

مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

- دراسة تطبيقية على المؤسسات الصناعية بولاية سطيف -

أ.قمازي نجوم
د. كواشي مراد
جامعة سطيف
جامعة أم البواقي

ملخص:

هدف البحث إلى الكشف عن مدى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من أجل تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسات الصناعية بولاية سطيف، والتعرف على الصعوبات التي تعترضها في تبني هذا الأسلوب، ولتحقيق هذه الأهداف فقد تم جمع المعلومات من عينة الدراسة من خلال تصميم استبيان وفقا لأهداف وفرضيات الدراسة، وتم توزيعها على عينة مكونة من 104 من الموظفين في المؤسسات قيد الدراسة.

وقد توصلت هذه الورقة البحثية؛ أن هذه المؤسسات تعاني العديد من العوائق التي تحول دون تطبيق هذا الأسلوب بشكل جيد على الرغم من التأثير الإيجابي للتكلفة المستهدفة على تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة؛ وبالتالي نموها وبقاؤها في ظل المنافسة الشديدة.

الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة، السعر المستهدف، الربح المستهدف، الميزة التنافسية.

مقدمة:

لقد عرفت المؤسسات الاقتصادية تطوراً هائلاً من خلال التقدم الحاصل في أساليب الإدارة والتسيير، كما أن تزايد المنافسة في السوق واشتدادها، فرض على هذه المؤسسات تحديث أنظمتها الإنتاجية من أجل تقديم منتجات عالية الجودة وبأقل تكلفة ممكنة، الأمر الذي يبرز من خلاله الأهمية المتزايدة لتبني الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية حتى تكون المؤسسات قادرة على مواكبة المستجدات في بيئة الأعمال الحديثة خصوصاً أمام عجز الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية على التماسي مع مواكبة هذا التطور ومواجهة المنافسة.

فجاء أسلوب التكلفة المستهدفة (Target Costing) كأحد الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، التي استجابة للتحديات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية المختلفة في مجال المنافسة الشديدة، وصناعة الميزة التنافسية والحفاظ على البقاء والاستمرار في ظل بيئة يسوده التغيير السريع والمستمر

وبالتالي تنحصر إشكالية هذه الورقة البحثية في التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة ؟

تتفرع عن هذه الإشكالية الأسئلة التالية:

- ما مدى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الصناعية ؟
- هل توجد عوائق تحول دون تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسات الصناعية ؟
- ما الأثر المتوقع لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن على قيمة المؤسسة الاقتصادية؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية السابقة وعلى الأسئلة الفرعية فقد تم الاعتماد على الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: تطبق المؤسسات الصناعية بطاقة الأداء المتوازن؛

مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

- الفرضية الثانية: توجد عوائق تحول دون التطبيق الجيد لبطاقة الأداء المتوازن.
 - الفرضية الثالثة: تساهم بطاقة الأداء المتوازن في تعظيم قيمة المؤسسة الصناعية.
- للإجابة على الإشكالية السابقة وعلى فرضيات الدراسة فقد تم تصميم استمارة وجهت لأفراد عينة الدراسة والذين يمثلون في بعض موظفي المؤسسات الصناعية لولاية سطيف.
- أولاً- الخلفية النظرية في مجال التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية

1. تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة

بما أن هذا الأسلوب تعود جذوره إلى اليابان فإنه من الأنسب عرض تعريف جمعية المحاسبين اليابانيين، حيث عرف التكلفة المستهدفة بأنها: "عملية إدارة الأرباح بصفة عامة وذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج والتي تمكن المنظمة من تحقيق إستراتيجية للربح على أن يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط وكذلك تطويره للمستوى الذي يقابل تطلعات واحتياجات العملاء"¹، يظهر من خلال التعريف السابق أن الهدف من هذا الأسلوب ليس فقط الوصول إلى التكلفة المستهدفة بل إنتاج منتج ذو جودة عالية ويلبي احتياجات العملاء.

وعرفها البعض على أنها: "أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة الإنتاج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم، ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفرات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها. وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية ودرجة الثقة فيه من جانب العملاء"²، إن هذا التعريف يركز على أن عملية تخفيض التكلفة تكون أثناء مرحلة التخطيط والتصميم في دورة حياة المنتج إذ وجدت أن تكاليف هذه المرحلة تشكل حوالي 70 إلى 90% من تكلفة الإنتاج في بعض الوحدات الاقتصادية لبعض المؤسسات.

أما CAM-I عرفت أسلوب التكلفة المستهدفة على أنه: "نظام لتخطيط الربح وإدارة التكلفة موجه نحو السعر يهتم بالعمل، يركز على التصميم والتعاون الوظيفي وتبدأ التكلفة المستهدفة إدارة التكلفة في المراحل الأولى لتطوير المنتج وتطبيقها خلال دورة حياته بإدماج فعال لكامل سلسلة القيمة"³، إن هذا التعريف واسع كونه اعتبر أسلوب التكاليف المستهدفة كنظام للتسيير الإستراتيجي للتكاليف والأرباح ويعتبر السوق واحتياجات العملاء ضمن اهتمامات المؤسسة.

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة تقنية تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتصميم من دورة حياة المنتج، بالتعاون الوظيفي بين مختلف أقسام المؤسسة مع التأكيد على ضرورة ضمان إنتاج منتج ذو جودة عالية، وفي ضوء الوضع التنافسي في السوق يحدد السعر المستهدف الذي يسمح بتحديد التكلفة المستهدفة.

2. خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

عند تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، تتبع الخطوات الملخصة في ثلاث مستويات كما يلي:

2.1. المرحلة الأولى على مستوى السوق: ويتم في هذه المرحلة تحديد ما يلي:

أ. تحديد السعر المستهدف:

يقصد بالسعر المستهدف هو: "السعر المقدر للسلعة أو للخدمة والذي يرغب الزبون والعميل ويكون قادرا على دفعه"⁴، ويعد سعر البيع المستهدف الركن الأساسي الأول في هذه التقنية، وعند تحديده يجب الأخذ بعين الاعتبار الزبون، المنافسين، إستراتيجية المؤسسة،

مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

ب. تحديد الربح المستهدف:

تعد الخطوة الثانية بناء على إستراتيجية المؤسسة القائمة على الربح، أي الربح الذي تطمح المؤسسة بتحقيقه وينحصر بين خيارين هما:

- أقصى هامش الربح يمكن تحقيقه مع إمكانية تسويق المنتجات؛
- أدنى هامش الربح يمكن القبول به، حيث لا يتعارض مع أهداف المؤسسة ويمكنها من البقاء والنمو في ظل المنافسة الشديدة.

وعلى المؤسسة أن تختار بديل بين البديلين الذي يتوافق مع سياستها التسعيرية وأهدافه، ففي اليابان إدارة الشركات العملاقة تركز في حساب الربح المستهدف على معدل العائد على الاستثمار باعتباره الأكثر ملائمة لوضع إستراتيجية طويلة الأجل ولربط الربح مع المبيعات وينفس الوقت الأخذ بالاعتبار ربحية محفظة المنتجات والدور الذي يؤديه كل منتج فيها وليس على ربحية منتج معين وبشكل منفرد.⁵

ج. تحديد التكلفة المستهدفة:

يتم استخدام العنصرين السابقين للحصول على التكلفة المستهدفة وذلك بطرح الربح المستهدف من السعر المستهدف، والشكل الموالي يوضح لنا إجراء تحديد التكلفة المستهدفة كما يلي:

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

2.2. المرحلة الثانية على مستوى المنتج: بعد نهاية المرحلة السابقة، نتمكن من حساب التكلفة المستهدفة التي لا تأخذ بعين الاعتبار إمكانيات المؤسسة، في هذه المرحلة يتم تقدير تكلفة المنتج بناء على قدرات ومؤهلات المؤسسة.

وأهم التقنيات تستخدم لتحقيق هدف خفض التكلفة؛ هندسة القيمة وقد عبر Peter Harvath عنها: "هندسة القيمة مفيدة جدا لترجمة متطلبات السوق إلى حلول تقنية، كما قد أظهرت الدراسات حول المؤسسات اليابانية أن هندسة القيمة هي الأكثر أهمية لبلوغ التكلفة المستهدفة"⁶، وحسب نموذج Makido للتحكم في التكاليف نمر بمرحلتين:⁷

- تحسينات في مرحلة التصميم: إن عملية التخفيض التكلفة تكون بشكل كبير في هذه المرحلة نظرا لأهميتها، ينتج عن هذا التخفيض الأول في التكلفة المقدرة للمنتج، تكلفة معيارية أقل من التكاليف الحالية للمؤسسة؛
- تحسينات في مرحلة الانتاج: وتمثل هذه المرحلة في مراقبة التكاليف الفعلية لإبقائها قريبة من التكاليف المستهدفة بحيث لا تضيق الظروف الحقيقية للإنتاج والتوزيع وكذلك الوفورات المتوصل إليها في المرحلة السابقة.

3.2. المرحلة الثالثة على مستوى المركبات: تكون هذه المرحلة على مستوى المركبات المكونة للمنتج وفي حالات عديدة تتم بالتوازن مع المرحلة الثانية، بحيث تتم تجزئة المركبات إلى وظائف فرعية وتعاد بنفس العملية التي تمت في المرحلة الثانية على مستوى المنتج.

3. مزايا وعيوب أسلوب التكلفة المستهدفة: لهذا الأسلوب العديد من المزايا التي يمكن أن تستهدف بها المؤسسة من جراء تطبيقها لهذا الأسلوب نذكر بعضها:⁸

- يساعد نظام التكلفة المستهدفة على التخطيط على المدى الطويل وبالتالي الإدارة الإستراتيجية للأرباح وذلك من خلال تحديد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منها هدفا يعمل على الوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر؛

مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

- يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكلفة قبل حدوثها، بحيث تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلاً من توثيق بيانات تاريخية؛

- أسلوب التكلفة المستهدفة جعل من الربح مسبباً لعملية تطوير المنتج بدلاً من أن يكون ناتجاً عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح؛

ورغم المزايا التي يقدمها أسلوب التكلفة المستهدفة إلا أنه يحوي العديد من العيوب أهمها:⁹

- إن عملية بلوغ التكلفة المستهدفة أمراً مع تقليص الجدول الزمني نوعاً ما أصعب ويجعل العمال يعملون تحت ضغوطات بلوغ الهدف؛

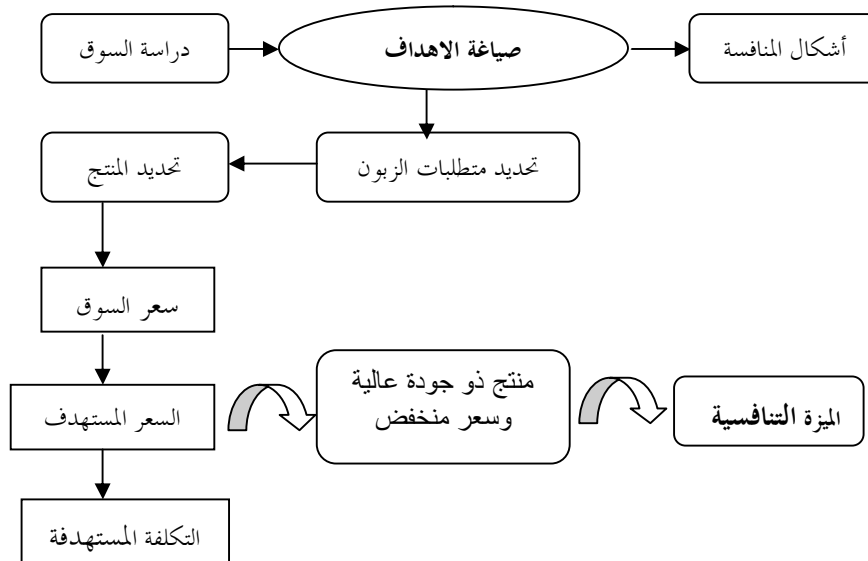
- عند نقطة معينة، تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة، إذ أنها ترتبط إيجابياً بدرجة تعقيد وسليماً بدقة القياس، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيداً ومتضمناً لمتغيرات وقياسات أكثر، كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم؛

- صعوبة تحديد التكلفة المستهدفة لأنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين، والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة؛

وبالطبع لا يمكن أن توجد أسلوب خالي من العيوب، إلا أن هذه النقائص يمكن تجاوزها بسهولة مقارنة بطرق أخرى الأمر الذي جعل التكلفة المستهدفة تحظى بجاذبية على الرغم من نقاط الضعف المذكورة أعلاه.

3. مساهمة التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية: ويكون ذلك من خلال ثلاث اتجاهات وهذا ما أكدته Feil. Kim¹⁰ وهي التكيف وفقاً لمتطلبات السوق، التكيف وفقاً لمتطلبات التقدم التكنولوجي، التكيف وفقاً لمتطلبات وظيفة المنتج، وبناء على ذلك ينبغي أن تبدأ المؤسسة بتخطيط وتصميم التكلفة المستهدفة لكل خاصية من الخصائص المكونة لأجزاء المنتج على أساس متوسط أسعار بيع المنتجات المنافسة في السوق، والشكل التالي يوضح تحديدي التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية:

الشكل رقم(01): تحديد التكلفة المستهدفة من أجل تحقيق الميزة التنافسية



المصدر/ سعاد جاسم محمد: (2011)، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد1، المجلد17، بغداد، ص

مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

من خلال الشكل أعلاه يتبين أن الهدف الرئيسي من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وتحقيق إشباع أفضل للزبون، إن هذين العاملين من العوامل التي يمكن أن تكون مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بتحقيق الميزة التنافسية¹¹.

وهذا ما يؤكد Kwah بأن جودة المواد الخام لمنتجات المؤسسة إضافة إلى تسليم المنتجات ذات الجودة العالية في الوقت المناسب غير كافٍ لجذب الزبائن وتحقيق الميزة التنافسية، لأن الزبون لم يكن على استعداد لدفع أسعار المنتجات، لذا ينبغي على المؤسسة أن تقوم أولاً بإجراء بحوث السوق لتحديد سعر منتجها الذي يكون الزبون على استعداد لدفعه قبل البدء بتصميم المنتجات، أما العامل المهم الآخر والمؤثر في تحقيق الميزة التنافسية، فهو تخفيض التكاليف بالشكل الذي يحقق أرباح أو قيمة المؤسسة وبنفس الوقت يحقق رضا أفضل للزبائن مقارنة بالمنتجات المنافسة، أي زيادة ثقة الزبون بمنتجات المؤسسة ذات الأسعار المقبولة والجودة العالية مما يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية.

ثانياً - منهجية وخطوات الدراسة:

1. عينة الدراسة:

تم توزيع أربعة استبيانات على الموظفين الذين تقع على عاتقهم مسؤولية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وذلك في كل مؤسسة من المؤسسات الصناعية الكبرى بولاية سطيف للفترة الممتدة من شهر جانفي إلى غاية شهر ماي 2016، والتي بلغ عددها 30 مؤسسة، حيث بلغ عدد الاستثمارات الموزعة 120 استثماراً، تم استرجاع 113، وبعد مراجعتها وتنظيمها تم استبعاد غير الصالحة للتحليل، وبذلك بلغ عدد الاستثمارات الخاضعة للدراسة 104 استثماراً.

2. أداة الدراسة:

تم إعداد استبيان، حيث قسم إلى ثلاث محاور اتسمت أسئلتها بالسهولة وعدم استخدام ألفاظ غير واضحة، كما تم تجنب الأسئلة الحرجة أو التي لا تحتل الإجابة عليها، كما تم الاعتماد على سلم ليكرت الخماسي لوضع الاقتراحات المناسبة للإجابات من الأفراد المبحوثين.

تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) الذي يستعمل لمعرفة درجة الثبات في إجابات مجتمع الدراسة على أسئلة الاستبيان، إذ يعتمد الاختبار على مدى الثبات الداخلي ودرجة الاعتمادية لعبارة الاستبيان مجتمعة، والجدول الموالي يبين معامل الثبات بطريقة ألفا كرونباخ:

الجدول رقم (01): معامل الثبات بطريقة ألفا كرونباخ

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	العراقيل التي تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية	10	0.718
الثاني	مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية	12	0.881
جميع الفقرات		42	0.799

المصدر/ من إعداد الباحثين بالاعتماد على SPSS V.19

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن قيمة ألفا كرونباخ بالنسبة لكافة المحاور هي نسبة أكبر من النسبة المقبولة 60%، حيث بلغت قيمتها على التوالي 71.8%، 88.1%، أما قيمة ألفا كرونباخ لكافة المحاور فكانت 79.9% وهو ما يبين وجود علاقة تناسق وترابط عالية بين عبارات الاستثمار، مما يؤكد إمكانية اعتماد نتائج الاستثمار والطمأنينة في تحقيق الأهداف المنشودة، أضف إلى أنه يمكن تعميم نتائج الدراسة على المجتمع ككل.

مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

ثالثا- تحليل ومناقشة محاور الدراسة:

من أجل معالجة محاور الاستمارة تم الاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS19، حيث تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وقبل البدء في عملية تحليل محاور الدراسة، لابد من التأكد أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، فيتم استخدام كولجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختباري ضروري في حالة لأن الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون تتبع توزيع البيانات طبيعيا، والجدول الموالي يبين اختبار التوزيع الطبيعي.

الجدول رقم(02): اختبار كولجروف-سمرنوف

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
الأول	العراقيل التي تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية.	10	0.785	0.756
الثاني	مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تعزيز الميزة التنافسية.	12	0.854	0.620
الثالث	مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تعزيز الميزة التنافسية.	11	0.752	0.793
الرابع	مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تعزيز الميزة التنافسية.	9	0.661	0.820
جميع الفقرات		42	0.681	0.780

المصدر/ من إعداد الباحثين بالاعتماد على SPSS V.19

من خلال الجدول السابق، يتضح أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور أكبر من 0.05، وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي نستخدم الاختبارات المعلمية، فاستخدمنا اختبار t للعينة الواحدة لتحليل فقرات الاستبيان.

1. وصف خصائص عينة الدراسة: لقد تضمن المحور الأول من الاستمارة بيانات شخصية حول أفراد عينة الدراسة وقد شمل هذا المحور على 5 أسئلة ويمكن توضيح هذه الخصائص في الجدول الموالي:

جدول رقم (03): وصف خصائص أفراد عينة الدراسة

المتغيرات	المستويات	العدد	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	66	63.5
	أنثى	38	36.5
العمر	أقل من 30 سنة	17	16.36
	من (30 - 50) سنة	62	59.61
	أكثر من 50 سنة	25	24.03
المؤهل العلمي	ثانوي	4	3.84
	ليسانس	93	89.4
	دراسات ما بعد التدرج	7	6.67
المؤهل العملي	مدير عام	9	8.7
	رئيس قسم التسويق	18	17.3
	مدقق محاسبي	9	8.7

مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

رئيس قسم المحاسبة	21	20.2
محاسب	47	45.1
الخبرة المهنية	18	17.3
أقل من 10 سنوات	60	57.7
من (10-20) سنة	26	25
أكثر من 20 سنة		

المصدر/ من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج EXCEL.

حسب الجدول السابق تتكون عينة الدراسة من 104 فرداً، منهم 66 ذكوراً و38 إناثاً، حيث أن نسبة الذكور تقدر بـ63.5%، وهي نسبة مرتفعة مقارنة مع نسبة الإناث التي بلغت 36.5%، ويعود السبب صعوبة عمل الإناث في المناطق الصناعية المعزولة والبعيدة التي تتواجد بها المؤسسات محل الدراسة.

تبين النتائج توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن، وجود تباين أعمار أفراد عينة الدراسة وأن الفئة العمرية الأكثر تكراراً في عينة الدراسة هي ما بين 30 سنة إلى 50 سنة بنسبة 59.61%، تليها الفئة العمرية أكبر من 50 سنة بنسبة 24.03%، وهذا ما بين أن أغلبية الموظفين في المؤسسات هم من فئة الكهول في الأخير بلغت الفئة العمرية أقل من 30 سنة بنسبة 16.36% هذه النسبة منخفضة لأن معظم الشباب مازالوا في مرحلة الدراسة، أو أنهم خرجي جامعات جدد. كما أن نسبة 89.5% تمثل أكبر نسبة للأفراد الذين يحملون شهادة ليسانس، بينما أقل نسبة كانت للمتحصّلين على مستوى الثانوي حيث بلغت 3.84%، وهذا شيء إيجابي بالنسبة للدراسة؛ لأن في مجملها وبالتحديد الأسئلة الموضوعة، لا يستطيع الإجابة عليها إلا من هم في التخصص من مدراء ورؤساء أقسام ومحاسبون، أما نسبة حاملي شهادات ما بعد التدرج بلغت 6.67%.

يتضح أن أغلبية أفراد العينة من وظيفة محاسب حيث بلغ عددهم 47 فرداً بنسبة 45.1%، وتليها أفراد العينة من رئيس قسم المحاسبة بنسبة 20.2% ورئيس قسم التسويق بنسبة 17.3%، مدير عام ومدقق محاسبي بنسبة متساوية بلغت 8.7%.

كما أن أعلى نسبة خبرة للأفراد المستجوبين هي فئة ما بين 10 إلى 20 سنة وتقدر بـ57.7%، متبوعة بالفئة الأكثر من 20 سنة بلغت 25%، وهذا ما فسر كبر عمر المديرين (24.03% من الأفراد أعمارهم أكبر من 50 سنة)، كما بين هذا تمسك بعضهم بمناصبهم رغم بلوغ سن التقاعد، وتليها فئة الأقل من 10 سنوات بلغت 17%.

2. تحليل المحور الثاني من الاستمارة:

يهدف هذا المحور إلى التعرف على مدى وجود عوائق تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات محل الدراسة، وتم تحليله كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (04): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة اختبار "test T" حول مدى وجود معوقات تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

الفقرات	النسبة	الانحراف المعياري	النسبة الموزنة	القيمة t	القيمة
1. عدم رغبة المؤسسة في تغيير الأسلوب المطبقة لديها لحساب التكلفة لأنها تقدم معلومات كافية تساعد المؤسسة في اتخاذ القرارات الرشيدة.	3.62	0.84	72.42	5.18	0.00
1. نقص المعرفة اللازمة لمعرفة أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة من أجل	3.71	0.72	74.22	5.90	0.00

مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

الحفاظ على بقاء المؤسسة ونموها.					
0.00	10.45	79.42	1.04	3.97	2. عدم توفر إطرارات مؤهلة تقوم بإجراء دراسات للكشف عن أسلوب التكلفة المستهدفة، والاكتفاء بالأساليب التقليدية المطبقة لديكم.
0.00	7.01	77.68	0.82	3.88	3. لا تقوم الجامعات والمعاهد المتخصصة في عقد دورات تدريبية وبرامج توعية حول أهمية تبني أسلوب التكلفة المستهدفة.
0.00	11.96	81.14	1.03	4.05	4. عدم اقتناع الإدارة العليا بضرورة تبني أسلوب التكلفة المستهدفة لمواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة.
0.00	11.63	80.76	0.89	4.03	5. عدم توفر البنية التحتية المساعدة على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسستكم.
0.00	7.01	78.84	0.88	3.94	6. المنافع التي تعود على المؤسسة جراء تطبيقها أسلوب التكلفة المستهدفة أقل من تكلفة تطبيقها.
0.00	5.37	73.06	1.01	3.65	7. عدم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يعود إلى التخوف من التغيير داخل المؤسسة.
0.00	6.33	75.76	0.78	3.78	8. تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤثر على تنافسية المؤسسة أحسن من الطرق المتبعة لديكم حالياً.
0.00	4.32	64.6	1.03	3.23	9. عدم توفر الإمكانيات المادية والبشرية لتبني أسلوب التكلفة المستهدفة.
0.00	9.04	77	0.68	3.85	جميع الفقرات

المصدر/من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS.V19

حسب الجدول السابق، نعرض النتائج مترتبة حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

✓ في الفقرة رقم 5 بلغ الوزن النسبي 81.14 % وهي أكبر نسبة والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00، وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يتفقون أن الإدارة العليا للمؤسسات محل الدراسة غير مقتنعة بالحاجة الملحة لتبني أسلوب التكلفة المستهدفة، وهذا يعتبر من العراقيل الرئيسية لعدم اقتناعها يعني عدم وجود تشجيع من قبلها بأهميته والمزايا التي يحققها، كذلك الإدارة العليا لا تدرك أنه يتوافق مع الاتجاهات نحو المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية والتطلعات لإجراء تحسينات مستمرة وبالتالي استمرار المؤسسة ونموها في ظل بيئة معقدة ومتغيرة.

✓ في الفقرة رقم 6 بلغ الوزن النسبي 80.76 % وهي نسبة عالية والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00، وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يتفقون على عدم وجود بنية تحتية تساعد المؤسسات محل الدراسة على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وتتمثل هذه البنية التحتية في توفر إدارات متخصصة في التكاليف سلسلة القيمة، نظام الرقابة على المخزون، متابعة الجودة، التحسين المستمر...

✓ في الفقرة رقم 3 بلغ الوزن النسبي 79.42 % وهي نسبة عالية والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00، وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يدل أن أفراد عينة الدراسة مما أكد عدم توفر إطرارات بالمؤسسة تقوم بإجراء دراسات لتطوير أنظمة التكاليف ومواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة، كما أن الاستعانة بخبراء من الخارج سيحمل المؤسسة تكاليف عالية مما يجعلها تتباعد عن فكرة تبني هذا الأسلوب؛

مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

✓ في الفقرة رقم 7 بلغ الوزن النسبي 78.84% وهي نسبة عالية والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00، وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن تكاليف تبني مثل هذا الأسلوب الحديث أكبر تكلفة تطبيق الأساليب التقليدية، ويرون أن من عوائق عدم تطبيقه تعود لارتفاع تكلفة تطبيقه مقارنة مع المنافع المتأتية منها، فالإدارة العليا تحتاج أموال طائلة وتغيرات كبيرة وإعادة لترتيب هيكل المؤسسة من جديد، إن بعض المؤسسات ليس لديها الصلاحية الكافية لتحديد أسعار منتجاتها، بحيث يفرض عليها سعر يجب أن تتبعه مثل المؤسسات العاملة في مجال المواد الغذائية ومواد البناء، فما الجدوى من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة للمؤسسة قصد تحديد السعر المستهدف إذا كانت السياسات تتحكم في الأسعار، وهذا ما يجعل الإدارة العليا تعتقد أنه لا فائدة من صرف أموال من أجل تبني هذا الأسلوب؛

✓ في الفقرة رقم 3 بلغ الوزن النسبي 73.06% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00، وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن عدم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يعود إلى التخوف من التغيير داخل المؤسسة؛ وفي الفقرة رقم 1 بلغ الوزن النسبي 72.42% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00، وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يدل أن أفراد عينة الدراسة مما يؤكد عدم رغبة المؤسسة في تغيير الأسلوب المطبق لديها لحساب التكلفة لأنها تقدم معلومات كافية تساعد المؤسسة في اتخاذ القرارات الرشيدة، فمخرجات الأساليب المطبقة تعطي معلومات متعلقة بالتكاليف اللازمة لاتخاذ القرارات؛ ففي الفقرة رقم 10 بلغ الوزن النسبي 64.6% وهي نسبة منخفضة والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00، وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يدل أن أفراد عينة الدراسة لا يتفقون كلهم على عدم توفر إمكانيات بشرية ومادية لتبني أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات محل الدراسة وهذا يؤكد فقط أن الإمكانيات ربما موجودة ولكن لا يتم استغلالها بشكل فعال من أجل تبني مثل هذه الأساليب.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول "العوائق التي تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية" يساوي 3.85، والوزن النسبي 77%، وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد: 60%، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 13.04 وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 3.42 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، كل هذه النتائج تدل على وجود عوائق تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية بولاية سطيف.

تحليل المحور الثالث من الاستمارة:

هدف هذا العنصر إلى التعرف على مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، والجدول الموالي يلخص النتائج:

الجدول رقم (05): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة اختبار "test T" حول مدى مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1. أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار على مستوى كل نشاط بالمؤسسة	3.70	0.77	74.02	6.55	0.00

مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

0.00	6.60	72.46	0.84	3.62	2. يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على طرح منتج في السوق بنفس سعر منافسيه .
0.00	9.50	80.76	1.11	4.03	3. يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على طرح منتجات تلي رغبات المستهلكين وإمكانياتهم المادية وتسعى إلى إرضاءهم في الأجل الطويل.
0.00	12.34	83.06	0.95	4.15	4. يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على التخطيط للمدى الطويل وبالتالي الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية.
0.00	11.91	83.76	1.012	4.18	5. إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تحسين الميزة التنافسية من خلال تحديد التكلفة المستهدفة، والعمل المستمر من أجل تحقيقها في الواقع.
0.00	15.45	84.84	0.84	4.24	6. يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكلفة قبل حدوثها، بحيث تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية.
0.00	9.68	80.40	1.08	4.02	7. يتطلب اقتحام الأسواق العالمية والحفاظ على نمو وبقاء المؤسسة وتعظيم قيمتها تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة .
0.00	6.75	75.16	0.73	3.75	8. يضمن أسلوب التكلفة المستهدفة تحديد المنتجات غير مربحة قبل إنتاجها من خلال إدارة تشكيلة المنتجات.
0.00	6.86	75.50	0.75	3.77	9. يتم وفق أسلوب التكلفة المستهدفة تحديد مواصفات المنتج وفق رغبات الزبون من أجل إرضاءه.
0.00	14.41	86.02	0.925	4.30	10. يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف وذلك مع ضمان تحقيق جودة المنتج المطلوبة.
0.00	12.33	84.22	0.98	4.21	11. تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب دراسة مستمرة ودقيقة لسلسلة القيمة انطلاقا من مورد الموردين إلى عميل العملاء وصولا إلى المستهلك النهائي
0.00	13.43	86.4	0.867	4.32	جميع الفقرات

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS.V19

حسب الجدول السابق، نعرض النتائج مترتبة حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

✓ في الفقرة رقم 10 بلغ الوزن النسبي 86.02 % وهي أكبر نسبة والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00، وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهي دالة إحصائية، مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يؤكّدون على أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على تخفيض التكاليف وذلك مع ضمان تحقيق جودة المنتج المطلوبة لإشباع احتياجات المستهلك من خلال فحص كافة الأمور المتعلقة بتخفيض التكاليف خلال مراحل تصميم وتطوير المنتج وصولا على تكلفة مستهدفة تشمل كافة تكاليف دورة حياة المنتج (تطوير، تصميم، إنتاج، توزيع)، وتساهم في تحقيق التنسيق بين كافة الجهود التي ترمي إلى تخفيض التكلفة داخل المؤسسة.

مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

✓ في الفقرة رقم 6 بلغ الوزن النسبي 84.84 % والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00، وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهي دالة إحصائية، مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يتفوقون على أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة تصميم المنتج، وهذا يرجع من جهة إلى صعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها خاصة كلما قصرت دورة حياة المنتج، ومن جهة أخرى لسرعة وكبر الوفورات التي يمكن تحقيقها عند كل المرحلة مقارنة مع المراحل الأخرى، ويبقى التحسين مستمر خلال باقي المراحل دون التقليل من خصائص أو جودة المنتج؛

✓ في الفقرة رقم 11 بلغ الوزن النسبي 84.22 % والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00، وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهي دالة إحصائية، مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يتفوقون على أن استعمال أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب دراسة دقيقة لسلسلة القيمة انطلاقاً من مورد الموردين إلى عميل العملاء وصولاً إلى المستهلك النهائي، إذ يجب تقييم جميع عناصر سلسلة القيمة بهدف خفض التكاليف مع الحفاظ على الوفاء باحتياجات العملاء ويمكن أن تؤدي إلى تحسينات في تصميم المنتج أو تغيرات في مواصفات المواد المستعملة أو تعديل طرق التصنيع، فتحديد التكلفة على مستوى المواد المستعملة في الإنتاج يساعد في تحفيز قدرات الموردين الابتكار بما يفيد المؤسسة و الموردين معاً، وبما يؤدي إلى تحويل ضغوط المنافسة على الموردين.

✓ في الفقرة رقم 4 بلغ الوزن النسبي 83.06 % وهي أكبر نسبة والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00، وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهي دالة إحصائية، مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يؤكدون أن أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على التخطيط للمدى الطويل وبالتالي الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية.

1. في الفقرة رقم 8 بلغ الوزن النسبي 75.16 % والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00، وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهي دالة إحصائية، مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن أسلوب التكلفة المستهدفة يضمن تحديد المنتجات غير مربحة قبل إنتاجها من خلال إدارة تشكيلة المنتجات، والتأكد من أن المنتجات المربحة هي فقط التي يتم إنتاجها، وذلك بمقارنة التكلفة المستهدفة مع تكلفة إنتاج المنتج، وبالتالي يمكن للإدارة أن تقرر إعادة تصميم المنتج أو قبول مستوى منخفض من الربح أو اتخاذ قرار التخلي عن المنتج من تشكيلة المنتجات المستقبلية؛ وذلك في حالة زيادة تكلفة إنتاج المنتج عن تكلفته المستهدفة؛

2. في الفقرة رقم 7 بلغ الوزن النسبي 74.02 % والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00، وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهي دالة إحصائية، مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يتفوقون على أن اقتحام الأسواق العالمية والحفاظ على نمو وبقاء المؤسسة وتعظيم قيمتها؛ يتطلب تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، لأنه في ظل المنافسة الحادة التي تواجهها كافة المؤسسة وفي ظل عجز الأساليب التقليدية وعدم قدرتها على توفير رقابة فعالة على التكاليف، يصبح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ضروري لتحقيق تكاليف تنافسية، مما يدعم إستراتيجية إدارة التكلفة، ويسهل اقتحام الأسواق العالمية، ويحسن الوضع التنافسي للمؤسسة من خلال زيادة الحصة السوقية وتحقيق المزايا التنافسية، مما يحافظ على بقاء المؤسسة واستمرارها؛

3. في الفقرة رقم 2 بلغ الوزن النسبي 72.46 % وهي نسبة منخفضة والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00، وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يدل أن أفراد عينة الدراسة أغلبيتهم يتفوقون على أن أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على طرح منتج في السوق بنفس سعر منافسيه خصوصاً في ظل معطيات البيئة الاقتصادية الحديثة؛ التي دفعت بالمؤسسات إنتاج منتجات متجددة بأسعار معقولة و جودة عالية، كما أصبحت مطالبة بالتمتع بمرونة لمواجهة قصر حياة المنتج،

مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

طلبات العملاء المتنوعة... وهذا من خلال سعي المؤسسة لتحسين المستمر لتخفيض التكلفة في الحدود التي تضمن الجودة المطلوبة؛ حتى يمكن البيع بأسعار مستهدفة، فالسعر هو الذي يفرض التكلفة.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول "مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية من خلال تحقيق مزايا تنافسية" يساوي 4.32، والوزن النسبي 86.4%، وهو أكبر من الوزن النسبي المحاذي: 60%، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 14.07 وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 13.43 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل مستوى الدلالة 0.05 وكل هذه النتائج دالة إحصائية، على أن أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسات الصناعية بولاية سطيف.

رابعاً- اختبار فرضيات الدراسة:

بعد عرض وتحليل بيانات الدراسة الميدانية، سنحاول اختبار إثبات فرضيات الدراسة أو نفيها، تم إجراء اختبار Test-T لاختبار الفرضيات، وقد تم صياغة فرضيات الدراسة كما يلي:

1. اختبار الفرضية الأولى:

تهدف هذه الفرضية لمعرفة آراء أفراد عينة البحث حول مدى جود عوائق تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات الانتاجية بولاية سطيف، وقد خصص المحور الثاني من الاستبيان لاختبار هذه الفرضية، وقد تم صياغة الفرضية بشكل التالي:

- الفرضية العدمية (H_0): لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين بخصوص مدى وجود عوائق

تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية بولاية سطيف؛

- الفرضية البديلة (H_1): توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين بخصوص مدى وجود عوائق تحول

دون تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة الإدارية في المؤسسات الصناعية بولاية سطيف.

ويمكن أن نبين نتائج الفرضية الأولى في الجدول الموالي:

الجدول رقم (06): نتائج اختبار t الخاصة بالفرضية الأولى

نوع الاختبار	مستوى الدلالة	القرار
اختبار t	0.021	قبول الفرضية البديلة

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS V.19

يبين الجدول السابق أنه عند مستوى ثقة 95% بلغ مستوى الدلالة لقيمة t قيمة 0.021، وهي دالة إحصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة وهو 0,05، أي أن هناك وعليه فإننا نقبل الفرضية البديلة.

2. اختبار الفرضية الثانية:

تهدف هذه الفرضية لمعرفة آراء أفراد عينة البحث حول مدى مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعظيم قيمة المؤسسة الإنتاجية بولاية سطيف، تم صياغة الفرضية بالشكل التالي:

-الفرضية العدمية (H_0): لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين بخصوص مدى مساهمة أسلوب

التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسات الصناعية بولاية سطيف؛

-الفرضية البديلة (H_1): توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين بخصوص مدى مساهمة أسلوب

التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسات الصناعية بولاية سطيف؛

مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

ويمكن أن نبين نتائج الفرضية الثانية في الجدول الموالي:

الجدول رقم (06): نتائج اختبار t الخاصة بالفرضية الثانية

نوع الاختبار	مستوى الدلالة	القرار
اختبار t	0.001	قبول الفرضية البديلة

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS V.19

يبين الجدول السابق أنه عند مستوى ثقة 95% بلغ مستوى الدلالة لقيمة T قيمة 0.001، وهي دالة إحصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة وهو 0,05، أي أن هناك وعليه فإننا نقبل الفرضية البديلة.

الخلاصة:

لقد تبين من خلال بحثنا هذا، في جانبيه النظري والتطبيقي، أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر من أهم المفاهيم الحديثة التي ظهرت نتيجة تسارع وتيرة التقدم خاصة التكنولوجي منه، بالإضافة إلى اشتداد حدة المنافسة بين المؤسسات واتساع هذه المنافسة إلى جميع الأسواق العالمية توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- إن أسلوب التكلفة المستهدف يعمل على تحقيق القدرة التنافسية للمؤسسة وتوليد الأرباح التي ترغب بها وذلك عن طريق تخفيض تكاليف الإنتاج مع المحافظة على الجودة، ومعرفة نجاح سوق الخدمة والمنتج قبل تقديمه وذلك لتحقيق الأهداف والأغراض الإستراتيجية للمؤسسة؛
- وجود عقبات تقف وراء عدم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية محل الدراسة، مما جعل منها غير قادرة على الاستمرارية والنمو في ظل بيئة متغيرة ومعقدة؛
- عدم الوعي الكافي لدى مسؤولي المؤسسات بضرورة تبني أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية لمؤسساتهم لدرجة عدم معرفة بعضهم بهذا الأسلوب أصلاً؛
- لا تتمتع المؤسسات الصناعية بولاية سطيف بالمقومات الكافية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة؛ كما أن وجود مقاومة للتغيير من قبل العمال يصعب من مهمة الإدارة في التعامل معهم وبالتالي يصعب تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة؛
- ضرورة توفير الكفاءات المتخصصة والمكونة من أجل تسهيل عملية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة؛
- تشجيع تبني استخدام بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الصناعية، وتوضيح مزايا تطبيق هذا الأسلوب ودوره في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.

الهوامش:

¹ لطيف الرفاعي: (2006)، التكاليف المعيارية والموازنات التقديرية، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، ص235.

² شوفي فودة: (2007)، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، مجلة التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد 44، ص209.

³ Kulmala Harri I. et al., Cost Perspectives of Product Development, Cost Management Center, Tampere University of Technology, Industrial Management, p02.

⁴ Horngren .C, and all (2000), Cost Accounting a Managerial Emphasis, 10th Edit, Prentice Hall International, New Jersey, p425.

مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

⁵ Kwah Discole Ganye : (2004), Target Costing In Swedish Firms- Fiction, fact or fact An Empirical Study of some Swedish firms, International Management, Masters Thesis, Graduate Business School, School of Economics and Commercial law, Goteborg University, p52.

⁶ Lorino Philipe: (1997), Méthodes et Pratiques de la Performance: Le Guide de Pilotage, Edition D'Organisation, Paris, p412

⁷ Lorino Philipe, op cit, p412

⁸ Eliram lisa .M, et all, The Contrôle of Supply Management in target Costing, Center for Advanced Purchasing Studies, Arizona State University, Phoenix- Arizona, p4.

⁹ Kwah Discole Ganye, Op cit, p40-41.

¹⁰ سعاد جاسم محمد: (2011)، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 1، المجلد 17، بغداد، ص 359.

¹¹ سعاد جاسم محمد، مرجع سابق، ص 359-360.