



أثر تطبيق احتساب طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتسعير المنتجات (دراسة ميدانية على مصانع الأغذية الأردنية)

د. حازم علي عبدالله المومني
مديرية تربية عمان الاولى - الأردن

أ. د. خليل الدليمي
جامعة اربد - الأردن

المستخلص

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في تسعير منتجات الأغذية بالتطبيق في مصانع الأغذية الأردنية، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة مكونة من عدت فقرات، موجهة لكافة المديرين الماليين والمحاسبين العاملين في قطاع صناعة الأغذية والبالغ عددهم (92)، وفي ضوء ذلك جرى جمع وتحليل البيانات، واختبار الفرضيات باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss، أما عينة الدراسة فقد تم اختيار (25) مصنعاً عاملاً في هذا الميدان، وتم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية لتحقيق أهداف الدراسة، وبعد إجراء عملية التحليل للدراسة وفرضياتها، توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها أن أغلب مصانع الأغذية الأردنية تطبق طريقة التكلفة المستهدفة، إن جميع الفقرات التي تقيس تحسن الأداء في مصانع الأغذية الأردنية حصلت على متوسطات مرتفعة، وهذا مؤشر على أن الأداء يتحسن في هذه المصانع، إضافة إلى تطوير أنظمة التكاليف يساهم بشكل فعال في عملية اتخاذ القرارات وبالتالي ضرورة اعتماد منهج التكلفة المستهدفة في التسعير لضمان البقاء والاستمرار لتلك المصانع، وجود أثر ذو دلالة إحصائية لقيام مصانع الأغذية الأردنية باستخدام مدخل التكلفة لتخفيض التكاليف وفي تسعير المنتجات، وتوصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات أبرزها ضرورة قيام مصانع الأغذية الأردنية بالتوسع في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لما يحققه من فوائد ومزايا ومقدرة تنافسية في ظل التطورات الاقتصادية والتكنولوجية العالمية، والعمل على توعية المصانع حول أهمية هذا المدخل وفوائده من خلال عقد ندوات ودورات تدريبية من قبل الجهات الحكومية المسؤولة، ومعرفة أهمية استخدام التكلفة المستهدفة في مجال قياس ورقابة التكلفة وتحسين الأداء وتخفيض التكلفة وضرورة الاهتمام بالتكلفة المستهدفة لزيادة فعالية إدارة التكلفة في دعم وتحقيق التحسين والتطوير المستمر، وبالتالي تحقيق الأثر الإيجابي في عملية تسعير المنتجات في بيئة لمصانع الأغذية الأردنية.



Abstract

The objective of this study is to identify the impact of the application of target cost method in food products pricing application in food factories, in order to achieve the objectives of the study the researcher designed a questionnaire composed of back vertebrae from all financial managers and accountants working in the food industry and (92), and in the light of the data collection and analysis, hypothesis testing using the statistical package for the social sciences, spss study sample has been chosen (25) factory workers in this field, and has been using many methods For achieving the objectives of the study, after study and analysis, assumptions, the study found a number of the most important results that most Jordanian food plants target cost method is applied to all paragraphs that measure improved performance in food plants of Jordan got high averages, an indication that performance improves in these factories, in addition to developing costing systems effectively contribute in the decision making process and therefore need to adopt pricing target costing approach to ensure the viability of those factories, statistically significant effect For Jordanian food factories using the entrance cost for cost reduction in product pricing, the study found a number of the recommendations highlighted the need for Jordanian food factory expansion in the application of target cost entrance of benefits and advantages and competitive ability in the shadow of global economic and technological developments, and to raise awareness about the importance of plants this portal and its benefits by holding seminars and training courses by the Government agencies in charge, knowing the importance of using the target cost in the measurement and control of cost and performance improvement and cost reduction and the need to pay attention to the cost Targeted to increase the effectiveness of cost management to support and achieve continuous improvement and development, thus achieving a positive impact on the pricing of products for food plants.



مقدمة:

شهدت السنوات الأخيرة من هذا القرن؛ قيام الكثير من المصانع بتغيرات دراماتيكية بسبب حدة المنافسة، وتطور تكنولوجيا التصنيع، وما ترتب عليها من اختراعات تقنية متغيرة، إضافةً لقصر دورة حياة المنتجات، وإدراك تلك المصانع بضرورة البحث عن رغبات العاملين والعمل على تحقيقها. ولتستطيع هذه المصانع مواكبة التغيرات وضمان استمرارها في ظل تلك البيئة التكنولوجية الحديثة، وقدرتها على إرضاء العملاء، كان عليها أولاً تنمية قدراتها وإمكانياتها، لتتمكن من دخول ميدان المنافسة، بما يتناسب مع تلك التطورات التي غزت عالمنا المعاصر بجميع مجالاته، الأمر الذي نتج عنه؛ ظهور طرق حديثة لاحتساب التكاليف في تلك الشركات، وتوافق هذه الطرق مع الأساليب الحديثة المتبعة في التصنيع. (دبيان وعبد اللطيف، 2000).

المبحث الاول : منهجية البحث

اولا : مشكلة الدراسة:

مما لا شك فيه أن التطور العلمي الضخم قد أثر في جميع القطاعات العالمية، من ضمنها قطاع الصناعة العالمي، مما أدى إلى حدوث فجوة عميقة بين طريقة التكلفة المستهدفة للتصنيع الحديثة والطرق التقليدية لاحتساب التكاليف، الأمر الذي استوجب تسليط الضوء على طريقة التكلفة المستهدفة لاحتساب التكاليف، بحيث تكون عملية احتساب الكلفة أكثر مرونة وملائمة ودقة في ظل تطور طرق التصنيع. لذا فإن مشكلة الدراسة الحالية تتبلور من خلال محاولتها الإجابة عن سؤال الدراسة الرئيسي الآتي: ما أثر تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف و تسعير منتجات الأغذية في مصانع الأغذية الأردنية؟

ثانيا: اهداف الدراسة:

هدفت الدراسة إلى:

- التعرف على مفهوم منهج التكلفة المستهدفة.
- معرفة اثر تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في مصانع الأغذية الأردنية.
- معرفة اثر تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في تسعير المنتجات الغذائية .

ثالثا: أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة في تناولها عنصرين مهمين ورئيسيين يؤثران بشكل بالغ في حياة المنشآت وهما (التكلفة والتسعير)، من خلال استعراضها طريقة التكلفة المستهدفة ، وإمكانية تطبيقها في مصانع الأغذية الأردنية، كونه أصبح مطلباً ملحاً وضرورياً لإدارات تلك المصانع. كما أنها تكتسب أهميتها من خلال المجتمع الذي ستجرى عليه الدراسة حيث أختار الباحث قطاع صناعة الأغذية. حيث تعتبر الدراسة الحالية من أولى الدراسات التي تناولت أثر تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف و تسعير منتجات الأغذية ، إضافة إلى لفت نظر الباحثين إلى عمل بحوث مستقبلية تهتم بطريقة التكلفة المستهدفة وأثرها على تسعير منتجات الأغذية.

رابعا: فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة تم صياغة الفرضية الآتية:



لا يوجد اثر لتطبيق التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في مصانع الأغذية الأردنية.

لا يوجد اثر لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في عملية تسعير المنتجات في مصانع الأغذية الأردنية.

خامسا: التعريفات الإجرائية:

في ما يلي يستعرض الباحثان شرحاً وتوضيحاً لبعض المصطلحات التي تتعلق بكل من التكاليف والتسعير.

التكلفة المستهدفة: هي التكاليف الطويلة الأجل المقدرة للمنتج الذي إذا ما تم بيعه يمكن الشركة من تحقيق دخل مستهدف، وهذه التكلفة يتم اشتقاقها بطرح هامش الربح المستهدف من السعر المستهدف.

السعر المستهدف: هو السعر المقدر للمنتج الذي يكون العملاء المرتقبون على استعداد لدفعه، وهذا التقدير مبني على أساس تفهم وإدراك العملاء لقيمة هذا المنتج ورد فعل المنافسين.

سادسا : الدراسات السابقة

1. وأجرى أبو عواد (2008) ، دراسة كان من أهم أهدافها استكشاف ما إذا كانت هذه البنوك تدرك المزايا المترتبة على تبني منهج التكلفة المستهدفة في تسعير خدماتها المصرفية، وأهمية هذا المنهج في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية. ولتحقيق أهداف الدراسة تكونت عينة مجموعة من البنوك التجارية العاملة في الأردن. وخلصت الدراسة إلى أن منهج التكلفة المستهدفة يوفر المزيد من المرونة في تطبيق سياسة تسعير الخدمات المصرفية، وذلك من خلال توليد الحوافز لتخفيض تكلفتها، كما أن تسعير الخدمات المصرفية بموجب هذا المنهج أكثر عدالة من وجهة نظر العميل، من تسعيرها بموجب منهج التكلفة الفعلية، وأظهرت الدراسة أيضاً إلى أن معظم البنوك التجارية تدرك المزايا المترتبة على تطبيق منهج التكلفة المستهدفة، وكذلك أن هذه البنوك تتوفر لديها أقسام متخصصة في التكاليف إلا أنه لا يتم الاستفادة منها في معظم الأحيان في تحسين تسعير الخدمات المصرفية.

2. وقام نوار (2008) ، بدراسة هدفت إلى الكشف عن الدور الممكن أن تطلع به المقارنات المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس التكلفة المستهدفة وما المقصود بكل من المقارنات المرجعية والتكلفة المستهدفة. وخلصت الدراسة بعدة نتائج أهمها وجود دور كبير للمقارنة المرجعية في تحديد سعر البيع باعتماد أساس التكلفة المستهدفة في التسعير إذ أثبت التطبيق العملي وجود فارق كبير عن أساس الكلفة بالإضافة إلى أن الشركة لم تستخدم التقنيات الحديثة لإدارة التكلفة وتعتمد أساس التكلفة في تسعير منتجاتها.

3. دراسة (الجنابي، 2011) هدفت إلى البحث في منهج التكلفة المستهدفة كأحد أهم مناهج إدارة التكلفة ودورها الفعال في تحقيق ودعم قيادة التكلفة لمساعدة الشركات في تحقيق استراتيجيات التنافس وذلك للاكتساب الميزة التنافسية، حيث بينت الدراسة إدارة التكلفة الإستراتيجية تمثل استجابة لحاجات الشركات في مواكبة التطورات والمستجدات في البيئة التنافسية الحديثة، وأن لتقنية التكلفة دوراً أساسياً واستراتيجياً في نجاح وتبني الاستراتيجيات التنافسية وذلك من خلال إجراءات تحسين وتطوير في نشأة سلسلة القيمة وتحديد الأنشطة المضافة للقيمة والتركيز على عملها، حيث أوصت الدراسة بضرورة تفاعل وتكيف الشركات مع التطورات والمستجدات التي



تحدث في البيئة المجاورة بها والعمل على تطويرها لخدمة أهدافها وأهداف وجودها تشغيليا واستراتيجيا، حيث نجاح الشركات في تحقيق وتنفيذ الإستراتيجية التنافسية تتطلب من الشركات أن توفر المعلومات التي تساعد في التخطيط لهذه الاستراتيجيات وتنفيذها لضمان الميزة التنافسية الناتجة عنها.

الدراسات الأجنبية :

1. أجرى ديكر وسميدت (Dekker & Smidit, 2003) ، دراسة هدفت إلى حصر الشركات الألمانية التي تطبيق مفهوم التكلفة المستهدفة أو مفاهيم أخرى مشابهة لها. تكونت عينة الدراسة من (41) شركة من الشركات المساهمة العامة في ألمانيا. ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم الأسلوب المسحي لجمع المعلومات. وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن (19) شركة من أصل (32) شركة تطبق ممارسات مشابهة لمفهوم التكلفة المستهدفة، وكان الهدف الأساسي من التطبيق هو تخفيض التكلفة، كما وأظهرت إلى أن الإدارات الأكثر مساهمة في تطبيق التكلفة المستهدفة هي إدارة التطوير وإدارة التصميم، وكانت إدارة الحسابات أقل مشاركة في تنفيذ هذه الطريقة.

2. وأجرى سوينسون وآخرون (Swenson et al, 2003) ، دراسة هدفت إلى بيان أفضل الشركات الأمريكية التي تطبيق منهج التكلفة المستهدفة. تكونت عينة الدراسة من بعض الشركات الأمريكية. كما واستخدمت الدراسة الأسلوب المسحي الميداني للشركات التي تطبق هذا المنهج. وأسفرت نتائج الدراسة إلى أن الشركات أظهرت فاعلية هذه الطريقة في تخفيض التكاليف وزيادة الربحية، بالإضافة إلى أن عددا قليلاً من الشركات التي تطبق هذه الطريقة بسبب أنها جديدة عليهم.

3. كما واجري (Filomena.et.al,2009) دراسة هدفت إلى التعرف على تجربة الدول النامية، حيث هناك إشارات لتكلفة إنتاج معين في ظل عملية النمو والتطور، وقد تم تطبيق هذه الدراسة على شركات الصناعات البرازيلية ،وتفعيل أسلوب منهج التكلفة المستهدفة في خفض التكاليف على أجزاء المنتج، وضرورة إيجاد معايير لضبط النفقات أثناء عملية الشراء وقد تم استخدام دراسة منفصلة بهدف الاستخدام الاستراتيجي الفعال لمنهج التكلفة المستهدفة، حيث توصلت الدراسة إلى أن الأشخاص المشاركين في المشتريات خصوصا المهندسين والمصممين هم أكثر من يتحكم في التكلفة بشكل دقيق، كما بينت الدراسة أن هناك قيود على هذه الدراسة تمثلت في عدم وجود منافسة لتقدير التكاليف المحددة وتقنيات خفض التكاليف.

وتختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في تناولها عنصرين مهمين ورئيسيين يؤثران بشكل بالغ في حياة المنشآت وهما (التكلفة والتسعير)، من خلال استعراضها طريقة التكلفة المستهدفة وهذا ما تغاقت عنه الدراسات السابقة التي اعتمدت على التكلفة بحد ذاتها واهملت المتغيرات الاخرى ذات العلاقة.



المبحث الثاني الإطار النظري

أولاً : مفهوم التكلفة المستهدفة:

هناك العديد من المفاهيم المفسرة للتكلفة المستهدفة سيتم التطرق إليها باعتبارها ذو أهميته كبيرة وإحدى الطرق الحديثة التي يمكن لمصانع الأغذية الأردنية تطبيقها في تسعير منتجاتها وإمكانية التصنيع لهذا المنتج. (حسن حياي، 2005) فعرّفها (Horngren) بأنها التكلفة المستهدفة بأنها التكاليف طويلة الأجل المقدرة للمنتج الذي إذا ما تم بيعه يمكن للشركة من تحقيق دخل مستهدف، وهذه التكلفة يتم اشتقاقها بطرح هامش الربح المستهدف من السعر المستهدف، كما عرف السعر المستهدف هو السعر المقدر للمنتج الذي يكون العملاء المرتقبون على استعداداً لدفعه، وهذا التقدير مبني على أساس تفهم وإدراك العملاء لقيمة هذا المنتج ورد فعل المنافسين (Horngren, etal, 2006).

من هنا يتبين أن التكلفة المستهدفة تهتم بخفض التكاليف، خلال مراحل دورة حياة المنتج بدءاً من مرحلة البحوث والتطوير من ثم أنشطة التصميم ومن ثم الإنتاج حتى التسويق والتوزيع والبيع، وأخيراً خدمة ما بعد البيع مثل الصيانة، للوصول إلى مرحلة التخلص من المنتج، ومن الممكن أن يتبادر إلى ذهن الكثير إن التكلفة المستهدفة المقصد منها مدخل توفير التكاليف، حيث لا علاقة توجد بين المدخلين. وتعتبر التكلفة المستهدفة أداة جيدة للتسعير خصوصاً في الأسواق التي تنسم بدرجة عالية من المنافسة، حيث تسمح بإجراء تحليل حاسم لاحتمالات نجاح المنتج قبل تخصيص الموارد الإنتاجية له، على عكس التسعير على أساس التكلفة، فمن المحتمل أن تكتشف المنشأة أن سعر المنتج غير تنافسي بعدما تكون قد استخدمت المواد في إنتاجه. حيث أن في هذا المدخل تكون الأمور معكوسة، ففي المدخل التقليدي كان يتم تحديد التكلفة ثم إضافة هامش للربح للوصول إلى السعر إلا أن المدخل البديل يسير بالعكس، فتحديد السعر يسبق التكلفة حيث تمر عملية التسعير حسب المدخل الحديث بالمراحل التالية:

1. تحديد المنتج المراد وضع السعر له.
2. تحديد السعر المستهدف.
3. تحديد التكلفة المستهدفة بخضم هامش الربح المرغوب من السعر المستهدف.
4. تصميم المنتج وإنتاجه وتسويقه في إطار التكلفة المستهدفة.

وتتضمن التكلفة المستهدفة سبعة مبادئ أساسية وهي (Hilton, R.W, 2002):

1. قيادة السعر للتكلفة: القيام أولاً بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج، وبطرح الربح المستهدف من هذا السعر سنحصل على التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج في حدودها.
2. التركيز على العميل: معرفة الإدارة بالمنتج المفضل لديهم وردود أفعالهم والسعر الذي يناسبهم.
3. التركيز على تصميم المنتج: وهذا يلزم المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود تكلفته المستهدفة.
4. التركيز على عملية التصميم: فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة، كما يجب تصميم جميع هذه الأوجه وفقاً للتكلفة المستهدفة للمنتج.
5. فرق متداخلة المهام: استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات، ومن مختلف إدارات المنشأة.



6. **دورة حياة التكاليف:** الانتباه عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار.

7. **توجيه سلسلة القيمة:** قد تزيد التكلفة المخططة في بعض الأحيان عن التكلفة المستهدفة، وفي هذه الحالة تتطلب مزيد من الجهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة.

ثانياً: خصائص التكلفة المستهدفة (العشماوي، 2011):

1. تُعد المشروعات المتعددة المنتجات وذات الطاقة الإنتاجية الصغيرة، أكثر استفادة بأسلوب التكلفة المستهدفة من الشركات متعددة المنتجات ذات الطاقة الإنتاجية الكبيرة.
 2. تعمل على تخفيض التكاليف.
 3. ليست أسلوب إداري لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي.
 4. حاجة أسلوب التكاليف المستهدفة إلى تضافر وجهود لتنفيذ جميع الإدارات داخل المنشأة.
 5. اختلافها عن نظم مراقبة التكاليف المعيارية خلال تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة في مرحلة التطوير والتصميم التي يتم تطبيقها مدى مراحل الإنتاج.
- وهناك مراحل يجب إتباعها عند وضع نظام التكلفة المستهدفة المتمثلة في الآتي:

المرحلة الأولى: تخطيط التكلفة المستهدفة.

المرحلة الثانية: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة.

المرحلة الثالثة: تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التطوير والتحسين المستمر.

تخطيط التكلفة المستهدفة:

أ. تحديد السعر: هو السعر الذي يحقق الربح المستهدف التي ترغب الإدارة بتحقيقه وهو يمثل أدنى ربح. (Horngren، 2006).

ب. تقدير الربح: يعرف الربح على أنه: "مقدار ذلك الربح الذي ترغب الإدارة في تحقيقه من المنتج المعين، والذي يتم تحديده على أساس خطة الربح الطويلة أو المتوسطة الأجل والتي تعكس التخطيط الاستراتيجي للمشروع، بمعنى أن الربح المستهدف هو الربح الذي تطمح المنشأة بتحقيقه. (حسين، 2000).

ت. **دراسة السوق:** ضرورة دراسة ظروف السوق الذي سوف تباع وتقدم به الخدمة، ومعرفة العرض والطلب عليه، والتعرف على خصائص الخدمة وسعرها وتكلفتها المستهدفة. (القباني، 2006).

ث. **تقييم الإمكانيات المتوفرة:** يتم التعرف على جميع الإمكانيات المادية والبشرية، كما يتم تحديد تكلفة الخدمة حسب الإمكانيات المتوفرة قبل تعديلها، وذلك بهدف الوصول إلى: مواطن النقص أو الارتفاع في التكاليف.

ج. **تعديل الخدمة:** بعد أن يتم تحديد مواطن حدوث الارتفاع في التكاليف ومقدار ذلك الارتفاع، يتم دراسة جميع الوسائل الممكنة للتخلص من ذلك الارتفاع والوصول بالتالي للتكاليف المستهدفة.



ثالثاً: استخدام أدوات تحجيم التكلفة لتحقيق التكلفة المستهدفة:

في حال معرفة رقم التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة، وكذلك الفجوة التكاليفية بين تكلفة التصميم المبدئي (التكلفة الجارية) والتكلفة المسموح بها، وعند هذه النقطة يأتي دور أدوات تحجيم التكلفة وهي "مجموعة من الأساليب أو الإجراءات يتم استخدامها للقضاء على الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المبدئية لتصميم المنتج (التكلفة الجارية) ومن ثم تحقيق غرض خفض التكلفة الممكن، وهناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف منها هندسة القيمة، الهندسة المتزامنة، جداول التكلفة، نظم دعم التكلفة المستهدفة، وتحليل التكلفة الوظيفي (رشيد الجمال، 2000).

تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التطوير والتحسين المستمر:

يعتبر تطبيق مدخل التكلفة المطورة، أمر في غاية الأهمية، من أجل المحافظة على الربحية خاصة في ظل ضغوط المنافسة المتزايدة.

رابعاً : العوامل المؤثرة على نظام التكلفة المستهدفة:

حيث يوجد عاملين أساسيين متعلقان في ظروف السوق، وعاملين آخرين يتعلقان بإستراتيجية الإدارة.

العوامل الخاصة بظروف السوق:

1. كثافة وشدة المنافسة: يؤدي ارتفاع قوة المنافسة للجوء إلى المشروعات المتنافسة إلى شراء منتجات منافسيها وتحليلها والاستفادة منها في عمليات الاختراع والابتكار، وهذا يجعلها تتحمل تكاليف إضافية ضخمة.
2. طبيعة العملاء: هناك عدة خواص للعملاء قد أثر على نظام التكلفة المستهدفة وتتمثل في مدى نضج وإدراك العملاء، معدل تغير متطلبات العملاء، مدى تفهم وإدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية.

خامساً: العوامل الخاصة بإستراتيجية الإدارة:

1. إستراتيجية الخدمة: ذلك بتحديد العناء والوقت الضروري لتحقيق التكلفة المستهدفة وكيفية أداءه.
 2. خصائص الخدمة: إن لخصائص الخدمة تأثيراً فعالاً يؤثر على التكلفة المستهدفة وعلى العوائد الناتجة عنها، وهي حجم الاستثمار الرأسمالي، والمدة التي تستغرقها الخدمة لتحسينها.
- ### تحقيق أهداف التكلفة المستهدفة:

1. العمل على تحديد عمليات الإنتاج في حدود التكلفة المحددة مسبقاً بناءً على معطيات السوق، وهذا سيؤدي إلى أداة ضغط على المديرين في كافة الأنشطة للمضي للحد من الفاقد والضياع، وذلك بإعادة تنظيم الأنشطة بدءاً من تطوير المنتج وانتهاء بالخدمات ما بعد البيع.
2. توفير فرصه للحصول على وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير وفقاً للمنافسة، وليس وفقاً للتكلفة.
3. تفعيل دور رقابة التكاليف لجميع مراحلها تبدأ بتخطيط المنتج وتنتهي بالتخلص منها.
4. العمل على إشباع رغبات العملاء واحتياجاتهم من خلال تقديم منتجات بسعر منخفض وجودة عالية مما ينعكس على المنشأة من خلال تحقيق الربح المخطط له. (العشماوي، 2011).



سادسا : تقنية التكلفة المستهدفة (T.C Target Cost):

إن من خصائص بيئة الصناعة هي المنافسة الشديدة والتقدم التقني الكبير في الصناعة وقصر عمر المنتجات وتعددتها وتعدد حاجات الزبائن، الأمر الذي يدفع بالمنشآت العاملة ضمن تلك المتغيرات والتي تسعى إلى تحقيق النمو والتوازن ومن ثم الاستمرار إن تتبنى سياسات سعرية تتماشى وتلك التطورات والإحداث المحيطة بها، ولعل التسعير على أساس السوق يعتبر أكثر المداخل حداثة لأنه يقوم أصلاً على أساس أبحاث السوق لتحديد السعر ومن ثم تحديد التكلفة في ضوء ذلك السعر بعد تحديدها هامش ربح معين ترغب بتحقيقه المنشأة وهذا المدخل يسمى (التكلفة المستهدفة). فتقنية التكلفة المستهدفة T.C أحد أهم تقنيات إدارة التكلفة فقد عرفت بأنها إحدى تقنيات إدارة التكلفة الموجهة نحو السوق إذ يتم استعمالها في بداية حياة المنتج، المرحلة المبكرة من دورة حياة المنتج لتعزيز الربحية والإنتاجية بشكل عام (الذهبي والغبان، 2007). وكذلك عرفت تقنية T.C بأنها إحدى أدوات إدارة التكلفة في ظل البيئة التنافسية لأنها تستهدف ثلاثة عناصر تنافسية رئيسية هي "السعر والنوعية والكلفة" إلى جانب الإبداع" (السبوع، 2000). عليه نستنتج أن تحديد التكاليف المستهدفة يعتبر برنامجاً كاملاً لتخفيض التكلفة يبدأ قبل إعداد المخططات الأولى للمنتج وعلى طول دورة حياة المنتج أخذاً بعين الاعتبار جودة تلك المنتجات والثقة فيها وصولاً إلى تلبية حاجات ورغبات الزبائن لتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة وتمكينها من البقاء في السوق، بذلك فإن T.C هي تقنية إستراتيجية لإدارة التكلفة وتخفيضها ومن ثم إدارة الربح وهو ما يقودنا إلى التعرف على مبررات اعتماد هذه التقنية. بذلك يمكن تحديد مبررات اعتماد تقنية التكلفة المستهدفة بالنقاط الآتية (الذهبي والغبان، 2007):

1. نمو واشتداد المنافسة العالمية للعديد من الصناعات، إذ تتمثل هذه التقنية بمجموعة من الأساليب والأدوات المستخدمة لتوجيه أهداف إدارة التكلفة والأنشطة المتعلقة فيها .
2. التطورات التقنية والتغيرات المستمرة في السوق فرضت على المنشآت تبني استراتيجيات تنافسية.
3. التوجه نحو العميل وتلبية ما يحقق رضاه من الإبعاد الأساسية لهذه التقنية.
4. ليس للمنشآت الإمكانية للسيطرة والتحكم في الأسعار الحقيقية وإذا المنشأة تجاهلت ذلك فستتعرض للخطر ولذلك يؤخذ سعر السوق بعين الاعتبار عند تحديد التكلفة المستهدفة.
5. معظم التكاليف تحدد في مرحلة التصميم ومتى تم اعتماد هذا المنتج وإدخاله للإنتاج يصبح ليس بالإمكان تخفيض هذه التكاليف، لذلك تدخل هذه التقنية في مرحلة التصميم والبحث والتطوير .
6. قصور المدخل التقليدي المحاسبي في التسعير والذي يعتمد التكلفة الأساس في التسعير دون اللجوء إلى تحليل التكلفة باعتماد أسلوب تحليل القيمة وتحليل الأنشطة وهو ما يجعل التعرف على خطوات تنفيذ تقنية التكلفة المستهدفة أمر ضروري. أما خطوات تنفيذ تقنية التكلفة المستهدفة يمكن تنفيذ تقنية T.C (الذهبي والغبان، 2007) بعدها وهي:

1. تحديد السعر المستهدف.
2. تحديد الربح المستهدف.
3. تحديد التكلفة المستهدفة.
4. استخدام هندسة القيمة لتحديد طرق تخفيض تكلفة المنتج.



5. استخدام التحسين المستمر في التكاليف ورقابة العمليات التشغيلية.
6. التخفيض المستهدف للتكلفة حيث يتمثل الفرق بين التكلفة المبدئية للمنتج والتكلفة المستهدفة بالتخفيض المنشود والذي تسعى المنشأة إلى تحقيقه لتدعيم ربحيتها ومن ثم ميزتها التنافسية على شرط إن يكون ذلك حقيقياً حيث يقصد به مجموعة الفعاليات التي تنصب على اختراق المعايير وتحديدها بهدف تخفيض تكلفة المنتج الكلية بكل السبل المتاحة. (السامرائي، 1999).

سابعا : مفهوم التسعير

حظي تعريف مصطلح السعر باهتمام العديد من الباحثين فمنهم من عرفه على أنه: "القيمة المحددة للمنافع التي يحصل عليها الفرد من السلع أو الخدمات (أبو قحف، 2000). كما عُرف بأنه كمية النقود اللازمة والتي يستعد المستهلك لمبادلتها بمزيج من خصائص السلعة أو الخدمة المادية والنفسية والخدمات المرتبطة بها (الباشا و آخرون، 2000).

ويمكن تعريف السعر من المنظور التسويقي والمنظور الاقتصادي كما يلي (دحمان، 2000):
من المنظور التسويقي: فالعلاقة بين المنفعة والسعر هي التي تحدد القيمة، حيث كلما زادت مستويات المنفعة المدركة من جانب المشتري بالمقارنة مع السعر الواجب دفعه، كلما زادت قيمة السلعة أو الخدمة بالنسبة للمشتري وبالتالي زادت درجة استعداده للشراء أو تكراره لعملية الشراء، ومن ناحية أخرى كلما زاد السعر عن المنفعة المدركة، كلما انخفضت قيمة السلعة أو الخدمة بالنسبة للمشتري (إدريس و المرسى، 2005).

من المنظور الاقتصادي: حيث يرى الاقتصاديون القيمة هي مواصفات السلعة التي تحقق إشباعا لاحتياجات المشتري. يركز الاقتصاديون على مفهوم المنفعة والقيمة في تحديد سعر، فهم يرون أن السعر ما هو إلا القيمة التبادلية للسلعة أو الخدمة معبرا عنها بصورة نقدية، وهو يمثل قيمة المنتج ويربطون بين القيمة والمنفعة فالمنفعة تخلق القيمة والقيمة تقاس عن طريق السعر (إدريس و المرسى، 2005).

فيمكن تعريف السعر من وجهة نظر كل من المشتري والبائع وكما يلي:
مفهوم السعر من وجهة نظر المشتري: هو الثمن الذي يدفعه لسلعة أو خدمة (تضحية بقوة شرائية)، مقابل الحصول على تلك السلعة أو الخدمة هذا بالنسبة للمشتري الاستهلاكي النهائي. أما المشتري الصناعي فإن السعر يمثل له تكلفة الحصول على المنتجات، ويعتبر السعر كذلك وسيلة وأداة مقارنة بين السلع والخدمات البديلة المنافسة، ومعيارا أساسيا لمقارنة عدة صفقات بالنسبة للمشتري الصناعي أو التجاري.

مفهوم السعر من وجهة نظر البائع: أنه الوسيلة الأساسية التي يحقق من خلالها عائدا معينا، كما أنه المحدد الأول للربح، حيث أن السعر الذي يحدده البائع يحدد الإيراد المتوقع من عملية البيع. وعليه فإن هناك مفهوم شاملا متكاملا بين وجهة نظر المشتري والبائع للسعر، فنجد أن السعر يتضمن بالإضافة إلى المقابل النقدي للسلعة، الشروط والظروف المصاحبة لعملية التبادل والحصول على هذه السلعة أي أن السعر يمثل القيمة التي يكون المستهلك على استعداد لتحملها مقابل المنفعة التي يحصل عليها من استعمال السلعة أو الخدمة.



ثامنا : العوامل المؤثرة في السعر :

علاقة السعر بالمنتج: يعد السعر من أهم عناصر المزيج التسويقي من خلال انه يلعب دور أساسي بالنسبة للمنتج أو الخدمة المقدمة خصوصا في مرحلة التقديم، حيث يتدرج السعر مع تدرج المنتج خلال مراحل دورة حياته المختلفة، أي في كل مرحلة لها سعر يلائمها والذي يتطلب إعادة التقييم المستمر والمتابعة الدائمة لأسعار المنتجات؛ هناك ارتباط قوي بين السعر ودرجة جودة المنتج وموقعه التنافسي في السوق، فإدراك الزبائن للمنتج تتأثر بسعره تماما كما تتأثر بخصائصه ومنافعه. (حسن، 2001).

علاقة السعر بالترويج: قد يستعمل السعر كبديل عن استخدام الترويج المكثف الذي قد تتفق عليه المؤسسة مبالغ كبيرة للإعلان عن منتجاتها وإخراجها بالشكل اللائق الذي يخدم تسويقها بشكل ناجح و يؤدي إلى الترويج لعلامتها التجارية، وخاصة في أوقات الكساد والرواج.

علاقة السعر بالتوزيع: يرتبط السعر بالتوزيع بشكل كبير ولجميع المؤسسات، بل إن 40 % تقريبا من سعر المنتج وما يدفعه المستهلكون تعزى لتكاليف التوزيع و تكاليف النقل والتخزين وهوامش الربح للوسطاء وتجار الجملة والتجزئة (سويدان، حداد، 2003).

تاسعا : اثر تطبيق منهج التكلفة المستهدفة على التسعير

من المتعارف عليه إن عملية التسعير تتم بعد الإنتاج وتحديد قيمة تكلفة المنتج بعد ذلك يتم طرح المنتجات في الأسواق، ومن الممكن إن يحدث العكس من خلال تحديد السعر أولا للمنتج ، مما يؤدي إلى مشكلة تصنيع المنتج الذي من المتوقع إن يكون مربحا في ظل هذه الأسعار المحددة وتحديد تكلفتها من خلال استخدام هذه الطريقة العكسية فمن الممكن تطبيق معادلة التسعير بالطريقة العكسية بهدف الوصول إلى التكلفة المستهدفة للمنتج.

يعد منهج التكلفة المستهدفة طريقة للتسعير إضافة إلى الدور المهم الذي تلعبه في التخطيط للوصول إلى الربحية وإدارة تكاليفها بنظام ،حيث أن منهج التكلفة المستهدفة يعتبر أسلوبا للتسعير حيث كان اليابانيون من قام باستخدامها بشكل كبير في منشئاتهم. -813 (Garrissan& Noreen,2003,pp: 814) اذ يتم استخدام الطريقة العكسية المتمثلة بتحديد سعر البيع للمنتج بشكل يتناسب مع متطلبات السوق وبعد ذلك يتم احتساب هامش الربح المرغوب فيه وطرحه من سعر البيع ،حيث هذه النتيجة تمثل الطرح بأعلى تكلفة مستهدفة للمنتج،في هذه الطريقة تكون اعتمدت الطريقة المغايرة لطريقة تحديد التكلفة لكل بند من بنود ،ثم إضافة هامش الربح المرغوب فيه لتحديد سعر المنتج.

إن استخدام الطريقة المعاكسة لاحتساب التكلفة المستهدفة بعد إجراء تحديد سعر البيع أولا وطرح هامش الربح المرغوب فيه ، يتم تزويد المهندسين ومصممي الإنتاج بالتكلفة المستهدفة للمنتج واعتمادها تكلفة مواد،حيث أن جميع الإجراءات المتبعة لتصميم المنتج في حال استلام المهندسين والمصممين تكلفة المنتج المقررة تكون ملزمة عليهم ومسؤولين بإتباع الحد الأعلى والأدنى للوصول إلى هذه التكلفة المستهدفة إضافة إلى مسؤوليتهم ضمان جودة المنتج في الوقت المحدد لانجازها،إضافة إلى إيجاد حلول وطرق تطوير مناسبة يتم استبدالها عند الحاجة إليها بطرق أخرى مرنة لتخفيض التكلفة في حال ارتفاعها عن هامش الربح المرغوب فيه.



حيث تعتبر التكلفة المستهدفة طريقة جيدة للتسعير في الأسواق التي تكون فيها المنافسة شديدة من خلال السماح بإجراء تحليل مناسب للاحتتمالات نجاح المنتج من فشلة قبل تخصيص الموارد الإنتاجية له.

المبحث الثالث الجانب التطبيقي والعمل للبحث

يتناول الجزء التطبيقي حيث قام الباحثان باتباع المنهج الوصفي والتحليلي في عملية جمع البيانات والمعلومات من خلال تصميم استبانته بهدف التوصل إلى إجابات على التساؤلات التي طرحتها الدراسة.

أولاً : مجتمع الدراسة وعينتها:

طبقت هذه الدراسة على قطاع صناعة الأغذية في الأردن وتم اختيار (25) شركة من مجموع (69) شركة عاملة في هذا الميدان، أما عينة الدراسة فتكونت من كافة المديرين الماليين والمحاسبين العاملين في قطاع صناعة الأغذية والبالغ عددهم (100).

وتم توزيع الاستبيانات المخصصة لتحقيق أهداف الدراسة، وتم استرجاع ما مجمله (92) استبانته من الاستبيانات المخصصة للمديرين الماليين والمحاسبين وكانت جميعها صالحة للتحليل.

ثانياً : مصادر جمع المعلومات:

في الجانب النظري كان مصدر المعلومات المراجع والكتب والأبحاث والدراسات المتوفرة في المكتبات وذلك بهدف بناء الإطار النظري للدراسة. أما في الجانب التطبيقي فتم جمع البيانات من خلال تصميم استبانته تحتوي على عدد من الأسئلة التي يمكن من خلالها جمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى أهدافها.

ثالثاً :أداة الدراسة:

بهدف الوصول إلى أهداف الدراسة تم تصميم استبانته بالتشاور مع عدد من أصحاب الخبرة العلمية بالإضافة إلى الأدبيات المحاسبية.

صدق وثبات الإستبانة:

قام الباحثان باختيار عدد من الأسئلة الملائمة لمشكلة الدراسة وفرضياتها ومن ثم عرضها على الخبراء لتحكيمها قبل البدء بتوزيعها على المصانع عينة الدراسة حيث اختار الباحث مقياس ليكرت الخماسي بحيث تأخذ كل إجابة أهمية نسبية:

موافق بشدة (5)، موافق (4)، محايد (3)، غير موافق (2)، غير موافق بشدة (1).

كما سيتم تحديد مستوى الأهمية النسبية بناء على ما يلي:

(5 - 4) مرتفع جداً، (أقل من 4-3) مرتفع، (أقل من 3-2) متوسط، (أقل من 2-1) ضعيف،

(أقل من 1 - صفر) ضعيف جداً.

وللتحقق من ثبات الأداة المستخدمة في الدراسة تم إعداد اختبار كرونباخ ألفا، وذلك لقياس درجة مصداقية وثبات إجابات مجتمع الدراسة عن أسئلة الإستبانة، إذ يعتمد هذا المقياس درجة الاتساق والثبات بين ردود المستجيبين على عبارات الإستبانة، ويرى الخبراء في مجال التحليل الإحصائي أن القيمة المقبولة هي 60%، فأكثر، فإذا كانت القيمة أقل من ذلك فإنها تعتبر ضعيفة وغير مقبولة.



رابعاً : تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضيات الدراسة

يتضمن هذا الفصل عرضاً للنتائج التي توصلت إليها الدراسة الميدانية ومناقشتها في ضوء أهداف وأسئلة وفرضيات الدراسة، وسوف يتم البدء بتقديم وصفاً تفصيلياً لخصائص عينة الدراسة الديمغرافية والوظيفية والمؤسسية، ثم الانتقال بعد ذلك إلى اختبار فرضيات الدراسة.

اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: لا يوجد أثر لتطبيق التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في مصانع الأغذية الأردنية.

للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بأثر تطبيق التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في مصانع الأغذية الأردنية، والجدول أدناه توضح ذلك.

جدول (1) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بأثر تطبيق التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في مصانع الأغذية الأردنية مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية

الترتبة	الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	1	إن تطبيق منهج التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تخفيض كلفة المنتجات.	3.79	.896
2	5	نجاح إدارة المصنع في تخفيض تكلفة السلعة يساهم في تحسين مركزها التنافسي.	3.74	.875
3	6	تتبع المصنع إستراتيجية زيادة الجودة وتقليل التكلفة عن طريق الاتصال بين قسم الإنتاج وقسم إدارة الجودة.	3.65	1.162
4	7	إن تطبيق منهج التكلفة المستهدفة ساهم في تحقيق الربحية وزيادة التنافسية لمصانع الأغذية.	3.54	1.171
5	2	إن تطبيق منهج التكلفة المستهدفة ساهم في تقليل مشاكل التصنيع ووضع السعر الأقل للمنتج.	3.38	1.166
6	4	إن تطبيق التكلفة المستهدفة ساهم في إزالة التكاليف المرتفعة.	2.96	1.275
7	3	إن تطبيق منهج التكلفة المستهدفة يحتاج إلى تكاليف عالية تتجاوز حجم الفائدة المتوقعة منها.	2.83	1.339
		تخفيض التكاليف	3.41	.783

يبين الجدول (1) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (2.83-3.79)، حيث جاءت الفقرة رقم (1) والتي تنص على "إن تطبيق منهج التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تخفيض كلفة المنتجات." في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (3.79)، بينما جاءت الفقرة رقم (3) ونصها "إن تطبيق منهج التكلفة المستهدفة يحتاج إلى تكاليف عالية تتجاوز حجم الفائدة المتوقعة منها." بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (2.83). وبلغ المتوسط الحسابي لتخفيض التكاليف ككل (3.41).

كما تم مقارنة المتوسط الحسابي للفرضية مع العلامة المعيارية (3) -معيار قبول الفرضية- باستخدام اختبار "t" كما هو مبين في الجدول رقم (2).



جدول (2) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار "t" للفرضية الأولى

العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية
92	3.41	.783	5.061	91	.000

يتبين من الجدول أعلاه وجود فروق ذات دلالة إحصائية ($0.05 = \alpha$) بين المتوسط الحسابي والعلامة المعيارية (3) حيث بلغت قيمة "t" (5.061) وبدلالة إحصائية بلغت (0.000)، مما يشير إلى رفض هذه الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة "يوجد أثر لتطبيق التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في مصانع الأغذية الأردنية".

الفرضية الثانية: "لا يوجد أثر لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في عملية تسعير المنتجات في مصانع الأغذية الأردنية"

للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بأثر تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في عملية تسعير المنتجات في مصانع الأغذية الأردنية، والجدول أدناه توضح ذلك.

جدول (3) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في عملية تسعير المنتجات مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية

الترتبة	الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	2	تقوم مصانع الأغذية بتحديد سعر مستهدف لمنتجاتها.	3.95	.761
2	1	تعمل مصانع الأغذية في سوق يتميز بشدة المنافسة كأحد العناصر اللازمة لتطبيق التكلفة المستهدفة.	3.93	.823
3	5	تحرص إدارة مصانع الأغذية على خفض التكاليف في المراحل الأولى لتطوير المنتجات.	3.90	.771
3	9	أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الوفورات التكاليفية عن طريق إدارة تشكيلية لأنشطة سلسلة القيمة الخاصة بمصانع الأغذية.	3.90	.839
5	3	تقوم مصانع الأغذية بتحديد هامش ربح مستهدف تسعى إلى تحقيقه.	3.89	.718
5	10	يوجد في مصانع الأغذية إدارة متخصصة بالرقابة على جودة الخدمات المقدمة للزبون	3.89	.919
7	8	نظام التكلفة المستهدفة في المصنع قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار.	3.86	.820
8	4	تقوم مصانع الأغذية بتحقيق مزايا للمنتج تفوق المنافسين.	3.84	.986
9	11	تحرص إدارة مصانع الأغذية على تأهيل فريق إنتاج قادر على تأثير في عملية الإنتاج على التكلفة	3.79	.819
10	7	سياسة تسعير السلعة في مصانع الأغذية تقوم على منهج التكلفة المستهدفة وليس بناء على العرض والطلب.	3.77	.853
11	6	تهتم مصانع الأغذية بمتابعة التكاليف في المراحل المختلفة لدورة حياة المنتج.	3.72	.881
		التكلفة المستهدفة في عملية تسعير المنتجات	3.86	.437



يبين الجدول (3) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.72-3.95)، حيث جاءت الفقرة رقم (2) والتي تنص على "تقوم مصانع الأغذية بتحديد سعر مستهدف لمنتجاتها". في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (3.95)، بينما جاءت الفقرة رقم (6) ونصها "تهتم مصانع الأغذية بمتابعة التكاليف في المراحل المختلفة لدورة حياة المنتج". بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (3.72). وبلغ المتوسط الحسابي التكلفة المستهدفة في عملية تسعير المنتجات ككل (3.86).

كما تم مقارنة المتوسط الحسابي للفرضية مع العلامة المعيارية (3) - معيار قبول الفرضية- باستخدام اختبار "t" كما هو مبين في الجدول رقم (4).

جدول (4) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار "t" للفرضية الثانية

العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية
92	3.86	.428	19.149	91	.000

يتبين من الجدول أعلاه وجود فروق ذات دلالة إحصائية ($\alpha=0.05$) بين المتوسط الحسابي والعلامة المعيارية (3) حيث بلغت قيمة "t" (19.149) وبدلالة إحصائية بلغت (0.000)، مما يشير يتم رفض هذه الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة "يوجد أثر لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في عملية تسعير المنتجات في مصانع الأغذية الأردنية".

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات :

خلصت الدراسة إلى النتائج الآتية:

1. يساهم تطوير أنظمة التكاليف في ترشيد عملية اتخاذ القرارات عند اعتماد منهج التكلفة المستهدفة في التسعير، والذي في ضوءه يعمل على مساعدة المصانع على البقاء والاستمرار وتحقيق حجم المبيعات المطلوب.
2. ان توسع مصانع الأغذية محل عينة البحث بتطبيق نظام التكاليف المعيارية، وعدم الاقتصار على استخدام المواصفات القياسية للمواد فقط، من خلال المقياس الأكثر دقة للتكاليف ينعكس على ترشيد قرارات التسعير.
3. إن جميع الفقرات التي تقيس تحسن الأداء في مصانع الأغذية الأردنية حصلت على متوسطات مرتفعة، وهذا مؤشر على أن الأداء يتحسن في هذه المصانع.
4. وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لقيام مصانع الأغذية الأردنية باستخدام مدخل التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الإنتاج.
5. وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لاستخدام مدخل التكلفة المستهدفة في تسعير المنتجات في مصانع الأغذية الأردنية.



ثانياً: التوصيات:

1. في ضوء الاستنتاجات التي أظهرتها هذه الدراسة، يتقدم البحث بمجموعة من التوصيات على النحو الآتي:
1. ضرورة قيام مصانع الأغذية الأردنية بالتوسع في تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة لما تحققه من فوائد ومزايا ومقدرة تنافسية في ظل التطورات الاقتصادية والتكنولوجية العالمية، والعمل على توعية مصانع الأغذية الأردنية حول أهمية هذه المداخل وفوائدها من خلال عقد ندوات ودورات تدريبية من قبل الجهات الحكومية المسؤولة.
2. ضرورة العمل على تفعيل العناصر اللازمة لتطبيق هذه الطريقة بصورة أكبر ومحاولة استخدام العناصر المتوافرة حالياً كخطوة أولية لتطبيق هذه المداخل والعمل على إزالة المعوقات التي تواجه تطبيقها.
4. يتطلع البحث بأن تقوم مصانع الأغذية الأردنية بمتابعة الأساليب الجديدة التي تحسن الأداء من خلال الاطلاع على تجارب الشركات العالمية وتطبيق إدارة التكلفة المستمرة بشكل ناجح والتي لها دور كبير في قرارات التسعير.
5. إجراء المزيد من الدراسات والبحوث التطبيقية حول مدى فاعلية منهج التكلفة المستهدفة في خفض تكاليف الإنتاج، وكذلك آلية تطبيق هذه الطريقة والعوامل المؤثرة في عملية تحديد أسعار المنتجات في مصانع الأغذية الأردنية، كذلك أثرها في ربحية الشركة.
6. أهمية تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في احتساب التكاليف في مصانع الأغذية الأردنية واعتمادها في اتخاذ قرارات التسعير.



المصادر

أولاً: المصادر العربية

1. أبو عواد، محمد، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2008.
2. احمد ، حسن ، علي ، حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص96.
3. أحمد ، زامل، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة "، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة بنها، 2007، ص42.
4. السامرائي ، احمد عبد الدائم ، تخفيض تكاليف المنتج باستخدام أسلوب تحليل القيمة، رسالة دبلوم عالي في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1999 ، ص15 .
5. إدريس ، ثابت عبد الرحمن و المرسي ، جمال الدين محمد ، التسويق المعاصر، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005م، ص 280.
6. خالد، هادفي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2012م، ص78، ص282.
7. القباني ، ثناء علي ، مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص27.
8. الذهبي ، جلييلة عيدان ، الغبان، ثائر صري ، استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 48، المجلد 13، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2007، ص235، ص236، ص237.
9. حياني ، حسن ، نظرية التكاليف، جامعة حلب، حلب- سوريا، 2005م، ص34
10. الباشا ،حمد و آخرون، مبادئ التسويق الحديث، دار الصفاء للطباعة و النشر، عمان، 2000، ص60.
11. الجمال ، رشيد ، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 2000، ص20.
12. جاريسون ، ري اتش ، أريك ، المحاسبة الإدارية، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، مراجعة: احمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، ص332-333.
13. سبع السبوع ، سليمان سند ، استخدام نظام ABC وأساليب ABM لاتخاذ القرار وتقييم أداء المنظمة، دراسة نظرية وتطبيقية في شركة مجمع الشرق الأوسط للصناعات الهندسية والإلكترونية الثقيلة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة بغداد ، ص44.
14. السيد ، عبد المقصود محمد ديبان، وعبد اللطيف، ناصر نور الدين ، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية، 2000.



15. الموسوي ، عباس نوار ، دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس الكلفة المستهدفة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 69، 2008.
16. عبد الرحمن، عاطف عبد المجيد، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية، المجلة العلمية لكلية التجارة العدد 28، جامعة أسيوط ،مصر، 2000م.
17. أبو قحف ، عبد السلام ، مبادئ التسويق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 440 .
18. كردي، أحمد السيد، التحليل الحدي والتحليل التفاضلي، 2012 [/http://kenanaonline.com](http://kenanaonline.com)
19. لينده ، دحمان، التسويق الصيدلاني، جامعة دالي، الجزائر، 2009م، ص 23.
20. العشماوي ، محمد ، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، اليازوري للنشر، 2011، ص 330، ص 335.
21. عبيدات، محمد ، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر، دار المسيرة للنشر، عمان، 2004، ص 32-33.
22. الصحن ، محمد فريد ، مبادئ التسويق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004 ، ص 254.
23. مكنوف ، سعود ، السياسات السعرية، دار الفرات للطباعة، بغداد، 2011، ص 64.
24. زرقان ، وفاء ، تأثير السعر على قرار شراء سلع التسوق، دار السوقار للنشر، الجزائر، 2014، ص 135.

ثانيا: المصادر الأجنبية

1. Dekker, H, and Smidit, 2003. A survey of the Adoption and Use of Target Costing in Dutch Firms, International Journal of Production Economics, Vol. p, 84, Issue 3.
2. Ellram, L, 2002, Supply Managements Involvement in the target Costing Process, European Journal of Purchasing & Supply Management , Vol. 8, Issue 4.
3. Hilton, R. W, 2002, Managerial Accounting Creating Value in a Dynamic Business Environment, 5th ed , New yark , McGraw-Hill Companies , pp: 670-671.
4. Horngren, et al , Cost Accounting : A managerial Empahsis, th 12 ED, Prentice Hall 2006, pp. 680, pp. 425.
5. Rachman, David J., The Marketing Today, Second Edition, Rinehart & Winston, Inc, 1988.
6. Swenson D, Ansari S., Bell J, & Kim W., Winter, 2003, Best Practices in Target Costing , Management Accounting Quarterly , Vol. 4, Issue 2 .