



الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم الاقتصادية

التخصص: اقتصاد وتسيير مؤسسات

واقع الاعتماد على مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد
القرارات التسعيرية

- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي -

تحت إشراف:

د. وليد مرغني

من إعداد الطالبات:

- سليمة صابر

- سهام طالبي

- نجوى دبار

لجنة المناقشة

الرتبة	المؤسسة	الصفة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذا محاضرا - أ -	د. محمد الباوي
مشرفا ومقررا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذا محاضرا - أ -	د. وليد مرغني
ممتحنا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذا مساعد - أ -	د. حبيبة مداس

السنة الجامعية: 2020/2019



الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم الاقتصادية

التخصص: اقتصاد وتسيير مؤسسات

واقع الاعتماد على مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد
القرارات التسعيرية

- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي -

تحت إشراف:

د. وليد مرغني

من إعداد الطالبات:

- سليمة صابر

- سهام طالبي

- نجوى دبار

لجنة المناقشة

الرتبة	المؤسسة	الصفة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذا محاضرا - أ -	د. محمد الباي
مشرفا ومقررا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذا محاضرا - أ -	د. وليد مرغني
ممتحنا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذا مساعد - أ -	د. حبيبة مداس

السنة الجامعية: 2020/2019

الإهداء

الحمد لله حمدا يليق بجلال وجهه الكريم على أن أمدنا بالقوة لإنجاز

هذا العمل المتواضع الذي نهديه

إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما

إلى جميع إخوتنا وأخواتنا

إلى كل الأصدقاء

إلى كل من يعرفنا من قريبا أو من بعيد

سائلين المولى عز وجل أن يعلمنا ما لم نعلم ويوفقنا إلى ما يجب ويرضى.

سلمية، سهام، نجوى

كلمة شكر و تقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالى: ﴿رَبِّي أُوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدِي وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ﴾ (النمل الآية 19)

الحمد لله الذي رزقنا العقل ووهبنا التفكير وحسن التوكل عليه،

ورزقنا من العلم ما لم نكن نعلم والذي سهل لنا السبيل لإنجاز هذا العمل،

نشكر الله ونحمده كثيرا على هذه النعمة الطيبة النافعة نعمة العلم والبصيرة، عسى ربنا أن ينفعنا بما كتبنا

وينتفع القارئ بما سطرنا، وكذا الصلاة والسلام على الحبيب المصطفى وخير الأنام سيدنا وحبیبنا محمد عليه

أفضل الصلاة والسلام.

الشكر موصول للأستاذ الفاضل "مرغني وليد" على قبوله الإشراف على هذا العمل،

وعلى نصائحه وتوجيهاته القيمة، ومساهمته الفعالة والجادة لإتمام هذا العمل،

كما نتقدم بالشكر الجزيل بكل صدق وإخلاص إلى كل زملاء الدراسة اقتصاد وتسيير مؤسسات

(دفعة 2018/2019) الذين كانوا مثالا للأخوة الصادقة،

كما نتقدم بتشكراتنا الخالصة إلى كل عمال وإطارات المؤسسات بولاية الوادي على استقبالهم

لنا، كما لا يفوتنا أن نشكر كل من مد لنا يد العون من بعيد أو قريب.

سليمة، سهام، نجوى

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى بيان واقع إمكانية اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات بولاية الوادي، ولتحقيق أهداف الدراسة صممت استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، حيث تم اختيار عينة عشوائية من المؤسسات الإنتاجية والخدمية بولاية الوادي بلغ عددها حوالي 36 مؤسسة، وزعت الاستبانة على مدراء ومسيري ومحاسبي المؤسسات والتي بلغ عددها 50 استبانة، أستردها منها 46 واستبعد منها 02 غير صالحة، ليصبح العدد الإجمالي القابل للتحليل 44 استبانة، ولقد تم استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري الذي يهتم بوصف الموضوع محل الدراسة والتعريف به بطريقة كيفية تعنى بوصف المتغيرات، من خلال تبيان مدى إمكانية استخدام التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية من طرف مؤسسات ولاية الوادي ومعرفة علاقة متغيرات الدراسة ببعضها البعض، أما في الجانب التطبيقي فقد تم اعتماد المنهج التحليلي باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss22 لمعالجة البيانات وتحليلها واستخراج نتائج الدراسة، ولقد أظهرت الدراسة أن هناك إمكانية بنسبة كبيرة لاعتماد مدخل التكلفة المستهدفة من طرف مؤسسات ولاية الوادي كأداة لترشيد القرارات التسعيرية، إلا أنه يوجد بعض التحديات تحول دون تطبيقها، ولقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة الانتقال إلى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بما أن المؤسسات لديها إمكانية بدرجة كبيرة فيوصى بالعمل الجاد لكي تستطيع الاستفادة من مزاياه، وكذا بذل الجهود الكفيلة للحد من الصعوبات التي تواجه تطبيقه، مع ضرورة زيادة تنمية الوعي بمنافع ومزايا مدخل التكلفة المستهدفة في كل المؤسسات مما يؤدي إلى تحقيق الكمال وبالتالي يستطيع العميل الحصول على منتجات ذو جودة عالية، منخفضة التكاليف وبأسعار مناسبة مما يساعد المؤسسات على الاستمرارية وتحقيق ميزة تنافسية.

الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة، قرارات التسعير، حساب التكلفة، السعر المستهدف، الربح المستهدف.

Summary:

This study aims to clarify the reality of the possibility to adopt the target cost approach as a tool for rationalizing pricing decisions in the institutions of El-Oued State, To achieve the objectives of the study, a questionnaire was designed that is commensurate with the subject of the study and its objectives where a random sample of about 36 productive and service institutions were selected in the State of El-Oued, The questionnaire was distributed to the directors and managers accountants of the institutions, of which there were 50 questionnaires. 46 were recovered and 2 were excluded, bringing the total number of questionnaires to 44 to be analyzed.

The descriptive approach has been used in the theoretical side, which is concerned with describing the subject under study and defining it in a qualitative way concerned with describing the variables, by showing the extent of possibility of using the target cost as a means of rationalizing pricing decisions by El-Oued State institutions, and knowing the relationship of the study variables with each other, As for the application side, the analytical approach was adopted by using the Statistical Package for Social Sciences (SPSS22) program to process the data, analyze them, and extract the results of the study.

The study showed that there is a great possibility of adopting the target cost approach by the institutions of State of El-Oued as a tool to rationalize pricing decisions, but there are some challenges that prevent their application.

This study has concluded with a set of recommendations, the most important of which is the need to move to the application of the target cost approach since enterprises have potential to a large degree, it is recommended to work hard in order to be able to benefit from its advantages. As well as exerting adequate efforts to reduce the difficulties facing its implementation, with the need to increase awareness of the benefits and advantages of the target cost approach in all institutions which lead to achieving perfection and thus the customer can get high quality products with low costs and reasonable prices, which help institutions in continuity and achieve competitive advantage.

Keywords: Target cost, pricing decisions, cost calculation, Target price, Target profits.

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
	الإهداء
	كلمة شكر وتقدير
	ملخص
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
أ - ث	المقدمة العامة
02	الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول التكلفة المستهدفة والقرارات التسعيرية
03	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمدخل التكلفة المستهدفة والقرارات التسعيرية
03	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لمدخل التكلفة المستهدفة
15	المطلب الثاني: الإطار النظري للقرارات التسعيرية
30	المطلب الثالث: علاقة استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد القرارات التسعيرية
42	المبحث الثاني: عرض الدراسات السابقة
42	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
51	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
53	المطلب الثالث: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة
58	الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية
59	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة
59	المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة
62	المطلب الثاني: أدوات الدراسة
65	المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان
68	المبحث الثاني: عرض النتائج واختبار الفرضيات

69	المطلب الأول: عرض خصائص العينة
76	المطلب الثاني: اختبار الفرضيات
98-95	الخاتمة العامة
105-100	قائمة المصادر والمراجع
131-107	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	التكاليف المرتبطة بالمنتجين أ و ب	35
2-1	التكاليف المرتبطة بالمنتجين أ و ب	35
3-1	تكلفة التصنيع والتسليم الاجمالية للمنتجين لكل وحدة	36
4-1	التكاليف الأخرى للمنتجين	37-36
5-1	التكلفة المستهدفة والمتوقعة المرتبطة بالمنتجين أ و ب	37
6-1	أوجه التشابه بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	53
7-1	أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	54-53
1-2	جدول يوضح عدد الاستثمارات الموزعة والمسترجعة والمستبعدة والخاضعة للتحليل	60
2-2	مقياس ليكارت الخماسي	60
3-2	اختبار التوزيع الطبيعي	64
4-2	الارتباط بين عبارات المحور الأول مع إجمالي المحور	66
5-2	الارتباط بين عبارات المحور الثاني مع إجمالي المحور	66
6-2	الارتباط بين عبارات المحور الثالث مع إجمالي المحور	67
7-2	الارتباط بين عبارات المحور الرابع مع إجمالي المحور	67
8-2	نتائج اختبار ثبات وصدق الاستبانة	68
9-2	توزيع عينة دراسة حسب المستوى التعليمي	69
10-2	توزيع عينة دراسة حسب الخبرة المهنية	70
11-2	توزيع عينة دراسة حسب المركز الوظيفي	71
12-2	توزيع عينة دراسة حسب التخصص	72
13-2	توزيع عينة دراسة حسب حجم المؤسسة	73
14-2	توزيع عينة دراسة حسب نوع النشاط	74
15-2	توزيع عينة دراسة حسب ملكية المؤسسة	75
16-2	اتجاه إجابات العينة حول درجة استخدام مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة	77-76

78	اختبار ستودنت t لإجمالي محور درجة استخدام مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة.	17-2
79	اتجاه إجابات العينة حول إدراك مسيري المؤسسات محل الدراسة للمزايا والمنافع المحققة من اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها وسيلة لترشيد القرارات التسعيرية	18-2
80	اختبار ستودنت t لإجمالي محور إدراك مسيري المؤسسات محل الدراسة للمزايا والمنافع المحققة من اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها وسيلة لترشيد القرارات التسعيرية.	19-2
81	اتجاه إجابات العينة حول درجة توفر المقومات والشروط اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة كوسيلة لتحسين لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة.	20-2
82	اختبار ستودنت t لإجمالي محور درجة توفر المقومات والشروط اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لتحسين لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة	21-2
84-83	اتجاه إجابات العينة حول التحديات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة	22-2
84	اختبار ستودنت t لإجمالي محور التحديات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة	23-2
85	اختبار t للإجمالي المحاور مع متغيرة نوعية المؤسسة	24-2
86	اختبار t لإجمالي المحاور مع متغيرة ملكية المؤسسة	25-2
87	اختبار الفروق ANOVA بين محاور الدراسة تبعا للمستوى التعليمي	26-2
88	اختبار الفروق ANOVA بين محاور الدراسة تبعا للمستوى الخبرة المهنية	27-2
89	اختبار الفروق ANOVA بين محاور الدراسة تبعا للمركز الوظيفي	28-2
89	اختبار الفروق ANOVA بين محاور الدراسة تبعا للتخصص	29-2
91-90	اختبار الفروق LSD لمعرفة سبب الفرق بين الإجابات	30-2

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
06	مقارنة بين الطريقة الأمريكية والطريقة اليابانية لإدارة التكلفة	1-1
09	المراحل الأساسية للتكلفة المستهدفة	2-1
12	العوامل المؤثرة على مستوى السوق	3-1
13	تأثير إستراتيجية المنتج على مدخل التكلفة المستهدفة	4-1
14	تأثير خصائص المنتج على مدخل التكلفة المستهدفة	5-1
17	مفهوم السعر من المنظور الاقتصادي	6-1
18	تصنيف الأهداف التسعيرية	7-1
25	العوامل المؤثرة في القرارات التسعيرية	8-1
27	علاقة السعر بباقي عناصر المزيج التسويقي	9-1
69	توزيع عينة دراسة حسب المستوى التعليمي	1-2
71	توزيع عينة دراسة حسب الخبرة المهنية	2-2
72	توزيع عينة دراسة حسب المركز الوظيفي	3-2
73	توزيع عينة دراسة حسب التخصص	4-2
74	توزيع عينة دراسة حسب حجم المؤسسة	5-2
75	توزيع عينة دراسة حسب نوع النشاط	6-2
76	توزيع عينة دراسة حسب ملكية المؤسسة	7-2

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
112-107	استمارة الاستبيان الموزعة	01
113	قائمة أعضاء لجنة تحكيم الاستبيان	02
132-115	مخرجات برنامج SPSS	03

المقدمة العامة

تمهيد

يعيش العالم منذ العقدين الآخرين قفزة هائلة في التقدم التكنولوجي والاقتصادي، إلى جانب التطور السريع الذي لحق بظروف الصناعة، حيث ازداد الاعتماد على الوسائل الآلية وتطور تكنولوجيا الانتاج وتعدد رغبات المستهلكين، هذا التغيير أدى الى تطور كبير على مستوى المؤسسة الاقتصادية من خلال التقدم الحاصل في أساليب الادارة والتسيير، فازدياد المنافسة واشتدادها في السوق المحلية والعالمية فرض عليها تحديث أنظمتها الانتاجية من أجل تقديم منتجات عالية الجودة وبأقل تكلفة ممكنة وبسعر مقبول تلبى رغبات واحتياجات المستهلكين وتعظيم حصتها السوقية وبقائها فيه.

بما أن السعر الذي يدفع للحصول على منتج معين يأتي ضمن أولويات العميل لذلك أصبح العميل هو المحدد الرئيسي للسعر، بناء على ذلك أصبح لزاما على المؤسسة البحث عن طرق تحديد اسعار لمنتجاتها تساعدها على تحقيق رضا العميل في نفس الوقت تحقيق اهداف المؤسسة من بين هذه الطرق نجد مدخل التكلفة المستهدفة الذي يسعى الى تحقيق رضا العميل من خلال التركيز على الجودة العالية والسعر المناسب وعلى رضا المؤسسة من خلال تحقيق الارباح واكتساح الأسواق وديمومة الميزة التنافسية لها.

يعد المدخل الياباني للتكلفة المستهدفة الذي ظهر في سنوات الستينات من أفضل الأساليب للإدارة الاستراتيجية للتكاليف، حيث يعتبر برنامجا كاملا لتخفيض تكاليف المنتجات الموجودة والجديدة على مدى دورة حياتها مع تلبية متطلبات المستهلك المتعلقة بالجودة وغيرها وذلك من خلال التدقيق في كل الأفكار المطروحة لتخفيض تكاليف المنتج اثناء تصميمه، تطويره ونمذجته، حيث يقوم هذا الاسلوب على فكرة تخفيض تكاليف المنتج انطلاق من تصميمه أي ضرورة التركيز على المراحل القبلية لدورة حياته.

يعتبر قرار تسعير المنتجات من أهم القرارات الاستراتيجية الهامة بالنسبة للإدارة، فقرار التسعير له انعكاسات فهو يؤثر بشكل كبير في ربحية المؤسسة وفي قدرتها على البقاء والمحافظة على مكانتها في السوق وقوتها امام المنافسين، كما أنه يجعل من المنتج الذي تقدمه مقبولا ومرغوبا فيه من قبل العملاء، فبالتالي قرار التسعير يؤثر على أوجه نشاط المؤسسة والمنتجات المربطة بها، هذا ما جعل بالمؤسسة تنساق إلى إتباع المنهج الحديث في التسعير القائم على مدخل التكلفة المستهدفة الذي يمكنها من تحقيق أهدافها المرجوة، مما جعل من مدخل التكلفة المستهدفة ليس مجرد تقنية بسيطة لتخفيض التكاليف، بل يعتبر نظاما متكاملًا للتسيير الاستراتيجي للتكاليف والأرباح.

إشكالية الدراسة:

بعد ما كانت المؤسسات تهتم بالإنتاج فقط ظهر لها انشغال آخر يتمثل في ضمان تسويق ما تقوم بإنتاجه، ومع انتقال السوق من حالة الندرة إلى حالة الفائض في العرض واشتداد المنافسة أصبح النظام التقليدي للتسعير

على أساس التكلفة الفعلية غير متناسب مع المحيط الحالي، مما أوجب على المؤسسات الجزائرية أن تحرص على توفير منتجات وخدمات تلبي احتياجات و رغبات عملائها بجودة عالية وبسعر مرضي، وعلى ضوء هذه الأفكار نكون أمام طرح الإشكالية التالية:

ما مدى امكانية اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة من طرف مؤسسات ولاية الوادي كأداة لترشيد القرارات التسعيرية؟

ويمكن أن تتدرج ضمن التساؤل الرئيسي التساؤلات الفرعية التالية:

1- ما مدى درجة استخدام مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية من قبل مؤسسات ولاية الوادي؟

2- ما مدى إدراك مسيري المؤسسات محل الدراسة للمزايا والمنافع المحققة من اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها وسيلة لترشيد القرارات التسعيرية؟

3- ما مدى درجة توفر المقومات والشروط اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة؟

4- فيما تتمثل التحديات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة؟

5- هل هناك فروق ذات دلالة احصائية تعزى للخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة؟

فرضيات الدراسة:

على ضوء إشكالية الدراسة والأسئلة المطروحة حولها تقوم الدراسة على أربع فرضيات وذلك على النحو التالي:

1- هناك درجة ضعيفة في استخدام مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية من قبل مؤسسات ولاية الوادي؛

2- لا يدرك مسيري المؤسسات محل الدراسة للمزايا والمنافع المحققة من اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها وسيلة لترشيد القرارات التسعيرية؛

3- تتوفر المقومات والشروط اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة بدرجة ضعيفة؛

4- يوجد تحديات تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة.

5- توجد فروق ذات دلالة احصائية تعود للخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة.

مبررات اختيار الموضوع:

لعل أبرز الأسباب التي قادتنا لاختيار هذا الموضوع:

- 1- معرفة طرق التسعير والعوامل المؤثرة فيه ومحاولة التوصل إلى أن الاهتمام بجودة المنتج وتحقيق رضا الزبون سيكسب المؤسسات أرباح أكبر؛
- 2- التعريف بأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة وزيادة تنمية وعي مسيري المؤسسات في ولاية الوادي بأهمية تطبيقها خاصة في ظل متغيرات البيئة الحديثة وزيادة المنافسة، إذ أصبح التحكم في التكاليف من الاهتمامات الكبرى للمؤسسة؛
- 3- معرفة المزايا التي تتحقق من خلال تطبيق النظم والأساليب الحديثة لإدارة التكاليف والتي من بينها مدخل التكلفة المستهدفة.

أهداف الدراسة:

- يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في بيان واقع استخدام مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد تسعير المنتجات في مؤسسات ولاية الوادي، و يتفرع منه الأهداف الفرعية التالية:
- 1- التعرف ما إذا كان لدى إدارات المؤسسات في ولاية الوادي إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في تسعير منتجاتها المقدمة للعملاء، والمزايا التي تتحقق من استخدام هذا المدخل؛
 - 2- استكشاف ما إذا كانت تلك الإدارات تمتلك المقومات والشروط اللازمة لتطبيق هذا المدخل، وتحديد التحديات التي تعترض تطبيقه في واقعها العملي.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من أنها تبحث حديثاً نسبياً (على الأقل في ولاية الوادي) لتسعير المنتجات هو أسلوب التسعير القائم على مفهوم التكلفة المستهدفة الذي يجعل العميل المحور الأساسي في تحديد سعر المنتجات، وتستخدم الدراسة بالنتائج التي ستكشف عنها مؤسسات ولاية الوادي من خلال تعزيز مراكزها التنافسية في السوق وصولاً لأهدافها المرجوة في الاستمرار وزيادة حصتها السوقية، وتعظيم الربحية، إضافة إلى أنها تخدم عملاء تلك المؤسسات من خلال تمكين تلك المؤسسات من أن تقدم لهم منتجات بجودة عالية وبسعر مناسب.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة كالاتي:

- 4-الحدود المكانية: المؤسسات العاملة بولاية الوادي؛
- 5-الحدود الزمانية: بدأت الدراسة النظرية في الفترة الممتدة من شهر ديسمبر 2019 إلى شهر مارس 2020، أما الدراسة التطبيقية فكانت في الفترة الممتدة من أبريل 2020 إلى شهر جويلية 2020.

صعوبات الدراسة:

- وقفت مجموعة من الصعوبات عائقاً أثناء الدراسة وكأي بحث علمي تعترضه العديد من العوائق والصعوبات أثناء الدراسة، ويمكننا ذكر أهم الصعوبات التي واجهتنا في الدراسة كآتي:
- 1- صعوبة اقتناء الكتب والمذكرات وذلك بسبب غلق المكتبات العامة والجامعية؛
 - 2- صعوبة إنجاز الجانب التطبيقي في الميدان بسبب جائحة كورونا؛
 - 3- صعوبة التنقل إلى المؤسسات للحصول على المعلومة بسبب الحجر الصحي (جائحة كورونا)؛
 - 4- صعوبة التواصل بيننا نحن كطلبة بسبب غلق الجامعات والمكاتب؛
 - 5- تشعب الموضوع و كثرة المصطلحات و المعاني التي استعملها الكتاب في معالجة موضوع الدراسة؛
 - 6- صعوبة عملية توزيع الإستبيانات ورفض بعض إدارات المؤسسات التعاون في تعبئتها؛
 - 7- صعوبة التواصل مع الأستاذ المشرف بسبب الوضع السائد في البلاد (كورونا كوفيد 19).

المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري وهو المنهج الأنسب لدراستنا هاته، الذي يهتم بوصف وتبيان الظاهرة موضع الدراسة وهي معرفة مدى امكانية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات الاقتصادية من خلال إبراز علاقة التكلفة المستهدفة بترشيد قرارات التسعير، أما في الجانب التطبيقي فقد تم اعتماد المنهج التحليلي من خلال تحليل الجداول الإحصائية وتفسيرها والوقوف على دلالاتها من أجل التوصل إلى معرفة دقيقة وتفصيلية حول مشكلة الدراسة.

أما فيما يتعلق بالأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية فقد تم الاعتماد على استمارة استبيان فقد تم اعداده وتصميمه وتوزيعه لغرض الدراسة على المؤسسات محل الدراسة، حيث تم تفرغته وتحليله باستعمال البرامج الاحصائية.

هيكل الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة قسمنا الدراسة إلى فصلين بالاعتماد على طريقة IMRAD، تناولنا في الفصل الأول الأدبيات النظرية المتعلقة بمدخل التكلفة المستهدفة وقرارات التسعير، والذي يضم من مبحثين حيث خصص المبحث الأول للإطار المفاهيمي لمدخل التكلفة المستهدفة وقرارات التسعير، أما المبحث الثاني فقد تم عرض الدراسات السابقة والتي لها علاقة بموضوع الدراسة، بينما تناول الفصل الثاني الدراسة التطبيقية موضوع الدراسة حيث قسم إلى مبحثين، المبحث الأول الطريقة والأدوات المستخدمة، أما المبحث الثاني تم تخصيصه لعرض النتائج ومناقشتها.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية حول التكلفة

المستهدفة والقرارات التسعيرية

تمهيد:

شهدت الفترة الأخيرة سلسلة متلاحقة من المتغيرات المؤثرة والجوهرية في البيئة الصناعية الحديثة مما جعل المؤسسات الصناعية تستخدم الأساليب المستحدثة في نظم التكاليف والمحاسبة الادارية بالشكل الذي يمكنها من تحديد سعر البيع المناسب للعملاء ومن ثم ضبط التكلفة وادارتها بطريقة فعالة لزيادة هامش الربح المطلوب عن طريق استخدام مدخل التكلفة المستهدفة، فهذا الأخير يعتبر أحد المداخل المستحدثة لتحسين اتخاذ القرارات في مجال التسعير في ظل ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة التي تسودها المنافسة الشديدة والتطورات التكنولوجية السريعة، إذ أن القرارات التسعيرية لها أهمية بالغة لكونها قرارات استراتيجية هامة بالنسبة للإدارة لما لها من انعكاسات مؤثرة بشكل كبير في ربحية المؤسسة وقدرتها على البقاء والمحافظة على مكانتها في السوق وقوتها أمام المنافسين.

لذلك في هذا الفصل عملنا على الإحاطة ببعض المفاهيم المتعلقة بالتكلفة المستهدفة القرارات التسعيرية وإبراز كيفية التسعير وفق مدخل التكلفة المستهدفة من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتكلفة المستهدفة والقرارات التسعيرية

المبحث الثاني: عرض الدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتكلفة المستهدفة والقرارات التسعيرية.

تنشط المؤسسة حالياً في محيط اقتصادي يتميز بالمنافسة المتزايدة، التطور التكنولوجي، قصر دورة حياة المنتجات من جهة، ورغبة المستهلكين المتجددة ذات جودة عالية وسعر ملائم مع القدرة الشرائية من جهة أخرى، حيث أن بقاء المؤسسة واستمراريتها في السوق يرتبط بعرض المنتج المناسب بالسعر المناسب، إذ خصصنا هذا المبحث للحديث عن المفاهيم المتعلقة بالتكلفة المستهدفة والقرارات التسعيرية وإبراز العلاقة بينهما.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لمدخل التكلفة المستهدفة.

تزايدت في الآونة الأخيرة حدة المنافسة بين المؤسسات بشكل كبير، وتزايد معها استخدام أساليب حديثة للإدارة المؤسسات بشكل عام، ولإدارة التكاليف بشكل خاص بهدف زيادة القدرة على المنافسة من خلال تقويم منتجات ذات نوعية عالية وأسعار منخفضة وتنافسية في نفس الوقت، ومن بين هاته الأساليب مدخل التكلفة المستهدفة، وفي هذا الإطار سوف يتم التطرق إلى مفهوم التكلفة المستهدفة ونشأتها ومبادئها، بالإضافة إلى التعرف على خصائصها وأهدافها، وكذا التطرق إلى مراحل تطبيقها طرق كيفية حسابها، بالإضافة إلى العوامل المؤثرة فيها.

وقبل التعرف على مدخل التكلفة المستهدفة يجدر بنا أن نرجع على مفهوم التكلفة كمصطلح عام، فالتكلفة عرفت على "أنها هي تضحية اختيارية بأشياء أو ممتلكات أو حقوق مادية أو معنوية يتحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية"¹ عرفت أيضا "على أنها تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل"²

كما عرفت أيضا على "أنها تضحية أو إنفاق مورد لتحقيق هدف معين وفي المعتاد ما تقاس التكلفة بالنقود والتي يجب سدادها للسلع والخدمات"³.

مما سبق يمكن القول أن التكلفة هي تلك التضحية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منفعة ذات قيمة اقتصادية في الحاضر أو المستقبل.

ولقد تعددت تصنيفات التكلفة لوجود عدة معايير للتصنيف، سنتناول التصنيف حسب الزمن لتناسبه مع دراستنا، تقسم التكاليف حسب الزمن:

¹ عبد الحي مرعي، أساسيات في محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1997، ص 05.

² أحمد محمد نور، محاسبة التكاليف في بيئة أعمال، دارسات الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 09.

³ ثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، ط 2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص 19.

- التكلفة المعيارية: هي التكاليف المحددة مقدما على أساس علمي في ظروف معينة تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية¹.
- التكلفة التقديرية: هي التكلفة التي نتوقع الالتزام بها، نجدها مسجلة في الموازنة، وتتوافق مع تقدير الموارد يتوجب الالتزام بها من أجل الحصول على موضوع التكلفة المستهدفة وهي مقدر مسبقا على أساس عدة معايير، ويتم إعدادها باستخدام الاساليب العلمية، مع مراعاة ظروف المؤسسة وذلك لتحقيق الهدف منها وهو المساعدة على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وقياس كفاءة وفعالية الاداء.²
- التكلفة التاريخية: هي التكاليف التي تمت فعلا في سبيل إنتاج سلع أو خدمات وتعتبر عن واقع حدث لها ما يعززها من مستندات وإثباتات ولا مجال فيها للتنبؤ أو التقدير الشخصي.³

الفرع الأول: مفهوم مدخل التكلفة المستهدفة ونشأته.

تعددت الدراسات التي تناولت تعريف التكلفة المستهدفة ونشأتها فبعضهم يرى أنها مدخل لإدارة التكلفة في مرحلة تصميم المنتج ويرى البعض الآخر أنها مدخل للوصول إلى سعر المنتج المناسب والتنافسي ولذا سنتطرق إلى مفهوم التكلفة المستهدفة أولا ثم نشأتها ثانيا.

أولا- مفهوم مدخل التكلفة المستهدفة.

لم يتفق الكتاب فيما بينهم على تعريف محدد لمدخل التكلفة المستهدفة، إذ أن هناك العديد من التعاريف والمفاهيم المتباينة التي تعكس وجهات نظر مختلفة يمكننا أن نورد بعضا منها فيما يلي:

اعتبر 1995 cooper "مدخل التكلفة المستهدفة مجرد تقنية الحساب تكلفة إنتاج منتج وهذا يظهر من خلال التعريف التالي الذي وضعه" إن هدف التكلفة المستهدفة هو تحديد تكلفة إنتاج لمنتج مقترح بحيث يحقق المنتج عند بيعه هامش الربح المرغوب"⁴

¹ عبد الحكيم بو يعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 227.

² أحمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وامكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2011، ص53.

³ رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 34.

⁴ DEMEESTERE René, LORINO Philippe, MOTTIS Nicolas, Le contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise Dunod, 2ème édition, Paris, 2004 p 276.

كما يعرف على أنه "تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق أيضا العائد المطلوب ويتم الوصول إلى التكلفة المستهدفة بطرح السعر المستهدف من الربح المستهدف"¹.

كما عرف على أنه "التكلفة الإدارية المخططة والمستخدمة في المراحل الأولية من تصميم المنتج، بحيث تؤثر على إنتاج المنتج حسب متطلبات السوق"².

وهناك تعريف آخر حيث يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم من خلال مراحل دورة حياة المنتج³.

كما يقصد به أيضا التكلفة المحددة مقدما في مرحلة تصميم وتطوير المنتج والتي يجب أن لا تتعدها التكلفة الفعلية لإنتاج المنتج ويمكن اعتبارها كمدخل لإحداث تخفيض حقيقي في التكلفة وتحقيق تحسين وتطوير ملموس في المنتج⁴.

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نعرف مدخل التكلفة المستهدفة على أنه تقنية تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتصميم من دورة حياة المنتج، بالتعاون الوظيفي بين مختلف اقسام المؤسسة مع التأكيد على ضرورة ضمان إنتاج منتج ذو جودة عالية، وتكلفة منخفضة، وله وظائف متطورة تشبع احتياجات العملاء وتحقق الأرباح المطلوبة والمكانة السوقية المهمة.

ثانيا - نشأة مدخل التكلفة المستهدفة.

نشأت فكرة التكلفة المستهدفة بتطوير فكرة أمريكية ظهرت في شركة جنيرال إلكتريك يطلق عليها هندسة القيمة، كمدخل هندسي منظم يسعى إلى إنتاج منتج ذو جودة عالية وبأقل تكلفة، حيث تم تحويل هذه الفكرة إلى نظام ديناميكي يجمع بين هندسة القيمة وفكرة تخفيض التكلفة في مرحلة التخطيط وتطوير المنتج إلى أدنى حد ممكن في اليابان⁵، وفي سنة 1963 استخدم هذا النظام كأسوب جديد تحت اسم "Genka Kikaku" لأول مرة في

¹ نثناء علي القباني، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 114.

² ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، مملكة العربية السعودية، 2002، ص 24.

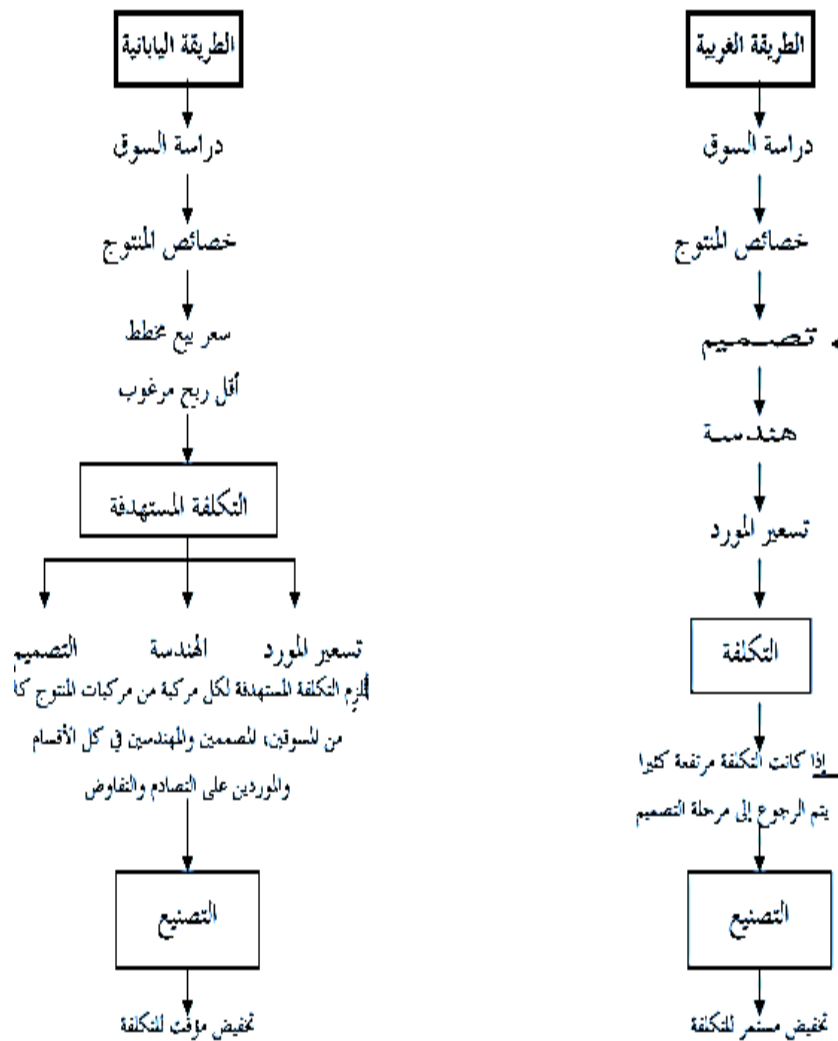
³ آسيا بعضي، مساهمة تسيير القيمة في التحكم في تكاليف الإنتاج في المؤسسة الصناعية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020، ص 29.

⁴ محمد عبد الفتاح العشاوي، محاسبة التكاليف (المنظور التقليدي والحديث)، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2011، ص331.

⁵ نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2018، ص 88.

مؤسسة TOYOTA اليابانية، ولقد تمت ترجمته إلى "Target Costing" ولقد تم وضع الاسم الرسمي لها من قبل جمعية التكاليف اليابانية Cost Society Japan سنة 1995 وهو "Target Cost Management" أي إدارة التكلفة المستهدفة¹، إلا أنها لم تذكر في الكتابات اليابانية إلا في سنة 1978 من قبل TANAKA². يوجد اختلاف كبير بين الطريقة الأمريكية في خفض التكاليف والطريقة اليابانية في خفض التكاليف كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1): مقارنة بين الطريقة الأمريكية والطريقة اليابانية لإدارة التكلفة



المصدر: FEIL Patrick, YOOK Keun Hyo, Kim Il-Woon, "Japanese Target Costing: A Historical Perspective" in International Journal of Cost Management, spring 2004, P.P. 10- 19.

¹Feil Patrick, and all:, Japanese Target Costing: A Historical Perspective, International Journal of Cost Management, University of Akrom 2004 ,p10

²نجوم قمازي، مرجع سبق ذكره، ص 88.

الفرع الثاني: مبادئ مدخل التكلفة المستهدفة وخصائصها.

تعتبر محاولة تخفيض التكاليف عند بلوغ المنتج مرحلة الإنتاج أمراً صعباً، ولذلك فإن التركيز على التكاليف أثناء المراحل الأولى للتصميم يعتبر أمراً أساسياً لتحقيق الربح وتكلفة أقل، وهذا ما يركز عليه مدخل التكلفة المستهدفة.

أولاً- مبادئ مدخل التكلفة المستهدفة:

يقوم مدخل التكلفة المستهدفة على مجموعة من المبادئ تتمثل فيما يلي¹:

- 1- **سعر البيع يؤدي للتكلفة:** أي تحديد التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج في حدودها من خلال تحديد سعر بيع المنتج ثم طرح الربح المستهدف من هذا السعر؛
- 2- **التركيز على العميل:** الاهتمام بالعملاء ومتطلباتهم من خلال إنتاج منتج ذو جودة عالية وسعر مميز وفي الوقت المناسب؛
- 3- **التركيز على عملية تصميم:** لذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وأقل زمن لإطلاق منتج جديد في السوق؛
- 4- **فرق عمل متداخلة المهام:** يتطلب فرق عمل متداخلة المهام لتصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة أي استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات، ومن مختلف إدارات المؤسسة كالمختصين في بحوث التسويق، والبيع، وهندسة التصميم جدولة الإنتاج، إدارة التكلفة...إلخ؛
- 5- **دورة حياة التكاليف:** ينبغي التركيز عند تحديد التكلفة المستهدفة على أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار، والعمل على تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج سواء تكاليف التوزيع أو الشراء أو التشغيل أو الصيانة وصولاً إلى تكلفة التخلص منه بعد انتهاء الغرض من استخدامه؛
- 6- **توجيه سلسلة القيمة:** في بعض الأحيان قد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة، وهنا يتم بذل الجهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة، يمكن أن تساعد النظرة الفاحصة لسلسلة القيمة لكامل أنشطة المؤسسة على تحديد فرص تقليل التكلفة.

¹ حنان سليمان، حسن رمضان السريتي، إبراهيم عبد الله الدنفور، مدى توفر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالمؤسسات الصناعية الليبية، بدون عدد، مجلة البحوث الأكاديمية، جامعة مصراته، ليبيا، 2019، ص 49-50.

ثانياً- خصائص مدخل التكلفة المستهدفة.

يتميز مدخل التكلفة المستهدفة بالعديد من الخصائص وأهمها¹:

- 1- أنه يطبق في مرحلة التطوير والتصميم وهو يختلف عن نظم مراقبة التكاليف المعيارية التي يتم تطبيقها في مرحلة الإنتاج؛
- 2- أنه ليس مدخل إداري لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي ولكنه مدخل يهدف إلى تخفيض التكاليف؛
- 3- تطبيق مدخل التكاليف المستهدفة يتطلب تعاون العديد من الإدارات داخل المنشأة؛
- 4- يشرح ويصف هيكل خطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعدد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين؛
- 5- يتطلب التطبيق الناجح للتكلفة المستهدفة استخدام مدخل هندسة القيمة وبعض الأساليب الأخرى؛
- 6- يعتمد في تخطيط وتصميم وإنتاج المنتج في البيئتين الداخلية والخارجية.

الفرع الثالث: أهداف مدخل التكلفة المستهدفة.

- تعددت أهداف مدخل التكلفة المستهدفة حسب وجهة نظر كل باحث، ولكن الهدف المشترك والرئيسي هو تخفيض التكلفة والمحافظة على الجودة، وهناك أهداف أخرى تتمثل في²:
- 1- تخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلية؛
 - 2- يساعد مدخل التكلفة المستهدفة في تحديد تكاليف المنتج المستهدفة أي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج؛
 - 3- تحقيق رغبة العملاء في إشباع الاحتياجات وذلك بتقديم منتجات متطورة ذات جودة وسعر مناسب؛
 - 4- تقديم منتجات جديدة في الوقت المناسب وبجودة مناسبة لضمان الاستمرار في الأسواق.
- بالإضافة إلى الأهداف السابقة يهدف مدخل التكلفة المستهدفة إلى³:

¹ لطفي الرفاعي فرج، محمد السعيد الجيندي، التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2006، ص30.

² Kplan.Rober s.and atkinson anthony A,advanced management accounting,3 edition new jersey.prentice hall.1998, p224.

³ عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2010، ص 25.

- 1- خفض تكلفة المنتجات الجديدة مع مراعاة الحفاظ على جودة المنتج والتقييد بالتوقيت المناسب لتسليم المنتج والسعر المتناسب مع السعر السائد في السوق؛
- 2- تحفيز موظفي المؤسسة على العمل للوصول إلى الربح المستهدف وذلك بتعميم العمل مدخل التكلفة المستهدفة على كافة مستويات العاملين في المؤسسة؛
- 3- التخطيط الاستراتيجي وبما يكفل تحقيق الخفض المستمر في التكلفة وزيادة فعالية تصميم المنتج وتطويره.

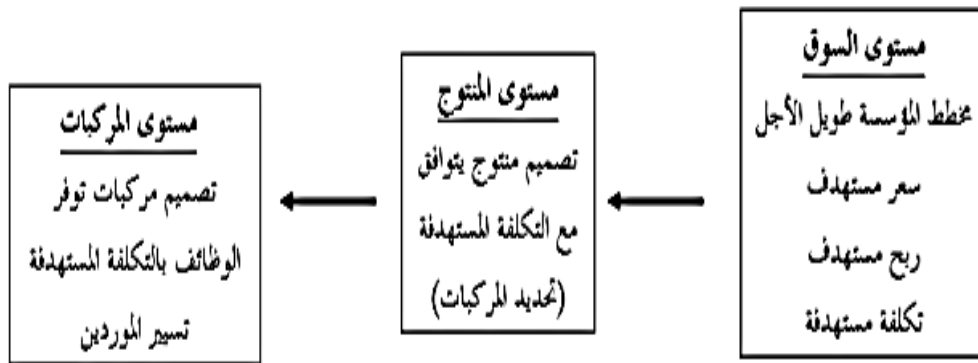
الفرع الرابع: مراحل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وطرق حسابها.

يمر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بعدة مراحل أساسية وهذا ما سنتناوله أولاً، ثم ننوه إلى الطرق التي يتم بها حساب التكلفة المستهدفة ثانياً.

أولاً- مراحل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

يمكن تقسيم طريقة التكلفة المستهدفة إلى ثلاث مراحل أو مستويات أساسية: مستوى السوق، مستوى المنتج ومستوى المركبات كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): المراحل الأساسية للتكلفة المستهدفة



المصدر: HERGETH Helmut, Target Costing In the Textile Complex , in Journal of Textile and Apparel Technology and Management (JTATM), Volume 2, Issue 1V, Fall 2002 P 03.

1- المرحلة الأولى على مستوى السوق: ويتم فهذه المرحلة تحديد ما يلي¹:

أ- تحديد السعر المستهدف: ويقصد به السعر المقدر للسلعة والخدمة والذي يرغب الزبون والعمل ويكون قادراً على دفعه، إذ يعد الركن الأساسي والأول في هذه التقنية، وعند تحديده في نظام التكلفة المستهدفة يجب الأخذ

¹ نجوم قمازي، مرجع سبق ذكره، ص 94. 95.

بعين الاعتبار احتياجات ورغبات الزبائن وقدرتهم على الدفع، الوضعية التنافسية للمنافسين، الحصة السوقية التي ترغب المؤسسة في بلوغها، وهو ما يعبر عنه بالمساواة النظرية التالية:

التكلفة المسموح بها: سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف

يتم تحديد أسعار المنتجات الجديدة بصعوبة نظرا لعدم توفر معلومات تاريخية نت تكلفتها، وهنا تقوم المؤسسة بتقييم كافة العوامل التي تساعد على تقدير تكلفة المنتجات ومن ثم تحديد السعر ومن العوامل نجد دراسة السوق، دراسة المنتجات، دراسة المنافسين...، أما في حالة أن المنتجات تكون موجودة في السوق فهنا تقوم المؤسسة فقط بإعادة تقييم السعر مع الأخذ بعين الاعتبار أنشطة المنافسين وعادة ما تعديل سعر البيع نتيجة إضافة وظائف وخصائص جيدة على أساس المنافسين.

ب- تحديد الربح المستهدف: تعد الخطوة الثانية بناء على استراتيجية الربح طويل المدى للمؤسسة، واستراتيجية حصة المنتج من السوق على المدى القصير، ويحصر بين خيارين أقصى هامش يمكن تحقيقه أو أدنى هامش الربح يمكن القبول به، وعلى المؤسسة أن تختار بديل بين البديلين الذي يتوافق مع سياستها التسعيرية وأهدافه.

ج - تحديد التكلفة المستهدفة: يتم استخدام العنصرين السابقين للحصول على التكلفة المستهدفة وذلك بطرح الربح المستهدف من السعر المستهدف.

2- **على مستوى المنتج:** بعد حساب التكلفة المستهدفة المسموح بها والتي لا تأخذ بعين الاعتبار امكانيات المؤسسة والموردين¹، حيث يتم تقدير تكلفة المنتج بناء على قدرات ومؤهلات المؤسسة، وعموما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المستهدفة وينبغي محاولة امتصاص الفرق بين التكاليفتين، وذلك من خلال تصميم أفضل (اقتصادي أكثر) للمنتج، أي ينبغي تخفيض التكلفة لبلوغ التكلفة المستهدفة دون انخفاض قيمة المنتج لدى العميل، وعموما يتم تخفيض التكاليف على مراحل²:

أ - تحسينات في مرحلة التصميم: إن عملية التخفيض تكون بشكل كبير في هذه المرحلة نظرا لأهميتها وينتج عن هذا التخفيض الأول في التكلفة المقدر، تكلفة معيارية أقل من التكاليف الحالية للمؤسسة.

ب - تحسينات في مرحلة الإنتاج: وتتمثل في هذه المرحلة في مراقبة التكاليف الفعلية في الحفاظ عليها وإبقائها قريبة من التكاليف المستهدفة كي لا تضيع الوفورات المتوصل إليها في المرحلة السابقة.

3- **على مستوى المركبات:** وهي المرحلة الثالثة على مستوى المركبات وفي حالات عديدة تتم هذه المرحلة بالتوازي مع المرحلة الثانية على مستوى المنتج، حيث تتم تجزئة المركبات إلى وظائف فرعية وتعاد نفس العملية التي تمت في المرحلة الثانية ولكن هذه المرة على مستوى المركبات.

¹ COOPER Robin, SLAGMULDER Regine, «Factors Influencing The Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice», February 25, 1997.P10

² نجوم قمازي، مرجع سبق ذكره، ص 96.

ثانياً- طرق حساب التكلفة المستهدفة.

تتعدد طرق حساب التكلفة المستهدفة باختلاف استراتيجيات المؤسسة، الهدف من القياس، نوعية المنتج... إلخ أهم تلك الطرق نذكر:

1- طريقة الخصم (الطرح): في هذه الطريقة تحدد التكلفة المستهدفة اعتماداً على معدل الربح المستهدف وسعر البيع المستهدف من المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

الطريقة الأكثر استخداماً لأنها تعكس العوامل الداخلية والخارجية التي يمكن أن تؤثر على التكلفة وعلى السعر الذي يقبل العميل بدفعه وعلى الربح الذي ينتظره المسيرين والمساهمون¹.

2- طريقة تخفيض معدل التكلفة: يتم تقدير التكلفة المستهدفة في هذه الطريقة بتحديد معدل معين لتخفيض التكلفة الحالية وبما يعكس تطور أداء المؤسسة وهذا من خلال المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة الحالية} - (1 - \text{معدل التخفيض})$$

غير أن ما يميزها أنها صالحة للتطبيق مع المنتجات تتوفر على معلومات تكاليف تاريخية، أو مع منتجات جديدة ولكن قريبة منها جداً، إضافة إلى أن دقة التقديرات فيها تتوقف على مدى الإدراك الجيد لمعدل التخفيض المطلوب ومدى علاقته بتحسين الأداء في المؤسسة².

3- طريقة الإضافة الجمع: وفيها يتم تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو مكون أو نشاط على حدى، بعد ذلك يجري تجميع التكاليف الجزئية للمنتج طبقاً للوظائف التي ينتظر أن يؤديها انطلاقاً من مستوى تكلفة حالي تم محاولة استغلال كل وسيلة ممكنة لتخفيض هذا المستوى، وأكثر ما يعاب عليها أنها تفشل في الربط بين تخطيط التكلفة وتخطيط الربحية، إضافة أنها تركز على فلسفة إنتاجية تقوم على التكاليف المعيارية وترتبط بين أهداف الأداء وبين التكنولوجيا المستخدمة تعد واحداً من المداخل التقليدية (الأنظمة المغلقة) يراد له أن يكون مدخل مفتوحاً وعليه الطريقة تفتقر إلى البعد الاستراتيجي، فهي لا تساهم في خلق ميزة تنافسية³.

¹ مهدي نوادي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 9، 2009، ص ص 212-213.

² عبد النور زاوية، محاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة، رسالة ماجستير، كلية لعلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018، ص 62.

³ نفس المرجع السابق، ص 62.

الفرع الخامس: العوامل المؤثرة على مدخل التكلفة المستهدفة

بناءً على التقسيمات السابقة لمراحل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، قسم الباحثون كذلك العوامل المؤثرة حسب هذه التقسيمات وهي:
أولاً- على مستوى السوق.

تساعد هذه العوامل في تحديد طبيعة المعلومات التي يتم جمعها عن العملاء والمنافسين، وبالتالي تحدد مدى الصعوبة التي يمكن مواجهتها لضمان نجاح المنتجات عند إطلاقها في السوق، يوجد على مستوى السوق عاملان أساسيان يؤثران على التكلفة المستهدفة هما كثافة المنافسة وطبيعة العميل¹، والشكل الموالي يشرح هذان العاملان:

الشكل رقم (1-3): العوامل المؤثرة على مستوى السوق



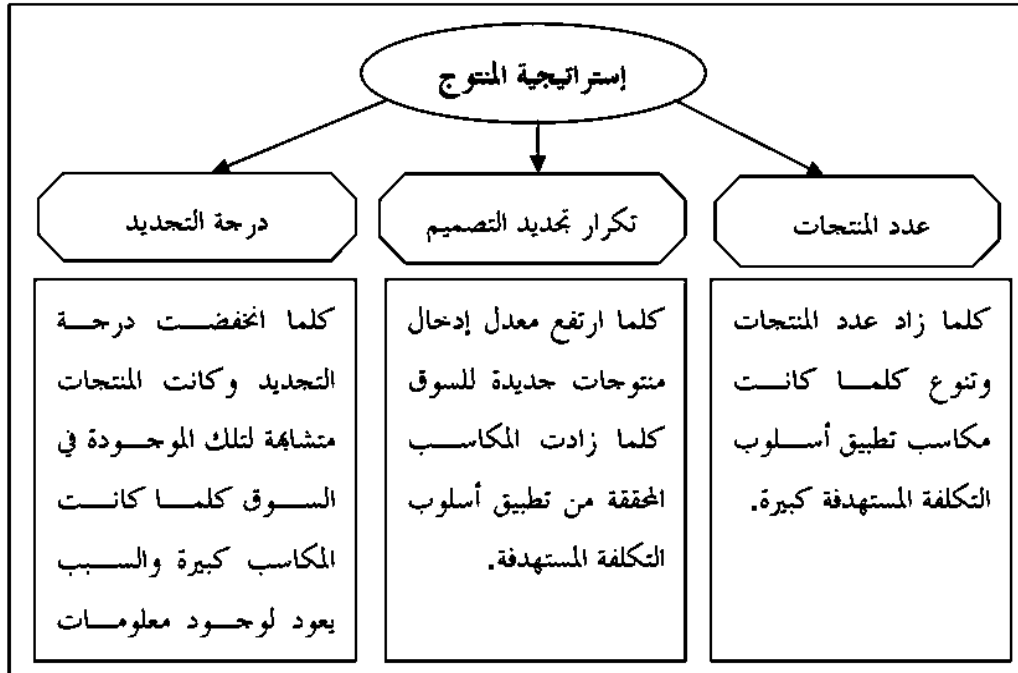
المصدر: نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2018، ص 97.
ثانياً- على مستوى المنتج.

تساعد العوامل المؤثرة على مستوى المنتج في تحديد طبيعة وكمية المعلومات التي يتم جمعها لتحديد التكلفة التاريخية ومعرفة متطلبات واحتياجات العملاء، وتشمل العاملين التاليين²:

¹ نجوم قمازي، مرجع سبق ذكره، ص 97.
² نفس المرجع السابق، ص 98، 99.

1- إستراتيجية المنتج: تعتبر إستراتيجية المنتج التي تضعها المؤسسة المحدد الأساسي لمقدار الجهد المبذول في التكلفة المستهدفة، ويمكن تلخيص كيفية تأثير إستراتيجية المنتج على مدخل التكلفة المستهدفة من خلال الشكل الموالي:

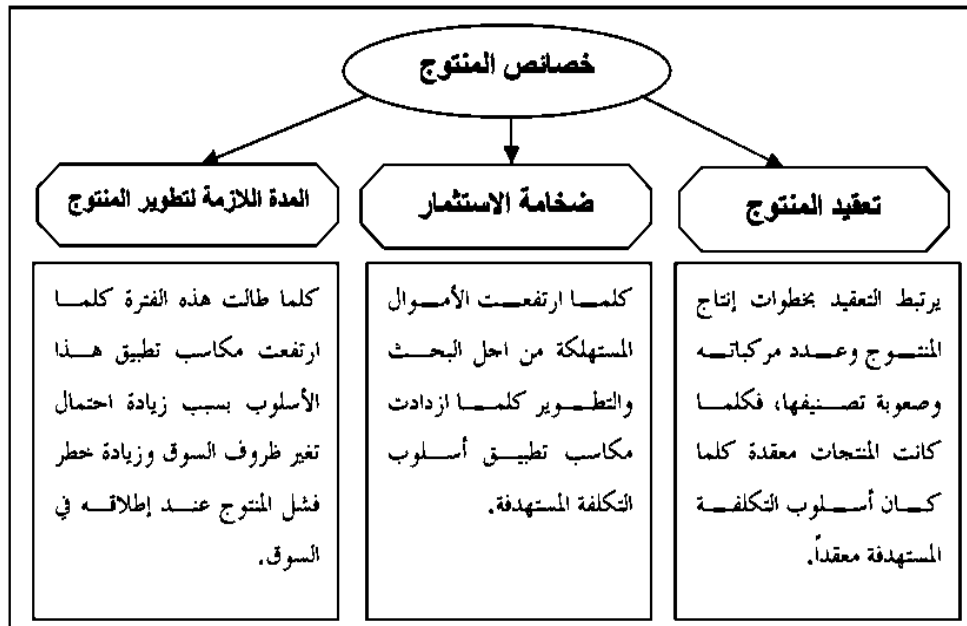
الشكل رقم(1-4): تأثير إستراتيجية المنتج على مدخل التكلفة المستهدفة



المصدر: نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 98.

2- خصائص المنتج: تؤثر خصائص المنتج على مدخل التكلفة المستهدفة من خلال ثلاث خصائص مشروحة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-5): تأثير خصائص المنتج على مدخل التكلفة المستهدفة



المصدر: نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية،

مرجع سبق ذكره، ص 99.

ثالثاً - على مستوى المركبات.

عن طريق تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة نحدد التكاليف المستهدفة للمركبات والتي تتأثر بالاستراتيجية التي تتبعها المؤسسة مع مورديها، وهذه العوامل هي¹:

1- درجة التكامل الأفقي: يعني التكامل الأفقي انفصال المؤسسة الرئيسية عن المؤسسات الموردة لها، والتي تمدها بالاحتياجات، أما التكامل الرأسي فهو يعني اندماج المؤسسة الرئيسية مع المؤسسات التي تكون المورد فيها جزءاً لا يتجزأ من المؤسسة الرئيسية، وتقتصر هذه الخاصية على المؤسسات القائمة بالعمليات التجميعية.

وتزداد أهمية التكاليف المستهدفة في المؤسسات التي لها صفة التكامل الأفقي عن تلك المؤسسات التي لها صفة التكامل الرأسي، لأن نسبة كبيرة من أجزاء المنتج يتم الحصول عليها من مصادر خارجية، وبالتالي تكون إمكانية التوفير أكبر من خلال استخدام الضغط على الموردين لتخفيض أسعارهم، وعلى العكس من ذلك تكون إمكانية التوفير أقل في المؤسسات الرأسية، لأنه يصعب ممارسة الضغط على الموردين في تلك المؤسسات لتخفيض تكاليفهم.

¹ ذاك عبد الله مفلح مصاروة، "مدى فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة وعلاقتها بسلسلة القيمة وأثرها على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والأعمال، قسم المحاسبة، جامعة جدارا، إربد، الأردن، 2010، ص 64. 65.

2- سلطة المؤسسات على الموردين: أن العلاقة النسبية بين المؤسسة الرئيسية ومورديها تحدد مستوى المجهود المبذول في تحديد أسعار المشتريات، فعندما تكون المؤسسات ذات سلطة عالية على مورديها، نجد أن هؤلاء الموردين يبذلون مجهودا كبيرا في تطوير التكلفة المستهدفة، وبالعكس عندما تكون المؤسسات ذات أحجام إنتاجية بسيطة ونفوذ قليل على مورديها، فإنها تقابل بمجهود أقل من قبل الموردين في عملية تطوير التكلفة المستهدفة.

وعليه نجد أنه كلما كانت سلطة المؤسسات على مورديها أكبر كلما كانت الفوائد الناتجة عن التكاليف المستهدفة أكثر، وذلك نتيجة مدى ممارسة الضغط على الموردين من قبل هذه المؤسسات.

3- طبيعة العلاقة مع الموردين: تختلف الفائدة الناتجة عن التكاليف المستهدفة باختلاف نوعية وطبيعة علاقة المؤسسات بمورديها، فكلما اتسمت العلاقة بينهما بتعاون أكبر، كانت الفائدة الناتجة عن التكاليف المستهدفة أكبر في إيجاد السبل لتخفيض التكاليف. فيوجد هذا التعاون الكبير تتم اللقاءات المتكررة بين المصممين والموردين لإيجاد الحلول المبتكرة التي من شأنها زيادة الأداء الوظيفي والجودة العالية والتخفيض في التكاليف.

المطلب الثاني: القرارات التسعيرية.

تعتبر القرارات التسعيرية لمختلف المنتجات من القرارات المهمة والحساسة، لما لها تأثير على قدرة المؤسسة في تحقيق استراتيجياتها وأهدافها وكذلك على مجمل أنشطة المؤسسة، لذلك فإن قرار تحديد الأسعار تعتبر من القرارات والاستراتيجيات الطويلة الأمد والتي تحتاج للتخطيط كأداة أساسية لتحديدها، في هذا الشق سنتناول مفهوم التسعير من خلال التعرف على، وأهميته وأهدافه، وكذا التطرق إلى مراحل تحديده وكذلك استراتيجياته والعوامل المؤثرة فيه.

الفرع الأول: مفهوم التسعير وأهدافه.

يعتبر السعر والقرارات المتعلقة به من أصعب القرارات التي تواجه المؤسسة لأنها يجب أن تأخذ بعين الاعتبار المستهلك من جهة، كما يجب أن تحقق من جهة أخرى أهداف المؤسسة بالتكامل مع باقي عناصر المزيج التسويقي¹، حيث يعتبر السعر أحد عناصر المزيج التسويقي الأكثر مرونة وذات تأثير على كمية المبيعات والإيرادات وربحية المؤسسة وكذلك استمرارها وبقائها في السوق، الصمود أمام المنافسة ودخول الأسواق الجديدة وغيرها².

¹ لمياء عامر، أثر السعر على قرارات الشراء (دراسة حالة قطاع خدمة الهاتف)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006، ص40.

² محمود جاسم الصميدعي وريثة عثمان يوسف، التسويق الصناعي، الطبعة 1، دار المسيرة لنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011، ص، 201.

أولاً- مفهوم التسعير.

تختلف استراتيجية التسعير من مؤسسة إلى أخرى بحسب طبيعتها وقدرتها وهدفها نتيجة اختلاف الظروف، كما يختلف التسعير من مكان إلى آخر من وقت إلى آخر نتيجة اختلاف الظروف للسعر.

فالتسعير هو "عملية وضع السعر على المنتج" وبدون عملية التسعير لا يصبح للسعر معنى ويعتبر التسعير العنصر الأكثر ديناميكية وفاعلية في التأثير على مدى قبول المستهلك بتلك الأسعار، عملية التسعير تكون مستمرة بموجبها تسعر المؤسسة منتوجاتها بما يضمن تحقيق حالة الاشباع للمستهلك من جهة والاسهام في تحقيق أهداف المؤسسة من جهة أخرى، تتسم عملية التسعير بالتعقيد الشديد بسبب تداخل العوامل المؤثرة على الأسعار في السوق¹.

لقد حظي تعريف مصطلح السعر باهتمام العديد من الباحثين ونورد منها ما يلي:

- عرف كوتلر (Kotler) وزملاءه السعر: "بأنه كمية النقد المدفوعة مقابل سلعة أو خدمة أو كم من القيم التي يبادلها المستهلك بالنقد من أجل الحصول على المنافع التي يحملها المنتج المستعمل من قبل المستهلك" ويركز هذا التعريف على كمية النقد المدفوعة من أجل الحصول على المنافع².
 - ونظر ديب (Dibb) وزملائه إلى السعر من وجهتي نظر القيمة والجانب المالي حيث يؤكدون على أن السلعة من ناحية القيمة هو "القيمة المحددة للتبادل بين الطرفين، أما من الناحية المالية فالسعر هو" بمثابة القاعدة للتبادلات السوقية أو القيمة المقاسة لما يتم تبادله"
 - أما حسب هنسين (Hensin) وزملائه يؤكدون على أن السعر هو" المنتج أو الخدمة المعبر عنها بالنقد أو السلع أو الخدمات التي يتم تبادلها من أجل تملك السلعة أو الخدمة أو بهدف استعمالها"³
- هناك وجهات نظر متعددة حول مفهوم السعر تتمثل في الآتي:

- من منظور المستهلك: بالنسبة للعميل أو المستهلك يمثل السعر كلفة أو القيمة، التي يدفعها مقابل الحصول على المنتج وإشباع حاجته، والسعر يجب أن يساوي القدر الإجمالي من المنافع التي يتوقعها العميل من حصوله على المنتج واستخدامه له، فالعميل لا يحصل فقط على المنتج المادي الملموس، بل يحصل كذلك على بعض الخدمات المصاحبة للمنتج أو ما يطلق عليها اصطلاحاً خدمات ما بعد البيع

¹ نزار عبد المجيد البرواري وأحمد محمد فهمي البرزنجي، استراتيجيات التسويق (المفاهيم/الاسس/الوظائف)، دار وائل للنشر، الاردن، 2004، ص187.

² زكريا أحمد عزام وعلي فلاح الزعبي، سياسات التسعير (مدخل منهجي-تطبيقي متكامل)، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2015، ص ص 29-30.

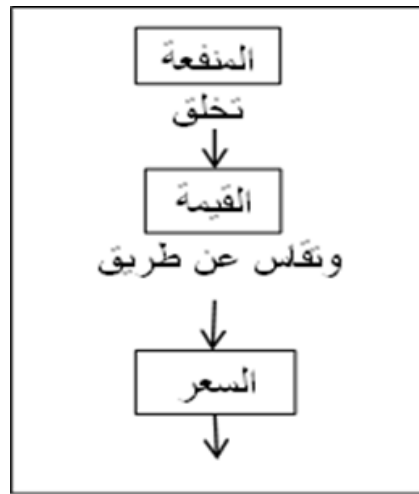
³ محمد الصيرفي، التسويق الاستراتيجي، المكتب الجامعي الحديث، 2009، الطبعة 1، الإسكندرية، مصر، ص 274.

(الائتمان، الضمان، الصيانة، الإصلاح، ... الخ) ويقارن العميل بين القيمة التي يقدمها، سواء كان ذلك في شكل سعر أو جهد مبدول أو وقت مستغرق للحصول على المنتج ، وبين ما يحصل عليه من منافع تحقق له مستوى إشباع معين لحاجاته ورغباته¹.

- من المنظور التسويقي : يعتبر السعر بأنه: "مقياس القيمة المدركة الذي عادة ما يصاغ بالعملة المتداولة، أما التسعير فهو ترجمة القيم في وقت معين ومكانة معين للسلع والخدمات المعروضة إلى قيمة نقدية وفقا للعملة المتداولة في المجتمع"²

- من المنظور الاقتصادي: السعر يرتبط بكل من المنفعة والقيمة، حيث يرى الاقتصاديون أن المنفعة هي مواصفات السلعة التي تحقق إشباعا لاحتياجات المشتري، والقيمة هي التعبير الكمي عن السلعة والتي يمكن قياسها من خلال السعر الواجب على المشتري دفعه للحصول على المنفعة المرغوبة، أي أنه من المنظور الاقتصادي أن السعر هو القيمة النقدية للسلعة أو الخدمة كما يحددها السوق³، كما هو موضح في الشكل الموالي:

شكل رقم (1-6): مفهوم السعر من المنظور الاقتصادي



المصدر: أحمد شاكر العسكري، التسويق الصناعي (مدخل استراتيجي)، بدون دار النشر، الأردن، 2005،

ص 130.

¹ محمد عماره بيومي، سياسات التسعير وخصومات البيع، بدون دار نشر، طنطا، مصر، 2009، ص 08.

² محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص 275.

³ أحمد شاكر العسكري، التسويق الصناعي (مدخل استراتيجي)، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص ص 29-130.

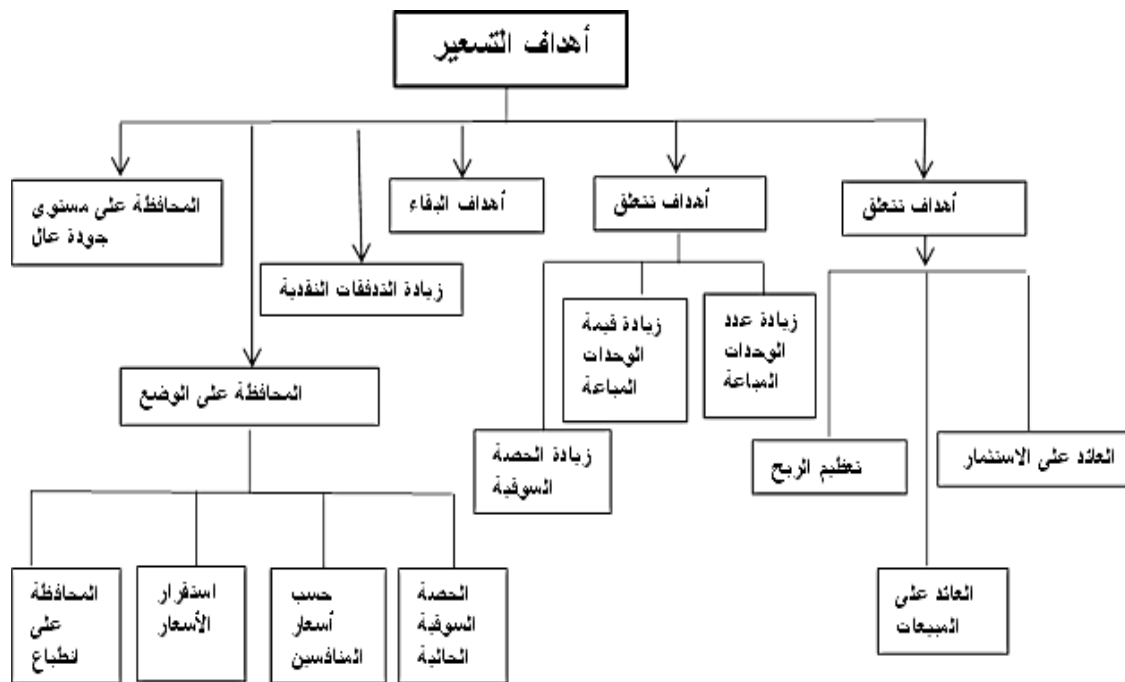
وبشكل عام يعتبر تعريف السعر هو "ذلك السعر الذي يمكن تعديله (زيادة أو نقصان) وفقا لكافة المتغيرات البيئية المحيطة بعمل المؤسسات التسويقية وبما يتفق مع إمكانيات الشراء لدى المشتريين وأذواقهم¹.

ومن كل ما سبق يمكن القول بأن تحديد مفهوم السعر ليس بالعملية السهلة بل أن الأمر يعتمد على رؤية السعر في مكان السوق ذاته أو من وجهة نظر التكاليف وكذلك من وجهة نظر المشتري أو من وجهة نظر البائع، فلا يمكن أن يقال ببساطة بأنه كمية النقد التي يدفعها المشتري بل يرتبط ذلك بنظرة المشتري التي يراها في المنتج المراد شراؤه.

ثانياً - أهداف التسعير.

يتفق عدد من الباحثين على أن الأهداف التسعيرية لمعظم المؤسسات وبشكل عام يمكن أن تكون أهداف ربحية، أو أهداف تتعلق بالمبيعات أو البقاء أو زيادة التدفقات النقدية، أو المحافظة على الوضع الراهن أو المحافظة على مستوى عالي من الجودة ويمكن تلخيص هذه الأهداف وتفرعاتها في الشكل التالي:

شكل رقم (1-7): تصنيف الأهداف التسعيرية



المصدر: عمر عقيلي وآخرون، مبادئ التسويق (مدخل متكامل)، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص

.142

¹ محمد إبراهيم عبيدات، أحمد محمود زامل، سياسات التسعير الحديثة (مدخل تسويقي)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2010، ص16.

1- الأهداف المتعلقة بالربح: يعتبر هدف تحقيق الربح مؤثراً أساسياً في القرارات التسعيرية، وفيما يلي أهم هذه الأهداف¹:

- تعظيم الربح أو تحقيق أقصى ربح ممكن؛
- تحقيق معدل مستهدف من العائد على الاستثمار أو على صافي المبيعات؛
- تحقيق ربح مناسب أو مرضي.

2- الأهداف المتعلقة بالمبيعات: تشمل هذه الأهداف ما يلي²:

أ- زيادة كمية الوحدات المباعة: بمعنى تحقيق أقصى إيراد من المبيعات من خلال أقصى حجم من المبيعات.

ب- زيادة القيمة النقدية للوحدات المباعة: يكون التركيز ضمن هذا المدخل على زيادة الإيرادات المتحققة من المبيعات إلا أنه على عكس المدخل الأول فإن التركيز يكون على زيادة القيمة النقدية المتحققة من هذه المبيعات برفع السعر لخلق انطباع مميز عن السلعة و توجيهها نحو شريحة سوقية محددة قادرة على دفع أسعار أعلى مقابل الحصول عليها.

ت- زيادة الحصة السوقية: عندما يزداد الحجم الكلي للمبيعات على مستوى السوق ويدخل منافسون جدد، يجب على المؤسسات أن تراقب بعناية نسبة مبيعاتها في السوق حتى تتمكن من البقاء.

3- أهداف البقاء: إن هدف البقاء في السوق يعد من أهم الأهداف التسعيرية وخاصة للمؤسسات التي تمتلك علامات تجارية مميزة وتعمل في ظل منافسة سعرية حادة وتغيرات ملحوظة في رغبات وأذواق المستهلكين وترى هذه المؤسسات بأن الربح أقل أهمية من البقاء في السوق³.

4- زيادة التدفقات النقدية: يعد ضمان عملية التدفق النقدي الداخل للمؤسسات من الأهداف الأساسية التي تسعى لتحقيقها إدارات عديدة ومنها إدارتي التسويق والمالية وذلك للوفاء بالالتزامات المترتبة على المؤسسة نتيجة عمليات الإنتاج والتشغيل والتسويق وغيرها وفي الكميات والأوقات المناسبة، كما يعد تحقيق أهداف

¹ محمد عبد الله عبد الرحيم، التسويق المعاصر، بدون دار النشر، مصر، 2007، ص ص312-314.

² لمياء عامر، مرجع سبق ذكره، ص 41.

³ زكريا أحمد عزام وآخرون، مبادئ التسويق الحديث - بين النظرية والتطبيق، الطبعة 2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ص 282.

التدفق النقدي بمستويات محددة وسيلة فعالة وأساسية للمؤسسات العاملة لاستعادة أكبر جزء ممكن من التكاليف التي يتم التعهد بدفعها للمتعاملين معها وخلال فترات زمنية متفق عليها¹.

5- **الأهداف المتعلقة بالوضع الراهن:** نجد أن بعض المؤسسات في بعض الحالات تكون في وضع مرغوب ولا تطمح بما هو أكثر من ذلك، ولهذا فهي تحدد هدفها بالمحافظة على الوضع الراهن والذي يركز على عدة أبعاد وهي:

- المحافظة على حصة سوقية معينة؛
- مواجهة المنافسين بدون صراع؛
- تحقيق استقرار في الأسعار؛
- المحافظة على صورة إيجابية لدى عامة الناس.

ومن هنا فهذه الأهداف يمكن أن يقلل من درجة المخاطرة للمؤسسة من خلال مساعدته في استقرار الطلب على منتجاتها².

6- **المحافظة على مستوى عالي من الجودة:** تسعى بعض المؤسسات إلى تمييز منتجاتها من خلال مستوى الجودة وتكون القائدة في سوق المنتج، وهذا الهدف يتطلب منها المحافظة على جودة منتجاتها والتطوير والابتكار والتحسين، مما يجعل الكلفة الكلية للمنتج مرتفعة مقارنة بالمنتجات المنافسة ويترتب على المؤسسة أن تحدد أسعار مرتفعة لمنتجاتها، يكون السعر أحياناً مؤشراً للحكم على جودة المنتج من قبل الزبون³.

الفرع الثاني: أهمية السعر ومراحل تحديده.

تحظى سياسة التسعير على أهمية كبيرة في الحياة الاقتصادية للمؤسسات إذ يتطلب منها الأمر الاعتناء بها خير اعتناء، وتنبثق هذه الأهمية لما لها من تأثير في الأداء الكلي للمؤسسة وتحديد نجاحها من فشلها في تحقيق أهدافها المنشودة، فالقرارات التسعيرية لا تقتصر فقط على زيادة الربحية بل يمكن الاستعانة بها كنقطة جذب للمستهلكين الجدد إلى المؤسسة بزيادة أنواع متفاوتة من السلع، وبناء على ما تقدم فإن أهميتها ومراحل تحديدها يتضح بما يأتي:

¹ محمد ابراهيم عبيدات، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2004، ص 23.

² زكريا أحمد عزام وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 283.

³ وسام أبو أمين، دور عوامل استراتيجية التسعير في الحصة السوقية (دراسة ميدانية على شركات الأدوات الكهربائية المنزلية)، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2014، ص 28.

أولاً- أهمية السعر.

للسعر أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة، فالقرارات التسعيرية تعتبر من أكثر القرارات تأثيراً على جميع العناصر الأخرى للمزيج التسويقي خاصة قنوات التوزيع، ومن حيث ترتيب أهمية التسعير على الاستراتيجية التسويقية فلقد أظهرت نتائج بعض الدراسات التطبيقية أنه يحتل المرتبة الأولى، كما يعتبر السعر عاملاً حاسماً للمستهلك فهو أكثر المعايير التي يلجأ إليها المستهلك في تقييم البدائل المتاحة، فيمكن إدراج أهمية السعر على النحو التالي:

1- بالنسبة للمؤسسات: للسعر أهمية خاصة بالنسبة للمؤسسات وذلك للأسباب التالية¹:

- السعر من أسهل وأسرع عناصر المزيج التسويقي تغيراً وتعديلاً لمقابلة الطلب أو تصرفات المنافسين؛
- السعر من أهم مجالات التنافس بين المؤسسات المختلفة؛
- ينظر بعض المستهلكين إلى ارتفاع السعر على أنه مؤشر لجودة السلعة.

2- بالنسبة للمستهلك: تظهر أهمية السعر بالنسبة للمستهلك فيما يلي²:

- يسهل عملية المقارنة بين المنتجات المتنافسة؛
- يعطي نظرة حول المنتج بالنسبة للمستهلكين المحتملين؛
- يساعد في تقييم جودة المنتج.

3- بالنسبة لأعضاء قنوات التوزيع: إن عضو قناة التوزيع يمثل له السعر أهمية كبيرة لأنه يضمن له

الاستمرارية والبقاء في السوق والزيادة في حجم الأرباح، ومن ناحية أخرى يتوقع عضو قناة التوزيع الحصول على المزيد من الخدمات المجانية مثل تدريب رجال البيع وخدمات الصيانة والإصلاح والدعاية والترويج وقبول مردودات المبيعات ... إلى آخر تلك الخدمات التي تسهم في تحقيق عبئ التكلفة عليه ومن ثم زيادة أرباحه³.

ثانياً - مراحل تحديد السعر.

تمر عملية تحديد السعر للسلعة أو الخدمة بعدد من المراحل التي من خلالها تجنب الكثير من حالات عدم التأكد أو عدم قبول السعر المفروض عليها من وجهة نظر المشتري الحالي أو المحتمل كما يلي:

¹ محمد الصيرفي، التسويق الاستراتيجي، الطبعة 1، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 271.

² ناجي معلا، رائف توفيق، أصول التسويق (مدخل تحليلي)، ط 2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 16.

³ محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص 272.

تحديد أهداف التسعير: إن وضع أهداف التسعير لسلعة أو خدمة مهمة أساسيا للمخططين الاستراتيجيين، ذلك أن تحديد أهداف التسعير بوضوح ومرونة تساعد المخططين لوضع الأطر النظرية والسياسات الخاصة بالتسعير، أما عمليا تقوم إدارات التسويق في المؤسسات بوضع وتطوي أهداف التسعير التي تتناسب مع الأهداف العامة لها والمراد إتباعها خلال فترات زمنية معينة المتمثلة في: (البقاء، الربح، العائد على الاستثمار، الحصة السوقية، التدفق النقدي)¹.

1- **دراسة الأسواق المستهدفة:** يهدف هذا النوع من الدراسات إلى التعرف على آراء ومواقف المستهلكين ومن كافة الأنواع حول الأسعار الحالية لكافة الماركات من السلعة أو الخدمة والبناء عليها عند وضع الأسعار في المراحل اللاحقة تخفيضا أو رفعا، يضاف إلى ذلك أن نتائج دراسة الاسواق المستهدفة لا بد أن تحدد فيما إذا هناك حاجة أو رغبة لشراء السلعة أو الاستفادة من الخدمة ومقدار هذه الحاجة ومقدار التأثير المحتمل لكافة السلع أو الخدمات المنافسة².

كما تجدر الإشارة هنا إلى أنه لا بد من تحديد واضح لتوقعات المشترين الحاليين والمتوقعين للسلعة أو الخدمة على ذلك تحدد مستويات سعرية تتفق مع توقعات مختلف شرائح المستهلكين قد يساعد المؤسسات المعنية لوضع الأسعار الأكثر تقبلا وملائمة للمشتريين أو المستهلكين وحسب قدراتهم الشرائية وأذواقهم.

الفرع الثالث: استراتيجيات التسعير.

تعتبر استراتيجية التسعير واحدة من استراتيجيات التسويق ذات التأثير الكبير في تحقيق الأهداف التسويقية والتنظيمية، لذا يترتب على الإدارة المعنية القيام بوضع السياسات والخطط واتخاذ القرارات السعرية المنسجمة مع المتغيرات البيئية وبشكل خاص مع:

- طبيعة الأسواق التي تتعامل معها من حيث مستويات الدخل، رجة مرونة الطلب؛

- الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تعكسها السياسات الاقتصادية والظروف الاقتصادية.

وعليه فإن استراتيجية التسعير تحتل أهمية خاصة بالنسبة للمؤسسة فإن اختيار وتحديد استراتيجية التسعير تعتبر من الأمور المعقدة وذلك لتشعب القرارات والخيارات التي يجب اتخاذها عند تحديد هذه الاستراتيجية³، وبشكل عام هناك ثلاث استراتيجيات هي:

¹ محمد إبراهيم عبيدات وأحمد محمود زامل، مرجع سبق ذكره، ص ص16-20.

² محمد إبراهيم عبيدات، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر، الطبعة 2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2008، ص24.

³ محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص30..

أولاً- استراتيجيات تسعير المنتجات الجديدة:

تشتمل على الاستراتيجيات التالية:

1- استراتيجية كشط السوق: تعتمد هذه الاستراتيجية على التسعير بأعلى سعر ممكن، حتى يقتصر الشراء على الذين يرغبون في دفع السعر المرتفع، ثم تقوم المؤسسة بعد ذلك بتخفيض السعر في حالة تقديم المنافسين منتجات بديلة، لجذب شريحة أخرى من المستهلكين ويمكن إتباع استراتيجية كشط السوق في الحالات التالية¹:

- حالة تقديم منتج جديد للسوق تكون هذه الاستراتيجية أكثر أماناً للمؤسسة؛
- حالة قيادة السوق أو ريادته.

2- استراتيجية التغلغل السوقي: يطلق على هذه الاستراتيجية أيضاً استراتيجية اختراق التسعير وتقوم فكرتها على تسعير المنتج بأسعار منخفضة، وذلك من أجل الحصول على حصة تسويقية وجلب العملاء، ويتطلب تطبيق هذه الاستراتيجية التضحية بالأرباح قصيرة الأجل من أجل الحصول حصة من السوق في الأجل الطويل، تستخدم هذه الاستراتيجية عند تقديم منتج جديد للسوق، والهدف منها هو التغلغل والنمو في السوق والحصول على أكبر حصة تسويقية ممكنة وتكون هذه الاستراتيجية مناسبة في الحالات التالية:

- إذا كان السوق ذو حساسية عالية في نمو الاسعار؛
- مدى ملائمة المنتج للإنتاج وفق اقتصاديات الحجم؛
- عندما يكون السعر المنخفض عاملاً غير مشجع لظهور المنافسة الفعلية أو المحتملة².

3- استراتيجية قيادة السعر: وتتبعها المؤسسات القائدة في السوق، وهي غالباً تلك المؤسسات الضخمة التي تتمتع بقدرات مميزة في السوق المستهدف، وتتبع هذه المؤسسات في بداية تقديم المنتج للسوق استراتيجية كشط السوق، ثم تسعى المؤسسة لتخفيض السعر واجتذاب شرائح جديد من السوق حتى يتناسب السعر الجديد مع قدراتهم الشرائية، ويتم ذلك عادة بعد تقديم منتج جديد في السوق، وتمكن بعض المنافسين من تقديم منتجات مشابهة للمنتج القديم³.

¹ محمد عماره بيومي، مرجع سبق ذكره، ص 244.

² علي عدنان أبو عودة، مرجع سبق ذكره، ص 57.

³ محمد عماره بيومي، مرجع سبق ذكره، ص 245.

ثانياً- استراتيجيات تسعير المنتجات الحالية:

وتشمل الاستراتيجيات التالية¹:

- 1- **استراتيجية ثبات السعر:** بموجبها لا يجري أي تغيير في السعر المحدد للمنتج عند طرحه في السوق لأول مرة، وتهدف هذه الاستراتيجية إلى المحافظة على مركز المنتج التنافسي وحصته السوقية وأرباحه وتعزيز صورته الذهنية في بيئة تتسم بالثبات النسبي.
- 2- **استراتيجية تخفيض السعر:** تعتبر استراتيجية دفاعية لمواجهة المنافسين أو القضاء عليهم وتهتم هذه الاستراتيجية بتحقيق الاستجابة لحاجات المستهلك في بيئة متغيرة، وهي تؤدي إلى انخفاض هامش الربح إلا أنها تسهم في بناء حصة سوقية كبيرة إذا تمكنت المؤسسة من الفوز على المنافسين.
- 3- **استراتيجية زيادة السعر:** تهدف إلى المحافظة على الربحية خلال فترات التضخم، وفيها يجري تقسيم السوق إلى قطاعات يتم التوجه إلى كل منها بسعر مختلف، تتطلب هذه الاستراتيجية توافر حساسية واطئة تجاه السعر وحساسية عالية تجاه العناصر الأخرى كالجودة والتوزيع ودعم باقي عناصر المزيج التسويقي لهذه الاستراتيجية.

ثالثاً- استراتيجيات مرونة السعر:

وتضم الاستراتيجيات التالية²:

- 1- **استراتيجية السعر الواحد:** تحديد سعر واحد لجميع المستهلكين لنفس المنتج من أجل تبسيط قرارات التسعير والمحافظة على سمعة جيدة أمام المستهلكين.
- 2- **استراتيجية السعر المرن المتغير:** تهدف هذه الاستراتيجية إلى تعظيم الأرباح خلال المدى القصير ودعم حركة الأعمال عن طريق القيام بتعديلات في سعر المنتج، وهذه الاستراتيجية تعنى بتحديد أسعار مختلف لمستهلكين مختلفين لنفس المنتج والكميات وتتطلب توافر معلومات للمؤسسة عن المستهلك والمنافسين.
- 3- **استراتيجية تسعير خط المنتجات:** هذه الاستراتيجية تهتم بتحديد كل منتج ضمن خط المنتجات اعتماداً على طبيعة العلاقة بين هذه المنتجات فيما إذا كانت تكميلية أو تنافسية، وتهدف إلى تعظيم أرباح خط المنتجات.

¹ نزار عبد المجيد البروراي وأحمد محمد فهمي البرزنجي، مرجع سبق ذكره، ص 199.

² نفس المرجع السابق، ص 200-201.

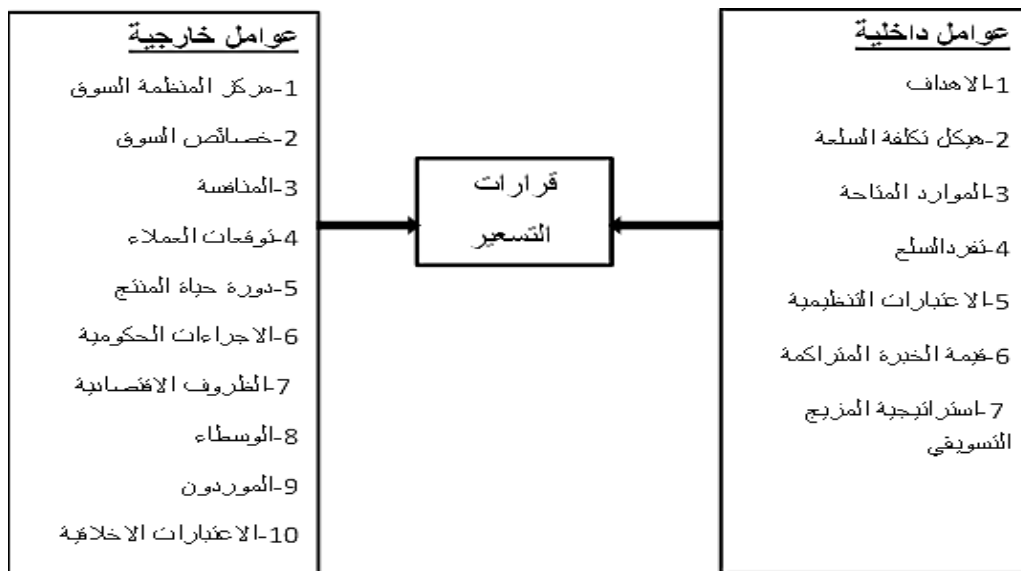
4- استراتيجية السعر التاجيري: تتمثل هذه الاستراتيجية بقيام المؤسسة بتأجير الاصل الذي تمتلكه إلى طرف آخر للحصول على عوائد إيجار شهرية أي تحقيق أرباح كبيرة في المدى البعيد والاستمرارية، كما ستحقق المؤسسة المستأجرة مزايا ضريبية.

5- استراتيجية التسعير في مرحلة النضوج: من المهم متابعة الأداء السوقي للمنتج الجديد في انتقاله من مرحلة إلى أخرى، ومن المفضل في مرحلة النضوج سرعة تخفيض السعر بمجرد ظهور بوادر التدهور للمنتج.

الفرع الرابع: العوامل المؤثرة في القرارات التسعيرية.

قدم كنديف (Cundiff) وزملائه نموذجا للعوامل التي تؤثر على القرارات السعرية وطبقا لهذا النموذج نجد أن هناك نوعين من العوامل التي تؤثر في القرارات السعرية يظهرها كما يلي:

شكل رقم (1-8): العوامل المؤثرة على القرارات التسعيرية



المصدر: محمد الصيرفي، التسويق الاستراتيجي، الطبعة 1، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2009، ص 283.

أولاً- العوامل الداخلية.

ويقصد بها العوامل التي تخص المؤسسة وأنشطتها وتستطيع السيطرة عليها والتحكم بها ومن هذه العوامل نعرض ما يلي¹:

¹ محمد عبد الله عبد الرحيم، مرجع سبق ذكره، ص 321.

1- **الأهداف:** تعتبر الأهداف الدليل المرشد لأنشطة المؤسسة الواجب تنفيذها من أجل الوصول لتحقيق هذه الأهداف، وتعتبر من أهم العوامل التي تؤثر على اتخاذ القرارات التسعيرية وقد سبق ذكر هذه الأهداف.

2- **هيكل تكلفة السلعة:** إن أغلب المؤسسات تولي اهتمام كبير لعنصر التكلفة ومعظمها تركز الاهتمام الأكبر على التكلفة الثابتة وتسعى بقدر الإمكان إلى تغطية ذلك الصفر وعندما يكون السعر المحدد قد غطى كامل التكاليف الثابتة فربما تفكر المؤسسة في تخفيض هامش الربح للوحدة والبيع بأسعار أقل أملا في زيادة حجم المبيعات ومن ثم تغطية الأرباح الكلية، والمعادلة التالي توضح ذلك:

$$\text{السعر} = \text{إجمالي التكاليف (التكاليف الثابتة + التكاليف المتغيرة)} + \text{هامش الربح}$$

3- **الموارد المتاحة:** تتعدد وتتنوع أشكال الموارد المتاحة ولكن في موضوعنا سنتطرق إلى ثلاثة أنواع وهي:

أ- **الطاقات الإنتاجية:** تعتبر هذه الطاقات بمثابة تكاليف ثابتة لذا تسعى المؤسسة إلى الاستغلال الكامل والأمثل لتلك الطاقات.

ب- **الإمكانيات المالية والسيولة:** حيث إن توافر تلك الإمكانيات يجعل المؤسسة قادرة على المناورة بالسعر والدخول بقوة للسوق من خلال السعر وذلك لقدرتها على تحمل الانخفاضات السعرية واعتماد تكتيكات سعرية متنوعة.

ت- **الإمكانيات التسويقية:** والمتمثلة في قنوات التوزيع، النقل، الترويج.... إلى آخر تلك الإمكانيات التي تسهم جميعا في إيصال السلعة إلى المستهلك النهائي بالطريقة والشكل التي يرغبها.

4- **درجة تفرد المنتج وتميزه:** يقصد بتفرد المنتج أي احتوائه على بعض الخصائص والمميزات التي لا توجد في غيره من المنتجات الأخرى مما يجعل المستهلك غير قادر على إجراء المقارنات السعرية بين المنتج والمنتجات الأخرى المنافسة، وذلك يمنح ميزة للمخطط السعري في وضع السعر الذي يتناسب مع الخصائص الفريدة في سلعته¹.

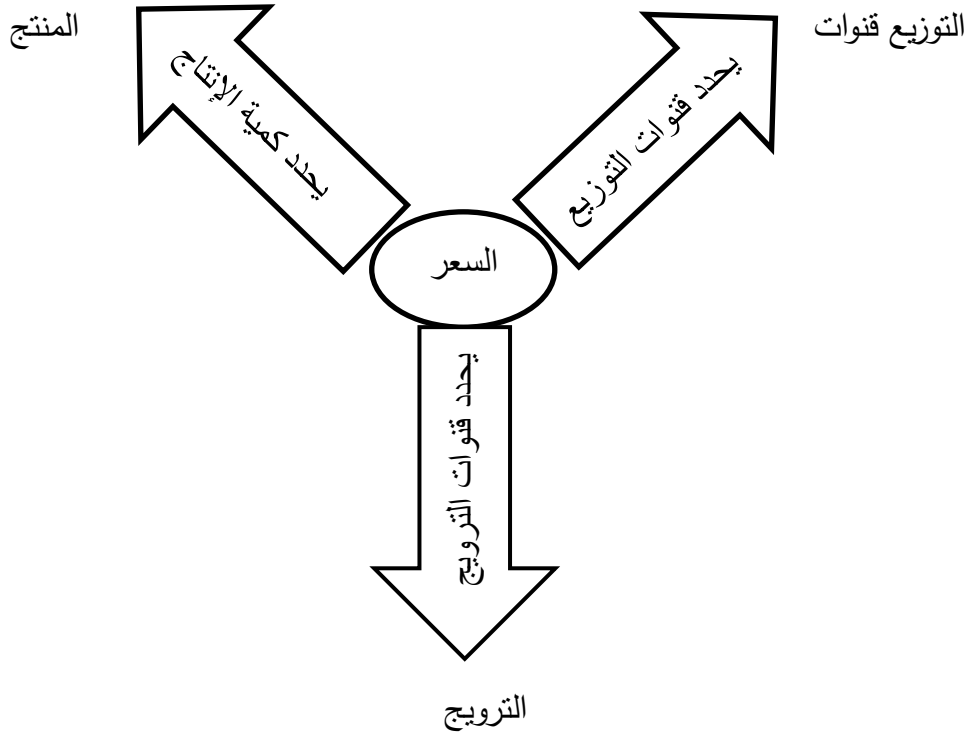
5- **الاعتبارات التنظيمية:** ويتعلق هذا بتحديد من الذي يقوم بتحديد السعر داخل المؤسسة وتختلف الممارسة بشكل كبير ويقف ذلك على عوامل كثيرة.

6- **قيمة الخبرة المتراكمة:** تتمثل الخبرة هنا في المهارات التي اكتسبتها المؤسسة من خلال الممارسة المستمرة والطويلة في العملية الإنتاجية الذي يمكنها من زيادة كمية الإنتاج ومستوى جودته، تمثل الخبرة المتراكمة اثر واضح في خفض التكلفة ومن ثم تحقيق العوائد والأرباح بأقل الأسعار.

¹ محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص ص 284-285.

7- استراتيجية المزيج التسويقي: يعتبر السعر من أهم عناصر المزيج التسويقي بل أن إحداث أي تغيير في الأسعار سوف يتبعه تغيرات أخرى في عناصر المزيج التسويقي، وعلاقة السعر بالمزيج التسويقي موضحة في الشكل التالي:

شكل رقم (1-9): علاقة السعر بباقي عناصر المزيج التسويقي



المصدر: محمد الصيرفي، التسويق الاستراتيجي، الطبعة 1، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2009، ص 287.

ثانياً- العوامل الخارجية.

وتتمثل هذه العوامل في كل من:

1- مركز المؤسسة في السوق: يقصد بمركز المؤسسة هنا بمدى قدرتها على فرض أسعارها في السوق، فهناك مؤسسات قوية وذات مركز سوقي متميز في السوق وتعتبر القادة أو الرواد أما إذا كانت المؤسسة في موقف التابعين قدرتها تكون محدودة في تحديد السعر الذي تريده وعليها مجارة القادة الآخرين¹.

¹ محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص ص 286-288.

2- خصائص السوق: خصائص السوق التي بموجبها تقييم السلعة وتشمل العوامل الديمغرافية والعادات والتقاليد والاعتبارات الاقتصادية وقبول المستهلك لسلعة واستخدامه لها مما يؤثر على طبيعة الطلب معبر عنها بمرونة الطلب السعرية والداخلية التي تختلف كثيرا من سوق لأخرى وهذا يتطلب توفير معلومات عن هذه المتغيرات للوقوف على دوافع الشراء لدى المستهلكين ومحاولة التأثير فيها لصالح المؤسسة أو التكيف تبعاً لها، وكذلك الأمر بالنسبة لضرورة إجراء الدراسات والبحوث للتعرف على عادات الشراء والمنافسين في السوق واستراتيجياتهم وقدراتهم التنافسية لتمكين المؤسسة من تحديد مستوى السعر الحقيقي¹.

3- المنافسة: تمثل المنافسة عاملاً خارجياً مهماً ومؤثراً على قدرة المؤسسة في تحديد أسعارها مما يجبر المؤسسة على إتباع التكتيكات السعرية للمنافسين لغرض مقارنة المنتجات وأسعارها والتعرف على مزايا كل منها وتضع المؤسسة سعراً قريباً من المنافس إذا وجدت تشابه المزايا والمنافع المتوقعة²، ولا يتوقف الأمر على واقع المنافسة الحالية في السوق بل لابد من اعتبار المنافسين المحتملين وعوائق الدخول إلى السوق، ومستوى التحكم في الأسعار في ظل ظروف المنافسة³، حيث تؤثر المنافسة تأثيراً ملحوظاً على الأسعار وذلك حسب حالة الأسواق والتي تنقسم إلى:

- المنافسة التامة (الحرّة)؛

- سوق الاحتكار؛

- سوق المنافسة الاحتكارية؛

- سوق احتكارية الأقلية⁴.

4- توقعات العملاء: عندما تقرر الأسعار من المؤسسات يفترض الأخذ في الحسبان المستهلكين واهتماماتهم، أي على مخطط السعر دراسة خصائص العملاء الذين لهم علاقة بالسلعة مع إدراك سلوك المشتري تجاه السعر⁵.

5- دورة حياة المنتج: تختلف السياسات السعرية وفقاً لدورة حياة المنتج، حيث أن لكل مرحلة سياسة خاصة بها، فالمرحلة الأولى (مرحلة التقدم) فإن أكثر المؤسسات تميل نحو تحديد أسعار مرتفعة لمنتجاتها بهدف استعادة الجزء الأكبر من التكاليف، أما في المراحل الأخرى فالمؤسسات تبدأ بإجراء تخفيض تدريجي وبسيط على

¹ بديع جميل قدو، التسويق الدولي، الطبعة 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2009، ص 233.

² نضال بدر شيت، السياسات السعرية وأثرها على رضا الزبون، المجلد 6، العدد 12، مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، 2014، ص 248.

³ بديع جميل قدو، مرجع سبق ذكره، ص 233.

⁴ محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص 289-291.

⁵ نفس المرجع السابق، ص 292.

الأسعار بهدف استقطاب عدد كبير من المشتريين، أما في المرحلة الأخيرة من دورة حياة المنتج فإن الأسعار تميل نحو التخفيض الكبير لتحفيز على شراء هذه المنتج¹.

6- **الإجراءات الحكومية:** تلعب التدخلات الحكومية دوراً مهماً في التأثير على عملية تسعير المنتجات، ويكون التدخل الحكومي في التشريعات، الضرائب، الإعفاءات، الأجهزة المركزية لرقابة الأسعار...، فمثلاً إذا كان الاتجاه الحكومي لدعم الإنتاج المحلي فإن هذا التدخل يأخذ عدة أشكال مثل الإعفاء الضريبي، الدعم المالي عن طريق منح قروض بضمانات تسهيلية تساعد على استمرار الإنتاج المحلي².

7- **الظروف الاقتصادية:** نظر لأن المؤسسة جزء من الاقتصاد القومي فإن قرارات التسعير تتأثر إلى حد كبير بالظروف الاقتصادية السائدة من بينها³:

أ- التضخم: يمر السوق في حالات التضخم بارتفاع الأسعار وعليه يكون على المسوقين تكثيف الجهود في دعم مراكزهم السوقية.

ب- الانكماش: يمر الاقتصاد بهذه الحالة مما يستوجب على المؤسسات التدخل في تخفيض الأسعار من أجل المحافظة على الطلب في الحد الأدنى والمحافظة على ال إنتاج بأحجام مقبولة.

ت- الكساد التضخمي: قد تتوافق حالات الكساد والتضخم فالمؤسسة قد تواجه ارتفاع الأسعار نتيجة التضخم ونقص الطلب في آن واحد لذا عليها أن تحاول تخفيض تكاليفها وتخطيط هامش الربح وحماية أسعارها من الاندفاع إلى الأعلى للمحافظة على الطلب.

ث- العجز والقصور: تواجه المؤسسة أحيانا حالات عجز في توفير بعض عناصر الإنتاج مما يجعل أسعارها ترتفع، يجب على المؤسسة التحكم في تكاليفها الكلية وإقصاء خطوط المنتجات الضعيفة الطلب والإبقاء على المنتجات الضرورية من وجهة نظر المستهلك.

8- **الوسطاء:** تلعب قنوات التوزيع دوراً هاماً في التأثير على أسعار المنتجات فيما يتعلق بالهوامش والأرباح التي من المقرر أن يحصلوا عليها من خلال السعر النهائي الذي يقرر البيع به للمشتري حتى يضمن المنتج تعاون الموزعين في قرار التسعير عليه أن يحدد أولاً سعر البيع النهائي وهامش الربح الذي تطلبه كل فئة من فئات الموزعين ومن ثم يحدد سعر بيع المنتج لسلعته⁴.

¹ محمود جاسم الصميدعي وردينة عثمان يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 214.

² نفس المرجع السابق، ص 216.

³ لمياء عامر، مرجع سبق ذكره، ص 48.

⁴ محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص 295.

9- الموردون: يتمثل الموردون في المؤسسات التي تقوم بتوفير مدخلات النشاط، أي توريد الموارد اللازمة لقيام المؤسسة بتقديم منتجاتها إلى العملاء (المواد الخام، الأثاث، المعدات، الأجهزة، وغيرها)، وتتأثر السياسة السعرية للمؤسسات بسلوك الموردين، فمن خلال رفعهم لأسعار المواد الأولية، أو مساومتهم للمؤسسة على رفع هامش أرباحهم تضيق قدرة المؤسسة على تحديد السعر الملائم لمنتجاتها في السوق.¹

10- الإعتبارات الأخلاقية: الإعتبارات الأخلاقية فهي تتعلق بنظرة المستهلكين في السوق إلى مصداقية المؤسسة في عروضها والتزامها بما تتعهد به حول استعمالات السلعة ونوعيتها وكفاءتها وقدرتها على إشباع حاجة المستهلك وتأثير ذلك على النظر في السعر كمقياس للقيمة والجودة وأداة للمظهرية عند تحديده في السوق.²

المطلب الثالث: علاقة استخدام التكلفة المستهدفة في اتخاذ القرارات التسعيرية

إن مدخل التكلفة المستهدفة (Target Costing) هو طريقة تسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة، والتكلفة المستهدفة مدخل للتسعير تم استخدامه في اليابان واستخدم بشكل واسع من قبل المنشآت اليابانية، فبدلاً من تحديد التكلفة لكل بند من البنود ثم إضافة هامش الربح المرغوب فيه لتحديد سعر المنتج يقوم منهج التكلفة المستهدفة بعكس هذه الإجراءات، إذ يتم تحديد سعر البيع الذي ينسجم مع متطلبات السوق، ثم احتساب هامش الربح المرغوب فيه وطرحه من سعر البيع وستمثل نتيجة الطرح هنا أعلى تكلفة مسموح بها أي التكلفة المستهدفة³، ويعتبر مدخل التكلفة المستهدفة وسيلة لتحقيق أهداف الإدارة العلمية للمؤسسات، حيث يساعد الإدارة في العديد من المجالات كالتخطيط والرقابة وصناعة القرار، ويساهم في عملية اتخاذ القرارات من خلال توفير البيانات والمعلومات اللازمة للمفاضلة بين البدائل المتاحة والممكنة لاختيار أفضلها تحقيقاً لأهداف الإدارة.

الفرع الأول: دور مدخل التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج.

إن مدخل التكلفة المستهدفة هو مدخل حديث نسبياً لتحديد تكلفة المنتج وتسعيرها، ويقوم على أساس البدء بتحديد السعر المستهدف الذي يرغب العميل ويستطيع دفعه للمنتج ومن ثم يتم بناءً على ذلك تحديد هامش الربح الذي ترغب المنشأة بتحقيقه لي طرح هذا الهامش بعد ذلك من السعر المستهدف ليتم من خلال ذلك تحديد التكلفة المستهدفة وبعبارة أخرى يسير هذا المدخل باتجاه معاكس للمدخل التقليدي في التسعير أي يبدأ من السعر المستهدف وصولاً إلى التكلفة المستهدفة.

¹ وسام أبو أمين، مرجع سبق ذكره، ص 35.

² بديع جميل قن، مرجع سبق ذكره، ص 233.

³ إبراهيم عثمان علي محمد، أثر استخدام التكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية: دراسة ميدانية على المؤسسات الصناعية - ولاية الخرطوم: رساله ماجستير، كلية الدراسات التجارية، جامعه السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2019، ص 101.

أولاً- التكاليف المستهدفة والتسعير المستهدف:

السعر المستهدف هو سعر تقديري للمنتج يرغب العميل المحتمل في سداده ويعتمد تقدير السعر على فهم القيمة التي يتوقعها العميل للمنتج وعلى استجابة المنافسين، ويعتبر كل من مبيعات المؤسسة وتنظيم السوق أحسن موقع لتحديد احتياجات العملاء والقيمة التي يتوقعونها من المنتج كما تقوم المؤسسات بعمل أبحاث عن السوق حول خصائص المنتج التي يريدها العملاء والأسعار التي يرغبون في دفعها، وتحتاج المؤسسة إلى فهم تكنولوجيا المنافسين، والمنتجات والتكاليف.

ويمثل سعر البيع المبني على مدخلات بيانات العملاء والمنافسين أساس حساب التكاليف المستهدفة، والتكلفة المستهدفة للوحدة هو السعر المستهدف ناقص الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة، أما الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة فهو الدخل التشغيلي الذي تريده المؤسسة أن تحققه للوحدة من المنتج أو الخدمة المباعة. والتكلفة المستهدفة للوحدة فهي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج (أو الخدمة) التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف.

ولكن ماهي التكاليف الملائمة التي يجب أن توجد ضمن حساب التكاليف المستهدفة؟

أنها كل التكاليف المستقبلية سواء متغيرة أو ثابتة، وذلك لأنه في المدى الطويل يجب أن تغطي أسعار وإيرادات المؤسسة كل تكاليفها، فإذا لم يحدث ذلك فالبديل الوحيد هو أن تغلق المؤسسة أبوابها.

وفي المعتاد ما تكون التكلفة المستهدفة للوحدة أقل من التكلفة الإجمالية للوحدة حالياً، وفي الواقع أن التكلفة المستهدفة للوحدة هي مستهدفة، وحتى تصل المؤسسة إلى تحديد التكلفة المستهدفة للوحدة والدخل التشغيلي المستهدف للوحدة يجب أن تقوم المؤسسة بتخفيض تكلفة منتجاتها وعملياتها، وتستخدم التكاليف المستهدفة بشكل واسع في مختلف الصناعات في العالم، ومنها على سبيل المثال شركات فورد وتويوتا¹.

ثانياً- علاقة التكلفة المستهدفة بتسعير المنتجات.

تعتمد أساليب التسعير التقليدية على عملية الإنتاج لوضع سعر بيع للمنتج وذلك بعد تحديد التكلفة الفعلية، ومن ثم يطرح في السوق إلا أنه من الممكن أن تجري العملية بطريقة عكسية، أي تحدد المؤسسة أولاً السعر الذي ستبيع المنتج، وبذلك تصبح المشكلة هي كيفية التصنيع التي تسمح لها بالبيع في ظل تلك الأسعار وهو ما تسمح به التكلفة المستهدفة².

¹ ثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، مرجع سبق ذكره، ص 381.

² هناء بن سعيد، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 48-49.

- إن التكلفة المستهدفة طريقة تسعير وأداة لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة تم استخدامها في اليابان بشكل واسع خاصة من قبل المؤسسات العاملة في مجال صناعات السيارات ، فلا بد من تحديد تكلفة إنتاج المنتج ثم إضافة هامش الربح المرغوب فيه لتحديد سعر البيع.

- إذ يتم تحديد السعر الذي يتلائم مع متطلبات السوق واستراتيجية المؤسسة ثم حساب هامش الربح المرغوب فيه ثم طرحه من سعر البيع يتم تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج.

- بعد تحديد التكلفة المستهدفة يتم تزويد المهندسين ومصممي الإنتاج بها لاعتمادها كحد أعلى لتكلفة المواد واليد العاملة ومختلف التكاليف الأخرى عند تصميم وتخطيط المنتج.

وهنا تكمن أهمية مرحلة تصميم المنتج وفقا لتكلفته المستهدفة وبأقل منها وفي حالة الإخفاق في الوصول إليها يتم محاولة تخفيضها بإعادة تقييم التصميم الخاص بالمنتج وتحسين إجراءات وتكنولوجيا إنتاجية وتطوير نظام تجهيز المواد مع مراعاة دائما جودة المنتج والمحافظة على خصائص التي تسمح بكسب ثقة الزبون.

وتعتبر التكلفة المستهدفة أداة مهمة لتسعير المنتجات في الأسواق التي تتميز بدرجة عالية من المنافسة حيث تسمح بزيادة فرص واحتمالات نجاح المنتج قبل إنتاجه على خلاف الأساليب التقليدية، وقد تكتشف المؤسسة أن سعر المنتج غير تنافسي، بعدما تكون قد استخدمت الموارد وقامت بإنتاجه.

ثالثا- طرق التسعير.

رغم أن أصل الهدف من التسعير هو الحصول على إيرادات أكبر من حجم التكاليف، إلا أن المؤسسات تحاول الاعتماد على استراتيجيات وسياسات مختلفة لتحقيق هذا الهدف، ومن أهم الطرائق المتبعة لتسعير المنتجات (المادية /الخدمية) هي:

1- التسعير على أساس التكلفة: وتشمل¹:

أ- التسعير على أساس الربح المضاف: حيث يعبر عنها بالمعادلة التالية:

$$\text{السعر} = \text{تكلفة الإنتاج} + \text{مصاريف ادارية} + \text{هامش ربح.}$$

وتستلزم هذه الطريقة توفير معلومات دقيقة عن التكاليف المتغيرة لاستخراج نصيب الوحدة الواحدة منها، وأهم ما يميز هذه الطريقة أنها تمثل أسعار متساوية الأمر الذي يقلل المنافسة السعرية إلى حدها الأدنى مع شعور جميع الاطراف بأنه مدخل عادل.

¹ نزار عبد المجيد البروراي وأحمد محمد فهمي البررنجي، مرجع سبق ذكره، ص 195.

ب- بالتسعير بالهدف الربحي: حيث تحاول المؤسسة أن تحدد السعر الذي يحقق لها عائد مخططا على إجمالي تكاليفها عند معدل تقديري لحجم المبيعات.

2- **التسعير على أساس الطلب:** إن طلب المستهلك على سلعة أو خدمة يمثل قدرته ورغبته على الشراء بأسعار مختلفة خلال فترة زمنية معينة، مع بقاء العناصر الأخرى ثابتة، حيث أن المستهلك سوف يزيد من مشترياته من منتج معين إذا ما انخفض سعره والعكس صحيح، فالعلاقة بين السعر والطلب عكسية على الرغم من وجود بعض الاستثناءات والتي منها الخبز والخدمات الصحية والتي إذا انخفض أو ارتفع سعرها لا يؤدي إلى خفض أو زيادة الطلب عليها¹.

3- **التسعير على أساس المنافسة:** تعتمد هذه الطريقة على تقنية المنافسة، حيث تقوم مؤسسات الأعمال بتحديد أسعار منتجاتها وخدماتها بما يتوافق مع أسعار المنافسين في السوق، وتوفر هذه الطريقة ميزة إعطاء المؤسسة الفرصة لزيادة المبيعات أو الحصول على حصتها السوقية، ولكن قد تتضمن هذه الطريقة نوعا من المخاطرة، حيث أن إتباع هذا المدخل لا يأخذ بعين الاعتبار تكاليف المنتج أو الخدمة المقدمة وشدة الطلب عليها، وقد يكون الهدف الأساسي لإتباع مثل هذه الطريقة في وضع الأسعار والمنافسة الحادة، بشرط تحقيق الربح المعقول للمؤسسة، ولكن المخاطرة هنا تكمن في أنه قد تكون هناك فرصة للمؤسسة بتقديم أسعار مختلفة ضمن معطيات مختلفة تم تجاهلها من قبل العديد من المنافسين وبالتالي فإنها تقوت فرصة تعظيم الأرباح، وقد تستخدم بعض المؤسسات طريقة التسعير على أساس المنافسة كهدف تكتيكي بحيث يكون سعر المنتج المعروض للبيع أقل من تكلفة إنتاجه².

4- **التسعير على أساس تحليل نقطة التعادل:** يستخدم بشكل خاص في تحديد المنتجات المتوقع بيعها بسعر مناسب بحيث يغطي على الأقل تكاليف الإنتاج والتسويق وكما هو معروف فان نقطة التعادل هي النقطة التي تتساوى فيها التكاليف الكلية مع الإيرادات الكلية وتحتسب وفقا للصيغة الآتية:

$$\text{نقطة التعادل بالوحدات} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{(\text{سعر الوحدة} - \text{التكاليف المتغيرة للوحدة})}$$

يضيف تحليل نقطة التعادل ميزة مهمة في أنها تفسر العلاقة بين التكلفة والإنتاج والحجم والعوائد، يمكن أن يشمل تأثير حجم التغيير في التكاليف الثابتة والمتغيرة، لأن الفائدة الرئيسية لهذا التحليل تصب في جانب تحديد الحجم الأقل من النشاط الاقتصادي الضروري لتجنب الخسائر⁴.

¹ نزار عبد المجيد البروراي وأحمد محمد فهمي البرزنجي، مرجع سبق ذكره، ص 195.

² موفق عدنان عبد الجبار الحميري ورامي فلاح الطويل، التسويق الاستراتيجي لخدمات الفنادق والسياحة (توجه حديث متكامل)، الطبعة 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص 128.

³ نزار عبد المجيد البروراي وأحمد فهمي البرزنجي، نفس المرجع السابق، ص 196.

⁴ وسام أبو أمين، مرجع سبق ذكره، ص 46.

الفرع الثاني: استخدام التكلفة المستهدفة في التسعير.

يتم الوصول للسعر المستهدف الذي ينشده المالكين والذي يبرر استثمارهم في المؤسسة من خلال التكلفة المستهدفة، حيث يتم وضع ربح مستهدف للتكلفة للوصول للسعر المطلوب، ولتوضيح ما سبق يقدم المثال التوضيحي التالي¹:

تقوم مؤسسة لصناعة الأدوية بتصنيع دواء للقلب وتبلغ تكلفة الأصول المستخدمة في التصنيع للمنتج 1000000 دينار، و يبلغ معدل العائد على الاستثمار 40%، وتبلغ مبيعات المؤسسة 2000000 عبوة، وتقدر التكلفة الكلية لإنتاج العبوة الواحدة 600 دينار.
المطلوب: تحديد السعر الواجب وضعه للعبوة الواحدة ؟
الحل:

$$\begin{aligned} \text{مقدار الربح المستهدف السنوي} &= 1000000 * 40\% = 400000 \text{ دينار} \\ \text{حصة الوحدة الواحدة من الاستثمار} &= 2000000 / 400000 = 0.200 \text{ دينار} \\ \text{السعر المطلوب} &= \text{التكلفة الإجمالية للوحدة} + \text{الربح المستهدف للوحدة.} \\ &= 0.600 + 0.200 = 0.800 \text{ دينار للعبوة الواحدة} \end{aligned}$$

وهناك مثال آخر توضيحي يتم عرضه بطريقة تفصيلية لتبيين كيف يتم استخدام التكلفة المستهدفة في التسعير وقبول الإنتاج²:

هناك مؤسسة تنوي إنتاج منتجين جديدين أ و ب، وسوف يتم اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في عملية اتخاذ القرار وبلغت أسعار المنتجين في السوق الحالية كما يلي:
المنتج أ: من 320 - 380 دينار للوحدة
المنتج ب: من 750 - 850 دينار للوحدة

وبعد دراسة السوق تبين أن المؤسسة إذا باعت المنتج (أ) بسعر 300 دينار، والمنتج (ب) بسعر 725 دينار، فسوف تحقق حصة سوقية كبيرة في السوق، وسوف يبلغ هامش الربح بالنسبة للتكلفة (20%) للوحدة الواحدة، وقد قدرت التكاليف المرتبطة بالمنتجين كما يلي:

¹ عبد الله محمود مومني، علاقة استخدام التكلفة المستهدفة في اتخاذ قرارات التسعير في المؤسسات الاستخراجية العاملة بالأردن،

رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية، الأردن، 2017، ص ص 33-34.

² نفس المرجع السابق، ص ص 34-38.

جدول رقم (1-1) : التكاليف المرتبطة بالمنتجين أ و ب

نوع النشاط	المنتج أ	المنتج ب
نشاط المناولة	1.3	1.3
نشاط الإنتاج لكل ساعة	3.5	3.5
نشاط التسليم لكل وحدة	24	30

المصدر: عبد الله محمود مومني، علاقة استخدام التكلفة المستهدفة في اتخاذ قرارات التسعير في المؤسسات

الاستخراجية العاملة بالأردن، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية، الأردن، 2017، ص34.

والجدول التالي يوضح التكاليف المرتبطة بالمنتجين أ و ب:

جدول رقم (1-2) : التكاليف المرتبطة بالمنتجين أ و ب

البيان	المنتج أ	المنتج ب
كمية الطلبية المتوقعة	26000 وحدة	18000 وحدة
البيانات للوحدة الواحدة		
تكلفة المواد الأولية	25 دينار	65 دينار
تكلفة المواد المشتراة	15 دينار	45 دينار
اجور التصنيع		
الساعات	2.6 ساعة	4.8 ساعة
معدل أجر الساعات	12 دينار	15 دينار
أجور التجميع		
الساعات	3.4 ساعة	8.2 ساعة
معدل أجر الساعة	14 دينار	16 دينار
ساعات دوران المكائن	12.8 ساعة	28.4 ساعة

المصدر: عبد الله محمود مومني، علاقة استخدام التكلفة المستهدفة في اتخاذ قرارات التسعير في المؤسسات

الاستخراجية العاملة بالأردن، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية، الأردن، 2017، ص35.

ولتحديد السعر لكل منتج حسب منهج التكلفة المستهدفة يتم حساب التكلفة وهي كما يلي:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع - الربح المرغوب فيه

التكلفة المستهدفة للمنتج أ = 300 - (300 * 20%) = 240 دينار

التكلفة المستهدفة للمنتج ب = 725 - (725 * 20%) = 580 دينار

وقد بلغت تكلفة التصنيع والتسليم الإجمالية للمنتجين لكل وحدة كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (1-3): تكلفة التصنيع والتسليم الإجمالية للمنتجين لكل وحدة

البيان	المنتج أ	المنتج ب
تكلفة المواد		
تكلفة المواد الأولية	25 دينار	65 دينار
تكلفة المواد المشتراة	15 دينار	45 دينار
التكلفة الأولية للمواد الأولية والمشتراة	40 دينار	110 دينار

المصدر: عبد الله محمود مومني، علاقة استخدام التكلفة المستهدفة في اتخاذ قرارات التسعير في المؤسسات الاستخراجية العاملة بالأردن، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية، الأردن، 2017، ص 36.

أما باقي التكاليف موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (1-4): التكاليف الأخرى للمنتجين أ و ب

تكلفة الأجور	
أجور التصنيع	
المنتج أ	2.6 ساعة * 12 دينار = 31.2 دينار
المنتج ب	4.8 ساعة * 15 دينار = 72 دينار
أجور التجميع	
المنتج أ	3.4 ساعة * 14 دينار = 47.6 دينار
المنتج ب	8.2 ساعة * 16 دينار = 131.2 دينار
التكاليف الصناعية غير المباشرة	
نشاط المناولة	
المنتج أ	40 دينار * 1.3 دينار = 52 دينار
المنتج ب	110 دينار * 1.3 دينار = 143 دينار
نشاط الإنتاج	
المنتج أ	12.8 ساعة * 3.5 دينار = 44.8 دينار
المنتج ب	28.4 ساعة * 3.5 دينار = 99.4 دينار

نشاط تسليم المنتج	
المنتج أ	24 دينار
المنتج ب	30 دينار

المصدر: عبد الله محمود مومني، علاقة استخدام التكلفة المستهدفة في اتخاذ قرارات التسعير في المؤسسات الاستخراجية العاملة بالأردن، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية، الأردن، 2017، ص ص 36-37.

إجمالي التكلفة المتوقعة للمنتج أ = 24 + 44.8 + 52 + 47.6 + 31.2 + 40 = 239.6 دينار
 إجمالي التكلفة المتوقعة للمنتج ب = 30 + 99.4 + 143 + 131.2 + 72 + 110 = 585.6 دينار

جدول رقم (1-5): التكلفة المستهدفة والمتوقعة المرتبطة بالمنتجين أ و ب

البيان	المنتج أ	المنتج ب
التكلفة المستهدفة للوحدة	240 دينار	580 دينار
التكلفة المتوقعة للوحدة	239.6 دينار	585.6 دينار
الفرق	0.4 دينار	(5.6) دينار

المصدر: عبد الله محمود مومني، علاقة استخدام التكلفة المستهدفة في اتخاذ قرارات التسعير في المؤسسات الاستخراجية العاملة بالأردن، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية، الأردن، 2017، ص 37.

من خلال التحليل السابق تبين أن المنتج أ يمكن إنتاجه بسبب أن التكلفة المتوقعة أقل من التكلفة المستهدفة، وعليه يكون القرار المتخذ هو إنتاجه، أما المنتج ب فلا يمكن إنتاجه وذلك بسبب أن التكلفة المتوقعة أكبر من التكلفة المستهدفة، وعليه يكون القرار التخلي أو عدم إنتاجه أو إعادة النظر بتكاليف المنتج عموماً¹.

الفرع الثالث: الأدوات المساندة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

إن مدخل التكلفة المستهدفة يتميز باهتمامه بعملية التنسيق والتنظيم لجميع إدارات المؤسسة فهو يتناول العملية الإنتاجية منذ بداية التخطيط لها إلى أن يصل المنتج إلى يد المستهلك النهائي، ويحتاج مدخل التكلفة المستهدفة إلى العديد من الأساليب والأدوات المساعدة وهي:

¹ نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زويلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، المجلد 21، العدد 1، بحث محكم، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، 2007، ص ص 177-180.

أولاً- مدخل هندسة القيمة (Value Engineering).

وهندسة القيمة* هي عبارة عن "التقويم المنظم لكافة جوانب وأنشطة البحوث والتطوير، وتصميم المنتجات والعمليات، والإنتاج، والتسويق، والتوزيع وخدمة العملاء بهدف تخفيض التكاليف مع تحقيق واستيفاء احتياجات العملاء"، ويهدف مدخل هندسة القيمة إلى فحص وتحليل عناصر المنتج ووظائفه للتعرف على الأجزاء والأنشطة التي تضيف للمنتج قيمة والأنشطة التي لا تضيف للمنتج قيمة وبالتالي حذف الأنشطة التي لا تضيف للمنتج قيمة لتخفيض تكلفة هذه العناصر مع الحفاظ على الحالة الوظيفية وجودة أداء المنتج، ويعمل مدخل هندسة القيمة على تحقيق التكلفة المستهدفة أثناء مرحلة التخطيط والتصميم¹.

وفي ما يلي المراحل المطلوبة عند تطبيق خطة هندسة القيمة²:

1- **تحديد التوجه:** بتحديد الأهداف ومجال البحث؛

2- **الإعلام:** بتجميع أكبر قدر ممكن من الأفكار والمعلومات عن المنتج (بالتعاون بين مختلف الإدارات) ومقابلتها وتلخيصها؛

3- **التحليل الوظيفي:** بتحديد المنتج (تصميم أولي تحدد فيه مواصفات وخصائص المكونات والأجزاء والوظائف المنتظرة من كل جزء يعدل حسب احتياجات العملاء)؛

4- **الإبداع:** بعرض كل الأفكار، الأساليب والطرق (بغض النظر عن جودتها) التي تؤدي إلى تحقيق وظائف المنتج؛

5- **تقييم الحلول:** وذلك بإنجاز دراسة نقدية للأفكار والطرق المقترحة من حيث إمكانية التطبيق، المساهمة في إضافتها إلى قيمة المنتج وتخفيض التكلفة؛

6- **اتخاذ القرار:** حيث يتم اختيار أفضل الحلول المطروحة (بعد إمكانية تعديله وتطويرها) وتحديد الموازنة؛

7- **متابعة الإنجاز:** وفي هذه الأداة بالذات تظهر أهمية تعريف المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم (CAM-I)، حيث يفيد التحليل الوظيفي التشابكي في تحديد الجوانب المالية، الهندسية، الإنتاجية والتسويقية... وتأثير جانب منها على بقية الجوانب الأخرى.

* يميز البعض بين تحليل القيمة الذي يستعمل في حالة المنتجات القائمة، وبين هندسة القيمة التي تستعمل في حالة المنتجات الجديدة
1 العمرو، زياد عوده أبنيه، العوامل المؤثرة في عملية تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير،

كلية إدارة المال والاعمال، جامعة آل البيت، الأردن، 2007، ص22.

2 نواوي مهدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 213-214.

ثانياً- الهندسة المتزامنة (Simultaneous Engineering).

تعتمد على تصميم أكثر من جزء من أجزاء المنتج في وقت واحد من خلال قاعدة بيانات مشتركة بدلاً من مدخل التتابع التقليدي، ومن مزايا هذا المدخل أنه يحقق للمؤسسة كل عناصر المنافسة من وقت وجودة وتكلفة ومرونة وخدمة، مما يمكنها من الاحتفاظ بحصتها السوقية أو زيادتها والبقاء على مركز تنافس قوي، اعتمدت في العديد من المؤسسات وبالأخص شركات الطيران¹.

ثالثاً- التحليل الوظيفي للتكلفة (Function Cost Analysis).

يستخدم إذا توفرت معلومات عن تكاليف كل وظيفة من وظائف المنتج، حيث يتم تقسيم الوظائف إلى مجموعات رئيسية وثانوية حتى يتم إجراء تعديل عليها إما بدمجها مع بعضها البعض أو حذفها إذا كانت غير أساسية وذلك بغرض تخفيض التكلفة، بمعنى آخر حسب هذا المدخل يتم تحسين عناصر التكلفة لكل وظيفة من وظائف المنتج ومقارنة تكلفة هذه الوظائف بما تمثله من قيمة من وجهة نظر المستهلك، بحيث يتمكن فريق الخبراء من خلاله الوصول لتقييم دقيق لوظائف المنتج وطرح البدائل الممكنة، وبذلك تكون قيمة كل وظيفة تفوق تكلفتها وهنا يتحقق الهدف من استخدام هذا الأسلوب².

رابعاً- جداول التكلفة (Cost Table).

توفر المعلومات عن أثر استخدام المواد اللازمة للإنتاج المختلفة وطرق التصنيع البديلة وتصميم المنتجات البديلة، حيث يتم تحليل التكاليف الخاصة بكل بديل وتوفير معلومات تكاليفية، كما تساعد جداول التكلفة على خفض التكلفة خلال دورة حياة المنتج وخاصة مرحلة ما قبل الإنتاج³.

خامساً- الهندسة العكسية (Feedback Engineering).

تمثل عملية تصميم وتطوير للمنتجات مبنية على أسس هندسية بالتسلسل المعروف لها لكنها تعتمد على منتج مشابه للمطلوب تصميمه من حيث الشكل والوظيفة سبق وأن أثبت نجاحه في الاستخدام، في هذه الحالة يقتبس المصمم بعض صفات هذا المنتج القديم ويستخدمها كما هي أو يتم التعديل المناسب لتصميمه الجديد، وبذلك يقل عبء العمل الذي يقع على عاتق المصمم ويكتسب قدراً من نجاح المنتج القديم مع تطويره إن أمكن، وفي الكثير من الأحيان يكون الهدف هو إحلال وتجديد المنتج القديم أو صناعة قطع غيار، ومن الجدير بالذكر أن الاقتباس

¹ العناتي، موسى محمد محمود، مدخل التكلفة المستهدفة في الصناعات الدوائية الأردنية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية

الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة جرش، الأردن، 2015، ص ص 20-21.

² نفس المرجع السابق، ص 20.

³ العمرو، زياد عودة أبنيه، مرجع سبق ذكره، ص 25.

لا يعني إعفاء المنتج الجديد على الأقل من خطوات المراجعة والتأهيل التي تتم في أي عملية تصميم مثل الحسابات والاختبارات الإستاتيكية والديناميكية واختبارات الأداء المستمر¹.

سادسا- القياس المقارن (Benchmarking).

حسب هذا المدخل يتم تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال المقارنة بالتجارب الناجحة والتميزة للمنشآت المنافسة، من خلال القياس والمقارنة المستمرة للعمليات والاستراتيجيات والتطبيقات والمنهجيات وذلك للحصول على المعلومات اللازمة للتحسين المستمر في الأداء، وترجع فكرة القياس المقارن إلى شركة (Zerex) عام 1979 نتيجة استجابتها للمنافسة الدولية في سوق صناعة آلات التصوير².

الفرع الرابع: تقييم مدخل التكلفة المستهدفة.

لمدخل التكلفة المستهدفة في التسعير مزايا وصعوبات في المقابل تعرقل من تنفيذ هذا المدخل، وسنحاول فيما يلي عرض أهمها:

أولاً- مزايا مدخل التكلفة المستهدفة:

هناك العديد من المزايا التي يمكن أن تعود على المؤسسات من وراء تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، ومن أهم هذه المزايا ما يلي³:

- 1- نظام التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية؛
- 2- يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في أن واحد؛
- 3- يؤدي إتباع مدخل التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل ويسعر يمكن تحمله وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات والخدمات محققة للربح؛
- 4- يمكن مدخل التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف خارجية مثل الموردين وحتى العملاء؛
- 5- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار بما يفيد المؤسسة والموردين معاً بما يؤدي إلى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة بالتكلفة إلى الموردين؛

¹ العناتي، موسى محمد محمود، مرجع سبق ذكره، ص ص 20-21.

² نفس المرجع السابق، ص 21.

³ طارق تيسير النابلسي، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الأردنية، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات مادة حلقة في المحاسب، قسم المحاسبة المالية والمصرفية، جامعة حسين بن طلال، الأردن 2009، ص ص 10-11.

- 6- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها؛
- 7- مدخل التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من الوفورات التكاليفية عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمؤسسة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء بحيث يتم إنتاج المنتج بأفضل توليفة ممكنة من الأنشطة؛
- 8- لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل مدخل التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقرير عنها وإنما يمتد ليشترك مع فرق العمل في مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات؛
- 9- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تبنى هذا المدخل إلا من خلال تعاون مجموعات الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات التنظيمية.

ثانياً- صعوبات مدخل التكلفة المستهدفة.

- وعلى الرغم من الأهمية الكبيرة التي يتمتع بها مدخل التكلفة المستهدفة والفوائد العظيمة التي يمكن الحصول عليها نتيجة تطبيقه إلا أن هناك العديد من الصعوبات التي تقف في وجه التطبيق الفعلي له والتي ينبغي على الإدارة أن تكون على علم مسبق بها حتى تتمكن من تخطيها، ومن أهم هذه الصعوبات ما يلي¹:
- 1- الصراع التنظيمي حيث إن اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم قد تؤدي إلى صعوبة نجاح منهج التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين هذه الأهداف؛
- 2- يتطلب مدخل التكلفة المستهدفة العديد من التغييرات التنظيمية عبر المستويات الوظيفية المختلفة؛
- 3- يحتاج تطبيق هذا المدخل إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج، وهي تكاليف اختيارية ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد مدخل التكلفة المستهدفة لأن علاقة المدخولات بالمرجات في هذه التكاليف غير واضحة؛
- 4- تحتاج أنشطة مدخل التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل؛
- التزام المديرين بنظام عمل المؤسسة والإجراءات الروتينية وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية ومحاربة التغيير وكرهية تحمل المسؤولية؛
- 5- إن تحديد التكلفة المستهدفة فناً أكثر منه علماً، وبالتالي على المؤسسة الاستفادة من التجارب والخبرة السابقة حتى لا يتم تحديد تكلفة مستهدفة يصعب الوصول إليها فيشعر العاملون بالإحباط؛

¹ أحمد عدنان ابو الهيجاء، مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المستشفيات الخاصة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة اليرموك، الأردن، 2013، ص ص 33-34.

6- يجب دراسة التكلفة والعائد قبل اتخاذ قرار استخدام مدخل التكلفة المستهدفة.

ويمكن القول بأن هذه الصعوبات يمكن التغلب عليها من خلال ما يأتي¹:

- 1- وضع هدف عام للمؤسسة والعمل على التنسيق بين الأهداف الفرعية للأقسام والتي يؤدي تحقيقها إلى الوصول للهدف العام؛
- 2- تشكيل فريق من الخبراء والمختصين تسند لهم مهمة التطوير، وهذا يجنب المؤسسة الكثير من التكاليف؛
- 3- أن يكون العاملون بالمؤسسة من أصحاب الاختصاص، وذلك لإنجاز العمل بالسرعة المطلوبة وتجنب ضغوط العمل؛
- 4- توعية المديرين والمسؤولين بضرورة البعد عن الروتين والعمل على التجديد، وتعريفهم بمزايا المدخل الجديد؛
- 5- تدريب الموظفين والعاملين بالمؤسسة على استخدام منهج التكاليف المستهدفة وفوائد تطبيقه.

المبحث الثاني: عرض الدراسات السابقة.

سنحاول في هذا المبحث تسليط الضوء على الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع سواء منها، العربية والأجنبية، حيث اعتمدنا على مجموعة من الأطروحات والمذكرات التي تعتبر حديثة نسبياً، وتعددت هذه الدراسات بين من تناولت المتغير المستقل أو التابع، أو التي جمعت بين المتغيرين معاً، والتي نستعرضها فيما يلي:

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية.

- 1- دراسة حنان سليمان العماري، الحسين رمضان السريتي، إبراهيم عبد الله الدنفور (2019) بعنوان "مدى توفر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمؤسسات الصناعية الليبية"، مجلة البحوث الأكاديمية، جوان 2019، ليبيا.

هدفت الدراسة إلى التعرف على ما إذا كانت إدارات المؤسسات الصناعية الليبية لديها المعرفة بالمزايا التي يحققها تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، والتعرف على مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الليبية، ولتحقيق ذلك تم استخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات والذي وزع على عينة الدراسة التي تكونت من العاملين بالمؤسسات الصناعية المتخصصة في مجال الصناعات الغذائية، والإنشائية، والمعدنية والبلاستيكية، وقد تم تحليل البيانات التي جمعت باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية الملائمة لطبيعة هذه البيانات، ومن خلال التحليل الإحصائي واختبار فرضيات الدراسة، فقد خلصت الدراسة إلى أن هناك معرفة من قبل المديرين والموظفين المشاركين في الدراسة بالمزايا التي يحققها تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة،

¹ أحمد عدنان أبو الهيجاء، مرجع سبق ذكره، ص 34.

بالإضافة إلى توفر مجموعة من المقومات اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمؤسسات محل الدراسة، مما يدل على إمكانية الاستفادة من فوائد مدخل التكلفة المستهدفة.

2- دراسة نجوم قمازي (2018)، بعنوان "مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية عن طريق ترشيد القرارات وتحسين الأداء وزيادة القدرة التنافسية، وتبيان أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في المؤسسات الجزائرية والصعوبات التي تحد من تطبيقها، حيث تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي ولتحقيق ذلك تم استخدام الملاحظة والمقابلة والاستبيان كوسيلة لجمع البيانات والذي وزع على عينة الدراسة والتي شملت 30 مؤسسة إنتاجية تنشط بولاية سطيف، وقد تم تحليل البيانات التي جمعت باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية الملائمة لطبيعة هذه البيانات، فقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية يؤثر على جودة وتكلفة وحجم الإنتاج كما يعزز المركز التنافسي للمؤسسة، كما أنه يوجد تكامل بين هاتين الأساليب فكل أسلوب يكمل الآخر، وكما توصلت أيضا إلى أن المؤسسات الإنتاجية بولاية سطيف لا تطبق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية بل يتم إتباع بعض المبادئ والأسس التي تقوم عليها، ولكن هناك إمكانية للتطبيق لكن قد يحتاج ذلك بعض الوقت حتى يتم تفهم هذه الأساليب بصورة صحيحة، وتبقى هذه المؤسسات تعاني العديد من العوائق التي تحول دون تطبيق هذه الأساليب الجديدة بشكل جيد، على الرغم من تأثيرها الإيجابي على قيمة المؤسسة الاقتصادية.

3- دراسة نبراس محمد عباس (2018) بعنوان "استعمال آلية منهج التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمة المصرفية دراسة تطبيقية"، مجلة الإدارة والاقتصاد السنة الواحد والاربعون- العدد 114، العراق.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدخل التكلفة المستهدفة كأحد أهم المداخل في إدارة التكاليف الحديثة، والتعرف على مدى توفر الإمكانيات لدى المصارف العراقية لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة، وكذلك التعرف على مدى قدرة المصارف على تحقيق ميزة تنافسية من خلال استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في تسعير خدماتها، وقد تم تبني المنهج الوصفي والتحليلي في هذه الدراسة ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تصميم استبانة التي وزعت على العاملين في قسم الحسابات في المصارف وعددها 3 مصارف، ولقد توصلت الدراسة إلى أن سياسات التسعير تعد من أهم السياسات التسويقية لما لها من نتائج اقتصادية واجتماعية كبيرة، كما إن اعتماد المنهج التقليدي في التسعير في عصر العولمة وحرية التجارة لا يمكن المصارف من تحقيق الميزة التنافسية، وأن منهج التكلفة المستهدفة يمثل طريقة للتسعير ونظاماً لتخطيط الربحية وإدارة الكلفة في البيئة التنافسية، وكذا ضعف الاهتمام بالتقنيات الحديثة في تسعير الخدمات المصرفية من قبل الإدارات.

4- دراسة مجدي وائل الكبيجي (2014) بعنوان "مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في المؤسسات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 2، الجامعة الاردنية، الأردن.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى توافر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، وبيان مدى الإدراك لمفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها، للحصول على منتجات بأقل التكاليف وبنفس الجودة ولتحسين الربحية، وتوضيح تأثير استخدام مدخل هندسة القيمة على تخفيض تكلفة المنتجات وبالتالي الوصول إلى التكلفة المستهدفة، والتعرف على الصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ومدخل هندسة القيمة، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة، تم توزيعها على المديرين الماليين ورؤساء الحسابات في المؤسسات والبالغ عددها (11) شركة، وقد تمثلت عينة الدراسة التي تجاوبت مع الباحث (9) شركات صناعية مساهمة عامة، وقد أظهرت النتائج أنه يتوافر لدى المؤسسات الصناعية مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، مما يدل على أن المؤسسات الصناعية الفلسطينية لديها البيئة المناسبة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، كما تبين أن المؤسسات تدرك مفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها ولتحسين الربحية، وأن المؤسسات تستخدم مدخل هندسة القيمة لتحقيق تخفيضاً في التكاليف وذلك للوصول إلى التكلفة المستهدفة، كما أظهرت النتائج أن هناك بعض الصعوبات التي قد تواجهها المؤسسات عند تبنيها للمدخل والتي أهمها التكلفة المالية العالية التي تفوق عائد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة.

5- دراسة وسام أبو أمين (2014) بعنوان "دور عوامل استراتيجية التسعير في الحصة السوقية" (دراسة ميدانية على شركات الادوات الكهربائية المنزلية)، رسالة ماجستير في إدارة أعمال، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في استراتيجية التسعير وأثر كل منهما في الحصة السوقية للشركة، والتعرف على مستوى الحصة السوقية في الشركات محل الدراسة ودراسة أساليب وطرائق التسعير ومدى أهميتها في نجاح الشركات، وعرض لأهم المعوقات الإدارية والقانونية والمالية المؤثرة سلباً على كفاءة عملية التسعير للكهربائيات المنزلية في سورية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تبني المنهج الوصفي والتحليلي، وكانت الدراسة الميدانية عبارة على تصميم استبانة تم توزيعها على عينة عشوائية مكونة من (40) شركة بنسبة (32%) من إجمالي الشركات الكهربائية المنزلية المسجلة في محافظة دمشق، من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أن إتباع استراتيجية التسويق غير المتجانس هو الأنسب للسلع الكهربائية المنزلية، وذلك لتعددية في أصنافها بحيث يصعب الإلمام بالفوارق فيما بينها، كما تسعى شركات الكهرباء المنزلية الاحتفاظ بالمستهلك، وذلك من خلال تطوير وتحسين منتجاتها، كما أن استراتيجية التسعير المتبعة لدى الشركات المدروسة تتأثر بالقرارات والقوانين الحكومية المتعلقة بالأسعار، وكذلك صعوبة قيام الشركات بحساب حصتها السوقية سنوياً وذلك لقلة توافر البيانات

اللازمة لذلك من قبل باقي شركات قطاعها الصناعي، وكما أظهرت النتائج أن أهم المعوقات التي تؤثر في عملية التسعير هي نقص المعلومات اللازمة عن العوامل المؤثرة في سياسات واستراتيجيات التسعير.

6- دراسة نضال بدر شيت (2014) بعنوان "السياسات التسعيرية وأثرها في رضا الزبون" (دراسة تحليلية لآراء عينة من مديري بعض المنظمات الصناعية)، مجلة دورية نصف سنوية الإدارة والاقتصاد، المجلد 6، العدد 12، جامعة البصرة، العراق.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة الدور التي تمارسه السياسات التسعيرية في الوصول إلى رضا الزبون عن طريق تحليل آراء عينة من المديرين في بعض المنظمات الصناعية في مدينة الموصل، ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبانة بوصفها أداة في جمع البيانات وتمت صياغتها بحيث تخدم أهداف البحث وفرضياته إذ تم توزيع (40) استبانة وتم استردادها بالكامل، وتوصلت الدراسة إلى أن المنظمات المبحوث فيها تعتمد على التكلفة كأساس التسعير أي لا تتأثر بالتغيرات التي تحصل، ويعتبر مؤشر قيادة الحصة السوقية المؤشر الفعال في تحديد متجهات رضا الزبون .

7- دراسة آلاء مصطفى خليل (2012) بعنوان: " نموذج مقترح لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين .

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بمدخل التكلفة المستهدفة كمدخل من أساليب إدارة التكاليف الحديثة ومدى إمكانية تطبيقه ومن ثم بناء نموذج مقترح لتطبيق هذا الأسلوب، حيث تم اسقاط هذه الدراسة على شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل المساهمة العامة المحدودة في قطاع غزة، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم الاعتماد على العديد من الأبحاث والدراسات المتعلقة بمدخل التكلفة المستهدفة، بالإضافة إلى التقارير المالية السنوية والبيانات المتعلقة بالعملية الإنتاجية في المؤسسة محل الدراسة كما أجريت عدد من المقابلات مع المسؤولين والعاملين في المؤسسة، وقد خلصت الدراسة إلى أنها أن مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي دوراً مهماً في تخفيض التكاليف إن طُبّق في بيئة تنافسية فعالة، فهو يساعد على تحديد المنتجات التي تزيد تكلفتها الفعلية عن تكلفتها المستهدفة مما يمكن المؤسسة من إعادة النظر في تكاليف تلك المنتجات ومن ثم العمل على تخفيض التكلفة الفعلية للوصول إلى التكلفة المستهدفة لتلك المنتجات، فالمؤسسة محل الدراسة تمتلك العديد من مقومات نظام التكاليف جيد كما تسعى لاستخدام أساليب إدارة التكاليف الحديثة، بالإضافة إلى أن قطاع الصناعات الدوائية الفلسطيني يفتقر لوجود سياسة تسعير واضحة لديه.

8- دراسة طلال سليمان جريرة (2011) بعنوان "منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقه في قطاع الأدوية والصناعات الطبية في الأردن" - دراسة ميدانية- مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 38 ، العدد 1، الجامعة الأردنية، الأردن.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى اعتماد قطاع الدواء والصناعات الطبية في الأردن على منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة، ومدى إسهامه في تطوير المنتجات وتخفيض التكاليف، إضافة إلى التعرف على الصعوبات التي تحد من استخدامه، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة، تم توزيعها على المديرين العامين والماليين ومديري التسويق والإنتاج في هذا القطاع، حيث تم توزيع (28) استبانة، اعتمد منها لغايات التحليل (20) استبانة، وقد تبين من نتائج الدراسة أن الشركات محل عينة الدراسة تستند في تسعير منتجاتها بصورة رئيسة على التكلفة الكلية، إلا أن هناك إمكانية لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة في هذا القطاع إذا ما تم التوجه إلى بداية سلسلة القيمة نحو البحوث والتطوير والتصميم الهندسي للمنتجات، كما تم التوصل إلى أن هذا المنهج يسهم في تطوير المنتجات وتخفيض التكاليف وتحسين الربحية بالتركيز على عملية التحليل لاحتمالات نجاح المنتج وذلك قبل تخصيص الموارد الإنتاجية، كما أن هناك صعوبات تحد من عملية التطبيق، أهمها عدم وضوح منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة وإجراءاته التطبيقية والعملية وعدم المعرفة بأهميته ومزاياه.

9- دراسة أبكر آدم أحمد (2011)، أثر التكلفة المستهدفة في خفض تكلفة الإنتاج في الشركات الصناعية السودانية - دراسة تطبيقية الخرطوم: ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.

هدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق التكاليف المستهدفة على تخفيض تكلفة الإنتاج وبيان أن نظام التكلفة المستهدفة يساعد الشركات الصناعية السودانية على تحقيق أهدافها من صنع منتجات جيدة بأقل تكلفة كمطلب لنجاح المنشأة في ظل السوق التنافسي وجذب المستهلكين، وقد اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي لتحديد الفروض والمنهج الاستقرائي لدراسة الحالة وتحليل الفروض.

وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها، أن تطبيق التكلفة المستهدفة يؤدي إلى خفض تكلفة الإنتاج وذلك من خلال استخدامها في مرحلة ما قبل حدوث التكلفة (مرحلة الإنتاج) في مرحلتي التخطيط والتصميم، التعاون المشترك بين الأفراد الذين يعملون بمراحل دورة حياة المنتج والموردين الذين يتعاملون مع الشركة يساهم في تصميم منتجات ذات جودة عالية وتكلفة منخفضة، وأن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يساعد في تحقيق الكفاءة الإنتاجية، التصميم الجيد يعمل على ضبط الوقت اللازم لإنتاج المنتجات وبالتالي يقلل من احتمال فشل المنتج ويخفض من تكلفة العمالة المباشرة وتكاليف الفحص والاختبار وتكلفة خدمة العميل، تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يوفر معلومات دقيقة تساعد في مواجهة المنافسة العالية وتلبية رغبات المستهلكين لهم قدرة عالية على مقارنة المنتجات

من حيث الجودة والسعر، وجود حافز قوي على البحث والتطوير لتحقيق تقدم تكنولوجي يمكن من تصميم منتجات جيدة بتكلفة منخفضة.

10- دراسة علي عدنان أبو عودة (2010) بعنوان "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة" رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين.

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمة المصرفية، وما إذا كان هناك إمكانية لتطبيق هذا المنهج في المصارف العاملة في قطاع غزة، والوقوف على المعوقات التي تحد من تطبيقه في المصارف والمزايا التي يمكن تحقيقها من خلال تطبيقه.

إذ اقتضت طبيعة الدراسة الاستناد على المنهج الوصفي التحليلي كمدخل متكامل والذي يعد أكثر ملاءمة للدراسة، ولتحقيق هدف هذه الدراسة تم تصميم استبانة تتناسب مع مشكلة الدراسة تم توزيعها على مجتمع الدراسة والمتمثل بالمصارف العاملة في قطاع غزة وذلك بهدف الحصول على المعلومات اللازمة وبلغ حجم العينة 65 استبانة، فقد خلصت الدراسة إلى إمكانية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في المصارف محل الدراسة، مع وجود بعض المعوقات التي يمكن التغلب عليها ومن أهم هذه المعوقات عدم وجود نظام تكاليفي فعال في المصرف، كما بينت الدراسة أن المصارف على دراية تامة بالمزايا المتنوعة المتحققة من خلال تطبيقها لهذا المنهج.

11- دراسة سالمى ياسين (2010) بعنوان: "الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير، منشورة، دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL البلدية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر.

هدفت الدراسة إلى تبيان ما مدى تأثير الطرق الحديثة لحساب التكاليف والتي تسعى المؤسسة الاقتصادية لتطبيقها لتحسين قراراتها ورفع مردوديتها، وما هو تأثير الطرق التقليدية على حساب التكاليف، وما هي الأسس التي تقوم عليها هاته الطرق الحديثة، وما إذا كان هناك معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق الأنظمة الحديثة في المؤسسات الاقتصادية. وكانت الدراسة الميدانية عبارة عن دراسة حالة لمؤسسة نفضال فرع GPL البلدية، مؤسسة اقتصادية تعمل في قطاع المحروقات، وقد خلصت الدراسة إلى أن مختلف المؤسسات الاقتصادية تعتمد في نظام تكاليفها على الطرق التقليدية، وأن الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال، وخلصت أيضاً إلى أنه رغم توفر الأنظمة المحاسبية في المؤسسة ورغم تطورها، إلا أن المؤسسات لم تتوجه في مجملها نحو تطبيق الأنظمة الحديثة، وهذا راجع إلى نقص التأطير والتكاليف الباهظة التي يتكفلها النظام من أجل تصميمه.

12- دراسة طه عليوي ناصر (2010)، بعنوان "استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل" مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 85، العراق.

تهدف الدراسة إلى مدى مساهمة مدخل التكلفة المستهدفة كأحد الأساليب الحديثة في مجال خفض التكاليف في ترشيد قرارات التسعير في معمل الألبسة الولادية في الموصل، ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التطبيقي من خلال إجراء الدراسة على معمل الألبسة الولادية في الموصل، إذ أثبت التطبيق العملي على المنتجات عينة الدراسة أنه تم التوصل إلى تخفيض تكاليف للمنتجات ومن خلال المقارنة بين الأسعار المعتمدة من قبل المعمل والأسعار وفق مدخل التكلفة المستهدفة تبين أن مدخل التكلفة المستهدفة أفضل بالنسبة للمعمل والمستهلك لأن الأسعار كانت أقل من الأسعار التي تم اعتمادها من قبل المعمل وبالتالي فإن الأرباح المتحققة من بيع المنتجات تكون أعلى من الأرباح التي تحققت في ضوء تكاليف المنتجات السابقة.

13- دراسة رفيق عادل حمدي سمري (2010) بعنوان "أثر استراتيجيات التسعير" (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية بمدينة الرياض)، رسالة ماجستير في العلوم الإدارية تخصص تسويق، الجامعة الافتراضية المملكة المتحدة البريطانية، الرياض، السعودية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأهداف التي تسعى إليها الشركات الصناعية لتحقيقها من وضع سياساتها التسعيرية واتخاذ قرار التسعير وتحديد مدى إدراك الإدارة العليا والمسؤولين عن اتخاذ القرارات التسعيرية، استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي ولتحقيق أهداف البحث تم تصميم استبيان للمجتمع المستهدف المتكون من الشركات الصناعية بمدينة الرياض، حيث أعتمد مدخل الاختيار بالعينة العشوائية، توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج كان من أهمها أن إتباع الأساليب العلمية ودراسة السوق التنافسي في وضع السياسات السعرية يؤدي إلى ارتفاع نسب المبيعات وبالتالي يؤدي إلى نجاح الشركة وبقائها في السوق في حين أن عدم إتباع الأساليب العلمية ودراسة السوق التنافسي في وضع السياسات السعرية يؤدي إلى فشل الشركة وخروجها من السوق.

14 - دراسة راضية عطوي (2008)، بعنوان "دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير تخصص إدارة أعمال، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر.

تهدف هذه الدراسة إلى البحث عن المركبات الجوهرية للتكلفة المستهدفة، وإعطاء فكرة عن هذا الأسلوب وكيفية تطبيقه، وإبراز تحليل القيمة كأداة مدعمة لتخفيض تكاليف المنتج وصولاً إلى التكلفة المستهدفة، حيث قامت الباحثة بدراسة حالة لإحدى المؤسسات الجزائرية المتمثلة في شركة تصنيع اللواحق الصناعية والصحية كمحاولة إسقاط هذا النظام على أرض الواقع كأساس لتخفيض التكاليف وفقد تطرقت إلى مختلف الطرق الحديثة ولكنها غضت النظر على الطرق التقليدية وأسعار التنازل.

وقد خلصت الدراسة إلى أن التكاليف تعد مصدرا هاما من مصدر المعلومات التي تساعد في اتخاذ العديد من القرارات المتمثلة في قرارات التسعير، وتحديد مزيج الإنتاج، قياس تكلفة العمليات داخل المؤسسة وتقويم أدائها، وأن نظام التكلفة المستهدفة يشكل أداة هامة تساعد في تخفيض التكاليف وتفيد في اكتساب المعلومات التي تساهم في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية.

15- دراسة غسان فلاح المطارنة (2008)، بعنوان "متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية" (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 24 - العدد 2 - جامعة آل البيت - الأردن.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية والتعرف على مدى توافر العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل، كذلك المعوقات التي تحول دون تطبيقه، وقد تم من خلال الجانب النظري التعرف إلى مفهوم التكلفة المستهدفة وأهداف التكلفة المستهدفة وخصائصها فضلا عن آلية تطبيق هذا المدخل وطرائق تقدير التكلفة المستهدفة. ولتحقيق أهداف الدراسة تم إعداد استبانة وزعت على 31 شركة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية التي لها اهتمام ومعرفة بهذا المدخل، وتحليل النتائج واختبار الفرضيات استخدم البرنامج الإحصائي (Spss).

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن الشركات الصناعية الأردنية لا تقوم بتطبيق هذا المدخل، ويتوفر عدد من العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل في الشركات الصناعية الأردنية إلا أن هناك وجود معوقات تحول دون تطبيق هذا المدخل.

16 - دراسة ساطع سعدي شملخ (2008) بعنوان "العوامل المؤثرة في قرارات تسعير الخدمات في المصارف التجارية العاملة في قطاع غزة" (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين.

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل التي تؤخذ بالاعتبار من قبل إدارات المصارف العاملة في قطاع غزة عند تسعير الخدمات المصرفية والأهداف التي تسعى لتحقيقها من خلال عملية التسعير والتعرف على الصعوبات التي تواجه المصارف محل الدراسة واثر بعض خصائص المصارف مثل رأس المال ونوع المصرف وعدد الفروع، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تصميم استبانة التي تم توزيعها على المصارف التجارية العاملة في قطاع غزة وعددها 11 مصرفا حيث وزع 54 استبانة واسترد منها 87%.

وقد توصلت الدراسة إلى أن العوامل المحددة بالدراسة جميعها تؤخذ بالاعتبار عند تسعير الخدمات المصرفية وكانت هذه العوامل مرتبة حسب الأهمية، وأن أهم المعوقات التي تواجه المصارف هي سرية العمل المصرفي وتدخل الإدارة العليا في قرارات التسعير وأن خصائص المصارف لا تؤثر في قرارات تسعير الخدمات المصرفية.

17- دراسة عباس نوار كحيط الموسوي (2008) بعنوان "دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس التكلفة المستهدفة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 69، الجامعة المستنصرية، العراق.

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل فلسفة المقارنة المرجعية والتكلفة المستهدفة مع بيان دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس التكلفة المستهدفة، أما الدراسة الميدانية كانت عبارة على دراسة حالة شركة واسط للصناعات النسيجية (معمل النسيج) التي تم اختيارها لنشاطها الفاعل في إنتاج العديد من المنتجات التي تعد من المنتجات الضرورية في حياة المواطنين.

وقد خلصت إلى وجود دور كبير للمقارنة المرجعية في تحديد سعر البيع باعتماد أساس التكلفة المستهدفة في التسعير، إذ أثبت وجود فارق كبير على أساس التكلفة بالإضافة إلى أن الشركة لا تستخدم تقنيات حديثة في إدارة التكلفة في تسعير منتجاتها.

18- دراسة نضال محمد رضا الخلف وإنعام محسن حسن زويلف (2007) بعنوان "التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة" (دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني)، مجلة قسم المحاسبة، جامعة الإسراء الخاصة المملكة الأردنية الهاشمية، الأردن.

تهدف الدراسة إلى التعرف على واقع أساليب التسعير المستخدمة في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني ومدى ملائمتها للتطورات الجارية وتعدد أشكال المنافسة ومن ثم الارتقاء بأساليب التسعير المستخدمة من خلال اقتراح منهج التسعير. كانت الدراسة الميدانية عبارة عن تصميم استبانة واستخدام مدخل الحالة الدراسية أيضاً، تم اختيار عينة عشوائية من شركات صناعة الأدوية البيطرية وعددها (5) شركات من مجموع الشركات العاملة في هذا القطاع البالغ عددها (13)، حيث تم الاطلاع على واقع التسعير فيها، كما اتخذت الشركة (س) كحالة دراسية، تم تطبيق نموذج التكلفة المستهدفة عليها.

وخرجت الدراسة بمجموعة من النتائج من أبرزها، أن قرارات التسعير تتأثر بالعديد من العوامل كالزبائن والمنافسين والتكاليف، ومنهج التكلفة المستهدفة يمثل طريقة للتسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة في البيئة التنافسية، وأن الشركات محل الدراسة تطبق نظام تكاليف فعلي وتستند في تسعير منتجاتها بصورة رئيسية على التكلفة الكلية.

19- دراسة لمياء عامر (2006)، بعنوان "أثر السعر على قرار الشراء" (دراسة حالة قطاع خدمة الهاتف النقال)، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير تخصص تسويق، جامعة الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على مدخل التسعير على أساس القيمة المدركة من طرف المستهلك الذي يعتبر مدخلا حديثا التي تحاول المؤسسات تبنيه في إطار توجهها نحو المستهلك وإلقاء الضوء على الدراسات الحديثة المهمة بإدراك المستهلك للسعر وتوضيح المفاهيم المتعلقة به، وكذلك توضيح أنواع الاختبارات التسويقية السعيرية وأهميتها في فهم تصور المستهلكين للأسعار، ومحاولة إضافة مرجع جديد إلى المكتبة الجامعية والتي تفتقر إلى

مثل هذا النوع من الدراسات، وبغرض الإلمام بجوانب البحث اعتمدت على المنهج الوصفي والتحليلي، ولتحقيق هدف هذه الدراسة تم تصميم استبيان الذي يعتبر أداة البحث الوحيدة الكفيلة بتقديم البيانات اللازمة عن إدراك المستهلك الجزائري للسعر في سوق الهاتف النقال.

وقد توصلت الدراسة أن المنافسة تلعب دورا رئيسيا في تحديد وتعديل أسعار خدمة الاتصال، حيث يسعى المتعاملون الثلاثة إلى كسب أكبر حصة سوقية ممكنة إلا أن تصدر الجودة في سوق الهاتف النقال يفسر بوضوح تفوق مؤسسة جازي لامتلاكها أكبر حصة سوقية، ومن جهة أخرى أن السعر كرهان تسويقي للنجاح غير كافي فهو يحتاج إلى دعمه وتعزيزه ترويجيا بشكل ملائم.

20- دراسة ميساء محمود محمد راجحان (2002) بعنوان "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات- دراسة ميدانية على المؤسسات الصناعية في مدينة جدة" رسالة ماجستير قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية.

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المؤسسات الصناعية في اليابان خاصة وكذلك في الدول المتقدمة التي قامت باستخدام هذا النظام في مشروعاتها الصناعية بالإضافة إلى التعرف على إمكانية تطبيق هذا النظام لتخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المؤسسات الصناعية العاملة بالمملكة العربية السعودية والاستفادة من التجربة اليابانية. ولقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي باعتباره الأنسب لموضوع الدراسة ولتحقيق أهداف البحث تم تصميم استبانة وزعت على بعض المشروعات المتقدمة والمتطورة في مدينة جدة،

وقد خلصت الدراسة إلى أنه لا يتم تطبيق مدخل التكاليف المستهدفة في المشاريع الصناعية السعودية ويتم إتباع العديد من المبادئ والأسس التي يقوم عليها مدخل التكاليف المستهدفة ولا يتم استخدام معادلة التكاليف المستهدفة التي تعتبر الأساس الأول لهذا النظام، وهناك إمكانية لتطبيق مدخل التكاليف المستهدفة ولكن يحتاج ذلك لبعض الوقت.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية.

1- دراسة Kee, Robert (2010), The sufficiency of target costing for evaluating production - related decisions, international journal economics, 126,204,211

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار ما إذا كانت قرارات الإنتاج التي تم التوصل إليها عبر استخدام التكلفة المستهدفة، تضيف قيمة اقتصادية للمؤسسة، خاصة وأن الأصل في التكلفة المستهدفة أنها عبارة عن نظام لإدارة التكلفة صُمم كي يوجه اهتمام المؤسسة نحو إنتاج المنتجات التي تضيف مستوى ربحي يبرر إنتاجها، وقد تم مقارنة نموذج تكلفة مستهدفة تقليدي بآخر يشمل تكلفة التمويل، ومن ثم تحليل النموذجين ووضع مثال رقمي وتحليل بياني رياضي.

وقد خلصت الدراسة إلى أن نموذج التكلفة المستهدفة التقليدي يعطي تقديرات منخفضة للتكلفة الحدية للأموال المستثمرة، وتقديرات مرتفعة للتكلفة الحدية للأموال النقدية المرتبطة بموارد الإنتاج، وهذا قد يؤدي إلى قبول منتجات ذات صافي قيمة عالية سالب، ورفض منتجات ذات صافي قيمة عالية موجب، وقد أظهر التحليل الرياضي أن هذه خاصية منهجية للنموذج وليست أمراً شاذاً، مما يدعو إلى القول بأن أحد أوجه القصور في التكلفة المستهدفة هو فشلها في دمج تكلفة التمويل عند اتخاذ قرارات متعلقة بالإنتاج، مما قد يؤدي إلى حدوث خسائر اقتصادية، بعبارة أخرى يمكن القول أن نموذج التكلفة المستهدفة التقليدي ليس دائماً فعالاً في اتخاذ قرارات متعلقة بالإنتاج.

2- دراسة (Camacho,Reinaldo ans Rocha,Wellington (2008),Target Costing in Hospital Services:A Study from A Stratégie Cost Management Focus,Sao Paulo,vol 19 ,No,47.19_30

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق مما إذا كان هناك إمكانية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على خدمات المستشفى، ولتحقيق هدف الدراسة تم تطبيق أسلوب دراسة الحالة على مستشفى في مدينة مارينجا في البرازيل، وقد اقتصرت الدراسة على قسم عمليات الولادة القيصرية وخاصة الغرف العادية التي تستخدم فيها المريضة التأمين الصحي، وقد تم استخدام مصادر بيانات متعددة مثل: الدراسة الاستقصائية والمقابلات والملاحظة المباشرة للأنشطة بالإضافة إلى تحليل وتفسير التقارير المالية والمحاسبية والإدارية الخاصة بقسم المستشفى الذي تم إجراء الدراسة عليه، لقد تم توزيع الاستبيان على (50) امرأة بهدف التحقق من درجة أهمية كل خدمة يتم تقديمها لهن، أما للمقابلات فقد تم إجراؤها مع المسؤولين في القسم لمعرفة كيف يتم وضع الأسعار وحساب هامش الربح.

وقد خلصت الدراسة إلى أنه يمكن وبنجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على أقسام المستشفى المختلفة، بل وأوصى كاماتشو وروتشا بضرورة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المستشفيات العامة والخاصة وحتى غير الربحية والجمعيات الخيرية.

3- دراسة (Kosoy,Murat,Gurdal, Kadir ans Karbayir ,Mehmet,(2008),Target Costing un Turkish Manufacturing Enterprises ,Européen Journal of social Sciences,Vol.7,No.2,78-91.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد إن كان يتم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة من قبل الشركات الصناعية التركية، ومعرفة ما إذا كانت الشركات التي تستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة تراعي قواعد تطبيق هذا الأسلوب مثل تلك المتعلقة بتوقعات العملاء، هامش الربح، التكلفة وتحديد السعر، تخفيض التكلفة والعمليات الإدارية. وقد تم استخدام المنهج الوصفي في هذه الدراسة حيث تم توزيع استبانته على المدراء التنفيذيين في إدارات 500 شركة صناعية تركية وهذه الشركات مصنفة كأفضل 500 شركة صناعية مسجلة في غرفة تجارة اسطنبول لعام 2006

وقد بينت النتائج الأولية للدراسة أن الشركات التي تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة أو لديها أسلوب مشابه تقوم بتحليل للسوق على نطاق واسع ولديها نظم معلومات تسويقية كما يتبعون استراتيجيات منافسة متوازنة، كما بينت أيضاً أن تسعير المنتجات الجديدة بالاعتماد على التكلفة يشكل عائق أمام تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بنجاح.

المطلب الثالث: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة.

بعد تعرضنا لأهم الدراسات السابقة، سنتناول في هذا المطلب أوجه التشابه والاختلاف بينها وبين الدراسة الحالية، بالإضافة إلى أوجه الاستفادة من الدراسات السابقة.

الفرع الأول: أوجه التشابه.

الجدول أدناه يوضح أوجه التشابه بين الدراسات السابقة ودراستنا الحالية:

الجدول رقم (1-6): أوجه التشابه بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

البيان	أوجه التشابه بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية
متغيرات الدراسة	لقد تناولت الدراسة الحالية متغيرين وهما التكلفة المستهدفة وقرار التسعير وقد اتفقت في ذلك مع بعض الدراسات مثل دراسة: نبراس محمد عباس، طلال سليمان جريرة، علي عدنان أبو عودة، طه عليوي ناصر، نضال محمد رضا خلف وحسن زوليف.
أداة الدراسة	تم الاعتماد في الدراسة على الاستبانة كأداة وزعت على مجموعة من المدراء العاملين في المؤسسات عينة الدراسة بحيث تشابهت في ذلك مع أغلب الدراسات السابقة.
منهج الدراسة	استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي متفقة في ذلك مع معظم الدراسات السابقة.

المصدر: من اعداد الطالبات اعتمادا على معلومات الدراسات السابقة اعلاه

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف.

اختلفت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في بعض النقاط وهي موضحة في الجدول التالي:

جدول (1-7): أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

البيان	أوجه الاختلاف	
	الدراسة الحالية	الدراسات السابقة
المتغيرات	هذه الدراسة حاولت الدمج بين المتغيرين التكلفة المستهدفة والقرارات التسعيرية فهي تدرس واقع الاعتماد على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كأداة ترشيد القرارات التسعيرية على عينة من المؤسسات بولاية الوادي.	تعددت الدراسات بين من تناولت المتغيرين التكلفة المستهدفة وقرار التسعير معا، في حين أكتفت بعض الدراسات السابقة بدراسة متغير واحد إما التكلفة المستهدفة أو قرار التسعير.

<p>دراستنا تمت خلال سنة 2020.</p>	<p>الدراسات السابقة المختارة محصورة من 2002 إلى 2019، لم تتجاوز في مجملها 17 سنة.</p>	<p>فترة الدراسة</p>
<p>تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في كونها دراسة استكشافية تحاول التعرف على واقع استخدام مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لتحسين قرار التسعير على مستوى عينة من المؤسسات بولاية الوادي</p>	<p>هذه الدراسات، قد تمت في بيئات مختلفة عن البيئة المحلية سواء منها العربية التي تمثل النسبة الأكبر من الدراسات مثل التي طبقت في: ليبيا، العراق، غزة، السعودية، الاردن، سوريا، أو على المستوى الوطني مثل: سطيف البليدة، والاجنبية: السويد، بريطانيا</p>	<p>بيئة الدراسة</p>
<p>شملت دراستنا عدد من المؤسسات الصناعية والخدمية العاملة بولاية الوادي.</p>	<p>أغلب الدراسات السابقة تم تطبيقها على مؤسسات صناعية (التي أخذت النصيب الأكبر) وخدمية التي انحصرت في الخدمات المصرفية كدراسة نبراس محمد عباس، وعلي عدنان ابو عودة، ساطع سعدي شملخ، باستثناء دراسة لمياء عامر التي تناولت خدمة الهاتف النقال.</p>	<p>نشاط المؤسسات محل الدراسة</p>
<p>اعتمدت هذه الدراسة على الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات التي تم توزيعها على المدراء رؤساء مصالح ومحاسبين في المؤسسات عينة الدراسة، وباستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS تم تحليل النتائج لغرض اثبات فرضيات الدراسة والإجابة على مشكلة الدراسة.</p>	<p>بعض الدراسات السابقة استخدمت الاستبانة والبقية كانت دراسة ميدانية (دراسة حالة) مثل دراسة آلاء مصطفى خليل، سالمى ياسين، طه عليوي ناصر، راضية عطوي، عباس نوار كحيط الموسوي، لمياء عامر، ميساء محمود محمد راجخان، اما دراسة رفيق عادل حمدي سمري قد استخدمت مدخل الاختيار بالعينة العشوائية.</p>	<p>أداة الدراسة</p>
<p>تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة بهدف الوصول إلى معالجة مشكلة الدراسة.</p>	<p>أغلب الدراسات السابقة اتبعت المنهج الوصفي التحليلي باستثناء دراسة سالمى ياسين الذي اعتمد أيضا على المنهج التاريخي، ودراسة أبكر آدم أحمد الذي استخدم المنهج الاستنباطي لتحديد الفروض والمنهج الاستقرائي لدراسة الحالة وتحليل الفروض، وكذا الدراسة الاجنبية لـ Kee, Robert، حيث استخدم المنهج المقارن.</p>	<p>المنهج المتبع في البحث</p>

المصدر: من اعداد الطالبات اعتمادا على معلومات الدراسات السابقة اعلاه

الفرع الثالث: أوجه الاستفادة من الدراسات السابقة.

- الاستفادة منها في إثراء الجانب النظري للدراسة؛

- التعرف على مختلف الاختلافات والتداخلات بين آراء الباحثين وتوارد أفكارهم؛
- الاستفادة من الدراسات السابقة في اختيار منهج الدراسة؛
- الربط والمقارنة وتحليل النتائج بين ما تم التوصل إليه من خلال هذه الدراسة مع نتائج الدراسات السابقة التي تناولت نفس الموضوع؛
- الاستفادة من بعض الدراسات التي توصلت إلى مجموعة من المقترحات حول تفعيل دور التكاليف المستهدفة في رفع القرارات التسعيرية؛
- التعرف على أبعاد ومفاهيم جديدة لها علاقة بالتكلفة المستهدفة وقرار التسعير من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة.

ما يميز هذه الدراسة عن سابقتها كالآتي:

- تميزت هذه الدراسة بأنها أول دراسة تناولت المتغيرين التكلفة المستهدفة والقرارات التسعيرية في بيئة مختلفة (الجزائر) عن البيئة التي طبقت فيها الدراسات السابقة؛
- يوجد اختلاف في العينات التي تم تطبيق الدراسات السابقة عليها حيث أن أغلبها كانت دراسة حالة؛
- تميزت أيضا في أن عينة الدراسة قد ضمت مؤسسات صناعية وخدمية في حين أغلب الدراسات السابقة كانت على مستوى مؤسسات صناعية.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل تم التطرق في المبحث الأول إلى الإطار المفاهيمي للتكلفة المستهدفة والقرارات التسعيرية، وبيان علاقة استخدام التكلفة المستهدفة في اتخاذ القرارات التسعيرية، حيث تم التطرق فيه الى بعض المفاهيم المتعلقة بالتكلفة المستهدفة والقرارات التسعيرية وابرار كيفية التسعير وفق اسلوب التكلفة المستهدفة،

أما المبحث الثاني من هذه الدراسة فقد تناولنا فيه مجموعة من الدراسات السابقة، التي قمنا بتحليلها ومناقشتها لمعرفة أوجه الشبه والاختلاف بينها وبين موضوعنا الذي نحن بصدد معالجته، وكذلك ما يميزها دراستنا عن سابقتها، لنصل في الأخير إلى الاستفادة المرجوة من الدراسات السابقة.

الفصل الثاني:

الدراسة التطبيقية

تمهيد:

تعمل جل المؤسسات على تخفيض تكاليفها قصد توفير أكبر قدر من السيولة من جهة وتلبية احتياجات ورغبات زبائنهم من سلع وخدمات ذات جودة وبسعر مناسب من جهة اخرى، وسعيها منها لمواكبة التطورات والعصرنة كان لا بد عليها تبني نظام حديث لإدارة تكاليفها.

ولتحقيق الهدف العام من هذا البحث وهو دراسة مدى استخدام مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد القرارات التسعيرية على الواقع، ومحاولة إثبات مدى صحة أو خطأ فروض البحث، كان لا بد من إجراء دراسة ميدانية حيث وقع الاختيار على مجموعة من المؤسسات العاملة بولاية الوادي، تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة

المبحث الثاني: عرض النتائج واختبار الفرضيات

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة.

يتناول هذا المبحث وصفا مفصلا للإجراءات التي تم اعتمادها في الدراسة من ذاك التعريف بمنهج الدراسة، وصف مجتمع الدراسة، تحديد عينة الدراسة، كذلك أداة الدراسة المستخدمة والتأكد من صدقها وثباتها، وبيان الأساليب المستخدمة في معالجة النتائج.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة.

تتمحور الدراسة الميدانية بشكل أساسي على معرفة واقع اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد القرارات التسعيرية دراسة عينة من المؤسسات ولاية الوادي، حيث سنتطرق إلى أهم الاجراءات التي تم الاعتماد عليها في هذه الدراسة وفيما يلي عرض لهذه الإجراءات:

الفرع الأول: مجتمع الدراسة وطريقة سحب العينة.

تهدف الدراسة في هذا الجزء على معرفة واقع اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد القرارات التسعيرية دراسة عينة من المؤسسات ولاية الوادي.

أولاً- مجتمع الدراسة.

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من الأفراد (مدراء، محاسبين، رؤساء مصالح، عاملين ادريين...) في بعض المؤسسات الانتاجية والخدمية العاملة بولاية الوادي، حيث تعبر كفاءة مناسبة للإجابة على محاور الدراسة كونها تقع على عاتقها امكانية استخدام التكلفة المستهدفة كأداة لتحسين الكفاءة التسعيرية.

ثانياً-عينة الدراسة.

تم اختيار عينة عشوائية تتكون من بعض المؤسسات الإنتاجية والخدمية بولاية الوادي، بلغ عددها حوالي (36) والموضحة في الملحق رقم (02)، حيث تم توزيع استبيان واحد إلى ثلاثة استبيانات لكل مؤسسة بلغ عدد الاستبيانات الموزعة (50) استبانة، أستردها منها (46) أستبعد منها (2) غير صالحة، ولقد تم إخضاع (44) استبانة للتحليل، كما يتضح في الجدول التالي:

جدول رقم (2-1): جدول يوضح عدد الاستمارات الموزعة والمسترجعة والمستبعدة والخاضعة للتحليل

النسب المئوية	العدد	البيان
100%	50	الاستبانات الموزعة
92%	46	الاستبانات المسترجعة
4%	2	الاستبانات الغير صالحة للتحليل
88%	44	الاستبانات الخاضعة للتحليل

المصدر: من إعداد الطالبات

وقد كانت إجابات كل فقرة وفق مقياس ليكارت الخماسي (Likert) حيث يعتبر 0 هذا المقياس من أكثر المقاييس شيوعا بحيث يطلب فيه من المبحوث أن يحدد درجة موافقته أو عدم موافقته على خيارات محددة وهذا المقياس مكون غالبا من خمسة خيارات متدرجة يشير المبحوث إلى اختيار واحد منها وهي خمسة خيارات كما هو موضح في الجدول التالي، حيث تم تحديد مجال المتوسط الحسابي من خلال حساب المدى، أي أنه تم وضع مقياس ترتيبى لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبى، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج، كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (2-2): يوضح مقياس ليكارت الخماسي.

الاتجاه	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الأوزان	5	4	3	2	1
الوسط المرجح	5-4.2	4.19-3.4	3.39-2.60	2.59-1.80	1-1.79
الأهمية	كبيرة جدا	كبيرة	متوسطة	ضعيفة	ضعيفة جدا

المصدر: Rensis , A Technique for the Measurement of Attitudes , Archives of psychology, Likert, vol. 140, 1932, P46.

واستنادا إلى ذلك فإن قيم المتوسطات الحسابية التي توصلت إليها الدراسة سيتم التعامل معها لتفسير البيانات حسب مستوى الأهمية وذلك على النحو التالي:

مرتفع جدا	مرتفع	متوسط	منخفض	منخفض جدا
5-4.20	4.19-3.40	3.39-2.60	2.59-1.80	1-1.79

حيث تم اعتماد هذا المقياس على أساس

المدى = الحد الأعلى - الحد الأدنى، 4 = 1-5؛

عدد الفئات = 5 (حسب مقياس ليكارت الخماسي المستخدم في الدراسة)؛

طول الفئة = $5 \div 4 = 0.8$ (المدى \div أكبر قيمة في المقياس).

إضافة هذه القيمة 0.8 إلى أقل قيمة في المقياس (بداية المقياس وهي الواحد الصحيح) وبناءً عليه فإذا كانت قيمة المتوسط الحسابي للفقرات أكبر من 4.20 فيكون مستوى مرتفعاً جداً (ويعني موافقة عالية لأفراد العينة على العبارة) أما إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي من 3.40 - 4.19 فيكون المستوى مرتفع، بينما إذا كان المتوسط الحسابي من 2.60 - 3.39 فيكون المستوى متوسط، وإذا كان المتوسط الحسابي من 1.80 - 2.59 فيكون المستوى منخفض، أما إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي 1 - 1.79 فيكون المستوى منخفض جداً.

الفرع الثاني: استبانة ونموذج الدراسة.

تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، والمتمثلة في آراء ووجهات نظر موظفي مؤسسات محل الدراسة حول مشكلة الدراسة.

ولكي تكون الاستمارة دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والوضوح والمضمون، فقد تم تصميمها على ثلاثة مراحل، فتعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة، وانطلاقاً من الجانب النظري تم صياغة مجموعة من الأسئلة مراعين في ذلك إشكالية الدراسة والفرضيات الموضوعية، ولقد راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

- استعمال لغة سليمة؛
- صياغة أسئلة بسيطة وغير قابلة للتأويل؛
- ترتيب الأسئلة و تسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية.

أولاً - إعداد استمارة الاستبيان.

قمنا بتصميم وتوزيع استبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة، وذلك بناءً على فرضيات الدراسة ومتغيراتها المستقلة، ويتكون هذا الاستبيان من قسمين على النحو التالي:

- 1- **القسم الأول:** وهو عبارة عن السمات الشخصية والوظيفية عن المستجيب (المستوى العلمي، الخبرة المهنية، المركز الوظيفي، التخصص، حجم المؤسسة، نوع المؤسسة، ملكية المؤسسة)
- 2- **القسم الثاني:** وهو عبارة عن محاور الدراسة وتتكون الاستبانة من 34 فقرة موزعة على أربع محاور كما هو موضح في الملحق رقم 1 (الاستمارة)، حيث محاور الدراسة كانت كما يلي:

أ- المحور الأول: درجة استخدام مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات ويتكون من (8) فقرات.

- ب- المحور الثاني: مدى إدراك مسيري المؤسسات محل الدراسة للمزايا والمنافع المحققة من اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها وسيلة لترشيد القرارات التسعيرية وتتكون من (7) فقرات.
- ت- المحور الثالث: درجة توفر المقومات والشروط اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات ويتكون من (8) فقرات.
- ث- المحور الرابع: التحديات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات ويتكون من (11) فقرة.

ثانياً- نموذج الدراسة المتغيرات المستقلة.

من خلال هذه الدراسة سنحاول معرفة واقع استخدام مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لتحسين الكفاءة التسعيرية في المؤسسات العاملة بولاية الوادي، التكلفة المستهدفة كمتغير مستقل، أما التسعير كمتغير تابع.

ثالثاً- أسلوب الدراسة.

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي من خلاله يتم وصف وتبيان الظاهرة موضع الدراسة وهي معرفة مدى امكانية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال دراسة تطبيقية على المؤسسات العاملة بولاية الوادي بتوفير البيانات وتحليلها وتفسيرها والوقوف على دلالاتها، كما يحاول المنهج الوصفي التحليلي أن يقارن ويفسر ويقوم أملا في التوصل إلى معرفة دقيقة وتفصيلية حول مشكلة الدراسة.

وقد تم استخدام مصدرين أساسيين للمعلومات:

- 1- المصادر الثانوية: تم التوجه في معالجة الإطار النظري للدراسة إلى المصادر الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية واللغة الاجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمجلات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة والتي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الانترنت المختلفة.
- 2- المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة تم إعداد استبانة بهدف جمع البيانات الأولية كأداة رئيسية صممت لهذا الغرض ووزعت على مؤسسات عينة الدراسة.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة.

بعد الاطلاع عن الدراسات السابقة المتعلقة بمشكلة الدراسة تم بناء استبانة عن "امكانية استخدام التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد القرارات التسعيرية" من أجل استخدامها لجمع البيانات والمعلومات من خلال دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات بولاية الوادي، حيث تمت صياغة فقراتها وعرضها على مجموعة من المحكمين وبعد

إجراء التعديلات التي أوصى بها المحكمون قد بلغ عدد فقرات الاستبانة (36) فقرة، والملحق رقم (01) يبين الاستبانة بصورتها النهائية.

ومن أجل تسهيل عملية تحليل ومناقشة النتائج تم الاستعانة بكل من برنامج: **Excel** وبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية: **spss 22** لمعالجة البيانات وتحليلها واستخراج نتائج الدراسة، وقد تم أيضا استخدام عدد من الأساليب الإحصائية والتي تتناسب مع متغيرات الدراسة وهي التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية واستخدام الانحرافات المعيارية ومعامل الارتباط لكشف العلاقة بين المتغيرات، صحة وثبات أداة الدراسة واختبار أداة القياس تم استخدام معامل المصادقية ألفا كرونباخ لقياس درجة مصداقية الإجابات على فقرات الاستبيان.

وبهدف الوصول إلى نتائج معتمدة تحقق أهداف الدراسة وتختبر فرضياتها، تم تفرغ البيانات الواردة بالاستبيان وتبويبها وجدولتها، ليسهل التعامل معها بواسطة جهاز الكمبيوتر، وتمت معالجة البيانات بغية اختبار نموذج الدراسة وفرضيتها وذلك باستخدام برنامج الحزم الإحصائية **SPSS** إصدار 21، لتحليل بيانات الاستبيان والحصول على أجوبة بغية التعرف على مدى موافقة أفراد العينة لها استخدمنا الأدوات والأساليب الإحصائية التالية:

1- المتوسط الحسابي والانحراف المعياري: لتحديد أهمية الدراسة النسبية لاستجابات أفراد عينة الدراسة اتجاه محاور وأبعاد الدراسة؛

2- التكرارات والنسب المئوية: ذلك لوصف الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد العينة؛

3- الاختبارات الإحصائية: والتي من بينها اختبار الطبيعة، فإذا كان التوزيع طبيعي استخدمنا الاختبارات المعلمية وإلا فنستخدم الاختبارات اللامعلمية.

4- اختبار التوزيع الطبيعي: يعتبر هذا الجزء مهم جدا في تحديد نوع التحليل الذي سوف نعتمده في باقي الدراسة والتحليل الإحصائي، كونه يحدد للباحث الطريق الذي سوف يعتمده في استعمال الطرق المعلمية أو اللامعلمية، وتجدر الإشارة إلى أنه هناك شيئين أساسيين في هذا الإطار والمتعلقة أساسا بدراستنا هذه، وتعتبر مختلف المتغيرات المتمثلة في إجابات أفراد عينة الدراسة حول مختلف فقرات الاستبيان رتبته كونها تراوحت بين موافق بشدة إلى غير موافق بشدة التي تم إعطاؤها أوزان نسبية تراوحت بين 1 و5، عموما فإن هذا النوع من الدراسة المعتمدة على الاستبيان والتي تركز على تحليل ليكارت تكون غير خاضعة للتوزيع الطبيعي والذي سوف نبينه كالتالي وفق اختبار **Kolmogorov-Smirnov** وهذا بوضع الفرضيتين التاليتين بمستوى دلالة 5%.

H0 - البيانات تتبع توزيعا طبيعيا

H1 - البيانات لا تتبع توزيعا طبيعيا

في دراستنا لدينا أربع محاور وبعد إدخال البيانات للبرنامج الإحصائي SPSS تحصلنا على النتائج التالية:

الجدول رقم (2-3): اختبار التوزيع الطبيعي

اختبار سيمونوف		المحاور
مستوى الدلالة	قيمة الإحصائية	
0.473	0.845	المحور الأول
0.229	1.040	المحور الثاني
0.129	1.452	المحور الثالث
0.610	0.760	المحور الرابع

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات SPSS

يلخص هذا الجدول بدوره نتائج اختبار التوزيع الطبيعي بالاعتماد على إحصائية كولمغوروف سميرونوف مع القيمة الاحتمالية الخاصة، وهذا حسب كل محور على حدة لإجابات المستجوبين، ثم لكل مجموع المحاور ويليهما في الأخير قيم توزيع الاختبار التوزيع الطبيعي لجميع المحاور ككل.

وتتلخص نتائج الاختبار كما كالآتي:

- بالنسبة لمحور درجة استخدام مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لإحصائية كولمغوروف سميرونوف كانت في إجمالها أكبر من مستوى المعنوية 0.05 ، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية H_0 التي تقول بأن إجابات أفراد العينة تخضع للتوزيع الطبيعي؛
- بالنسبة لمحور مدى إدراك مسيري المؤسسات محل الدراسة للمزايا والمنافع المحققة من اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها وسيلة لترشيد القرارات التسعيرية نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لإحصائية كولمغوروف سميرونوف كانت في إجمالها أكبر من مستوى المعنوية 0.05 ، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية H_0 التي تقول بأن إجابات أفراد العينة تخضع للتوزيع الطبيعي؛
- بالنسبة لمحور درجة توفر المقومات والشروط اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لإحصائية كولمغوروف سميرونوف كانت في إجمالها أكبر من مستوى المعنوية 0.05 ، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية H_0 التي تقول بأن إجابات أفراد العينة تخضع للتوزيع الطبيعي؛
- بالنسبة لمحور التحديات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لإحصائية كولمغوروف

سميرنوف كانت في إجمالها أكبر من مستوى المعنوية 0.05 ، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية H_0 التي تقول بأن إجابات أفراد العينة تخضع للتوزيع الطبيعي.

وبالتالي فإننا سوف نعتمد الاختبارات المعلمية في الدراسة الإحصائية، بحيث تستخدم هذه الاختبارات في حالة واحدة عندما تكون البيانات تتبع توزيع طبيعي أو العينة كبيرة ومن بين أهم هذه الاختبارات هي اختبار t لعينتين مستقلتين، واختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA، وفي دراستنا سوف نختبر نوع من الفرضيات وهو فرضية الفرق، ولأن التوزيع الطبيعي سوف نستخدم في فرضية الفرق اختبارين مهمين هما اختبار t لعينتين مستقلتين، واختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA كما يلي:

اختبار t لعينتين مستقلتين: هذا الاختبار من الاختبارات المعلمية ويستخدم لمعرفة الفروقات في متوسطات إجابات العينة حسب خاصية تقسم العينة إلى قسمين فقط، وفي دراستنا توجد خاصيتين تقسمان العينة إلى قسمين وهي نوع المؤسسة وملكية المؤسسة لأن الإجابات اختلفت بين ملكية عامة وملكية خاصة فقط.

المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان.

اعتمدنا هنا على الصدق الظاهري كمرحلة أولى ثم قيمنا الصدق والثبات عن طريق الأساليب الإحصائية كما يلي:

الفرع الأول: الصدق الظاهري.

عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من (03) أعضاء في الهيئة التدريسية، لأخذ بملاحظاتهم في بناء الاستبيان، والتأكد من صدق وملائمة فقرات الاستبيان لتحقيق الأهداف البحثية المتوخاة من الدراسة، حيث تم إجراء ما يلزم من حذف وتعديل، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية.

الفرع الثاني: الصدق البنائي.

بالإضافة إلى الصدق الظاهري فقد قمنا بالتحقق من صدق الأداة من خلال التحقق من الاتساق الداخلي لمحاور أداة الدراسة وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل عبارات وجميع عبارات الاستبيان وهذا ما سنوضحه فيما يلي:

أولاً- صدق الاتساق الداخلي للمحور الأول.

والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول الرقم (2-4): الارتباط بين عبارات المحور الأول مع إجمالي المحور

العبارات	1	2	3	4	5	6	7	8
معامل الارتباط	0.211	0.756	0.446	0.607	0.386	0.700	0.474	0.746
مستوى معنوية	0.085	0.000	0.001	0.000	0.005	0.000	0.001	0.000

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من العبارات مع إجمالي المحور تراوحت بين الضعيف والمتوسطة والقوية كما يلي:

العبارة الأولى كان معامل الارتباط فيها ضعيف جدا وليست له دلالة احصائية عند مستوى 5%، هذه العبارة تضعف المقياس كونها لم تكن معنوية، وأما العبارات الثانية والسادسة والثامنة حققت معاملات ارتباط قوي وأعلى من 0.7 وكلها كانت معنوية عند مستوى معنوية 5%، أما العبارات الثالثة والرابعة والخامسة والسابعة كانت معاملات الارتباط فيها متوسطة بين 0.4 و0.6، لكنها كلها معنوية حيث حققت نسب معنوية أقل من 0.05 اي مقبولة وتعتبر عن صدق المحتوى.

عموما كل العبارات حققت معاملات ارتباط معنوي عند مستوى دلالة 5 % ما عدا العبارة الأولى والتي لو تحذف تحسن من جودة المقياس.

ثانيا- صدق الاتساق الداخلي للمحور الثاني:

الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول الرقم (2-5): الارتباط بين عبارات المحور الثاني مع إجمالي المحور

العبارات	1	2	3	4	5	6	7
معامل الارتباط	0.659	0.610	0.593	0.475	0.640	0.457	0.672
مستوى معنوية	0.000	0.000	0.000	0.001	0.000	0.000	0.000

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن:

معاملات الارتباط لكل العبارات تراوحت بين 0.457 و 0.672، وتقريبا كلها طردية متوسطة حيث حققت العبارة السابعة أعلى معامل ارتباط يقدر بـ 0.672، بينما حققت العبارة السادسة أقل معامل ارتباط بـ 0.457، وكل معاملات الارتباط كانت كلها معنوية عند مستوى معنوية 5% نظرا لأن مستوى معنوياتهم كان أقل من 0.05.

عموما كل العبارات حققت معاملات ارتباط معنوي عند مستوى دلالة 5% أي أنها تعبر عن جودة المقياس وصدق الاتساق الداخلي به .

ثالثا- صدق الاتساق الداخلي للمحور الثالث.

الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول الرقم (2-6): الارتباط بين عبارات المحور الثالث مع إجمالي المحور

العبارات	1	2	3	4	5	6	7	8
معامل الارتباط	0.166	0.253	0.801	0.3000	0.466	0.284	0.624	0.571
مستوى معنوية	0.282	0.097	0.000	0.048	0.001	0.062	0.000	0.000

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن معاملات الارتباط كانت كالتالي:

العبارة الأولى والثانية والرابعة والسادسة حققت معاملات ارتباط طردية ضعيفة وكلها ليست لها دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% ماعد العبارة الرابعة كانت معنويتها 0.048 وهي أقل من 0.05، العبارات الخامسة والسابعة والثامنة حققت معاملات ارتباط طردية متوسطة وكلها ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5%، بينما حققت العبارة الثالثة معامل ارتباط طردي قوي يقدر ب 0.801 وهو ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية 5%.

عموما العبارات الثالثة والرابعة والخامسة والسادسة والسابعة حققت معاملات ارتباط معنوي عند مستوى دلالة 5% أي أنها تعبر عن جودة المقياس وصدق الاتساق الداخلي به أما باقي العبارات لا تعبر عن الاتساق الداخلي.

رابعا- صدق الاتساق الداخلي للمحور الرابع.

الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول الرقم (2-7): الارتباط بين عبارات المحور الرابع مع إجمالي المحور

العبارات	1	2	3	4	5	6	8	8	9	10	11
معامل الارتباط	0.634	0.562	0.602	0.574	0.484	0.606	0.796	0.607	0.609	0.574	0.768
مستوى معنوية	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن:

معاملات الارتباط لكل العبارات تراوحت بين 0.484 و 0.796، وتقريبا كلها طردية متوسطة وقوية حيث حققت العبارة الثامنة أعلى معامل ارتباط يقدر بـ 0.796، بينما حققت العبارة الخامسة أقل معامل ارتباط بـ 0.484، وكل معاملات الارتباط كانت كلها معنوية عند مستوى معنوية 5% نظرا لأن مستوى معنوياتهم كانت أقل من 0.05.

عموما كل العبارات حققت معاملات ارتباط معنوي عند مستوى دلالة 5% أي أنها تعبر عن جودة المقياس وصدق الاتساق الداخلي به.

الفرع الثالث: ثبات وصدق أداة القياس باستخدام Cronbach Alpha.

من أجل البرهنة على أن الاستبيان يقيس العوامل المراد قياسها، وإثبات صدقها قمنا باستخدام أسلوب كرونباخ الفا الذي يعتمد على اتساق أداء الفرد من فقرة الى أخرى، وهو يشير إلى قوة الارتباط والتماسك بين فقرات المقياس، إضافة إلى أن معامل كرونباخ الفا يزودنا بتقدير جيد للثبات، والجدول التالي يبين قيمة معامل والثبات والصدق كما يلي:

جدول رقم (2-8): نتائج اختبار ثبات وصدق الاستبانة.

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
المحور الأول	08	0.664	0.814
المحور الثاني	07	0.681	0.825
المحور الثالث	08	0.361	0.600
المحور الرابع	11	0.840	0.916
الإجمالي	34	0.805	0.897

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

تدل معاملات الثبات على ثبات المحتوى بصورة عامة نظرا لأن معامل الثبات عال ويقرب للواحد الصحيح وهذا يدل على قدرة الأداة في تحقيق أغراض الدراسة، حيث يتضح من الجدول السابق أن أعلى معامل ثبات فيما يتعلق بالمحور الرابع هو (0.916) ، بينما نلاحظ أن أقل معامل ثبات قدر بـ (0.600) ويتعلق بالمحور الثالث، بينما كان معامل الثبات لإجمالي المحاور عال جد حيث بلغ (0.897) مما يدل على ثبات وصدق المحتوى لاستمارة الأسئلة.

المبحث الثاني: عرض النتائج واختبار الفرضيات.

بعد عملية استرجاع الاستبيانات وتفسيرها وتفرغها في البرنامج الاحصائي spss22 تتم عملية عرض النتائج من خلال تحديد خصائص العينة ثم معرفة اتجاهات إجابات العينة حول كل العبارات والمحاور لنصل في الأخير لاختبار فرضيات الدراسة كما يلي:

المطلب الأول: عرض خصائص العينة.

هنا سيتم عرض الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة والتي تم إدراجها نظرا لعلاقتها ببقية الدراسة سواء كان فيما يتعلق بمدخل التكلفة المستهدفة أو قرارات تسعير وبالتالي فإن هذه الخصائص سوف نعرضها في مختلف النقاط أدناه كما جاء في استمارة الاستبيان.

الفرع الاول: توزيع أفراد العينة تبعا للمستوى التعليمي.

وهي كما يوضحها الجدول التالي:

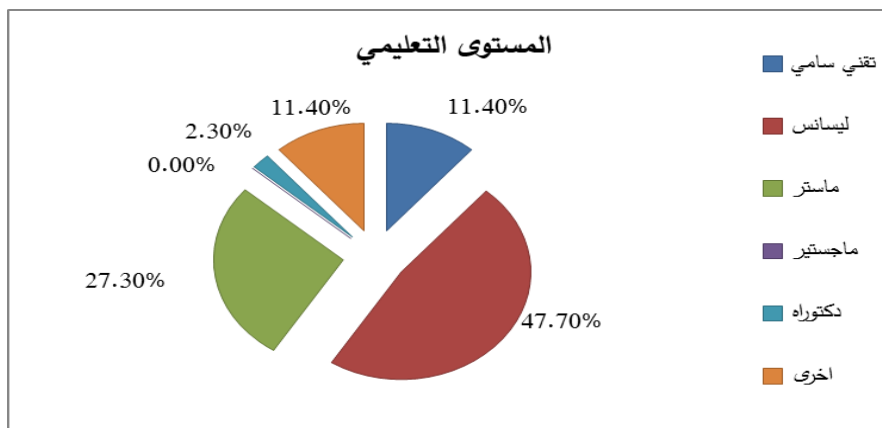
جدول رقم(2-9): توزيع عينة دراسة حسب المستوى التعليمي

النسبة	التكرار	البيان
%11.4	05	تقني سامي
%47.7	21	ليسانس
%27.3	12	ماستر
%00	00	ماجستير
%2.3	01	دكتوراه
%11.4	05	أخرى
%100	44	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

ومن أجل توضيح ذلك أكثر فقد تم ادراج الشكل التالي:

الشكل رقم (2-1): توزيع عينة دراسة حسب المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

نلاحظ من خلال الجدول الخاص بتوزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل (المستوى التعليمي) أن أغلبية أفراد العينة من حاملي شهادة ليسانس حيث بلغ عددهم (21) فرد بنسبة مئوية 47.7% وهي نسبة مرتفعة، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة ماستر 27.3% ونسبة حاملي شهادة تقني سامي وحاملي شهادات أخرى 11.4% وأخر نسبة هي لحاملي شهادة دكتوراه 2.3% أي أن أغلبية أفراد العينة لديهم مستوى جامعي وهذا ما يزيد من أهمية البحث والنتائج المتوصل إليها.

الفرع الثاني: توزيع أفراد العينة تبعا الخبرة المهنية.

وهي كما يوضحها الجدول التالي:

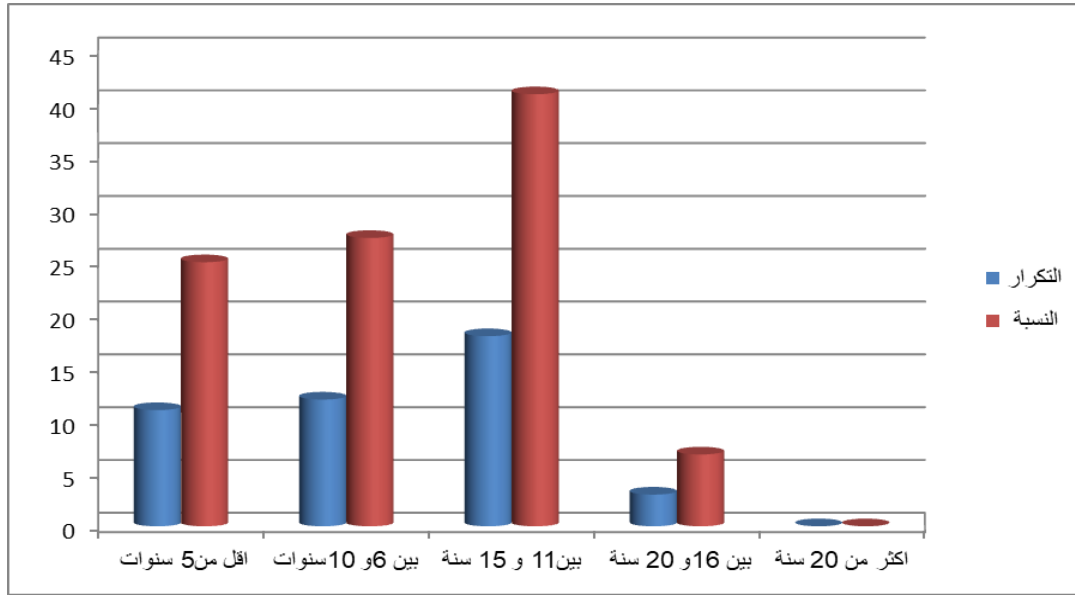
جدول رقم (2-10): توزيع عينة دراسة حسب الخبرة المهنية

النسبة	التكرار	البيان
25%	11	أقل من 5 سنوات
27.3%	12	بين 6 و 10 سنوات
40.9%	18	بين 11 و 15 سنة
6.8%	03	بين 16 و 20 سنة
00%	00	أكثر من 20 سنة
100%	44	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

يمثل الجدول توزيع العينة حسب متغير الخبرة، حيث نجد أن أغلب أفراد العينة لديهم خبرة في العمل تتجاوز خبرتهم بين 11 و 15 سنة حيث قدرت بـ 40.9% وهي نسبة مهمة جدا إذ من الممكن أن تضيفي على الدراسة نوع من الدقة والقرب أكثر من الواقع، ثم تليها نسبة الأفراد بين 6 و 15 سنة بنسبة مئوية 27.3%، تليها الأفراد الذين تتراوح خبرتهم أقل من 5 سنوات بنسبة مئوية تقدر بـ 25%، ثم أولئك الذين تتراوح خبرتهم من 15 و 20 سنة بنسبة مئوية قدرت بـ 6.8% وللتوضيح أكثر تم ادراج التمثيل البياني كما يلي:

الشكل رقم(2-2): توزيع عينة دراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

الفرع الثالث: توزيع أفراد العينة تبعا المركز الوظيفي:

وهي كما يوضحها الجدول التالي:

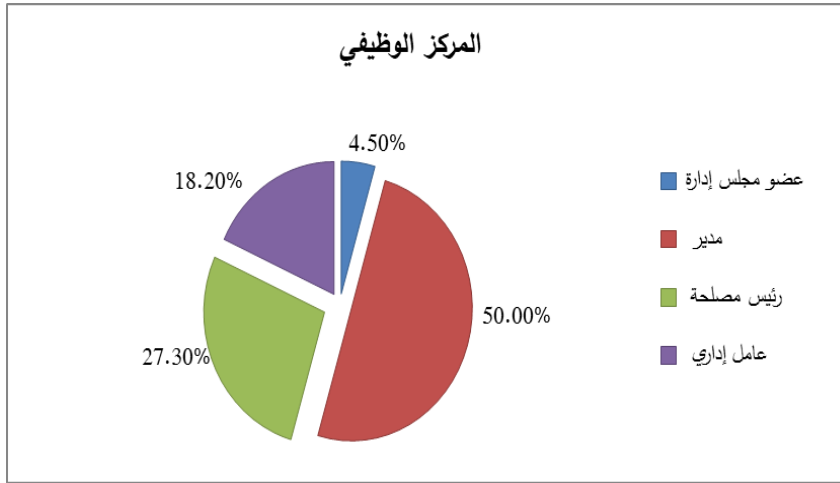
جدول رقم(2-11): توزيع عينة دراسة حسب المركز الوظيفي

النسبة	التكرار	البيان
4.5%	2	عضو مجلس إدارة
50	2	مدير
27.3%	12	رئيس مصلحة
18.2%	08	عامل إداري
100%	44	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

من أجل توضيح ذلك أكثر قمنا بإعداد الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-3): توزيع عينة دراسة حسب المركز الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول والشكل السابقين يتضح توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة بنسب متفاوتة، حيث أن المدراء يمثلون أكبر نسبة 50%، أما رئيس مصلحة يمثلون نسبة 27.3%، وبالنسبة للعمال الإداريين يمثلون نسبة 18.2% وتليها في الأخير عضو مجلس الإدارة يمثلون نسبة 4.5% وسبب هذا التفاوت راجع لطبيعة هيكلها التنظيمي.

الفرع الرابع: توزيع أفراد العينة تبعا لتخصص.

وهي كما يوضحها الجدول التالي:

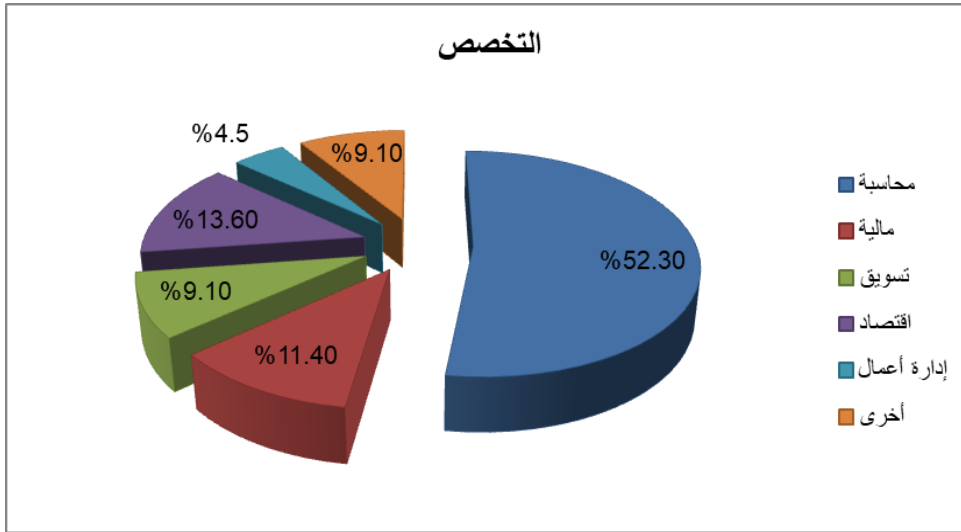
جدول رقم (2-12): توزيع عينة دراسة حسب التخصص

النسبة	التكرار	البيان
52.3%	23	محاسبة
11.4%	05	مالية
9.1%	04	تسويق
13.6%	06	اقتصاد
4.5%	02	إدارة أعمال
9.1%	04	أخرى
100%	44	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

من أجل توضيح ذلك أكثر قمنا بإعداد الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-4): توزيع عينة دراسة حسب التخصص



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول والشكل السابقين يتضح أن توزيع أفراد العينة حسب التخصص بنسب متفاوتة، حيث أن الأفراد الذين لديهم تخصص محاسبة يمثلون أكبر نسبة 52.3%، وتليها أفراد لديهم تخصص اقتصاد يمثلون نسبة 13.6%، وبالنسبة لتخصص مالية يمثلون نسبة 11.4%، وتليها نسبة أفراد لديهم تخصص تسويق وتخصص آخر يمثلون نسبة 9.1%، وفي أخير تخصص إدارة أعمال يمثلون نسبة 4.5%.

الفرع الخامس: توزيع أفراد العينة حسب حجم مؤسسة.

وهي كما يوضحها الجدول التالي:

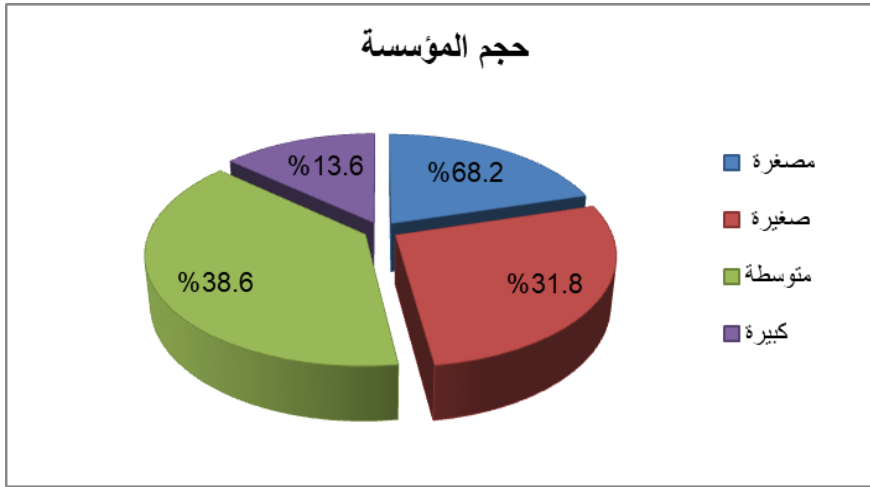
جدول رقم (2-13): توزيع عينة دراسة حسب حجم المؤسسة

النسبة	التكرار	البيان
20.5%	09	مصغرة
27.3%	12	صغيرة
38.6%	17	متوسطة
13.6%	06	كبيرة
100%	44	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-5): توزيع عينة دراسة حسب حجم المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول والشكل السابقين نلاحظ أن أكبر نسبة من حجم المؤسسات عينة الدراسة كانت مؤسسات متوسطة حيث بلغت نسبتها 38.6%، في حين تليها مؤسسات صغيرة بنسبة 27.3%، وتليها مؤسسات مصغرة بنسبة 20.5%، وفي الأخير مؤسسات الكبيرة بنسبة 13.6%.

الفرع السادس: توزيع أفراد العينة حسب نوع النشاط.

وهي كما يوضحها الجدول التالي:

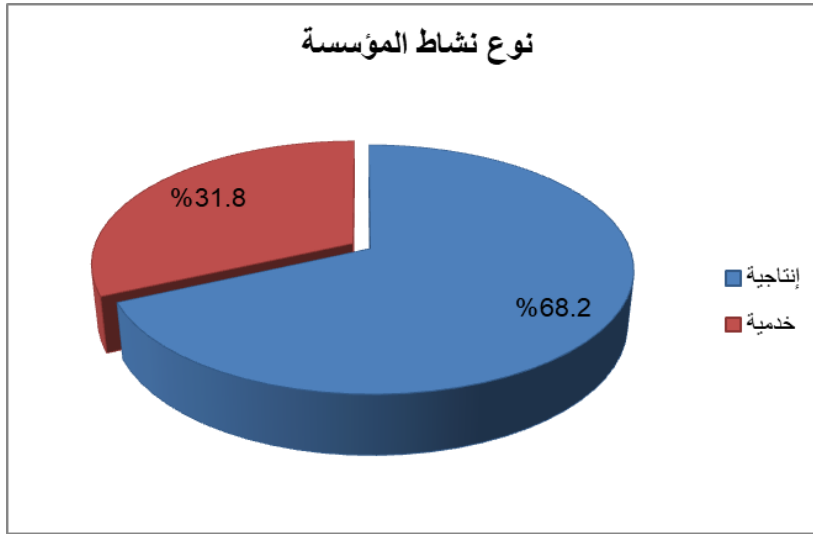
جدول رقم (2-14): توزيع عينة دراسة حسب نوع النشاط

النسبة	التكرار	البيان
68.2%	30	إنتاجية
31.8%	14	خدمية
100%	34	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة المؤسسات الإنتاجية بلغ نسبة 68.2%، في حين بلغت نسبة المؤسسات الخدمية 31.8% في العينة المعنية، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم(2-6): توزيع عينة دراسة حسب نوع النشاط



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

الفرع السابع: توزيع أفراد العينة حسب ملكية المؤسسة.

وهي كما يوضحها الجدول التالي:

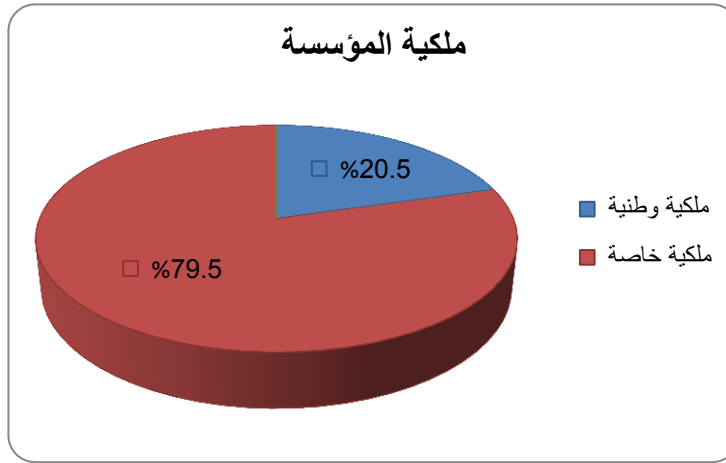
جدول رقم(2-15): توزيع عينة دراسة حسب ملكية المؤسسة

النسبة	التكرار	البيان
20.5%	09	ملكية وطنية
79.5%	35	ملكية خاصة
00%	00	مختلطة
100%	34	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول نلاحظ أن أكبر نسبة من المؤسسات عينة الدراسة كانت ذات ملكية خاصة حيث بلغت نسبتها 79.5%، وتليها المؤسسات ذات ملكية وطنية بنسبة 20.5% في العينة المعنية، ولتوضيح ذلك تم اعداد الشكل التالي:

الشكل رقم (2-7): توزيع عينة دراسة حسب ملكية المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات.

سننتقل إلى عرض وتحليل نتائج هاته الدراسة حسب مقياس ليكارت الخماسي والذي سبق ذكره في المبحث الأول، وحتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جدول وبوبت الإجابات على حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان، وتم حساب من النسب المئوية المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم ترتيب العبارات حسب وجهة نظر المستجوبين اعتمادا على أكبر قيمة للمتوسط الحساب وحسب أقل قيمة للتشتت والذي يمثل الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي

الفرع الأول: النتائج المتعلقة حول إدراك عينة الدراسة درجة استخدام مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة.

يشير الجدول التالي إلى مدى إدراك أفراد عينة الدراسة درجة استخدام مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات كما يلي:

الجدول رقم (2-16): اتجاه إجابات العينة حول درجة استخدام مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة.

الرقم	عبارات المحور الأول	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
01	يتم تحديد التكلفة الإجمالية للمنتج قبل البدء في عملية الإنتاج باعتبارها وسيلة مساعدة على قرار التسعير	4.613	0.492	1	كبيرة جدا

02	تركز المؤسسة على العملاء وكسب رضاهم من خلال التكلفة والسعر المناسبين	4.477	0.505	4	كبيرة جدا
03	تحدد المؤسسة سعر بيع المنتج بناء على دراسات السوق قبل البدء بالعملية الإنتاجية	4.272	0.585	7	كبيرة جدا
04	هناك اهتمام بتكاليف المنتج في مرحلة التخطيط والتصميم لينعكس ذلك على السعر فيما بعد	4.340	0.644	5	كبيرة جدا
05	تعمل المؤسسة على تحديد هامش الربح للمنتج قبل الإنتاج	4.318	0.471	6	كبيرة جدا
06	تولي المؤسسة اهتمام بخصائص ومواصفات المنتج ليتناسب مع التكاليف والأسعار	4.522	0.549	2	كبيرة جدا
07	يقوم عمل المؤسسة على تشكيل فريق عمل متخصص لدراسة تكاليف الإنتاج مسبقا لتتلاءم مع السعر المستهدف	4.159	0.479	8	كبيرة
08	تولي إدارة المؤسسة اهتمام لاستخدام أساليب الحديثة للإدارة التكاليف باعتبارها وسيلة مساعدة على قرار التسعير	4.511	0.505	3	كبيرة جدا

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

من خلال البيانات السابقة لدرجة استخدام مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات أن كل إجاباتهم اتجهت نحو موافقة بشدة، ولقد احتلت الفقرة الأولى المرتبة الأولى بانحراف معياري يقدر بـ (0.492) وتشير إلى أنه يتم تحديد التكلفة الإجمالية للمنتج قبل البدء في عملية الإنتاج باعتبارها وسيلة مساعدة على قرار التسعير، بينما احتلت الفقرة السادسة المرتبة الثانية بانحراف معياري قدره (0.549) حيث تولي المؤسسة اهتمام بخصائص ومواصفات المنتج ليتناسب مع التكاليف والأسعار، واحتلت الفقرة السابعة المرتبة الأخيرة بانحراف معياري قدره (0.479)، كما نلاحظ أن كل الإجابات تتجه للموافقة بشدة على هذا المقياس لكون المتوسط المرجح أكبر من 4.20 لكل العبارات تقريبا.

وعموما نستنتج أن أفراد العينة وافقوا وبشدة على أن درجة استخدام مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة.

وسوف نقوم هنا باختبار t استودنت لإجمالي المحور الأول والموضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-17): اختبار ستودنت t لإجمالي محور درجة استخدام مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة.

الأهمية النسبية	إحصائية ستودنت	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	البيان
	sig			
كبيرة جدا	101.309	0.288	4.401	إجمالي المحور
	0.000			

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق كان المتوسط الحسابي الإجمالي بقيمة (4.401) والانحراف المعياري قدره (0.288)، وهذه تقع في المجال (4.20-5)، أي أن الوسط الحسابي أعلى من الوسط الحسابي النظري (3)، بما أن قيمة اختبار ستودنت t للإجمالي المحور الأول حول درجة استخدام مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة كانت (101.309) وبدرجة حرية df=43 وبقيمة معنوية sig=0.000 وهي أقل من 0.05 وكل هذه المؤشرات تدل على أن المؤسسات محل الدراسة تسعى إلى استخدام مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية. إذن نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرضية البديلة، أي أن درجة استخدام مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية مقبول ومعنوي.

وملخص القول هنا فإننا نرفض الفرضية الأولى التي تقول هناك درجة ضعيفة في استخدام التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية من قبل مؤسسات بولاية الوادي.

الفرع الثاني: النتائج المتعلقة حول إدراك عينة الدراسة مدى إدراك مسيري المؤسسات محل الدراسة للمزايا والمنافع المحققة من اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها وسيلة لترشيد القرارات التسعيرية.

يشير الجدول التالي إلى مدى إدراك مسيري المؤسسات محل الدراسة للمزايا والمنافع المحققة من اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها وسيلة لترشيد القرارات التسعيرية كما يلي:

الجدول رقم (2- 18): اتجاه إجابات العينة حول إدراك مسيري المؤسسات محل الدراسة للمزايا والمنافع المحققة من اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها وسيلة لترشيد القرارات التسعيرية

الرقم	عبارات المحور الثاني	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
01	ترون أن تسعير المنتج بموجب التكلفة المستهدفة أكثر عدالة من تسعيرها بموجب الاساليب التقليدية	4.409	0.622	2	كبيرة جدا
02	يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على استبعاد الأنشطة التي لا تضيف أي قيمة للمنتج	4.568	0.501	1	كبيرة جدا
03	تسعير المنتجات وفق مدخل التكلفة المستهدفة يزيد من معدل الأرباح	4.068	0.586	7	كبيرة
04	إتباع مدخل التكلفة المستهدفة يعطي المؤسسة القدرة على استقطاب عملاء جدد والمحافظة على العملاء الحاليين	4.363	0.486	3	كبيرة جدا
05	التسعير وفق مدخل التكلفة المستهدفة يعمل على استبعاد عناصر التكلفة التي لا توفر للعمليات منفعة	4.227	0.642	4	كبيرة جدا
06	تتأثر عملية تسعير المنتجات وفق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنافسين	4.090	0.640	6	كبيرة
07	يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنويع المنتجات التي تقدمها المؤسسة	4.159	0.745	5	كبيرة

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

من خلال البيانات السابقة لمدى إدراك مسيري المؤسسات محل الدراسة للمزايا والمنافع المحققة من اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها وسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات أن كل إجاباتهم اتجهت نحو موافقة، ولقد احتلت الفقرة الثانية المرتبة الأولى بانحراف معياري يقدر بـ (0.501) وتشير إلى أنه يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على استبعاد الأنشطة التي لا تضيف أي قيمة للمنتج ، بينما احتلت الفقرة الأولى المرتبة الثانية بانحراف معياري قدره (0.622) حيث أن ترون تسعير المنتج بموجب التكلفة المستهدفة أكثر عدالة من تسعيرها بموجب الأساليب التقليدية، واحتلت الفقرة الثالثة المرتبة الأخيرة بانحراف معياري قدره (0.586).

وعموما نقول أن أفراد العينة وافقوا وبشدة على مدى إدراك مسيري المؤسسات محل الدراسة للمزايا والمنافع المحققة من اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها وسيلة لترشيد القرارات التسعيرية.

وسوف نقوم هنا باختبار t استودنت لإجمالي المحور ثاني والموضح في الجدول التالي:
 الجدول رقم (2-19): اختبار ستودنت t لإجمالي محور إدراك مسيري المؤسسات محل الدراسة للمزايا والمنافع المحققة من اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها وسيلة لترشيد القرارات التسعيرية

البيان	متوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصائية	الأهمية النسبية
			ستودنت sig	
إجمالي المحور	4.269	0.356	79.344	كبيرة جدا
			0.000	

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول أعلاه كان متوسط الحسابي الإجمالي بقيمة (4.269) والانحراف المعياري قدره (0.356)، وهذه تقع في المجال (5-4.20)، أي أن الوسط الحسابي أعلى من الوسط الحسابي النظري (3)، بما أن قيمة اختبار استودنت t للإجمالي المحور الثاني حول إدراك مسيري المؤسسات محل الدراسة للمزايا والمنافع المحققة من اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها وسيلة لترشيد القرارات التسعيرية كانت (79.344) وبدرجة حرية $df=43$ و بقيمة معنوية $sig= 0.000$ وهي أقل من 0.05، وهذه المؤشرات تدل على مدى إدراك مسيري المؤسسات للمزايا والمنافع المحققة من اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها وسيلة لترشيد القرارات التسعيرية، حيث يتجه إجمالي المحور إلى الموافقة بشدة كون المتوسط المرجح أكبر من 4.20. إذن نرفض الفرض الصفري و نقبل الفرضية البديلة، أي ان إدراك مسيري المؤسسات للمزايا والمنافع المحققة من اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها وسيلة لترشيد القرارات التسعيرية مقبول و معنوي.

وملخص القول هنا فإننا نرفض الفرضية الثانية التي تقول لا يدرك مسيري المؤسسات محل الدراسة للمزايا والمنافع المحققة من اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها وسيلة لترشيد القرارات التسعيرية.

الفرع الثالث: النتائج المتعلقة حول إدراك عينة الدراسة لدرجة توفر المقومات والشروط اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لتحسين لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة

يشير الجدول التالي إلى مدى إدراك أفراد عينة الدراسة لدرجة توفر المقومات والشروط اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لتحسين لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات كما يلي:

الجدول رقم (2-20): اتجاه إجابات العينة حول درجة توفر المقومات والشروط اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لتحسين لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة.

الرقم	عبارات المحور الثالث	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
01	إدارة المؤسسة تتبنى فلسفة العميل أو الزبون أنه العنصر الأهم في سوق المنتجات	4.590	0.497	2	كبيرة جدا
02	إدارة المؤسسة تدرك و تراعي عنصر المنافسة الشديدة في سوق المنتجات	4.454	0.588	4	كبيرة جدا
03	توجد إدارة متخصصة لتسويق المنتجات في المؤسسة	4.090	0.675	6	كبيرة
04	توجد في المؤسسة إدارة متخصصة لتصميم وتطوير المنتجات	4.454	0.627	3	كبيرة جدا
05	يوجد قسم خاص لإدارة التكاليف في المؤسسة	4.277	0.642	5	كبيرة جدا
06	سياسة تسعير المنتجات تقوم على منهج التكلفة وليس بناء على العرض والطلب	3.227	0.985	8	كبيرة جدا
07	العاملون في قسم وإدارة التكاليف على درجة عالية من الخبرة و الكفاءة في مجال تسعير المنتجات	3.977	0.901	7	كبيرة
08	يوجد في المؤسسة إدارة متخصصة في الرقابة على جودة المنتجات	4.613	0.492	1	كبيرة جدا

المصدر: من إعداد الطلبات بناء على مخرجات spss

من خلال البيانات السابقة لدرجة توفر المقومات والشروط اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لتحسين لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات أن كل إجاباتهم اتجهت نحو موافقة، ولقد احتلت الفقرة الثامنة المرتبة الأولى بانحراف معياري يقدر ب (0.492) وتشير إلى أنه يوجد في المؤسسة إدارة متخصصة في رقابة جودة المنتجات، بينما احتلت الفقرة الأولى المرتبة الثانية بانحراف معياري قدره (0.497) حيث أن إدارة المؤسسة تتبنى فلسفة العميل أو الزبون أنه العنصر الأهم في سوق المنتجات، واحتلت الفقرة السادسة المرتبة الأخيرة بانحراف معياري قدره (0.985). اتجهت كل العبارات في هذا المحور إلى الموافقة والموافقة بشدة عليها ماعدا العبارة السادسة التي اتجهت للمحايدة نظرا لأن وسطها المرجح بين 2.60 و 3.40.

بصفة عامة نقول أن أفراد العينة يدركون درجة توفر المقومات والشروط اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لتحسين لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات.

وسوف نقوم هنا باختبار t استودنت لإجمالي المحور الثالث والموضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-21): اختبار ستودنت t لإجمالي محور درجة توفر المقومات والشروط اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لتحسين لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة

الأهمية النسبية	احصائية ستودنت	الانحراف المعياري	متوسط المرجح	البيان
	Sig			
كبيرة جدا	93.630	0.297	4.204	اجمالي المحور
	0.000			

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

يتضح من الجدول السابق أنه كان متوسط الحسابي الإجمالي بقيمة (4.204) والانحراف المعياري قدره (0.297)، وهذه تقع في المجال (4.20-5)، أي أن الوسط الحسابي أعلى من الوسط الحسابي النظري (3)، بما أن قيمة اختبار استودنت t للإجمالي المحور الثالث درجة توفر المقومات والشروط اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لتحسين لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة كانت (79.344) وبدرجة حرية $df=43$ وقيمة معنوية $sig= 0.000$ وهي أقل من 0.05، وهذه المؤشرات تدل على توفر المقومات والشروط اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لتحسين لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات، وعليه اتجه إجمالي كل المحور إلى الموافقة بشدة لأن وسطه الحسابي قدر بـ 4.20، إذن نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرضية البديلة أي أن درجة توفر المقومات والشروط اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لتحسين لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة مقبول ومعنوي.

وملخص القول هنا فإننا نرفض الفرضية التي تقول تتوفر المقومات والشروط اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لتحسين لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة بدرجة ضعيفة.

الفرع الرابع: النتائج المتعلقة حول إدراك عينة الدراسة التحديات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة.

يشير الجدول التالي إلى مدى إدراك أفراد عينة الدراسة التحديات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات كما يلي:

الجدول رقم (2-22): اتجاه إجابات العينة حول التحديات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة.

الرقم	عبارات المحور الرابع	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
01	عدم وجود دراية كافية لدى إدارة المؤسسة حول مدخل التكلفة المستهدفة سابقا	2.136	0.874	11	ضعيفة
02	عدم معرفة الإدارة العليا بمزايا ومنافع منهج التكلفة المستهدفة	2.340	0.805	8	ضعيفة
03	تقف المعوقات المالية أمام تطبيق المؤسسة لمدخل التكلفة المستهدفة (يتطلب تكاليف مرتفعة تفوق الفائدة المتوقعة منها)	3.00	1.011	1	متوسطة
04	عدم توفر المعلومات المحاسبية والغير المحاسبية اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة حائل امام تطبيقه	2.431	0.974	7	ضعيفة
05	عدم دعم وإدراك الإدارة العليا للأساليب الحديثة في التكاليف	2.272	0.872	10	ضعيفة
06	التخوف من تبني أساليب تكاليف حديثة مختلفة عن الأسلوب الحالي المستخدم في المؤسسة	2.659	0.887	4	متوسطة
07	الاهتمام الضئيل بجودة المنتج من طرف العملاء مما لا يحفز المؤسسة على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة	2.318	1.051	9	ضعيفة
08	عدم وجود منافسة حقيقية بين منتجات المؤسسات يقلل من أهمية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة	2.863	1.025	2	متوسطة
09	إفتقار المؤسسة للعاملين المؤهلين إداريا وعلميا في مجال التكاليف	2.522	1.130	6	ضعيفة

متوسطة	3	1.192	2.795	مركزية التسيير في المؤسسة تصعب من تبني مدخل التكلفة المستهدفة	10
متوسطة	5	1.360	2.613	عدم وجود قسم خاص بإدارة التكاليف يحول دون استخدام مدخل التكلفة المستهدفة	11

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

نلاحظ من خلال البيانات السابقة حول إدراك عينة الدراسة التحديات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات، حيث تتجه عباراتها بين المحايد وغير الموافق، حيث كانت العبارات الثالثة والسادسة والثامنة والعاشر والحادي عشر كلها محايد بمتوسط مرجح بين (3.39-2.60) وأما العبارة الأولى والثانية والرابعة والخامسة والسابعة والتاسعة كلها غير موافق حيث قيمة الوسط الحسابي المرجح قدر بين (1.80 - 2.59)، ولقد احتلت الفقرة الثالثة المرتبة الأولى بانحراف معياري يقدر بـ (1.011)، التي تشير إلى وقوف المعوقات المالية أمام تطبيق المؤسسة للأسلوب التكلفة المستهدفة، بينما احتلت الفقرة الثامنة المرتبة الثانية بانحراف معياري قدره (1.025)، تشير إلى عدم وجود منافسة حقيقة بين منتجات المؤسسات يقلل من أهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، واحتلت الفقرة الأولى المرتبة الأخيرة بانحراف معياري قدره (0.874).

عموما نستنتج أن أفراد العينة لا يدركون التحديات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة.

الجدول رقم (2-23): اختبار ستودنت t لإجمالي محور التحديات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة

البيان	متوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصائية استودنت	الأهمية النسبية
			sig	
إجمالي المحور	2.541	0.638	26.409	ضعيفة
			0.000	

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول أعلاه يتضح أنه اتجه إجمالي المحور إلى عدم الموافقة على عباراته، ولقد تراوحت الإجابات إلى المحايدة وعدم الموافقة نظرا لأن الأوساط الحسابية المرجحة كانت بين 1.80 إلى 3.40 وهذا يعني أنهم لم يوافقوا على العبارات التي وضعت للمقياس. وأما إجمالاً فإن المحور ككل يتجه نحو عدم الموافقة نظرا لأن المتوسط الحسابي

الإجمالي (2.541) والانحراف المعياري قدره (0.638)، بما أن قيمة اختبار استودنت t للإجمالي المحور الثالث درجة توفر المقومات والشروط اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لتحسين لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة كانت (26.409) وبدرجة حرية df=43 و بقيمة معنوية sig= 0.000 وهي أقل من 0.05، إذن نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرضية البديلة أي أن التحديات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة مقبول ومعنوي.

وملخص القول هنا فإننا نرفض الفرضية التي تقول يوجد تحديات تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة.

الفرع الخامس: دراسة الفروق بين مختلف المحاور تبعا للخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة

تعتبر دراسة الفروق ضمن مختلف المحاور تبعا للخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة على مختلف المتغيرات ذات أهمية بالغة، والتي من شأنها تساعد المؤسسة على الوقوف على بعض الجزئيات التي تؤثر على تلك المتغيرات المدروسة، والتي مردها إلى مجموعة من الخصائص كملكية المؤسسة أو نوع نشاطها أو المؤهلات العلمية أو عدد سنوات الخبرة، وسوف نتطرق إلى دراسة الخصائص الشخصية والوظيفية كلا على حدا في المؤسسات محل الدراسة.

أولا - دراسة الفروق بين متوسطات اجابات العينة بين مختلف المحاور تبعا لنوعية المؤسسة

وهنا سوف نقيم دراسة الفروق في نوع نشاط المؤسسة للأفراد على مختلف المحاور، استخدمنا اختبار t للاستقلالية للمحاور الأربعة مع متغيرة نوعية المؤسسة، وتحصلنا على الجدول التالي الشامل من مخرجات spss عند مستوى دلالة 0.05 كما يلي:

الجدول رقم (2-24): اختبار t للإجمالي المحاور مع متغيرة نوع نشاط المؤسسة

الأقسام	اختبار تجانس التباين F	مستوى دلالة	اختبار t لعينتين مستقلتين	مستوى دلالة
المحور الأول	0.061	0.807	5.525	0.015
المحور الثاني	0.321	0.574	1.639	0.109
المحور الثالث	22.813	0.000	2.797	0.009
المحور الرابع	0.133	0.717	0.844	0.404

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات SPSS

من الجدول السابق نلاحظ أن قيمة اختبار التجانس للمحور الأول $F = 0.061$ وهي ليست معنوية عند مستوى دلالة 0.05 لأن قيمة المعنوية أكبر من 0.05 أي أن التباين متساوي ونقبل الفرض الصفري القائل أن التباين متساوي أي أن العينتين من مجتمعين غير مختلفين ومنه نختار السطر الأول في جدول اختبار t للاستقلالية (انظر الملحق 04)، وكذلك بالنسبة للمحور الثاني كانت قيمة اختبار التجانس $F = 0.321$ الذي نقبل فيه الفرض الصفري لأن قيمة المعنوية لقيمة F أكبر من 0.05 ومنه نقول أن التباين متساوي ونختار السطر الأول من جدول اختبار t للاستقلالية، أما المحور الثالث كانت $F = 22.813$ وهي معنوية عند مستوى معنوية 5% لأن قيمة المعنوية أقل من 0.05 أي نقول أن التباين غير متساوي ونختار السطر الثاني من جداول اختبار t، وأخيرا قيمة اختبار التجانس للمحور الرابع كانت $F = 0.133$ وهي ليست معنوية أي نختار السطر الأول من جدول اختبار t.

وبناء على اختبار التجانس كانت نتائج الاختبارات t كانت كما يلي وعلى الترتيب (5.525، 1.639، 2.797، 0.844) وكلها بمستويات معنوية كالاتي وعلى الترتيب (0.015، 0.109، 0.009، 0.404)، مما يعني بأنه لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة على المحورين الثاني والرابع ترجع لنوع نشاط المؤسسة، بينما توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة على المحورين الأول والثالث ترجع لنوعية المؤسسة.

ثانيا: دراسة الفروق بين متوسطات اجابات العينة بين مختلف المحاور تبعا لملكية المؤسسة

وهنا سوف نقيم دراسة الفروق في نوع نشاط المؤسسة للأفراد على مختلف المحاور، استخدمنا اختبار t للاستقلالية للمحاور الأربعة مع متغيرة ملكية المؤسسة، وتحصلنا على الجدول التالي الشامل من مخرجات spss عند مستوى دلالة 0.05 كما يلي:

الجدول رقم (2-25): اختبار t لإجمالي المحاور مع متغيرة ملكية المؤسسة

الأقسام	اختبار تجانس التباين F	مستوى دلالة	اختبار t لعينتين مستقلتين	مستوى دلالة
المحور الأول	0.543	0.465	1.850	0.071
المحور الثاني	0.454	0.504	2.731	0.009
المحور الثالث	15.598	0.000	2.309-	0.026
المحور الرابع	1.750	0.193	0.443	0.660

المصدر: من اعداد الطالبات بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من الجدول السابق نلاحظ أن قيمة اختبار التجانس للمحور الأول $F = 0.543$ وهي ليست معنوية عند مستوى دلالة 0.05 لأن قيمة المعنوية أكبر من 0.05 أي أن التباين متساوي ونقبل الفرض الصفري القائل أن التباين متساوي أي أن العينتين من مجتمعين غير مختلفين ومنه نختار السطر الأول في جدول اختبار t للاستقلالية، وكذلك بالنسبة للمحور الثاني كانت قيمة اختبار التجانس $F = 0.454$ الذي نقبل فيه الفرض الصفري لأن قيمة المعنوية لقيمة F أكبر من 0.05 ومنه نقول ان التباين متساوي ونختار السطر الأول من جدول اختبار t للاستقلالية، أما المحور الثالث كانت $F = 15.598$ وهي معنوية عند مستوى معنوية 5 % لأن قيمة المعنوية أقل من 0.05 أي نقول أن التباين غير متساوي ونختار السطر الثاني من جداول اختبار t للاستقلالية، وأخيرا قيمة اختبار التجانس للمحور الرابع كانت $F = 1.750$ وهي ليست معنوية اي نختار السطر الأول من جدول اختبار t للاستقلالية.

وبناء على اختبار التجانس كانت نتائج الاختبارات t كانت كما يلي وعلى الترتيب (1.850، 2.731، 2.309، 0.443) وكلها بمستويات معنوية كالاتي وعلى الترتيب (0.071، 0.009، 0.026، 0.660)، مما يدل على عدم وجود فروقات بين متوسطات إجابات العينة على المحورين الأول والرابع ترجع لملكية المؤسسة، بينما يتأكد القول السابق أنه توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة على باقي المحاور أي المحورين الثاني والثالث ترجع لنوعية المؤسسة.

ثالثا: دراسة الفروق بين متوسطات إجابات العينة بين مختلف المحاور تبعا للمستوى التعليمي

من أجل التعرف على المعنوية الإحصائية لتلك الفروقات بين متوسطات إجابات العينة ترجع إلى خاصية المستوى التعليمي و ذلك بإجراء اختبار الفروق **ANOVA** وذلك يظهر في الجدول التالي الشامل من مخرجات spss عند مستوى دلالة 0.05 كما يلي:

الجدول رقم (2-26): اختبار الفروق ANOVA بين محاور الدراسة تبعا للمستوى التعليمي

الأقسام	اختبار ANOVA	مستوى دلالة
المحور الأول	1.317	0.281
المحور الثاني	0.789	0.539
المحور الثالث	1.076	0.381
المحور الرابع	0.846	0.505

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS (انظر الملحق 04)

من نتائج الاختبار كانت قيمة الإحصائية F للمحاور الأربعة كما هي موضحة في الجدول أعلاه وكلها بمستويات معنوية أكبر من 0.05 مما يوحي بأنه لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة على محاور الدراسة ترجع إلى خاصية المستوى التعليمي.

رابعاً: دراسة الفروق بين متوسطات إجابات العينة ضمن مختلف المحاور تبعا لخاصية الخبرة المهنية

وهنا سوف نقوم بدراسة الفروق في سنوات الخبرة المهنية للأفراد على مختلف المحاور وذلك ضمن الجدول أدناه، حيث استخدمنا اختبار ANOVA للمحاور مع متغيرة الخبرة المهنية، وتحصلنا على الجدول التالي الشامل من مخرجات spss عند مستوى دلالة 0.05 كما يلي:

الجدول رقم (2-27): اختبار الفروق ANOVA بين محاور الدراسة تبعا للخبرة المهنية

الأقسام	اختبار ANOVA	مستوى دلالة
المحور الأول	2.783	0.053
المحور الثاني	2.698	0.059
المحور الثالث	0.248	0.862
المحور الرابع	1.745	0.173

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات SPSS

من نتائج الاختبار كانت قيمة الإحصائية F للمحاور الأربعة كما هي موضحة في الجدول أعلاه وكلها بمستويات معنوية أكبر من 0.05 مما يجعلنا نقول بأنه لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة على محاور الدراسة ترجع إلى خاصية الخبرة المهنية.

خامساً: دراسة الفروق بين متوسطات إجابات العينة بين مختلف المحاور تبعا للمركز الوظيفي.

من أجل دراسة الفروق بين متوسطات إجابات العينة بين مختلف المحاور تبعا للمركز الوظيفي، استخدمنا اختبار ANOVA للمحاور مع متغيرة المركز الوظيفي، وتحصلنا على الجدول التالي الشامل من مخرجات spss عند مستوى دلالة 0.05 كما يلي:

الجدول رقم (2-28): اختبار الفروق ANOVA بين محاور الدراسة تبعا للمركز الوظيفي

الأقسام	اختبار ANOVA	مستوى دلالة
المحور الأول	1.047	0.382
المحور الثاني	0.927	0.437
المحور الثالث	0.591	0.625
المحور الرابع	2.022	0.126

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS

من نتائج الاختبار كانت قيمة الإحصائية F للمحاور الأربعة كما هي موضحة في الجدول أعلاه وكلها بمستويات معنوية أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروقات بين متوسطات إجابات العينة على محاور الدراسة ترجع إلى خاصية المركز الوظيفي.

وللإجابة على كل هذه الفرضيات استخدمنا اختبار ANOVA للمحورين مع متغيرة التخصص، وتحصلنا على الجدول التالي الشامل من مخرجات spss عند مستوى دلالة 0.05 كما يلي:

سادسا: دراسة الفروق بين متوسطات إجابات العينة بين مختلف المحاور تبعا للتخصص.

من أجل دراسة الفروق بين متوسطات إجابات العينة بين مختلف المحاور تبعا للتخصص، استخدمنا اختبار ANOVA للمحورين مع متغير التخصص، وتحصلنا على الجدول التالي الشامل من مخرجات spss عند مستوى دلالة 0.05 كما يلي:

الجدول رقم (2-29): اختبار الفروق ANOVA بين محاور الدراسة تبعا للتخصص

الأقسام	اختبار ANOVA	مستوى دلالة
المحور الأول	2.109	0.085
المحور الثاني	4.671	0.002
المحور الثالث	0.484	0.786
المحور الرابع	0.753	0.589

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS

من نتائج الاختبار كانت قيمة الإحصائية F للمحاور الأربعة كما هي موضحة في الجدول أعلاه وكانت مستويات المعنوية للمحور الأول والثالث والرابع أكبر من 0.05 مما يجعلنا نقوم بقبول كل الفرضيات الجزئية

الأولى والثالثة والرابعة أي بأنه لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة على محاور الدراسة ترجع إلى خاصية التخصص، بينما مستوى المعنوية للمحور الثاني كانت أقل من 0.05 أي نرفض الفرضية الجزئية الثانية ونقول أنه توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة على المحور الثاني ترجع إلى خاصية التخصص، ولأن هناك فروقات وجب إجراء اختبار آخر لهذا المحور اسمه اختبار Post Hoc لمعرفة سبب الفرق، وسوف نعتمد على اختبار أقل فرق ممكن LSD.

الجدول التالي يوضح اختبار الفروق LSD لمعرفة سبب الفرق بين الإجابات هو كما يلي:

الجدول رقم (2-30): اختبار الفروق LSD لمعرفة سبب الفرق بين الإجابات

قيمة المعنوية	متوسط الفرق بين التخصص الأول والتخصص الثاني	التخصص الثاني	التخصص الأول
0.097	0.25093	مالية	محاسبة
0.634	-0.07764-	تسويق	
0.040	-0.29193*	اقتصاد	
0.107	-0.36335-	إدارة أعمال	
0.004	0.49379*	أخرى	
0.097	-0.25093-	محاسبة	مالية
0.109	-0.32857-	تسويق	
0.005	-0.54286*	اقتصاد	
0.019	-0.61429*	إدارة أعمال	
0.233	0.24286	أخرى	
0.634	0.07764	محاسبة	تسويق
0.109	0.32857	مالية	
0.274	-0.21429-	اقتصاد	
0.276	-0.28571-	إدارة أعمال	
0.010	0.57143*	أخرى	

0.040	0.29193*	محاسبة	اقتصاد
0.005	0.54286*	مالية	
0.274	0.21429	تسويق	
0.771	-0.07143-	إدارة أعمال	
0.000	0.78571*	أخرى	
0.107	0.36335	محاسبة	إدارة أعمال
0.019	0.61429*	مالية	
0.276	0.28571	تسويق	
0.771	0.07143	اقتصاد	
0.002	0.85714*	أخرى	
0.004	-0.49379*	محاسبة	أخرى
0.233	-0.24286-	مالية	
0.010	-0.57143*	تسويق	
0.000	-0.78571*	اقتصاد	
0.002	-0.85714*	أخرى	

المصدر: من اعداد الطالبات بناء على مخرجات SPSS

لمعرفة سبب الفرق بين إجابات العينة حول عبارات المحور الثاني حسب التخصصات الموجودة في عينة الدراسة استخدمنا اختبار أقل فرق ممكن والجدول السابق يبين الفروقات بين إجابات العينة حسب تخصصاتهم ولمعرفة سبب الفرق نقارن مستوى المعنوية للفرق بمستوى الدلالة 5% ووجدنا أن الفروقات تتمثل في:

- الفرق بين المحاسبة والاقتصاد أي بين إجابة من كانت تخصصاتهم محاسبة والذين تخصصاتهم اقتصاد أي هناك فروقات جوهرية ذات دلالة احصائية بين إجابة التخصصين؛
- الفرق بين المالية والاقتصاد أي بين إجابة من كانت تخصصاتهم مالية والذين تخصصاتهم اقتصاد أي هناك فروقات جوهرية ذات دلالة احصائية بين إجابة التخصصين؛
- الفرق بين المالية وإدارة الأعمال أي بين إجابة من كانت تخصصاتهم مالية والذين تخصصاتهم إدارة أعمال أي هناك فروقات جوهرية ذات دلالة احصائية بين إجابة التخصصين؛

- الفرق بين التسويق وتخصص آخر أي بين إجابة من كانت تخصصاتهم تسويق والذين تخصصاتهم أخرى أي هناك فروقات جوهرية ذات دلالة احصائية بين إجابة التخصصين؛
 - الفرق بين اخرى وإدارة الأعمال أي بين إجابة من كانت تخصصاتهم أخرى والذين تخصصاتهم إدارة أعمال اي هناك فروقات جوهرية ذات دلالة احصائية بين إجابة التخصصين؛
 - الفرق بين اخرى ومحاسبة أي بين إجابة من كانت تخصصاتهم أخرى والذين تخصصاتهم محاسبة أي هناك فروقات جوهرية ذات دلالة احصائية بين إجابة التخصصين؛
 - الفرق بين اخرى والاقتصاد أي بين إجابة من كانت تخصصاتهم أخرى والذين تخصصاتهم اقتصاد أي هناك فروقات جوهرية ذات دلالة احصائية بين إجابة التخصصين.
- من خلال الجدول (24)، (25)، (29) نجد أن مستوى الدلالة كان أقل من 0.05 في بعض المحاور مما يدل على وجود فروقات في إجابات الأفراد ترجع إلى خاصية نوع نشاط المؤسسة، ملكية المؤسسة، والتخصص.
- وملخص القول هنا فإننا نرفض الفرضية التي تقول توجد فروق ذات دلالة احصائية بين مختلف المحاور تعود للخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة.

خلاصة الفصل:

- الهدف من هذا الفصل إجراء دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات لولاية الوادي لمعرفة واقع امكانية استخدام التكلفة المستهدفة لترشيد القرارات التسعيرية من طرف هاته المؤسسات، وبعد تحليل الاستبيان باستخدام الاختبارات الإحصائية معتمدا على برنامج spss، واختبار فرضيات الدراسة، ومن أهم النتائج المتوصل إليها:
- أن المؤسسات محل الدراسة تطبق أهم مبدأ من مبادئ التكلفة فهي تعمل على كسب رضا العملاء من خلال تقديم منتجات أو خدمات بمواصفات وجودة عالية بتكلفة منخفضة وبالسعر المناسب؛
 - أن المؤسسات لا تستبعد اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة فهي تسعى جاهدة لتطبيقه لأنه يعتبر أداة استراتيجية حديثة لتخفيض التكاليف وزيادة معدل الأرباح على المدى الطويل؛
 - المؤسسات محل الدراسات على دراية بأن التسعير وفق مدخل التكلفة المستهدفة يعمل على استبعاد عناصر التكلفة التي لا توفر للعميل منفعة والتي لا تضيف قيمة للمنتج فهي بذلك تتبنى فلسفة أن العميل العنصر الأهم في سوق المنتجات؛
 - توفر المقاومات والشروط بنسبة كبيرة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لترشيد قرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة؛
 - تواجه بعض المؤسسات محل الدراسة تحديات تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعيرية وهي ليست بنسبة الكبيرة.

الخاتمة العامة

لقد حاولنا من خلال هذه الدراسة من جانبها النظري تسليط الضوء على مفاهيم حول مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية والذي يعتبر مدخلا فعالا وذو نجاعة لإدارة التكاليف، حيث يركز هذا النظام على مرحلة تصميم المنتج ويعتبر الزبون المحدد الرئيسي للقرار الإنتاج، إذ يهدف هذا المدخل إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات القائمة والجديدة دون المساس بجودة المنتج وبالسعر المناسب على تلبية احتياجات ورغبات الزبائن بصفة مستمرة، ومن هنا يمكننا القول أن مدخل التكلفة المستهدفة طريقة فعالة للتأثير على سعر المنتج أو الخدمة بشكل إيجابي، أما التسعير وفق هذا المدخل كذلك له دورا فعالا للتأثير على رغبات الزبائن ودفعهم نحو التوجه لاقتناء المنتج أو الخدمة.

سمحت لنا الدراسة الميدانية التي تمت على عينة من المؤسسات العاملة بولاية الوادي حول موضوع واقع استخدام مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية للوقوف على الواقع التطبيقي لهذا المدخل ومعرفة ما درجة امكانية استخدامه من قبل المؤسسات محل الدراسة، وتشخيص المزايا والمنافع المتحصل عليها من جراء اعتماده من جهة، ومعرفة التحديات التي تحول دون تطبيقه من جهة أخرى.

اختبار فرضيات الدراسة:

وبناء على ما تم التطرق إليه في الجانب النظري والتطبيقي قمنا باختبار صحة الفرضيات كما يلي:

1- اختبار الفرضية الأولى: "هناك درجة ضعيفة في استخدام مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية" من خلال ما تم التطرق إليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة ويمكن القول بأن المؤسسات تسعى إلى استخدام مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية بدرجة كبيرة فهي تولي اهتمام كبيرا بخصائص ومواصفات المنتج ليتناسب مع التكاليف والأسعار كما تعمل على تحديد التكلفة الإجمالية للمنتج قبل البدء في عملية الإنتاج باعتبارها وسيلة مساعدة على قرار التسعير.

2- اختبار الفرضية الثانية: "لا يدرك مسيري المؤسسات محل الدراسة للمزايا والمنافع المحققة من اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها وسيلة لترشيد القرارات التسعيرية" إذ ثبت خطأ هذه الفرضية ومنه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة مفادها مسيري المؤسسات محل الدراسة يدركون بشكل كبير المزايا والمنافع المحققة من اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها وسيلة لترشيد القرارات التسعيرية، فالمسيرين يدركون أن مدخل التكلفة المستهدفة يعمل على استبعاد الأنشطة التي لا تضيف أي قيمة للمنتج، كما أنهم يرون تسعير المنتج بموجب التكلفة المستهدفة أكثر عدالة من تسعيرها بموجب الأساليب التقليدية.

3- اختبار الفرضية الثالثة: "تتوفر المقومات والشروط اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات بدرجة ضعيفة" تعمل المؤسسات محل الدراسة تبنى فلسفة العميل أو الزبون أنه العنصر الأهم في سوق المنتجات وهذا يعتبر أهم مبدأ يقوم عليه مدخل التكلفة المستهدفة، كما تحرص على رقابة جودة المنتجات، ومنه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي مفادها تتوفر

المقومات والشروط اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات بدرجة كبيرة".

4- اختبار الفرضية الرابعة: "يوجد تحديات تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة" من خلال ما تم التطرق إليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي مفادها "لا يوجد تحديات تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة باعتبارها كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة" ومنه يمكن القول أن أغلبية المؤسسات محل الدراسة لا تواجه صعوبات وعوائق تحول دون امكانية استخدامها للمدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية، ولكن هذا لا يمنع من وجود بعض التحديات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في بعض المؤسسات محل الدراسة.

5- اختبار الفرضية الخامسة: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية تعود للخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة" من خلال ما تطرقنا إليه في الجانب التطبيقي نلاحظ أن هناك تجانس قوي بين متوسطات إجابات افراد العينة بين مختلف المحاور ترجع لخصائص الشخصية والوظيفة ، وهو ما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي مفادها" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تعود للخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة".

من خلال ما سبق يمكننا الإجابة على الإشكالية الرئيسية وهي أن هناك امكانية بنسبة كبيرة لاعتماد مدخل التكلفة المستهدفة من طرف مؤسسات ولاية الوادي كأداة لترشيد القرارات التسعيرية، إلا أنه يوجد بعض التحديات تحول دون تطبيقها.

نتائج الدراسة:

بعد قيامنا بهذه الدراسة تم التوصل الى مجموعة من النتائج نوجزها كالآتي:

✓ النتائج النظرية:

- 1- مدخل التكلفة المستهدفة يعتبر منهاجا حديثا للحصول على الربحية وزيادة القدرة التنافسية للمؤسسة في الأجل الطويل؛
- 2- يتميز مدخل التكلفة المستهدفة بأنه متفاعل بشكل مستمر مع البيئة الخارجية لمعرفة رغبات الزبائن وتلبيتها في صورة منتجات ذات جودة وسعر مناسب؛
- 3- يهتم مدخل التكلفة المستهدفة بالتخطيط والتنظيم لجميع مراحل والأقسام بهدف تقديم منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف تشبع احتياجات المستهلك، وبالتالي تحقيق الأرباح الكافية على المدى الطويل؛
- 4- تتأثر قرارات التسعير بالعديد من العوامل أهمها الزبائن، المنافسون، التكاليف وعوامل اقتصادية وسياسية، وعوامل أخرى...؛

5- إن مدخل التكلفة المستهدفة يتطلب الأخذ بعين الاعتبار السعر المستهدف والذي منه يتم الرجوع لتحديد واستهداف التكلفة.

✓ النتائج التطبيقية:

يمكن تلخيص أهم النتائج التي توصلنا إليها فيما يلي:

- 1- أن المؤسسات محل الدراسة تركز على العملاء وكسب رضاهم من خلال التكلفة والسعر المناسبين والاهتمام أيضا بمواصفات وجودة المنتج؛
- 2- معرفة المؤسسات محل الدراسات أن التسعير وفق مدخل التكلفة المستهدفة يعمل على استبعاد عناصر التكلفة التي لا توفر للعميل منفعة والتي لا تضيف قيمة للمنتج؛
- 3- إدراك المؤسسات محل الدراسة من أن التسعير وفق مدخل التكلفة المستهدفة يمكنها من تنويع منتجاتها وزيادة حصتها السوقية وبالتالي زيادة معدل الأرباح؛
- 4- المعوقات المالية وعدم وجود منافسة حقيقة بين منتجات المؤسسات يقللان من أهمية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة؛
- 5- تحرص المؤسسات على رقابة جودة المنتجات فهي تتبنى فلسفة العميل أو الزبون العنصر الأهم في سوق المنتجات.

التوصيات:

من خلال النتائج التي تم التوصل إليها يمكن تقديم بعض التوصيات التي من شأنها أن تكون حلولا لبعض المشاكل التي تعاني منها المؤسسات محل الدراسة:

- 1- بما أن المؤسسات لديها امكانية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة فيوصى بالعمل الجاد للانتقال إلى تطبيقه لما يحققه من نتائج لصالح المؤسسات؛
- 2- التنويع في سلسلة المنتجات التي تقدمها المؤسسات،
- 3- يستوجب على الإدارة العليا للمؤسسات بذل الجهود الكفيلة للحد من الصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة حتى تستطيع الاستفادة من مزاياه.

آفاق الدراسة:

لإثراء موضوع الدراسة نقترح معالجة بعض المواضيع التي يمكن أن تكون محل بحث أو دراسة مستقبلا وتتمثل هذه المواضيع في ما يلي:

- 1- أثر استخدام مدخل التكلفة المستهدفة على رضا الزبائن؛

- 2- أهمية التكلفة المستهدفة وتأثيرها على ربحية المؤسسة الاقتصادية؛
- 3- مدى فاعلية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية؛
- 4- الدور الاستراتيجي لمدخل التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة للمؤسسة الاقتصادية.

قائمة المصادر والمراجع

الكتب:

- 1- أبكر آدم أحمد، أثر التكلفة المستهدفة في خفض تكلفة الإنتاج في الشركات الصناعية السودانية- دراسة تطبيقية- الخرطوم، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2011.
- 2- أحمد العسكري شاكر، التسويق الصناعي (مدخل استراتيجي)، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2005.
- 3- أحمد عزام زكريا وآخرون، مبادئ التسويق الحديث (بين النظرية والتطبيق)، الطبعة 2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2009.
- 4- أحمد عزام زكريا وفلاح الزعبي علي، سياسات التسعير (مدخل منهجي - تطبيقي متكامل)، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2015.
- 5- البروارى نزار عبد المجيد وأحمد محمد فهمي البرزنجي، استراتيجيات التسويق (المفاهيم/الأسس/الوظائف)، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.
- 6- بو يعقوب عبد الحكيم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 7- بيومي محمد عماره، سياسات التسعير وخصومات البيع، بدون دار النشر، جامعة طنطا، مصر، 2009.
- 8- جميل قذو بديع، التسويق الدولي، الطبعة 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2009.
- 9- الحميري موفق عدنان عبد الجبار ورامي فلاح الطويل، التسويق الاستراتيجي لخدمات الفنادق والسياحة (توجه حديث متكامل)، الطبعة 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- 10- الصميدعي محمود جاسم وردينة عثمان يوسف، التسويق الصناعي، الطبعة 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011.
- 11- الصيرفي محمد، التسويق الاستراتيجي، الطبعة 1، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2009.

- 12- عبد الرحيم محمد عبد الله، التسويق المعاصر، بدون دار النشر، كلية التجارة، مصر، 2007.
- 13- عبيدات محمد ابراهيم، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر، الطبعة 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2004.
- 14- عبيدات محمد ابراهيم، أحمد محمود زامل، سياسات التسعير الحديثة (مدخل تسويقي)، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2010.
- 15- عبيدات محمد ابراهيم، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر، الطبعة 2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2008.
- 16- العشماوي محمد عبد الفتاح ، محاسبة التكاليف: المنظور التقليدي والحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة 1، عمان، الأردن، 2011.
- 17- علي القباني ثناء، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة 2، عمان، 2014.
- 18- علي القباني ثناء، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
- 19- فرج الرفاعي لطفي، محمد السعيد الجيندي، التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، جامعة طنطا، كلية التجارة، مصر، 2006.
- 20- محمد العناتي رضوان، محاسبة التكاليف، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
- 21- محمد نور أحمد، محاسبة التكاليف في بيئة أعمال، دراسات الجامعة، الإسكندرية، 2007.
- 22- مرعي عبد الحي، في محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1997.
- 23- معلا ناجي، رائف توفيق، أصول التسويق (مدخل تحليلي)، الطبعة 2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.

الأطروحات والمذكرات:

- 24- أبو الهيجاء أحمد عدنان، مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المستشفيات الخاصة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة اليرموك، الأردن، 2013.

- 25- أبو أمين وسام، دور عوامل استراتيجية التسعير في الحصة السوقية (دراسة ميدانية على شركات الأدوات الكهربائية المنزلية)، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2014.
- 26- أبو عودة عدنان، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010.
- 27- بعضي أسيا، مساهمة تسيير القيمة في التحكم في تكاليف الإنتاج في المؤسسة الصناعية الجزائرية، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020.
- 28- بن سعيد هناء، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.
- 29- حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على اساس الانشطة وامكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2011.
- 30- الحداد حسن، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2011.
- 31- حمدي سمري رفيق عادل، أثر استراتيجيات التسعير دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية بمدينة الرياض، رسالة ماجستير في العلوم الإدارية تخصص تسويق، الجامعة الافتراضية، المملكة المتحدة البريطانية، الرياض، 2010.
- 32- زاية عبد النور، محاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة، رسالة ماجستير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018.
- 33- سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL البلدية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010.

34-سعدي شملخ ساطع، العوامل المؤثرة في قرارات تسعير الخدمات في المصارف التجارية العاملة في قطاع غزة (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2008.

35-عامر لمياء، أثر السعر على قرارات الشراء (دراسة حالة قطاع خدمة الهاتف)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006.

36-عطوي راضية، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير تخصص إدارة أعمال، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2008.

37-قمازي نجوم، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2018.

38-محمود محمد راجحان ميساء، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، مملكة العربية السعودية، 2002.

39-محمود مومني عبد الله، علاقة استخدام التكلفة المستهدفة في إتخاذ قرارات التسعير في المؤسسات الاستخراجية العاملة بالأردن، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية، الأردن، 2017.

40-مصطفى خليل آلاء، نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة، رسالة ماجستير، منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.

41-مفلح مصاروة ذاكِر عبد الله، "مدى فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة وعلاقتها بسلسلة القيمة وأثرها على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والأعمال، قسم المحاسبة، جامعة جدارا، إربد، الأردن، 2010.

المجلات:

42-بدر شيت نضال، السياسات التسعيرية وأثرها في رضا الزبون دراسة تحليلية لآراء عينة من مديري بعض المنظمات الصناعية، مجلة دورية نصف سنوية الإدارة والاقتصاد، المجلد السادس، العدد الثاني عشر، جامعة البصرة، العراق، 2014.

- 43- بدر شيت نضال، السياسات السعرية وأثرها على رضا الزبون، مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق، 2007.
- 44- سليمان حنان، حسن رمضان السريتي، ابراهيم عبد الله الدنفور، مدى توفر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالمؤسسات الصناعية الليبية، مجلة البحوث الأكاديمية، جامعة مصراته، ليبيا، بدون عدد، 2019.
- 45- عليوي ناصر طه، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 85، العراق، 2010.
- 46- فلاح المطارنة غسان، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- المجلد 24 - العدد الثاني - جامعة آل البيت - الأردن، 2008.
- 47- محمد رضا الخلف نضال، إنعام محسن حسن زويلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، بحث محكم، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 21 ، العدد 1، السعودية، 2007.
- 48- محمد عباس نبراس، استعمال آلية منهج التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمة المصرفية دراسة تطبيقية، مجلة الإدارة والاقتصاد السنة الواحد والأربعون- العدد مئة وأربعة عشر، العراق، 2018.
- 49- مهدي نوادي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 9 ، 2009.
- 50- نوار كحيط الموسوي عباس، دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس التكلفة المستهدفة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 69، 2008.

المقالات:

- 51- جريرة طلال سليمان، منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقه في قطاع الأدوية والصناعات الطبية في الأردن، دراسة ميدانية، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد 1، الجامعة الأردنية، الأردن، 2011.
- 52- الكبيجي مجدي وائل، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في المؤسسات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 2، الجامعة الأردنية، 2014.

53- محمد ابراهيم عثمان علي، أثر إستخدام التكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية : دراسة ميدانية على المؤسسات الصناعية - ولاية الخرطوم: جامعه السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، 2019.

54- النابلسي طارق تيسير، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الأردنية، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات مادة حلقة في المحاسبة، قسم المحاسبة المالية والمصرفية، جامعة حسين بن طلال، الأردن، 2009.

ثانياً: المراجع باللغة الانجليزية:

- 1- Camacho,Reinaldo ans Rocha,Wellington,Target Costing in Hospital Services:A Study from A Stratégie Cost Management Focus,Sao Paulo,vol 19 ,No,47.19_30, 2008.
- 2- COOPER Robin, SLAGMULDER Regine, « Factors Influencing The Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice», February 25, 1997.
- 3- DEMEESTERE René, LORINO Philipe, MOTTIS Nicolas, Le contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise Dunod, 2ème édition, Paris, 2004
- 4- Kee, Robert ,The sufficiency of target costing for evaluating production - related décisions ,international journal economics ,126,204,211,2010
- 5- Kosoy,Murat,Gurdal, Kadir ans Karbayir ,Mehmet,Target Costing un Turkish Manufacturing Enterprises ,Européen Journal of social Sciences, Vol.7,No.2,78-91,2008.
- 6- Kplan, Rober s,and atkinson anthony A,advanced management accounting,3 edition new jersey,prentice hall,1998.

الملاحق

الملحق رقم (01): استمارة الاستبيان

جامعة حمه الاخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

السادة المحترمون

تحية طيبة و بعد

الاستمارة التي بين ايديكم هي جزء من متطلبات بحث بعنوان " واقع الاعتماد على مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسة الاقتصادية " دراسة تطبيقية على المؤسسات العاملة بولاية الوادي والتي تعتبر احد متطلبات الحصول على درجة الماستر.

وهدف الدراسة هو معرفة مدى الاعتماد على أسلوب التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعيرية في المؤسسات محل الدراسة، لذا نرجو من حضارتكم ان تثروا دراستنا هذه بإجاباتكم القيمة والموضوعية على كافة أسئلة قائمة الاستبيان والتي سيكون لها الدور الكبير في إنجاح هذا البحث والوصول الى النتائج المرجوة منه، علما بأن هذه المعلومات المأخوذة سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

نشكركم مقدما على جهودكم وحسن تعاونكم

الاستاذ المشرف:

- د / وليد مرغني

الطالبات:

- صابر سليمة

- دبار نجوى

- طالبي سهام

السنة: ثانية ماستر

التخصص: اقتصاد وتسيير مؤسسات

استمارة الاستبيان

❖ القسم الاول: البيانات الشخصية والوظيفية

ضع علامة × في الخانة المناسبة

أولاً: معلومات القائم بتعبئة الاستبيان

1- المستوى التعليمي:

- تقني سامي () - ليسانس () - ماجستير ()
- ماستر () - دكتوراه () - أخرى أذكرها (.....)

2- الخبرة المهنية في المنصب:

- اقل من 5 سنوات () - من 5 إلى 10 سنوات ()
- من 10 إلى 15 سنة () - من 15 إلى 20 سنة ()
- أكثر من 20 سنة ()

3- المركز الوظيفي:

- عضو مجلس ادارة () - مدير ()
- رئيس مصلحة () - عامل إداري ()

4- التخصص:

- محاسبة () - مالية () - تسويق ()
- اقتصاد () - موارد بشرية () - إدارة اعمال ()
- أخرى اذكرها (.....)

ثانيا: معلومات عن المؤسسة

1- حجم المؤسسة:

- مصغرة (عدد العمال 1- 9)
- صغيرة (عدد العمال 10-50)
- متوسطة (عدد العمال 50-499)
- كبيرة (عدد العمال 500 فأكثر)

2- نوع المؤسسة:

- مؤسسة انتاجية ()
- خدمية ()

3- ملكية المؤسسة:

- ملكية وطنية ()
- ملكية خاصة ()
- مختلطة ()

❖ القسم الثاني: محاور الدراسة

فيما يلي تعريفات لأهم المصطلحات المستخدمة في الدراسة:

- **اسلوب التكلفة المستهدفة:** هي نظام تابع لإدارة التكاليف والمحاسبة، يتميز بالشمول لأنه يتناول العملية الانتاجية بصفة متكاملة، كما يتناول أيضا الاهتمام بأداء المؤسسة وبالتكاليف بصفة متكاملة، يركز عمله على القيام بالتعرف على المواصفات والخصائص المطلوبة في المنتج من قبل العملاء والمستهلكين وكذلك حساب تكلفة المنتج قبل البدء في انتاجه بناء على السعر المستهدف الذي سوف يباع به في السوق وبناء على الربح المرغوب فيه من قبل الإدارة العليا.

- **التسعير:** هو فن ترجمة القيمة في وقت معين في مكان معين للسلع و الخدمات المعروضة الى قيمة نقدية وفقا للعملة المتداولة في المجتمع مع الاخذ بالاعتبار الظروف الداخلية للمؤسسة.

المحور الأول: درجة استخدام مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات.

الترتيب	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يتم تحديد التكلفة الاجمالية للمنتج قبل البدء في عملية الانتاج باعتبارها وسيلة مساعدة على قرار التسعير					
02	تركز المؤسسة على العملاء وكسب رضاهم من خلال التكلفة والسعر المناسبين					
03	تحدد المؤسسة سعر بيع المنتج بناء على دراسات السوق قبل البدء بالعملية الانتاجية					
04	هناك اهتمام بتكاليف المنتج في مرحلة التخطيط والتصميم لينعكس ذلك على السعر فيما بعد					
05	تعمل المؤسسة على تحديد هامش الربح للمنتج قبل الإنتاج					
06	تولي المؤسسة اهتمام بخصائص ومواصفات المنتج ليتناسب مع التكاليف والاسعار					
07	يقوم عمل المؤسسة على تشكيل فريق عمل متخصص لدراسة تكاليف الإنتاج مسبقا لتتلاءم مع السعر المستهدف					
08	تولي ادارة المؤسسة اهتمام لاستخدام الاساليب الحديثة لإدارة التكاليف باعتبارها وسيلة مساعدة على قرار التسعير					

المحور الثاني: مدى إدراك مسيري المؤسسات محل الدراسة للمزايا والمنافع المحققة من اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها وسيلة لترشيد القرارات التسعيرية

الترتيب	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
09	ترون أن تسعير المنتج بموجب التكلفة المستهدفة اكثر عدالة من تسعيرها بموجب الاساليب التقليدية					
10	يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على استبعاد الانشطة التي لا تضيف أي قيمة للمنتج					
11	تسعير المنتجات وفق اسلوب التكلفة المستهدفة يزيد من معدل الارباح					

					إتباع مدخل التكلفة المستهدفة يعطي المؤسسة القدرة على استقطاب عملاء جدد والمحافظة على العملاء الحاليين	12
					التسعير وفق مدخل التكلفة المستهدفة يعمل على استبعاد عناصر التكلفة التي لا توفر للعميل منفعة	13
					تتأثر عملية تسعير المنتجات وفق أسلوب التكلفة المستهدفة بالمنافسين	14
					يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تنويع المنتجات التي تقدمها المؤسسة	15

المحور الثالث: درجة توفر المقومات والشروط اللازمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كوسيلة لتحسين لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات

الترتيب	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
16	إدارة المؤسسة تتبنى فلسفة العميل او الزبون انه العنصر الاهم في سوق المنتجات					
17	ادارة المؤسسة تدرك و تراعي عنصر المنافسة الشديدة في سوق المنتجات					
18	توجد ادارة متخصصة لتسويق المنتجات في المؤسسة					
19	توجد في المؤسسة ادارة متخصصة لتصميم و تطوير المنتجات					
20	يوجد قسم خاص لإدارة التكاليف في المؤسسة					
21	سياسة تسعير المنتجات تقوم على منهج التكلفة و ليس بناء على العرض و الطلب					
22	العاملون في قسم و ادارة التكاليف على درجة عالية من الخبرة و الكفاءة في مجال تسعير المنتجات					
23	يوجد في المؤسسة ادارة متخصصة في الرقابة على جودة المنتجات					

المحور الرابع: التحديات التي تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة باعتبارها كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات.

الترتيب	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
24	عدم وجود دراية كافية لدى ادارة المؤسسة حول مدخل التكلفة المستهدفة سابقا					
25	عدم معرفة الإدارة العليا بمزايا ومنافع منهج التكلفة المستهدفة					
26	تقف المعوقات المالية امام تطبيق المؤسسة للأسلوب التكلفة المستهدفة(يتطلب تكاليف مرتفعة تفوق الفائدة المتوقعة منها)					
27	عدم توفر المعلومات المحاسبية و الغير المحاسبية اللازمة لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة حائل امام تطبيقه					
28	عدم دعم ودارك الادارة العليا للأساليب الحديثة في التكاليف					
29	التخوف من تبني اساليب تكاليف حديثة مختلفة عن الاسلوب الحالي المستخدم في المؤسسة					
30	الاهتمام الضئيل بجودة المنتج من طرف العملاء مما لا يحفز المؤسسة على تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة					
31	عدم وجود منافسة حقيقة بين منتجات المؤسسات يقلل من اهمية تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة					
32	افتقار المؤسسة للعاملين المؤهلين اداريا و علميا في مجال التكاليف					
33	مركزية التسيير في المؤسسة تصعب من تبني اسلوب التكلفة المستهدفة					
34	عدم وجود قسم خاص بإدارة التكاليف يحول دون استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة					

☒ هناك ملاحظات ترغبون في ابدائها حول التكاليف المستهدفة ولم تذكر في الاستبيان وتريدون اضافتها ؟

.....

شكرا لكم على حسن تعاونكم معنا

الملحق (02): أعضاء لجنة تحكيم الاستبانة

الرقم	الاسم	مكان العمل
01	د- محمد الباي	جامعة الوادي
02	د- زكريا دمدوم	جامعة الوادي

الملحق رقم (03): مخرجات برنامج spss

1- الدراسة الوصفية للخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة:

المستوى التعليمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	التكرارات	النسبة		
Valid تقني سامي	5	11.4	11.4	11.4
ليسانس	21	47.7	47.7	59.1
ماسنر	12	27.3	27.3	86.4
دكتوراه	1	2.3	2.3	88.6
أخرى	5	11.4	11.4	100.0
Total	44	100.0	100.0	

الخبرة المهنية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من أو يساوي 5 سنوات	11	25.0	25.0	25.0
بين 6 و 10 سنوات	12	27.3	27.3	52.3
بين 11 و 15 سنة	18	40.9	40.9	93.2
بين 16 و 20 سنة	3	6.8	6.8	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المركز الوظيفي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid عضو مجلس ادارة	2	4.5	4.5	4.5
مدير	22	50.0	50.0	54.5
رئيس مصلحة	12	27.3	27.3	81.8
عامل اداري	8	18.2	18.2	100.0
Total	44	100.0	100.0	

التخصص

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاسبة	23	52.3	52.3	52.3
مالية	5	11.4	11.4	63.6
تسويق	4	9.1	9.1	72.7
اقتصاد	6	13.6	13.6	86.4
ادارة أعمال	2	4.5	4.5	90.9
أخرى	4	9.1	9.1	100.0
Total	44	100.0	100.0	

حجم المؤسسة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid مصغرة	9	20.5	20.5	20.5
صغيرة	12	27.3	27.3	47.7
متوسطة	17	38.6	38.6	86.4
كبيرة	6	13.6	13.6	100.0
Total	44	100.0	100.0	

نوع النشاط

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid صناعية	30	68.2	68.2	68.2
خدمية	14	31.8	31.8	100.0
Total	44	100.0	100.0	

ملكية المؤسسة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid عمومية	9	20.5	20.5	20.5
خاصة	35	79.5	79.5	100.0
Total	44	100.0	100.0	

2- معاملات الارتباط (بيرسون) للاتساق الداخلي والقيم الاحتمالية لها:

المحور 1	المحور 1 السؤال 1	المحور 2 السؤال 2	المحور 3 السؤال 3	المحور 4 السؤال 4	المحور 5 السؤال 5	المحور 6 السؤال 6	المحور 7 السؤال 7	المحور 8 السؤال 8
Pearson Correlation	.211	.756	.446	.607	.386	.700	.474	.746
Sig. (2-tailed)	.085	.000	.001	.000	.005	.000	.001	.000
N	44	44	44	44	44	44	44	44

المحور 2	المحور 2 السؤال 1	المحور 2 السؤال 2	المحور 3 السؤال 3	المحور 4 السؤال 4	المحور 5 السؤال 5	المحور 6 السؤال 6	المحور 7 السؤال 7
Pearson Correlation	.659	.610	.593	.475	.640	.457	.672
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.001	.001	.002	.000	.000
N	44	44	44	44	44	44	44

المحور 3	المحور 3 السؤال 1	المحور 3 السؤال 2	المحور 3 السؤال 3	المحور 4 السؤال 4	المحور 5 السؤال 5	المحور 6 السؤال 6	المحور 7 السؤال 7	المحور 8 السؤال 8
Pearson Correlation	.166	.253	.801	.300	.466	.284	.624	.571
Sig. (2-tailed)	.282	.097	.000	.048	.001	.062	.000	.000
N	44	44	44	44	44	44	44	44

المحور 4	المحور 4 السؤال 1	المحور 4 السؤال 2	المحور 4 السؤال 3	المحور 4 السؤال 4	المحور 4 السؤال 5	المحور 4 السؤال 6	المحور 4 السؤال 7	المحور 4 السؤال 8	المحور 4 السؤال 9	المحور 4 السؤال 10	المحور 4 السؤال 11
Pearson Correlation	.634	.562	.602	.574	.484	.606	.796	.607	.609	.574	.768
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	44	44	44	44	44	44	44	44	44	44	44

3- معاملات الصدق والثبات:

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items	المحور 1
.664	8	

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items	المحور 2
.681	7	

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items	المحور 3
.361	8	

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items	المحور 4
.840	11	

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items	جميع محاور الاستبيان
.805	34	

4- اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة:

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		اول محور	ثاني محور	ثالث محور	رابع محور
N		44	44	44	44
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	4.4014	4.2695	4.2045	2.5413
	Std. Deviation	.28818	.35693	.29787	.63831
	Absolute	.127	.157	.219	.115
Most Extreme Differences	Positive	.127	.095	.219	.103
	Negative	-.122-	-.157-	-.135-	-.115-
Kolmogorov-Smirnov Z		.845	1.040	1.452	.760
Asymp. Sig. (2-tailed)		.473	.229	.129	.610

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

5- المتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة:

المحور 1 السؤال 1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	التكرارات	النسبة		
Valid موافق	17	38.6	38.6	38.6
موافق بشدة	27	61.4	61.4	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 1 السؤال 2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	23	52.3	52.3	52.3
موافق بشدة	21	47.7	47.7	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 1 السؤال 3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	3	6.8	6.8	6.8
موافق	26	59.1	59.1	65.9
موافق بشدة	15	34.1	34.1	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 1 السؤال 4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	4	9.1	9.1	9.1
موافق	21	47.7	47.7	56.8
موافق بشدة	19	43.2	43.2	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 1 السؤال 5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	30	68.2	68.2	68.2
موافق بشدة	14	31.8	31.8	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 1 السؤال 6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	1	2.3	2.3	2.3
موافق	19	43.2	43.2	45.5
موافق بشدة	24	54.5	54.5	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 1 السؤال 7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	2	4.5	4.5	4.5
موافق	33	75.0	75.0	79.5
موافق بشدة	9	20.5	20.5	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 1 السؤال 8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	21	47.7	47.7	47.7
موافق بشدة	23	52.3	52.3	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 2 السؤال 1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	3	6.8	6.8	6.8
موافق	20	45.5	45.5	52.3
موافق بشدة	21	47.7	47.7	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 2 السؤال 2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	19	43.2	43.2	43.2
موافق بشدة	25	56.8	56.8	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 2 السؤال 3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	6	13.6	13.6	13.6
موافق	29	65.9	65.9	79.5
موافق بشدة	9	20.5	20.5	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 2 السؤال 4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	28	63.6	63.6	63.6
موافق بشدة	16	36.4	36.4	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 2 السؤال 5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	5	11.4	11.4	11.4
موافق	24	54.5	54.5	65.9
موافق بشدة	15	34.1	34.1	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 2 السؤال 6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	7	15.9	15.9	15.9
موافق	26	59.1	59.1	75.0
موافق بشدة	11	25.0	25.0	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 2 السؤال 7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	1	2.3	2.3	2.3
محاييد	6	13.6	13.6	15.9
موافق	22	50.0	50.0	65.9
موافق بشدة	15	34.1	34.1	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 3 السؤال 1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	18	40.9	40.9	40.9
موافق بشدة	26	59.1	59.1	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 3 السؤال 2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاييد	2	4.5	4.5	4.5
موافق	20	45.5	45.5	50.0
موافق بشدة	22	50.0	50.0	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 3 السؤال 3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاييد	8	18.2	18.2	18.2
موافق	24	54.5	54.5	72.7
موافق بشدة	12	27.3	27.3	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 3 السؤال 4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	3	6.8	6.8	6.8
موافق	18	40.9	40.9	47.7
موافق بشدة	23	52.3	52.3	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 3 السؤال 5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	5	11.4	11.4	11.4
موافق	24	54.5	54.5	65.9
موافق بشدة	15	34.1	34.1	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 3 السؤال 6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	4	9.1	9.1	9.1
غير موافق	3	6.8	6.8	15.9
محايد	18	40.9	40.9	56.8
موافق	17	38.6	38.6	95.5
موافق بشدة	2	4.5	4.5	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 3 السؤال 7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	1	2.3	2.3	2.3
محايد	15	34.1	34.1	36.4
موافق	12	27.3	27.3	63.6
موافق بشدة	16	36.4	36.4	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 3 السؤال 8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	17	38.6	38.6	38.6
موافق بشدة	27	61.4	61.4	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 4 السؤال 1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	7	15.9	15.9	15.9
غير موافق	30	68.2	68.2	84.1
محايد	2	4.5	4.5	88.6
موافق	4	9.1	9.1	97.7
موافق بشدة	1	2.3	2.3	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 4 السؤال 2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	4.5	4.5	4.5
غير موافق	31	70.5	70.5	75.0
محايد	6	13.6	13.6	88.6
موافق	4	9.1	9.1	97.7
موافق بشدة	1	2.3	2.3	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 4 السؤال 3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	3	6.8	6.8	6.8
غير موافق	13	29.5	29.5	36.4
محايد	9	20.5	20.5	56.8
موافق	19	43.2	43.2	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 4 السؤال 4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	5	11.4	11.4	11.4
غير موافق	24	54.5	54.5	65.9
محايد	7	15.9	15.9	81.8
موافق	7	15.9	15.9	97.7
موافق بشدة	1	2.3	2.3	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 4 السؤال 5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	6	13.6	13.6	13.6
غير موافق	26	59.1	59.1	72.7
محايد	6	13.6	13.6	86.4
موافق	6	13.6	13.6	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 4 السؤال 6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	3	6.8	6.8	6.8
غير موافق	17	38.6	38.6	45.5
محايد	17	38.6	38.6	84.1
موافق	6	13.6	13.6	97.7
موافق بشدة	1	2.3	2.3	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 4 السؤال 7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	10	22.7	22.7	22.7
غير موافق	18	40.9	40.9	63.6
محايد	9	20.5	20.5	84.1
موافق	6	13.6	13.6	97.7
موافق بشدة	1	2.3	2.3	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 4 السؤال 8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	2.3	2.3	2.3
غير موافق	19	43.2	43.2	45.5
محايد	13	29.5	29.5	75.0
موافق	7	15.9	15.9	90.9
موافق بشدة	4	9.1	9.1	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 4 السؤال 9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	8	18.2	18.2	18.2
غير موافق	17	38.6	38.6	56.8
محايد	9	20.5	20.5	77.3
موافق	8	18.2	18.2	95.5
موافق بشدة	2	4.5	4.5	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 4 السؤال 10

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	5	11.4	11.4	11.4
غير موافق	17	38.6	38.6	50.0
محايد	8	18.2	18.2	68.2
موافق	10	22.7	22.7	90.9
موافق بشدة	4	9.1	9.1	100.0
Total	44	100.0	100.0	

المحور 4 السؤال 11

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	11	25.0	25.0	25.0
غير موافق	14	31.8	31.8	56.8
محايد	5	11.4	11.4	68.2
موافق	9	20.5	20.5	88.6
موافق بشدة	5	11.4	11.4	100.0
Total	44	100.0	100.0	

	N	Mean	Std. Deviation
المحور 1 السؤال 1	44	4.6136	.49254
المحور 1 السؤال 2	44	4.4773	.50526
المحور 1 السؤال 3	44	4.2727	.58523
المحور 1 السؤال 4	44	4.3409	.64495
المحور 1 السؤال 5	44	4.3182	.47116
المحور 1 السؤال 6	44	4.5227	.54936
المحور 1 السؤال 7	44	4.1591	.47949
المحور 1 السؤال 8	44	4.5116	.50578
المحور الأول.	44	4.4014	.28818

Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
المحور 2 السؤال 1	44	4.4091	.62201
المحور 2 السؤال 2	44	4.5682	.50106
المحور 2 السؤال 3	44	4.0682	.58658
المحور 2 السؤال 4	44	4.3636	.48661
المحور 2 السؤال 5	44	4.2273	.64208
المحور 2 السؤال 6	44	4.0909	.64043
المحور 2 السؤال 7	44	4.1591	.74532
المحور الثاني	44	4.2695	.35693

Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
المحور 3 السؤال 1	44	4.5909	.49735
المحور 3 السؤال 2	44	4.4545	.58883
المحور 3 السؤال 3	44	4.0909	.67577
المحور 3 السؤال 4	44	4.4545	.62708
المحور 3 السؤال 5	44	4.2273	.64208
المحور 3 السؤال 6	44	3.2273	.98509
المحور 3 السؤال 7	44	3.9773	.90190
المحور 3 السؤال 8	44	4.6136	.49254
المحور الثالث	44	4.2045	.29787

Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
المحور 4 السؤال 1	44	2.1364	.87845
المحور 4 السؤال 2	44	2.3409	.80531
المحور 4 السؤال 3	44	3.0000	1.01156
المحور 4 السؤال 4	44	2.4318	.97403
المحور 4 السؤال 5	44	2.2727	.87241
المحور 4 السؤال 6	44	2.6591	.88772
المحور 4 السؤال 7	44	2.3182	1.05153
المحور 4 السؤال 8	44	2.8636	1.02506
المحور 4 السؤال 9	44	2.5227	1.13073
المحور 4 السؤال 10	44	2.7955	1.19260
المحور 4 السؤال 11	44	2.6136	1.36766
المحور الرابع	44	2.5413	.63831

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
اول محور	44	4.4014	.28818	4.00	5.00
ثاني محور	44	4.2695	.35693	3.57	5.00
ثالث محور	44	4.2045	.29787	3.50	4.75
رابع محور	44	2.5413	.63831	1.36	4.73

6- قيم احصائية ستودنت والقيم الاحتمالية لها لمختلف متغيرات الدراسة

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
محور اول	101.309	43	.000	4.40138	4.3138	4.4890
محور ثاني	79.344	43	.000	4.26948	4.1610	4.3780
محور ثالث	93.630	43	.000	4.20455	4.1140	4.2951
محور رابع	26.409	43	.000	2.54132	2.3473	2.7354

Group Statistics

	المؤسسة نوع	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
اول محور	انتاجية	30	4.4720	.27703	.05058
	خدمية	14	4.2500	.25944	.06934
ثاني محور	انتاجية	30	4.3286	.36208	.06611
	خدمية	14	4.1429	.32189	.08603
ثالث محور	انتاجية	30	4.2625	.34484	.06296
	خدمية	14	4.0804	.06216	.01661
رابع محور	انتاجية	30	2.5970	.64754	.11822
	خدمية	14	2.4221	.62437	.16687

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means		
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)
اول محور	Equal variances assumed	.061	.807	2.525	42	.015
	Equal variances not assumed			2.587	27.078	.015
ثاني محور	Equal variances assumed	.321	.574	1.639	42	.109
	Equal variances not assumed			1.712	28.440	.098
ثالث محور	Equal variances assumed	22.813	.000	1.950	42	.058
	Equal variances not assumed			2.797	32.824	.009
رابع محور	Equal variances assumed	.133	.717	.844	42	.404
	Equal variances not assumed			.855	26.350	.400

Group Statistics

	المؤسسة نوع	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
محور اول	انتاجية	30	4.4720	.27703	.05058
	خدمية	14	4.2500	.25944	.06934
محور ثاني	انتاجية	30	4.3286	.36208	.06611
	خدمية	14	4.1429	.32189	.08603
محور ثالث	انتاجية	30	4.2625	.34484	.06296
	خدمية	14	4.0804	.06216	.01661
محور رابع	انتاجية	30	2.5970	.64754	.11822
	خدمية	14	2.4221	.62437	.16687

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means		
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)
محور اول	Equal variances assumed	.061	.807	2.525	42	.015
	Equal variances not assumed			2.587	27.078	.015
محور ثاني	Equal variances assumed	.321	.574	1.639	42	.109
	Equal variances not assumed			1.712	28.440	.098
محور ثالث	Equal variances assumed	22.813	.000	1.950	42	.058
	Equal variances not assumed			2.797	32.824	.009
محور رابع	Equal variances assumed	.133	.717	.844	42	.404
	Equal variances not assumed			.855	26.350	.400

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
محور اول	Between Groups	.425	4	.106	1.317	.281
	Within Groups	3.146	39	.081		
	Total	3.571	43			
محور ثاني	Between Groups	.410	4	.103	.789	.539
	Within Groups	5.068	39	.130		
	Total	5.478	43			
محور ثالث	Between Groups	.379	4	.095	1.076	.381
	Within Groups	3.436	39	.088		
	Total	3.815	43			
محور رابع	Between Groups	1.399	4	.350	.846	.505
	Within Groups	16.121	39	.413		
	Total	17.520	43			

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.617	3	.206	2.783	.053
محور اول Within Groups	2.955	40	.074		
Total	3.571	43			
Between Groups	.922	3	.307	2.698	.059
محور ثاني Within Groups	4.556	40	.114		
Total	5.478	43			
Between Groups	.070	3	.023	.248	.862
محور ثالث Within Groups	3.746	40	.094		
Total	3.815	43			
Between Groups	2.027	3	.676	1.745	.173
محور رابع Within Groups	15.493	40	.387		
Total	17.520	43			

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.260	3	.087	1.047	.382
محور اول Within Groups	3.311	40	.083		
Total	3.571	43			
Between Groups	.356	3	.119	.927	.437
محور ثاني Within Groups	5.122	40	.128		
Total	5.478	43			
Between Groups	.162	3	.054	.591	.625
محور ثالث Within Groups	3.653	40	.091		
Total	3.815	43			
Between Groups	2.307	3	.769	2.022	.126
محور رابع Within Groups	15.212	40	.380		
Total	17.520	43			

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.776	5	.155	2.109	.085
محور اول Within Groups	2.795	38	.074		
Total	3.571	43			
Between Groups	2.085	5	.417	4.671	.002
محور ثاني Within Groups	3.393	38	.089		
Total	5.478	43			
Between Groups	.228	5	.046	.484	.786
محور ثالث Within Groups	3.587	38	.094		
Total	3.815	43			
Between Groups	1.579	5	.316	.753	.589
محور رابع Within Groups	15.941	38	.419		
Total	17.520	43			

Multiple Comparisons

Dependent Variable: ثاني محور

LSD

(I) التخصص	(J) التخصص	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
محاسبة	مالية	.25093	.14744	.097	-.0476-	.5494
	تسويق	-.07764-	.16188	.634	-.4053-	.2501
	اقتصاد	-.29193 [*]	.13698	.040	-.5692-	-.0146-
	ادارة أعمال	-.36335-	.22029	.107	-.8093-	.0826
	أخرى	.49379 [*]	.16188	.004	.1661	.8215
مالية	محاسبة	-.25093-	.14744	.097	-.5494-	.0476
	تسويق	-.32857-	.20045	.109	-.7344-	.0772
	اقتصاد	-.54286 [*]	.18094	.005	-.9092-	-.1766-
	إدارة أعمال	-.61429 [*]	.25000	.019	-1.1204-	-.1082-
	أخرى	.24286	.20045	.233	-.1629-	.6486
تسويق	محاسبة	.07764	.16188	.634	-.2501-	.4053
	مالية	.32857	.20045	.109	-.0772-	.7344
	اقتصاد	-.21429-	.19288	.274	-.6048-	.1762
	ادارة أعمال	-.28571-	.25878	.276	-.8096-	.2382
	أخرى	.57143 [*]	.21129	.010	.1437	.9992
اقتصاد	محاسبة	.29193 [*]	.13698	.040	.0146	.5692
	مالية	.54286 [*]	.18094	.005	.1766	.9092
	تسويق	.21429	.19288	.274	-.1762-	.6048

ادارة أعمال	إدارة أعمال	-.07143-	.24398	.771	-.5653-	.4225
	أخرى	.78571 [*]	.19288	.000	.3952	1.1762
	محاسبة	.36335	.22029	.107	-.0826-	.8093
	مالية	.61429 [*]	.25000	.019	.1082	1.1204
	تسويق	.28571	.25878	.276	-.2382-	.8096
أخرى	اقتصاد	.07143	.24398	.771	-.4225-	.5653
	أخرى	.85714 [*]	.25878	.002	.3333	1.3810
	محاسبة	-.49379 [*]	.16188	.004	-.8215-	-.1661-
	مالية	-.24286-	.20045	.233	-.6486-	.1629
	تسويق	-.57143 [*]	.21129	.010	-.9992-	-.1437-
اقتصاد	اقتصاد	-.78571 [*]	.19288	.000	-1.1762-	-.3952-
	ادارة أعمال	-.85714 [*]	.25878	.002	-1.3810-	-.3333-

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

