

المحددات البيئية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأثرها في استراتيجيات التسعير للشركات الصناعية العراقية (دراسة ميدانية في عينة مختارة من الشركات الصناعية العراقية)

د.م. سندس ماجد رضا الجعفري.م. أنوار عباس هادي الهنداوي

م. عقيل حمزة الحسناوي

المقدمة

مما لا شك فيه أن إستراتيجية تسعير المنتجات تحتل مكاناً متميزاً في أولويات الإدارة واستراتيجياتها الإدارية، إذ تعد نقطة أساسية، بل جوهرية في تحديد موقف الشركة التنافسي وكذلك في تحديد ربحيتها على المدى الطويل. إذ أن زيادة حدة المنافسة والتطورات الهائلة في التكنولوجيا أوجبت على الشركات السعي إلى تحقيق مزايا تنافسية مما جعلها تركز بشكل أساسي على التكلفة باعتبارها عنصراً مهماً لتحقيق هذه المزايا التنافسية، ويأتي ذلك من خلال تخفيض تكاليفها الأمر الذي يعطي معظم أدوات إدارة التكلفة أهمية ومن بينها مدخل التكلفة المستهدفة.

أن أولويات المحددات التنافسية للشركات الصناعية العراقية تكمن في تخفيض تكاليف منتجاتها، وبالتالي تحقيق معدلات ربحية معقولة وكافية لبقائها واستمرارها وإيجاد أجواء استثمارية جديدة ومناسبة. لقد اتجه الاقتصاد العراقي في الأعوام الأخيرة مابعد عام 2003 نحو اقتصاد السوق، إذ فتحت الأسواق العراقية لمختلف المنتجات الأجنبية وبنوعيات وأسعار تنافسية، وهذا التوجه يعني إيجاد تحديات أمام المنتجات العراقية، تتمثل بمدى قدرتها على مواجهة المنافسة الأجنبية في السوقين الداخلي والخارجي، خاصة وإن مدى الفائدة المرجوة من عولمة الاقتصاد يعتمد بالضرورة على مدى مقدرة وحداته الإنتاجية الصناعية على المنافسة والصمود في عالم مفتوح، مما جعل من الأهمية بمكان توجه الشركات العراقية إلى العمل على تحسين موقفها التنافسي في مواجهة السلع المستوردة وذلك من خلال انتهاز أسلوب تسعير مناسب يوفر للشركات العراقية ميزة تنافسية، ومن أفضل الطرق في هذا الشأن يأتي أسلوب التسعير على أساس السوق والسعي إلى تخفيض التكلفة.

يعد مدخل التكلفة المستهدفة من أفضل أساليب تخفيض التكلفة والذي سيكون المحور الأساسي الذي نناقشه في هذه الدراسة وتقييم إمكانية تطبيقه في الشركات الصناعية العراقية، وما هو تأثير ذلك على تسعير منتجات تلك الشركات، إذ سيتم في هذه الدراسة التعرف على مدخل التكلفة المستهدفة والذي لا يعد في وقتنا الحاضر أسلوب إداري حديث فحسب، بل هو ضرورة للبقاء ومواجهة المنافسة الحادة التي أصبحت من سمات السوق المعاصر، ومن ثم تقييم مدى إمكانية تطبيق هذا المدخل في الشركات الصناعية العراقية في ضوء عدد من المحددات البيئية والسلوكية.

1- منهجية الدراسة

1-1- مشكلة الدراسة

تعد قرارات تسعير المنتجات من أهم القرارات التي تتخذها إدارات الشركات الصناعية إذ أن قياس تكلفة المنتج وتحديد سعر المناسب للمنتج يعد مشكلة تعاني منها بعض الشركات الصناعية من خلال تحديد السعر الذي يلاءم مع تفضيلات الزبائن ومدخولاتهم وبالمقابل إن هذا السعر يغطي جميع التكاليف الكلية المستهدفة للمنتج مه هامش ربح معين وخصوصاً أن السعر يتحدد في ضوء منافسة السوق والمستهلك. لذا تكمن مشكلة الدراسة في:

1. ضعف الاهتمام بتخفيض التكاليف في ظل المنافسة الحادة والأسواق المتغيرة وغير المستقرة في البيئة المحلية.
2. عدم قدرة الشركات الصناعية العراقية على التحكم في سعر بيع المنتج في ظل ظروف المنافسة الشديدة والتغيرات البيئية والاقتصادية الجارية.
3. اهمال تأثير بعض المحددات والعوامل السلوكية على تطبيق أسلوب التسعير باستخدام مدخل التكلفة المستهدفة في البيئة العراقية.

2-1- أهمية الدراسة

تعد المنافسة الشديدة من الصفات المميزة لبيئة الأعمال في وقتنا الحاضر بشكل أكبر مما كانت سائدة في سابقا، فبعد أن كانت الشركات تواجه منافسة محلية خاضعة لنفس الظروف البيئية الاقتصادية والسياسية والاجتماعية أصبحت الآن تواجه منافسة شركات عالمية ذات إمكانيات ضخمة وتعمل في بيئة إعمال قد تكون أفضل منها وتعمل بدون قيود. كما أن تدفق الاستثمارات بين البلدان بحرية ورفع القيود على تبادل السلع والخدمات بين الدول تطلب البحث في كيفية مواجهة هذه المستجدات باذ تقدم الشركة منتجات جديدة ومتميزة، بتكاليف مخفضة وذات أسعار تنافسية تلبي رغبات المستهلكين مع ضمان جودة المنتج. وعلى أساس ما تقدم فإن أهمية الدراسة تكمن في تناولها مدخل التكلفة المستهدفة ودورها في مجال تخفيض تكاليف المنتجات الصناعية من خلال تطبيق خطوات هندسية وتكاليفية للوصول إلى تخفيض لتكلفة المنتج الكلية والوصول إلى التكلفة المستهدفة، بالإضافة إلى إستراتيجية التسعير باستخدام مدخل التكلفة المستهدفة ما يرتبط بها من استخدام أساليب مثل هندسة القيمة وإعادة هندسة العملية، والتحسين المستمر والمقارنة المرجعية، والتي أصبح العمل بها ضرورة حتمية لضمان بقاء واستمرار الشركة في بيئة شديدة المنافسة، إذ يتم تحديد خطوات أساسية تؤثر على تكلفة المنتج وبالتالي على قرارات تسعير المنتج.

3-1- هدف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تحقيق الآتي:

- 1- التعريف بماهية مدخل التكلفة المستهدفة ومعرفة متطلبات التطبيق والمحددات التي تحول دون إمكانية تطبيقه كأداة لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية العراقية.
- 2- تقييم دور مدخل التكلفة المستهدفة في استراتيجيات تسعير المنتجات الصناعية العراقية بالاعتماد على مدخل السوق في تحديد السعر، مع التأكيد على الجودة والحصول على رضا الزبائن وضمان ولاءهم للمنتج.
- 3- دراسة بعض محددات تطبيق أسلوب التسعير باستخدام مدخل التكلفة المستهدفة.

4-1- فرضية الدراسة

تستند الدراسة إلى الفرضيات الآتية:

- 1- الفرضية الرئيسية الأولى: "وجود عدد من العوامل التي تحد من قدرة الشركات الصناعية العراقية على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة". تتفرع منها الفرضيات الفرعية الآتية:
 - أ. هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لأسلوب الإدارة على نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، من خلال الاتصال المباشر بين الإدارة والعمالين.
 - ب. هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لتوجهات العاملين في الشركة على نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، من خلال وجود حافز ذاتي لتغليب مصلحة الشركة على المصلحة الشخصية للعاملين.
 - ج. هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للتكامل الصناعي بين الشركات على نجاح تطبيق التكلفة المستهدفة، من خلال وجود تعاون بين الشركات لتجميع المنتجات.
 - د. هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لوجود شبكة للمعلومات لدى الشركة على نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، من خلال وجود قاعدة بيانات لرغبات الزبائن.
 - هـ. هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لمستوى تعليم العاملين على نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، من خلال تطوير مهارات وامكانيات العاملين.
 - و. هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لوجود نظام كفو للمحاسبة الإدارية على نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، من خلال وجود نظام جيد للمحاسبة الادارية في الشركة.
 - ز. هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لدرجة التزام العاملين بالعمل على نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، من خلال التزام العاملين بالعمل.
 - ح. هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لدرجة الثقة بين العاملين والإدارة على نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، من خلال وجود ثقة متبادلة بين المدراء والعاملين في الشركة.
2. الفرضية الرئيسية الثانية: "إن اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي الى تحقيق ميزة تنافسية مما يدعم استراتيجيات التسعير في الشركات الصناعية العراقية".

5-1- اسلوب الدراسة:

اعتمد الباحثون على الكتب والمجلات العلمية المتخصصة العربية منها والاجنبية، اضافة الى شبكة المعلومات العالمية للحصول على البيانات المتعلقة بتغطية الجانب النظري، كما تم الاستناد على تنظيم استمارة اسبانه من اجل اختبار الفرضيات، وكاداة لدراسة الجانب التطبيقي للدراسة.

6-1- عينة الدراسة:

تم اختيار عينة الدراسة بالطريقة القصدية مع مراعاة التنوع في الصناعة، وتكونت من 5 شركات صناعية عراقية، هي:

1. الشركة العامة للاسمنت الجنوبية.
2. شركة الكوفة للمشروبات الغازية والمياه الصحية.
3. الشركة العامة للصناعات الجلدية في النجف.
4. الشركة العامة لصناعة النسيج أو الصناعات.
5. الشركة العامة لصناعة الإطارات في النجف.

وتم توزيع 40 استبانة بواقع 8 استمارات لكل شركة وتنوع الأفراد المستجيبين بين إداريين ومحاسبين ومهندسين، وقد تم توزيعها بعد شرح أهداف الدراسة وطلبنا منهم تعبئتها بدقة وموضوعية، وأكد الباحثون للأفراد المشمولين بالدراسة، إن إجاباتهم سوف تعامل بسرية تامة، وأنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، واعطي المستجيبين فرصة كافية للإجابة، وقد تم ادخال بيانات الاستبيانات المسترجعة في أنموذج خاص بالحاسب تمهيداً للقيام بالمعالجة الإحصائية.

2- الاطار النظري للدراسة

1-2- مدخل التكلفة المستهدفة (مدخل تعريفي):

يعد مدخل التكلفة المستهدفة نتيجة طبيعية لحاجة المصنعين إلى تحسين أسلوب إدارة تكاليف منتجاتهم وتطوير هذه المنتجات، اذ عجزت طرق إدارة التكلفة التقليدية وتجميع التكلفة وطرق التوزيع المستخدمة في العقود الماضية والتي ما زالت سائدة في قطاعات الصناعة والخدمات في أن تكون إدارة لتطوير المنتج وللتخطيط وإدارة التكاليف. ويرجع السبب في ذلك إلى أنهم ركزوا على تكلفة المنتج أكثر من تركيزهم على توقعات المستهلكين وتصميم المنتج نفسه. إضافة إلى ذلك فإن نظم التكاليف التقليدية أغرقت المدراء بالتقارير وهي تقارير روتينية تبالغ بحجم تكاليف المنتجات النمطية ونقل تكاليف المنتجات التي تنتج حسب الطلب (Lockamy & Smith, 2000:214)). ومن بين طرق إدارة التكاليف المختلفة يعد مدخل التكلفة المستهدفة كأفضل الوسائل المتاحة لتحسين تطوير وتسعير المنتج وإدارة الإنتاج وتكاليف البيع.

1-1-2- التعريف والمفهوم لمدخل التكلفة المستهدفة

تناول العديد من الباحثين مدخل التكلفة التاريخية بالدراسة والتقييم منهم (Sakurai, 1989, Mondon, 1991, Kato, 1993, Tanka, 1993, & Zaman, 2004)، اذ ركزت دراساتهم على وضع الأساس النظري لهذا الأسلوب، كما تناوله آخرون كل من وجهة نظر مختلفة عن الآخر، وبهذا تعددت التعاريف التي قدمت للتكلفة المستهدفة، إلا أنها تقاربت بالمضمون، والتي يمكن أن نبين منها الآتي:-

- " إستراتيجية مشتقة من السوق، في ظلها يسعر المنتج على أساس المستويات التي تقدمها ميزته التنافسية" (Chen & Chung, 2002: 2)

- " برنامج متكامل لتخفيض التكاليف ونظام استراتيجي متكامل لإدارة الربحية بدلا من الطريقة البسيطة لتخفيض التكاليف" (Shank, 1999: 73)

- " أداة إدارة التكلفة التي تهدف إلى تخفيض تكاليف المنتج خلال دورة حياته الإجمالية بمساعدة أقسام الإنتاج والهندسة والبحث والتطوير والتسويق والمحاسبة" (Sakurai, 1989: 39)

- " مدخل يقوم على تحديد تكلفة المنتج المقترح الذي ينتج عند البيع هامش ربح مرغوب به. ويتم التركيز على دورة حياة التكلفة والمراحل الأولى من دورة حياة المنتج الكلية" (Cooper & Slagmulder, 1997: 354)

- " نشاط يهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج الجديد مع الحفاظ على مستوى الجودة، القدرات الوظيفية، ودرجة الثقة المستهدفة واحتياجات المستهلك الأخرى عن طريق فحص كل الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة عند مراحل التخطيط، البحوث، التطوير والمراحل التجريبية للإنتاج وبذلك تعد التكلفة المستهدفة جزء من نظم الإدارة الإستراتيجية الشاملة للربحية". (Kato, 1993: 33)

ويعد التعريف الأخير أكثر شمولية، ومنه ومما تقدم يمكن القول أن التكلفة المستهدفة هي:

" مدخل يهتم بتخفيض التكاليف في مختلف المراحل التي يمر بها المنتج ابتداءً من مرحلة التصميم ولغاية مرحلة تقديم خدمات المستهلك، بأسلوب قد يختلف من منتج لآخر ومن شركة لأخرى، باعتبار انه ليس هناك عملية تكلفة مستهدفة واحدة يمكن أن تطبق على كل المنتجات.

2-1-2- متطلبات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة

تمر عملية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بثلاث مراحل رئيسة تتمثل الأولى بتخطيط التكلفة المستهدفة.

أما الثانية فهي تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة، ومن ثم الثالثة التي تتمثل بتحسين مدخل التكلفة المستهدفة ويطلق على المرحلتين الأخيرتين بالأدوات المساندة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

ولتخطيط التكلفة المستهدفة، تشترك معظم الشركات بالخطوات العامة الآتية: (خضر، 2005: 15)

1- تحديد السعر المستهدف في ضوء المنافسة واحتياجات السوق .

2- تحديد هامش الربح المستهدف.

3- تحديد التكلفة المستهدفة من خلال طرح الربح المستهدف من سعر البيع.

4- تحديد مبلغ التكلفة (فجوة التكاليف) التي تهدف الشركة لتقليله من مبلغ التكلفة الحالية.

5- استخدام أدوات خفض التكاليف، والتي من أشهرها، الآتي: (منصور، 2008: 11)

أ. هندسة القيمة Value Engineering

ب. الهندسة المتزامنة Simultaneous Engineering

ج. جدول التكلفة Cost Table

د. تحليل التكلفة الوظيفي Functional cost analysis

هـ. نظم دعم التكلفة المستهدفة Target Costing Support Systems

إضافة إلى التحسين المستمر Continuous Improvement (كايزن)، وما يسمى بتقنية المجموعة Group Technology، ووسائل الرقابة التشغيلية Operation Control، وغيرها للوصول بالتكاليف الحالية إلى مستوى التكلفة المستهدفة.

وتحتاج الإدارة التنفيذية للشركة ومدراء التسويق والبرامج وأفراد فريق التطوير جميعهم إلى فهم القيود على قدرة المستهلك أو متطلبات الوضع السوقي التنافسي. فيوماً يشتري الزبائن منتجات ذات وظائف ومميزات وأداء يتجاوز احتياجاتهم ويتساءلون كم من الأموال أضاعوها على تلك الإمكانيات غير المطلوبة، فالمطلوب هو معرفة أكثر بالتصميم الذي يلبي المتطلبات الخاصة بالزبون، وهذا يحدث عندما يكون أعضاء فريق تطوير المنتج والإدارة التنفيذية على اتصال مباشر مع الزبائن لفهم احتياجاتهم الحقيقية وسماع حساسياتهم للتكلفة المباشرة أو عندما يستطيعون الكشف عن أسلوب تسعير المنتج المنافس في السوق. وعلى أساس هذه المعرفة بقدرة المستهلك وتصميم متطلبات التكلفة فإن الشركة تستطيع تحديد أسعار منتجاتها بالشكل الذي يحقق لها ميزة تنافسية. أما عن تحديد مقدار الربح المستهدف فيتم استخراجها بأكثر من وسيلة من أهمها وأكثرها استخداماً معدل العائد على الاستثمار Return on Investment (ROI) والذي يمثل معدل العائد السنوي الذي يطلبه المالكون على حجم استثماراتهم (أبو نصار، 2005: 195). ومن ثم يتم تحديد التكاليف المستهدفة وذلك بتنزيل هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وبعد ذلك يتم تحديد فجوة التكاليف وهي الفرق بين التكاليف المستهدفة ومستوى التكاليف الحالية للشركة والتي تسعى الإدارة إلى إلغائها أو تقليصها، ولتحقيق ذلك تبرز الحاجة لاعتماد مجموعة من الادوات الداعمة لمدخل التكلفة المستهدفة وذلك في حالتين:

● الحالة الأولى: في مرحلة التخطيط والتصميم عند اختلاف التكلفة المستهدفة عن تقديرات التكلفة الحالية أو المتوقعة لتنفيذ النشاط. إذ يتطلب الأمر الاستعانة بهندسة القيمة وإعادة هندسة العمليات أو إعادة تصميم مكونات المنتج، في محاولة لتخفيض التكلفة الحالية أو المقدرة للوصول بها إلى مستوى التكلفة المستهدفة.

● الحالة الثانية: أثناء الإنتاج عند الرغبة في تحسين مستوى جودة المنتج أو إجراء المزيد من خفض التكاليف، أو لمواجهة أية مشاكل طارئة نتيجة حدوث تغييرات في ظروف السوق، إذ يتم اللجوء لأسلوب التحسين المستمر للعمليات، والإسناد (المقارنة المرجعية).

وعلى أية حال تستطيع الشركات تحديد المزايا الإستراتيجية في وضع السوق من خلال تحليل سلسلة القيمة والمعلومات المتعلقة بتكاليف الأنشطة. فالشركات التي تستبعد الأنشطة التي لا تضيف قيمة (من وجهة نظر الزبون) تنجح في تقليل التكاليف بدون تقليل قيمة الخدمة أو المنتج الذي يقدم للزبون وبأقل تكاليف ممكنة تستطيع تقليل السعر الذي يدفعه الزبون، وعليه تقدم للشركة ميزة التكاليف على منافسيها أو تستطيع الشركة استخدام الموارد الموفرة من استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لتوفير خدمات أكبر للزبائن (Arzova & Uydaci, 2005: 7)

ويتطلب مدخل التكلفة المستهدفة استخدام الأدوات المذكورة أنفة كأساليب داعمة في مجال تخفيض التكاليف، والآتي توضيح لبعضاً من هذه الأدوات مع التركيز على هندسة القيمة باعتبارها محور الارتكاز في مجال تخفيض التكاليف:

- **هندسة القيمة Value Engineering**: تستخدم هندسة القيمة في التكلفة المستهدفة لتقليل تكاليف المنتج من خلال تحليل المفاضلة بين أنواع مختلفة لوظائف المنتج (مثل أنواع مختلفة لمميزات المنتج) وإجمالي تكلفة المنتج. أن الخطوة الأولى والأهم في هندسة القيمة هي إتمام عملية تحليل المستهلك وذلك أثناء مرحلة تصميم المنتج الجديد أو المعدل. ويحدد تحليل المستهلك تفضيلات المستهلك الأساسية والتي تحدد بدورها الوظائف أو الخصائص المرغوبة للمنتج الجديد. والنوع الشائع لهندسة القيمة هو التحليل الوظيفي، وهي عملية فحص الأداء والتكاليف لكل وظيفة أو ميزة من مزايا المنتج. أن هدف التحليل هو تحديد التوازن المطلوب بين الأداء والتكلفة. والمستوى المطلوب للأداء المنجز لكل وظيفة يتم الحصول عليها مع المحافظة على التكلفة لجميع الوظائف دون التكلفة المستهدفة. وغالباً ما يستخدم في هذه الخطوة أسلوب المقارنة المرجعية لتحديد أي من خصائص المنتج تقدم للشركة ميزة تنافسية. ويعد تحليل التصميم شكل آخر شائع من أشكال هندسة القيمة وهو أن يقوم فريق التصميم بإعداد عدد من التصاميم الممكنة للمنتج كل منها له سمات مشابهة لمستويات مختلفة من الأداء وله تكاليف مختلفة. وتعتبر المقارنة المرجعية وسلسلة القيمة دليل مساعد لفريق التصميم عند إعداد التصاميم التي هي أما واطئة التكلفة أو منافسة. ويعمل فريق التصميم مع عناصر إدارة التكاليف على اختيار التصميم الذي يليه بشكل أفضل تفضيلات المستهلكين مع عدم تجاوز التكلفة المستهدفة. أما مداخل تخفيض التكاليف الأخرى فتتضمن جداول التكاليف وتقنية المجموعة. (Blocher, Stout, Cokins,) (Chen, 2008: 370)

- **إعادة هندسة العملية Process Re-engineering**: وتعرف إعادة هندسة العملية بأنها عملية إعادة تفكير وتصميم جوهرى لعمليات الشركة لتحقيق تحسين أساسي في معايير قياس الأداء ممثلة في الجودة والتكلفة (Rus, 1997: 22). وهي بهذا تتفق في النتيجة مع هندسة القيمة، إلا أن جوهر الاختلاف يتمثل في أن الأخيرة تركز على تحليل الوظيفة أو الوظائف، بينما إعادة الهندسة تتناول عملية التصميم ذاته، للبحث عن تصميم جديد يؤدي إلى إنجاز نفس الوظيفة بتكلفة أقل ممكنة.

- **جداول التكلفة Cost Tables**: تحتوي جداول التكلفة على المحركات الأساسية للتكلفة والتي تحدث تغييرات في عناصر التكاليف مما يساعد على استخدامها في عمل تقديرات لتكلفة المنتجات الجديدة بأقصى درجات الدقة والسرعة. وهذه الطريقة تستخدم على نطاق واسع في الصناعة اليابانية حيث يتم إعداد قواعد بيانات لمعلومات التكاليف التفصيلية مما يتيح إعداد تقديرات للتكلفة للمنتجات الجديدة بدقة وبسرعة. (طعيمة، 2010: 263)

- تقنية المجموعة **Group Technology**: هي الطريقة التي تحدد التشابهات في أجزاء المنتجات حتى يمكن استخدام نفس الأجزاء في اثنين أو أكثر من المنتجات وبالتالي تخفيض التكاليف. (Shahin, and Janatyan, 2010: 108)

كما يستخدم أساليب التحسين المستمر **Continuous Improvement** (كايزن) ووسائل الرقابة التشغيلية **Operation Control** لتقليل التكاليف المستقبلية. ويكون التحسين المستمر خلال مرحلة التصنيع للتمكن من معرفة آثار هندسة القيمة والتصميم المعدل، إذ أن دور عملية تخفيض التكلفة في هذه المرحلة هو تطوير طرق تصنيع جديدة (على سبيل المثال نظم التصنيع المرنة) واستخدام تقنيات إدارية جديدة مثل الرقابة التشغيلية (كالموازنات المرنة ونظم التكاليف المعيارية) واستخدام إدارة الجودة الشاملة ونظرية القيود للحصول على تخفيض أكبر في التكاليف.

3-1-2- محددات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة

على الرغم من أهمية مدخل التكلفة المستهدفة إلا أن وضع هذا المدخل قيد التنفيذ الفعلي يصطعبه بعضا من الصعوبات التي ينبغي أن تكون الإدارة على علم مسبق بها حتى تتمكن من تخطيها، ومن أهم هذه الصعوبات الآتي: (أبو عودة ، 2010، نقلًا عن <http://infotechaccountantes.com>)

- الصراع التنظيمي إذ أن اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم قد تؤدي إلى صعوبة نجاح مدخل التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين هذه الأهداف.
 - يتطلب مدخل التكلفة المستهدفة العديد من التغييرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة.
 - يحتاج تطبيق هذا المدخل إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج وهي تكاليف اختيارية، ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد التكلفة المستهدفة لأن علاقة المدخلات بالمرجات في هذه التكاليف غير واضحة.
 - تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل.
 - التزام المديرين بنظام عمل الشركة والإجراءات الروتينية، وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية، قد تدفعهم لمحاربة التغيير، وكرهية تحمل المسؤولية.
 - إن تحديد التكلفة المستهدفة فناً أكثر منه علماً، وبالتالي على الشركة التعلم من التجارب والخبرة السابقة حتى لا يتم تحديد تكلفة مستهدفة يصعب الوصول إليها فيشعر العاملون بالإحباط.
 - يجب دراسة التكلفة والعائد قبل اتخاذ قرار استخدام مدخل التكلفة المستهدفة .
 - يصعب تطبيق هذا المدخل في بعض الصناعات مثل صناعة الأدوية إذ تكون المكونات محكومة بعوامل طبية صحية وأخرى قانونية.
- هذا من جهة، ومن جهة أخرى، فإن مدخل التكلفة المستهدفة وباعتباره من المداخل الحديثة في إدارة التكاليف، فإنه يواجه مجموعة أخرى من الصعوبات تتمثل بالآتي: (Kwah,2004: 40)
1. عدم وجود إطار يتسم بالعمومية يحدد متطلبات وخطوات التنفيذ نظراً لتركيز معظم الأبحاث التي تناولت هذا المدخل على تحليل التجارب الناجحة لبعض الشركات العالمية، مما أدى إلى نتائج تتسم بالخصوصية.
 2. عدم وجود إطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق الأساليب الحديثة لتخفيض التكلفة في إطار المحافظة على مستوى الجودة والأداء الوظيفي وبما يؤدي إلى الوصول إلى التكلفة المستهدفة.
 3. صعوبة التحديد الدقيق للعناصر الأساسية لتطبيق هذا المدخل وهي أسعار البيع والإرباح ومن ثم التكلفة المستهدفة نتيجة لعدم توافر قواعد البيانات الملائمة خصوصاً في دول العالم النامية.

4. عدم وضوح كيفية تخصيص التخفيف المستهدف في تقديرات التكلفة الحالية أو المتوقعة لعمليات الشركة لتتساوى مع التكلفة المستهدفة.
5. صعوبة استمرارية المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة في إطار تطور تكنولوجيا سريع ومتزايد ودخول منافسين جدد للأسواق.
6. الآثار المتعارضة المترتبة على الاستغناء عن الأيدي العاملة كنتيجة حتمية لتطبيق مدخل التكاليف المستهدفة.

4-1-2. محددات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في البيئة العراقية:

من المعروف أن التكلفة المستهدفة قد تطورت من كونها أداة بسيطة نسبياً للسيطرة على تكلفة المشتريات إلى وسيلة إدارة شاملة للربحية، هدفها تقليل تكاليف دورة حياة المنتج من أجل تعظيم الربح في الأجل الطويل إلى أقصى حد ممكن. لتحقيق هذا الهدف فإن التكلفة المستهدفة تأخذ بعين الاعتبار ليس فقط تكاليف الإنتاج، ولكن أيضاً التكاليف التي تكبدها الشركة في كافة مراحل دورة حياة المنتج. أن الهدف من تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج يتحقق أيضاً على امتداد سلسلة القيمة من خلال تطوير علاقة متبادلة مع جميع الأطراف ذات العلاقة المباشرة بالشركة، مثل والموردين والعملاء والموزعين. ويعد الاتصال المفتوح عنصر هام في المحافظة على علاقة طويلة الأمد وذات منفعة متبادلة مع تلك الأطراف (Feil et al, 2004: 14)، ولأن التكاليف المستهدفة مثل كثير من الفلسفات الإدارية، محددة بالبيئة التي تعمل فيها، فليس من المستغرب أن نجد الكثير من الاختلافات في الممارسة العملية لهذا الأسلوب. وعلى الرغم من مساهمة البحوث والمقالات الأكاديمية في نشر وتوسيع نطاق استخدام مدخل التكلفة المستهدفة فإن معظم هذه الدراسات لم تتناول الصعوبات البيئية التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة سواء من الناحية الفنية أو من الناحية السلوكية (سلوكيات العاملين) والتي قد تؤدي إلى تقليل المنافع المتوقعة من تطبيقها. فقد تبدو التكاليف المستهدفة من اذ المفهوم سهلة الفهم والتنفيذ. ومع ذلك، فسهولة التكلفة المستهدفة لا ينبغي أن يؤدي إلى افتراض أن تطبيق إجراءات التكاليف المستهدفة سيؤدي حتماً إلى النتائج المرجوة. أن مفتاح نجاح تطبيق مدخل التكاليف المستهدفة هو اعتماد الفلسفة الكامنة فيها في جميع نواحي العمل في الشركة سواء في النواحي المتعلقة بالإنتاج أو بسلوكيات الأفراد. وفي هذا السياق يرى (Kato 1993: 33) أن التكلفة المستهدفة هي مزيج العديد من التقنيات وجميعها تعززها فلسفة التكلفة المستهدفة. وهذا هو سر نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في البيئة اليابانية عن غيرها من التطبيقات.

ان من أبرز عوامل النجاح الرئيسية التي ساعدت الشركات اليابانية في تطوير وتنفيذ التكلفة المستهدفة تمثلت بالاتي: (Feil et al.2004: 17)

- 1- أسلوب الإدارة العليا Top Management Leadership: يعتقد الكثير من الباحثين أن قدرة الإدارة العليا على موازنة جميع العاملين مع عقلية قيادة الشركة هو عامل مهم لتطبيق ناجح لمدخل "التكلفة المستهدفة" أو "التحسين المستمر"، وبالنظر إلى الطابع المتعدد الوظائف للتكلفة المستهدفة، فإن اتباع نهج النزول الهرمي من الأعلى إلى الأسفل أمر لا بد منه لنجاح تطبيق هذا المدخل، ففي العديد من الشركات في اليابان، تكون الإدارة العليا وبقوة وراء هذه المبادرة، بخلق الوعي اللازم بشأن تخفيض التكاليف والوصول إلى التكاليف المستهدفة وتمكين فريق العمل من الحصول على الموارد اللازمة لتحقيق الأهداف.
- 2- توجهات فريق العاملين Team-Orientatation: تعد توجهات فريق العاملين عامل آخر حاسم من عوامل نجاح التكلفة المستهدفة، فتوجهات هذا الفريق هو جزء من طريقة الحياة اليابانية أو ما تسمى بالكونفوشيوسية¹، والتي تدعو إلى الانسجام بين

¹ - الكونفوشيوسية هو مذهب سياسي يتضمن تقاليد صينية عن السلوك الاجتماعي والأخلاقي، وفلسفته قائمة على القيم الأخلاقية الشخصية وعلى أن تكون هنالك حكومة تخدم الشعب تطبيقاً مثل عليا. أسسه الفيلسوف الصيني كونفوشيوس. المصدر (موسوعة ويكيبيديا الإلكترونية).

أعضاء الفريق الذي يلعب دوراً رئيساً في تنفيذ التكلفة المستهدفة. أما الجانب الآخر المهم فهو الشعور بالأمن لدى الأفراد في المجموعة، ففي اليابان تأتي مصلحة المجموعة دائماً قبل مصلحة الفرد، وإن المهمة المعقدة لا يمكن أن تحل بقرار فردي وإنما بقرار جماعي. ذلك يتجلى أيضاً في مجال الاتصالات بين فريق العمل وفي عملية صنع القرار، إذ يتم اتخاذ القرارات في إطار المجموعة على الرغم من أن قائد المجموعة هو الذي يقرر في نهاية الأمر وإن أعضاء المجموعة من المتوقع أن يقبلوا بقراره باعتباره قرارهم. وعليه فإن ثقافة المجتمع وأعرافه وتقاليدته تعد عناصراً مهماً في تحديد توجهات فريق العمل سواء باتجاه خدمة المصلحة العامة أو خدمة مصالحهم الشخصية.

3- الالتزام بالعمل **Commitment to Work**: إن موقف العاملين في الشركات اليابانية تجاه عملهم والشركة هو واحد من معظم الظواهر الملحوظة في فهم رجال الأعمال اليابانيين. فشعور العمال اليابانيين بالواجب تجاه رب عملهم تبين من خلال الدراسة الاستقصائية التي قام بها كل من (Ellers & Streib, 1994)²، والتي أظهرت أن حوالي 80% من العمال اليابانيين يرون أن للعمل أولوية تأتي قبل العائلة. هذا الإحساس بالواجب واضح في مدى استعداد العاملين للعمل لساعات طويلة ورغبتهم في أن تكون العطلات قصيرة.

4- الثقة المتبادلة **Mutual Trust**: الإدارة في اليابان تركز على العنصر البشري، لذا فقد كان التركيز الرئيسي على بناء الثقة المتبادلة بين المدراء والعاملين بالإضافة إلى الموردين والتي تعد عاملاً مهماً في زيادة ولاء العاملين في الشركة إضافة إلى ثقة الموردين بها، فبدون الثقة المتبادلة الراسخة في الفكر الإداري، فإن العاملين لن يثبتوا على ولائهم للشركة مدى الحياة، كما أن الإدارة العليا لا تضمن بقاء العاملين لديها لفترات طويلة.

5- المحاسبة الإدارية **Management Accounting**: ويمكن أيضاً أن توجد وجهة النظر السلوكية في هيكل المحاسبة الإدارية في اليابان، فالمحاسبة الإدارية اليابانية التي لم تكن ترمي لإنتاج معلومات دقيقة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية ولجعل العاملين يفكرون ويتصرفون وفقاً لإستراتيجية الشركة فحسب، وإنما تتبعه استخدام واسع للمقاييس غير المالية الصارمة والتوجه نحو السوق. بالإضافة إلى ذلك فالشركات اليابانية تؤكد بأن المعلومات المالية تقدم من قبل "أقسام الرقابة" ويتم تبليغها بسرعة وبشكل كامل إلى العاملين، وعلى العاملين أن يفهموا كيف ينعكس أداء وحداتهم في نتائج الشركة المالية. ويعتبر المراقبين الماليين اليابانيين على دراية جيدة في كل من ممارسات إدارة التكلفة واحتياجات عملائها الداخليين.

6- التعليم **Education**: الحماسة اليابانية للتعليم معروفة جيداً، وتسعى الشركات اليابانية باستمرار لتطوير إمكانات وقدرات موظفيها من خلال تناوب الوظائف بين العاملين وبرامج التدريب واسعة النطاق، فالتفكير والفهم المتكامل للوحدات الأخرى داخل الشركة يعد ممكناً من خلال التشديد على التعليم الشامل. وتتسم التكلفة المستهدفة بوجهة النظر الشاملة التي تعكس التوجه الياباني، إذ يكتسب العاملون مهارات تمكنهم من أداء أكثر من مهمة. في مجال التعلم الياباني تعتمد على أساس "التعلم بالممارسة"، وهذا يؤدي إلى التغيير المستمر وتحقيق التأثير على تصرفات المرء وبيئته.

7- الشبكة **Keiretsu**: يتسم الاقتصاد الياباني بوجود شبكة إستراتيجية تدعى (Keiretsu). والشبكة يتم إنشاؤها بين شركات مستقلة قانوناً ولكن على أساس روابط مالية وثيقة أو تقاليد مشتركة، وهناك تعاون قوي بين تلك الشركات، إذ تقوم كل شركة بتصنيع جزء من المنتج للوصول إلى المنتج النهائي بأقل التكاليف، هذا التعاون من شأنه أن يدمج الموردين في عملية تطوير المنتج، والذي يعد عنصراً أساسياً من عناصر التكاليف المستهدفة.

2-2- استراتيجيات التسعير ومدخل التكلفة المستهدفة (مدخل تكاملي)

2-2-1- مداخل التسعير التقليدية:

تعتبر استراتيجيات التسعير هي الإطار العام لقرارات التسعير بالشركات. ولذلك يتعين على إدارة الشركة أن تحدد هذه لاستراتيجيات بوضوح لأنها تساعد في بناء الصورة الذهنية للشركة عند العملاء. ويتوقف تحديد هذه الاستراتيجيات على العوامل البيئية المحيطة بالمنظمة (عماره، 2010: 106)، كما تعد قرار تسعير السلع والخدمات التي تقدمها الشركة أحد أهم وأصعب القرارات التي توجهها الإدارة، وتنبع أهمية القرار من كونه يتأثر بالعديد من العوامل التي قد تقع خارج سيطرة الإدارة في الغالب، فأهمية قرار التسعير ترجع إلى تأثيره المباشر على حجم الطلب على منتجات الشركة وعلى موقفها التنافسي وبالتالي إيراداتها المستقبلية، مما يكون له أحياناً تأثير على مستقبل الشركة واستمرارها. لهذا السبب على الإدارة أن تولي موضوع تسعير السلع والخدمات التي تقدمها العناية والوقت الكافيين، وهناك ثلاثة عوامل أساسية مؤثرة على قرارات التسعير، تتمثل بالآتي: (Horngren, et al, 2000: 422)

1. **التكاليف:** أن التكاليف التي تتحملها الشركة في سبيل إنتاج السلع أو تقديم الخدمات تعتبر في أغلب الأحيان من أهم العوامل المؤثرة على قرار التسعير. وعادة ما تحدد الشركات أسعارها بما يغطي جميع التكاليف اللازمة لإنتاج السلعة أو تقديم الخدمة، إضافة إلى تحقيق عائد مناسب للشركة. وعليه فإن الشركة تسعى باستمرار إلى تخفيض التكاليف باعتبارها موجهاً للأسعار إذ أن النظرة التقليدية ترى أن الأسعار هي متغير تابع للتكلفة كلما ازدادت التكاليف ازدادت الأسعار والعكس صحيح.
 2. **المنافسون:** يتطلب تحسين الموقف التنافسي للشركة والمحافظة على حصتها السوقية ليس فقط النظر إلى تكاليف الإنتاج عند التسعير وإنما يتعدى ذلك إلى الأخذ بالحسبان المنافسين، إذ يمكن أن تؤثر أسعار المنتجات المنافسة في الطلب على السلعة وتجبر الشركة على تخفيض أسعارها، لذا فإن معرفة تكاليف المنتجات المنافسة أصبح أمراً ضرورياً لأغراض التسعير والتي يمكن التوصل إليها من خلال الحصول على معلومات حول التكنولوجيا المستخدمة والطاقة الإنتاجية وسياسات التسعير. وعليه فإن قرار تسعير المنتجات أو الخدمات التي تقدمها الشركة لا يمكن أن يتم بمعزل عن أسعار المنافسين. فعلى الشركة قبل تحديد السعر المناسب لسلعتها دراسة أسعار المنافسين ووضع أسعارها بشكل متقارب من تلك الأسعار.
 3. **الزبائن:** يجب على الإدارة الأخذ بالحسبان وجهة نظر الزبائن في المسائل المتعلقة بوضع إستراتيجية الشركة التسعيرية، ويرجع السبب في ذلك إلى وجود تأثير مباشر لتفصيلات الزبائن على حجم الطلب على منتجات الشركة ووضعها التنافسي بشكل عام، إذ أن وضع سعر عالي قد يؤدي بالمستهلك إلى اختيار منتج بديل يحقق رغبات محددة لديه بطريقة أكثر فاعلية للتكلفة. وعلى الإدارة في هذه الحالة الموازنة في وضع السعر الذي يضمن لها الحصول على طلب كافي على سلعتها أو خدماتها وفي الوقت نفسه يحقق لها عائداً مناسباً.
- وتختلف الإدارة في درجة اعتمادها على العوامل المذكورة أعلاه عند وضع إستراتيجية التسعير، إذ تختلف الأهمية النسبية التي توليها الشركات لكل من التكاليف والمنافسين والزبائن باختلاف طبيعة منتجاتها وميزاتها التنافسية. وهناك مدخلين للتسعير يمكن توضيحها بالآتي:

2-2-1-1- المدخل الاقتصادي للتسعير:

ينسجم المدخل الاقتصادي في التسعير مع هدف تعظيم أرباح الشركة، فالشركة يجب أن تسعى إلى تحديد سعر البيع لمنتجاتها بالشكل الذي يحقق أقصى قدر ممكن من الأرباح، ومن الممكن أن يتحقق ذلك من خلال إنتاج ذلك الحجم الذي يتساوى عنده الإيراد الحدي من بيع المنتج مع تكلفته الحدية، ويقاس الإيراد الحدي عند إحجام إنتاج ومبيعات مختلفة بمقدار الزيادة في الإيراد الكلي للمبيعات من إضافة وحدة واحدة من المنتج، كما تقاس التكلفة الحدية عند تلك الأحجام بمقدار الزيادة في التكاليف الكلية نتيجة لإضافة وحدة واحدة من المنتج. (العظمة وآخرون، 1990: 648)، ويعتمد هذا المدخل بشكل أساسي على العلاقة بين

السعر والطلب على المنتج والتي تشير على زيادة الطلب على المنتج عند تخفيض الأسعار والعكس صحيح وتعكس تلك العلاقة ضرورة قيام الشركة بتخفيض السعر كلما أردت تصريف قدر أكبر من المبيعات. ومن جهة أخرى فهناك من يعبر عن العلاقة بين السعر والطلب بأسلوب معاكس، إذ يرى أنه كلما زاد الطلب على سلعة معينة كلما أدى ذلك إلى ارتفاع سعرها، والعكس صحيح، وعلى الرغم من أن النتيجة النهائية لهذه الحالة مشابهة للحالة السابقة، أي أنها تقوم على وجود علاقة طردية بين السعر والطلب، إلا أن العامل المستقل في الحالة الأخيرة هو الطلب أما السعر فهو العامل التابع.

وبالرغم من فائدة المدخل الاقتصادي في إبراز التفاعل بين الإيرادات والمصروفات وطبيعة الطلب على المنتجات ودرجة المنافسة في السوق، إلا أن تطبيقه في الواقع العملي يواجه الكثير من الصعوبات، إذ يركز على افتراض تحقيق أقصى قدر من الأرباح والذي لا يمثل بالضرورة سلوك المدراء في الواقع العملي، بالإضافة إلى حاجته إلى توفر معلومات كافية عن التكاليف والإيرادات وسلوك المنافسين والذي قد لا يتحقق في الواقع العملي أو تكون متكلفة في معظم الأحيان.

2-1-2-2- التسعير على أساس التكاليف:

يقوم أنموذج التسعير التقليدي على أساس تحديد تكلفة المنتج أولاً ثم إضافة نسبة عائد مناسب إلى هذه التكلفة⁴ للوصول إلى السعر الذي يباع به المنتج في السوق، إذ يعد السعر هو العامل المتغير تبعاً للتغير في التكلفة على أساس ثبات معدل العائد المطلوب تحقيقه، وتعتبر التكاليف عاملاً مهماً للشركات في مجال تسعير منتجاتها وخدماتها ويرجع السبب في ذلك إلى العلاقة بين إيراداتها وتكاليفها، إذ تسعى الشركات على الأقل إلى تغطية تكاليفها عند اتخاذ قرار التسعير. وعلى العموم هنالك أكثر من طريقة للوصول إلى السعر باستخدام التكاليف كأساس للتسعير، وتختلف هذه الطرق باختلاف التكلفة المستخدمة كأساس في عملية احتساب السعر، ويعود الاختلاف في الطرق المستخدمة إلى الاختلاف في مفهوم التكلفة الذي يمكن استخدامه كأساس في عملية التسعير. هنالك أربع طرق رئيسية للتسعير على أساس التكلفة (Hilton, 2002: 678) هي:

1. طريقة التكاليف الصناعية المتغيرة Variable Manufacturing Costs
2. طريقة التكاليف المتغيرة Total Variable Costs
3. طريقة التحميل الكلي للتكاليف الصناعية Absorption Manufacturing Costs
4. طريقة التكاليف الكلية Full Costs

وبناء على ما تقدم يمكن القول أن جميع طرق التسعير المبينة أعلاه سواء التي تعتمد المنهج الاقتصادي في التسعير أم تلك القائمة على أساس التكاليف تواجه العديد من الصعوبات، إذ أن التسعير في ظل المدخل الاقتصادي يواجه مشكلة أساسية تكمن بافتراضه أن هدف الشركة الأساسي هو تعظيم الربح ولم يأخذ بالاعتبار هدف الشركة في البقاء في السوق وهو هدف أساسي للشركات في ظل الظروف المنافسة الشديدة والتطور التكنولوجي، أما الطرق القائمة على أساس التكاليف فقد فشلت أيضاً في مواجهة ظروف المنافسة بافتراضها أن السعر هو متغير تابع للتكلفة وأن تحديد سعر المنتج يتغير تبعاً للتغير في التكاليف وليس تبعاً للتغير في أسعار المنتجات المنافسة وبالتالي فإن هذه الطرق لا يمكنها أن تستجيب للتغيرات في ظروف السوق والمنافسة، نتيجة لذلك ظهر مدخل التكلفة المستهدفة كمدخل يأخذ بنظر الاعتبار المنافسة والمنتجات المنافسة كعامل أساسي عند اتخاذ قرار التسعير.

2-2-2-2- تسعير المنتجات باستخدام مدخل التكلفة المستهدفة

أن عملية تسعير المنتجات باستخدام الطرق التقليدية المبينة في الفقرة السابقة هي عملية يتم من خلالها تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة أولاً ومن ثم يتم اختيار السعر المناسب لها وهذا يعني أن السعر هو متغير تابع للتكلفة والعلاقة بينهما علاقة طردية،

⁴ - تختلف نسبة العائد للمنشأة تبعاً لطبيعة نشاط الشركة والقطاع الذي تعمل به وكذلك معدل الفائدة على الأموال السائد في السوق.

فكلما ازدادت التكلفة تلجأ الإدارة إلى رفع السعر لتغطية التكاليف الإضافية، وهذا الأسلوب من الناحية الواقعية غير ممكن لأنه لا يأخذ بالاعتبار ظروف المنافسة، وعلى العكس من ذلك فإن التسعير في ظل مدخل التكلفة المستهدفة يقوم أولاً باستخدام أبحاث السوق لتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج ومن خلال هذا التحديد تقوم الإدارة باحتساب التكلفة التي يجب أن يتم من خلالها إنتاج المنتج من أجل توفير هامش ربح معقول للشركة وأخيراً يقوم المهندسون ومحاسبو التكاليف معاً بتصميم المنتج الذي يمكن تصنيعه بالتكلفة المسموح بها (خضر، 2005: 57). أي أن التسعير على أساس التكلفة المستهدفة يبدأ بتحديد السعر أولاً وعلى أساس ذلك يتم تحديد التكلفة المستهدفة، فالسعر أصبح المتغير المستقل وليس المتغير التابع في هذه العملية، إذ أن التكاليف تتغير تبعاً للتغير في السعر الذي يحدد بدوره على أساس الوضع التنافسي للشركة وبالشكل الذي يحقق ميزة تنافسية على المنتجات الأخرى المنافسة في السوق. وعلى أساس ما تقدم فإنه يمكن تحديد خطوات عملية التسعير في ظل مدخل التكلفة المستهدفة بالآتي:

1. **تحديد منتج يلبي متطلبات العملاء:** أن الطرق التقليدية في التسعير لا تأخذ بالاعتبار مدى الحاجة إلى التكلفة وما هي موجبات التكلفة أو حتى ما إذا كانت خصائص المنتج أو العملية ضرورية من وجهة نظر الزبون، إذ يتم تجاهل احتياجات ورغبات الزبائن في الطرق التقليدية والتي تنتج أيضاً منتجات مصممة بشكل مبالغ فيه ولا تقابل متطلبات الزبائن ومسعرة بشكل غير صحيح (Butscher et al, 2000: 122). وتبدأ عملية تطوير المنتجات التقليدية بتصميم المنتج الأساسي المطور في قسم البحث والتطوير في الشركة، وهذا قد يكون من قبل مجموعة تصميم أو مختبر أبحاث أو فريق هندسي أو أي مجموعة أخرى من الأفراد في الشركة تكون مسؤولة عن تطوير منتجات جديدة. وعلى أساس ذلك فإن الخطوة الأولى لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في مجال التسعير هي العمل على تطوير المنتجات القائمة أو تصميم منتج جديد يلبي متطلبات الزبائن وتفضيلاتهم للوظائف التي يجب أن يتمتع بها المنتج. ويتم ذلك من خلال تقييم الخصائص الهندسية للمنتج التي يمكن أن تؤثر على واحد أو أكثر من خصائص الزبون.

2. **تحديد السعر المستهدف:** تعد عملية تحديد السعر المستهدف للمنتج نقطة البداية في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، ومن الضروري أن يستند تحديد السعر المستهدف إلى تحليل العوامل المرتبطة بالسوق كالحصة السوقية والمنتجات المنافسة بالإضافة إلى الأخذ بالاعتبار المزايا التنافسية للمنتج والتي تحدد رغبان الزبائن، ولأن السوق هو الذي يحدد السعر فيجب على الشركة أن تسعر منتجاتها بنفس أسعار المنتجات المنافسة أو أقل بالشكل الذي يضمن لها تحقيق ميزة تنافسية، ويرجع السبب في ذلك إلى أن الشركة إذا ما حددت لمنتجاتها أو خدماتها سعراً عالياً جداً فلا أحد سوف يشتري منتجاتها أو خدماتها ومن ثم تفشل. وبالعكس فإنها إذا وضعت سعراً منخفضاً جداً فإنها سوف تولد مبيعات ولكنها ستكون غير قادرة على تغطية التكاليف ومن ثم مرة أخرى ستفشل (Morse & Zimmerman, 1997: 89).

3. **تحديد الربح المستهدف:** ان الربح المستهدف هو مقدار الربح الذي ترغب الشركة في تحقيقه بناء على إستراتيجية الشركة والخطط الموضوعية للمنتجات الجديدة وخطط الأرباح على المدى المتوسط، وتعتمد الشركات في مجال التخطيط للربحية و تحديد الربح المستهدف على عدة أسس منها معدل العائد على الاستثمار ROI ومعدل العائد على المبيعات ROS إلا أن معدل العائد على المبيعات يعد الأكثر استخداماً في تحديد الأرباح المستهدفة لإمكانية تحديد هذا المعدل على مستوى المنتجات، إذ يتم التعبير عن هامش الربح أو الربح المستهدف للشركة في صورة نسبة من المبيعات قد تأخذ إحدى الأشكال التالية:

أ. معدل العائد على المبيعات التاريخية للشركة.

ب. معدل العائد على المبيعات على مستوى الصناعة (بالنسبة للمنافسين).

ج. معدل العائد على المبيعات المتوقعة للشركة.

4. **تحديد التكلفة المستهدفة:** تتمثل التكلفة المستهدفة للمنتج بتكاليف تصنيعه وتسويقه والتي تضمن الوصول إلى السعر المستهدف، ويتم تحديد التكلفة المستهدفة بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المتوقع للمنتج وبذلك نحصل على التكلفة المستهدفة لإنتاج المنتج وتقديمه للسوق. ومن ثم يتم احتساب التكلفة المتوقعة للمنتج في ظل الموارد والأنشطة المتاحة حالياً مع الأخذ بالاعتبار الخصائص الهندسية للتصميم الأولي للمنتج، وعادة ما تكون التكلفة المتوقعة للمنتج تزيد على التكلفة المستهدفة له وبالتالي تحتاج الشركة إلى البحث عن وسائل لتخفيض تكاليف الإنتاج دون التأثير على خصائص المنتج أو جودته أو المواصفات التي يتطلبها الزبون في المنتج (خصائص الزبون).

5. **تصميم أجزاء ومكونات السلعة بشكل يحقق التكاليف المستهدفة:** وتكون الخطوة الأخيرة التي تتمثل في القيام بعملية تقويم لكل نواحي ووظائف سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكاليف التي تؤدي إلى إدخال تحسينات في تصميم المنتج أو تغييرات في مواصفات المواد أو تعديلات في طرق التصنيع التي تؤدي كلها إلى تخفيض التكاليف الممكن تحقيقها للإنتاج لتصبح مساوية أو قريبة من التكلفة المستهدفة، وتتطلب هذه الخطوة عناية خاصة بتحديد مراحل وخطوات الإنتاج لمحاولة إلغاء مراحل التصنيع التي لا تضمن إضافة أي قيمة للسلعة من وجهة نظر الزبون وذلك لتوفير تكاليف الأنشطة عديمة القيمة، ويتم التركيز بصورة أساسية على تكاليف مرحلة التصميم باعتبارها تمثل جزءاً كبيراً من تكاليف الإنتاج إلا أن إعادة تصميم المنتج باتجاه تقليل التكاليف تعد عملية صعبة كما أن أكثر التكاليف (منها المواد الأولية والتكاليف الصناعية ومصاريف التسويق والتوزيع) تعد واضحة وثابتة في مرحلة التصميم الأولية. فالتوقعات تشير إلى أن حوالي 70% - 80% من تكاليف المنتج تبقى ثابتة بعد مرحلة التصميم (Hergeth, 2002: 2).

3-2-2- محددات تطبيق أسلوب تسعير المنتجات بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في البيئة العراقية

يتركز الهدف الرئيسي لمدخل التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف قبل حدوثها أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها مما يزيد من أهميتها خاصة في ضوء قصور دور حياة المنتج مع الحفاظ على مستوى الجودة، القدرات الوظيفية، درجة الثقة المستهدفة واحتياجات المستهلك الآخر بعنظر يقف حصاد الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة عند مراحلها لتصميم، البحوث والتطوير والمرحلة التجريبية لإنتاج ذلك في ضوء الأسعار التي تقبلها العملاء وتنتمش مع أسعار المنافسين وتقديم منتجات جديدة في وقت مناسب للسوق وتطوير المنتج لجذب المسـتـهلكين (طعيمة، 2010: 236). وبمقارنة تكاليف المنتج المستهدفة بهدف معتكفة إنتاجه في تقرير تكاليف المنتج كمدخل لإدارة أن تتقرر إعادة تصميم المنتج أو قبوله لمستوى منخفض من الأرباح أو إتخاذ قرار بإسقاط المنتج من تشكيلة المنتجات المستقبلية وذلك في حال زيادة تكاليف إنتاج المنتج عن تكاليفها المستهدفة باعتبار أنها حددت في ضوء السعر المستهدف الذي يتماشى مع استراتيجيات التسعير للشركات وهدفها في تحقيق الميزة التنافسية.

في ضوء ما تقدم وبالرجوع إلى محددات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة - انفة الذكر - ولغرض إثبات الفرضية الرئيسية الثانية بالجانب العملي، والتي تنص على: "إن اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة يدعم استراتيجيات التسعير في الشركات الصناعية العراقية"، ولدراسة مدى اعتماد هذا المدخل كأداة داعمة وساندة في استراتيجيات التسعير للمنتجات، يمكن أن نحدد ونركز في هذه الدراسة الإجابة على الأسئلة الآتية:

1. هل أن التسعير على أساس التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحقيق ميزة تنافسية للشركة تتعلق بتخفيض التكاليف؟
2. هل تعطي الشركات العراقية درجة من الأهمية لتخفيض التكاليف؟
3. هل تعطي الشركات العراقية أهمية لدراسة السوق وطلبات العملاء لتحقيق رغباتهم واحتياجاتهم في المنتجات التي تنتجها؟
4. هل تعطي الشركات العراقية أهمية لتطوير تصاميم منتجاتها؟

5. هل تقوم الشركات العراقية بمقارنة منتجاتها بالمنتجات المنافسة لها من اذ التكاليف؟
6. هل تعطي شركتك درجة من الأهمية لتحقيق الجودة وحسب المواصفات العالمية؟

3- الجانب الميداني للدراسة

3-1- التحليل الوصفي لعينة الدراسة:

تم توزيع 40 استمارة استبيان على الشركات الصناعية العراقية بمعدل 8 استمارات استبانة لكل شركة، تم استرجاع 36 استمارة من الشركات بمعدل استرجاع 90% من الاستبيان. والجدول رقم (1) يبين الخصائص الوصفية لعينة الدراسة. فقد أظهر الجدول رقم (1) خصائص عينة الدراسة أن 44,44% من أفراد العينة هم من حملة شهادة البكالوريوس، في حين بلغت نسبة من يحملون شهادة الدبلوم 30,55%، تليها شهادة الماجستير بنسبة 13,89%، وشهادة الدكتوراه بنسبة 5,56%، واخيرا الإعدادية بنسبة 5,56%. أما فيما يتعلق بالخبرة في مجال التكاليف فإن الفئة ذات الخبرة (أقل من 5 سنوات) بنسبة 11,11%، ومن (5-10) سنة بنسبة 47,22% تليها الفئات من (10-15) سنة بنسبة 25%، ومن (15-20) سنة بنسبة 11,11%، ومن (20-25) سنة بنسبة 5,56%، والأكثر من 25 سنة لم تشكل نسبة تذكر. أما من اذ التخصص فإن نسبة العلوم الهندسية بلغت 30,56%، في حين بلغت نسبة العلوم المحاسبية 27,78%، تليها العلوم الإدارية بنسبة 22,22%، والعلوم الاقتصادية 11,11%، والأخرى 8,33%، وأخيراً فيما يتعلق بالإدارة التي ينتمي إليها فإن إدارة الإنتاج شكلت النسبة الأكبر بلغت 44,44%، تليها إدارة التكاليف بنسبة 27,78%، وإدارة المشتريات بنسبة 13,89%، وإدارة التصميمات الهندسية بنسبة 11,11%، والأخرى بنسبة 2,78%.

الجدول رقم (1)

الخصائص الوصفية لعينة الدراسة

المتغير	الخصائص	التكرار	النسبة
التحصيل العلمي	إعدادية	2	5,56%
	دبلوم	11	30,55%
	بكالوريوس	16	44,44%
	ماجستير	5	13,89%
	دكتوراه	2	5,56%
الخبرة في مجال التكاليف	أقل من 5 سنوات	4	11,11%
	من (5 - 10) سنة	17	47,22%
	من (10 - 15) سنة	9	25%
	من (15 - 20) سنة	4	11,11%
	من (20 - 25) سنة	2	5,56%
	أكثر من 25 سنة	0	0%
التخصص	علوم محاسبية	10	27,78%
	علوم إدارية	8	22,22%
	علوم هندسية	11	30,56%
	علوم اقتصادية	4	11,11%
	أخرى	3	8,33%
الإدارة التي ينتمي إليها	إدارة تكاليف	10	27,78%
	إدارة التصميمات الهندسية	4	11,11%
	إدارة الإنتاج	16	44,44%
	إدارة المشتريات	5	13,89%
	أخرى	1	2,78%

2-3- التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات

فيما يتعلق بالمعلومات الخاصة باختبار فرضيات الدراسة فقد تم دراسة نتائج الإحصاء الوصفي فيما يتعلق بقيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سؤال من أسئلة الاستبانة، وقد توزعت أسئلة الاستبانة بالشكل الآتي: الأسئلة (1 - 16) تتعلق باختبار الفرضية الأولى التي تخص محددات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في البيئة العراقية، والمبينة في 8 فرضيات فرعية بواقع سؤالين لكل فرضية فرعية الأول يتعلق باختبار تأثير المتغير في نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات العراقية، والثاني يتعلق باختبار مدى وجود هذا المتغير في البيئة الصناعية العراقية، والأسئلة (17 - 22) تتعلق باختبار الفرضية الثانية، ومدى إمكانية تطبيقها كأداة داعمة وساندة في استراتيجيات التسعير في الشركات الصناعية العراقية، أي دراسة محددات تطبيق أسلوب تسعير المنتجات باستخدام مدخل التكلفة المستهدفة في البيئة العراقية، علماً بأنه قد تم قياس متغيرات الدراسة على مقياس ليكرت الخماسي لبيان درجة الموافقة، وقد تم تقسيم درجات الموافقة إلى (5) فئات، الدرجة (1) منخفض جداً، (2) منخفض، (3) متوسط، (4) مرتفع، و (5) مرتفع جداً. وتشكل ما مجموعة 15 درجة، وبالتالي فإن المتوسط = (15/5=3). وتنص القاعدة الإحصائية على قبول الفرضية البديلة في حال كان الوسط الحسابي لكل مفردة يزيد عن 3، أي أن متوسط التكرار يزيد عن (0.50).

وللتحقق من دلالتها الإحصائية تم إجراء اختبار One- Sample t. حسب المعادلة التالية:

$$t = \frac{M - M_0}{S / \sqrt{n}}$$

اذ إن : $M_0 = 3$ الوسط الحسابي لمقياس ليكرت الخماسي، (M) = الوسط لكل مفردة من متغيرات الدراسة، (S) = الانحراف المعياري للعينة (n) = حجم العينة.

الفرضية الرئيسية الأولى: "هنالك عدد من العوامل التي تحد من قدرة الشركات الصناعية العراقية على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة"، والتي تنفرع منها الفرضيات الفرعية الثمانية الآتية:

الفرضية الفرعية الأولى: "هنالك تأثير ذو دلالة إحصائية لأسلوب الإدارة على نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة".

يتضح من خلال نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الفرعية الأولى أن هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لأسلوب الإدارة على نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، اذ بلغ متوسط التكرار (0,86) وهو معدل مرتفع لإجابات العينة المؤيدة لهذه الفرضية، كما يتضح من القيم الواردة في الجدول رقم (2) معنوية الاختبار الإحصائي t واذ بلغت القيمة المحسوبة لاختبار t (4,49) في حين بلغت قيمة t الجدولية عند مستوى معنوية 1% ودرجة حرية 35 (2.33) مما يشير إلى قبول الفرضية الفرعية الأولى. أما بخصوص مدى وجود اتصال مباشر بين الإدارة والعاملين فإن نتائج التحليل الإحصائي تشير إلى ضعف الاتصال بين الإدارة العليا والعاملين في الشركات عينة الدراسة، اذ بلغ متوسط التكرار (0,42) وهو معدل منخفض لإجابات العينة المؤيدة.

نتائج اختبار الفرضية الأولى

ت	المتغيرات المستقلة والتساؤلات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	متوسط التكرار	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	النتيجة
1	أسلوب الإدارة	3,86	1,15	0,86	4,49	2,33	قبول
2	مدى وجود الاتصال المباشر بالعاملين	2,53	1,11	0,42	-2,56	2,33	رفض
3	توجهات العاملين	3,78	0,99	0,89	4,72	2,33	قبول
4	مدى وجود حافز ذاتي لتغليب مصلحة الشركة على المصلحة الشخصية للعاملين	2,22	1,20	0,42	-3,90	2,33	رفض
5	التكامل	4,25	1,11	0,92	6,79	2,33	قبول
6	مدى وجود تعاون بين الشركات لتجميع المنتجات	1,33	0,93	0,11	-10,80	2,33	رفض
7	شبكة المعلومات	4,19	1,28	0,86	5,58	2,33	قبول
8	مدى وجود قاعدة بيانات لرغبات الزبائن	2,75	1,50	0,44	-1,00	2,33	رفض
9	التعليم	4,03	1,30	0,86	4,75	2,33	قبول
10	مدى الاهتمام بتطوير مهارات وإمكانات العاملين	2,36	1,53	0,33	-2,50	2,33	رفض
11	المحاسبة الإدارية	2,97	1,34	0,61	-0,12	2,33	رفض
12	مدى وجود نظام جيد للمحاسبة الإدارية في الشركة	1,61	0,99	0,17	-8,39	2,33	رفض
13	الالتزام بالعمل	3,53	1,34	0,75	2,36	2,33	قبول
14	مدى التزام العاملين بالعمل	2,22	1,05	0,36	-4,47	2,33	رفض
15	الثقة المتبادلة	4,22	1,20	0,83	6,12	2,33	قبول
16	مدى وجود ثقة متبادلة بين المدراء والعاملين في الشركة	2,56	1,38	0,44	-1,93	2,33	رفض

الفرضية الفرعية الثانية: "هنالك تأثير ذو دلالة إحصائية لتوجهات العاملين في الشركة على نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة".

في ضوء البيانات الواردة في الجدول رقم (2) المتعلقة بنتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية يمكن القول أن هنالك تأثير ذو دلالة إحصائية لتوجهات العاملين في الشركة على نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة إذ بلغ متوسط التكرار (0,89) وهو معدل مرتفع لإجابات العينة المؤيدة لهذه الفرضية، كما يتضح من القيم الواردة في الجدول رقم (2) معنوية الاختبار الإحصائي t واذ بلغت القيمة المحسوبة لاختبار t (4,72) في حين بلغت قيمة t الجدولية عند مستوى معنوية 1% ودرجة حرية 35 (2,33) مما يشير إلى قبول الفرضية الفرعية الثانية، أما فيما يتعلق بمدى وجود حافز ذاتي لدى العاملين لتغليب مصلحة الشركة على مصالحهم الشخصية فتشير النتائج إلى ضعف الحافز الذاتي لتغليب المصلحة العامة لدى العاملين في الشركات عينة الدراسة، إذ بلغ متوسط التكرار (0,42) وهو معدل منخفض لإجابات العينة المؤيدة.

الفرضية الفرعية الثالثة: "هنالك تأثير ذو دلالة إحصائية للتكامل الصناعي بين الشركات على نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة".

أما فيما يتعلق بنتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة، فتشير نتائج التحليل الإحصائي إلى أن هنالك تأثير ذو دلالة إحصائية للتكامل الصناعي بين الشركات على نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، إذ بلغ متوسط التكرار (0,92) وهو معدل مرتفع لإجابات العينة المؤيدة لهذه الفرضية، كما يتضح من القيم الواردة في الجدول رقم (2) معنوية الاختبار الإحصائي t واذ بلغت القيمة المحسوبة لاختبار t (6,79) في حين بلغت قيمة t الجدولية عند مستوى معنوية 1% ودرجة حرية 35 (2,33) مما يشير إلى قبول الفرضية الفرعية الثالثة، أما فيما يتعلق باختبار مدى وجود تعاون بين الشركات لتجميع المنتجات فتشير النتائج إلى

ضعف التعاون والتكامل بين الشركات عينة الدراسة، اذ بلغ متوسط التكرار (0,11) وهو معدل منخفض جداً لإجابات العينة المؤيدة.

الفرضية الفرعية الرابعة: "أن هنالك تأثير ذو دلالة إحصائية لوجود شبكة للمعلومات لدى الشركة على نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة"

تشير نتائج التحليل الإحصائي إلى قبول الفرضية الفرعية الرابعة التي تنص على أن هنالك تأثير ذو دلالة إحصائية لوجود شبكة للمعلومات لدى الشركة على نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، اذ بلغ متوسط التكرار (0,86) وهو معدل مرتفع لإجابات العينة المؤيدة لهذه الفرضية، كما يتضح من القيم الواردة في الجدول رقم (2) معنوية الاختبار الإحصائي t واذ بلغت القيمة المحسوبة لاختبار t (5,58) في حين بلغت قيمة t الجدولية عند مستوى معنوية 1% ودرجة حرية 35 (2,33)، أما فيما يخص باختبار مدى وجود قاعدة بيانات لدى الشركات عينة البحث تتعلق بتحديد متطلبات ورغبات الزبائن فتشير النتائج إلى ضعف الاهتمام بتوفير قاعدة بيانات لرغبات ومتطلبات الزبائن في الشركات عينة الدراسة، اذ بلغ متوسط التكرار (0,44) وهو معدل منخفض لإجابات العينة المؤيدة.

الفرضية الفرعية الخامسة: "هنالك تأثير ذو دلالة إحصائية لمستوى تعليم العاملين على نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة" تشير نتائج التحليل الإحصائي المبينة في الجدول رقم (2) إلى قبول الفرضية الفرعية الخامسة، اذ أثبتت تلك النتائج أن هنالك تأثيراً ذو دلالة إحصائية لمستوى تعليم العاملين على نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، اذ بلغ متوسط التكرار (0,86) وهو معدل مرتفع لإجابات العينة المؤيدة لهذه الفرضية، كما يتضح معنوية الاختبار الإحصائي t ، اذ بلغت القيمة المحسوبة لاختبار t (4,75) في حين بلغت قيمة t الجدولية عند مستوى معنوية 1% ودرجة حرية 35 (2,33) أما نتائج اختبار مدى الاهتمام بتطوير مهارات وإمكانيات العاملين فتشير النتائج إلى ضعف الاهتمام بتطوير مهارات العاملين ومستواهم التعليمي في الشركات عينة الدراسة، اذ بلغ متوسط التكرار (0,33) وهو معدل منخفض لإجابات العينة المؤيدة.

الفرضية الفرعية السادسة: "هنالك تأثير ذو دلالة إحصائية لوجود نظام كفاء للمحاسبة الإدارية على نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة"

فيما يتعلق بنتائج اختبار الفرضية الفرعية السادسة والمتعلقة بكفاءة نظام المحاسبة الإدارية فقد أثبتت عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لوجود نظام كفاء للمحاسبة الإدارية على نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة واذ بلغ متوسط التكرار (0,61) وهو معدل مرتفع لإجابات العينة المؤيدة لهذه الفرضية يفوق نسبة الـ (0,50) المحددة لتأييد الفرضية، إلا أن الاختبار لم يكن ذو دلالة إحصائية، اذ بلغت القيمة المحسوبة لاختبار t (-0,12) في حين بلغت قيمة t الجدولية عند مستوى معنوية 1% ودرجة حرية 35 (2,33)، مما يعني عدم قبول الفرضية السادسة، أما فيما يتعلق باختبار مدى وجود نظام جيد للمحاسبة الإدارية فتشير النتائج إلى عدم وجود نظام جيد للمحاسبة الإدارية في الشركات عينة الدراسة، اذ بلغ متوسط التكرار (0,17) وهو معدل منخفض جداً لإجابات العينة المؤيدة.

الفرضية الفرعية السابعة: "هنالك تأثير ذو دلالة إحصائية لدرجة التزام العاملين بالعمل على نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة"

تشير نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الفرعية السابعة المبينة في الجدول رقم (2) إلى قبول الفرضية الفرعية السابعة، اذ أثبتت تلك النتائج إلى أن هنالك تأثيراً ذو دلالة إحصائية لدرجة التزام العاملين بالعمل على نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، فقد بلغ متوسط التكرار (0,75) وهو معدل مرتفع لإجابات العينة المؤيدة لهذه الفرضية، كما يتضح معنوية الاختبار الإحصائي t، اذ بلغت القيمة المحسوبة لاختبار t (2,36) في حين بلغت قيمة t الجدولية عند مستوى معنوية 1% ودرجة حرية 35 (2,33)،

أما فيما يتعلق بنتائج اختبار مدى التزام العاملين بالعمل، فتشير النتائج إلى ضعف الحافز الذاتي لدى العاملين للالتزام بالعمل في الشركات عينة الدراسة، إذ بلغ متوسط التكرار (0,36) وهو معدل منخفض لإجابات العينة المؤيدة. الفرضية الفرعية الثامنة: "هنالك تأثير ذو دلالة إحصائية لدرجة الثقة بين العاملين والإدارة على نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة"

وأخيراً فيما يتعلق باختبار درجة الثقة المتبادلة بين العاملين والإدارة فتشير نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثامنة إلى أن هنالك تأثير ذو دلالة إحصائية لدرجة الثقة بين العاملين والإدارة على نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، إذ بلغ متوسط التكرار (0,83) وهو معدل مرتفع لإجابات العينة المؤيدة لهذه الفرضية، كما يتضح معنوية الاختبار الإحصائي t، إذ بلغت القيمة المحسوبة لاختبار t (6,12) في حين بلغت قيمة t الجدولية عند مستوى معنوية 1% ودرجة حرية 35 (2,33)، مما يعني قبول الفرضية الفرعية الثامنة، أما فيما يتعلق باختبار مدى وجود ثقة متبادلة بين المدراء والعاملين في الشركة، فتشير النتائج إلى ضعف الثقة بين العاملين والإدارة في الشركات عينة الدراسة، إذ بلغ متوسط التكرار (0,44) وهو معدل منخفض لإجابات العينة المؤيدة.

وعلى أساس ما تقدم يمكن القول بقبول الفرضية الرئيسية الأولى التي تنص على: "هنالك عدد من العوامل التي تحد من قدرة الشركات الصناعية العراقية على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة"، بالإشارة إلى الآتي:

1. ضعف الاتصال بين الإدارة العليا والعاملين في الشركات عينة الدراسة.
2. ضعف الحافز الذاتي لتغليب المصلحة العامة لدى العاملين في الشركات عينة الدراسة.
3. ضعف التعاون والتكامل بين الشركات عينة الدراسة.
4. ضعف الاهتمام بتوفير قاعدة بيانات لرغبات ومتطلبات الزبائن في الشركات عينة الدراسة.
5. ضعف الاهتمام بتطوير مهارات العاملين ومستواهم التعليمي في الشركات عينة الدراسة.
6. عدم وجود نظام جيد للمحاسبة الإدارية في الشركات عينة الدراسة.
7. ضعف الحافز الذاتي لدى العاملين للالتزام بالعمل في الشركات عينة الدراسة.
8. ضعف الثقة بين العاملين والإدارة في الشركات عينة الدراسة.

الفرضية الرئيسية الثانية: وتنص على الآتي "إن اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحقيق مزية تنافسية مما يدعم استراتيجيات التسعير في الشركات الصناعية العراقية"، إن التكلفة المستهدفة هي المتغير المستقل في هذه الفرضية في حين أن تخفيض التكاليف هو المتغير التابع، واختبار هذه الفرضية ومدى إمكانية تطبيقها كأداة داعمة وساندة في استراتيجيات التسعير في الشركات الصناعية العراقية، تم إجراء الاختبارات المبينة نتائجها في الجدول رقم (3).

الجدول رقم (3)

نتائج اختبار الفرضية الثانية

ت	المتغير المستقل	الوسيط الحسابي	الانحراف المعياري	متوسط التكرار	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	النتيجة
17	التسعير على اساس التكلفة المستهدفة يؤدي الى تحقيق ميزة تنافسية للشركة تتعلق بتخفيض التكاليف	4,17	1,11	0,92	6,32	2,33	قبول
18	الاهتمام بتخفيض التكاليف	2,36	1,44	0,33	-2,67	2,33	رفض
19	الاهتمام بدراسة السوق ورغبات الزبائن	2,25	1,48	0,42	-3,04	2,33	رفض
20	الاهتمام بتطوير تصاميم المنتجات	1,42	0,94	0,11	-10,14	2,33	رفض
21	المقارنة مع تكاليف المنتجات المنافسة	1,97	1,13	0,28	-5,44	2,33	رفض
22	الاهتمام بتحقيق الجودة	2,31	1,33	0,33	-3,14	2,33	رفض

تشير نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الثانية المبينة في الجدول رقم (3) إلى موافقة العينة المستجيبة على أن "إن اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي الى تحقيق ميزة تنافسية مما يدعم استراتيجيات التسعير في الشركات الصناعية العراقية"، وبلغ متوسط نسبة التكرار لاستجابات أفراد العينة (0,92) للاستجابات التي تراوحت ما بين محايد وموافق بشدة، وهي نسبة مرتفعة وتزيد عن (0,50). وتدل على ارتفاع درجة الموافقة، إضافة إلى معنوية نتائج اختبار t، إذ بلغت قيمة t المحسوبة 6,32 في حين بلغت قيمتها الجدولية عن مستوى معنوية 1% ودرجة حرية 35 (2,33) مما يعني قبول الفرضية الثانية. أما فيما يخص تطبيقات مدخل التكلفة المستهدفة كأداة داعمة وساندة في استراتيجيات التسعير للمنتجات في الشركات الصناعية العراقية، فلم تدعم إجابات أفراد العينة أي من هذه التطبيقات، فمن إذ درجة الاهتمام بتخفيض التكاليف من قبل الشركات عينة الدراسة، فقد بلغ متوسط التكرار لهذه الفقرة (0,33) وهي نسبة منخفضة وتقل عن (0,50) وتدل على انخفاض اهتمام الشركات عينة الدراسة بتخفيض التكاليف. من إذ درجة الاهتمام بدراسة السوق ورغبات الزبائن عند تصميم المنتجات فقد بلغ متوسط التكرار (0,42) وهي نسبة منخفضة وتقل عن (0,50) وتدل على انخفاض اهتمام الشركات عينة الدراسة بدراسة السوق ورغبات الزبائن. أما من إذ درجة الاهتمام بتطوير تصاميم المنتجات فيلاحظ انخفاض متوسط التكرار لهذه الفقرة فقد بلغ (0,11) وهي نسبة تقل بكثير عن (0,50) وتدل على ضعف الاهتمام بتطوير تصميمات المنتجات القائمة في معظم الشركات الصناعية العراقية. وفيما يتعلق بمدى قيام الشركات بعمل مقارنات لتكاليفها مع تكاليف الإنتاج للشركات المنافسة فقد بلغ متوسط التكرار (0,28) وهو بالطبع تقل عن نسبة الـ (0,50) المحددة لتأييد هذه الفقرة مما يؤشر ضعف الاهتمام بعمل المقارنات من إذ التكاليف في الشركات عينة الدراسة. وفيما يخص الاهتمام بتحقيق الجودة فقد بلغ متوسط التكرار لهذه الفقرة (0,33) وهي نسبة تقل عن نسبة الـ (0,50) المحددة لتأييد هذه الفقرة مما يعني انخفاض درجة الاهتمام بتحسين الجودة كأحد أساليب تخفيض التكاليف. وهذا ما أكده أيضاً عدم معنوية الاختبار الإحصائي t ولجميع تطبيقات التكلفة المستهدفة أعلاه، إذ كانت قيمة t الجدولية تزيد عن القيمة المحسوبة لها، كما مبين في الجدول رقم (3) أعلاه، مما يعني وجود العديد من المحددات لتطبيق أسلوب تسعير المنتجات باستخدام مدخل التكلفة المستهدفة في البيئة العراقية.

وعلى أساس ما تقدم يمكن القول بقبول الفرضية الثانية التي تنص على: "إن اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة يدعم استراتيجيات التسعير في الشركات الصناعية العراقية"، مع الإشارة إلى عدم اهتمام الشركات عينة الدراسة باستخدام تطبيقات التكلفة المستهدفة كأداة داعمة وساندة في استراتيجيات التسعير لتلك المنتجات.

4. الاستنتاجات والتوصيات

4-1. الاستنتاجات:

1- أثبتت النتائج الميدانية للدراسة أن هنالك عدد من المحددات لنجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في البيئة العراقية وهي: (أسلوب الإدارة – توجهات العاملين – التكامل الصناعي – شبكة المعلومات – التعليم – مستوى الالتزام بالعمل والثقة المتبادلة بين الإدارة والعاملين)، وهو ما يعكس أبرز القيود المترتبة على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في البيئة الصناعية العراقية، والاستفادة بشكل أمثل من مزايا هذا الأسلوب، وكالاتي:

أ وجود قصور واضح في تفعيل الاتصال المباشر بين الإدارة والعاملين في الشركات عينة البحث، وذلك قد يؤدي إلى سوء تطبيق الخطط والاستراتيجيات الإدارية وينعكس سلباً على نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العراقية.

ب ضعف الحافز الذاتي لدى العاملين لتغليب المصلحة العامة على المصلحة الشخصية وفقاً لإجابات أفراد عينة الدراسة، ويرجع ذلك أساساً إلى ثقافة المجتمع السائدة والأعراف والتقاليد وكذلك السعي إلى تعظيم المنفعة الشخصية للأفراد.

ج تشير النتائج إلى ضعف التعاون بين الشركات الصناعية العراقية العاملة في نفس الصناعة في مجال التجميع للمنتجات المصنعة باعتباره أسلوباً لتخفيض التكاليف، إذ يمكن للشركات التكامل فيما بينها من خلال تولي كل شركة إنتاج جزء من المنتج يتلاءم مع إمكانياتها المادية والبشرية وبأقل تكلفة من الشركات الأخرى.

د افتقار الشركات عينة الدراسة إلى وجود قاعدة بيانات تتضمن البيانات الخاصة بدراسة السوق ومتطلبات الزبائن واحتياجاتهم في المنتج وقدرتهم الإنفاقية والتي تساهم في تحقيق مزية تنافسية للمنتج.

ه قلة الاهتمام بتحسين إمكانيات العاملين وقدراتهم الفنية من برنامج إعادة التأهيل والتدريب لما لها من أهمية في تخفيض تكلفة المنتج النهائية إذ يساهم التأهيل الجيد للعاملين من زيادة قدرتهم على ممارسة أكثر من مهمة واحدة مما يؤدي إلى تقليل حاجة الشركة إلى العاملين وتخفيض تكاليف العمل.

و ضعف الحافز الذاتي لدى العاملين إلى الالتزام بالعمل وهو عامل سلوكي ناتج أساساً عن ثقافة المجتمع وأعرافه وتقاليده في تقديس العمل أو المصلحة الشخصية.

ز عدم وجود مساندة ودعم متبادل بين العاملين والإدارة في الشركات عينة الدراسة، ذلك لضعف الثقة المتبادلة بينهما مما يتطلب العمل على تعزيز ثقة العاملين بالإدارة سواء من خلال تحسين ظروف العمل أو من خلال نظام الحوافز المتبع في الشركة لما له من أثر مباشر في تحسين إنتاجية العمل وبالتالي تخفيض تكاليف الإنتاج.

ح عدم وجود دور لنظام محاسبي جيد يتعلق بالمحاسبة الإدارية، على نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، على الرغم من وجود اهتمام ينصب بشكل كبير على وظيفة المحاسب الإداري في اليابان والدول الغربية والتي تعد أكثر الدول نجاحاً في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة مما يعكس أهمية هذا المتغير. وقد يرجع ذلك إلى جهل أفراد العينة بدور ذلك النظام وأهميته في الشركة، إذ لا يوجد في البيئة العراقية مكاناً للمحاسب الإداري في الهيكل التنظيمي للشركات مما يعكس قلة الاهتمام بهذه الوظيفة ودورها الحيوي في تزويد المستويات الإدارية المختلفة بالتقارير.

2- إن اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في تسعير المنتجات يؤدي إلى تخفيض في التكاليف الكلية للمنتج وبالتالي الوصول إلى سعر البيع التنافسي للمنتج ومواجهة تحديات المنتجات المنافسة، مما يدعم استراتيجيات التسعير في الشركات الصناعية العراقية، وبالرغم من ذلك نجد عدم اهتمام الشركات باستخدام ذلك المدخل كأداة داعمة وساندة، والاستفادة منه في وضع استراتيجيات تسعير منتجاتها، وهذا ما يتبين من خلال الآتي:

أ عدم وجود اهتمام كاف لدى الشركات عينة الدراسة باتباع السبل الكفيلة بتخفيض التكاليف، وذلك بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كأداة فعالة في استراتيجيات التسعير للمنتجات في الشركات الصناعية العراقية، مما يعكس ضعف الدور الذي تقوم به الإدارة في هذا المجال.

ب ضعف الاهتمام بدراسة السوق ومتطلبات الزبائن عند التصميم والإنتاج في الشركات الصناعية العراقية.

ج ضعف الاهتمام بتطوير أو إعادة تصميم المنتجات القائمة في الشركات الصناعية العراقية.

د عدم وجود اهتمام كاف لدى الشركات الصناعية العراقية بإجراء عملية المقارنة بين مستوى التكاليف للمنتج مع تكاليف الشركات المنافسة، وذلك قد يرجع إلى صعوبة الحصول على مثل هذه المعلومات.

هـ ضعف الاهتمام بتحسين الجودة في الشركات الصناعية العراقية، مما يسهم في تقليل التالف والفاقد وبالتالي تخفيض التكاليف.

2-4- التوصيات:

بالاعتماد على الاستنتاجات التي تم التوصل إليها يقترح الباحثون التوصيات الآتية:

1- ضرورة اهتمام الشركات العراقية بالتطورات العلمية في مجال تخفيض التكاليف ومحاولة تطبيقها وتكييفها والاستفادة منها بما يتناسب مع المتغيرات التنظيمية والبيئية والاقتصادية المحلية، والسعي بتوفير مستلزمات وعوامل النجاح الرئيسية لتطبيق وتطوير مدخل المستهدفة والتي يمكن أن تتمثل بالآتي:

أ تغيير أسلوب الإدارات العليا للشركات الصناعية العراقية، وذلك بتفويق أفكارها مع عقلية العاملين في الشركة لتسهيل تطبيق ونجاح مدخل لتكلفة المستهدفة، مع الاعتماد على الأدوات الداعمة والساندة لهذا المدخل، وتمكين فريق التكاليف المستهدفة لتلك الشركات من الحصول على الموارد اللازمة لإنجاز الهدف المرجو من تطبيق هذا المدخل.

ب الدعوة إلى الانسجام بين أعضاء فريق العمل في الشركات وتغليب مصلحة المجموعة دائماً على مصلحة الفرد، باعتبار ثقافة المجتمع وأعرافه وتقاليدته تعد عنصراً مهماً في تحديد توجهات فريق العمل سواء باتجاه خدمة المصلحة العامة أو خدمة مصالحهم الشخصية، ليتمكن من أن يلعب دوراً رئيسياً في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

ج الحث على الالتزام بالعمل المناط بلعاملين وإخلاصهم تجاه عملهم وشعورهم بان للعمل أولوية تأتي قبل العائلة، هذا الإحساس بالواجب يجعلهم على استعداد دائم للعمل ورغبتهم في عدم إضاعة الوقت دون إنتاج يذكر، وقد يكون لأتباع أسلوب ربط الأجر بالإنتاجية من خلال احتساب استحقاق العامل من الأجر على أساس كمية الإنتاج وتوزيع الحوافز على أساس كمية الإنتاج المنفذ في كل خط يتيح الفرصة لتنمية روح المشاركة وتظافر الجهود الجماعية، كما إن لمكافئة العامل المميز على أقرانه قد يخلق دافعاً لدى كل العاملين إلى العمل والإنتاج مع المشاركة في الأرباح كل ذلك يؤدي إلى زيادة الترابط بين العاملين وكسب ولاء العاملين.

د السعي على بناء الثقة المتبادلة بين المدراء والعاملين بالإضافة إلى الموردین أو التي تعد عاملاً مهماً في زيادة ولاء العاملين للشركة إضافة إلى ثقة الموردین بها، فيدون الثقة المتبادلة الراسخة في الفكر الإداري، فإن العاملين لن يثبتوا على ولائهم للشركة مدى الحياة، كما أن الإدارة العليا لا تضمن بقاء العاملين لديها لفترات طويلة.

هـ تطبيق وتفعيل النظم المحاسبية الداعمة لتطبيق هذا المدخل، وخاصة المحاسبة الإدارية، بالرغم من عدم تأييد نتائج الدراسة لأهمية نظام المحاسبة الإدارية ودوره في نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، لتسهم في إمداد المستويات الإدارية المختلفة بتقارير الأداء وبالتالي المساعدة في تقليل الانحرافات في الأداء، وإنتاج معلومات دقيقة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية ولجعل العاملين يتصرفون وفقاً لإستراتيجية شركاتهم، بالإضافة إلى تفعيل دور الأقسام الرقابية بأن تقدم المعلومات المالية من قبلها ويتم تبليغها بسرعة وبشكل كامل بين العاملين والعاملون عليهم أن يفهموا كيف ينعكس أداء وحداتهم في نتائج الشركة المالية. ويكونون المراقبين الماليين في الشركات على دراية جيدة في كل من ممارسات إدارة التكلفة واحتياجات عملائها الداخليين.

و أن تسعى الشركات الصناعية العراقية وباستمرار لتطوير إمكانات وقدرات موظفيها من خلال تنظيم دورات وبرامج تدريبية للكادر الإداري والفني والمحاسبي ليتمكنوا من فهم أسلوب التكلفة المستهدفة بصورة صحيحة باعتباره الأسلوب الأمثل لتسعير المنتج في ضوء البيئة التنافسية المحلية والعالمية الحالية، سواء كانت هذه الدورات أو البرامج داخل الشركة أو خارجها أو حتى خارج القطر، وبهذا يكتسب العاملون مهارات تمكنهم من نجاح تطبيق هذا المدخل.

ز إنشاء شبكة تعاون فيما الشركات الصناعية العراقية المستقلة قانوناً والعاملة في نفس القطاع ولتكن على أساس روابط مالية وثيقة أو تقاليد يتفق عليها من قبلهم وإيجاد علاقات تكامل فيما بينها لتصنيع أجزاء منتجاتها بدل استيرادها وبالتالي تخفيض تكاليف الإنتاج والوصول إلى المنتج النهائي بأقل التكاليف، هذا التعاون من شأنه أن يدمج الموردين في عملية تطوير المنتج، والذي يعد عنصر أساسي من عناصر التكاليف المستهدفة.

ح لابد للشركات الصناعية العراقية من امتلاك شبكة للمعلومات واسعة وجيدة مع الزبائن والموردين، تتضمن معلومات تتعلق باحتياجات ورغبات الزبائن المستهدفين ومواصفات المنتجات المرغوبة من قبلهم ومقدرتهم الإنفاقية الضرورية لتصميم المنتجات مما يمكنها من ارتجاع مكثف للمعلومات، الأمر الذي يدعم ويعزز قاعدة معلومات تلك الشركات لتوفير المعلومات الملائمة والتفصيلية عن جميع مكونات وخصائص المنتج.

2- ضرورة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كأساس للتسعير في الشركات الصناعية العراقية حتى تتمكن من التصدي للمنافسة العالمية والمحلية بشكل منظم وواضح مع أخذ بالاعتبار محددات نجاح تطبيق هذا المدخل الواردة في هذه الدراسة.

3- تسجيل خطة التكلفة المستهدفة والحصول على موافقة الإدارة العليا عليها مبكراً، مع السعي لضمان التزام كافة العاملين بها من خلال الاتصال المباشر بين الإدارة العليا والعاملين لتحقيق تنسيق وتوافق بين أفكار الإدارة والعاملين فيمت يتعلق بتطبيق هذه الخطة.

4- ضرورة أن يكون لدى الشركات الصناعية العراقية فريق عمل متعدد الاختصاصات (فريق وظيفي متكامل) يتكون من العاملين في التصميم والإنتاج والتسويق والحسابات ومحاسب التكلفة الذين سيتولون عملية تصميم وتسعير المنتج المراد تصميمه في ضوء أسلوب التكلفة المستهدفة.

قائمة المصادر

1- المصادر العربية:

- 1- أبو نصار، محمد، " المحاسبة الإدارية "، عمان، دار وائل للنشر، 2005.
- 2- أبو عودة، علي عدنان، "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية- دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة/ الجامعة الإسلامية، غزة، 2010.
- 3- العظمة، محمد، والعدلي، يوسف، وعبد الرحيم علي "أساسيات التكاليف والمحاسبة الإدارية" الطبعة الأولى، 1990، منشورات ذات السلاسل، الكويت.
- 4- خضر، انس مكي "قياس التكلفة المستهدفة لتصنيع المنتج خلال مرحلة التصميم لأغراض التسعير- دراسة حالة في معمل الألبسة الولادية في الموصل قياس التكلفة المستهدفة لتصنيع المنتج خلال مرحلة التصميم لأغراض التسعير - دراسة حالة في معمل الألبسة الولادية في الموصل" رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الموصل، 2005.
- 5- عماره، بيومي محمد، " سياسات التسعير وخصومات البيع"، كلية التجارة - جامعة بنها، 2010.
- 6- طعيمة، ثناء محمد، " ادارة التكلفة في التقنيات الحديثة"، جامعة بنها، كلية التجارة، مركز التعليم المفتوح، 2010.
- 7- منصور، محمود، " ماهية التكاليف المستهدفة"، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، 2008.

2- المصادر الأجنبية:

1. Arzova, S.B and Uydaci, M. "The role of non-food supplies in Turkish retailing industry in the target costing process: can target costing be an alternative in a competitive pricing? ", International Conference on Business Economics management and marketing 26-29 Jul. 2005.
2. Blocher, Stout, Cokins, Chen. "Cost Management", 4e, The McGraw-Hill Companies, Inc., 2008.
3. Butsher Stephan a. and Laker Michael "market-driven product development" marketing management summer 2000, vol.9 issue 2. 48-54.
4. Chen, Richard and Chung Chen "cause-effect analysis for target costing" management accounting quarterly winter 2002. 1-9
5. Cooper, R., and Slagmulder, R. (1997) "Target Costing and Value Engineering", Portland/Or: Productivity Press and Montvale, NJ: Institute of Management Accountants.
6. Feil, Patric ,Yook, Keun-Hyo and Kim, Il-Woon, " Japanese target costing :a historical perspective " International Journal of Strategic Cost Management/ Spring 2004.
7. Hergeth, H "target costing in the textile complex" journal of textile and apparel technology and management 2002 volume 2 issue 4 1-10.
8. Hilton r 2002 "managerial accounting" 5e edition the mcgraw hill companies, Inc.
9. Horngren, C.T., Foster, G. and Datar, S.M. (2000) cost Accountig, A Managerial Emphasis, New Jersy, Prentice-Hall , Inc.

10. Kato, Y. (1993) "Target Costing Support System: Lessons from Leading Japanese Companies", Management Accounting Research, Japan, Vol.4, No.1, (Mar):33-47.
11. Kocakülâh, Mehmet C. and Austill A. David "product development and cost management using target costing: a discussion and case analysis" journal of business & economics research-February 2006, volume 4, number 2. 61-71.
12. Kwah, Discole Ganye (2004) Target Costing in Swedish Firms- Fiction, fad or fact? An Empirical Study of some Swedish firms, International Management, Masters, Graduate Business School, School of Economics and Commercial law, Goteborg University
13. Lockamy archie and smith Wilbur i. "target costing for supply chain management: criteria and selection "industrial management & data systems. Vol .100 issue 5/6 210-219.
14. Monden y. & Hamada, k: "target costing and kaizan costing in Japanese automobite companies" journal of management accounting research , vol 3 fall 1991 pp. 16-34.
15. Morse D.C. and Zimmerman j.l. (1997) "managerial accounting ", Irwin/mcgraw – hill, New York.
16. Rus, M.J, "The value engineering in business process reengineering- back to business approach" save international conference processing, 1997.
17. Sakurai m. 1989 " target costing and how to use it " journal of cost management 39-50
18. Shahin, Arash and Janatyan, Nassibeh, "Group Technology (GT) and Lean Production: A Conceptual Model for Enhancing Productivity", International Business Research Vol. 3, No. 4; October 2010, P: 105-118.
19. Seidenschwarz, W., 1993. "Target Costing" -Marktorientiertes Zielkostenmanagement, München.
20. Shank, john k. "target costing as a strategic tool" sloan management review. Fall 1999, vol 41 issue 1. 73-83.
21. Tanaka, t. "target costing at Toyota" journal of cost management spring 1993, pp: 4-11.
22. Zaman M. (2004) "target costing implementation in Australian companies :an exploratory study of current corporate practice and strategic intent " (online) internet address : <http://www.smu.edu.sg/ events/apira/2004.pdf>

الملحق رقم (1) الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم

السادة الكرام

تحية طيبة..... وبعد

قام الباحثون بإعداد دراسة علمية بعنوان "المحددات البيئية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة واثرها في استراتيجيات التسعير للشركات الصناعية العراقية"، دراسة ميدانية في عينة مختارة من الشركات الصناعية العراقية، ويأملون من حضراتكم الإجابة على الاستفسارات والعبارات الواردة باستمارة الاستبيان المرفقة من خلال تحديد درجة الأهمية لكل عبارة، وذلك لما لرأيكم من أهمية بالغة من أتمام الجانب التطبيقي للدراسة، علماً بأن البيانات والآراء المعطاة لن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط وسوف تحاط بكل سرية.

ويشكر الباحثون لكم تعاونكم واستجابتكم الكريمة للعمل على خدمة البحث العلمي، داعين الله عز وجل أن يجزيكم خير الجزاء.

المحور الأول: المعلومات العامة

1- ما هو المؤهل العلمي للقائم بتعبئة القائمة:

- إعدادية دبلوم بكالوريوس
 ماجستير دكتوراه

2- الخبرة في مجال التكاليف للمنتجات الصناعية:

- أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات من 10 إلى 15 سنة أكثر من 25 سنة
 من 15 - 20 سنة من 20-25 سنة

3- التخصص:

- علوم محاسبية علوم إدارية علوم هندسية
 علوم اقتصادية أخرى

4- ما هي الإدارة التي ينتمي إليها:

- إدارة التكاليف إدارة التصميمات الهندسية إدارة الإنتاج إدارة المشتريات أخرى

المحور الثاني: أسئلة الاستبانة:

أولاً: المعلومات المتعلقة بالفرضية الأولى:

ت	العبارات والاستفسارات	درجة الأهمية والأوزان الترجيحية				
		أوافق تماماً 5	أوافق 4	محايد 3	لا أوافق 2	لا أوافق مطلقاً 1
1	قدرة الإدارة العليا على التوفيق بين خططها وأفكارها مع عقلية العاملين في الشركة تعد عاملاً مهماً لتنفيذ ناجح لآليات تخفيض التكاليف.					
2	تقوم إدارة شركتك بالاتصال المباشر بالعاملين لشرح وجهة نظرها حول آليات تخفيض التكاليف وزيادة الوعي لدى العاملين في مجال التكلفة.					
3	إن الانسجام بين العاملين والمشاركة في القرار يولد حافزاً ذاتي لتنفيذ آليات تخفيض التكاليف					
4	لدى العاملين في شركتك حافزاً ذاتياً لتغليب مصلحة الشركة على مصالحهم الشخصية.					
5	إن وجود تعاون بين الشركات الصناعية التي تعمل في نفس القطاع في تصنيع منتج معين يساعد على تخفيض تكاليف ذلك المنتج.					
6	تقوم شركتك بعقد اتفاقيات تكامل مع شركات أخرى لتصنيع منتجاتها بأسلوب التجميع					
7	إن امتلاك الشركة لشبكة معلومات يوفر معلومات لفريق التصميم حول رغبات وتفضيلات ومتطلبات الزبائن للمنتجات والذي يساعد في تحقيق ميزة تنافسية للشركة.					
8	تعطي شركتك أهمية لدراسة السوق وطلبات العملاء لتحقيق رغباتهم واحتياجاتهم في المنتجات التي تنتجها					
9	إن استخدام أسلوب التعليم الشامل يكسب العاملين مهارات تمكنهم من أداء أكثر من مهمة وبالتالي تقليل التكاليف.					
10	تعطي شركتك أهمية لتطوير مهارات وإمكانات العاملين لديها					
11	إن وجود نظام جيد للمحاسبة الإدارية يساهم في تخفيض العاملين على تحسين الأداء وتقليل الانحرافات من خلال توفير التقارير المتعلقة بالأداء المالي للشركة والانحرافات التي تحدث في أداء العاملين.					

					12	تمتلك شركتك نظاما للمحاسبة الإدارية قادرا على توفير التقارير المتعلقة بالأداء المالي للشركة والانحرافات التي تحدث إلى جميع المستويات الإدارية؟
					13	يؤدي التزام العاملين والاستعداد النفسي للعمل بجد وإخلاص إلى خلق حافز ذاتي لديهم لتخفيض التكاليف.
					14	أن للالتزام بالعمل أولوية بالنسبة للعاملين في شركتك.
					15	إن وجود الثقة بين الإدارة والعاملين يؤدي إلى زيادة ولاء العاملين للشركة وإلى تحسين أدائهم.
					16	هنالك ثقة متبادلة بين الإدارة والعاملين في شركتك.

ثانيا: المعلومات المتعلقة بالفرضية الثانية:

درجة الأهمية والأوزان الترجيحية					ت	العبارات والاستفسارات
لا أوافق مطلقاً 1	لا أوافق 2	محايد 3	أوافق 4	أوافق تماماً 5		
					17	أن التسعير على أساس التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحقيق ميزة تنافسية للشركة تتعلق بتقليل التكاليف
					18	تعطي شركتك درجة من الأهمية لتخفيض التكاليف
					19	تعطي شركتك أهمية لدراسة السوق وطلبات العملاء لتحقيق رغباتهم واحتياجاتهم في المنتجات التي تنتجها
					20	تعطي شركتك أهمية لتطوير تصاميم منتجاتها.
					21	تقوم شركتك بمقارنة منتجاتها بالمنتجات المنافسة لها من اذ التكاليف.
					22	تعطي شركتك درجة من الأهمية لتحقيق الجودة