تهدف	وجود إمكانية لتطبيق أساليب التكلفة المستهدفة في الشركات المصرية خصوصاً الشركات الصناعية .	تحليل نجاح التجربة اليابانية في تطبيق أسلوب التكلفة في العديد من الشركات و دراسة خصائص التكلفة المستهدفة كما عرفت و طبقت في اليابان .	إطار مقترح لتطبيق التكلفة المستهدفة.	دراسة عيسى (2001)
تركز دراسة الباحث على استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الهندسية وتتركز هذه الدراسة على استخدام قطاع الفنادق	لا تتأثر قرارات التسعير في قطاع الخدمات الفندقية بالتكلفة المستهدفة ، وتواجه الخدمات الفندقية صعوبة في تطبيق أسس التكلفة بسبب ارتفاع تكاليف التطبيق .	التعريف على أثر أسس التكلفة المستخدمة على قرارات التسعير في قطاع الخدمات الفندقية ، وأسس التكلفة المستخدمة في هذا القطاع .	أثر استخدام التكلفة المستهدفة على قرارات التسعير .	دراسة بن علي (2003)
تركز هذه الدراسة على تحقيق الميزة التنافسية عن طريق استراتيجيات الريادة بينما دراسة الباحث تركز على التكلفة المستهدفة .	وجود علاقة بين استراتيجيات الريادة وتحقيق الميزة التنافسية وكذلك بين استراتيجيات الريادة وتحسين الاداء لشركات الاتصالات .	تطوير استراتيجيات للريادة تساهم في تحقيق الميزة التنافسية وتحسين الاداء لشركات الاتصالات في الأردن و تطوير نموذج من أجل اختبار العلاقة بين استراتيجيات الريادة و تحقيق الميزة التنافسية .	استراتيجيات الريادة و دورها في تحقيق الميزة التنافسية و تحسين الاداء لشركات	دراسة السكارنة (2005)
تعد دراسة الباحث دراسة ميدانية على قطاع الصناعات الهندسية وهذه الدراسة دراسة استكشافية على قطاع الشركات الصناعية	لا تدرك الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية أهمية التكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة ، و يوجد شركتان تطبق التكلفة المستهدفة .	بيان أهمية استخدام طريقة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ، ودورها في تحسين الربحية وتطوير المنتج ، ومدى استخدامها .	مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة	دراسة البصول (2006)
تركز دراسة الباحث على تكلفة أنشطة سلسلة القيمة وتتركز هذه الدراسة على إدارة التكلفة في شركات الطيران	يوجد أثر لتطبيق إدارة التكلفة الإستراتيجية على تطوير نظم التكاليف في شركات الطيران ، وعدم وجود فروق بين شركات الطيران .	دراسة تطوير نظم التكاليف في شركات الطيران باستخدام الأساليب الحديثة ، ومعرفة أثر تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية ، وأساليب تطوير نظم التكاليف للتسعير .	أثر تطبيق إدارة التكلفة الإستراتيجية على تطوير نظم التكاليف في شركات	دراسة الصديدي (2009)
ركزت هذه الدراسة على خفض التكلفة عن طريق التكلفة المستهدفة في شركات النفط والغاز ، بينما تركز دراسة الباحث على التكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة التنافسية في الشركات الهندسية .	إن توزيع التكاليف يستند إلى اجتهادات غير عادلة وأن تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة يدل على وجود بيئة ملائمة لتطبيق التكلفة المستهدفة بدرجة كافية كما أن وجود أسواق للصناعات التكميلية وانتقال الشركات من الملكية العامة إلى	تقييم أنظمة التكاليف التقليدية و سبل تطويرها و دراسة دور نظام التكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة التنافسية في شركات تصنيع النفط و الغاز لتمكينها من البقاء و الاستمرارية في الأسواق العالمية و دراسة مدى توفر مقومات لتطبيق التكلفة المستهدفة في ظل بيئة تصنيع النفط و الغاز .	استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لأغراض خفض التكاليف في شركات تصنيع النفط و الغاز بالجمهورية الليبية في	دراسة أبو زيد (2010)

مقارنة الدراسات مع دراسة الباحث	نتائج الدراسة	أهداف الدراسة	عنوان الدراسة	الباحث وتاريخ الدراسة
تركز دراسة الباحث على تكاليف كافة أنشطة سلسلة القيمة وتتركز هذه الدراسة على جودة تصميم المنتج.	إن بيانات التكلفة المعيارية وطرق تقدير التكلفة المستخدمة يجب مزجها مع البيانات المحاسبية ، ويمكن للمحاسبين أن يزودوا المصممين ومديري الإنتاج بالمعلومات عن جودة التكاليف وانخفاض التكلفة لتعديل معايير الإنتاج .	تضيق إطار إدارة نوعية تقيس تصميم المنتج ، وركزت على جودة التصميم من خلال ممارسات جديدة للتكلفة المستهدفة ، والتكاليف المبنية على الأنشطة، وتحديد فرص تطوير البيانات المحاسبية لزيادة جودة المنتج	استخدام البيانات المحاسبية في تطوير المنتج الجديد .	Shannan and Karen (1998)
تركز دراسة الباحث على التكلفة المستهدفة للتحقيق الميزة التنافسية وتتركز هذه الدراسة عليها للتوصل إلى إدارة استراتيجية مميزة.	التكلفة المستهدفة هي من أكر الأبعاد التي تضعف قيمة في حل مشكلة إدارة التكلفة وأقل الطرق تطبيقاً .	اختبار التكلفة المستهدفة كأحدى الاستراتيجيات البارزة ، واستخدام التحليل النظري لتحليل الخصائص المميزة للإدارة الاستراتيجية .	تناسق التكلفة المستهدفة واستراتيجية إدارة التكلفة	Ewert & Ernst (1999)
تركز دراسة الباحث على تحقيق الميزة التنافسية عن طريق التكلفة المستهدفة وتتركز هذه الدراسة على قدرتها إلى الوصول إلى الأرباح الممكنة.	تساعد إدارة خلق القيمة المبرين على فهم خلق القيمة وأن هناك علاقة بين التكلفة والقيمة تجعل العميل يشترى المنتج وتساعد الشركة على تحسين أرباحها .	فهم العلاقة بين تكاليف الشركة والقيمة التي تضيفها هذه التكاليف إلى العملاء وقدرة الشركة للوصول إلى أرباحها الممكنة من خلال الأنشطة وتكاليفها .	إدارة التكلفة وخلق القيمة	McNair & etal (2001)
تعد دراسة الباحث دراسة ميدانية لدراسة أثر التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية وهذه الدراسة دراسة تعد دراسة ميدانية.	13 شركة من 32 شركة ادعت تطبيق التكلفة المستهدفة والهدف من تطبيقها خفض التكلفة وتتركز على تطوير المنتج وتصميمه	مسح الشركات التي تطبق وتستخدم ممارسة التكلفة التي تطابق مفهوم التكلفة المستهدفة اليابانية .	مسح للشركات التي تطبق التكلفة الألمانية التي تطبق التكلفة	Dekker & Smidt (2002)
تركز دراسة الباحث على استخدام التكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة التنافسية وركزت هذه الدراسة على إدارة التكلفة خلال التصميم.	إقتراح التكلفة المستهدفة ك تقنية رئيسية في إدارة التكلفة خلال مرحلة تطوير المنتج ولم تستخدم كثيراً في دراسات الشركات .	تحديد الممارسات المختار في إدارة التكلفة خلال مرحلة تطوير المنتج التي تسهل إدارة التكلفة المتعلقة بخصائص المنتج .	تصميم منافسة تكلفة للمنتجات الإلكترونية	Davila & Wouter (2004)
تركز دراسة الباحث على تحقيق الميزة التنافسية بالتركيز على التكلفة المستهدفة وركزت هذه الدراسة على منهج نظامي لهندسة القيمة والتكلفة المستهدفة.	تناسق التكلفة المنتج والتكامل الوظيفي والوجود مع حاجات العميل واستراتيجية الشركة وحددت بعض الإيجابيات الناتجة عن دمج هندسة القيمة مع التكلفة المستهدفة .	اقترح منهج لعملية تطوير المنتج في إحدى الشركات الآلية و وضع منهج نظامي لهندسة القيمة والتكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة باعتبارهما عمليتين متكاملتين.	عملية تطوير المنتج بالتركيز على هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة : دراسة ميدانية	Ibusuki & Kaminski (2006)

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

1-3 المقدمة

خصص هذا الفصل من الدراسة للتحليل الإحصائي للبيانات التي جمعت من عينة الدراسة بوساطة الاستبانة الموزعة على مفردات عينة الدراسة الشاملة، والتي شملت كافة شركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة العاملة في الأردن، وكذلك للمعلومات التي حصل عليها الباحث أثناء المقابلات التي أجراها مع بعض المسؤولين وملاحظة الباحث الشخصية، لتحقيق هدف الدراسة وإظهار نتائجها الميدانية وتحديد أثر التكلفة المستهدفة على تحقيق الميزة التنافسية في هذه الشركات، ومحاولة تقديم بعض التوصيات الملائمة بناءً على النتائج والاستنتاجات التي حصل عليها الباحث من هذه الدراسة.

وقد أجرى الباحث بعض المقابلات مع عدد من مديري و رؤساء الأقسام وبعض العاملين في شركات العينة من أقسام المالية والتسويق والإنتاج والصيانة، وكان الهدف منها استكشاف مدى انسجام المعلومات التي حصل عليها وتناسقها مع المعلومات التي حصل عليها من استبانة الدراسة، ويمكن أن تسهم هذه المعلومات في زيادة درجة تأكيد صحة البيانات التي حصل عليها الباحث من الاستبانة، وكذلك استخدمت المقابلة الشخصية لإثبات أو نفي الفرضية الثالثة المتعلقة بالعلاقة بين تطبيق التكلفة المستهدفة وتحسين نسب الفشل المالي لشركات عينة الدراسة، وقد وجد من خلال المقابلة الشخصية التي أجراها ما يلي:

1- انسجام الإجابات التي حصل عليها من المقابلة مع البيانات التي حصل عليها من الاستبانة المو 142 عينة الدراسة، فيما يتعلق بعناصر مشكلة الدراسة.

2- الحصول على بعض البيانات الإضافية التي سوف ترد في تحليل النتائج.

3- وجود علاقة بين تطبيق التكلفة المستهدفة والقدرة على التنبؤ بنسب الفشل المالي بدرجة متوسطة.

وسوف يتناول الباحث في هذا الفصل اختبارات صدق وثبات أداة القياس المستخدمة في هذه الدراسة، ووصف مجتمع الدراسة وخصائص العينة وطرق اختبار فرضياتها، وتحليل نتائجها باستخدام الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية الملائمة عن طريق استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS).

2-3 أهمية قطاع الصناعات الهندسية الأردنية كمحور للدراسة

يُعدّ قطاع شركات الصناعات الهندسية حديثاً، ويعود تسجيل أول شركة بتاريخ 13/7/1984م كما يظهر من جدول خصائص مجتمع الدراسة (1-3)، وبالرغم من أهمية هذا القطاع الذي سبقته صناعات عديدة في الأردن، فقبل عام 1950م كانت الصناعات في الأردن تقتصر على صناعة الصابون والحياسة اليدوية وبعض الصناعات الغذائية، وقد بدأ اهتمام الأردن بقطاع الصناعات يتوسع، حيث أسست العديد منها بعد عام 1955م بسبب تركيز الحكومة الأردنية ودعمها للصناعة، ومنها قطاع الصناعات الهندسية، ويعود عدم وجود عدد كبير من الشركات الصناعية المتخصصة في الصناعات الهندسية إلى حاجة هذا القطاع من الصناعات إلى رأس مال كبير نسبياً، وكذلك عدم قناعة المستثمرين بجدوى هذا القطاع لعدم قدرة الكثير من الشركات العاملة في هذا القطاع على منافسة الشركات العالمية بسبب تردي أوضاع الشركات المساهمة العامة العاملة في هذا القطاع في الأردن.

3-3 نوع الدراسة

تتصف هذه الدراسة بأنها دراسة ميدانية، واستخدمت أدوات كمية ونوعية للحصول على بيانات تتعلق بها للوصول إلى نتائج تخص أثر التكلفة المستهدفة على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية، فقد تم استخدام ثلاث أدوات لجمع البيانات المتعلقة بالدراسة.

4-3 مجتمع الدراسة والعينة

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة العامة الأردنية العاملة في قطاع الصناعات الهندسية، وقد حرصت من قبل الباحث عن طريق مراجعة جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المسجلة في بورصة عمان والبالغ عددها 93 شركة، وقد وجد الباحث أن عدد شركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية ست شركات فقط، ونسبتها تشكل 6.5% تقريباً من مجموع الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي، وهي تشكل مجتمع الدراسة، ويعود سبب اختيار هذا المجتمع للدراسة إلى الأسباب التالية:

- 1- أهمية قطاع الصناعات الهندسية في الأردن، وهو الصادرات الوطنية.
- 2- إمكانية الحصول على البيانات اللازمة وتوافرها في هذا المجتمع.
- 3- مجال تنفيذ موضوع الدراسة على هذا النوع من الشركات أفضل من غيرها بسبب وجود العديد من حلول تصاميم المنتجات، وكذلك وجود العديد من حلول تصاميم العمليات الإنتاجية.

أما عينة الدراسة، فقد شملت كافة شركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة والبالغ عددها 6 شركات، أي بواقع 100% من مجتمع الدراسة، بسبب محدودية الشركات المساهمة العامة الأردنية العاملة في قطاع الصناعات الهندسية، وهذه الشركات تمثل وحدة المعاينة الأولية، أما بخصوص المستجيبين فيها، فقد حدد بمديري وموظفي أقسام إدارة المالية والإنتاج والتسويق والبيع وخدمة ما بعد البيع، وحاول الباحث اختيار عدد من المستجيبين يغطي الأقسام المذكورة أعلاه، وذلك حرصاً على الحصول على بيانات من كافة هذه الأقسام.

وقد جرى اختيار عينة عشوائية تتكون من 60 مستجيباً تغطي كافة الشركات قيد الدراسة التي تمثل مجتمع الدراسة، واسترجع من الاستبانة الموزعة 51 استبانة (بنسبة 85%)، وهي تمثل عينة الدراسة للوصول إلى أهداف الدراسة.

ويوضح الجدول (3-1) خصائص مجتمع الدراسة الذي يتكون من ست شركات، ويوضح بعض المعلومات المتعلقة بمجتمع الدراسة من حيث سنة تسجيل الشركة ورأس مالها المدفوع وعدد العاملين فيها.

جدول (3-1)

خصائص مجتمع الدراسة

التسلسل	اسم الشركة	رقم الشركة	تاريخ التسجيل	رأس المدفوع	عدد العاملين لديها
1	الصناعات الهندسية العربية	193	1984/7/13	1.816.990	80
2	الوطنية للصناعات الهندسية	225	1993/3/2	16.250.000	69
3	العربية للصناعات الكهربائية	228	1993/3/38	6.000.000	97
4	رم (علاء الدين) للصناعات الهندسية	235	1993/11/22	7.175.097	180
5	مجمع الشرق الأوسط للصناعات الهندسية والالكترونية والثقيلة	255	1994/9/12	100.000.000	248
6	الجنوب لصناعة الفلاتر	328	1997/4/7	1.886.153	56

المصدر : سجلات وزارة الصناعة والتجارة عام 2010

يتضح من الجدول (3-1) الذي يبين مجتمع الدراسة التي رتب حسب تاريخ تسجيلها لدى وزارة التجارة والصناعة الأردنية، أن أول شركة تم تسجيلها هي شركة الصناعات الهندسية العربية، وكان ذلك عام 1984 م، أما الشركة الأكبر من حيث رأس المال والتي بلغ رأس مالها مائة مليون دينار،

فهي شركة مجمع الشرق الأوسط للصناعات الهندسية والإلكترونية والثقيلة.

3-5 مصادر وطرق جمع البيانات والمعلومات

تعدّ هذه الدراسة دراسة ميدانية اعتمدت على الأسلوب التحليلي لدراسة الشركات المبحوثة وكذلك أسلوب الدراسة الميدانية، وقام الباحث باستخدام أكثر من أداة من أدوات جمع البيانات للحصول على بيانات كافية تفي بأغراض الدراسة لتمكنه من الخروج ببعض النتائج والتوصيات المفيدة لقطاع الصناعات الهندسية الأردنية بشكل خاص، وقطاع الصناعة بشكل عام، ويمكن تحديد أدوات جمع البيانات والمعلومات بما يلي:

1- المصادر الثانوية

وتشمل مراجعة الأدبيات والدوريات المتصلة بمفهوم التكلفة المستهدفة، وما يرتبط بها من مفاهيم لتعريف هذه المفاهيم، وكيفية الإفادة منها في مجال الدراسة، وكذلك التعرف على أهم الدراسات السابقة التي تناولت نفس الموضوع بطرق مختلفة.

2- المصادر الأولية:

تعدّ هذه الدراسة من الدراسات التي جمعت بين البحث النوعي والبحث الكمي، واعتمد الباحث على عدة مصادر لجمع البيانات الأولية، وقد استخدم ثلاث أدوات لجمع البيانات، وحرص على أن تكون البيانات دقيقة وتفي بأغراض الدراسة، وهذه الأدوات كالآتي:

3-6 أدوات الدراسة

بخصوص أدوات الدراسة التي سوف تستخدم في جمع البيانات اللازمة لها، سوف يتم الاعتماد على البيانات من القوائم والتقارير المالية لشركات عينة الدراسة، وذلك لقياس متغيرات الدراسة وبناء مجموعة العلاقات المالية اللازمة بينها لخدمة أهداف الدراسة.

وسيتّم تطوير أداتين لأغراض جمع البيانات في هذه الدراسة وهما :

1- الاستبانة Questionnaire

طورت أداة القياس الأولى (الاستبانة) بهدف جمع البيانات الأولية اللازمة للتوصل إلى حل لمشكلة الدراسة واختبار فرضياتها، وسوف تستخدم في الكشف عن البيانات المتعلقة بإدارة التكاليف وأساليب تخفيضها في شركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية في أقسام الشركة المختلفة، وقام الباحث ببناء فقراتها وفقاً للإجراءات التالية:

أ- مراجعة العديد من الدراسات السابقة عن طريق مراجعة الأدبيات النظرية المتعلقة بمفهوم التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة وما يرتبط بهما، ومحاولة إعداد أسئلة بشكل فرعي للحصول على إجابات مرتبطة بالأنشطة الداخلية في سلسلة القيمة.

ب- عرض الاستبانة على عدد من الأساتذة المختصين في جامعة عمان العربية، والأخذ بآرائهم قبل الشروع في توزيعها بشكل نهائي على عينة الدراسة.

ت- صُممت الاستبانة من 50 سؤالاً، منها 40 سؤالاً لقياس المتغيرات المستقلة موزعة على 10 فرضيات، وكان نصيب كل فرضية (متغير مستقل) 4 أسئلة، وبعد كل فرضية ترك المجال للمستجيبين للتعليق أو سرد أية ملاحظات حولها، وخصص 10 أسئلة لقياس المتغير التابع (الميزة التنافسية) ملحق رقم 3، والجدول الآتي يبين توزيع الأسئلة:

جدول (2-3)

توزيع الأنشطة حسب الفرضيات وأسئلة الاستبانة

الأنشطة	وصف النشاط	التسعير	أسئلة الاستبانة Q	فرضيات الدراسة
نشاط التصميم - بحث وتطوير المنتج	تشكيل المنتج	تكلفة البحث والتطوير	Q1	H01-1
- هندسة تصميم المنتج	بساطة التصميم	تكلفة هندسة التصميم	Q2	
- تصميم منتجات مناسبة	وظائف المنتجات	تكلفة تصميم المنتج	Q3	
			Q4	
نشاط الإمداد الداخلي	نقل ومناولة المواد	تكلفة النقل والمناولة	Q5	H02-1
- المناولة	تهئية المواد	تكلفة التهئية	Q6	
- الشحن	مراقبة وحفظ المواد	تكلفة المخزون	Q7	
- التخزين			Q8	

H03-1	Q9			نشاط الإنتاج
	Q10	تكلفة تصميم العمليات	تصميم العمليات	- تصميم العمليات
	Q11	تكلفة تنظيم العمليات	الإنتاجية	- هندسة العمليات
	Q12	تكلفة إنتاج المنتج	ترتيب وتنظيم العمليات مزايا المنتجات	- الإنتاج الفعلي
H04-1	Q13			نشاط الإمداد الخارجي
	Q14	تكلفة نقل وتخزين	نقل وتخزين الإنتاج التام	- الشحن والتخزين
	Q15	المنتج	تسهيل معاملة العملاء	- تقارير العملاء
	Q16	تكلفة تقارير العملاء تكلفة معلومات العمليات	معلومات عن السوق	- معلومات العمليات
H5-1	Q17			نشاط البيع والتسويق
	Q18	تكلفة دراسة السوق	دراسة السوق	- التنبؤ بالطلب
	Q19	تكلفة تقدير حاجة	توفير طلبات العملاء	- تقدير حاجة السوق
	Q20	السوق تكلفة الترويج والتسويق	ترويج وتسويق المنتجات	- المبيعات
H06-1	Q21			نشاط خدمة العميل ما
	Q22	تكلفة تسليم المنتج	تسليم المنتج ونصح	بعد البيع
	Q23	تكلفة الفحص	العميل	- التسليم والإرشاد
	Q24	تكلفة الصيانة	الفحص الدوري وعند الطلب صيانة المنتج وتوفير القطع	- الفحص الفني - الصيانة وقطع الغيار

H01-2	Q25 Q26 Q27 Q28	تكلفة المحاسبة والمحاكاة تكلفة الإدارة العليا تكلفة الخدمات القانونية	التمويل والبيانات المحاكاة الإدارة العليا والإستشارات خدمات قانونية	نشاط البنية التحتية - المحاسبة والمالية - الإدارة العامة - القانونية وحل النزاع
H02-2 149	Q29 Q30 Q31 Q32	تكلفة تعويض العاملين تكلفة خدمة العاملين تكلفة اختيار وتدريب العاملين	تعويضات العاملين خدمات مقدمة للعاملين اختيار وتدريب العاملين	نشاط الموارد البشرية - التعويضات - خدمات الصحة والتعليم - التوظيف والتدريب
H03-2	Q33 Q34 Q35 Q36	تكلفة بحث التقنيات الحديثة تكلفة اختيار التقنيات اللازمة تكلفة اختيار التقنيات تكلفة برمجيات خدمة العملاء	بحث التقنيات الحديثة اختيار التقنيات اللازمة برمجيات لخدمة العملاء	نشاط التطور التقني - اتفاقيات البحث - تقويم وتصريح البحث - برمجيات الزبائن
H04-2	Q37 Q38 Q39 Q40	تكلفة التصنيف تكلفة الاستشارات تكلفة الاتصالات	أنظمة وإجراءات الجودة بيانات عن الجهات الخارجية الاتصال بالجهات الخارجية	نشاط إدارة المشتريات - التصنيف - الاستشارات - الاتصالات
	Q50 - Q41			قياس المتغير التابع (الميزة التنافسية)

المصدر : إعداد الباحث

يظهر الجدول (3-2) كيفية توزيع أسئلة الدراسة حسب أنشطة سلسلة القيمة، وذلك بعد أن تم تقسيم كل نشاط إلى ثلاثة أنشطة فرعية، ووزعت أسئلة الاستبانة بحيث وضع سؤال واحد عن كل نشاط من الأنشطة الفرعية، كما هو واضح من الجدول، ويبين العامود الأخير من الجدول الفرضيات المتعلقة بكل نشاط من الأنشطة الواردة في سلسلة القيمة، وبذلك توضح العلاقة بين أسئلة الاستبانة وفرضيات الدراسة.

واعتمد الباحث على مقياس (Likert Scales)، الذي يحتوي على خمس درجات (الخماسي) لتحديد درجة استجابة المستجيبين عن فقرات الاستبانة، وتم تحويلها إلى بيانات كمية لقياسها إحصائياً وفقاً لما يلي:

جدول (3-3)

أوزان الإجابات عن أسئلة الاستبانة

مستوى الإجابة	درجة الإجابة	وزن الإجابة
لا أوافق بشدة	1	%20
لا أوافق	2	%40
محايد	3	%60
موافق	4	%80
موافق بشدة	5	%100

أما قياس درجة التأكد تظهر في الجدول التالي :

جدول (3-4)

قياس درجة التأكد في الاستبانة

التقدير	درجة الإجابة
ضعيف جداً	أقل من 2
ضعيف	2 - 3
متوسط	أكثر من 3 - أقل من 3.75
عالٍ	أكثر من 3.75 - أقل من 4.5
عالٍ جداً	أكثر من 4.5 - 5

وفيما يلي جدول يبين الاستبانة الموزعة والمستردة حسب الأقسام:

جدول (3-5)

الاستبانة الموزعة على عينة الدراسة والمستردة منها

المجموع	خدمة ما بعد البيع	التسويق والبيع	الإنتاج	المالية	استبانة الدراسة
60	12	12	16	20	الموزعة
51	9	9	15	18	المستردة
152	85%	75%	93.75%	90%	نسبة الاسترداد

2- المقابلة الشخصية: Personal Interview

استخدمت المقابلة في الكشف عن البيانات المتعلقة بقدرات شركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية على إدارة الأنشطة، والحصول على بيانات لتأكيد وتحديد مدى انسجامها مع النتائج التي تم التوصل إليها من أداة الاستبانة، وكذلك في إثبات أو نفي وجود علاقة بين تطبيق التكلفة المستهدفة والقدرة على التنبؤ بنسب الفشل المالي لشركات عينة الدراسة، وسوف يتم تطوير هذه الأداة والتحقق من صدقها وثباتها، وإجراء المقابلات الشخصية مع بعض مديري عينة الدراسة لقياس أثر تكاليف الأنشطة المختلفة على تحقيق الميزة التنافسية في شركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية، وكيفية التأثير في هذه الأنشطة عند العمليات الإنتاجية، والتحقق من الصدق والثبات بالطريقة الإحصائية المناسبة.

وقد اشتملت المقابلة على عدد من الأسئلة الموجهة إلى المشاركين الملحق رقم (1)، وسعت المقابلة إلى الحصول على إجابات المشتركين عن بعض الأسئلة للتأكد من الإجابات التي تم الحصول عليها من الاستبانة، وكذلك تلافي العيوب والحصول على معلومات إضافية لم يستطع الباحث الحصول عليها من الاستبانة، وكذلك في دراسة مدى وجود علاقة بين تطبيق التكلفة المستهدفة ونسب الفشل المالي لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

3- مصادر ذاتية:

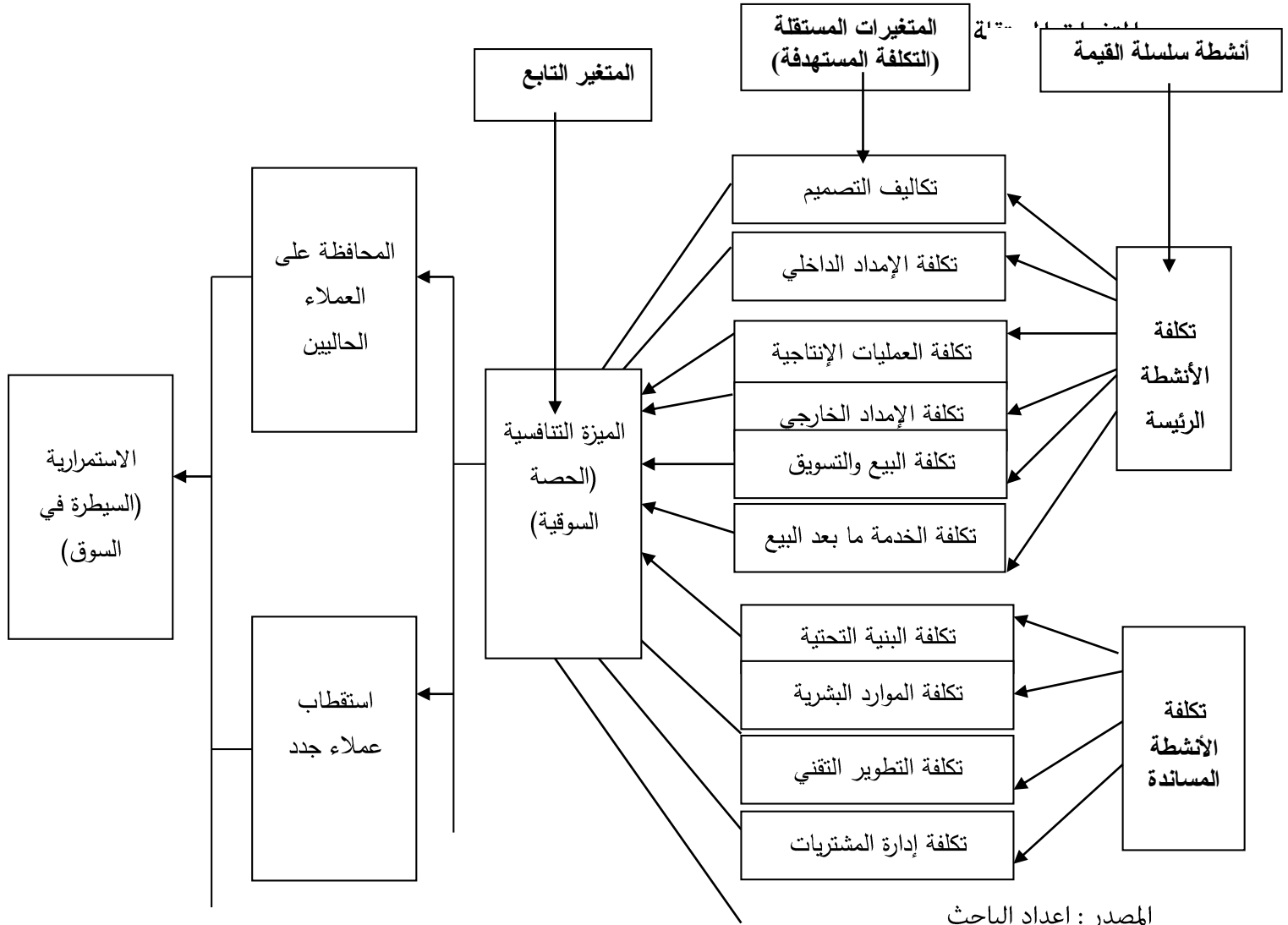
فقد اعتمد الباحث في هذا المجال على الملاحظات من خلال الزيارات التي استطاع القيام بها إلى شركات عينة الدراسة، وتمكن من الحصول على بعض المعلومات المفيدة لموضوع الدراسة، ومحاولة مطابقتها مع تحليل القوائم المالية.

تصميم الدراسة والمعالجة الإحصائية

تم تصميم الدراسة على النحو التالي:

الشكل (3-1)

إمؤذج الدراسة المقترح



3-7 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

استخدم الباحث في التحليل الإحصائي برنامج (SPSS) وهو برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية وهو اختصار لـ (Statistical Package for Social Sciences) وقد قام الباحث باختيار الأساليب الإحصائية المناسبة بعد استشارة بعض الأساتذة المختصين، وقد استخدمت في اختبار فرضيات الدراسة كما يلي:

1- أسلوب الإحصاء الوصفي

أ- الوسط الحسابي: وهو أحد مقاييس النزعة المركزية وأكثرها شيوعاً، والمستخدم في وصف وقياس مستوى إجابات عينة الدراسة، وترتيب أهمية البنود ودرجة الموافقة أو الرفض لفقرات الاستبانة، وهي توافق نوع الدراسة.

ب- الانحراف المعياري: لقياس التشتت، ومعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي والتأكد من دقة التحليل، وهي توافق نوع الدراسة.

ت- التكرار والنسب المئوية: استخدمت لوصف خصائص عينة الدراسة.

2- أسلوب الإحصاء التحليلي، واختبار (ألفا كرونباخ) لاختبار صدق أداة الدراسة.

أ- الارتباط (Correlation) ويستخدم لقياس قوة العلاقة وطبيعتها دون الحاجة إلى تحديد المتغير التابع والمتغير المستقل، كما أن درجة عالية من الارتباط لا تعني بالضرورة أن السبب والأثر موجودان بين المتغيرات، وهي توافق نوع الدراسة.

ب- تحليل التباين (Analysis of Variance) لاختبار مدى الاختلافات بين آراء المشاركين من حيث أثر التكلفة المستهدفة على تحقيق الميزة التنافسية، وهي توافق نوع الدراسة.

ج- اختبار الفرضيات باستخدام T - test لإثبات صحة الفرضيات أو رفضها وهي توافق نوع الدراسة.

ت- تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression Model) ويسمى أيضاً الانحدار بأكثر من متغير

(Regression With More Than Two) لوجود أكثر من متغيرين أحدهما متغير تابع ومتغيرات

مستقلة، لقياس مدى إسهام المتغيرات المستقلة للدراسة في قياس سلوك المتغير التابع، واختبار

صلاحية نموذج الدراسة، وأثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع.

3-8 اختبار صدق أداة الدراسة

وقد قام الباحث لقياس صدق وثبات أداة الدراسة بما يلي:

أ- صدق القياس:

اعتمد الباحث للتأكد من فقرات الاستبانة وجدواها على نتائج التحكيم (صدق المحكمين) من خلال الصدق الظاهري وصدق المحتوى، عن طريق عرضها على مجموعة من الخبراء والمحكمين من ذوي الاختصاص المحاسبي والأكاديمي، وعزز هذا الصدق بطريق الصدق المنطقي في تحديد المفاهيم والمتغيرات ذات العلاقة، وصياغة الفقرات الدالة عليها بدقة، بعد الأخذ بالملاحظات التي

وردت من المحكّمين من خلال التصحيح لبعض الفقرات أو إلغاء البعض الآخر أو دمج فقرات أخرى (البطش وأبو زينة، 2007، ص127).

ب- ثبات القياس:

وهو حساب معامل ثبات عبارات الاستبانة (معامل الاتساق الداخلي) (Internal Consistency Reliability) عن طريق استخدام طريقة التجزئة النصفية (Split - Half) حيث بلغ معامل التجزئة النصفية 77% وبما أنها تزيد على 60% فهي مقبولة (Sekaran, 2003, p282).

ج- معامل كرونباخ ألفا Chronbach Alpha

استخدم الباحث معامل المصدقية (Chronbach Alpha) للتأكد من مدى ثبات أداة الاختبار وقياس درجة الاتساق الداخلي في إجابات فقرات أداة الاستبانة، فبعد تحليل البيانات المجمعة من الاستبانات، تبين أن قيمة (كرونباخ ألفا) التي تقيس الثبات العام لأسئلة الاستبانة بنسبة 89%، وتعد النسبة التي تتجاوز 60% مقبولة إحصائياً (Uma, 2003) مما يستدل على وجود ثبات في الأداة.

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

1-4 مقدمة

خصص هذا الفصل من الدراسة لعرض النتائج التي توصل لها الباحث عن أثر التكلفة المستهدفة على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية، وإظهار كيفية اختبار فرضيات الدراسة بالأساليب الإحصائية المناسبة بهدف التوصل إلى أهمية التكلفة المستهدفة وأثرها على تكاليف الأنشطة الإنتاجية في قطاع الصناعات الهندسية.

2-4 عرض النتائج

واعتمد الباحث في عرض النتائج التي توصل إليها من خلال استخدام ثلاث أدوات مختلفة لجمع البيانات المتعلقة بالدراسة، بدءاً بعرض النتائج المستخلصة عن طريق أداة الاستبانة، و ثم عرض النتائج المستخلصة عن طريق أداة المقابلة الشخصية لتعزيز نتائج أداة الاستبانة، ثم الوثائق (القوائم المالية) لتوضيح العلاقة بين تطبيق التكلفة المستهدفة والقدرة على التنبؤ بنسب الفشل المالي لشركات الصناعات الهندسية (الفرضية الثالثة).

1-2-4 خصائص عينة الدراسة

يتضمن القسم الأول من الاستبانة بعض المعلومات المتعلقة بالمشاركين، حيث يبين الجدول (4-1) بعض مواصفات أفراد عينة الدراسة، الذين أجابوا عن فقرات الاستبانة، وبالبالغ عددهم 51 فرداً من كافة شركات مجتمع الدراسة الست، وشملت العينة العاملين في المالية والإنتاج والمبيعات والصيانة وخدمة ما بعد البيع.

ويتضح من الجدول (4-1) بأن 92% من أفراد العينة من حملت درجة البكالوريوس، ومنهم 57% رؤؤ 158 م، ومنهم 31.4% تخصص محاسبة، ومنهم 47% ممن تجاوزت خبرتهم 15 عاماً.

جدول (4-1)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب (المؤهل العلمي والمسمى الوظيفي والتخصص والخبرة العملية)

1- المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
درجة جامعية عليا	3	5.9%
بكالوريوس	47	92%
دبلوم	1	2%

–	–	ثانوية عامة
النسبة المئوية	العدد	2- المسمى الوظيفي
2%	1	مدير عام
35%	18	رئيس وحدة
57%	29	رئيس قسم
5.9%	3	رئيس فرع
النسبة المئوية	العدد	3- التخصص
31.4%	16	محاسبة
7.8%	4	علوم مالية ومصرفية
23.5%	12	إدارة أعمال
5.9%	3	اقتصاد
31.4%	16	أخرى
النسبة المئوية	العدد	4- الخبرة العملية
3.9%	2	أقل من 5 سنوات
7.8%	4	من 5 – أقل من 10 سنوات
35.3%	18	من 10 – أقل من 15 سنة
47%	24	من 15 – أقل من 20 سنة
5.8%	3	أكثر من 20 سنة
159		

أولاً: نتائج البحث الكمي

استخدمت أداة الاستبانة في جمع البيانات المتعلقة بالبحث الكمي، وقد تم تحليلها باستخدام عدة أساليب إحصائية، لإثبات أو نفي فرضيات الدراسة، وتحديد أثر التكلفة المستهدفة على تحقيق الميزة التنافسية.

الأداة الأولى: الاستبانة: التحليل الإحصائي (Statistical analysis)

تُعدُّ الاستبانة الأداة الأولى التي استخدمت في جمع البيانات الكمية، واستخدم البرنامج الإحصائي (SPSS) في تحليل البيانات، وقد حددت أربعة أسئلة لكل فرضية من فرضيات الدراسة،

وتم وضع سؤال عن كل نشاط فرعي من أنشطة سلسلة القيمة، كما حددت عشرة أسئلة لقياس المتغير التابع، وفيما يلي نتائج اختبار الفرضيات.

4-2-2 اختبار فرضيات الدراسة

خصص هذا الجزء من الدراسة لاختبار الفرضيات باستخدام تحليل الإحصاء الوصفي لبيان متوسطات وانحرافات المتغيرات والأهمية النسبية، وكذلك استخدم تحليل الارتباط لبيان فيما إذا كانت هناك علاقة تربط بين المتغيرات المستقلة بالمتغير التابع، واستخدم أيضاً تحليل الانحدار المتعدد لبيان مدى تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، واستخدام اختبار (t) لاختبار فرضيات الدراسة لقبول أو رفض الفرضيات، حيث ترفض الفرضية الصفرية (H0) إذا كانت:

قيمة (T) المحسوبة < قيمة (T) الجدولية.

أو إذا كانت:

معنوية (T) المحسوبة (قيمة الدلالة . Sig) > 0.05

والعكس بالعكس لقبول الفرضية الصفرية (H0)

وقد استخدم الباحث الشكل الاحتمالي الطبيعي (Normal Probability Plot) لكل متغير من أجل التحقق من أن المتغيرات تخضع إلى التوزيع الطبيعي.

الفرضية الأولى: أثر تكلفة الأنشطة الرئيسية على تحقيق الميزة التنافسية

فيما يتعلق باختبار الفرضية الأولى التي نصّت على: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة الأنشطة الرئيسية على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية".

استخدم الانحدار المتعدد لبيان أثر المتغيرات المستقلة (تكلفة الأنشطة الرئيسية) على المتغير التابع تحقيق الميزة التنافسية، وكذلك لبيان صلاحية نموذج الدراسة ولقياس مدى إسهام المتغيرات المستقلة للدراسة في قياس سلوك المتغير التابع وفيما يلي تحليل الانحدار للفرضية الأولى:

تحليل الانحدار المتعدد للفرضية الأولى: أثر تكلفة الأنشطة الرئيسية

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة الأنشطة الرئيسية على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية".

وتشكل المعادلة التالية العلاقة بين المتغيرات المستقلة (تكلفة الأنشطة الرئيسة) والمتغير التابع (الميزة التنافسية).

$$Y = B_0 + B_1X_1 + B_2X_2 + B_3X_3 + B_4X_4 + B_5X_5 + B_6X_6 + e$$

حيث إن

Y : المتغير التابع (الميزة التنافسية)

X1 : المتغير المستقل (تكلفة نشاط التصميم)

X2 : المتغير المستقل (تكلفة نشاط الإمداد الداخلي)

X3 : المتغير المستقل (تكلفة نشاط العمليات الإنتاجية)

X4 : المتغير المستقل (تكلفة نشاط الإمداد الخارجي)

X5 : المتغير المستقل (تكلفة نشاط البيع والتسويق)

X6 : المتغير المستقل (تكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع)

B6 , B5 , B4 , B3 , B2 , B1 , B0 : معاملات الانحدار

e : متغير الخطأ العشوائي

استخدم تحليل التباين للانحدار Analysis of Variance للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الأولى التي نصّت على "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة الأنشطة الرئيسة على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية"، وقد تبين من الجدول (4-2) بأن قيمة F المحسوبة وبالغة 18.322 وهي أكبر من قيمتها الجدولية، وهذا يدل على ثبات صلاحية النموذج لاختبار الفرضية.

يتبين من الجدول (4-2) أن قيمة (الثابت) B0 المقدره تساوي (5.328) وتعني رياضياً ميل خط الانحدار (Slope)، كما تبين بأن الخطأ العشوائي $e = 0.562$ وقيمة $F=18.322$ (المحسوبة) ومن خلال الجدول أعلاه، تصبح معادلة الانحدار المقدره التي تبين مقدار تأثير المتغيرات المستقلة (تكلفة الأنشطة الرئيسة) على المتغير التابع تحقيق الميزة التنافسية على النحو التالي:

$$Y = 5.328 + (-0.119 X_1) + (-0.218 X_2) + (-0.269 X_3) + (-0.117 X_4) + (-0.159 X_5) + (0.154 X_6) + 0.562$$

جدول (4-2)

تحليل الانحدار المتعدد للفرضية الأولى: أثر تكلفة الأنشطة الرئيسية على تحقيق الميزة التنافسية

المتغيرات المستقلة	معاملات الانحدار	مستوى الدلالة	قيمة t المحسوبة
تكلفة نشاط التصميم	-0.119	0.004	3.876
تكلفة نشاط الإمداد الداخلي	-0.218	0.000	4.123
تكلفة نشاط العمليات الإنتاجية	-0.269	0.000	4.202
تكلفة نشاط الإمداد الخارجي	-0.117	0.000	4.162
تكلفة نشاط التسويق والبيع	-0.159	0.000	4.117
تكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع	-0.154	0.000	4.300

$$F = 18.322 \quad 2$$

$$e = 0.562 \quad R = 0.242$$

$$B0 = 5.328$$

ومن خلال المعادلة أعلاه يمكن بيان أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع كما يلي:

1- إذا نقص المتغير المستقل الأول (تكلفة نشاط التصميم) بمقدار وحدة واحدة مع ثبات المتغيرات

المستقلة الأخرى، سوف يؤدي ذلك إلى زيادة في المتغير التابع (الميزة التنافسية) بمقدار 0.119 وحدة، شريطة إنجاز النشاط بالشكل المطلوب، وقد تمّ البرهان عليه من خلال تحليل الانحدار المتعدد.

2- إذا نقص المتغير المستقل الثاني (تكلفة نشاط الإمداد الداخلي) بمقدار وحدة واحدة مع ثبات المتغيرات

المستقلة الأخرى، سوف يؤدي ذلك إلى زيادة في المتغير التابع (الميزة التنافسية) بمقدار 0.218 وحدة، شريطة إنجاز النشاط بالشكل المطلوب، وقد تمّ البرهان عليه من خلال تحليل الانحدار 163

3- إذا نقص المتغير المستقل الثالث (تكلفة نشاط العمليات الإنتاجية) بمقدار وحدة واحدة مع ثبات

المتغيرات المستقلة الأخرى،

سوف يؤدي ذلك إلى زيادة في المتغير التابع (الميزة التنافسية) بمقدار 0.269 وحدة، شريطة إنجاز النشاط بالشكل المطلوب وهذا تم البرهان عليه من خلال تحليل الانحدار المتعدد.

4- إذا نقص المتغير المستقل الرابع (تكلفة نشاط الإمداد الخارجي) بمقدار وحدة واحدة مع ثبات المتغيرات المستقلة الأخرى، سوف يؤدي ذلك إلى زيادة في المتغير التابع (الميزة التنافسية) بمقدار 0.117 وحدة، شريطة إنجاز النشاط بالشكل المطلوب وهذا تم البرهان عليه من خلال تحليل الانحدار المتعدد.

5- إذا نقص المتغير المستقل الخامس (تكلفة نشاط البيع والتسويق) بمقدار وحدة واحدة مع ثبات المتغيرات المستقلة الأخرى، سوف يؤدي ذلك إلى زيادة في المتغير التابع (الميزة التنافسية) بمقدار 0.159 وحدة، شريطة إنجاز النشاط بالشكل المطلوب وهذا تم البرهان عليه من خلال تحليل الانحدار المتعدد.

6- إذا نقص المتغير المستقل السادس (تكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع) بمقدار وحدة واحدة مع ثبات المتغيرات المستقلة الأخرى، سوف يؤدي ذلك إلى زيادة في المتغير التابع (الميزة التنافسية) بمقدار 0.154 وحدة، شريطة إنجاز النشاط بالشكل المطلوب، وهذا تم البرهان عليه من خلال تحليل الانحدار المتعدد.

حيث سيتم اختبار الفرضية الأولى من خلال اختبار الفرضيات الفرعية التالية :

الفرع الأول من الفرضية الأولى: أثر تكلفة نشاط التصميم على الميزة التنافسية

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة نشاط التصميم على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية".

أ- المتوسطات والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية:

فيما يلي عرض لنتائج التحليل الوصفي، والذي يتألف من قيمة المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للإجابات عن فقرات الدراسة من 1 - 4 المتعلقة بأثر تكلفة نشاط التصميم على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

يتبين من الجدول (3-4) أن المتوسط العام لفقرات متغير الدراسة المستقل (تكلفة نشاط التصميم) كان مرتفعاً

حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (3.9755)

وبأهمية نسبية بلغت (75.75 %) مما يشير إلى أن أثر تكلفة نشاط التصميم على تحقيق الميزة التنافسية مرتفع، ويتضح بأن أعلى وسط حسابي كان لإجابات الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط تصميم المنتج) وقد نصت على " يمكن تخصيص نفقات محددة سنوياً لبحث وتطوير تصميم المنتجات لدعم الميزة التنافسية وزيادة الحصة السوقية " ويستدل من ذلك على أهمية تخصيص نفقات لبحث وتطوير المنتجات، وتأييد المستجيبين لعملية تخصيص نفقات محددة تخصص لبحث وتطوير المنتجات.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط هندسة تصميم المنتج) وحصلت على متوسط حسابي 4.0392 وأهمية نسبية 86% وقد نصت على "توجد تصاميم هندسية للمنتجات مبسطة وتؤدي إلى توفير تكاليفها دون التأثير على مزاياها"، ويستدل من ذلك على وجود خيارات عديدة لهندسة تصميم المنتجات، ويمكن أن تؤدي إلى توفير في تكاليف الإنتاج بشكل ملحوظ.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط بحث وتطوير المنتج) وحصلت على متوسط حسابي 3.7451 وأهمية نسبية 70% وقد نصت على " يمكن تطوير منتجات بتكاليف أقل وترضي أذواق العملاء وتوفر مزايا معقولة "، ويستدل من ذلك على وجود أهمية لنشاط بحث وتطوير المنتج، ويجب الاهتمام بهذا النشاط لعلاقته بتصاميم المنتجات والعمليات الهندسية.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط تصميم منتجات مناسبة) وحصلت على متوسط حسابي 3.6667 وأهمية نسبية 55% وقد نصت على "على أنه يمكن توفير منتجات مناسبة بأسعار مناسبة للعملاء عن طريق تصاميم جديدة " إذ يستدل من ذلك على ارتكاز نشاط تصميم منتجات مناسبة على نشاط هندسة تصميم المنتج، وأن الشركات تفتقر إلى توفير منتجات مناسبة بدرجة تتناسب مع هندسة تصميم المنتج.

يُعدّ نشاط التصميم من أهم الأنشطة التي يجب على الشركات التركيز عليه؛ لأن العمليات الإنتاجية وتكاليف الإنتاج ترتكز في الأساس على هذا النشاط، وتتأثر به تأثيراً مباشراً وبخاصة في قطاع الصناعات الهندسية.

جدول (3-4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات الفقرات التي تخص أثر تكلفة نشاط

التصميم (بحث وتطوير المنتج، هندسة تصميم المنتج، تصميم منتجات مناسبة) على تحقيق الميزة التنافسية

المتوسط العام = 3.9755 الأهمية النسبية = 75.75%

رقم الفقرة	النشاط	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إجابات الموافق	الأهمية النسبية	الترتيب	المستوى بالنسبة للمتوسط
1	تصميم المنتج	يمكن تخصيص نفقات محددة سنوياً لبحث وتطوير تصميم المنتجات لدعم الميزة التنافسية وزيادة الحصة السوقية .	4.4510	0.75667	47	%92	1	مرتفع
2	بحث وتطوير المنتج	يمكن تطوير منتجات بتكاليف أقل وترضي أذواق العملاء وتوفر مزايا معقولة .	3.7451	0.86817	36	%70	3	مرتفع
3	هندسة تصميم المنتج	يوجد تصاميم هندسية للمنتجات مبسطة وتؤدي إلى توفير في تكاليفها دون التأثير على مزاياها .	4.0392	0.74728	44	%86	2	مرتفع
4	تصميم منتجات مناسبة	يمكن توفير منتجات مناسبة بأسعار مناسبة للعملاء عن طريق تصاميم جديدة.	3.6667	0.84063	28	%55	4	مرتفع

لاختبار الفرضية سوف يتم إجراء اختبار (t) لقبول أو رفض الفرضية حيث ترفض الفرضية الصفرية إذا كان مستوى

المعنوية لـ (t) المحسوبة أقل من 0.05 والعكس بالعكس لقبول الفرضية.

ب- اختبار (T) للفرع الأول من الفرضية الأولى: أثر تكلفة نشاط التصميم

لأثر تكلفة نشاط التصميم على تحقيق الميزة التنافسية يتضح من الجدول (4-4) أن قيمة (T) المحسوبة 3.876،

بمستوى دلالة بلغت 0.001، (أقل من 0.05)،

وعليه ترفض فرضية النفي (H_0) التي تنص على أنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة نشاط تصميم المنتج على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية"، وتقبل الفرضية البديلة (H_1) التي تنص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة نشاط تصميم على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية".

جدول (4-4)

نتائج اختبار T لأثر تكلفة نشاط التصميم بمستوى معنوية 0.05

نتيجة الفرضية	مستوى المعنوية المقبول في الدراسة	قيمة T الجدولية	T معنوية المحسوبة	قيمة T المحسوبة
رفض الفرضية العدمية	0.05	1.6759	0.001	3.876

ويعني ذلك أن هناك أثراً لتكلفة تصميم المنتج على الميزة التنافسية والحصة السوقية ومقدار هذا الأثر تم تقديره سابقاً عن طريق تحليل الانحدار المتعدد.

ج- تحليل الارتباط للفرع الأول من الفرضية الأولى: أثر تكلفة نشاط التصميم

يتضح من الجدول (4 -5) نتائج تحليل الارتباط، والذي يظهر أن معامل الارتباط يبلغ

(-0.370%) ويعني ذلك أن هناك علاقة سلبية بين المتغير المستقل (تكلفة نشاط التصميم) والمتغير التابع (الميزة التنافسية)، فكلما نقصت تكلفة نشاط التصميم كلما زادت الميزة التنافسية والحصة السوقية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية، أما معامل التحديد بلغ (0.137%) بمعنى أن المتغير المستقل تكلفة نشاط التصميم، يفسر ما مقداره 0.137% من المتغير التابع الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

نتائج تحليل الإرتباط لأثر تكلفة نشاط التصميم على تحقيق الميزة التنافسية

معامل الإرتباط R	معامل التحديد R
- 0.370	0.137

ولأن معامل الارتباط سالبٍ يعني ذلك وجود علاقة عكسية بين تكلفة تصميم المنتج وتحقيق الميزة التنافسية.

اختبار الفرع الثاني من الفرضية الأولى: أثر تكلفة نشاط الإمداد الداخلي

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة نشاط الإمداد الداخلي على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية".

أ- المتوسطات والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية:

فيما يلي عرض لنتائج التحليل الوصفي، والذي يتألف من قيمة المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للإجابات عن فقرات الدراسة من (5 - 8) المتعلقة بأثر تكلفة نشاط الإمداد الداخلي على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

يتبين من الجدول (4-6) أن المتوسط العام لفقرات متغير الدراسة المستقل (تكلفة نشاط الإمداد الداخلي) كان

مرتفعاً حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (4.1739) وبأهمية نسبية بلغت (88 %) مما

يشير إلى أن أثر تكلفة نشاط الإمداد الداخلي على تحقيق الميزة التنافسية مرتفع، ويتضح بأن أعلى وسط حسابي

كان لإجابات الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط الإمداد الداخلي) وقد نصت على أن "تكاليف العملية الإنتاجية

تتأثر بتكاليف المناولة والشحن وتخزين المواد الأولية ومستلزمات العملية الإنتاجية" ويستدل من ذلك على أهمية

تكلفة نشاط الإمداد الداخلي وأثره على تكلفة المنتج.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط المناولة) وحصلت على متوسط حسابي 4.2549 وأهمية نسبية 94%

وقد نصّت على "يمكن توفير نظام مناولة للمواد الأولية ومستلزمات العملية الإنتاجية حسب الحاجة وضمن صلاحيات محددة وتكاليف معقولة لأغراض التسعير"، ويستدل من ذلك على أن مجال التحسين والتوفير في تكاليف مناولة المواد، ويجب التركيز على الإنجاز، وتوفير نظام رقابة لضبط وقت المناولة وضمان سلامة المواد الأولية. وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط التخزين) وحصلت على متوسط حسابي 4.2353 وأهمية نسبية 92% وقد نصت على "تتأثر تكاليف المنتجات بتكاليف تخزين المواد الأولية ومستلزمات العملية الإنتاجية مما يؤثر على أسعارها"، ويستدل من ذلك على أن شركات الصناعات الهندسية تتحمل تكاليف تخزين المواد الأولية والمنتجات التامة بشكل ملحوظ.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط الشحن) وحصلت على متوسط حسابي 3.9608 وأهمية نسبية 78% وقد نصّت على "إن تكاليف الشحن تُعدّ ذات تأثير على تكاليف المنتجات وتؤثر على أسعارها" إذ يستدل من ذلك على وجود أثر لتكاليف تخزين المواد ومستلزمات الإنتاج على تكلفة المنتجات.

جدول (4-6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات الفقرات التي تخص أثر تكلفة نشاط الإمداد الداخلي (المناولة، الشحن، التخزين) على تحقيق الميزة التنافسية

رقم الفقرة	النشاط	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب	المستوى بالنسبة للمتوسط
5	الإمداد الداخلي	تتأثر تكاليف العملية الإنتاجية بتكاليف المناولة والشحن وتخزين المواد الأولية ومستلزمات العملية الإنتاجية.	4.2549	0.71675	88%	1	مرتفع
6	المناولة	يمكن توفير نظام مناولة للمواد الأولية ومستلزمات العملية الإنتاجية حسب الحاجة وضمن صلاحيات محددة وتكاليف معقولة لأغراض التسعير.	4.2449	0.56011	94%	2	مرتفع
7	الشحن	تعتبر تكاليف الشحن ذات تأثير على تكاليف المنتجات وتؤثر على أسعارها.	3.9608	0.89355	78%	4	مرتفع
8	التخزين	تتأثر تكاليف المنتجات بتكاليف تخزين المواد الأولية ومستلزمات العملية الإنتاجية مما يؤثر على أسعارها.	4.2353	0.58611	92%	3	مرتفع

المتوسط العام = 4.1739 الأهمية النسبية = 88%

لاختبار الفرضية سوف يتم إجراء اختبار t لقبول أو رفض الفرضية حيث ترفض الفرضية الصفرية إذا كان مستوى المعنوية لـ (t) المحسوبة أقل من 0.05 والعكس بالعكس لقبول الفرضية.

ب- اختبار (T) للفرع الثاني من الفرضية الأولى : أثر تكلفة الإمداد الداخلي

لبيان أثر تكلفة نشاط الإمداد الداخلي على تحقيق الميزة التنافسية ، يتضح من الجدول (4-7) أن قيمة (T) المحسوبة 4.123، وبمستوى دلالة بلغت صفراً (أقل من 0.05) لذا ترفض فرضية النفي (H0) التي تنص على أنه " لا يوجد أثر لتكلفة نشاط الإمداد الداخلي على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية"، وتقبل الفرضية البديلة (H1) التي تنص على أنه " يوجد أثر لتكلفة نشاط الإمداد الداخلي على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية".

جدول (4-7)

نتائج اختبار T لاثر تكلفة نشاط الإمداد الداخلي بمستوى معنوية 0.05

قيمة T المحسوبة	معنوية T المحسوبة	قيمة T الجدولية	مستوى المعنوية المقبول في الدراسة	نتيجة الفرضية
4.123	0.000	1.6759	0.05	رفض الفرضية العدمية

بمعنى أن هناك أثراً لتكلفة الإمداد الداخلي على الميزة التنافسية والحصة السوقية ومقدار هذا الأثر تم تقديره سابقاً عن طريق تحليل الانحدار المتعدد.

ج- تحليل الارتباط للفرع الثاني من الفرضية الأولى: أثر تكلفة نشاط الإمداد الداخلي

يتضح من الجدول (4-8) نتائج تحليل الارتباط، والذي يظهر أن معامل الارتباط يبلغ (-0.532%) ويعني ذلك أن هناك علاقة سلبية بين المتغير المستقل (تكلفة نشاط الإمداد الداخلي) والمتغير التابع (الميزة التنافسية)، فإذا نقصت تكلفة نشاط الإمداد الداخلي سوف تزداد الميزة التنافسية والحصة السوقية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية، أما معامل التحديد بلغ (0.283%) بمعنى أن المتغير المستقل (تكلفة نشاط الإمداد الداخلي) يفسر ما مقداره 0.283% من المتغير التابع الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

الجدول (4-8)

نتائج تحليل الارتباط لأثر تكلفة نشاط الإمداد الداخلي

معامل الارتباط R	معامل التحديد R
- 0.532	0.283

ولأن معامل الارتباط سالبٌ يعني ذلك وجود علاقة عكسية بين تكلفة نشاط الإمداد الداخلي وتحقيق¹⁷² التنافسية.

اختبار الفرع الثالث من الفرضية الأولى: أثر تكلفة العمليات الإنتاجية

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة نشاط العمليات الإنتاجية على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية".

أ- المتوسطات والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية:

فيما يلي عرض لنتائج التحليل الوصفي، والذي يتألف من قيمة المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للإجابات عن فقرات الدراسة من 9 - 12 المتعلقة بأثر تكلفة نشاط العمليات الإنتاجية على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

ويتبين من الجدول (4-9) أن المتوسط العام لفقرات متغير الدراسة المستقل (تكلفة نشاط العمليات الإنتاجية) كان مرتفعاً حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (4.2646) وبأهمية نسبية بلغت (90%) مما يشير إلى أن أثر تكلفة نشاط العمليات الإنتاجية على تحقيق الميزة التنافسية مرتفع، ويتضح بأن أعلى وسط حسابي كان لإجابات الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط الإنتاج الفعلي) وقد نصّت على " فحص المنتجات الفعلية بعد الإنتاج وبشكل جيد يوفر منتجات ذات جودة وأسعار مناسبة للعملاء " حصلت على متوسط حسابي (4.4118) وأهمية نسبية 90% ، ويستدل من ذلك على أهمية تكلفة نشاط الإنتاج الفعلي وأثره على تكلفة المنتج لارتباطه بالتنفيذ الفعلي.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط العمليات الإنتاجية) وحصلت على متوسط حسابي 4.3333 وأهمية نسبية 94% وقد نصت على " يمكن إدارة العمليات الإنتاجية بطريقة تؤدي إلى توافر منتجات ذات تكاليف أفضل لأغراض التسعير ومزايا مرضية "، ويستدل من ذلك على أن مجال التحسين والتوفير في تكاليف العمليات الإنتاجية ممكن.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط تصميم العمليات) وحصلت على متوسط حسابي 4.1765 وأهمية نسبية 86% وقد نصت على " يوجد تأثير لتصميم العمليات الإنتاجية على تكاليف المنتجات بحيث توفر منتجات ذات أسعار أفضل من وجهة نظر العملاء " ، ويستدل من ذلك على أن شركات الصناعات الهندسية تتوافر لديها خيارات عديدة لتصميم العمليات الإنتاجية.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط هندسة العمليات) وحصلت على متوسط حسابي 4.1373 وأهمية نسبية 90% وقد نصت " يمكن تصميم هندسة العمليات بطريقة تؤدي إلى خفض تكاليف الإنتاج وتتناسب مع توفير موديلات جديدة مستقبلاً " إذ يستدل من ذلك على وجود أثر لتكلفة التصميم الهندسية للعمليات، ويظهر بأنها مرتبطة بتصميم العمليات.

جدول (4-9)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات الفقرات التي تخص أثر تكلفة نشاط العمليات الإنتاجية (تصميم العمليات، هندسة العمليات، الإنتاج الفعلي) على تحقيق الميزة التنافسية

رقم الفقرة	النشاط	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب	المستوى بالنسبة للمتوسط
9	العمليات الإنتاجية	يمكن إدارة العمليات الإنتاجية بطريقة تؤدي إلى توفير منتجات ذات تكاليف أفضل لأغراض التسعير ومزايا مرضية .	4.3333	0.71181	94%	2	مرتفع
10	تصميم العمليات	يوجد تأثير لتصميم العمليات الإنتاجية على تكاليف المنتجات بحيث توفر منتجات ذات أسعار أفضل من وجهة نظر العملاء.	4.1765	0.76696	86%	3	مرتفع
11	هندسة العمليات	يمكن تصميم هندسة العمليات بطريقة تؤدي إلى خفض تكاليف الإنتاج وتتناسب مع توفير موديلات جديدة مستقبلاً	4.1373	0.63308	90%	4	مرتفع
12	الإنتاج الفعلي	فحص المنتجات الفعلية بعد الإنتاج وبشكل جيد يوفر منتجات ذات جودة وأسعار مناسبة للعملاء.	4.4118	0.66762	90%	1	مرتفع

المتوسط العام = 4.2646 الأهمية النسبية = 90%

لاختبار الفرضية سوف يتم إجراء اختبار (t) لقبول أو رفض الفرضية حيث ترفض الفرضية الصفرية إذا كانت مستوى المعنوية لـ (t) المحسوبة أقل من 0.05 والعكس بالعكس لقبول الفرضية.

ب- اختبار (T) للفرع الثالث من الفرضية الأولى: أثر تكلفة العمليات الإنتاجية

لبيان أثر تكلفة نشاط العمليات الإنتاجية على تحقيق الميزة التنافسية، يظهر الجدول (4-10) أن قيمة (T) المحسوبة 4.202، بمستوى معنوية مقدارها صفر (أقل من 0.05) لذا ترفض فرضية النفي (H0) التي تنص على أنه " لا يوجد أثر لتكلفة نشاط العمليات الإنتاجية على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية"، وتقبل الفرضية البديلة (H1) التي تنص على أنه " يوجد أثر لتكلفة نشاط العمليات الإنتاجية على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية".

جدول (4-10)

نتائج اختبار T لأثر تكلفة نشاط العمليات الإنتاجية بمستوى معنوية 0.05

نتيجة الفرضية	مستوى المعنوية المقبول في الدراسة	قيمة T الجدولية	معنوية T المحسوبة	قيمة T المحسوبة
رفض الفرضية العدمية	0.05	1.6759	0.000	4.202

و يعني ذلك أن هناك أثراً لتكلفة العمليات الإنتاجية على الميزة التنافسية والحصة السوقية، ومقدار هذا الأثر تم تقديره سابقاً عن طريق تحليل الانحدار المتعدد.

ج- تحليل الارتباط للفرع الثالث من الفرضية الأولى: أثر تكلفة العمليات الإنتاجية

يتضح من الجدول (4-11) نتائج تحليل الارتباط، الذي يظهر أن معامل الارتباط يبلغ (0.584-%) ويعني ذلك أن هناك علاقة سلبية بين المتغير المستقل (تكلفة نشاط العمليات الإنتاجية) والمتغير التابع (الميزة التنافسية) أي كلما نقصت تكلفة نشاط العمليات الإنتاجية سوف تزداد الميزة التنافسية والحصة السوقية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية، أما معامل التحديد بلغ (0.341%) بمعنى أن المتغير المستقل تكلفة نشاط العمليات الإنتاجية يفسر ما مقداره 0.341% من المتغير التابع الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

الجدول (4-11)

نتائج تحليل الارتباط لأثر تكلفة نشاط العمليات الإنتاجية على تحقيق الميزة التنافسية

معامل الارتباط R	2
معامل التحديد R	0.341
معامل الارتباط R	- 0.584

ولأن معامل الارتباط سالب يعني ذلك وجود علاقة عكسية بين تكلفة نشاط العمليات الإنتاجية على تحقيق الميزة التنافسية.

اختبار الفرع الرابع من الفرضية الأولى: أثر نشاط الإمداد الخارجي

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة نشاط الإمداد الخارجي على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

أ- المتوسطات والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية:

فيما يلي عرض لنتائج التحليل الوصفي، الذي يتألف من قيمة المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للإجابات عن فقرات الدراسة من 13 - 16 المتعلقة بأثر تكلفة نشاط الإمداد الخارجي على تحق 176 التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

يتبين من الجدول (4-12) أن المتوسط العام لفقرات متغير الدراسة المستقل (تكلفة نشاط الإمداد الخارجي) كان مرتفعاً حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (4.1275) وبأهمية نسبية بلغت (86.5 %) مما يشير إلى أن أثر تكلفة نشاط الإمداد الخارجي على تحقيق الميزة التنافسية مرتفع، ويتضح بأن أعلى وسط حسابي كان لإجابات الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط معلومات العمليات) وحصلت على متوسط حسابي 4.2353 وأهمية نسبية 92% وقد نصت على " يمكن الحصول على معلومات عن السوق والمنتجات المطلوبة من قبل العملاء لتوفير منتجات بجودة وأسعار مناسبة " ويستدل من ذلك على أهمية تكلفة نشاط معلومات العمليات.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط الشحن والتخزين) وحصلت على متوسط حسابي 4.1375 وأهمية نسبية 88% وقد نصّت على "يمكن تخزين وشحن المنتجات بطريقة تسهم في توفير التكاليف مع المحافظة على المنتجات وإرضاء العملاء"، ويستدل من ذلك على أهمية نشاط الشحن والتخزين.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط تقارير العملاء) وحصلت على متوسط حسابي 4.1176 وأهمية نسبية 84% وقد نصّت على "إنه يمكن توفير معلومات وتقارير عن العملاء بتكاليف أقل لتسهم في زيادة الحصة السوقية" ويستدل على أهمية تكلفة نشاط تقارير العملاء.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط الإمداد الخارجي) وحصلت على متوسط حسابي 4.0196 وأهمية نسبية 82% وقد نصّت "يوجد تأثير لتكاليف نشاط الإمداد الخارجي على تكاليف المنتجات، وزيادة الحصة السوقية" إذ يستدل من ذلك على وجود أثر لتكلفة نشاط الإمداد الخارجي.

جدول (4-12)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات الفقرات التي تخص أثر تكلفة نشاط الإمداد الخارجي (الشحن والتخزين، تقارير العملاء، معلومات العمليات) على تحقيق الميزة التنافسية

رقم الفقرة	النشاط	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب	المستوى بالنسبة للمتوسط
13	الإمداد الداخلي	يوجد تأثير لتكاليف نشاط الإمداد الخارجي على تكاليف المنتجات، وزيادة الحصة السوقية.	4.0196	0.88295	82%	4	مرتفع
14	الشحن والتخزين	يمكن تخزين وشحن المنتجات بطريقة تساهم في توفير التكاليف مع المحافظة على المنتجات وإرضاء العملاء	4.1375	0.60065	88%	2	مرتفع
15	تقارير العملاء	يمكن توفير معلومات وتقارير عن العملاء بتكاليف أقل لتساهم في زيادة الحصة السوقية.	4.1176	0.65260	84%	3	مرتفع
16	معلومات العمليات	يمكن الحصول على معلومات عن السوق والمنتجات المطلوبة من قبل العملاء لتوفير منتجات بجودة وأسعار مناسبة.	4.2353	0.58611	92%	1	مرتفع

المتوسط العام = 4.1275 الأهمية النسبية = 86.5%

لاختبار الفرضية سوف يتم إجراء اختبار (t) لقبول أو رفض الفرضية حيث ترفض الفرضية الصفرية إذا كانت مستوى المعنوية لـ (t) المحسوبة أقل من 0.05 والعكس بالعكس لقبول الفرضية.

ب- اختبار (T) للفرع الرابع من الفرضية الأولى: أثر تكلفة نشاط الإمداد الخارجي

ليبان أثر تكلفة نشاط الإمداد الخارجي على تحقيق الميزة التنافسية، يظهر من الجدول (4-13) أن قيمة (T) المحسوبة 4.162، ومستوى معنوية 0.02 (أقل من 0.05) لذا ترفض فرضية النفي (H0) التي تنص على أنه " لا يوجد أثر لتكلفة نشاط الإمداد الخارجي على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية"، وتقبل الفرضية البديلة (H1) التي تنص على أنه " يوجد أثر لتكلفة نشاط الإمداد الخارجي على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية".

جدول (4-13)

نتائج اختبار T لأثر تكلفة نشاط الإمداد الخارجي بمستوى معنوية 0.05

قيمة T المحسوبة	معنوية T المحسوبة	قيمة T الجدولية	مستوى المعنوية المقبول في الدراسة	نتيجة الفرضية
4.162	0.020	1.6759	0.05	رفض الفرضية العدمية

ويعني ذلك أن هناك أثراً لتكلفة الإمداد الخارجي على الميزة التنافسية والحصة السوقية ومقدار هذا الأثر تم تقديره سابقاً عن طريق تحليل الانحدار المتعدد.

ج- تحليل الارتباط للفرع الرابع من الفرضية الأولى: أثر تكلفة نشاط الإمداد الخارجي

يتضح من الجدول (4 - 14) نتائج تحليل الارتباط، الذي يظهر أن معامل الارتباط يسـلـغ (-0.469%) ويعني ذلك أن هناك علاقة سلبية بين المتغير المستقل (تكلفة نشاط الإمداد الخارجي) والمتغير التابع (الميزة التنافسية) فكلما نقصت تكلفة نشاط الإمداد الخارجي سوف تزداد الميزة التنافسية والحصة السوقية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية، أما معامل التحديد بلغ (0.220%) بمعنى أن المتغير المستقل تكلفة نشاط الإمداد الخارجي يفسر ما مقداره 0.220% من المتغير التابع الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

نتائج تحليل الارتباط لأثر تكلفة نشاط الإمداد الخارجي على تحقيق الميزة التنافسية

معامل الارتباط R	معامل التحديد R
- 0.469	0.220

ولأن معامل الارتباط سالب يعني ذلك وجود علاقة عكسية بين تكلفة نشاط الإمداد الخارجي وتحقيق الميزة التنافسية.

اختبار الفرع الخامس من الفرضية الأولى: أثر تكلفة نشاط البيع والتسويق

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة نشاط البيع والتسويق على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

أ- المتوسطات والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية:

فيما يلي عرض لنتائج التحليل الوصفي، الذي يتألف من قيمة المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للإجابات عن فقرات الدراسة من 17 - 20 المتعلقة بأثر تكلفة نشاط البيع والتسويق على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

يتبين من الجدول (4-15) أن المتوسط العام لفقرات متغير الدراسة المستقل (تكلفة نشاط البيع والتسويق) كان مرتفعاً حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (4.098) وبأهمية نسبية بلغت (86.5%) مما يشير إلى أن أثر تكلفة نشاط البيع والتسويق على تحقيق الميزة التنافسية مرتفع، ويتضح بأن أعلى وسط حسابي كان لإجابات الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط المبيعات) وحصلت على متوسط حسابي 4.2745 وأهمية نسبية 96% وقد نصت على " إنه يمكن اعتبار الإعلانات والمشاركة في المعارض المحلية والدولية والإهتمام بالمرشحين يسهم في زيادة الحصة السوقية " ويستدل من ذلك على أهمية تكلفة نشاط المبيعات.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط البيع والتسويق) وحصلت على متوسط حسابي 4.1765 وأهمية نسبية 84% وقد نصت على " إنه يوجد تأثير لتكاليف نشاط البيع والتسويق على تسعير المنتجات وتعد مهمة في زيادة الحصة السوقية "، ويستدل من ذلك على وجود أهمية لنشاط البيع والتسويق.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط تقدير حاجة السوق) وحصلت على متوسط حسابي 4.000 وأهمية نسبية 88% وقد نصت على " أن الاعتماد على أكثر من إجراء لتحديد حاجة السوق والاهتمام بآراء العملاء واقتراحاتهم بخصوص المنتجات ومزاياها يساهم في زيادة الحصة السوقية " ويستدل من ذلك على أهمية تكلفة نشاط حاجة السوق.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط التنبؤ بالطلب) وحصلت على متوسط حسابي 3.9412 وأهمية نسبية 78% وقد نصت " يمكن التنبؤ بالطلب ودراسته للمساعدة في تسويق المنتجات وتحديد أسعارها المناسبة " إذ يستدل من ذلك على وجود أهمية لنشاط التنبؤ بالطلب. جدول (15-4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات الفقرات التي تخص أثر تكلفة نشاط البيع والتسويق (التنبؤ بالطلب، تقدير حاجة السوق، المبيعات) على تحقيق الميزة التنافسية

رقم الفقرة	النشاط	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب	المستوى بالنسبة للمتوسط
17	البيع والتسويق	يوجد تأثير لتكاليف نشاط التسويق والبيع على تسعير المنتجات ، وتعتبر مهمة في زيادة الحصة السوقية .	4.1765	0.79261	84%	2	مرتفع
18	التنبؤ بالطلب	يمكن التنبؤ بالطلب ودراسته للمساعدة في تسويق المنتجات وتحديد أسعارها المناسبة .	3.9412	0.96771	78%	4	مرتفع
19	تقدير حاجة السوق	الاعتماد على أكثر من إجراء لتحديد حاجة السوق والاهتمام بآراء العملاء واقتراحاتهم بخصوص المنتجات ومزاياها يساهم في زيادة الحصة السوقية .	4.000	0.87178	88%	3	مرتفع
20	المبيعات	يمكن اعتبار الإعلانات والمشاركة في المعارض المحلية والدولية والاهتمام بالمروجين يساهم في زيادة الحصة السوقية .	4.2745	0.60261	96%	1	181

المتوسط العام = 4.098 الأهمية النسبية = 86.5%

لاختبار الفرضية سوف يتم إجراء اختبار (t) لقبول أو رفض الفرضية حيث ترفض الفرضية الصفرية إذا كان مستوى المعنوية لـ (t) المحسوبة أقل من 0.05 والعكس بالعكس لقبول الفرضية.

ب- اختبار (T) للفرع الخامس من الفرضية الأولى: أثر تكلفة نشاط البيع والتسويق

ليبان أثر تكلفة نشاط البيع والتسويق على تحقيق الميزة التنافسية، يظهر من الجدول (4-16) أن قيمة (T) المحسوبة 4.117، وبمستوى (م) معنوية مقدارها 0.004 (أقل من 0.05) لذا ترفض فرضية النفي (H0) التي تنص على أنه " لا يوجد أثر لتكلفة نشاط البيع والتسويق على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية"، وتقبل الفرضية البديلة (H1) التي تنص على أنه " يوجد أثر لتكلفة نشاط البيع والتسويق على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية".

جدول (4-16)

نتائج اختبار (T) لأثر تكلفة نشاط البيع والتسويق على تحقيق الميزة التنافسية بمستوى معنوية 0.05

قيمة المحسوبة	T	معنوية T المحسوبة	قيمة T الجدولية	مستوى المعنوية المقبول في الدراسة	نتيجة الفرضية
4.117		0.004	1.6759	0.05	رفض الفرضية العدمية

ويعني ذلك أن هناك أثراً لتكلفة البيع والتسويق على الميزة التنافسية والحصة السوقية ومقدار هذا الأثر تم تقديره سابقاً من خلال تحليل الانحدار المتعدد.

ج- تحليل الارتباط للفرع الخامس من الفرضية الأولى: أثر تكلفة نشاط البيع والتسويق

يتضح من الجدول (4-17) نتائج تحليل الارتباط، والذي يظهر أن معامل الارتباط يبلغ

(-0.487%) ويعني ذلك أن هناك علاقة سلبية بين المتغير المستقل (تكلفة نشاط البيع والتسويق) والمتغير التابع (الميزة التنافسية) فكلما نقصت تكلفة نشاط البيع والتسويق تزداد الميزة التنافسية والحصة السوقية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية، أما معامل التحديد بلغ (0.237%) بمعنى أن المتغير المستقل (تكلفة نشاط البيع والتسويق) يفسر ما مقداره 0.237% من المتغير التابع الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

نتائج تحليل الارتباط لأثر تكلفة نشاط البيع والتسويق على تحقيق الميزة التنافسية

معامل الارتباط R	معامل التحديد R
- 0.487	0.237

ولأن معامل الارتباط سالب يعني ذلك وجود علاقة عكسية بين تكلفة نشاط البيع والتسويق وتحقيق الميزة التنافسية.

اختبار الفرع السادس من الفرضية الأولى: أثر تكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

أ- المتوسطات والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية:

فيما يلي عرض لنتائج التحليل الوصفي، الذي يتألف من قيمة المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للإجابات عن فقرات الدراسة من 21 - 24 المتعلقة بأثر تكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

ويتبين من الجدول (4-18) أن المتوسط العام لفقرات متغير الدراسة المستقل (تكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع) كان مرتفعاً؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (4.25) وبأهمية نسبية بلغت (84.5%) مما يشير إلى أن أثر تكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع على تحقيق الميزة التنافسية مرتفع، ويتضح بأن أعلى وسط حسابي كان لإجابات الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط الفحص الفني) وحصلت على متوسط حسابي 4.3922 وأهمية نسبية 90% وقد نصت على "تنظيم زيارات دورية للعملاء والقيام بفحص المنتجات وتقديم النصح والإرشاد لهم يسهم في زيادة الحصة السوقية". ويستدل من ذلك على أهمية الفحص الفني المقدم للعملاء.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط التسليم والإرشاد) وحصلت على متوسط حسابي 4.3333 وأهمية نسبية 82% وقد نصت على " تسليم المنتجات إلى العملاء وتوصيلها إلى أماكنهم في الوقت المناسب وتعريفهم بالمنتجات يسهم في زيادة المبيعات "، ويستدل من ذلك على أهمية التقيد بمواعيد التسليم وتوفير خدمة الإرشاد. وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع) وحصلت على متوسط حسابي 4.1569 وأهمية نسبية 82% وقد نصت على " يوجد تأثير لتكاليف نشاط خدمة العميل ما بعد البيع على تكلفة المنتجات ، وتُعدّ مهمة في زيادة الحصة السوقية "، ويستدل من ذلك على أن شركات الصناعات الهندسية يجب أن توفر خدمات ما بعد البيع ، وتهتم بها.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط قطع الغيار) وحصلت على متوسط حسابي 4.1176 وأهمية نسبية 84% وقد نصت " استقبال طلبات الصيانة من العملاء على الهاتف وتقديم خدمات الفحص الفني في أقل من 24 ساعة يسهم في زيادة الحصة السوقية " إذ يستدل من ذلك على وجود أهمية لتوفير قطع الغيار اللازمة للصيانة في الوقت المناسب دون تأخير.

جدول (4-18)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات الفقرات التي تخص أثر تكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع (التسليم والإرشاد، الفحص الفني، الصيانة وقطع الغيار) على تحقيق الميزة التنافسية

رقم الفقرة	النشاط	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب	المستوى بالنسبة للمتوسط
21	الخدمة ما بعد البيع	يوجد تأثير لتكاليف نشاط خدمة العميل ما بعد البيع على تكلفة المنتجات ، وتعتبر مهمة في زيادة الحصة السوقية	4.1569	0.75822	82%	3	مرتفع
22	التسليم والإرشاد	تسليم المنتجات إلى العملاء وتوصيلها إلى أماكنهم في الوقت المناسب وتعريفهم بالمنتجات يساهم في زيادة المبيعات .	4.3333	0.76594	82%	2	مرتفع
23	الفحص الفني	تنظيم زيارات دورية للعملاء والقيام بفحص المنتجات وتقديم النصح والإرشاد لهم يساهم في زيادة الحصة السوقية.	4.3922	0.66569	90%	1	مرتفع
24	قطع الغيار	استقبال طلبات الصيانة من العملاء على الهاتف وتقديم خدمات الفحص الفني في أقل من 24 ساعة يساهم في زيادة الحصة السوقية .	4.1176	0.76543	84%	4	مرتفع

المتوسط العام = 4.25 = الأهمية النسبية = 84.5 %

لاختبار الفرضية سوف يتم إجراء اختبار (t) لقبول أو رفض الفرضية حيث ترفض الفرضية الصفرية إذا كان مستوى المعنوية لـ (t) المحسوبة أقل من 0.05 والعكس بالعكس لقبول الفرضية.

ب_ اختبار (T) للفرع السادس من الفرضية الأولى:أثر تكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع

ليبان أثر تكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع، يظهر من الجدول (19-4) أن قيمة (T) المحسوبة 4.300، وبمستوى معنوية مقدارها 0.002 (أقل من 0.05) لذا ترفض فرضية النفي (H0) التي تنص على أنه " لا يوجد أثر لتكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية"، وتقبل الفرضية البديلة (H1) التي تنص على أنه " يوجد أثر لتكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية".

جدول (19-4)

نتائج اختبار T لأثر تكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع على تحقيق الميزة التنافسية بمستوى معنوية 0.05

قيمة T المحسوبة	معنوية T المحسوبة	قيمة T الجدولية	مستوى المعنوية المقبول في الدراسة	نتيجة الفرضية
4.300	0.002	1.6759	0.05	رفض الفرضية العدمية

ويعني ذلك أن هناك أثراً لتكلفة الخدمة ما بعد البيع على الميزة التنافسية والحصة السوقية ومقدار هذا الأثر تم تقديره سابقاً عن طريق تحليل الانحدار المتعدد.

ج- تحليل الارتباط للفرع السادس من الفرضية الأولى:أثر تكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع

يتضح من الجدول (20-4) نتائج تحليل الارتباط، والذي يظهر أن معامل الارتباط يبلغ (0.487%) ويعني ذلك أن هناك علاقة سلبية بين المتغير المستقل (تكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع) والمتغير التابع (الميزة التنافسية) ويستدل من ذلك على وجود علاقة عكسية بين المتغيرين في شركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية، فكلما نقصت تكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع سوف تزداد الميزة التنافسية والحصة السوقية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية، أما معامل التحديد بلغ (0.237%)

بمعنى أن المتغير المستقل تكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع يفسر ما مقداره 0.237% من المتغير التابع الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

الجدول (4-20)

نتائج تحليل الارتباط لأثر تكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع على تحقيق الميزة التنافسية

2	
معامل الارتباط R	معامل التحديد R
- 0.487	0.237

ولأن معامل الارتباط سالب يعني ذلك وجود علاقة عكسية بين تكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع وتحقيق الميزة التنافسية.

اختبار الفرضية الثانية: أثر تكلفة الأنشطة المساندة على تحقيق الميزة التنافسية

فيما يتعلق باختبار الفرضية الثانية التي نصت على: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة الأنشطة المساندة على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية".

تحليل الانحدار المتعدد للفرضية الثانية: أثر تكلفة الأنشطة المساندة على تحقيق الميزة التنافسية

نصت الفرضية الثانية على:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة الأنشطة المساندة على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

وتشكل المعادلة التالية العلاقة بين المتغيرات المستقلة (تكلفة الأنشطة المساندة) والمتغير التابع (الميزة التنافسية).

$$Y = B_0 + B_1X_1 + B_2X_2 + B_3X_3 + B_4X_4 + e$$

حيث أن

Y : المتغير التابع (الميزة التنافسية)

X1 : المتغير المستقل (تكلفة نشاط البنية التحتية)

X2 : المتغير المستقل (تكلفة نشاط الموارد البشرية)

X3 : المتغير المستقل (تكلفة نشاط التطور التقني)

X4 : المتغير المستقل (تكلفة نشاط إدارة المشتريات)

B0 , B1 , B2 , B3 , B4 : معاملات الانحدار

e : متغير الخطأ العشوائي

استخدم تحليل التباين للانحدار Analysis of Variance للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الثانية التي نصت على "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة الأنشطة المساندة على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية"، وقد تبين من الجدول (4-21) بأن قيمة (F) المحسوبة وبالدرجة 12.143 وهي أكبر من قيمتها الجدولية، وهذا يدل على ثبات صلاحية النموذج لاختبار الفرضية. ويتبين من الجدول (4-21) أن قيمة (الثابت) B0 المقدره تساوي (5.662) وتعني رياضياً ميل خط الانحدار (Slope)، وقيمة $e = 0.732$ وهي الخطأ العشوائي وقيمة $F=12.143$ (المحسوبة) ومن خلال الجدول أعلاه، تصبح معادلة الانحدار المقدره التي تبين مقدار تأثير المتغيرات المستقلة (تكلفة الأنشطة المساندة) على المتغير التابع تحقيق (الميزة التنافسية) على النحو التالي:

$$Y = 5.662 + (-0.266 X1) + (-0.184 X2) + (-0.455 X3) + (-0.100 X4) + 0.732$$

ومن خلال المعادلة أعلاه يمكن بيان أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع كما يلي:

1- إذا نقص المتغير المستقل الأول (تكلفة نشاط البنية التحتية) بمقدار وحدة واحدة مع ثبات المتغيرات المستقلة الأخرى سوف يؤدي ذلك إلى زيادة في المتغير التابع (الميزة التنافسية) بمقدار 0.266 وحدة، شريطة إنجاز النشاط بالشكل المطلوب وهذا تم البرهان عليه من خلال تحليل الانحدار المتعدد.

2- إذا نقص المتغير المستقل الثاني (تكلفة نشاط الموارد البشرية) بمقدار وحدة واحدة مع ثبات المتغيرات المستقلة الأخرى سوف يؤدي ذلك إلى زيادة في المتغير التابع (الميزة التنافسية) بمقدار 0.184 وحدة، شريطة إنجاز النشاط بالشكل المطلوب وهذا تم البرهان عليه من خلال تحليل الانحدار المتعدد.

- 3- إذا نقص المتغير المستقل الثالث (تكلفة نشاط التطور التقني) بمقدار وحدة واحدة مع ثبات المتغيرات المستقلة الأخرى، سوف يؤدي ذلك إلى زيادة في المتغير التابع (الميزة التنافسية) بمقدار 0.455 وحدة، شريطة إنجاز النشاط بالشكل المطلوب وهذا تم البرهان عليه من خلال الانحدار المتعدد.
- 4- إذا نقص المتغير المستقل الرابع (تكلفة نشاط إدارة المشتريات) بمقدار وحدة واحدة مع ثبات المتغيرات المستقلة الأخرى سوف يؤدي ذلك إلى زيادة في المتغير التابع (الميزة التنافسية) بمقدار 0.100 وحدة، شريطة إنجاز النشاط بالشكل المطلوب وهذا تم البرهان عليه من خلال تحليل الانحدار المتعدد.

جدول (4-21)

تحليل الانحدار المتعدد للفرضية الثانية: أثر تكلفة الأنشطة المساندة على تحقيق الميزة التنافسية

المتغيرات المستقلة	معاملات الانحدار	مستوى الدلالة	قيمة t المحسوبة
تكلفة نشاط البنية التحتية	-0.266	0.004	3.915
تكلفة نشاط الموارد البشرية	-0.184	0.000	4.356
تكلفة نشاط التطور التقني	-0.455	0.000	4.353
تكلفة نشاط إدارة المشتريات	-0.100	0.000	4.464

$$F = 12.143 \quad 2$$

$$e = 0.732 \quad R = 0.198$$

$$B0 = 5.662$$

حيث سيتم اختبار الفرضية الثانية من خلال اختبار الفرضيات الفرعية التالية:
سوف يتم اختبار الفرضية الثانية بفروعها الأربعة عن طريق الإحصاء الوصفي واختبار (t) والارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

اختبار الفرع الأول من الفرضية الثانية: أثر تكلفة نشاط البنية التحتية
" لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة نشاط البنية التحتية على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات
الهندسية المساهمة العامة الأردنية "

أ- المتوسطات والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية:

فيما يلي عرض لنتائج التحليل الوصفي، الذي يتألف من قيمة المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية
والأهمية النسبية للإجابات عن فقرات الدراسة من 25 - 28 المتعلقة بأثر تكلفة نشاط البنية التحتية على تحقيق
الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

ويتبين من الجدول (4-22) أن المتوسط العام لفقرات متغير الدراسة المستقل (تكلفة نشاط البنية التحتية) كان
مرتفعاً حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (4.0202) وبأهمية نسبية بلغت (81 %) مما يشير إلى أن أثر تكلفة نشاط
البنية التحتية على تحقيق الميزة التنافسية مرتفع، ويتضح بأن أعلى وسط حسابي كان لإجابات الفقرة المخصصة
بـ (تكلفة نشاط البنية التحتية) وحصلت على وسط حسابي 4.3333 وأهمية نسبية 88% وقد نصّت على " يوجد
تأثير لنشاط البنية التحتية على أداء الأنشطة الرئيسية وتحسين أدائها وإنجازها " ويستدل من ذلك على أهمية
لنشاط البنية التحتية.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط المحاسبة والمالية) وحصلت على متوسط حسابي 4.1176 وأهمية نسبية
82% وقد نصّت على " يمكن التأثير في تكاليف ونفقات الإدارة المالية والمحاسبية دون خفض مستوى أدائها "،
ويستدل من ذلك على أهمية الأعمال المحاسبية المالية.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط إدارة العامة) وحصلت على متوسط حسابي 3.8824 وأهمية نسبية
84% وقد نصّت على " خفض نفقات الإدارة العامة لا يؤثر على مستوى أدائها وإنجازها وعلى أداء وإنجاز الأنشطة
الأخرى "، ويستدل من ذلك على مدى أهمية الأعمال الإدارية.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط حل النزاعات) وحصلت على متوسط حسابي 3.7475 وأهمية نسبية
70% وقد نصّت " يمكن حل النزاعات القانونية مع الجهات التي تتعامل معها المنشأة بتكاليف أقل دون التأثير
على حقوقها " إذ يستدل من ذلك على نشأة نزاعات بين الشركات وأطراف أخرى.

جدول (4-22)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات الفقرات التي تخص أثر تكلفة نشاط البنية التحتية (المحاسبة والمالية، الإدارة العامة، القضايا القانونية وحل النزاعات) على تحقيق الميزة التنافسية

رقم الفقرة	النشاط	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب	المستوى بالنسبة للمتوسط
25	البنية التحتية	يوجد تأثير لنشاط البنية التحتية على أداء الأنشطة الرئيسية وتحسين أدائها وإنجازها .	4.3333	0.68313	%88	1	مرتفع
26	المحاسبة والمالية	يمكن التأثير في تكاليف ونفقات الإدارة المالية والمحاسبية دون خفض مستوى أدائها .	4.1176	0.68256	%82	2	مرتفع
27	الإدارة العامة	خفض نفقات الإدارة العامة لا يؤثر على مستوى أدائها وإنجازها وعلى أداء وإنجاز الأنشطة الأخرى	3.8824	0.65260	%84	3	مرتفع
28	حل النزاعات	يمكن حل النزاعات القانونية مع الجهات التي تتعامل معها المنشأة بتكاليف أقل دون التأثير على حقوقها .	3.7475	0.59475	%70	4	مرتفع

المتوسط العام = 4.0202 الأهمية النسبية = 81%

لاختبار الفرضية سوف يتم إجراء اختبار (t) لقبول أو رفض الفرضية حيث ترفض الفرضية الصفرية إذا كانت مستوى المعنوية لـ (t) المحسوبة أقل من 0.05 والعكس بالعكس لقبول الفرضية.

ب- اختبار (T) للفرع الأول من الفرضية الثانية: أثر تكلفة نشاط البنية التحتية

ليبيان أثر تكلفة نشاط البنية التحتية على تحقيق الميزة التنافسية ، يظهر من الجدول (4-23) أن قيمة (T) المحسوبة 3.915، وبمستوى معنوية مقدارها 0.001 (أقل من 0.05)، لذا ترفض فرضية النفي (H0) التي تنص على أنه " لا يوجد أثر لتكلفة نشاط البنية الأساسية على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية "، وتقبل الفرضية البديلة (H1) التي تنص على أنه " يوجد أثر لتكلفة نشاط البنية التحتية على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية ".

جدول (4-23)

نتائج اختبار (T) لأثر تكلفة نشاط البنية التحتية على تحقيق الميزة التنافسية بمستوى معنوية 0.05

نتيجة الفرضية	مستوى المعنوية المقبول في الدراسة	T	قيمة الجدولية	معنوية T المحسوبة	قيمة T المحسوبة
رفض الفرضية العدمية	0.05		1.6759	0.001	3.915

ويعني ذلك أن هناك أثراً لتكلفة البنية التحتية (الإدارة العامة والإدارة المالية والاستشارات القانونية) على الميزة التنافسية والحصة السوقية ومقدر هذا الأثر تم تقديره سابقاً عن طريق تحليل الانحدار المتعدد.

ج- تحليل الارتباط للفرع الأول من الفرضية الثانية: أثر تكلفة نشاط البنية التحتية

يتضح من الجدول (24-) نتائج تحليل الارتباط، والذي يظهر أن معامل الارتباط يبلغ (0.284 -%)، ويعني ذلك أن هناك علاقة سلبية بين المتغير المستقل (تكلفة نشاط البنية التحتية) والمتغير التابع (الميزة التنافسية) فكلما نقصت تكلفة نشاط البنية التحتية ستزداد الميزة التنافسية والحصة السوقية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية، أما معامل التحديد بلغ (0.080 %) بمعنى أن المتغير المستقل تكلفة نشاط البنية التحتية يفسر ما مقداره 0.080% من المتغير التابع الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

الجدول (4-24)

نتائج تحليل الارتباط لأثر تكلفة نشاط البنية الأساسية على تحقيق الميزة التنافسية

معامل الارتباط R	معامل التحديد R
- 0.284	0.080

ولأن معامل الارتباط سالب يعني ذلك وجود علاقة عكسية بين تكلفة نشاط البنية الأساسية وتحقيق الميزة التنافسية.

اختبار الفرع الثاني من الفرضية الثانية: أثر تكلفة نشاط الموارد البشري

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة نشاط الموارد البشرية على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

أ- المتوسطات والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية:

فيما يلي عرض لنتائج التحليل الوصفي ، الذي يتألف من قيمة المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للإجابات عن فقرات الدراسة من 29 - 32 المتعلقة بأثر تكلفة نشاط الموارد البشرية على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

ويتبين من الجدول (4-25) أن المتوسط العام لفقرات متغير الدراسة المستقل (تكلفة نشاط الموارد البشرية) كان مرتفعاً حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (4.3480) وأهمية نسبية بلغت (94 %)، مما يشير إلى أن أثر تكلفة نشاط الموارد البشرية على تحقيق الميزة التنافسية مرتفع، ويتضح بأن أعلى وسط حسابي كان لإجابات الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط الموارد البشرية) وحصلت على متوسط حسابي 4.4706 وأهمية نسبية 98% وقد نصّت على أنّ " هناك أثراً لنشاط الموارد البشرية على أداء

وإنجاز الأنشطة الرئيسة وتحقيق الميزة التنافسية " ويستدل من ذلك على أهمية نشاط الموارد البشرية.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط الخدمات الصحية والتعليمية) وحصلت على متوسط حسابي 4.3922 وأهمية نسبية 96% وقد نصّت على " المساهمة في التأمين الصحي للعاملين والخدمات التعليمية المجانية وتقديم المساعدات المؤقتة يؤثر على أدائهم وجودة عملهم وانتمائهم " ويستدل من ذلك على أهمية الخدمات المقدمة للعملاء.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط التوظيف والتدريب) وحصلت على متوسط حسابي 4.3529 وأهمية نسبية 96% وقد نصّت على " زيادة الاهتمام باختيار العاملين عند توظيفهم وتدريبهم يؤثر على الأداء والإنجاز " ، ويستدل من ذلك على أهمية التوظيف والتدريب.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط التعويضات) وحصلت على متوسط حسابي 4.1765 وأهمية نسبية 86% وقد نصّت " يوجد تأثير للطريقة والكيفية التي تتبع في دفع تعويضات العاملين عن نهاية الخدمة ، وتوزيع الهبات والمنح على أداء وإنجاز العاملين "؛ إذ يستدل من ذلك على وجود أهمية لتعويضات العاملين.

جدول (4-25)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية لإجابات الفقرات التي تخص أثر تكلفة نشاط الموارد البشرية (التعويضات، خدمات صحية وتعليمية، التوظيف والتدريب) على تحقيق الميزة التنافسية

رقم الفقرة	النشاط	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب	المستوى بالنسبة للمتوسط
29	الموارد البشرية	هناك أثر لنشاط الموارد البشرية على أداء وإنجاز الأنشطة الرئيسة وتحقيق الميزة التنافسية	4.4706	0.61165	%98	1	مرتفع
30	التعويضات	يوجد تأثير للطريقة والكيفية التي تتبع في دفع تعويضات العاملين عن نهاية الخدمة ، وتوزيع الهبات والمنح على أداء وإنجاز العاملين .	4.1765	0.76696	%86	4	مرتفع
31	خدمات صحية وتعليمية	المساهمة في التأمين الصحي للعاملين والخدمات التعليمية المجانية وتقديم المساعدات المؤقتة يؤثر على أدائهم وجودة عملهم وانتمائهم .	4.3922	0.63493	%96	2	مرتفع
32	التوظيف والتدريب	زيادة الإهتمام باختيار العاملين عند توظيفهم وتدريبهم يؤثر على الأداء والإنجاز .	4.3529	0.71620	%96	3	مرتفع

المتوسط العام = 4.3480 الأهمية النسبية = 94%

لاختبار الفرضية سوف يتم إجراء اختبار (t) لقبول أو رفض الفرضية حيث ترفض الفرضية الصفرية، إذا كان مستوى المعنوية لـ (t) المحسوبة أقل من 0.05 والعكس بالعكس لقبول الفرضية.

ب- اختبار (T) للفرع الثاني من الفرضية الثانية: أثر تكلفة نشاط الموارد البشرية

ليبان أثر تكلفة نشاط الموارد البشرية على تحقيق الميزة التنافسية، يظهر من الجدول (4-26) أن قيمة (T) المحسوبة 4.359، وبمستوى معنوية مقدارها صفر (أقل من 0.05)، لذا ترفض فرضية النفي (H0) التي تنص على أنه " لا يوجد أثر لتكلفة نشاط الموارد البشرية على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية "، وتقبل الفرضية البديلة (H1) التي تنص على أنه " يوجد أثر لتكلفة نشاط الموارد الـ 196 تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية ".

جدول (4-26)

نتائج اختبار (T) لأثر تكلفة نشاط الموارد البشرية على تحقيق الميزة التنافسية بمستوى معنوية 0.05

قيمة المحسوبة (T)	معنوية (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	مستوى المعنوية المقبول في الدراسة	نتيجة الفرضية
4.359	0.000	1.6759	0.05	رفض الفرضية العدمية

ويعني ذلك أن هناك أثراً لتكلفة الموارد البشرية على الميزة التنافسية والحصة السوقية ومقدار هذا الأثر تم تقديره سابقاً من خلال تحليل الانحدار المتعدد.

ج- تحليل الارتباط للفرع الثاني من الفرضية الثانية: أثر تكلفة نشاط الموارد البشرية

يتضح من الجدول (4-27) نتائج تحليل الارتباط ، والذي يظهر أن معامل الارتباط يبلغ (-0.426%) ويعني ذلك أن هناك علاقة سلبية بين المتغير المستقل (تكلفة نشاط الموارد البشرية) والمتغير التابع (الميزة التنافسية) فكلما نقصت تكلفة نشاط الموارد البشرية سوف تزداد الميزة التنافسية والحصة السوقية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية، أما معامل التحديد بلغ (0.181%) بمعنى أن المتغير المستقل تكلفة نشاط الموارد البشرية يفسر ما مقداره 0.181% من المتغير التابع الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

الجدول (4-27)

نتائج تحليل الارتباط لأثر تكلفة نشاط الموارد البشرية على تحقيق الميزة التنافسية

معامل الارتباط R	معامل التحديد R
- 0.426	0.181

ولأن معامل الارتباط سالب يعني ذلك وجود علاقة عكسية بين تكلفة نشاط الموارد البشرية وتحقيق الميزة التنافسية.

اختبار الفرع الثالث من الفرضية الثانية: أثر تكلفة نشاط التطور التقني لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة نشاط التطور التقني على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

أ- المتوسطات والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية:

فيما يلي عرض لنتائج التحليل الوصفي، الذي يتألف من قيمة المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للإجابات عن فقرات الدراسة من 33 - 36 المتعلقة بأثر تكلفة نشاط التطور التقني على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

ويتبين من الجدول (4-28) أن المتوسط العام لفقرات متغير الدراسة المستقل (تكلفة نشاط التطور التقني) كان مرتفعاً حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (4.3475) وبأهمية نسبية بلغت (90.25 %) مما يشير إلى أن أثر تكلفة نشاط التطور التقني على تحقيق الميزة التنافسية مرتفع، ويتضح بأن أعلى وسط حسابي كان لإجابات الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط التطور التقني) وحصل على متوسط حسابي 4.3922 وأهمية نسبية 90% وقد نصت على " أن هناك أثراً لتكاليف نشاط التطور التقني على أداء الأنشطة الرئيسة وتحقيق الميزة التنافسية " ويستدل من ذلك على أهمية تكلفة نشاط التطور التقني.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط برمجيات الزبائن) وحصلت على متوسط حسابي 4.3902 وأهمية نسبية 92.5% وقد نصت على " أن الاهتمام بالمعلومات المتعلقة بالعملاء وتوافر قاعدة بيانات خاصة بهم يساهم في زيادة الحصة السوقية "، ويستدل من ذلك على برمجيات الزبائن.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط اتفاقيات البحث) وحصلت على متوسط حسابي 4.3725 وأهمية نسبية 96.5% وقد نصت على " التركيز على اتفاقيات البحث وتطوير التقنيات الحديثة ومتابعتها وإدخال المناسب منها يؤثر على أداء الأنشطة "، ويستدل من ذلك على أهمية نشاط اتفاقيات البحث.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط تقييم وتصريح البحث) وحصلت على متوسط حسابي 4.2353 وأهمية نسبية 82% وقد نصت " طريقة اختيار التقنيات الحديثة وإدخالها على العمليات الإنتاجية يساهم في تحسين المنتجات وتخفيض تكاليفها " إذ يستدل من ذلك على وجود أهمية لاختيار التقنيات الحديثة.

جدول (4-28)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات الفقرات التي تخص أثر تكلفة نشاط التطور التقني (اتفاقيات البحث، تقييم وتصريح البحث، برمجيات الزبائن) على تحقيق الميزة التنافسية

رقم الفقرة	النشاط	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب	المستوى بالنسبة للمتوسط
33	التطور التقني	هناك أثر لتكاليف نشاط التطور التقني على أداء الأنشطة الرئيسية وتحقيق الميزة التنافسية .	4.3922	0.77662	90%	1	مرتفع
34	اتفاقيات البحث	التركيز على اتفاقيات البحث وتطوير التقنيات الحديثة ومتابعتها وإدخال المناسب منها يؤثر على أداء الأنشطة	4.3725	0.56430	96.5%	3	مرتفع
35	تقييم وتصريح البحث	طريقة اختيار التقنيات الحديثة وإدخالها على العمليات الإنتاجية يساهم في تحسين المنتجات وتخفيض تكاليفها	4.2353	0.78964	82%	4	مرتفع
36	نشاط برمجيات الزبائن	الاهتمام بالمعلومات المتعلقة بالعملاء وتوافر قاعدة بيانات خاصة بهم يساهم في زيادة الحصة السوقية .	4.3902	0.69508	92.5%	2	مرتفع

المتوسط العام = 4.3475 الأهمية النسبية = 90.25%

لاختبار الفرضية سوف يتم إجراء اختبار (t) لقبول أو رفض الفرضية حيث ترفض الفرضية الصفرية إذا كانت مستوى المعنوية لـ (t) المحسوبة أقل من 0.05 والعكس بالعكس لقبول الفرضية.

ب- اختبار (T) للفرع الثالث من الفرضية الثانية: أثر تكلفة نشاط التطور التقني

ليبان أثر تكلفة نشاط التطور التقني على تحقيق الميزة التنافسية ، يظهر من الجدول (4-29) أن قيمة (T) المحسوبة 4.353، وبمستوى معنوية مقدارها 0.003 (أقل من 0.05) لذا ترفض فرضية النفي (H0) التي تنص على " أنه لا يوجد أثر لتكلفة نشاط التطور التقني على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية "، وتقبل الفرضية البديلة (H1) التي تنص على "أنه يوجد أثر لتكلفة نشاط التطور التقني على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية".

جدول (4-29)

نتائج اختبار (T) لأثر تكلفة نشاط التطور التقني على تحقيق الميزة التنافسية بمستوى معنوية

0.05

قيمة المحسوبة	(T)	معنوية المحسوبة	(T)	قيمة الجدولية	(T)	مستوى المعنوية المقبول في الدراسة	نتيجة الفرضية
4.353		0.003		1.6759		0.05	رفض الفرضية العدمية

ويعني ذلك أن هناك أثراً لتكلفة التطور التقني على الميزة التنافسية والحصة السوقية، ومقدار هذا الأثر تم تقديره سابقاً عن طريق تحليل الإنحدار المتعدد.

ج- تحليل الارتباط للفرع الثالثة من الفرضية الثانية: أثر تكلفة نشاط التطور التقني

يتضح من الجدول (4-30) نتائج تحليل الارتباط، الذي يظهر أن معامل الارتباط يبلغ (0.599 - %) ويعني ذلك أن هناك علاقة سلبية بين المتغير المستقل (تكلفة نشاط التطور التقني) والمتغير التابع (الميزة التنافسية)، فكلما نقصت تكلفة نشاط التطور التقني سوف تزداد الميزة التنافسية والحصة السوقية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية، أما معامل التحديد بلغ (0.358%) بمعنى أن المتغير المستقل تكلفة نشاط التطور التقني يفسر ما مقداره 0.358% من المتغير التابع الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

نتائج تحليل الارتباط لأثر تكلفة نشاط التطور التقني على تحقيق الميزة التنافسية

	2	معامل الارتباط R
201	معامل التحديد R	
	0.358	-0.599

ولأن معامل الارتباط سالب يعني ذلك وجود علاقة عكسية بين تكلفة نشاط التطور التقني وتحقيق الميزة التنافسية.

اختبار الفرع الرابع من الفرضية الثانية: أثر تكلفة نشاط إدارة المشتريات

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكلفة نشاط إدارة المشتريات على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

أ- المتوسطات والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية:

فيما يلي عرض لنتائج التحليل الوصفي، الذي يتألف من قيمة المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للإجابات عن فقرات الدراسة من 37 - 40 المتعلقة بأثر تكلفة نشاط إدارة المشتريات على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

يتبين من الجدول (4-31) أن المتوسط العام لفقرات متغير الدراسة المستقل (تكلفة نشاط إدارة المشتريات) كان مرتفعاً، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (4.433) وبأهمية نسبية بلغت (94.6%) مما يشير إلى أن أثر تكلفة نشاط إدارة المشتريات على تحقيق الميزة التنافسية مرتفع، ويتضح بأن أعلى وسط حسابي كان لإجابات الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط الإستشارات) وحصلت على متوسط حسابي 4.590 وأهمية نسبية 94.5% وقد نصت على "توافر بيانات كافية عن موردي المواد ومستلزمات الإنتاج والتواصل مع العديد منهم، يسهم في الاختيار المناسب من حيث الأسعار والجودة." ويستدل من ذلك على أهمية نشاط الاستشارات.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط التصنيف) وحصلت على متوسط حسابي 4.4510 وأهمية نسبية 98% وقد نصت على "التركيز على اختبار المواد ومستلزمات الإنتاج ومشاورة عدة جهات في المنشأة يساهم في تحسين جودة المواد وتخفيض تكلفتها"، ويستدل من ذلك على أهمية نشاط التصنيف.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط إدارة المشتريات) وحصلت على متوسط حسابي 4.3922 وأهمية نسبية 92% وقد نصت على " هناك أثر لتكاليف نشاط إدارة المشتريات على أداء الأنشطة الرئيسة وزيادة الحصة السوقية"، ويستدل من ذلك على أهمية نشاط إدارة المشتريات.

وتلاها الفقرة المخصصة بـ (تكلفة نشاط الاتصالات) وحصلت على متوسط حسابي 4.3022 وأهمية نسبية 94% وقد نصت " تحسين طرق التواصل مع الموردين لمواد ومستلزمات الإنتاج ومعرفة موردين جدد يساهم في الاختيار المناسب من حيث الأسعار والجودة" إذ يستدل من ذلك على وجود أهمية لنشاط الاتصالات مع الموردين.

جدول (4-31)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات الفقرات التي تخص أثر تكلفة نشاط إدارة المشتريات (التصنيف، الاستشارات، الإتصالات) على تحقيق الميزة التنافسية

رقم الفقرة	النشاط	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب	المستوى بالنسبة للمتوسط
37	إدارة المشتريات	هناك أثر لتكاليف نشاط إدارة المشتريات على أداء الأنشطة الرئيسة وزيادة الحصة السوقية	4.3922	0.69508	92%	3	مرتفع
38	نشاط التصنيف	التركيز على اختبار المواد ومستلزمات الإنتاج ومشاورة عدة جهات في المنشأة يساهم في تحسين جودة المواد وتخفيض تكلفتها.	4.4510	0.54088	98%	2	مرتفع
39	نشاط الاستشارات	توفير بيانات كافية عن موردين المواد ومستلزمات الإنتاج والتواصل مع العديد منهم يساهم في الاختيار المناسب من حيث الأسعار والجودة.	4.590	0.61037	94.5%	1	مرتفع
40	نشاط الاتصالات	تحسين طرق التواصل مع الموردين لمواد ومستلزمات الإنتاج ومعرفة موردين جدد يساهم في الاختيار المناسب من حيث الأسعار والجودة.	4.3022	0.60261	94%	4	مرتفع

المتوسط العام = 4.433 الأهمية النسبية = 94.6%

لاختبار الفرضية سوف يتم إجراء اختبار (t) لقبول أو رفض الفرضية حيث ترفض الفرضية الصفرية إذا كانت مستوى المعنوية لـ (t) المحسوبة أقل من 0.05 والعكس بالعكس لقبول الفرضية.

ب- اختبار (T) للفرع الرابع من الفرضية الثانية : أثر تكلفة نشاط إدارة المشتريات

ليبان أثر تكلفة نشاط إدارة المشتريات على تحقيق الميزة التنافسية، يظهر من الجدول (4-32) أن قيمة (T) المحسوبة 4.464، وبمستوى معنوية مقدارها صفر، (أقل من 0.05) لذا ترفض فرضية النفي (H0) التي تنص على " أنه لا يوجد أثر لتكلفة نشاط إدارة المشتريات على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية " ، وتقبل الفرضية البديلة (H1) التي تنص على " أنه يوجد أثر لتكلفة نشاط إدارة المشتريات على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية ".

جدول (4-32)

نتائج اختبار (T) لأثر تكلفة نشاط إدارة المشتريات بمستوى معنوية 0.05

قيمة (T) المحسوبة	معنوية (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	مستوى المعنوية المقبول في الدراسة	نتيجة الفرضية
4.464	0.000	1.6759	0.05	رفض الفرضية العدمية

ويعني ذلك أن هناك أثراً لتكلفة إدارة المشتريات على الميزة التنافسية والحصة السوقية ومقدار هذا الأثر تم تقديره سابقاً عن طريق تحليل الانحدار المتعدد.

ج- تحليل الارتباط للفرع الرابع من الفرضية الثانية: أثر تكلفة نشاط إدارة المشتريات

يتضح من الجدول (33 - 4) نتائج تحليل الارتباط، والذي يظهر أن معامل الارتباط يبلغ (0.418 - %) ويعني ذلك أن هناك علاقة سلبية بين المتغير المستقل (تكلفة نشاط إدارة المشتريات) والمتغير التابع (الميزة التنافسية)، ويستدل من ذلك على وجود علاقة عكسية بين المتغيرين في شركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية، فكلما نقصت تكلفة نشاط إدارة المشتريات سوف تزداد الميزة التنافسية والحصة السوقية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية، أما معامل التحديد بلغ (0.174%)

بمعنى أن المتغير المستقل تكلفة نشاط إدارة المشتريات يفسر ما مقداره 0.174% من المتغير التابع الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

الجدول (4-33)

نتائج تحليل الارتباط لأثر تكلفة نشاط إدارة المشتريات على تحقيق الميزة التنافسية

2	معامل الارتباط R
معامل التحديد R	- 0.418
0.174	

ولأن معامل الارتباط سالب يعني ذلك وجود علاقة عكسية بين تكلفة نشاط إدارة المشتريات على تحقيق الميزة التنافسية.

ثانياً: نتائج الدراسة النوعية (المقابلة الشخصية، الوثائق)

نتائج الأداة الثانية (المقابلة الشخصية) Personal Interview

أ- نتائج الجزء الأول من المقابلة الشخصية المتعلقة بدعم نتائج الاستبانة

استخدمت المقابلة الشخصية المفتوحة كأداة لجمع البيانات لتدعيم النتائج التي تم التوصل إليها عن طريق الاستبانة، والتأكد من أن نتائج أداة الاستبانة منسجمة مع نتائج أداة المقابلة الشخصية، من أجل التوصل إلى نتائج أكثر تأكيداً ودقة، فيما يخص أنشطة سلسلة القيمة وأثر التكلفة المستهدفة على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

فقد تم إعداد مجموعة من الأسئلة لتمكين الباحث من إجراء المقابلة مع أشخاص من ذوي الاختصاصات في المجالات الإدارية والمالية والهندسية والتسويقية، والتي توافرت فيهم الصفات التالية:

1- الخبرة العملية. 2- المكانة الوظيفية. 3- التخصص المهني والعلمي.

وكان توزيع أسئلة المقابلة على النحو التالي:

السؤال الأول: هل تؤيد أن يكون هناك اهتمام بتكاليف المنتجات لأغراض التسعير؟ ولماذا؟

الهدف: الحصول على مؤشر عام لدى شركات الصناعات الهندسية عن مدى أهمية وارتباط التكاليف بقضايا تسعير المنتجات، وهل هناك قابلية لتعديل أو تحسين تكاليف الإنتاج بطرق غير تقليدية؟

ويبين الجدول (4-34) الخاص بتحليل إجابات المقابلة الشخصية أن جميع المشاركين أيدوا الاهتمام بتكاليف المنتجات لأغراض التسعير، كما لمس من إجاباتهم، بأن التركيز عادةً يكون موجهاً إلى تكاليف الإنتاج المباشرة أكثر من تكاليف الإنتاج غير المباشرة، وكذلك يمكن للإدارة العليا أن تضع سياسات معينة تحاول من خلالها خفض تكاليف الإنتاج حتى توفر منتجات بأسعار منافسة في السوق.

ويتبين من الجدول (4-34) بأن كافة المشاركين أيدوا الاهتمام بتكاليف الإنتاج لأغراض التسعير، لوجود أثر كبير على التسعير.

السؤال الثاني: هل هناك تعديل مستمر على تصاميم المنتجات؟ وما هو أثر تكاليف تصميم المنتجات على أسعارها؟

الهدف: معرفة مدى اهتمام الشركات بتصميم المنتجات، وهل المنتجات منتجات نمطية أم أنها تحتاج إلى تعديل التصميم بشكل مستمر، وتكون بذلك بحاجة إلى نفقات مستمرة تؤثر على أسعار المنتجات لجعلها أكثر منافسة.

يبين الجدول (4-34) بأن اثني عشر مشاركاً أيدوا أن هناك تعديلاً مستمراً على تصاميم المنتجات، ومن الأسباب التي جعلتهم يؤيدون التعديل المستمر للمنتجات؛ لأن الإنتاج في شركات الصناعات الهندسية غير نمطي، لوجود تعديل على موديلات ونماذج المنتجات حتى تتمكن الشركات من خلق أسواق جديدة أمام منتجاتها، وتوفر متطلبات العملاء المختلفة، وتعد تكاليف نشاط التصميم جزءاً من تكلفة المنتج، ولا يوجد قسم أو جهة مختصة بشكل مباشر عن هذا النشاط في غالبية الشركات.

ونجد إجابات المشاركين لا تتنافى مع نتائج الاستبانة، وكذلك توجد نفقات على تصميم المنتجات دون وجود فصل بين أعمال التصميم والأعمال الأخرى التي يقوم بها المهندسون، وكذلك لا يوجد اهتمام بتصاميم المنتجات بالمستوى المطلوب الذي يجب أن تكون عليه منتجات شركات الصناعات الهندسية مقارنة مع النفقات، فلا بد من رفع مستوى أداء التصميم مقارنة مع نفقات التصميم، بالرغم من محدوديتها.

السؤال الثالث: ما هي أهمية تكاليف الإمداد الداخلي (مناولة المواد، شحن المواد، تخزين المواد) على تكاليف المنتجات وأسعارها؟ هل يمكن تخفيضها؟

الهدف: معرفة مدى تأثير تكاليف نشاط الإمداد الداخلي كجزء من تكاليف المنتج على أسعار المنتجات، وهل تشكل هذه التكاليف جزءاً مهماً يمكن أن يؤثر على قبول العميل للمنتج؟

ويبين الجدول (4-34) بأن ثمانية مشاركين أيّدوا وجود تأثير لتكاليف نشاط الإمداد الداخلي على تكاليف المنتجات بنسبة (5% - 10%)، و عدّ ستة مشاركين أن تأثير تكاليف الإمداد الداخلي لا تشكل نسبة ذات أهمية من تكاليف الإنتاج، عدّها أقل من 5% من تكاليف الإنتاج، كما أيّدوا جميعاً أن هذه التكاليف لا تفصل عن تكاليف²⁰⁷، وتعدّ جزءاً منها دون ربطها بنشاط محدد (نشاط الإمداد الداخلي).

ونجد أن هناك أثراً لتكلفة نشاط الإمداد الداخلي على تكاليف الإنتاج، ويمكن إدارتها من أجل تخفيضها.

السؤال الرابع: هل يجب إدارة العمليات الإنتاجية بشكل معين لتساهم في تخفيض تكاليف المنتجات لأغراض التسعير؟

الهدف: التوصل إلى قناعة أن هناك طرقاً وأساليب عديدة يمكن للشركات أن تتبعها، وتستطيع من خلالها تخفيض تكاليف العمليات الإنتاجية، والتوفير في مكونات المنتج، إما من خلال تعديل العمليات الإنتاجية، أو تعديل المنتجات. يبيّن الجدول (4-34) أن جميع المشاركين أيّدوا إدارة العمليات الإنتاجية بشكل معين لأغراض تخفيض تكاليف العمليات الإنتاجية، ولكنهم اختلفوا في الطريقة التي تؤدي إلى ذلك الغرض، وقد ركز أربعة مشاركين منهم على استغلال الطاقة الإنتاجية وتشغيل المعدات والآلات بكامل طاقتها الإنتاجية، وهناك مشاركان اعتبروا الإدارة الناجحة يمكن أن تتبنّى سياسات تخفيض التكاليف وتستطيع التوصل إلى نتيجة جيدة، على الرغم من أن عملية تخفيض التكاليف بعد فترة من التشغيل تعدّ صعبة الإنجاز، والرأي الثالث، ويمثله ثمانية مشاركين أيّدوا أن مراجعة عمليات تصميم العمليات التصنيعية، والتركيز على فريق المهندسين لها يحقق نتيجة لا بأس فيها، وبخاصة معرفة مناطق الاختناق في خطوط الإنتاج ومعالجتها.

السؤال الخامس: هل هناك أثر لتكاليف الإمداد الخارجي (شحن وتخزين المنتجات، تقارير العملاء، معلومات العمليات) على تكاليف المنتجات؟ وهل يمكن الاستغناء عن بعض هذه التكاليف؟

الهدف: معرفة كيفية إدارة شركات الصناعات الهندسية لنشاط الإمداد الخارجي، ومدى تأثير تكاليف ذلك النشاط على أسعار المنتجات، وإمكانية التعديل عليها؟

ويبين الجدول (4-34) بأن سبعة مشاركين عدّوا تكاليف نشاط الإمداد الخارجي ذات أهمية، ويجب الاهتمام بها لتأثيرها على تكاليف المنتج، في حين أن باقي المشاركين عدّوا تأثيرها قليلاً مع تركيز أحدهم على الإفادة من المعلومات الواردة من العملاء.

السؤال السادس: هل هناك أثر لتكاليف البيع والتسويق على أسعار المنتجات؟ وما هو مدى اهتمام إدارة الشركة بهذه التكاليف؟

الهدف: التعرف على مدى أهمية تكاليف نشاط البيع والتسويق على أسعار المنتجات، ومدى أهميتها، وهل تشكل جزءاً مهماً؟، أم أنها تشكل جزءاً بسيطاً لا يؤثر على اتخاذ قرارات التسعير؟

إن جميع المشاركين أكدوا على أهمية تأثير نفقات البيع والتسويق على تكاليف المنتجات وأسعارها، وعدوها ضرورية ويجب الاهتمام بها، وعدم تجاهلها، ومحاولة فتح قنوات جديدة قد تؤدي إلى زيادة الحصة السوقية.

السؤال السابع: هل هناك أثر لتكاليف الخدمة ما بعد البيع على أسعار المنتجات؟ وهل تحمل الشركة هذه التكاليف على المنتجات؟

الهدف: معرفة حاجة المنتجات إلى خدمة ما بعد البيع، لأن بعض المنتجات تحتاج إلى الخدمة ما بعد البيع بصورة أكبر من البعض الآخر، وكذلك معرفة أهمية هذا النشاط وتكاليفه على أسعار المنتجات.

يبين الجدول (4-34) بأن ثمانية مشاركين أيدوا وجود أثر لتكاليف نشاط خدمة ما بعد البيع على تكاليف المنتجات، وسبب ذلك يعود إلى تكاليف جهاز الصيانة خلال فترة التركيب والكفالة، وإجراء الفحص المجاني، وستة مشاركين عدوا أن تكاليف نشاط الخدمة ما بعد البيع تستوفي من العميل عند إجراء الصيانة.

السؤال الثامن: هل هناك أثر لتكاليف البنية التحتية (المحاسبة والمالية، الإدارة العامة، القضايا القانونية وحل النزاعات) على تكاليف المنتجات؟ وما هو مدى هذا التأثير؟

الهدف: معرفة انعكاس تكاليف نشاط البنية التحتية على تكاليف المنتج، ومدى تأثير ذلك على أسعار المنتجات ودورها في إدارة الأنشطة المختلفة، وبخاصة أن تكاليف هذا النشاط تعدّ تكاليف غير مباشرة.

ويبين الجدول (4-34) بأن تسعة مشاركين أيدوا وجود تأثير لتكاليف نشاط البنية الأساسية على تكاليف المنتجات، أما المشاركون الخمسة الباقين فعدّوها ذات تأثير طفيف - أقل من 5% - من تكاليف المنتجات.

السؤال التاسع: هل هناك أثر لتكاليف الموارد البشرية (التعويضات، الخدمات الصحية والتعليمية، التوظيف والتدريب) على تكاليف المنتجات؟ ما هو طبيعة هذا الأثر؟

الهدف: معرفة مدى تأثير تكاليف المنتجات في نفقات نشاط الموارد البشرية، وإمكانية التأثير عليها إما لتحسين الأداء أو تخفيضها دون التأثير على مستوى الأداء.

يبين الجدول (4-34) بأن جميع المشاركين أيدوا وجود أثر لتكاليف نشاط الموارد البشرية مع وجود تفاوت في الإجابات، وأن تسعة مشاركين عدوا هذه التكاليف ذات أهمية على أداء العاملين وارتباطهم بالشركة، وثلاثة مشاركين أكدوا وجود أعداد من الموظفين ذوي كفاءة أقل مما يجب هو زيادة عن الحاجة أقل مما يجب، ومشاركين طالبا إدارات الشركات الاهتمام أكثر بالعاملين.

السؤال العاشر: هل هناك أثر لتكاليف التطور التقني (اتفاقيات البحث، تقييم وتصريح البحث، برمجيات الزبائن) على تكاليف المنتجات؟ وما هو طبيعة هذا الأثر؟

الهدف: معرفة مدى حاجة الشركات إلى التقنيات المتطورة وإدخالها على الصناعات الهندسية، ومدى إسهام تكاليف هذا النشاط في تحسين المنتجات.

ويبين الجدول (4-34) بأن جميع المشاركين أيدوا وجود أثر لتكاليف نشاط التطور التقني، فثمانية مشاركين منهم عدوا هذه التكاليف ذات أثر إيجابي، وتؤدي إلى تحسين المنتجات وتخفيض تكاليفها. وتساعد على انتشارها في الأسواق إذا استثمرت بشكل صحيح ومناسب، وستة مشاركين عدوا باهظة ومكلفة وتحمل الشركة مبالغ كبيرة وتؤدي إلى رفع أسعار المنتجات.

السؤال الحادي عشر: هل هناك أثر لتكاليف إدارة المشتريات على تكاليف المنتجات؟ وما هو طبيعة هذا الأثر؟

الهدف: التأكد من أن إدارة المشتريات تتم بطرق حديثة وبإدارة جيدة تؤدي إلى الحصول على أفضل النوعيات وأقل الأسعار.

يبين الجدول (4-34) بأن خمسة مشاركين أيدوا وجود أثر لتكاليف نشاط إدارة المشتريات، كما أكدوا إمكانية الحصول على أسعار أفضل وجودة أعلى، وتسعة مشاركين عدوا أن إدارة المشتريات تسير بشكل جيد، ومناسب، والأخطاء التي يمكن أن تحدث غير متعمدة.

السؤال الثاني عشر: هل تؤيد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لأغراض التسعير؟ ولماذا؟

الهدف: معرفة مدى قدرة شركات الصناعات الهندسية على تطبيق التكلفة المستهدفة لأغراض التسعير، وكيفية تطبيق ذلك؟

يبين الجدول (4-34) أن أربعة مشاركين أيدوا تطبيق التكلفة المستهدفة، ولكن يلمس من إجاباتهم بأن تطبيق التكلفة المستهدفة لم يتزامن مع بداية تأسيس الشركات مما يعني أن التطبيق جاء بعد تصميم المنتجات والعمليات الإنتاجية، وعشرة مشاركين اختلفت إجاباتهم بين من رأى أن تطبيق التكلفة المستهدفة يؤثر تأثيراً عكسياً على المنتجات وتكاليفها، والبعض الآخر تحدث عن موضوع لا علاقة له بالتكلفة المستهدفة.

نتائج إجابات المقابلة الشخصية

الرقم	نص السؤال	الإجابات بنعم	الإجابات بالنفي
1	هل تؤيد أن يكون هناك اهتمام بتكاليف المنتجات لأغراض التسعير؟ ولماذا؟	14	—
2	هل هناك تعديل مستمر على تصاميم المنتجات؟ وما هو أثر تكاليف التصميم على الأسعار؟	12	2
3	ما هي أهمية تكاليف الإمداد الداخلي (مناولة المواد، شحن المواد، تخزين المواد) على تكاليف المنتجات وأسعارها؟ هل يمكن تخفيضها؟	8	6
4	هل يجب إدارة العمليات الإنتاجية بشكل معين لتساهم في تخفيض تكاليف المنتجات لأغراض التسعير؟	14	—
5	هل هناك أثر لتكاليف الإمداد الخارجي (شحن وتخزين المنتجات، تقارير العملاء، معلومات العمليات) على تكاليف المنتجات؟ وهل يمكن الاستغناء عن بعض هذه التكاليف؟	7	7
6	هل هناك أثر لتكاليف التسويق والبيع على أسعار المنتجات؟ وما هو مدى اهتمام الشركة بهذه التكاليف؟	14	—
7	هل هناك أثر لتكاليف الخدمة ما بعد البيع على أسعار المنتجات؟ وهل تحمل الشركة هذه التكاليف على المنتجات؟	8	6
8	ما هو أثر تكاليف البنية الأساسية (المحاسبة والمالية، الإدارة العامة، القضايا القانونية وحل النزاعات) على تكاليف المنتجات؟ وما هو مدى هذا التأثير؟	9	5
9	هل هناك أثر لتكاليف الموارد البشرية (التعويضات، الخدمات الصحية والتعليمية، التوظيف والتدريب) على تكاليف المنتجات؟ ما هو طبيعة هذا الأثر؟	14	—
10	هل هناك أثر لتكاليف التطور التقني (اتفاقيات البحث، تقييم وتصريح البحث، برمجيات الزبائن) على تكاليف المنتجات؟ وما هو طبيعة هذا الأثر؟	14	—
11	هل هناك أثر لتكاليف إدارة المشتريات على تكاليف المنتجات؟ وما هو طبيعة هذا الأثر؟	5	9
12	هل تؤيد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لأغراض التسعير؟ ولماذا؟	4	10

ب- نتائج المقابلة الشخصية المتعلقة بالعلاقة بين تطبيق التكلفة المستهدفة والقدرة على التنبؤ بنسب الفشل المالي:

تستخدم القوائم المالية بشكل واسع من قبل المحللين الماليين، وتعتمد على مخرجات نظام المحاسبة المالية، ودقة هذه الأداة مربوطة بدقة البيانات المنشورة في القوائم المالية التي تُعدّ من مسؤولية الإدارة. وتعد الوثائق التاريخية (القوائم المالية) الأداة الثالثة من أدوات المستخدمة في هذه الدراسة، وقد استخدمت من قبل الباحث في الإجابة عن السؤال الرئيس الثالث وهو " هل توجد علاقة بين التكلفة المستهدفة والقدرة على التنبؤ بنسب الفشل المالي لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية ".

وركز الباحث في التحليل على تقييم قدرة الشركات على الاستمرارية (الفشل المالي) لفترة خمس سنوات متتالية (2005 - 2009) وحاول إثبات أو نفي وجود علاقة بين التكلفة المستهدفة والقدرة على التنبؤ بنسب الفشل المالي لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

أ- نتائج تحليل نسب الفشل المالي:

فقد تم تقسيم الشركات إلى ثلاث فئات حسب نموذج (Altman) الذي أطلق عليه (Z score) للإجابة عن الفرضية الثالثة، وهذه الفئات هي:

الفئة الأولى: (الشركات الناجحة) وتكون قيمة (Z) = 2.99 أو أكثر

الفئة الثانية: (الشركات المشكوك في قدرتها على الاستمرارية)، وتكون فيها قيمة (Z) = أقل من 2.99 وأكبر من 1.81

الفئة الثالثة: (الشركات التي يصعب التنبؤ بقدرتها على الاستمرارية)، وتكون قيمة (Z) = أقل من 1.81

ويتبين من الجدول (4-35) أن جميع شركات عينة الدراسة تقع ضمن الفئة الثالثة، وقد تراوحت قيمة Z من - 0.005 إلى 0.263، وبما أن هذه النسبة متدنية بدرجة كبير بالمقارنة مع قيمة Z للشركات الناجحة (2.99)، لذا فإن هذه الشركات لا يمكن التنبؤ بمدى قدرتها على الاستمرارية، وقد تواجه التصفيه خلال وقت قصير.

الجدول (4-35)

نسب الفشل المالي وفقاً لمقياس Altman لشركات عينة الدراسة من عام 2005- 2009

الشركة	2005	2006	2007	2008	2009
الصناعات الهندسية العربية	0.010 -	0.008 -	0.004	0.010 -	0.005 -
الوطنية للصناعات الهندسية	0.022	0.121	0.011	0.023	0.013
العربية للصناعات الكهربائية	0.042	0.043	0.035	0.263	0.263

0.015	0.013	0.014	0.011	0.008	رم (علاء الدين) للصناعات الهندسية
0.003	0.039	0.018	0.165	0.024	مجمع الشرق الأوسط للصناعات الهندسية
0.057	0.034	0.128	0.027	0.038	الجنوب لصناعة الفلاتر

وقد استخدمت المقابلة الشخصية لجمع معلومات تحدد العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتحسين نسب الفشل المالي لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية، وقد تم إعداد مجموعة من الأسئلة لتمكين الباحث من إجراء المقابلة مع أشخاص ذوي خبرة في المالية والإنتاج والمبيعات وخدمة ما بعد البيع.

السؤال الأول: هل توجد لدى الشركة قدرة على إنتاج منتجات تتوافق مع قدرة العميل على دفع ثمنها (سعر تنافسي) وتوفر له مزايا معقولة؟

الهدف: التعرف على مدى قدرة شركات الصناعات الهندسية على تطبيق التكلفة المستهدفة بطريقة غير مباشرة، والحصول على بعض المعلومات عن العقبات التي تقف في طريق هذه الشركات، وقد تحول بينها وبين تطبيق التكلفة المستهدفة.

تبيّن من خلال تحليل الإجابات في الجدول (36-4) أن ستة من المشاركين، قد أجابوا بوجود قدرة لدى الشركات على توفير منتجات بأسعار تنافسية ومزايا معقولة، وأفاد ثمانية من المشاركين بعدم وجود قدرة لدى الشركات على إنتاج منتجات بأسعار تنافسية ومزايا معقولة.

السؤال الثاني: هل تتوقع زيادة الأرباح السنوية للشركة إذا استطاعت توفير منتجات مناسبة للعملاء بأسعار تنافسية ومزايا مقبولة؟

الهدف: التعرف على أثر تطبيق التكلفة المستهدفة على الأرباح، وإذا توفر هذا الأثر سوف يؤدي إلى تحسين نسب الفشل المالي حسب نموذج Altman فيما يخص النسبة المتعلقة بقسمت الأرباح المحتجزة على إجمالي الأصول، وكذلك النسبة المتعلقة بالأرباح قبل الضرائب والفوائد على إجمالي الأصول.

تبيّن من خلال تحليل الإجابات في الجدول (36-4) أن سبعة من المشاركين، قد أجابوا بتوقعهم زيادة الأرباح إذا استطاعت الشركة تقديم منتجات بأسعار تنافسية ومزايا مقبولة، وسبعة من المشاركين أجابوا بتوقعهم عدم زيادة أرباح الشركة نتيجة تقديم منتجات بأسعار تنافسية ومزايا مقبولة.

السؤال الثالث: هل تتوقع زيادة القيمة السوقية للسهم، إذا استطاعت الشركة توفير منتجات مناسبة للعملاء من حيث أسعارها التنافسية ومزاياها المطلوبة؟

الهدف: التعرف على أثر تطبيق التكلفة المستهدفة على القيمة السوقية للسهم، إذا توافر هذا الأثر سوف يؤدي إلى تحسين نسب الفشل المالي حسب نموذج Altman فيما يخص النسبة المتعلقة بقسمة القيمة السوقية لحقوق الملكية على القيمة الدفترية لإجمالي الخصوم.

تبيّن من خلال تحليل الإجابات في الجدول (4-36) أن سبعة من المشاركين، قد أجابوا بتوقعهم زيادة القيمة السوقية للسهم إذا استطاعت الشركة تقديم منتجات بأسعار تنافسية وحسب المزايا المطلوبة، وسبعة من المشاركين أجابوا بتوقعهم عدم زيادة القيمة السوقية للسهم إذا استطاعت الشركة تقديم منتجات بأسعار تنافسية وحسب المزايا المطلوبة.

السؤال الرابع: هل تتوقع زيادة المبيعات السنوية للشركة إذا استطاعت توفير منتجات مناسبة للعملاء من حيث أسعارها التنافسية ومزاياها المرغوبة؟

الهدف: التعرف على أثر تطبيق التكلفة المستهدفة على زيادة المبيعات السنوية، وإذا توافر هذا الأثر سوف يؤدي إلى تحسن أداء نسب الفشل المالي حسب نموذج (Altman) فيما يخص النسبة المتعلقة بقسمة المبيعات على إجمالي الأصول.

تبيّن من خلال تحليل الإجابات في الجدول (4-36) أن عشرة من المشاركين أجابوا بتوقعهم زيادة المبيعات إذا استطاعت الشركة تقديم منتجات بأسعار تنافسية ومزايا مرغوبة لدى العملاء، وأربعة من المشاركين أجابوا بتوقعهم عدم زيادة المبيعات إذا استطاعت الشركة تقديم منتجات بأسعار تنافسية ومزايا مرغوبة لدى العملاء.

السؤال الخامس: هل تتوقع بأن الشركة سوف لا تحتاج إلى زيادة التمويل حتى تستطيع توفير منتجات مناسبة للعملاء من حيث أسعارها التنافسية ومزاياها المطلوبة؟

الهدف: التعرف على أثر تطبيق التكلفة المستهدفة ومدى حاجة شركات الصناعات الهندسية لزيادة التمويل حتى تستطيع تطبيق التكلفة المستهدفة، وإذا لم توفر هذا الأثر سوف يؤدي إلى تحسين نسب الفشل المالي حسب نموذج (Altman) فيما يخص جميع النسب؛ لأن زيادة التمويل تعني زيادة إجمالي الأصول، ويمكن أن تؤثر على زيادة إجمالي الخصوم، والبسط في جميع النسب إما إجمالي الأصول وإما إجمالي الخصوم.

يتبين من خلال تحليل الإجابات في الجدول (4-36) أن خمسة من المشاركين توقعوا عدم وجود حاجة لزيادة التمويل لتقديم منتجات بأسعار تنافسية وحسب المزايا المطلوبة، وتسعة من المشاركين توقعوا وجود حاجة لزيادة التمويل لتقديم منتجات بأسعار تنافسية وحسب المزايا المطلوبة.

جدول (4-36)

نتائج الإجابات المتعلقة بالعلاقة بين تطبيق التكلفة المستهدفة والقدرة على التنبؤ بنسب التنبؤ بالفشل المالي

الرقم	نص السؤال	الإجابات الإيجابية		الإجابات السلبية	
		عدد	نسبة	عدد	نسبة
1	هل يوجد لدى الشركة قدرة على إنتاج منتجات تتوافق مع قدرة العميل على دفع ثمنها (سعر تنافسي) وتوفر له مزايا معقولة؟	6	%42.8	8	%57.2
2	هل تتوقع زيادة الأرباح السنوية إذا استطاعت الشركة توفير منتجات مناسبة للعملاء بأسعار تنافسية ومزايا مقبولة؟	7	%50	7	%50
3	هل تتوقع زيادة القيمة السوقية للسهم إذا استطاعت الشركة توفير منتجات مناسبة للعملاء من حيث أسعارها التنافسية ومزاياها المطلوبة؟	7	%50	7	%50
4	هل تتوقع زيادة المبيعات السنوية للشركة إذا استطاعت توفير منتجات مناسبة للعملاء من حيث أسعارها التنافسية ومزاياها المرغوبة؟	10	%71.4	4	%28.6
5	هل تتوقع بأن الشركة لن تحتاج إلى زيادة التمويل إذا قررت توفير منتجات مناسبة للعملاء من حيث أسعارها التنافسية ومزاياها المطلوبة؟	5	%35.7	9	%64.3

وبتحليل إجابات المشاركين يتضح وجود علاقة متوسطة بين تطبيق التكلفة المستهدفة والقدرة على التنبؤ بنسب الفشل المالي لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة، وسبب عدم قوة هذه العلاقة مردها إلى وجود تصاميم هندسية للمنتجات والعمليات الإنتاجية، مما تشكل تكاليف غارقة يصعب تجنبها في كثير من الحالات، وهذه العلاقة تزداد قوة إذا طبقت التكلفة المستهدفة في المراحل الأولى من تأسيس الشركات.

الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

بناءً على نتائج الدراسة التي تستهدف دراسة أثر التكلفة المستهدفة على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية، خصص هذا الفصل لمناقشة نتائج الدراسة التي توصل إليها الباحث باستخدام الأدوات الثلاث (الاستبانة، المقابلة الشخصية، الوثائق العلمية والمهنية) لجمع البيانات، وتقديم بعض التوصيات المتعلقة بموضوع الدراسة.

أ- مناقشة النتائج

تُعدُّ الميزة التنافسية للشركات من أهم الأمور التي تحقق لها الاستمرارية وزيادة الأرباح السنوية، ويمكن تحقيق ذلك نتيجة زيادة الحصة السوقية أو المحافظة على العملاء الحاليين والإبقاء عليهم باستخدام التكلفة المستهدفة كإحدى طرق استراتيجية إدارة التكلفة، لرفع مستوى جودة المنتجات وتخفيض أسعارها بالمقارنة مع المنافسين، وكانت هذه الدراسة التي توصلت إلى وجود علاقة بين تكلفة أنشطة سلسلة القيمة (التكلفة المستهدفة) وتحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية، وفيما يلي مناقشة النتائج مقسمة حسب الأنشطة والفرضيات.

أولاً: مناقشة النتائج المتعلقة بالأنشطة الرئيسة

عند مناقشة النتائج المتعلقة بالأنشطة الرئيسة لسلسلة القيمة نجد أن هناك علاقة تربط بين تكلفة الأنشطة الرئيسة وتحقيق الميزة التنافسية، حيث تمتاز هذه العلاقة بأنها علاقة عكسية، بمعنى أن الميزة التنافسية تزداد لدى الشركة عند انخفاض تكاليف الأنشطة الرئيسة، إذا أنجزت الأنشطة بنفس أداء المنافسين، ومن جهة أخرى تنخفض الميزة التنافسية عندما تزداد تكلفة الأنشطة الرئيسة، على فرض أن أداء الأنشطة مشابه لأداء المنافسين. وهناك اهتمام من قبل شركات الصناعات الهندسية لأغراض التسعير، كما أن التكاليف المباشرة تشكل أهمية أكبر من التكاليف غير المباشرة حيث كان تأثير تكاليف الأنشطة الرئيسة على تحقيق الميزة التنافسية في شركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية على النحو التالي:

1- مناقشة النتائج المتعلقة بنشاط التصميم

أظهرت نتائج الدراسة أن لتكلفة نشاط التصميم تأثيراً على تحقيق الميزة التنافسية، وأهم تكلفة نشاط فرعي لها تأثير على تحقيق الميزة التنافسية، كانت تكلفة نشاط هندسة تصميم المنتج ويتضح من ذلك أن تكلفة نشاط هندسة تصميم المنتج سوف يترتب عليها العديد من الأنشطة الأخرى التي تتأثر بها مثل تكلفة نشاط العمليات الإنتاجية.

وتعدّ تكلفة نشاط تصميم المنتج تكلفة النشاط الخامس حسب تأثيرها على تحقيق الميزة التنافسية وبلغت درجة تأثير تكلفة نشاط التصميم على تحقيق الميزة التنافسية (-0.119) كما يظهر من الجدول (2-4) ويستدلّ من ذلك على أن تخفيض تكلفة نشاط التصميم بمقدار وحدة واحدة سوف يؤدي إلى زيادة الميزة التنافسية بمقدار 0.119 وحدة والعكس صحيح.

وهناك حاجة إلى تعديل تصميم المنتجات بشكل مستمر؛ لأن منتجات شركات الصناعات الهندسية تحتاج إلى تطوير وتعديل موديلاتها بشكل مستمر لإيجاد أسواق جديدة وجذب عملاء جدد والمحافظة على العملاء السابقين، وذلك يعود إلى رغبات العملاء المتجددة حسب التغيرات التي تطرأ على حاجاتهم لنماذج من التصميم المستحدثة.

2- مناقشة النتائج المتعلقة بنشاط الإمداد الداخلي

أظهرت النتائج أن هناك تأثيراً لتكلفة نشاط الإمداد الداخلي على تحقيق الميزة التنافسية، حيث كانت ذات أهمية، وأكثر تكلفة نشاط كانت لها تأثير هي تكلفة نشاط المناولة، لذلك من المتوقع أن التركيز على تكلفة نشاط المناولة وضبط الوقت والتدريب سوف يحقق نتائج جيدة.

وتكلفة نشاط الإمداد الداخلي، وهي تكلفة النشاط التي تلي تكلفة نشاط العمليات الإنتاجية في تأثيره على تحقيق الميزة التنافسية، أي تكلفة النشاط الثاني في تأثيرها، وقد بلغت درجة تأثير تكلفة نشاط الإمداد الداخلي على تحقيق الميزة التنافسية (-0.218) كما يظهر من الجدول (2-4) مما يستدل على أن تخفيض تكاليف نشاط الإمداد الداخلي بمقدار وحدة واحدة سوف يؤدي إلى زيادة الميزة التنافسية بمقدار 0.218 وحدة والعكس صحيح.

وتمثل تكاليف الإمداد الداخلي نسبة من 5% - 10% من تكاليف الإنتاج في شركات الصناعات الهندسية وهي نسبة ذات أهمية مادية ويجب التركيز عليها وكذلك لا يوجد فصل لها عن تكاليف الإنتاج ولا يعدّ نشاط الإمداد الداخلي نشاطاً منفصلاً عن نشاط الإنتاج.

3- مناقشة النتائج المتعلقة بنشاط العمليات الإنتاجية

أظهرت النتائج أن تكلفة نشاط العمليات الإنتاجية لها تأثير مهم على تحقيق الميزة التنافسية، وقد يعود ذلك إلى أهمية وكبر تكاليف العمليات الإنتاجية، وأهم تكلفة نشاط فرعي من تكاليف أنشطة العمليات الإنتاجية، كانت تكلفة نشاط الإنتاج الفعلي.

وتُعدّ تكلفة نشاط العمليات الإنتاجية من أكثر الأنشطة الرئيسة تأثيراً على تحقيق الميزة التنافسية، وقد بلغت درجة تأثير تكلفة نشاط العمليات الإنتاجية على تحقيق الميزة التنافسية (-0.289) كما يظهر من الجدول (2-4)، وهي تكلفة النشاط الأول في تأثيرها على تحقيق الميزة التنافسية، ويستدلّ على أن تخفيض تكاليف الإنتاج بمقدار وحدة واحدة سوف يؤدي إلى زيادة الميزة التنافسية بمقدار 0.289 وحدة والعكس صحيح.

وتجب إدارة العمليات الإنتاجية في الشركات الصناعية الهندسية بشكل يحقق تخفيضها، ويمكن أن يتم ذلك عن طريق استغلال الطاقة أو اهتمام الإدارة بسياسات معينة لخفض التكلفة أو مراجعة عمليات تصميم المنتج والعمليات الإنتاجية ومعالجة الاختناقات في العملية الإنتاجية من أجل خفض التكلفة.

4- مناقشة النتائج المتعلقة بنشاط الإمداد الخارجي

أظهرت النتائج أن تكلفة نشاط الإمداد الخارجي لها تأثير على تحقيق الميزة التنافسية، وأهم تكلفة نشاط فرعي، كانت تكلفة نشاط معلومات العمليات، لذلك هناك أهمية لهذا النشاط، وقد تعتمد تكلفة الأنشطة الفرعية لنشاط الإمداد الخارجي على تكلفة هذا النشاط، وما يوفره من معلومات دقيقة.

وتكلفة نشاط الإمداد الخارجي من أقل تكاليف الأنشطة تأثيراً على تحقيق الميزة التنافسية من بين الأنشطة الرئيسة، وبلغت درجة تأثير تكلفة نشاط الإمداد الخارجي على تحقيق الميزة التنافسية. (- 0.117) كما يظهر من الجدول (2-4)، ويستدلّ من ذلك على أن تخفيض تكلفة نشاط الإمداد الخارجي بمقدار وحدة واحدة سوف يؤدي إلى زيادة الميزة التنافسية بمقدار 0.117 وحدة، والعكس صحيح.

لا تشكل تكلفة نشاط الإمداد الخارجي نسبة كبيرة مقارنةً مع تكاليف الإنتاج ويجب التركيز على المعلومات الواردة من العملاء لتحسين الأداء.

5- مناقشة النتائج المتعلقة بنشاط البيع والتسويق

أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر لتكلفة نشاط البيع والتسويق، وكان أهم تكلفة نشاط فرعي من تكاليف أنشطة البيع والتسويق هي تكلفة نشاط المبيعات، لذلك التركيز على إيصال مزايا المنتج إلى العملاء تعدّ عملية مهمة وذات تأثير جيد على تحقيق الميزة التنافسية.

وأما تكلفة نشاط البيع والتسويق، فهي تكلفة النشاط الثالث في تأثيره على تحقيق الميزة التنافسية، وقد بلغت درجة تأثير تكلفة نشاط البيع والتسويق على تحقيق الميزة التنافسية (-0.159) كما يظهر من الجدول (2-4) ويستدلّ على ذلك أن تخفيض تكلفة نشاط التسويق والبيع بمقدار وحدة واحدة سوف يؤدي إلى زيادة الميزة التنافسية بمقدار 0.159 وحدة والعكس صحيح.

يمكن من خلال التركيز على فعالية تكلفة نشاط البيع والتسويق وفتح قنوات توزيع جديدة أن يؤدي ذلك إلى تحسين إنجاز النشاط وتحقيق نتائج جيدة.

6- مناقشة النتائج المتعلقة بنشاط الخدمة ما بعد البيع

أظهرت نتائج الدراسة وجود تأثير لتكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع، وأهم تكلفة نشاط فرعي لنشاط البيع والتسويق كانت تكلفة نشاط الفحص الفني، ويعدّ التركيز على هذا النشاط من الأمور المرتبطة بالرقابة على الإنتاج، وتوفير منتج خالٍ من العيوب أو الخلل، تجعل العملاء يثقون بالمنتجات التي تنتجها الشركة.

وأما تكلفة نشاط خدمة ما بعد البيع فهي تكلفة النشاط الرابع في تأثيره على تحقيق الميزة التنافسية وبلغت درجة تأثير تكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع على تحقيق الميزة التنافسية (-0.154) كما يظهر من جدول (2-4) ويستدل من ذلك على أن تخفيض تكلفة نشاط الخدمة ما بعد البيع بمقدار وحدة واحدة سوف يؤدي 223 الميزة التنافسية بمقدار 0.154 وحدة والعكس صحيح.

تتحمل شركات الصناعات الهندسية تكاليف الخدمة ما بعد البيع خلال فترة الكفالة أو التركيب ويجب عدّ هذه التكاليف جزءاً من تكاليف المنتجات في حين إن تكاليف الصيانة بعد انتهاء الكفالة يتحملها العميل.

ثانياً: مناقشة النتائج المتعلقة بالأنشطة المساندة

تعدّ الأنشطة المساندة القسم الثاني من أنشطة سلسلة القيمة، والتي توفر دعم ومساندة الأنشطة الرئيسية حتى تستطيع القيام بمهامها بالشكل الصحيح، وعند مناقشة النتائج المتعلقة بتأثير تكلفة الأنشطة المساندة على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية،

وجد أن هناك علاقة تربط بينهما، وهذه العلاقة تتصف بأنها علاقة عكسية، فأبى تخفيض على تكلفة الأنشطة المساندة سوف يؤدي إلى زيادة في تحقيق الميزة التنافسية.

ويمكن وصف تكاليف الأنشطة غير المساندة بأنها تكاليف غير مباشرة ويجب إيجاد طريقة لتحميلها إلى المنتجات بشكل دقيق عن طريق استخدام معدلات تحميل تربط بين السبب والنتيجة، كما هو الحال في نظام التكاليف المبنية على الأنشطة، وكان تأثير تكاليف الأنشطة المساندة على تحقيق الميزة التنافسية على النحو التالي:

1- مناقشة النتائج المتعلقة بنشاط البنية الأساسية

أظهرت نتائج الدراسة وجود تأثير على تحقيق الميزة التنافسية، وأهم تكلفة نشاط فرعي من أنشطة البنية الأساسية، كانت تكلفة نشاط الخدمات المالية والمحاسبية، ويعدّ هذا النشاط من مسؤولية الإدارة العامة، وهذا النشاط من الأنشطة التي توفر حاجة الشركة من التمويل، لذلك يعدّ مرتبطاً بالإدارة العامة ومن مسؤولياتها، ومن المهم التركيز على هذا النشاط من قبل الإدارة؛ لأن شركات الصناعات الهندسية تحتاج تمويلًا مختلفًا عن باقي الشركات.

وأما بخصوص تكلفة النشاط الثاني في التأثير على تحقيق الميزة التنافسية من بين تكلفة الأنشطة المساندة، هي تكلفة نشاط البنية الأساسية، وبلغت درجة تأثير تكلفة نشاط البنية الأساسية على تحقيق الميزة التنافسية 0.266 كما يظهر من الجدول (4-21) ويستدل من ذلك على أن تخفيض تكلفة نشاط البنية الأساسية بمقدار وحدة واحدة سوف يؤدي إلى زيادة الميزة التنافسية بمقدار 0.266 وحدة، والعكس صحيح.

وتعدّ تكلفة نشاط البنية الأساسية (الإدارة العليا والإدارة المالية والمحاسبة والاستشارات القانونية وحل النزاعات) من التكاليف التي تشكل جزءاً مهماً من تكاليف الإنتاج ولها تأثير على تسعير المنتجات على الرغم من أن البعض يعدّها قليلة الأهمية.

2- مناقشة النتائج المتعلقة بنشاط الموارد البشرية

أظهرت نتائج الدراسة وجود تأثير لتكلفة نشاط الموارد البشرية على تحقيق الميزة التنافسية، وأهم تكلفة نشاط فرعي من تكاليف أنشطة الموارد البشرية، كانت تكلفة نشاط الخدمات المقدمة للعاملين، وأهمية هذا النشاط تؤدي إلى زيادة الولاء والانتماء إلى الشركة.

وتكلفة نشاط الموارد البشرية تعدّ تكلفة النشاط الثالث في تأثيره على تحقيق الميزة التنافسية من بين تكلفة الأنشطة المساندة، وبلغت درجة تأثير تكلفة نشاط الموارد البشرية على تحقيق الميزة التنافسية 0.186

كما يظهر من الجدول (21-4) ويستدل من ذلك على أن تخفيض تكلفة نشاط الموارد البشرية بوحدة واحدة سيؤدي إلى زيادة الميزة التنافسية بمقدار 0.186 وحدة، والعكس صحيح.

وتعد تكلفة نشاط الموارد البشرية ذات أهمية ولها تأثير على تحسين أداء العاملين وتنمية شعور الانتماء إلى الشركة، وكذلك هناك نفقات تتحملها الشركة بسبب زيادة عدد العاملين عن الحاجة أو عدم الكفاءة في إنجاز العمل.

3- مناقشة النتائج المتعلقة بنشاط التطور التقني

أظهرت نتائج الدراسة وجود تأثير لتكلفة نشاط التطوير التقني، وأهم تكلفة نشاط فرعي من تكاليف أنشطة التطوير التقني، كانت تكلفة نشاط البرمجيات، ويمكن لهذا النشاط توفير بيانات مهمة عن العملاء ومتابعة أية أمور تتعلق بهم.

وتعد تكلفة نشاط التطور التقني من أكثر تكاليف الأنشطة تأثيراً على تحقيق الميزة التنافسية من بين تكاليف الأنشطة المساندة، وهي تكلفة النشاط الأول في تأثيرها، وقد بلغت درجة تأثير تكلفة نشاط التطور التقني على تحقيق الميزة التنافسية 0.455 كما يظهر في الجدول (21-4)، ويستدل من ذلك على أن تخفيض تكلفة نشاط التطور التقني بمقدار وحدة واحدة سوف يؤدي إلى زيادة في الميزة التنافسية بمقدار 0.455 وحدة والعكس صحيح. تعد تكلفة نشاط التطور التقني باهظة وتشكل مبالغ كبيرة، ولكن الاستثمار فيها يمكن أن يحقق منافع إيجابية، إذا استثمرت بالشكل الصحيح لرفع الكفاءة الإنتاجية والجودة.

4- مناقشة النتائج المتعلقة بنشاط إدارة المشتريات

أظهرت نتائج الدراسة وجود تأثير لتكلفة نشاط إدارة المشتريات على تحقيق الميزة التنافسية، وأهم تكلفة نشاط فرعي من تكاليف أنشطة إدارة المشتريات، هي تكلفة نشاط التصنيف، وهذا النشاط يرتبط باختيار المواد ومستلزمات الإنتاج.

أما تكلفة نشاط إدارة المشتريات فتعد أقل الأنشطة المساندة تأثيراً على تحقيق الميزة التنافسية، وقد بلغت درجة تأثير تكلفة نشاط إدارة المشتريات على تحقيق الميزة التنافسية 0.100 كما يظهر من الجدول (21-4) ويستدل من ذلك على أن تخفيض تكلفة إدارة المشتريات بوحدة واحدة سوف يؤدي إلى زيادة الميزة التنافسية بمقدار 0.100 وحدة، والعكس صحيح.

ومن المتوقع أن التركيز على تكلفة هذا النشاط سوف يؤدي إلى الحصول على أسعار وجودة أفضل مما يعود على الشركة بخفض التكلفة وتحسين نوعية المنتج ومزاياه.

ثالثاً : مناقشة النتائج المتعلقة بالاستمرارية ونسب التنبؤ بالفشل المالي

أما بخصوص الاستمرارية، فقد تمّ التوصل ألى أن شركات الصناعات الهندسية المساهمة الأردنية تواجه صعوبة في التنبؤ بقدرتها على الاستمرارية، وهناك احتمال كبير أن تواجه هذه الشركات مشاكل مالية إن لم تكن فعلاً في وضع صعب جداً، ومن المتوقع أن تتعرض أكثرها إلى التصفية في وقت قريب.

كما أظهرت النتائج وجود علاقة بين تطبيق التكلفة المستهدفة والقدرة على التنبؤ بنسب التنبؤ بالفشل المالي لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية، وكانت هذه العلاقة بدرجة متوسطة، كما أن هذه العلاقة تتأثر بتصميم المنتجات والعمليات الإنتاجية الموجودة مسبقاً قبل تطبيق التكلفة المستهدفة، والسبب أن تطبيق التكلفة المستهدفة يجب أن يكون من بداية تأسيس الشركات.

ولوجود علاقة بين تطبيق التكلفة المستهدفة وتحسين نسب التنبؤ بالفشل المالي في شركات الصناعات الهندسية يمكن الاستدلال على وجود علاقة بين التكلفة المستهدفة والاستمرارية في المستقبل بسبب تحقيق الميزة التنافسية وزيادة الحصة السوقية.

ب- الاستنتاجات:

أولاً: هناك قابلية لتطبيق التكلفة المستهدفة في شركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية شريطة أن تتبنى وتدعم الإدارات العليا، وتوفر الدعم الكافي لتطبيقها ودعم روح الفريق الواحد في العمل بين العاملين. ثانياً: عدم توافر فهم واضح لأسلوب التكلفة المستهدفة كأحد أساليب إدارة التكلفة من قبل كافة إدارات شركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.

ثالثاً: هناك عدم تركيز على نشاط تصميم المنتج وتصميم العمليات الإنتاجية بالرغم من قناعة غالبية العاملين بأهميتهما، وأثرهما على تكاليف المنتجات.

رابعاً: عدم وجود أساس واضح تستطيع الإدارة الاعتماد عليه في إدارة تكلفة الأنشطة، بسبب عدم ربط التكاليف بأنشطة سلسلة القيمة وبيان أثرها على المنتجات ومدى إضافة قيمة لها.

خامساً: وجود العديد من خيارات تصميم المنتجات والعمليات أمام شركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية، ولكنها لم تكن من ضمن الاهتمامات الرئيسة في توفر منتجات مناسبة بأسعار مناسبة للعاملين.

سادساً: لا يوجد قدرة لدى شركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية على الربط بين مفهوم التكلفة المستهدفة ومفهوم هندسة القيمة، وأهميتهما في إدارة التكلفة في شركات الصناعات الهندسية.

سابعاً: لا يمكن التنبؤ عن مدى قدرة شركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية على الاستمرارية، وقد تواجه بعض هذه الشركات حالة من حالات التصفية، إذا لم تكن هناك أية إجراءات سريعة.

ثامناً: إن تطبيق التكلفة المستهدفة في شركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة لن يحقق نتائج كبيرة، إلا إذا طبقت معها أساليب أخرى، وذلك لأن هذه الشركات لم تتبنَ التكلفة المستهدفة منذ بداية تأسيسها.

تاسعاً: التركيز على العاملين وبخاصة الفنيين منهم حقق نتائج، كما ظهر من خلال المقابلة، حيث استطاع أحد المهندسين توفير في تكاليف الإنتاج عن طريق التوفير في كمية الرمال المستخدمة في صب السبائك، مما وُفّر في التكلفة.

عاشراً: لتقوية العلاقة بين تطبيق التكلفة المستهدفة وتحسن أداء نسب الفشل المالي يجب أن تطبق التكلفة المستهدفة من بداية تأسيس الشركات الهندسية.

الحادي عشر: إن تكلفة الأنشطة المساندة تمثل نسبة أقل من تكلفة الأنشطة الرئيسية على الرغم من أن خفض تكلفة الأنشطة المساندة لا يقل أهمية من تكلفة الأنشطة الرئيسية.

الثاني عشر: كلما كانت الصناعات الهندسية أكثر تطوراً وتحتاج إلى العديد من التقنيات كما هو الحال في صناعة السيارات والأجهزة الكهربائية، كلما زاد احتمال تأثير التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية بسبب وجود العديد من خيارات التصميم الهندسية وتصاميم المنتج.

ج- التوصيات:

أولاً: يمكن تلخيص أهم التوصيات لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية والجهات ذات العلاقة بما يلي:

1- يوصي الباحث بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة منذ بداية تأسيس الشركة حتى يتم تصميم العمليات الإنتاجية والمنتجات على أساس هندسي تنافسي وتحقيق ميزة تنافسية.

2- يوصي الباحث باعتماد أنشطة سلسلة القيمة كما وردت في الدراسة، وتحديد تكاليف كل نشاط من الأنشطة بشكل منفصل، والقيام بمقارنة تكلفة كل نشاط بالقيمة المضافة والمنفعة المتوقعة منها للعملاء، وتحدد كذلك مدى التأثير في تكاليف كل نشاط منها، إما لرفع جودة المنتجات أو تخفيض التكلفة.

- 3- يوصي الباحث بتشكيل فريق هندسة القيمة في كل شركة يتابع الأنشطة وأدائها وتكاليفها ومقارنتها بالقيم المضافة وتحسين أداء الأنشطة بشكل مستمر.
- 4- يوصي الباحث بالإعتماد على أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ونظم التكاليف المتطورة للإسهام في تحسين جودة المنتجات، وتخفيض تكلفتها، ويسهم في زيادة الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية.
- 5- يوصي الباحث بالتركيز على تدريب الأفراد وتشجيعهم، وزرع الانتماء في نفوسهم عن طريق المساهمة في مساعدتهم، وتوفير مهارات جيدة تحقق رفع الكفاءات وتوفير في التكلفة.
- 6- يوصي الباحث بالتركيز على مهارات العاملين وتحسين الأداء وزيادة الحوافز لتشجيع العاملين على تخفيض تكلفة الأنشطة وتحقيق نتائج أفضل.
- 7- اعتماد شركات الصناعات الهندسية موضوع المشاركة مع شركات أجنبية للإفادة من تجاربها في تصميم المنتجات والعمليات وإدارتها.
- 8- يوصي الباحث بقيام شركات الصناعات الهندسية بالتعامل مع الأنشطة الرئيسية بشكل مختلف عن التعامل مع الأنشطة المساندة، وذلك لأن الأنشطة المساندة تحقق منفعة غير مباشرة، وكذلك تؤثر على أداء الأنشطة الرئيسية.
- 9- يوصي الباحث بأن تقوم شركات الصناعات الهندسية بتعيين محاسبين مؤهلين قادرين على تطبيق الأساليب الإدارية الحديثة، ومشاركتهم في دورات لتطوير مهاراتهم.
- 10- يوصي الباحث بأن تتم دراسة الجدوى الاقتصادية لأية شركة هندسية مساهمة عامة عند تأسيسها بشكل دقيق بالاعتماد على الأسعار التنافسية في السوق وتحديد مستوى الطاقة المطلوبة واستيعاب السوق حتى لا يؤدي ذلك إلى التأثير على أسعارها وربحيتها مستقبلاً.
- 11- يوصي الباحث بالتعاون بين شركات الصناعات الهندسية، وعقد ورشات عمل مشتركة لتبادل الآراء والإفادة من بعض التجارب الناجحة.
- 10 - يوصي الباحث بأن نتائج هذه الدراسة افترضت ثبات المهارات والإنجاز، وركزت على تخفيض التكلفة، لذلك يمكن زيادة تكاليف الأنشطة شريطة أن يرافق هذه الزيادة مستوى إنجاز أفضل من السابق وقيمة مضافة تناسب العميل.

ثانياً : التوصيات للبحث العلمي

- 1- دراسة أثر التكلفة المستهدفة على تحقيق الميزة التنافسية لقطاعات أخرى غير قطاع الشركات الهندسية.
- 2- دراسة أثر دمج التكلفة المستهدفة مع أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة مثل (JIT ، Balance scorecard) على تحقيق الميزة التنافسية.
- 3- دراسة أثر تطبيق التكلفة المستهدفة غير التقليدية (القيمة الحالية للعوائد المستقبلية من إنتاج المنتج) على القرارات المتعلقة بالإنتاج.
- 4- دراسة أثر التكلفة المستهدفة بالتركيز على أداء الأنشطة (المهارات) بدل من التركيز على تخفيض تكلفة الأنشطة.
- 5- دراسة أثر تطبيق تكلفة (كايزن) على تحسين الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية ودورها في تخفيض تكاليف الإنتاج.

خامساً : المراجع والملاحق

1- قائمة المراجع باللغة العربية

- أبو زيد، فوزي رجب بشير (2010). استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لأغراض خفض التكاليف في شركات النفط والغاز بالجمهورية الليبية في ظل التطورات البيئية ومتطلبات الجودة، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن.
- أبو نصار، محمد حسين (2010). " المحاسبة الإدارية ". الطبعة الثالثة، عمان: دار وائل للنشر.
- أبو نصار، محمد حسين (2008). " محاسبة التكاليف ". الطبعة الأولى، عمان: المكتبة الوطنية.
- أبو بكر، مصطفى محمود (2006). " الموارد البشرية مدخل لتحقيق الميزة التنافسية "، الإسكندرية : الدار الجامعية.
- باسيلي، مكرم عبد المسيح (2007). " إدارة التكلفة الاستراتيجية مدخل معاصر موسوعة محاسبة التكاليف " الكتاب الأول، الاسكندرية: المكتبة العصرية.
- البصول، ريم أحمد (2006). مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، عمان، الأردن.
- البطش، محمد وليد وأبو زينة، فريد كامل (2007). " مناهج البحث العلمي "، الطبعة الأولى، عمان: دار المسيرة.
- بن علي، عبدالله بن إبراهيم (2003). أثر أسس التكاليف المستخدمة على قرارات التسعير، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، عمان، الأردن.
- التكريتي، إسماعيل يحيى (2007). " محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة "، الطبعة الأولى، عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع.
- التكريتي، إسماعيل يحيى والطعة، عبد الوهاب حبش وعبد القادر، وليد محمد (2007). محاسبة إدارية قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- الجمال، محمد رشيد ونور الدين، ناصر (2005). " إدارة التكلفة لأغراض القياس والتخطيط والرقابة "، الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر.
- الحديدي، علي (2009). أثر تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية على تطوير نظم التكاليف في شركات الطيران في الأردن، أطروحة دكتوراة غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا عمان، الأردن.
- حماد، طارق عبد العال (2006). " التقارير المالية "، الإسكندرية: الدار الجامعية.

- حنان، رضوان حلوه (2003). " بدائل القياس المحاسبي المعاصر "، الطبعة الأولى، عمان: دار وائل للنشر.
- خنفر، مؤيد راضي والمطارنة، غسان فلاح (2006). " تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي "، الطبعة الأولى، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- رشيد، صالح عبد الرضا وجلاب، إحسان دهش (2008). " الإدارة الاستراتيجية "، عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع.
- عيسى، حسين محمد أحمد (2001). " مقترح لتطبيق التكلفة المستهدفة دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص 495-645.
- الغالبي، طاهر محسن منصور وإدريس، وائل محمد صبحي (2009). " الإدارة الاستراتيجية " الطبعة الثانية، عمان: دار وائل للنشر.
- الطائي، محمد عيد حسين والخفاجي، نعمة عباس خضير (2009). " نظم المعلومات الاستراتيجية منظور الميزة التنافسية "، عمان: دار الثقافة.
- السكارنة، بلال خلف (2005). " استراتيجيات الريادة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية وتحسين الأداء لشركات الاتصالات في الأردن "، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.
- محرم، زينات محمد (1995). استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول.
- محمد، منير وإسماعيل إسماعيل ونور، عبد الناصر (2008). " التحليل المالي مدخل صناعة القرارات "، الطبعة الرابعة، عمان: دار وائل للنشر.
- مطر، محمد (2004). " التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح "، الطبعة الرابعة، عمان: دار وائل للنشر.
- مؤيد، محمد الفضل ونور، عبد الناصر إبراهيم والراوي، عبد الخالق مطلق (2007). المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

النشرات

- 1- النشرة الإحصائية لبورصة عمان 2010.
- 2- جريدة الرأي الرسمية، الخميس، 1 تشرين أول 2009، العدد 14235، السنة التاسعة والثلاثون، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، الجزء الثاني.

- Afonco, P. and Nunes, M. and Paisana, A. and Braga, A. (2008). "The Influence of Time-to-Market and Target Costing in the New Product Development Success", **International Journal of Production Economics**, Vol. 115, pp: 559-568 .
- Albrecht, W. S, Stice, J. D, Skousen, K. F, Swain, M. R. (2002). **Management Accounting**, 2 Ed, Thomson, South-Western, USA.
- Ax, C. and Greve, J. and Nilsson, U. (2008). The Impact of Competition on the Adoption of Target Costing, **International Journal of Production Economics**, Vol 115, pp : 92-103.
- Belkaoui, A. R . (2004). **Accounting Theory**. 5 th Edition , Thomson South- Wesrers, USA.
- Barfield, J. T, Raiborn, C. A. and Kinney, M. R. (2003) . **Cost Accounting Traditings & Innovation**. Thomson South – Westers.
- Chen. R. C and Chuny,C.H.(2002)Cause-Effect Analysis for Target Costing. **Management Accounting Quarterly Winter**,Vol pp
- Cooper, R. (1995) **When Lean Enterprises Collide: Competing through Confrontation**, Boston, Mass. : Harvard Business School Press.
- Cooper, R. and Kaplan, S. R. (1999) **The Design of Cost Management Systems**, Second Edition, Prentice Hall, New Jersey.
- Cooper, R. and Slagmulder, R. (1997) **Target Costing and Value Engineering**, Montvale, N. J. : Productivity Press.
- Davila, A & Wouter, M. (2004). Designing Cost-Competitive Technology Products through Cost Management. **Accounting Horizons**, Online Available:Vol 18. No 1 March 2004, pp :13-26

- Dhillon, B. S. (2002). **Engineering and Technology Management Tools and Applications**. Aretch House Incorporated, USA .
- Dekker, H. and Smidt, P. (2002) A Survey of the Adoption and Use of Target Costing in Dutch firms, **International Journal of Production Economics**, Vol 84, pp : 293-305 .
- Ewert, R. and Ernst, C. (1999). Target Costing, Co-ordinantion and Strategic Cost Management, **The European Accounting Review** Vol pp : 23-49.
- Filomena, T. P. and Neto, F. J. and Duffey, M. R. (2009) Target Costing Operationalization During Product Development: Model and Application, **International Journal of Production Economics**, Vol 118, April 2009 pp : 398-409.
- Ferrell, A. S, Scholes. K & Whittagton. T(2005). Explorier Corporate Strategy, Seventh edition, Prentice Hall.
- Gibson, C. H. (2009) . **Financial Reporting & Analysis**, 11 th Edition, Tomson, South-Western. USA.
- Gorchels, L. (2003) **Pricing Frameworks and Tactics**, McGraw-Hill, OH, USA.
- Garrison, R. H. & Noreen, E. W. (2011) **Managerial Accounting**, Fifteenth Edition, Irwin McGraw Hill, co.
- Hill, C. W and Jones, G. R. (2001), **Strategic Management Theory: An ltegrated Approach**, Hougton, Mifflin Co.
- Hilton, R. W. (1999) " **Management Accounting** " 4 th ed Irwin McGraw Hill, Co.

- Horngren, C.T and Datar, S.M. and Foster, G. (2009). **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, Thirteenth Edition. Prentice- Hall, New Jaersey, USA.
- Hwaiyu. G. (2004). **Manufacturing Engineering Handbook**. McGraw – Hill, New York, USA .
- 237 i, U. and Kaminski, P, C, (2006) Product Development Process with Focus on Value Engineering and Target -Costing : Acase study in an automotive company, **International Journal of Production Economics**, Vol 105, pp : 459-474 .
- International Accounting Standards Board, 2011. International Financial Reporting Standard. London, International Accounting Standards Committee Foundation Publication Department .
- Jonson, G and Scholes, K and Whittington, R (2006). "**Exploring Corporate Strategy**" 7th ed, Prentice Hall, England.
- Kaplan, R. S. (2006) The Competitive Advantage of Management Accounting, **Management Accounting Research**, Vol Eighteen, pp 127-135.
- Kaplan, R. S and Atkinson, A. A. (2006) **Management Accounting**. Five Edition, Prentice Hall.
- Kee, R (2010) The Sufficiency of Target Costing for Evaluating Production- Related Decision, **International Journal of Production Economic**, Vol 126, Issue 2, Augest 2010 pp : 204-211.
- Leonard, B. E,(2005), **Management Accounting Demystified**, McGraw- Hill, OH, USA.
- Lynn, N. C. (2004) **Dynamics of Profot-Focued Accounting: Attaining Sustained Value and Bottom-Line Improvement**, Boca Raton, USA.

- Maher, M.W, Lanen, W. N and Rajan, M. V. (2006) **Fundamentals of Cost Accounting**, McGraw – Hill, New York, USA .
- McNair,C. J Lidija, P and Riccardo , s.(2001) **Cost Management and Value** creation: the missing link.Online Available: <file:///ABSCOhost.Htm>
- Morse, W. J, and Hartgare, A. L. (2003) **Management Accounting Astrategic Approach**, Third ed, Thomson South- Western, USA.
- ²³⁸ , W. (2005) **Profitbrand: How to Increase the Profitability, Accountability as Sustainability of Brands**, GBR, London.
- Ostwald, Phillip, F. and McLaren, Timothy, S. (2004) **Cost Analysis and Estimating for Engineering and Management** . Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey.
- Porter, M. E(1998) **The Competitive Advantage of Nations**, Macmlian press Ltd, London.
- Porter, M, E (2001) **The Value Chain in Dde wit & Meyer Strategy** : process, content, context, West publishing, USA.
- Reeve, J. M, Warren, C. S and Duchac, J. E . (2007) "**Principles of Accounting**" 22 Edition, Thomson South-Western, Canada.
- Richard, W. E. (1997) **Engineering Cost Handbook : Tools for Management Project Costs**, M Marcel Dekker Incorporate
- Shannon, W. A and Karen, S. (1998) **Designing Quality into Products** : The Use of Accounting Data in New Product Development . On line Available file:///ABSCOhost.Htm.
- Swenson. D, Ansari. S, Bell. J, and Kim. J. (2003) Best Practices in Target Costing, **Management Accounting Quartetly Winter**, Vol 4, No2 pp.
- Thompson, A. A and Strickland, A. J. (2003), **Stratgeic Management: Concept and Case**, Thirteenth Ed, McGraw Hill- Irwin.

- Vanderbeck, F. J. (2008) **Principles of Cost Accounting**, 14 Edition, Thomson South – Westers.
- Turban. E, Mclean. E, and Wetherbe. J. (1999) **Information Technology for Management: Making Connectious for Strategic Advantage**, 2 ed, John Wiley and Sons. Inc.
- Zimmerman, V . K, & Littleton, A. C, (1962) **Accounting Theory: Continuityand Change**, 2 ed, Englewood Cliffs, N. J, Prentice-Hall.

الملاحق

الملحق رقم (1)

أدوات الدراسة

الأداة الأولى: القوائم المالية للأعوام من (2005 - 2009)

التسلسل	إسم الشركة	رقم الشركة	تاريخ التسجيل	رأس المال	الهاتف
1	الصناعات الهندسية العربية	193	1984/7/13	1816990	5818101
2	الوطنية للصناعات الهندسية	225	1993/3/2	16250000	5501484
3	العربية للصناعات الكهربائية	228	1993/3/8	60000000	5810971
4	رم (علاء الدين) للصناعات الهندسية	235	1993/11/22	7175097	5534289
5	مجمع الشرق الأوسط للصناعات الهندسية والإلكترونية والثقيلة	255	1994/9/12	100000000	5827831
6	الجنوب لصناعة الفلاتر	328	1997/4/7	1886153	5699345

الملحق رقم (2)

أداة الدراسة الثانية: المقابلة الشخصية

القسم الأول:

أولاً: معلومات عن الشركة

5- اسم الشركة:.....

6- سنة التأسيس:.....

ثانياً : معلومات تتعلق بالمشارك

9-العمر:-

أقل من 30 من 30 - 40 من 40 - 50 أكبر من 50

10- الوظيفة:-

رئيس مجلس إدارة مدير عام رئيس قسم رئيس فرع

11- المؤهل العلمي:-

دكتوراه ماجستير بكالوريوس دون البكالوريوس

12- سنوات الخبرة:-

أقل من خمس سنوات من 5 - 10 سنوات أكثر من 10 سنوات

الجزء الأول: أسئلة المقابلة للتحضير للمقابلة المتعلق بدعم بيانات الاستبانة

السؤال الأول: هل تؤيد أن يكون هناك اهتمام بتكاليف المنتجات لأغراض التسعير؟ ولماذا؟

.....

.....

السؤال الثاني: هل هناك تعديل مستمر على تصاميم المنتجات؟ وما هو أثر تكاليف التصميم على

الأسعار؟.....

.....

السؤال الثالث: ما هي أهمية تكاليف الإمداد الداخلي (مناولة المواد، شحن المواد، تخزين المواد على تكاليف المنتجات وأسعارها؟ هل يمكن تخفيضها؟

السؤال الرابع: هل يجب إدارة العمليات الإنتاجية بشكل معين لتساهم في تخفيض تكاليف المنتجات لأغراض التسعير؟

السؤال الخامس: هل هناك أثر لتكاليف الإمداد الخارجي (شحن وتخزين المنتجات، تقارير العملاء، معلومات العمليات) على تكاليف المنتجات؟ وهل يمكن الاستغناء عن بعض هذه التكاليف؟

السؤال السادس: هل هناك أثر لتكاليف البيع والتسويق على أسعار المنتجات؟ وما هو مدى اهتمام الشركة بهذه التكاليف؟

السؤال السابع: هل هناك أثر لتكاليف الخدمة ما بعد البيع على أسعار المنتجات؟ وهل تحمل الشركة هذه التكاليف على المنتجات؟

السؤال الثامن: ما هو أثر تكاليف البنية الأساسية (المحاسبة والمالية، الإدارة العامة، القضايا القانونية وحل النزاعات) على تكاليف المنتجات؟ وما هو مدى هذا التأثير؟

السؤال التاسع: هل هناك أثر لتكاليف الموارد البشرية (التعويضات، الخدمات الصحية والتعليمية، التوظيف والتدريب) على تكاليف المنتجات؟ ما هو طبيعة هذا الأثر؟

.....السؤال العاشر: هل هناك أثر لتكاليف التطور التقني (اتفاقيات البحث، تصريح البحث، برمجيات الزبائن) على تكاليف المنتجات؟ وما هو طبيعة هذا الأثر؟

.....السؤال الحادي عشر: هل هناك أثر لتكاليف إدارة المشتريات على تكاليف المنتجات؟ وما هو طبيعة هذا الأثر؟

.....السؤال الثاني عشر: هل تؤيد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لأغراض التسعير؟ ولماذا؟

الجزء الثاني: أسئلة المقابلة التي تتعلق بالعلاقة بين التكلفة المستهدفة والقدرة على التنبؤ بنسب الفشل المالي
السؤال الأول: هل يوجد لدى الشركة قدرة على إنتاج منتجات تتوافق مع قدرة العميل على دفع ثمنها (سعر تنافسي) وتوفر له مزايا معقولة؟

السؤال الثاني: هل تتوقع زيادة الأرباح السنوية للشركة إذا استطاعت توفير منتجات مناسبة للعملاء من حيث بأسعار تنافسية ومزايا المطلوبة؟

.....السؤال الثالث: هل تتوقع زيادة القيمة السوقية للسهم إذا استطاعت الشركة توفير منتجات مناسبة للعملاء من حيث أسعارها التنافسية ومزاياها المطلوبة؟

السؤال الرابع: هل تتوقع زيادة المبيعات السنوية للشركة إذا استطاعت توفير منتجات مناسبة للعملاء من حيث أسعارها التنافسية ومزاياها المطلوبة؟

.....

السؤال الخامس: هل تتوقع بأن الشركة سوف تحتاج إلى زيادة التمويل إذا قررت توفير منتجات مناسبة للعملاء من حيث أسعارها التنافسية ومزاياها المطلوبة؟

.....

الملحق رقم (3)

أداة الدراسة الثالثة: الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة عمان العربية

كلية الأعمال

قسم المحاسبة

السادة \ شركة ----- المحترمين

تحية طيبة، وبعد؛

فانسجاماً مع الدور الأكاديمي والبحثي الذي تقوم به الجامعة في دعم المجتمع المحلي وتنميته في الأردن، سوف أقوم بكتابة أطروحة الدكتوراه في موضوع ذي أهمية لقطاع الصناعة الهندسية في الأردن تحت عنوان: "أثر التكلفة المستهدفة على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية".

أملاً منكم مساعدتي في تعبئة الاستبانة المرفق، وإعطائه أهمية خاصة لارتباطه بموضوع حيوي وهام في الاقتصاد الوطني الأردني، علماً بأن إجاباتكم سوف تؤخذ بسرية تامة، وسوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكراً لكم حسن تعاونكم

واقبلوا فائق الإحترام والتقدير

الباحث

علي الغزاوي

القسم الأول : معلومات عامة

يرجى وضع إشارة / داخل المربع الذي تراه مناسباً لإجابتك عن كل سؤال من الأسئلة الآتية :

1-المؤهل العلمي: 2 - المسمى الوظيفي : 3-التخصص :

<input type="checkbox"/>	درجة جامعية عالية مدير عام محاسبة	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	بكالوريوس رئيس وحدة علوم مالية ومصرفية	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	دبلوم رئيس قسم إدارة أعمال	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	ثانوية عامة دبلوم رئيس فرع اقتصاد	<input type="checkbox"/>

5-الشهادات المهنية:

4-الخبرة العملية:

أقل من 5 سنوات	CIA <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
من 5 – 10	CPA <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
من 10 – 15	CMA <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
من 15 – 20	JCPA <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

القسم الثاني: معلومات عن موضوع الدراسة

أثر تكلفة نشاط تصميم المنتج (بحث وتطوير المنتج، هندسة تصميم المنتج، تصميم منتجات مناسبة) على الميزة

التنافسية والحصة السوقية (Q 1-1 H 1-1)

رقم الفقرة	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	يتم تخصيص نفقات محددة سنوياً للبحث والتطوير الخاصة بالمنتجات لزيادة الحصة التنافسية السوقية.				
2	يمكن تطوير منتجات بتكاليف أقل بحيث ترضي أذواق العملاء.				
3	يوجد تصاميم هندسية أخرى للمنتجات تؤدي إلى ضمان المواصفات الفنية المطلوبة.				
4	يمكن تطبيق تصاميم جديدة تقدم أسعار منتجات مناسبة للعملاء.				

أي ملاحظات أخرى أو معلومات ترونها مناسبة

.....
.....

أثر تكلفة نشاط الإمداد الداخلي (المناولة، الشحن، التخزين) على الميزة التنافسية والحصة السوقية (Q 1-2 H)

1-2

رقم الفقرة	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق بشدة
5	تتأثر تكاليف العملية الإنتاجية بتكاليف مناولة المواد الأولية ومستلزمات العملية الإنتاجية.					
6	يمكن توفير نظام مناولة للمواد الأولية ومستلزمات العملية الإنتاجية حسب الحاجة وضمن صلاحيات محددة وتكاليف معقولة لأغراض التسعير.					
7	تكاليف الشحن ذات تأثير على تكاليف المنتجات وتؤثر على أسعارها.					
8	تتأثر تكاليف المنتجات بتكاليف تخزين المواد الأولية ومستلزمات وأسعار العملية الإنتاجية.					

أي ملاحظات أخرى أو معلومات ترونها مناسبة

.....

.....

أثر تكلفة نشاط العمليات الإنتاجية (تصميم العمليات، هندسة العمليات، الإنتاج الفعلي) على الميزة التنافسية
والحصة السوقية (Q 1-3 H 1-3)

رقم الفقرة	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
9	يتم إدارة العمليات الإنتاجية بشكل يساهم في تخفيض تكاليف المنتجات.					
10	يوجد تأثير لتصميم العمليات الإنتاجية على تكاليف المنتجات بحيث توفر منتجات ذات أسعار أفضل من وجهة نظر العملاء.					
11	يمكن تصميم هندسة العمليات بطريقة تؤدي إلى خفض تكاليف الإنتاج وتتناسب مع توفير موديلات جديدة مستقبلاً.					
12	يتم فحص المنتجات الفعلية بعد الإنتاج وبشكل جيد يوفر منتجات ذات جودة وأسعار مناسبة للعملاء.					

أي ملاحظات أخرى أو معلومات ترونها مناسبة

.....
.....

أثر تكلفة نشاط الإمداد الخارجي (الشحن والتخزين، تقارير العملاء، معلومات العمليات) على الميزة التنافسية
والحصة السوقية (Q 1-4 H 1-4)

رقم الفقرة	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
13	يوجد تأثير لتكاليف نشاط الإمداد الخارجي على تكلفة المنتجات بما يؤثر على زيادة الحصة السوقية.					
14	يمكن تخزين وشحن المنتجات بطريقة تساهم في توفير التكاليف مع المحافظة على المنتجات وإرضاء العملاء.					
15	يمكن توفير معلومات وتقارير عن العملاء بتكاليف أقل لتساهم في زيادة الحصة السوقية .					
16	يمكن الحصول على معلومات عن السوق والمنتجات المطلوبة من قبل العملاء لتوفير منتجات بجودة وأسعار مناسبة.					

أي ملاحظات أخرى أو معلومات ترونها مناسبة

.....
.....

أثر تكلفة نشاط البيع والتسويق (التنبؤ بالطلب، تقدير حاجة السوق، المبيعات) على الميزة التنافسية والحصة

السوقية (Q 1-5 H 1-5)

رقم الفقرة	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
17	يوجد تأثير لتكلفة نشاط التسويق والبيع على تسعير المنتجات ، وتعدّ مهمة في زيادة الحصة السوقية .					
18	يمكن التنبؤ بالطلب ودراسته للمساعدة في تسويق المنتجات وتحديد أسعارها المناسبة.					
19	يتم الاعتماد على أكثر من إجراء لتحديد حاجة السوق والإهتمام براء العملاء واقتراحاتهم.					
20	تعدّ الإعلانات والمشاركة في المعارض المحلية والدولية والإهتمام بالمرجعين من الطرق الإعلانية الحديثة التي تساهم في زيادة الحصة السوقية.					

أي ملاحظات أخرى أو معلومات ترونها مناسبة

.....

248 أثر تكلفة نشاط خدمة العميل ما بعد البيع (التسليم والإرشاد، الفحص الفني، الصيانة وقطع الغيار)

التنافسية والحصة السوقية (Q 1-6 H 1-6)

رقم الفقرة	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
21	هناك تأثير لتكلفة نشاط خدمة العميل ما بعد البيع على تكلفة المنتجات، وتساهم في زيادة الحصة السوقية.					
22	يتم تسليم المنتجات إلى العملاء وتوصيلها إلى أماكنهم في الوقت المناسب وتعريفهم بالمنتجات ويساهم ذلك في زيادة المبيعات.					
23	تنظيم زيارات دورية للعملاء والقيام بفحص المنتجات وتقديم النصح والإرشاد لهم يساهم في زيادة الحصة السوقية.					
24	يتم استقبال طلبات الصيانة من العملاء على الهاتف وتقديم خدمات الفحص الفني في أقل من 24 ساعة يساهم في زيادة الحصة السوقية.					

أي ملاحظات أخرى أو معلومات ترونها مناسبة

.....

.....

أثر تكلفة نشاط البنية الأساسية (المحاسبة والمالية، الإدارة العامة، القضايا القانونية وحل النزاعات) على الميزة التنافسية والحصة السوقية (Q 2-1 H 2-1)

رقم الفقرة	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق بشدة
25	تتأثر الأنشطة الرئيسة بالأنشطة المساندة للشركة في تحسين أدائها وإنجازها.					
26	يمكن التأثير في تكاليف ونفقات الإدارة المالية والمحاسبية دون خفض مستوى أدائها.					
27	يمكن تخفيض نفقات الإدارة العامة بحيث لا يؤثر على أداء وإنجاز الأنشطة الأخرى .					
28	يتم حل النزاعات القانونية مع الجهات التي تتعامل معها الشركة بأقل التكاليف بما يحقق الأغراض المطلوبة.					

أي ملاحظات أخرى أو معلومات ترونها مناسبة

.....

أثر تكلفة نشاط الموارد البشرية (التعويضات، خدمات صحية وتعليمية، التوظيف والتدريب) على الميزة التنافسية
والحصة السوقية (Q 2-2 H 2-2)

رقم الفقرة	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
29	هناك أثر لنشاط الموارد البشرية على أداء وإنجاز الأنشطة الرئيسية وتحقيق الميزة التنافسية.				
30	يوجد تأثير للطريقة والكيفية التي تتبع في دفع تعويضات العاملين عن نهاية الخدمة، وتوزيع الهبات والمنح ويساهم ذلك في تحسين أداء وإنجاز العاملين.				
31	التأمين الصحي للعاملين والخدمات التعليمية المجانية وتقديم المساعدات المؤقتة تؤثر على أداء العاملين وجودة عملهم وانتمائهم.				
32	يوجد اهتمام باختيار العاملين عند توظيفهم وتدريبهم ويؤثر على الأداء والإنجاز.				

أي ملاحظات أخرى أو معلومات ترونها مناسبة

.....
.....

أثر تكلفة نشاط التطور التقني (اتفاقيات البحث، تقويم وتصريح البحث، برمجيات الزبائن) على الميزة التنافسية
والحصّة السوقية (Q 2-3 H 2-3)

رقم الفقرة	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
33	هناك أثر لتكاليف نشاط التطور التقني على أداء الأنشطة الرئيسية وتحقيق الميزة التنافسية.					
34	يجب التركيز على اتفاقيات البحث وتطوير التقنيات الحديثة ومتابعتها وإدخال المناسب منها لتأثير ذلك على أداء الأنشطة بشكل إيجابي.					
35	يجب اختيار التقنيات الحديثة وإدخالها على العمليات الإنتاجية بشكل يساهم في تحسين المنتجات وتخفيض تكاليفها .					
36	إن الاهتمام بالمعلومات المتعلقة بالعملاء وتوفير قاعدة بيانات خاصة بهم تساهم في زيادة الحصّة السوقية.					

أي ملاحظات أخرى أو معلومات ترونها مناسبة

.....
.....

أثر تكلفة نشاط إدارة المشتريات (التصنيف، الاستشارات، الاتصالات) على الميزة التنافسية والحصة السوقية (Q)

(2-4 H 2-4)

رقم الفقرة	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق
37	هناك أثر لتكاليف نشاط إدارة المشتريات على أداء الأنشطة الرئيسية وزيادة الحصة السوقية.					
38	التركيز على اختبار المواد ومستلزمات الإنتاج ومشاورة عدة جهات في المنشأة يساهم في تحسين جودة المواد وتخفيض تكلفتها.					
39	إن توفير بيانات كافية عن موردين المواد ومستلزمات الإنتاج والتواصل مع العديد منهم يساهم في الاختيار المناسب من حيث الأسعار والجودة.					
40	إن الأسلوب المتبع لتحقيق طرق التواصل مع الموردين لمواد ومستلزمات الإنتاج ومعرفة موردين جدد يساهم في الاختيار المناسب من حيث الأسعار والجودة.					

أي ملاحظات أخرى أو معلومات ترونها مناسبة

.....

أسئلة قياس المتغير التابع (الميزة التنافسية)

رقم الفقرة	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
41	يوجد حاجة لزيادة نفقات البحث والتطوير المخصصة للمنتجات لمساهمتها في زيادة الحصة السوقية وتحقيق الميزة التنافسية.					
42	تكلفة نشاط الامداد الداخلي (المناولة، الشحن، والتخزين) تتناسب مع الحصة السوقية، ولا يوجد حاجة لتخفيضها.					
43	عملية تخفيض تكاليف نشاط العمليات الإنتاجية بشكلها الحالي سوف يؤدي إلى التأثير على مزايا المنتج وإقبال العملاء على شرائه.					
44	تكاليف نشاط الإمداد الخارجي (الشحن، التخزين، تقرير العملاء) تتناسب مع الحصة السوقية، ولا يوجد داعٍ لتخفيضها.					
45	تكلفة نشاط البيع والتسويق مناسبة لحجم المبيعات، ولا يوجد داعٍ لتخفيضها من أجل منتجات بتكلفة أقل.					
46	تكاليف نشاط الخدمة ما بعد البيع ، تعد من التكاليف التي لها قيمة مضافة في تحقيق الميزة التنافسية، وزيادة الحصة السوقية.					
47	زيادة تكاليف نشاط البنية التحتية (الإدارية والمالية) يمكن أن تساهم في زيادة الحصة السوقية وتحقيق الميزة السوقية.					
48	تتناسب تكاليف نشاط الموارد البشرية مع الدور الذي يقوم به العاملون في توفير منتجات ذات مزايا ترضي العملاء.					
49	هناك إهتمام من قبل الإدارة بالتطور التقني لتوفير منتجات مناسبة من حيث الجودة والأسعار.					
50	تعد تكاليف إدارة المشتريات مناسبة لاختيار المواد ومستلزمات الإنتاج من حيث الجودة والأسعار.					

أي ملاحظات أخرى أو معلومات ترونها مناسبة

.....

.....

للاستفسار يرجى الاتصال على الرقم 0777625340