

دور الأدوات المساعدة للتكاليف المستهدفة في فاعلية قرارات التسعير
(في المنشآت الصناعية السودانية)

**The role of the auxiliary tools for target costs in the effectiveness of pricing decisions
(In Sudanese industrial establishments)**

إعداد: د. معاذف محمد مسلم الضي

قسم ادارة الاعمال-كلية العلوم والدراسات الانسانية بالسلييل-جامعة الامير سظام

Maatif100@gmail.com , m.mussalam@psau.edu.sa

د. محمد أحمد محمد علي رمضان

أستاذ مشارك - الكلية الجامعية بضماء - جامعة تبوك

moh2008ramadan@gmail.com

Dr. Maatif Mohammed Musalam Eldie

Prince Sattam bin Abdulaziz University - Saudi Arabia

Maatif100@gmail.com , m.mussalam@psau.edu.sa

Dr. Mohamed Ahmed Mohamed Ali Ramadan

Associate Professor - University College in Duba - Tabuk University

moh2008ramadan@gmail.com

المستخلص:

هدفت الدراسة الى إبراز الدور الذي يلعبه مدخل التكلفة المستهدفة في زيادة فاعلية قرارات التسعير. وناقشت الدراسة هنا استخدام الأدوات المساعدة للتكلفة المستهدفة وأثرها في اتخاذ القرارات التسعيرية وتم تطبيق النموذج على المنشآت الصناعية السودانية التي تتميز بخصوصيتها وتفردا. إتبعنا الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلنا الى عدة نتائج أهمها وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكاليف المستهدفة وقرارات التسعير في المنشآت الصناعية، وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأدوات المساعدة للتكلفة المستهدفة وفاعلية قرارات التسعير بالمنشآت الصناعية، تطبيق الأدوات المساعدة للتكاليف المستهدفة يساهم في تقديم فرصة للمنشآت الصناعية في اتخاذ قرارات تسعيرية تمكنها من التحكم بالأسعار والمحافظة على العملاء والبقاء في السوق وتحقيق الريادة.

كلمات مفتاحية: التكلفة المستهدفة، قرارات التسعير، مدخل هندسة القيمة، مدخل التكلفة المطور لتطوير المنتجات، أسلوب الأداء المتوازن.

Abstract:

The study aimed at highlighting the role played by the target cost input to increase the effectiveness of pricing decisions. The study discussed the use of auxiliary tools for the target cost and its impact in making pricing decisions. The model was applied to Sudanese industrial establishments that are distinguished and unique. The study followed the statistical methods of the analytical descriptive approach. The study reached to several results. The most important of which were the statistical significant relationship between the target costs and pricing decisions in the industrial establishments, there were a statistically significant relationship between the auxiliary tools for the target cost and the effectiveness of pricing decisions in industrial establishments. The application of tools for targeted costs contributes to providing an opportunity for industrial enterprises to take pricing decisions that enable them to control prices, maintain customers, stay in the market and achieve leadership.

Key words: target cost, pricing decisions, Value Engineering, Cost developed for product development, Balance scorecard Concept.

أولاً: الإطار المنهجي للدراسة

مقدمة :

إن جوهر العملية الإدارية هو إتخاذ القرارات، وأن أي قرار يتم إتخاذه يتم ترجمته في النهاية إلي أثر مالي، يتم على ضوءه التأثير على إيرادات ومصروفات المنشأة وكذلك على حقوقها والتزاماتها مما يؤدي إلى التغير في حقوق الملكية، على ضوء ذلك تبنت العديد من دول العالم مناهج وفلسفات ومداخل وأنظمة جديدة ومنطورة تلائم خصائص البيئة الحديثة وتحقق أهداف وإستراتيجيات المنظمات. تعتبر التكلفة المستهدفة مدخل من مداخل المحاسبة الإدارية لخفض التكلفة، وأحد أهم أدوات المحاسبة الإدارية الداعمة لأنظمة المعلومات لدعم القرارات الإدارية، وإسلوب تحقق من خلاله إدارة المنشآت ميزات التنافسية، من خلال جودة المنتجات والخدمات وترشيد التكاليف للحصول على منتجات بأقل تكلفة مع تطوير لجودة المنتجات، لضمان استمرارية ونجاح المنشأة في تحقيق أهدافها الربحية في ظل متغيرات البيئة وظروف العمل في بيئة الأعمال التنافسية المعاصرة.

ظهر مدخل التكلفة المستهدفة كمدخل متكامل لإدارة التكلفة إستراتيجياً، ولمساعدة إدارة المنشأة على التأكد من تحقيق الربحية المرغوبة، ومعالجة العيوب وسد أوجه القصور التي تعاني منها الأساليب التقليدية. ولتحقيق مدخل التكلفة المستهدفة لا بد من إستخدام إجراءات وأدوات وأنشطة إحصائية ورياضية وتحليلية تعمل على مساعدة ومساندة مدخل التكلفة المستهدفة عند التطبيق.

مشكلة الدراسة:

تسعى الدراسة للاجابة على السؤال الرئيسي التالي:

هل يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على زيادة فاعلية قرارات التسعير في المنشآت الصناعية؟

فيما تمثلت الأسئلة الفرعية التي اشتقت من السؤال الرئيسي في التالي:

- 1- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل هندسة القيمة وزيادة فاعلية قرارات التسعير بالمنشآت الصناعية؟
- 2- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل التكلفة المطور لتطوير المنتجات وزيادة فاعلية قرارات التسعير بالمنشآت الصناعية؟
- 3- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إسلوب الأداء المتوازن وزيادة فاعلية قرارات التسعير بالمنشآت الصناعية؟

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى إبراز أهمية وفوائد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة والدور الذي تلعبه في زيادة فاعلية قرارات التسعير بشكل واضح ومفيد يحقق تطبيقها نتائج تسعى المنشآت الصناعية الى تحقيقها، كما تهدف الى تحليل الأدوات المساعدة لتطبيق التكاليف المستهدفة وعلاقتها بزيادة فاعلية قرارات التسعير في المنشآت الصناعية، وأيضاً الوصول الى التوصيات والمقترحات التي تساعد في زيادة الوعي بأهمية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية.

أهمية الدراسة:

يمكن توضيح أهمية الدراسة من خلال:-

- 1- الأهمية العلمية: تتبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع الذي تبحث فيه وهو دور التكلفة المستهدفة في فاعلية قرارات التسعير، حيث يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة من المداخل الحديثة من حيث مفهومها ومبادئها التي تستند إليها وخصائصها العلمية، كما يستمد هذا البحث أهميته في توسيع المعرفة بالأدوات المساعدة لتطبيق التكاليف المستهدفة.
- 2- الأهمية العملية: تساعد هذه الدراسة المنشآت الصناعية على معرفة كيفية تصميم إطار منهجي لتفعيل دور التكاليف المستهدفة لتطوير ورفع مستوى القدرات التنافسية بالمنشآت الصناعية من خلال استخدام أدوات حديثة لتطبيق التكاليف المستهدفة.

فرضيات الدراسة:

على ضوء خلفية مشكلة الدراسة وأهدافها فإن الدراسة تضع الفرضيات التالية:

- 1- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل هندسة القيمة وفاعلية قرارات التسعير في المنشآت الصناعية.
- 2- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل التكلفة المطور لتطوير المنتجات (كايزن) وفاعلية قرارات التسعير في المنشآت الصناعية.
- 3- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب الأداء المتوازن وفاعلية قرارات التسعير في المنشآت الصناعية.

منهجية الدراسة:

إعتمدت الدراسة على المناهج الآتية: -

- 1- المنهج الإستنباطي: لتحديد طبيعة المشكلة وتحديد المحاور الأساسية المرتبطة بالدراسة.

٢- المنهج الإستقرائي: لإختبار فرضيات الدراسة.

٣- المنهج التاريخي: لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة.

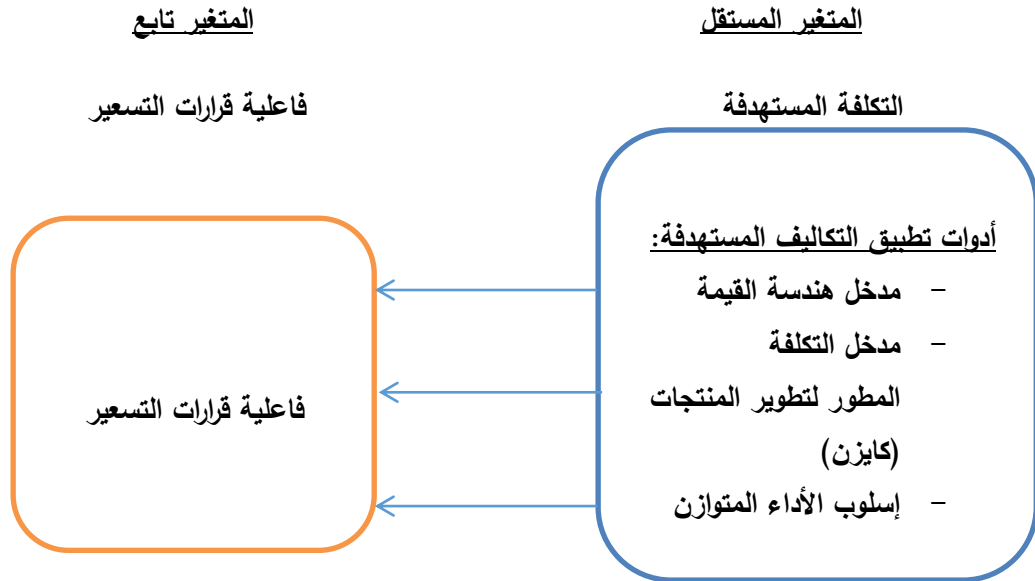
٤- المنهج الوصفي: بإستخدام أسلوب دراسة الحالة لمعرفة دور التكاليف المستهدفة في فاعلية قرارات التسعير في المنشآت الصناعية.

متغيرات الدراسة:

يمكن توضيح متغيرات الدراسة من خلال النموذج التالي:

شكل رقم (١)

نموذج الدراسة



المصدر: إعداد الباحث

حدود الدراسة:

أولاً: الحدود الموضوعية: تمثلت أدوات تطبيق التكلفة المستهدفة لأغراض هذه الدراسة في مدخل هندسة القيمة ومدخل التكلفة المطور لتطوير المنتجات (كايزن) وإسلوب الأداء المتوازن بإعتبارها أدوات حديثة مشتركة بين العديد من الأدبيات التي تناولت هذا الموضوع ولذلك إقتصرت الدراسة على الأدوات المذكورة ولم تتناول كل أدوات التكلفة المستهدفة.

ثانياً: الحدود المكانية: يتركز الجانب الميداني لهذه الدراسة على حدوده المكانية التي تشمل مجموعة من المنشآت الصناعية السودانية بولاية الخرطوم.

ثالثاً: الحدود البشرية: حيث تقوم الدراسة على إستطلاع العاملين بمجموعة من المنشآت الصناعية السودانية من مدراء إدارات ورؤساء أقسام ومهندسين ومحاسبين ومراجعين ورجال البيع والتسويق.

رابعاً: الحدود الزمانية: ٢٠١٩ م.

ثانياً: الدراسات السابقة:

دراسة (٢٠١٤) Nour Aldeen et, al بعنوان **The Impact of Costing Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies**

هدفت الدراسة الى حث إدارة الشركات على المحافظة على المزايا التنافسية التي تبنى على الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ومعرفة تأثير تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز القدرة التنافسية وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها: وجود علاقة إيجابية ومباشرة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتعزيز القدرة التنافسية، وعدم قدرة الشركات على إجراء تعديل جوهري على تصميم المنتجات بسبب إرتفاع التكلفة لتغيير التصميم، مع عدم وجود إدارات متخصصة لإجراء البحوث.

أوصت الدراسة بزيادة الإهتمام والدعم من قبل الإدارة العليا لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق تخفيضات كبيرة في تكاليف الإنتاج لتعزيز القدرة التنافسية. وضرورة تطوير نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية من خلال إعتدال مداخل حديثة من حيث التكلفة من أجل تحقيق أهداف الربحية وتعزيز قدرتها التنافسية.

دراسة راندا موسي كيوان (٢٠١٥) بعنوان **إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة**

هدفت الدراسة الي محاولة بناء إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة (TC) وتحليل القيمة (VA) وذلك بهدف الوصول الي التكلفة التنافسية وتحقيق استراتيجية ريادة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة. وخلصت الدراسة الى أن مدخل التكلفة المستهدفة يمثل أداة هامة لدعم الادارة الاستراتيجية للتكلفة، بهدف الوصول الي التكلفة التنافسية وتحقيق استراتيجية ريادة التكلفة.

أوصت الدراسة بضرورة إهتمام أنظمة التكاليف بتحليل وإدارة التكلفة وتطبيق مدخل هندسة القيمة بهدف التركيز على الأنشطة المضيفة للقيمة واستبعاد تلك التي لا تضيف قيمة للأنشطة.

دراسة كجوك (٢٠١٦) بعنوان تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في دعم القدرة التنافسية للمصارف السودانية هدفت الدراسة الى التعرف على المقومات الأساسية التي يجب توافرها في أسلوب التكلفة المستهدفة، كذلك التعرف على المزايا المترتبة على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في التسعير وخفض التكلفة في القطاعات الخدمية للمصارف. توصلت الدراسة الى إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد المصارف في تقديم خدمات بأقل تكلفة لمواجهة المنافسة السائدة في القطاع المصرفي، كما يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة الى تخفيض تكاليف الخدمات المصرفية من خلال الاستخدام الأمثل للطاقة الخدمية المتاحة، ويساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية بالمصرف من خلال الإلتزام بجداول زمنية محددة لتقديم الخدمات المصرفية.

كانت أهم التوصيات ضرورة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المصارف لتقديم الخدمات بأقل تكلفة لمواجهة المنافسة السائدة في القطاع المصرفي، وأيضاً الإهتمام بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والذي يزيد من تخفيض تكلفة الخدمات والتحسين المستمر دون التأثير على الجودة، كذلك الإهتمام بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لزيادة القدرة التنافسية بالمصرف من خلال ضبط مواعيد تقديم الخدمات المصرفية.

دراسة ادريس الصديق عثمان على (٢٠١٧) بعنوان تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية

هدفت الدراسة الى بيان أثر تطبيق التكلفة المستهدفة على تحليل مسببات التكلفة للأنشطة الصناعية، ودراسة وتحليل أثر العلاقة بين الموازنة على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تحليل الأنشطة، والتعرف على دور الموازنة على أساس الأنشطة على العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف. إستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي.

أوصت الدراسة بضرورة التركيز على أداء العمليات الضرورية ذات القيمة المضافة، والعمل على رفع الكفاءة الإنتاجية، وتتبع مصادر التكلفة حتى يمكن حذف تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة قبل حدوثها، وتحليل الموقف الخارجي لمكونات البيئة الخارجية للمنشأة من موردين وعملاء ومنافسين لتوجيه قدرة الشركة للتعرف على مواطن القدرة والخفض الحقيقي للتكلفة.

دراسة السارة سعد علي أحمد (٢٠١٨) بعنوان استخدام اسلوبي التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة في قياس التكلفة وتسعير الخدمات المصرفية

هدفت الدراسة الى بيان دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط واسلوب التكلفة المستهدفة في قياس التكلفة، وكذلك دورهما في تسعير الخدمات المصرفية بالمصارف التجارية السودانية. توصلت الدراسة الي أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي الى دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية، كما يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وإتباع مبادئه بصورة صحيحة منذ البدء بعملية التخطيط للمشروع والعملية الإنتاجية الى دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية.

أوصت الدراسة بضرورة اعتماد إدارات المصارف على تقنيات حديثة لإدارة التكلفة مثل أسلوب التكلفة على أساس نشاط والتكلفة المستهدفة من أجل تقديم خدمات مصرفية بتكلفة نوعية مقبولة من العملاء، وضرورة توعية وتدريب الجهات المسؤولة عن قياس وتسعير الخدمات المصرفية عن المفاهيم التي يقوم عليها أسلوب التكلفة على أساس النشاط وإسلوب التكلفة المستهدفة وإسلوب إعادة هندسة القيمة والجودة الشاملة والإستفادة منها في تخصيص تكلفة الخدمات المصرفية بما يحقق مصلحة ورغبة العملاء.

ثالثاً: الإطار النظري للدراسة

مفهوم وأهمية وأهداف التكلفة المستهدفة:

إن التكلفة المستهدفة عبارة عن تقنية تركز على سعر السوق في تحديد سعر البيع المستهدف وإعتبره العامل الموجه لتخفيض التكاليف من خلال التركيز على إدارة التكاليف في كل مراحل دورة حياة المنتج بداية من التخطيط والتصميم، وتظهر هذه التقنية وجود صلة مباشرة بين متغير السوق في ضوء الوضع التنافسي وأرباح المنشآت في الأمد الطويل وإدارة التكاليف، وهذه التقنية تربط بين ثلاث متغيرات هي سعر السوق المستهدف، وهامش الربح المستهدف والتكلفة المستهدفة (الركابي، ٢٠١٠، ص ١٥٦).

إن التكاليف المستهدفة تعتمد على عوامل ومتغيرات السوق كما أثبتت العديد من الدراسات التي أجريت، حيث أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحسين الجودة وخفض التكلفة مع الإسراع بتقديم المنتج للسوق حيث أن البيئة التنافسية التي تعمل فيها المنشآت لا تحتمل الخطأ أو التأخير (Jim, 2010, p.3).

ترجع أهمية التكلفة المستهدفة الى مجموعة من السمات أهمها (عبداللطيف، ٢٠١٤، ص ٣٠٩):

١. كثافة المنافسة وفقاً لعلاقة كل منتج بباقي المنتجات.
٢. التغيرات والتطورات السريعة في المنتجات وفقاً للتطورات التكنولوجية والمعلوماتية.
٣. عدم القبول من جانب العملاء بالعيوب في المنتجات أو التأخير أو الأخطاء.
٤. زيادة رغبة العملاء في الحصول على منتجات ذات جودة عالية وبأسعار مناسبة في ظل سهولة الوصول الى معلومات عن المنتج و زيادة وعيهم.
٥. إهتمام المنشأة بتطوير وتتبع ملاحظات واحتياجات العملاء وأداء المنافسين.
٦. إنشاء نظام مكثف لإدارة الأرباح والتكاليف يربط المنشأة بشركائها من موردين وعملاء عبر سلسلة القيمة.
٧. التركيز على التحسين المستمر لكل من تصميم المنتج وعمليات الإنتاج.
٨. محاولة تحقيق التكلفة المستهدفة خلال مرحلة تطوير وتصميم المنتج قبل البدء في الإنتاج.

يمكن التعبير عن مفهوم التكلفة المستهدفة مبدئياً في المعادلة التالية (عبداللطيف، ٢٠١٤، ص ٣١٦):

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

يتضمن منهج التكلفة المستهدفة سبعة مبادئ أساسية هي (الخلف، وزوليف، ٢٠٠٧، ص ١٧٥):

- ١- قيادة السعر للتكلفة (Price Led Costing): حيث يتم تحديد تكلفة المنتج وفقاً للمعادلة:
السعر المستهدف - الربح المستهدف = التكلفة المستهدفة.
- ٢- التركيز على المستهلكين (العملاء) (Focus on The Customers).
- ٣- التركيز على تصميم المنتج (Focus on Product Design).
- ٤- التركيز على عملية التصميم (Focus on Process Design).
- ٥- فرق عمل متداخلة المهام (Cross-Functional Teams).
- ٦- أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة التكاليف (Live-Cycle Costs).
- ٧- توجيه سلسلة القيمة (Value-chain Orientation).

إن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يهدف الى الموازنة ما بين سعر المنتج وتكلفته بحيث يتوافق مع متطلبات المستهلكين ومتطلبات المنشآت الصناعية على حدٍ سواء، كما يهدف تطبيق التكلفة المستهدفة الي (منصور، ٢٠٠٨، ص ٨٥):

- ١- تخفيض تكلفة المنتج قبل حدوثها، والذي يُعتبر الهدف الأساسي لمدخل التكلفة المستهدفة.
- ٢- زيادة وتحسين جودة المنتج وتميزه وذلك من خلال تقديمه في الوقت المحدد، ومن ثم خفض الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج حتي تقديمه فعلاً للعميل.
- ٣- تحسين الموقف التنافسي للمنشأة من خلال توفير منافع الإنتماء من جانب العاملين وسعيهم نحو تحقيق أهداف خفض التكلفة.
- ٤- التركيز على دراسة البيئة الخارجية للمنشأة، وعلى رغبات العملاء، ومواصفات وخصائص المنتج، وإمكانيات وظروف المنافسين، بما يدعم القدرة التنافسية للمنشأة.
- ٥- إدارة تشكيلة المنتجات، كما يساعد في تحديد تكلفة المنتج المستهدفة من واقع السوق الخارجي، والتي يتم مقارنتها بتكلفة المنتج.

إن استخدام أدوات وأساليب التكلفة المستهدفة لمساعدة الإدارة في أداء مهامها ووظائفها من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة وتقويم أداء وإنتاج قرار ولا سيما القرارات التسعيرية في حاجة أكيدة الى أن تقوم على أصول علمية تشكل القواعد

التي تبني عليها أعمدة الإطار العام، ولذلك يجب أن تتبنى التكلفة المستهدفة مبادئ علمية تدعم الإطمئنان الى سلامة إجراءاتها وتعمل على تحقيق الأهداف المرجوه منها.

الأدوات المساعدة لتطبيق التكلفة المستهدفة

كمفهوم عام تعني التكلفة المستهدفة مجموعة الأدوات والأساليب التي تساعد إدارة المنشآت في أداء وظائفها من تخطيط وتنظيم ورقابة وتوجيه وتنسيق واتخاذ قرارات، فهي تستخدم مجموعة من الأدوات والأساليب لتحقيق أهدافها ومن أبرزها مدخل هندسة القيمة و مدخل التكلفة المطور لتطوير المنتجات (كايزن) و أسلوب الأداء المتوازن.

مدخل هندسة القيمة: (Value Engineering)

يُعرف مدخل هندسة القيمة بأنه منهج لتصميم المنتج يعمل على تعظيم القيمة التي يحصل عليها العميل بواسطة إجراء فحص منظم للعوامل التي تؤثر على تكلفة المنتج، ومحاولة التأثير فيها بالتخفيض مع عدم المساس بالكفاءة الوظيفية للمنتج (زامل، ٢٠٠٧، ص ٣٣٧).

والهدف من مدخل هندسة القيمة فحص وتحليل عناصر المنتج ووظائفه للتعرف على الأجزاء والأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج مع التركيز على تحقيق كفاءة أكبر في الأنشطة المضافة للقيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وبالتالي حذفها لتخفيض تكلفة العناصر مع الحفاظ على الحالة الوظيفية وجودة أداء المنتج.

يمكن تطبيق خطة عمل هندسة القيمة من خلال المراحل التالية (العمادة، ٢٠٠٩، ص ٢٠٤):

أ- مرحلة تحديد الأهداف: والتي تنبع من حقيقة الرغبة في التحسين والتطوير، لذلك يجب أن تكون الأهداف محددة وواضحة ومعروفة للجميع.

ب- مرحلة جمع المعلومات عن المنتج: ذلك من خلال فريق العمل الهندسي بالتعاون مع إدارة التكاليف، لجمع أكبر قدر من المعلومات عن المنتج ومكوناته والتكلفة المقدرة.

ج- مرحلة التحليل الوظيفي: حيث يقوم المهندسون بإعداد تصميم هندسي مبدئي للمنتج يعتمد على إحتياجات ومتطلبات العملاء، ليتم إستخدامه في إعداد التصميم التفصيلي للمنتج.

د- المرحلة الإبداعية: والتي يتم فيها طرح الأفكار والأساليب والطرق والعمليات التي تؤدي الى تحقيق الوظائف الرئيسية للمنتج، من خلال العصف الذهني لفريق العمل.

هـ- مرحلة التقييم: وتكون بالإعتماد على المرحلة السابقة لتقييم جميع الأفكار والأساليب والطرق والعمليات التي تؤدي الى تحقيق الوظائف الرئيسية للمنتج ودراساتها.

و- مرحلة التطوير: ويتم فيها أخذ بعض الأفكار والأساليب والعمليات المطروحة في التقييم ومحاولة تطوير بعضها.

ز - مرحلة عرض وتقديم خطة هندسة القيمة: وهي المرحلة المهمة لإزالة أي إلتباس أو غموض لدى صانع القرار في المنشأة.

ح - مرحلة تطبيق خطة هندسة القيمة: بناءً على موافقة صانع القرار بالمنشأة يتم وضع خطة هندسة القيمة في مرحلة التنفيذ، بالإضافة إلى متابعة وتقويم النتائج حسب الخطة المحددة سلفاً من قبل الفريق الهندسي.

من أبرز المزايا والمنافع التي يمكن إستخلاصها من جراء تطبيق مدخل هندسة القيمة (البطائنة، ٢٠١٥، ص ٨٩):

أ - تحسين الموقف التكاليفي للمنشأة وبالتالي دعم القدرة التنافسية للمنشأة.

ب - إتاحة الفرصة لتحليل مجوعات التكلفة ومسبباتها مما يمكن الإدارة من تخفيض أثارها، ومن ثم تخفيض التكلفة التكلفة الإجمالية والوصول إلى التكلفة المستهدفة، فهي تخدم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية والإستراتيجية.

ج - يعمل مدخل هندسة القيمة على إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، وبالتالي زيادة فرص الربحية المتاحة للمنشأة.

د - يعمل على تطوير مستويات التكامل بين الأنشطة المختلفة المسؤولة عن توفير متطلبات وإحتياجات العملاء.

هـ - يساعد على كشف مواطن الخلل والقصور في أنشطة المنشأة وتوجيه الإدارة نحو تصويبها.

و - العمل على تخفيض التكلفة وتحسين الجودة وإيجاد طرق لتحسين العائد.

ز - العمل على تكوين علاقات مترابطة ومستمرة مع الأطراف الخارجية للمنشأة.

تتضمن التكاليف المستهدفة تخفيض التكاليف في جميع مراحل الإنتاج وطوال دورة حياة المنتج بالإضافة إلى تخطيط

الأرباح، ويتم كل ذلك من خلال دراسة وتحليل واستخدام مدخل هندسة القيمة.

مدخل التكلفة المطور لتطوير المنتجات (كايزن)

يُعرف مدخل كايزن بمدخل التطوير والتحسين المستمر كما يُعرف بأنه نظام يعمل على مراحل الإنتاج والتصنيع، وذلك عن طريق إجراء عمليات تطوير وتحسين أساليب وإجراءات الإنتاج، بحيث تأخذ هذه التحسينات عمليات إعداد الألات وتقليل الفاقد من العمليات الإنتاجية والإدارية عن طريق تنمية وتطوير العاملين وزيادة أدائهم (مغني، وشيخ، ٢٠٠٥، ص ٤٣٥).

تتعلق طريقة كايزن بإجمالي دورة الحياة، وتهتم بتوفير وتخفيض التكاليف خلال مرحلة الإنتاج، إلا أن ذلك سيكون في مرحلة متأخرة نسبياً من دورة الحياة، من وجهة نظر الرقابة على التكاليف، الأمر الذي سيؤدي إلى تخفيض نسبة قليلة فقط من التكاليف في هذه المرحلة. كما أن التوفير الكبير للتكاليف في مرحلة الإنتاج يجب أن يتم من خلال التكاليف المستهدفة (ميلاني، وأتريل، ٢٠١٣، ص ٢٠٣).

يعتمد مدخل التكلفة المطور لتطوير المنتجات (كايزن) على مجموعة من المبادئ التي يقوم عليها منها (الكسب، ٢٠٠٤، ص ١٢):-

- ١- ليس للتحسين نهاية فهو مستمر بإستمرار وجود المنشأة.
- ٢- التحسين عملية شاملة.
- ٣- تحتاج عمليات التحسين الى تضافر جهود جميع من يعمل بالمنشأة.
- ٤- العمل الجماعي والمشاركة لأن التحسين مسؤولية الجميع.
- ٥- إستغلال الوقت.
- ٦- عدم وجود الأخطاء لا يعني عدم الحاجة للتحسين.
- ٧- تقوم على أساس تحسينات ذات خطى تدريجية.
- ٨- أنها تُبنى على الوسائل الحالية والتكنولوجيا المتوفرة.

هنالك العديد من المزايا التي تنشأ عند تبني مدخل التكلفة المطور لتطوير المنتجات (كايزن) لإدارة المنشأة أهمها (الكسب، ٢٠٠٤، ص ١٦):-

- أ- يعمل على المحافظة علي الميزة التنافسية للمنشأة وذلك من خلال خفض المستمر للتكاليف.
- ب- يعمل على توحيد العاملين وتحكم العاملين في العملية الإنتاجية.
- ج- يؤسس لإستمرار عملية التغيير والتقدم والتعلم.
- د- يتيح سرعة إستجابة لعمليات تسليم السلع للعملاء.
- هـ- تلبية إحتياجات العملاء بتحسين المواصفات بإستمرار وفق متطلبات وإحتياجات العملاء المتغيرة.

إن مدخل التكلفة المطور أو ما يُعرف بإسلوب التطوير والتحسين المستمر (كايزن) يعتبر إسلوب يعمل على مساعدة الإدارة في أداء وظائفها المختلفة، فهو يعمل على تخفيض التكاليف من خلال تطوير وتحسين أساليب الإنتاج والإجراءات والعمليات والطرق، وكذلك إنهاء أو تقليل كمية المنتجات المعيبة والتالفة، وأيضاً الإستفادة من عمليات الرقابة ومقاييس الأداء بشكل مستمر لعمليات وأنشطة المنشأة، بما يتطلب تضافر الجهود بين جميع العاملين والإدارة لتوفير وتفسير معلومات الإنتاج والتصنيع والبحث بشكل دائم ومستمر عن أفكار وحلول تعمل على تخفيض التكاليف ورفع درجة الجودة والأداء بما يعظم من منفعة المنشأة والمستهلك معاً.

إسلوب الأداء المتوازن

يعتبر إسلوب الأداء المتوازن أحد الأساليب والتقنيات الإدارية الحديثة التي ساهمت في ضبط أداء المنشآت، ويوازن هذا النظام ما بين الجوانب المالية ورضاء العملاء وفاعلية العمليات الداخلية وجوانب التعلم والتطوير والإبداع في المنشأة سواء كانت ربحية أو غير ربحية، خدمية أو صناعية، حكومية أو غير حكومية، صغيرة أو كبيرة. يهدف الأداء المتوازن

لتحديد الأهداف للمنشأة بحيث لا يطغى جانب أو نشاط على الجوانب أو الأنشطة الأخرى، بحيث يغطي مفهوم الأداء المتوازن (Balance scorecard Concept) أربعة جوانب رئيسية للأهداف المتوازنة تغطي المجالات الآتية (الحريري، ٢٠١٦، ص ١٠٢):

- ١- الجوانب المالية.
 - ٢- الجوانب التي تتعلق بالعملاء من خدمة العملاء ورضاء العملاء وتحقيق رغبات العملاء.
 - ٣- الجوانب التي تتعلق بعمليات الأعمال الداخلية من تطوير ومحافظة على مستوى الاداء.
 - ٤- الجوانب التي تتعلق بالتعلم والنمو والإبداع وذلك لتطوير المنتجات وتطبيق سياسات إدارية حديثة.
- إسلوب الاداء المتوازن يعني استخدام المنشأة مقاييس مالية وغير مالية لقياس أداء وحدات المنشأة وذلك لترجمة أهداف وإستراتيجيات المنشأة من خلال التفاعل بين أربع محاور رئيسة وهي المحور المالي، ومحور العملاء، ومحور العمليات الداخلية، ومحور التعلم والنمو (منصور، ٢٠١٥، ص ٥).

يتكون إسلوب الاداء المتوازن من جملة العناصر التالية (عبدالمحسن، ٢٠١٥، ص ٢١):-

١. الرؤية المستقبلية: بتحديد خط سير المنظمة في المستقبل.
٢. الإستراتيجية: وذلك بالتعبير عن الأساليب والإجراءات المتبعة لتحقيق أهداف المنظمة.
٣. البعد: وهو يمثل قوة الدفع نحو تبني إستراتيجية معينة لتتناسب مع مؤشرات كل بعد ويعمل على تحقيق تلك الإستراتيجيات للحصول على تلك المؤشرات.
٤. الأهداف: والتي تعبر عن الإسلوب المتبع لتنفيذ الإستراتيجية المعتمدة.
٥. المقاييس: وهي تعكس طبيعة الأداء المستقبلي وتدعم تحقيق الأهداف، وتصنف بأنها مقاييس كمية.
٦. المستهدفات: وهي تمثل البيانات الكمية لمقاييس الأداء في المستقبل.
٧. إرتباطات السبب والنتيجة: وهي تعبر عن علاقة الأهداف ببعضها البعض.

تتعدد مقاييس الأداء باختلاف الأنشطة المختلفة داخل المنشأة من مقاييس كمية أو نوعية أو نسب مالية، ويهدف مدخل التكلفة المستهدفة الى تحليل ورقابة التكاليف في كافة مراحلها والعوامل المؤثرة فيها والمتمثلة في الأداء الداخلي والخارجي معاً لتقويم الأداء.

قرارات التسعير

تعتبر عملية صنع القرارات قلب الإدارة وأهم مظهر على الإطلاق في السلوك التنظيمي، فمن خلال أفكار هربر سايمون (Herbert Simon) فإن القرار ماهو إلا إختيار بين مجموعة من البدائل، تتطلب عملية طويلة من التخطيط والإعداد نتيجة التضحية التي تتم بين البدائل المطروحة، حيث ترمى هذه العملية في آخر المطاف إلى تحقيق هدف، والذي يعتبر في حد ذاته وسيلة لتحقيق هدف آخر، ويمكن ملاحظة أن البديل المختار ماهو إلا حل وسط لا يؤدي إلى تحقيق

الهدف بشكل كامل، لكنّه يكون أفضل البدائل بناءً على المعلومات المتعلقة بالبيئة الخارجية والبيئة الداخلية للمنشأة. فالقرار إذن هو محصلة لتفاعل عناصر التنظيم الداخلية وعناصر بيئته الخارجية (Pardeep, 2009, p.51).

لخص بلبع مراحل اتخاذ القرار في مرحلتين أساسيتين هما (بلبع، ١٩٩٩، ص ٢٨):

١. مرحلة صنع القرار (Decision Making) : وهي تشمل كل من:

أ- التعرف الدقيق على الموضوع المطروح لإتخاذ قرار بشأنه.

ب- تجميع البيانات والمعلومات التي تتعلق بموضوع القرار.

ج- البحث والتفكير في بدائل الحلول وتحديد البدائل الرئيسية.

د- تقييم كل بديل مطروح من خلال عيوبه ومميزاته ومتطلبات تنفيذه.

هـ- المقارنة بين البدائل المطروحة وترتيبها بحسب معايير المفاضلة بينها.

٢. مرحلة اتخاذ القرار (Decision Taking) : والتي تشمل:

أ- عمل خطة عمل ومراجعة لامكانية تطبيق القرار.

ب- إتخاذ القرار من الجهة المختصة والمخول لها إصداره من قبل السلطة الأعلى أو وفقاً لللائحة المنشأة.

ج- التحقق من الحدوث الفعلي للمنافع المخططة.

يمكن تصنيف القرارات بحسب وجهة النظر التي يراد منها التصنيف، حيث يمكن أن تصنف بحسب المدة الزمنية الى قرارات طويلة الأجل ومتوسطة الأجل وقصيرة الأجل، أو بحسب تكرار القرارات الى قرارات يومية وإسبوعية وشهرية وسنوية، أو بحسب توفر المعلومات الى قرارات في ظل عدم التأكد وقرارات في ظل المخاطرة وقرارات في ظل التأكد التام، أو يمكن تصنيفها بحسب المعيار الذي يعتمد عليه متخذ القرار.

تعتبر قرارات تسعير المنتجات من القرارات شديدة التعقيد التي تواجه متخذي القرارات وهي تعني تحديد أسعار محددة للمنتجات في ضوء السياسات السعرية المقررة في الفترة الطويلة والظروف البيئية السائدة في الفترات القصيرة (ديبان، ١٩٩٩، ص ١٠٥). ويرى أبو قحف أن القرارات التسعيرية لا تخضع لقانون محدد، وذلك لتعدد المتغيرات التي تؤثر في قرارات التسعير والتي تختلف باختلاف المنشآت ونوع الصناعة. و يجب مراعات تلك المتغيرات عند إتخاذ القرارات التسعيرية (ابوقحف، ٢٠١١، ص ١٥٠).

يعتبر السعر هو العامل المتغير والملموس من وجهة نظر طرفي العملية التبادلية (البائع والمشتري)، بحيث أن السعر العادل الذي يتم التخطيط به بطريقة علمية وعملية سيكون مقبولاً للمشتريين من جهة أخرى هو الذي سيمكّن المنتجين والبائعين من تعريف ما ينتجونه من سلع من أجل الحصول على هوامش الربح المناسبة (عبيدات، ٢٠١٠، ص ١٣).

عموماً نجد أن قرارات التسعير لا تخضع لإسلوب محدد أو قانون محدد أو خطوات أو إجراءات محددة، وذلك لتعدد المتغيرات التي تؤثر في قرارات التسعير والتي تختلف باختلاف المنشآت ونوع الصناعة والبيئة المحيطة بالمنشأة. ولزيادة فعالية قرارات التسعير بالمنشأة عند إتخاذ قرارات التسعير لا بد من إستخدام المداخل والأدوات والأساليب المتنوعة والمناسبة مثل مدخل التكلفة المستهدفة والأدوات المساعدة له بما يدعم قدرات المنشأة التنافسية ويحقق أهداف المنشأة، وأيضاً الحصول على معلومات تتميز بدرجة عالية من الدقة والموضوعية والجودة والملائمة، بالإضافة الى اتباع إجراءات

تناسب مع حجم المنشأة وموقعها السوقي ودرجة المنافسة، وأيضاً زيادة قدرتها على إنتاج منتجات بجوده مناسبة وبأقل تكلفه ممكنه، وبالتالي زيادة فعالية قرارات التسعير بالمنشأة.

رابعاً: النتائج والمناقشة

عينة الدراسة: تم تحديد العينة بمواصفاتها العلمية التي تحقق أغراض الدراسة (دور الأدوات المساعدة للتكاليف المستهدفة في فاعلية قرارات التسعير) من ذوي الاختصاص.

قياس معامل الارتباط الخطي لبيرسون بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع:

جدول رقم (1)

معامل الارتباط الخطي لبيرسون بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

المتغير التابع	المتغيرات المستقلة		
**٠,٣٣٧	معامل الارتباط	مدخل هندسة القيمة	الأول
٠,٠٠٠	مستوى الدلالة		
**٠,٣٥٥	معامل الارتباط	مدخل التكلفة المطور	الثاني
٠,٠٠٠	مستوى الدلالة	لتطوير المنتجات	
**٠,٥٢٤	معامل الارتباط	إسلوب الأداء المتوازن	الثالث
٠,٠٠٠	مستوى الدلالة		

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٨م

** (Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)).

يشير الجدول رقم (1) إلى معاملات الارتباطات الخطية البسيطة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، ومنه يظهر أن:

١- المتغير المستقل الأول (مدخل هندسة القيمة): يرتبط بنسبة (٣٣,٧%) مع المتغير التابع (فاعلية قرارات التسعير)

حسب معامل الارتباط الخطي لبيرسون، وهذا الارتباط معنوي بدلالة قيمة Sig. والتي تساوي (٠,٠٠٠).

٢- المتغير المستقل الثاني (مدخل التكلفة المطور لتطوير المنتجات): يرتبط بنسبة (٣٥,٥%) مع المتغير التابع

(فاعلية قرارات التسعير) حسب معامل الارتباط الخطي لبيرسون، وهذا الارتباط معنوي بدلالة قيمة Sig. والتي

تساوي (٠,٠٠٠).

٣- المتغير المستقل الثالث (إسلوب الأداء المتوازن): يرتبط بنسبة (٥٢,٤%) مع المتغير التابع (فاعلية قرارات

التسعير) حسب معامل الارتباط الخطي لبيرسون، وهذا الارتباط معنوي بدلالة قيمة Sig. والتي تساوي (٠,٠٠٠).

اختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى على أن: "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل هندسة القيمة وفاعلية قرارات التسعير في

المنشآت الصناعية" وللتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن

مدخل هندسة القيمة كمتغير مستقل (X_1)، وفاعلية قرارات التسعير كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (٢)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الأولى

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (F)	معاملات الإنحدار	
معنوية	٠,٠٠٠	٤,٧٢٨	٢,٠٦٢	$\hat{\beta}_0$
معنوية	٠,٠٠٠	٣,٩٩٨	٠,٤١٤	$\hat{\beta}_1$
النموذج معنوي			١٥,٩٨	إختبار (F)
$Y = 2.062 + 0.414 x_1$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٨م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

١. نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (١٥,٩٨) وهي دالة عن مستوى دلالة (٠,٠٠٠).
٢. ٢,٢٦٢: متوسط فاعلية قرارات التسعير عندما يكون مدخل هندسة القيمة يساوي صفرًا.
٣. ٠,٤١٤: وتعني زيادة مدخل هندسة القيمة وحدة واحدة يزيد فاعلية قرارات التسعير الموارد بـ ٤١%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل هندسة القيمة وفاعلية قرارات التسعير" قد تحققت.

إختبار الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل التكلفة المطور لتطوير المنتجات وفاعلية قرارات التسعير".

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان مدخل التكلفة المطور لتطوير المنتجات علي فاعلية قرارات التسعير، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن مدخل التكلفة المطور لتطوير المنتجات كمتغير مستقل (X_2)، وفاعلية قرارات التسعير كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (٣)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثانية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	٠,٠٠٠	٤,٥٥٨	١,٩٧٠	$\hat{\beta}_0$
معنوية	٠,٠٠٠	٤,٢٥١	٠,٤٢٨	$\hat{\beta}_1$
النموذج معنوي			١٨,٠٧	إختبار (F)
$Y = 1.970 + 0.428 x_2$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٨م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

١- نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (١٨,٠٧) وهي دالة عن مستوى دلالة (٠,٠٠٠).

٢- ١,٩٧٠: متوسط فاعلية قرارات التسعير عندما تكون مدخل التكلفة المطور لتطوير المنتجات يساوي صفراً.

٣- ٠,٤٢٨: وتعني مدخل التكلفة المطور لتطوير المنتجات وحدة واحدة يزيد وفاعلية قرارات التسعير بـ ٤٣%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل التكلفة

المطور لتطوير المنتجات وفاعلية قرارات التسعير " قد تحققت.

إختبار الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب الأداء المتوازن وفاعلية قرارات التسعير ".

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أسلوب الأداء المتوازن علي فاعلية قرارات التسعير، وللتحقق من صحة هذه الفرضية

سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن أسلوب الأداء المتوازن كمتغير مستقل (X_3)،

وفاعلية قرارات التسعير كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (٤)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثالثة

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	٠,٠٠٠	٣,٨٥٦	١,٣٧١	$\hat{\beta}_0$
معنوية	٠,٠٠٠	٦,٨٧٢	٠,٥٨٨	$\hat{\beta}_1$
النموذج معنوي			٤٧,٢٣	إختبار (F)
$Y = 1.371 + 0.588 x_3$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٨م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالتالي:

١. نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (٤٧,٢٣) وهي دالة عن مستوى دلالة (٠,٠٠٠).

٢. متوسط فاعلية قرارات التسعير عندما تكون أسلوب الأداء المتوازن يساوي صفراً. ١,٣٧١

٣. وتعني أسلوب الأداء المتوازن وحدة واحدة يزيد فاعلية قرارات التسعير بـ ٥٩%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب الأداء المتوازن وفاعلية قرارات التسعير " قد تحققت.

عرض ومناقشة نتائج الإنحدار المتعدد:

نجد أن متغيرات الدراسة هي:

X_1 : مدخل هندسة القيمة.

X_2 : مدخل التكلفة المطور لتطوير المنتجات.

X_3 : أسلوب الأداء المتوازن.

Y : فاعلية قرارات التسعير.

جدول رقم (٥)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد على عبارات الفرضيات

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (F)	معاملات الإنحدار	
معنوية	٠,٠٠٠	٤,٨٣٣	٠,٩٨٥	$\hat{\beta}_0$
غير معنوية	٠,٣٩٣	٠,٨٥٨	٠,١١٠	$\hat{\beta}_1$
غير معنوية	٠,٦٥٦	٠,٤٤٧	٠,٠٦٠	$\hat{\beta}_2$
معنوية	٠,٠٠٠	٠,٤,٤٠١	٠,٤٨٤	$\hat{\beta}_3$
النموذج معنوي			٠,٥١١	معامل الارتباط (R)
			٠,٢٦٢	معامل التحديد (R^2)
			١٤,٥٢٧	إختبار (F)
$Y = 0.985 + 0.110 x_1 + 0.060 x_2 + 0.484 x_3$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٨م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالاتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين مدخل هندسة القيمة، مدخل التكلفة المطور لتطوير المنتجات وإسلوب الأداء المتوازن كمتغيرات مستقلة وفاعلية قرارات التسعير كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (٠,٥١١).
- بلغت قيمة معامل التحديد (٠,٢٦٢)، وهذه القيمة تدل على أن مدخل هندسة القيمة، مدخل التكلفة المطور لتطوير المنتجات وإسلوب الأداء المتوازن كمتغيرات مستقلة يؤثر بـ(٢٦%) على فاعلية قرارات التسعير (المتغير التابع).

٣. نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (١٤,٥٧٢) وهي دالة عن مستوى دلالة (٠,٠٠٠).

الأهمية النسبية للمتغيرات المستقلة:

تم استخدام نموذج المقدرات القياسية لبيان الأهمية النسبية للمتغيرات المستقلة (مدخل هندسة القيمة، مدخل التكلفة المطور لتطوير المنتجات وإسلوب الأداء المتوازن) على المتغير التابع (فاعلية قرارات التسعير) كما يلي:

جدول رقم (٦)

نموذج المقدرات القياسية

الترتيب من حيث الأهمية النسبية	الأهمية النسبية	المتغير المستقل
الثاني	٠,١١٠	مدخل هندسة القيمة
الثالث	٠,٠٦٠	مدخل التكلفة المطور لتطوير المنتجات
الأول	٠,٤٨٤	إسلوب الأداء المتوازن

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، ٢٠١٨م

خامساً: الخلاصة والتوصيات:

الخلاصة: يمكن تلخيص أهم نتائج الدراسة فيما التالي:

١. أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأدوات المساعدة للتكلفة المستهدفة وفاعلية قرارات التسعير بالمنشآت الصناعية.
٢. أظهرت نتائج التحليل أن هناك إهتمام بتطبيق التكاليف المستهدفة بدرجة متوسطة في المنشآت الصناعية السودانية.
٣. أظهرت نتائج التحليل أن المنشآت الصناعية السودانية تستخدم مجموعة من الأدوات لتحقيق أهدافها ومن أبرزها (مدخل هندسة القيمة، مدخل التكلفة المطور، إسلوب الأداء المتوازن) بدرجة مقبولة في زيادة فاعلية القرارات التسعيرية مما يجعل المنشأة قادرة على تحقيق المزيد من المبيعات والأرباح وتعظيم ثروة الملاك.

٤. أظهرت نتائج التحليل ومن خلال نتائج ترتيب الأهمية النسبية أن المنشآت الصناعية السودانية تتفاوت في درجة تطبيق الأدوات المساعدة للتكاليف المستهدفة عند اتخاذ قرارات التسعير، حيث يأتي استخدام أسلوب الأداء المتوازن الأكثر استخداماً، يليه مدخل هندسة القيمة بدرجة أقل ثم مدخل التكلفة المطور لتطوير المنتجات.
٥. أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكاليف المستهدفة وقرارات التسعير في المنشآت الصناعية السودانية.

التوصيات:

- ١- ضرورة قيام إدارات المنشآت الصناعية ببذل مزيد من الجهد في تدريب العاملين عن المفاهيم والأساليب الحديثة كمدخل التكلفة المستهدفة والإستفادة منها في تسهيل عملية إتخاذ القرارات التسعيرية بما يحقق مصلحة الإدارة والعاملين والملاك.
- ٢- زيادة الإهتمام بالأدوات المساعدة لتطبيق التكلفة المستهدفة، والإعتماد عليها وإستغلالها الإستغلال الأمثل لزيادة فاعلية قرارات التسعير في المنشآت الصناعية.
- ٣- العمل على تذليل الصعوبات التي تواجه عملية تطبيق التكاليف المستهدفة بالمنشآت الصناعية، وذلك من خلال تحديد تكلفة يمكن الوصول إليها، مع إشراك العاملين عند تطبيق التكلفة المستهدفة وإستخدام الأدوات المساعدة للتكاليف المستهدفة ذات المردود الإيجابي والمنخفض التكلفة وإجراء التغييرات التنظيمية للمراكز الوظيفية بطريقة تدريجية.
- ٤- العمل على المراجعة الدورية للأهمية النسبية في تطبيق الأدوات المساعدة للتكاليف المستهدفة عند إتخاذ قرارات التسعير للإستفادة القصوى من إستخدام الأدوات والأساليب بما يحقق الأهداف المخططة بفعالية ونجاح.

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

١. أبو قحف، عبد السلام. (٢٠١١)، " أساسيات التسويق"، دار الجامعة الجديدة، مصر
٢. أحمد، السارة سعد علي (٢٠١٨)، " استخدام اسلوبي التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة في قياس التكلفة وتسعير الخدمات المصرفية"، إطروحة لنيل درجة الدكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان
٣. البطاينة، أشرف غازي صلاح. (٢٠١٥) " مدي تطبيق أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية وأثرها في تخفيض تكاليف المنتجات لمراحل سلسلة القيمة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية"، اطروحة لنيل درجة الدكتوراه، جامعة العلوم الاسلامية، عمان، الاردن

٤. بلبع، محمد توفيق. (١٩٩٩/١٩٩٨)، محاسبة القرار، القاهرة: مكتبة الشباب
٥. الحريري، محمد سرور. (٢٠١٦) " المحاسبة الادارية المتقدمة"، الدار المنهجية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن
٦. الخلف، نضال محمد رضا و زويلف، إنعام محسن حسن. (٢٠٠٧) "التسعير بإستخدام منهج التكلفة المستهدفة"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز - الإقتصاد والإدارة، مج ٢١
٧. ديبان، السيد عبد المقصود. (١٩٩٩) ، النماذج الكمية في المحاسبة الإدارية واتخاذ القرارات، الاسكندرية: دار المعرفة الجامعية
٨. الركابي، ناجي شايب. (٢٠١٠) " أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي"، مجلة التقني-هيئة التعليم التقني، بغداد، العراق، ع ٦
٩. زامل، أحمد. (٢٠٠٧) " نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة بنها، مصر
١٠. عبد المحسن، سالي سلام. (٢٠١٥) " بطاقة الأداء المتوازن ودورها في الفاعلية التنظيمية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان، الأردن
١١. عبداللطيف، ناصر نور الدين. (٢٠١٤) " دراسات في المحاسبة الادارية الاستراتيجية"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر
١٢. عبيدات، محمد وزامل، أحمد. (٢٠١٠)، سياسات التسعير الحديثة، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع
١٣. علي، إدريس الصديق عثمان (٢٠١٧)، " تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية"، إطروحة لنيل درجة الدكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان
١٤. العمادة، زياد عودة ابنية. (٢٠٠٩) "العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الاردن"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر، ع ٣
١٥. كجوك، عالية أحمد علي. (٢٠١٦)، " تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في دعم القدرة التنافسية للمصارف السودانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين، السودان
١٦. الكسب، علي ابراهيم حسين فارس. (٢٠٠٤) "المعلومات المحاسبية اللازمة لاعتماد اسلوب التحسين المستمر - الكايزن - في المنشآت الصناعية"، رسالة لنيل درجة الماجستير، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل، العراق
١٧. كيوان، راندا مرسي. (٢٠١٥) " إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة"، مجلة الفكر المحاسبي، مصر

١٨. مغني، محمد حسن علي و شيخ، فريد عمر. (٢٠٠٥) " مدي فعالية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، مصر
١٩. منصور، إسراء جودت. (٢٠١٥) "مدى استخدام أدوات المحاسبة الادارية لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية للوحدات الحكومية الأردنية"، اطروحة لنيل درجة الدكتوراه، جامعة العلوم الاسلامية، الاردن
٢٠. منصور، حسن محمد علي. (٢٠٠٨) " تطبيق منهج ادارة التكلفة لاغراض زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية"، اطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر
٢١. ميلاني، إيدي و أترييل، بيتر. (٢٠١٣) " المحاسبة الادارية لمتخذي القرارات"، ترجمة زهير عمرو ددر، دار المريخ للنشر

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Jim Rains, Target Cost Management: The Ladder to Global Survival and Success, CRC Press, 2010
- Nour Aldeen.. et, al, The Impact of Costing Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies, International Journal of Business and Social Science, Vol. 5, No.2, February 2014
- Pardeep Sahani, Etakula Vayunandan, Administrative Theory, PHI Learning, pvt, Ltd, 2009,