

UKJAES

University of Kirkuk Journal
For Administrative
and Economic Science

ISSN 2222-2995

University of Kirkuk Journal For Administrative
and Economic Science



Ahmed Dler Mousa & Omar Banaz Ibrahim. The effect of integration between value engineering and target costs in enhancing competitive advantage in industrial companies. *University of Kirkuk Journal For Administrative and Economic Science* (2024) 14 (1):58-73.

The effect of integration between value engineering and target costs in enhancing competitive advantage in industrial companies

Dler mousa ahmed ¹, Banaz Ibrahim Omar ²

^(1,2) College of Administration and Economics, Salahaddin University-Erbil, Erbil, Iraq

dlr.ahmed@su.edu.krd ¹

banaz.omar@su.edu.krd ²

Abstract: The study aimed to demonstrate the impact of integration between value engineering and targeted costs in enhancing competitive advantage in industrial companies, mainly to find appropriate solutions to the problems that economic units suffer from in the Kurdistan Region/Erbil through the use of modern cost techniques that enhance competitive advantage in them. To achieve the aim of the study, the questionnaire form was used as a tool for the study, and a descriptive analytical approach was used in the study. The study reached a set of results and conclusions, the most important of which are: There is a role for integration between the use of target costing and value engineering in enhancing the competitive advantage of industrial economic units, with a strong (direct) and significant positive relationship between the variables of the study. The study recommended the necessity of educating industrial companies and training their employees to apply target costing and value engineering methods because of their advantages that are achieved as a result of their integration in improving price efficiency, reducing costs, and developing accounting systems to keep pace with the continuous development in the business environment, and thus this leads to exploiting their capabilities efficiently and effectively and making decisions. Which achieves their goals and, as a result, increases competitive advantage.

Keywords: Value Engineering, Target Costs and Competitive Advantage.

أثر التكامل بين هندسة القيمة والتكاليف المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية في الشركات الصناعية

أ.م.د. دلير موسى أحمد ^١ ، م.م. به ناز إبراهيم عمر ^٢

^(١,٢) جامعة صلاح الدين، أربيل، العراق

المستخلص: هدفت الدراسة الى بيان أثر التكامل بين هندسة القيمة والتكاليف المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية في الوحدات الاقتصادية الصناعية بصورة رئيسة الى إيجاد الحلول المناسبة للمشاكل التي تعاني منها الوحدات

الاقتصادية في إقليم كردستان/ اربيل من خلال استخدام تقنيات التكلفة الحديثة والتي تعزز الميزة التنافسية فيها. ولتحقيق هدف الدراسة فلقد تم استخدام استمارة الإستبيان كأداة للدراسة وتم استخدام منهج وصفي تحليلي في الدراسة. وتوصلت الدراسة الى مجموعة من نتائج واستنتاجات أهمها: وجود دور للتكامل بين استخدام التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تعزيز الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية الصناعية، مع وجود علاقة إيجابية (طردية) قوية ومعنوية بين متغيرات الدراسة. وأوصت الدراسة بضرورة تنقيف الوحدات الاقتصادية الصناعية وتدريب موظفيها على تطبيق أساليب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة لما لهما من مميزات تتحقق نتيجة تكاملها في تحسين كفاءة الأسعار وخفض التكاليف وتطوير النظم المحاسبية لمواكبة ذلك مع التطور المستمر في بيئة الأعمال، وبالتالي يؤدي ذلك إلى استغلال قدراتهم بكفاءة وفعالية وإتخاذ القرارات التي تحقق أهدافهم وبالنتيجة يؤدي الى رفع الميزة التنافسية.

الكلمات المفتاحية: هندسة القيمة، التكاليف المستهدفة والميزة التنافسية.

Corresponding Author: E-mail: banaz.omar@su.edu.krd

المقدمة:

ان معظم الوحدات الاقتصادية في العراق بشكل عام واقليم كردستان بشكل خاص ليس من مقدراته منافسة وحدات اقتصادية اجنبية نتيجة ارتفاع التكاليف وعدم التمييز بين السلع المنتجة، اي بمعنى اخر ان الوحدات الاقتصادية في العراق والاقليم كردستان فقد القدرة التنافسية مع الشركات الاجنبية، ومن المعروف ان نظام التكلفة التقليدية لا تساعد في تقليل تكاليف والقدرة التنافسية للوحدة، مما ادى الى ظهور نظام وتقنيات معاصرة للتكلفة للمساعدة في علاج هذا القصور، بما في ذلك التكاليف المستهدفة وهندسة القيمة.

لذا ولأجل رفع الميزة التنافسية بين الوحدات الاقتصادية المحلية يجب ان نعمل على جانبين هما انخفاض التكاليف وتميز السلعة. وان التكلفة المستهدفة هي نهج لتحديد تكلفة دورة حياة المنتج والتي يجب أن تكون كافية لتطوير وظائف وجودة محددة، مع ضمان الربح المطلوب. يتضمن تحديد التكاليف المستهدفة عن طريق طرح هامش الربح المطلوب من سعر السوق التنافسي، ومن ناحية أخرى، فإن هندسة القيمة هي تقنية موجهة نحو تحليل وظائف عنصر أو عملية لتحديد أفضل قيمة، أو أفضل علاقة بين القيمة والتكلفة. بمعنى آخر، يتم تمثيل أفضل قيمة من خلال عنصر أو عملية تؤدي باستمرار الوظيفة الأساسية المطلوبة ولها أقل تكلفة إجمالية.

وبالتالي فان الاسلوبين الجديدين هندسة القيمة والتكاليف المستهدفة هما من الأساليب الحديثة التي يتم تناولها في هذه الدراسة لتعزيز الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية من خلال إدارة تكاليف دورة حياة المنتج بكفاءة والتي يجب أن تكون كافية لتطوير وظائف وجودة محددة، مع ضمان الربح المطلوب واستمرار الوظيفة الأساسية المطلوبة ولها أقل تكلفة إجمالية.

أولاً: المنهجية

١- مشكلة الدراسة The problem of the study

تكمن مشكلة البحث في معظم الوحدات الاقتصادية الصناعية وفي كافة القطاعات في إقليم كردستان بشكل عام وأربيل بشكل خاص يعاني من عدم قدرته على التنافس في الاسواق العالمية وحتى في الاسواق المحلية مع الوحدات الاقتصادية الاجنبية وذلك يرجع الى الاسباب الى تبني أنظمة تكاليفية تقليدية وبذلك يمكن أن نصيغ المشكلة في الأسئلة الثلاث التالية:

- أ- هل تساعد التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية في الوحدات الاقتصادية الصناعية؟
- ب- هل تساعد هندسة القيمة في تعزيز الميزة التنافسية في الوحدات الاقتصادية الصناعية؟
- ت- هل يساعد التكامل بين التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تعزيز الميزة التنافسية في الوحدات الاقتصادية الصناعية.

٢- اهداف الدراسة Objectives of the study

ان هذه الدراسة تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية :

- أ- التعرف الى مفهوم الميزة التنافسية من خلال البعدين (انخفاض التكاليف والتميز).
- ب- التعرف على مفهوم التكلفة المستهدفة ودورها في رفع الميزة التنافسية.
- ت- التعرف على مفهوم هندسة القيمة ودورها في رفع الميزة التنافسية.

٣- فرضيات الدراسة Study hypotheses :

تعتمد الدراسة على اختبار الفرضيات التالية:

أولاً: توجد ابعاد اساسية لرفع الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية الصناعية (كمتغير تابع)

ثانياً: توجد دور لاستخدام التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية في تقدير أفراد العينة (الأكاديميين- المهنيين).

ينقسم الى ثلاث فرضيات الفرعية كما يلي :

- أ- الفرضية الفرعية الاولى: توجد دور لخفض التكاليف والطاقة في تعزيز الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية الصناعية في تقدير أفراد العينة (الأكاديميين- المهنيين).

ب- الفرضية الفرعية الثانية: توجد دور للجودة والتكنولوجيا في تعزيز الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية الصناعية في تقدير أفراد العينة (الأكاديميين- المهنيين).

ت- الفرضية الفرعية الثالثة: توجد دور لمنافسة العملاء في تعزيز الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية الصناعية في تقدير أفراد العينة (الأكاديميين- المهنيين)

ثالثاً: توجد دور لاستخدام هندسة القيمة في تعزيز الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية في تقدير أفراد العينة (الأكاديميين- المهنيين).

ينقسم الى ثلاث فرضيات فرعية كما يلي :

أ- الفرضية الفرعية الاولى: توجد دور لخفض التكاليف في تعزيز الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية الصناعية في تقدير أفراد العينة (الأكاديميين- المهنيين).

ب- الفرضية الفرعية الثانية: توجد دور لإدارة التكاليف لتحسين الربحية في تعزيز الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية الصناعية في تقدير أفراد العينة (الأكاديميين- المهنيين).

ت- الفرضية الفرعية الثالثة: توجد دور لتكيف وفقاً لمتطلبات التقدم التكنولوجي في تعزيز الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية الصناعية في تقدير أفراد العينة (الأكاديميين- المهنيين).

رابعاً: توجد دور لتكامل بين استخدام التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تعزيز الميزة التنافسية لوحدات الاقتصادية الصناعية.

٤- أهمية الدراسة The importance of the Research

يمكن إبراز أهمية هذه الدراسة من خلال ان الأساليب التقليدية فشل في رفع الميزة التنافسية وان هذه الدراسة يمكن ان يملئ هذا الفراغ، من خلال استخدام التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في رفع الميزة التنافسية، والتي سبقت فشل الأساليب التقليدية في هذا المجال في تحقيق أهداف الشركة .

٥- منهجية الدراسة Research methodology

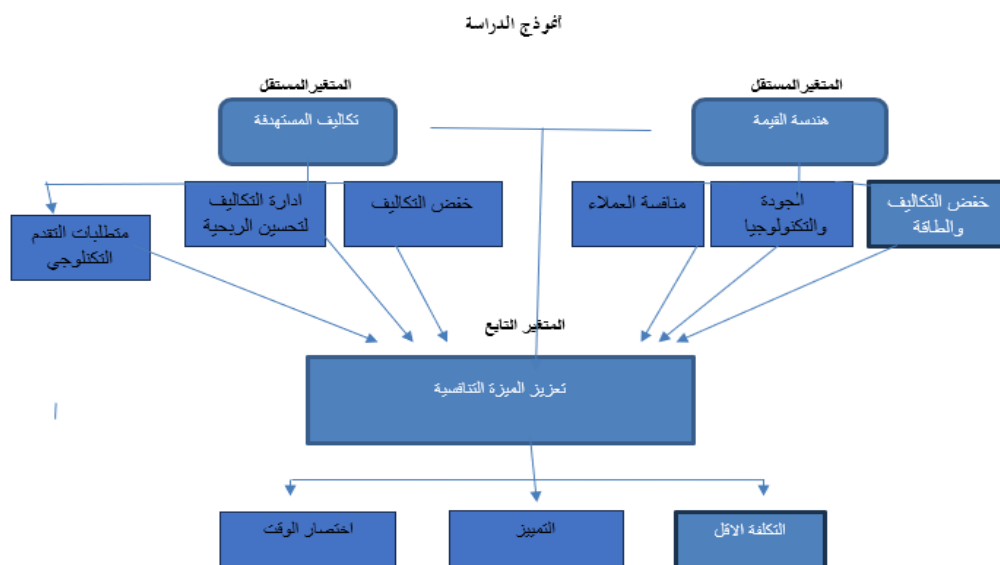
ان منهج الدراسة يعتمد الى تحليل الظاهرة، وكشف العلاقات بين ابعادها المختلفة، وايجاد التفسير العلمي والاستنتاج في ضوءه، سعياً لتحسين الواقع وتطويره كما اتبعت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي للحصول على المعلومات الكافية والدقيقة عن أثر التكامل بين هندسة القيمة والتكاليف المستهدفة على رفع الميزة التنافسية في الوحدات الاقتصادية ومن ثم تحليلها، وتفسيرها بما يلخص في تحديد مؤشرات معالجة المشكلة ويشمل هذا المنهج الوصفي التحليلي ما يأتي:

الجانب النظري: متمثلاً بالأبحاث والمقالات والدراسات والرسائل العلمية والكتب التي تناولت الموضوع في ادبيات المحاسبة وايضا المنشورات على الانترنت إذ سوف يتم الانتفاع بها في تحديد مفاهيم الدراسة، ومشكلتها، وصياغة فرضياتها .

الجانب التطبيقي: يعتمد الدراسة في اختبار الفرضيات على توزيع استمارة الاستبيان على عينة من الأكاديميين في اقليم كوردستان العراق.

٦- انموذج الدراسة Study model

لتحقيق غرض الدراسة والوصول إلى أهدافها المحددة، فقد قامت الباحثة بتصميم أنموذج خاص بالدراسة الحالية. والشكل الاتي يوضح علاقات هذه المتغيرات.



الشكل (١): أنموذج الدراسة
المصدر: من إعداد الباحثان

يبين انموذج هذه الدراسة العلاقة بين التكاليف المستهدفة وهندسة القيمة وتعزيز الميزة التنافسية. المتغير التابع هو تعزيز الميزة التنافسية. المتغيرات المستقلة هي: التكاليف المستهدفة وهندسة القيمة

ثانياً: مدخل الى الميزة التنافسية

لقد كانت الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية في طي النسيان سواء على المستوى المحلي او الدولي، ولكن قامت العولمة بإظهارها حيث أصبحت كاستثمار وهدف واستراتيجية يساعد المنظمة على البقاء والاستمرارية، حيث تحتاج الى رؤية بعيدة الأمد تمتاز بالشمولية والديناميكية وجمعها للموارد اللازمة لأجل بقاءها، وكذلك فان الميزة التنافسية تعتبر من الاليات الفعالة لغزو والسيطرة على الأسواق المحلية والعالمية

تعريف الميزة التنافسية

هنالك تعاريف عدة للميزة التنافسية والتي تتمثل في الاتي:

- أ- ان الميزة التنافسية تعرف بانها: " قدرة الوحدة الاقتصادية في التفوق على المنافسين لها من خلال الأسعار أو الجودة أو الابتكار في منتجاتها ويتم ذلك من خلال استغلال الفرص الداخلية المتاحة لها بهدف زيادة الارباح وتعزيز فرص البقاء في السوق"(مهيهي، ٢٠١٩).
- ب- وكذلك تعرف بانها: " القدرة على تحقيق رغبات المستهلكين باعتبار أن المستهلك هو الحكم في السوق فإن رضاه يعد الهدف الاساس الذي تسعى الوحدات الاقتصادية لتحقيقه، ومنه الميزة التنافسية وتعني تقديم منتجات أو خدمات متميزة عما يقدمه المنافسون في السوق وارضاء العملاء بشكل يختلف أو يزيد عنهم، وتستطيع الوحدات الاقتصادية تحقيق التميز من خلال وضع استراتيجية للتنافس مبنية على نتائج التحليل الداخلية والخارجي للبيئة المحيطة بها "(الأيوبي، ٢٠٢٠).

ثالثاً: أنواع الميزة التنافسية

- أ- ميزة التمييز: عندما تكون الوحدة الاقتصادية لها القدرة في الحيازة على الخصائص الفريدة التي تجعل الزبون متعلقا بها، حينها تكون الوحدة الاقتصادية قادرة على ان تتميز عن منافسيها.
- ب- ميزة التكلفة الأقل: إذا استطاعت الوحدة الاقتصادية ان تخفض تكاليف أنشطة المنتج لديها الى المستويات الأدنى مقارنة بالتي عند منافسيها فأنها تحقق ميزة التكلفة الأدنى .
- ت- ميزة اختصار الوقت: (JIT) يتم تحقيق الميزة التنافسية من خلال تخفيض العنصر الزمن ويكون لصالح الزبون.

رابعاً: خصائص الميزة التنافسية

- ان اهم خصائص الميزة التنافسية هي ما يلي (المحمدي والربيعي، ٢٠٢٠، ١٠٨):
- أ- ان تكون بشكل مستمر ومستدام اي ان تحقق الوحدة الاقتصادية السبق في المدى الطويل وليس على المدى القصير.
- ب- تتسم الميزات التنافسية بالنسبية اذا قورنت بالمنافسين او مقارنتها في الفترات الزمنية المختلفة وتلك الصفة تجعل من فهم الميزات في اطار مطلق يكون صعب التحقيق.
- ت- ان تكون دائمة التجديد وحسب متطلبات البيئة الخارجية من جهة وقدرات وموارد الوحدة الاقتصادية الداخلية من جهة أخرى.

خامساً: مصادر الميزة التنافسية

ان مصادر الميزة التنافسية للمؤسسة هي كما يلي - :

- مصادر داخلية ولها علاقة بموارد الوحدة الاقتصادية الملموسة وغير الملموسة مثل العوامل المهمة للإنتاج، الطاقة والموارد الأولية، مسار التوزيع، الموجودات وغيرها، وقد تأتي الميزة التنافسية من النظم الإدارية التي تستخدم والمطورة، أساليب أخرى للتنظيم الإداري، وطرق التحفيز، وكذلك مردودات التطوير والبحث، المعرفة والابداع.
- المصادر الخارجية وهي متعددة وكثيرة وتتألف من متغيرات البيئة الخارجية وتغيرها مما يساعد على إيجاد ميزات وقد تستطيع الوحدة الاقتصادية ان تستفيد منها وتستغلها، كما هي في وقت العرض والطلب على المواد الأولية، الموارد البشرية المدربة والمؤهلة وغيرها مما تساعد الوحدة الاقتصادية ان تبني ميزة تنافسية عن طريق خياراتها الاستراتيجية وعلاقتها مع الآخرين .

سادساً: اهداف الميزة التنافسية ومؤشراتها

- ان أهداف الميزة التنافسية يتم تلخيصها فيما يلي:
- حماية المستهلك من شبح الاحتكار والقضاء عليها، الذي يؤدي الى تقليص العرض وزيادة الأسعار.
- المساعدة على رفع الأرباح.
- دخول حيز تنافسي جديد، كدخول سوق حديثة او التعامل مع نوع جديد من الزبائن.

ومن مؤشرات الميزة التنافسية هي ما يلي :

- أ- الربحية: ان الربحية هي مقياس يتم استعمالها لتقييم ماهية أداء الوحدات الاقتصادية وذلك عن طريق حساب النسبة لصافي الدخل الى الأصول او الاستثمارات.

- ب- الحصة السوقية: يستعمل معيار الحصة السوقية للتمييز بين الفائزين والخاسرين في السوق حيث ان هذا المقياس يتم استخدامه النصيب للمنظمة من المبيعات في السوق، ويتم مقارنته مع المنافسين الأساسيين.
- ت- حجم المبيعات: ان حجم المبيعات يعتبر مؤشرا على نجاح الاعمال للوحدة الاقتصادية وكذلك الحصة السوقية لها، وان معظم الوحدات الاقتصادية تسعى لوضع هدف محدد لمعرفة ماهية حجم المبيعات التي يراد تحقيقه، ليتم متابعة كيف يكون أداء الوحدة الاقتصادية وأيضا درجة نجاحها في تحقيق الأهداف.

سابعاً: أسس بناء الميزة التنافسية

ان أسس بناء الميزة التنافسية هي كما يلي :-

- **الجودة:** تلوح الى مقور المنتج او الخدمة على الوفاء بتطلعات المستهلك. او تزيد عنها، ويعد تأثير الجودة الرفيعة للمنتج على المزايا التنافسية تأثيراً مزدوجاً، وذلك لان ادخار المنتجات العالية يزيد من اعتبار هذه المنتجات في ملاحظة المستهلك وهو مفهوم محكم للقيمة يسمح للوحدة الاقتصادية بفرض تسعيرة عالية لمنتجاتها، وثانياً لان تلخيص عامل الوقت يسفر عن إنتاجية أعلى للعامل وتكلفة اقل للوحدة.
- **الاستجابة لحاجات العميل:** ان تحسين جودة المنتج هي عملية لا بد ان يتماشى مع الاشباع لحاجات العملاء، أي ان الوحدة الاقتصادية تكون قادرة على أداء المهام بالشكل التي تكون أفضل من المنافسين في اشباع وتحديد احتياجات العملاء، وبالتالي يكون هناك قيمة أكبر لميول المستهلكين لمنتجاتها، وهذا يؤدي الى خلق تميز قائم على المزايا التنافسية.
- **الكفاءة:** ان مقدار المداخلات المطلوبة لإنتاج مخرجات معينة هي ابسط قياس للكفاءة، أي ان الكفاءة = المخرجات/ المداخلات، ان إنتاجية الموظف هي من اهم مكونات الكفاءة في كثير من الوحدات الاقتصادية، وهذا العنصر يقاس لكل موظف في الوحدة الاقتصادية بانها من المخرجات فمثلاً إذا كانت الوحدة الاقتصادية تمتلك مزايا تنافسية مرتكزة على التكلفة فهذا يعني ان الوحدة الاقتصادية تحقق المستوى الأدنى من التكاليف.
- **التجديد:** ان التجديد هي أي شيء حديث او جديد يتعلق بالمنتجات التي تنتجها الوحدة الاقتصادية او طريقة ادارتها، وان التجديد يشمل كل تقدم يحدث على أنواع المنتجات، ونظم الإدارة وعمليات الإنتاج، والاستراتيجيات التي تعتمدها الوحدة الاقتصادية، والهياكل التنظيمية.

ثامناً: ابعاد الميزة التنافسية

تقدر الوحدة الاقتصادية ان تحقق ميزتها التنافسية من خلال تشكيل وتطوير استراتيجية اعمال تنافسية واحدة او خليطاً من الاستراتيجيات الثلاث والمتمثلة بما يأتي :

- أ- استراتيجية الكلفة المنخفضة : (Low Cost Strategy)** ان هذه الاستراتيجية تعني قدرة الوحدة الاقتصادية على ان تقوم بإنتاج وتسويق المنتجات باقل كلفة اذا ما قورنت الوحدات الاقتصادية الأخرى، حيث يحتاج ان تكون المنتج بالكمية الكبيرة للمنتجات النمطية حتى تسمح للوحدة الاقتصادية ان تقدم منتجاتها بالأسعار التي تكون اقل من أسعار المنافسين.
- ب- استراتيجية التمييز: Differentiations Strategy** ان التمايز يعني التفرد بشيء، وبهذا فان استراتيجية التمايز تعني قدرة الوحدة الاقتصادية على ان تقدم منتجاً متميزاً وفريداً له القيمة المرتفعة من الوجهة التي ينظر اليها المستهلك وهنا لا
- ت- استراتيجية التركيز او تجزئة السوق (Market Segmentation/ Focus strategy)** تخطط استراتيجية التركيز وذلك لمساعدة الوحدة الاقتصادية على استهداف نمط معين من العملاء داخل الصناعة، وهذا على عكس استراتيجيات قيادة التكاليف المنخفضة واستراتيجيات التمييز، والتي تصمم من اجل سوق أكبر او على مستوى الصناعة ككل فان استراتيجية التركيز تستهدف الى فئة ذات وضعية معينة من العملاء، يمكن ان تكون هذه الفئات مجموعة مشترين محددين، قسم صغير من خط انتاج معين .

تاسعاً: محددات الميزة التنافسية

- ان الوحدة الاقتصادية تحدد ميزتها التنافسية من خلال بعدين او متغيرين هامين وهما:
- أ- نطاق التنافس او السوق المستهدف:** ان النطاق يعبر عن عمليات الوحدة الاقتصادية ومدى اتساع أنشطتها وذلك لتحقيق مزايا تنافسية، حيث ان نطاق النشاط تساعد على مدى كبير في تحقيق وفورات تكلفة الوحدات الاقتصادية المنافسة، حيث يتم الاستفادة من التقديمات التي يتم من تسهيلات انتاج مشتركة او وجود خبرة فنية موحدة .
 - ب- حجم الميزة التنافسية:** يتم تحقيق سمة الاستمرارية للميزة التنافسية عندما يتمكن الوحدة الاقتصادية من المحافظة على تمييز المنتج او ميزة التكلفة الأقل وذلك لمواجهة الوحدات الاقتصادية المنافسة، ونستطيع ان نقول ان الميزة تكون كبيرة عندما يكون هناك جهود كبيرة من الوحدات الاقتصادية المنافسة وذلك للحد من أثرها او التغلب عليها.

عاشراً: دورة حياة الميزة التنافسية

- ان دورة حياة الميزة التنافسية تمر بعدة مراحل ويمكن توضيحها كما يلي - :
- **مرحلة التقديم:** وهي أطول المراحل بالنسبة للوحدة الاقتصادية التي انشأت لديها الميزة التنافسية لأنها تحتاج الكثير من التأهيل البشري والمالي والمادي وكذلك التفكير، ومع مرور الزمن تعرف الميزة التنافسية انتشاراً أكثر فأكثر.

- **مرحلة التنبؤ:** وهنا تشهد الميزة التنافسية استقرارا نسبيا من حيث الانتشار على اعتبار ان المنافسين بداوا بالتركيز عليها حيث تكون الوفيرات هنا في اقصى ما يمكن.
- **مرحلة التقليد:** في هذه المرحلة يتراجع حجم الميزة التنافسية شيئا فشيئا وتتحج الى الركود لان قاموا المنافسين بتقليد ميزة الوحدة الاقتصادية، وبالتالي يتراجع اسبقيتها عليهم وينخفض في الوفيرات.
- **مرحلة الضرورة:** وتأتي في هذه المرحلة ضرورة تطوير الميزة التنافسية الحالية وتحسينها بشكل سريع، او ان تقوم الوحدة الاقتصادية بخلق ميزات جديدة بأسس مختلفة تماما عن الأسس الموجودة في الميزات الحالية .

أحد عشر: مدخل الى التكاليف المستهدفة

١- تعريف التكاليف المستهدفة

تعرف التكلفة المستهدفة "بانها اداة للإدارة التكلفة في مراحل مبكرة من دورة حياة المنتج وفق مؤشرات السوق حسب رغبات الزبون وتوقعاته من اجل الوصول الى هامش ربح معقول يضمن استمرارية وبقاء المنتج في المنافسة" (أمجوج، ٢٠٢٠).

٢- مفهوم التكاليف المستهدفة

ان هذا المعيار " التكاليف المستهدفة" التي هي أحد معايير المحاسبة الإدارية التي صدرت عن جمعية المحاسبين الإداريين الكندية، The society of management Accountants of Canada، (SMA)، اعطى مفهوم لأسلوب التكاليف المستهدفة وهي احدى أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة والتي تقوم باستخدام معلومات عن التكلفة المقدرة او المتوقعة وذلك اثناء عمليات ومراحل تصميم المنتج لأجل تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج. وكذلك أضاف هذا المعيار الى ان أسلوب التكلفة المستهدفة هي أحد أداة التخطيط والرقابة الشاملة، حيث انها تركز على السوق وتكون موجهة الى مرحلة التصميم (Park, S. J., et at., 2016).

٣- مزايا مدخل التكاليف المستهدفة

- ومن اهم مزايا مدخل التكاليف المستهدفة هي كما يلي: (غافل، ٢٠١٨)
- أ- وجود فهم حقيقي للتكاليف التي يتحقق في دورة حياة المنتج والتي تبدأ من مرحلة تطوير وتصميم المنتج حيث تشكل ٨٠٪ من التكاليف لهذه المرحلة والتي ينتهي بتكاليف التصنيع للمنتج وتسويقها وتقديمها للمستهلك.
- ب- يتم تخفيض التكلفة من المرحلة التخطيط والتصميم للمنتج الى مرحلة الخدمات التي تكون ما بعد البيع.
- ت- تقديم منتج حسب رغبات ومتطلبات الزبائن.

٤- خصائص أسلوب التكاليف المستهدفة

- ان أسلوب التكلفة المستهدفة لديها خصائص عديدة من أهمها:
- أ- ان أسلوب التكاليف المستهدفة هو بمثابة الطريقة التي يتم التعرف على المنتجات التي تحقق الأرباح المطلوبة والكافية.
- ب- انه أسلوب يتم التنبؤ عن طريقها بالتكاليف الضرورية والمطلوبة للمنتج ويتم تحضير الإنتاج على حدودها.
- ت- ان هذا الأسلوب يقوي روح الابتكار والتعاون لدى المهندسين والمصممين وكل العاملين الذين يعملون في الوحدة الاقتصادية لأجل تحقيق هدف واحد وهو انتاج منتج بالشكل المطلوب .
- ث- انه يصف ويشرح خطة وهيكل التطوير بالأخذ في الاعتبار حركية التسعير وتعقيده مكونات المنتج وكذلك العلاقة مع الموردين.

٥- مبادئ التكاليف المستهدفة

- أ- السعر يقود الى التكلفة Price led costing
- ب- التركيز على الزبون Customer Driven
- ت- التنسيق بين الوظائف Inter-functional coordination
- ث- المشاركة في سلسلة القيمة Participation in the value chain
- ج- قصر دورة حياة المنتج Short product life cycle (الربيعي وسعد، ٢٠١٨)

٦- الخطوات الأساسية لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة

- هناك أربع خطوات أساسية لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة وهي كالآتي:
- أ- **تحديد المنتج:** ان هذه العملية تبدأ عند التعرف على المنتج في الواجهة الامامية، وذلك عند تصور المنتج الذي ينشأ من مدخلات السوق (الزبائن) مباشرة، او من الذين لديهم خبرة كبيرة في السوق (التسويق) او عن طريق البحث والتطوير والتي هي فكرة جديدة تلبي الاحتياجات.
- ب- **تعيين الهدف:** من المهم ان نبدأ من السعر عند تحديد التكاليف المستهدفة حيث لا بد من معرفة المبلغ الذي يستطيع الزبون ان يدفعه مقابل الحصول على المنتج، والتعرف على الامكانيات المختلفة للزبائن .
- ت- **تحقيق الهدف:** لا بد من إيجاد السبل لتحقيق الهدف لان المنتج قد يكون مصمما ومنتجا ليلبي التكلفة المستهدفة، التي يحتاج عادة الخروج من الفكر والعصف الذهني والانفتاح على فكر مجموعة العاملين في سلاسل الإنتاج حيث يحتاج هذا الى

الانضباط في السؤال عن الافتراضات حول كل عنصر من تكاليف المنتج، حيث يجب ان يتم في وقت مبكر جدا من دورة التصميم .

ث- **الحفاظ على التكلفة التنافسية:** بعد ان تم تقديم المنتج بالتكاليف المستهدفة في النهاية فان المنافسة تكون مستمرة وبالتالي تميل الأسعار الى الانخفاض، ولهذا فانه من الضروري التحسين المستمر الذي يشمل الجهد التقليدي لتخفيض التكاليف .

اثنا عشر: تأثير التكاليف المستهدفة على الميزة التنافسية

١- التكاليف المستهدفة والميزة التنافسية

أن التكاليف المستهدفة هي جزء لا يتجزأ من ثقافة الوحدة الاقتصادية، حيث تتمثل قضية التنافسية الرئيسية في هذه الحجة في مدى جودة (فعالية وكفاءة) الشركة في دمج فلسفة التكاليف المستهدفة في ثقافتها فيما يتعلق بالمنافسين. قد ينتج عن هذا الدمج، بدوره، تنبؤات أكثر تأكيداً لطلب السوق، والمزيد من الالتزام بتعديل العمليات الداخلية وكذلك في شروط التفاوض مع الموردين ووضع استراتيجيات تعاونية.

٢- تأثير التكاليف المستهدفة على الميزة التنافسية

ان تأثير التكاليف المستهدفة على الميزة التنافسية تكون في ثلاث اتجاهات (الربيعي وسعد، ٢٠٢٠):

أ- التكيف وفقاً لمتطلبات وظيفة المنتج:

تحصل تطورات كبيرة في بيئة الاعمال المعاصرة مما تفرض على الوحدة الاقتصادية التكيف مع المتطلبات الجديدة وهذه المتطلبات لها علاقة بالوظائف والخصائص التي يؤديها المنتج وتكون حسب عدد الوظائف وكفايتها.

ب- التكيف وفقاً لمتطلبات السوق:

ان تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة هدفه هو التكيف التي تواجه الوحدة الاقتصادية وهو الحالة التنافسية، حيث هنالك شدة في المنافسة في بيئة الاعمال المعاصرة وهذا ما يؤدي الى تواجد منتجات تكون جودتها عالية وبأسعار المنخفضة .

ت- التكيف وفقاً لمتطلبات التقدم التكنولوجي:

ان التكيف والاستجابة لمتطلبات الابتكارات والتطورات التكنولوجية كانت لها دور في تقديم التصميم للمنتجات الجديدة التي تتسم بالبساطة والحداثة والانخفاض في تكاليف الإنتاج، حيث انعكست بالصورة الايجابية على الأسعار البيع، وان هذه الاستجابة ستساعد الوحدة الاقتصادية على تحقيق العوامل النجاح التي تكون حاسمة بالمستوى الكفائية والفاعلية المتميزين على الوحدات الاقتصادية الأخرى المنافسة وهذا يؤدي الى تحقيق الميزة التنافسية (المحمدي والربيعي، ٢٠٢٠).

ثلاثة عشر: مدخل الى هندسة القيمة

١- مفهوم وتعريف هندسة القيمة

إن هندسة القيمة هي برنامج متكامل لها خطة عمل تكون دقيقة و متسلسلة تقوم في حل المشكلات التي تتعلق بالجودة والأداء والتكلفة، حيث تقوم بإدارته مجموعة من الافراد ذوي اختصاصات مختلفة ومنظمة يلقب بفريق هندسة القيمة (V.E Team) ، حيث انها تقوم بتحليل ما يتعلق من المعلومات بالمنتج او الخدمة والمشروع، وأيضا تقوم بالاختيار المناسب للوظائف المثلى والتي تكون لها اداء عالي وتكلفة منخفضة وفي نفس الوقت تتخلص من الوظائف التي لا تضيف شيئا للمنتج من نظر العميل، وبالتالي نستطيع ان نقول ان هندسة القيمة تقوم بتقييم الحلول واداء فريق عمل هندسة القيمة من خلال وضع خطة عمل تعمل على ايجاد حلول تؤدي الى رفع جودة الاداء وتخفيض التكلفة في نفس الوقت. (الجبالي، ٢٠١٩)

٢- عناصر هندسة القيمة

أن عناصر هندسة القيمة هي استخدام أساليب جديدة من خلال إيجاد حلول جذرية لمشاكل العمل والوصول إلى نتائج هائلة عن طريق تحقيق التحسينات الجذرية للعمليات، حيث أن العناصر التي تتميز بها هي إعادة التصميم الجذري للعمليات الإدارية، والتركيز على تحقيق الأهداف.

٣- الأهداف الاساسية لتطبيق هندسة القيمة

ان هندسة القيمة تسعى الى تحقيق تحسينات جذرية وذلك عن طريق طرق العمل واساليب الوحدات الاقتصادية لكي تتناسب مع متطلبات و ايقاع هذا العصر، عصر الثورة التكنولوجية والسرعة، وكذلك تسعى هندسة القيمة الى تحقيق الأهداف الاتية:

أ- **التركيز على العملاء:** ان الوحدة الاقتصادية توجه التركيز على العملاء عن طريق تحقيق رغباتهم وتحديد احتياجاتهم بحيث يتم إعادة بناء العمليات وذلك لتحقيق هذا الغرض.

ب- **تحقيق تغيير جذري في الأداء:** ان هذا التغيير تتمثل في أدوات وأسلوب العمل والنتائج عن طريق تمكين العاملين في تصميم العمل والعمل به حسب اهداف الوحدة الاقتصادية واحتياجات عملائها.

ت- **تخفيض التكلفة:** ويتم تخفيض التكلفة عن طريق التركيز على العمليات التي لها قيمة مضافة وإلغاء العمليات الغير الضرورية.

ث- **تحقيق الجودة:** يكون تحقيق الجودة من خلال تحسين المنتجات والخدمات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية وذلك لتتناسب مع رغبات واحتياجات العملاء.

٤- ابعاد هندسة القيمة

- ان لهندسة القيمة إجراءات محددة يراها أحد الكتاب والتي تتمثل في الآتي :-
- أ- يوجه إدارة التصميم للمنتج نحو إعادة النظر في مكونات المنتج وكذلك مراحل التصميم ومكونات اجزائه بحيث يكون بتكلفة اقل ودون المساس بمستوى الجودة المطلوبة والخصائص الاصلية.
 - ب- تقوم بإدارة وتوجيه بحوث التسويق نحو إعادة في دراسة القدرة في رفع اسعار البيع ودون التأثير على حصة المنشأة في الأسواق والمساس بالقدرة التنافسية (Abdel Rahim, 2016).
 - ت- إعادة في دراسة البدائل لشراء الخامات وكذلك مصادرها ودون المساس بخصائص وجودة تلك الخامات.
 - ث- إعادة في النظر في بدائل العناصر للمدخلات والبحث عن بدائل أخرى تكون ذات تكلفة اقل وفي نفس الوقت المحافظة على الجودة والخصائص.

٥- أهمية هندسة القيمة في نجاح المنافسة

- ان هندسة القيمة غالبا ما تقوم وتعمل على تحقيق الميزة التنافسية وتخفيض التكاليف للوحدات الاقتصادية عن طريق التخلص من التبذير والاسراف اثناء الإنتاج او التخلص من الاعمال الغير الضرورية فيها، وذلك عن طريق ما يلي (الموسوي، ٢٠١٤):
- أ- استبدال بعض المواد :

ان بعض المدخلات قد تكون غير ضرورية وغالية الثمن من اجل العملية الانتاجية ويمكن ان يستبدل في بعض الحالات بمدخلات تفي بالغرض واقل منها في السعر.

 - ب- كفاءة وفعالية الطاقة المستخدمة في الإنتاج:

ان هندسة القيمة لها دور فعال في تخفيض الطاقة المستعملة عن طريق رفع كفاءة وفعالية استخدامها من خلال إيجاد وابتكار بعض الطرق التي تعمل على خفض استهلاك الطاقة.

 - ت- كفاءة وفعالية العمليات:

يستخدم كفاءة العمليات عن طريق إعادة التصميم للعمليات الخاصة في انتاج المنتجون خلال تخفيض الانفاق المبالغ فيه او الغير ضروري في العملية الانتاجية وأيضا تخفيض العمليات الغير الضرورية في الإنتاج، وهنا يتم تخفيض التكاليف الكلية وبالتالي تحقيق الزيادة في كفاءة وفعالية العملية الانتاجية وأخيرا تحقيق الربح المستهدف.

 - ث- تطوير المنتج والسيطرة على السوق:

تعمل هندسة القيمة على التوائم بين التكاليف اللازمة لتطوير المنتجات من جهة وبين متطلبات الزبائن للمنتجات من جهة أخرى وذلك لنتمكن من رضا الزبون وفي الوقت ذاته تحقيق الربح المطلوب للوحدة الاقتصادية.

أربعة عشر: بناء إطار للتكامل بين مدخلي التكاليف المستهدفة وهندسة القيمة بهدف دعم استراتيجية زيادة التكلفة

ان مدخل التكاليف المستهدفة (Target costs (TC يدعم الوحدات الاقتصادية في الصمود والاستمرار في بيئة الاعمال الجديدة عن طريق تقديم منتجات او أداء الخدمات بالأسعار التنافسية التي فيها ضمان بالمستوى المقبول من الوفاء بمتطلبات العملاء والجودة. الهدف الرئيسي من استخدام منهج التكاليف المستهدفة (TC) هو تقليل تكلفة المنتج قبل حدوثه وأثناء مرحلة التصميم، نظراً لصعوبة التأثير على هذه التكلفة بعد حدوثها، مما يزيد من أهمية هذا النهج في بيئة التصنيع الحديثة التي تتميز بقصر دورة حياة منتجاتها (عبد الرحيم وآخرون، ٢٠١٧).

يعتبر مفهوم الهندسة القيمة (VE) من أهم الأدوات وأكثرها انتشاراً في تحقيق نهج التكلفة المستهدفة، حيث يهدف إلى الوصول إلى تصميم المنتج ليكون ضمن حدود التكلفة المستهدفة (أو المسموح بها)، مع الحفاظ على جودة وظائفها، بالنظر إلى أن القيمة هي علاقة (أو نسبة) بين الوظيفة والتكلفة، وبالتالي يمكن زيادة القيمة عن طريق تحسين الوظيفة أو تقليل التكلفة (الركابي، 2013).

يتم اختيار المكونات المرشحة للمنتج لعمليات خفض التكلفة من خلال إعداد مؤشر القيمة الذي يمكن حسابه حسب المعادلة.

قيمة الجزء بالنسبة للعميل (درجة أهميته النسبية)

$$\text{مؤشر القيمة} = \frac{\text{نسبة تكلفة الجزء من التكلفة الكلية للمنتج}}{\text{قيمة الجزء بالنسبة للعميل (درجة أهميته النسبية)}}$$

إذا كان مؤشر القيمة أقل من الواحد الصحيح، فهذا يعني أن الوحدة الاقتصادية تنفق عليه أكثر من أهميته النسبية للعميل، الأمر الذي يتطلب اجراء هندسة القيمة (VE) لتقليل تكلفتها. ولكن إذا كان مؤشر القيمة أكبر من الواحد الصحيح، فهذا يعني أن الوحدة الاقتصادية تنفق عليه بدرجة أقل من أهميته النسبية للعميل، مما يستدعي عمليات التحسين والتطوير. وبناءً عليه، فإن مؤشر القيمة يساعد الإدارة في إبراز مكونات وأجزاء المنتج التي تحتاج إلى تقليل تكلفتها أو تحسين أدائها، وفقاً لرغبات العميل.

خمس عشرة: بناء إطار للتكامل بين المدخلين التكاليف المستهدفة وهندسة القيمة من أجل تحقيق الميزة التنافسية
يمكن بناء إطار للتكامل بين المدخلين التكاليف المستهدفة وهندسة القيمة من أجل تحقيق الميزة التنافسية من خلال ما يلي:

١- دراسة السوق:

في هذه المرحلة، يتم جمع المعلومات حول احتياجات ورغبات العملاء، بهدف تحديد المواصفات والخصائص الفنية المطلوبة في المنتج، وكذلك تحليل المنافسين وشريحة السوق وأنواع العملاء التي سيتم التركيز عليهم من أجل تحديد سعر البيع المناسب لظروف المنافسة.

٢- تحديد الربح المستهدف

يتم تحديد الربح المستهدف (أو المطلوب) الذي تريد الوحدة الاقتصادية الحصول عليه من بيع المنتج، ويمكن الاعتماد على استراتيجية ربحية الوحدة الاقتصادية لتحديد، أو متوسط معدل الربح العام على مستوى نفس الصناعة.

٣- تحديد التكلفة المستهدفة

في هذه المرحلة، يتم التخطيط للتكلفة المستهدفة (أو المسموح بها)، ويتم حسابها عن طريق طرح صافي الربح المطلوب من سعر البيع المقترح.

٤- احتساب فجوة التكلفة:

يتم احتساب التكلفة الفعلية المقدرة للمنتج في ضوء الظروف والقدرات الحالية للوحدة الاقتصادية، ويتم قياس الفرق بينها وبين التكلفة المستهدفة المحددة مسبقاً لحساب فجوة التكلفة والتي يتم تحليلها وتوزيعها وفقاً لعمر المنتج. دورة وسلسلة القيمة.

٥- تطبيق الهندسة القيمة:

في هذه المرحلة، يتم إجراء التحليل الوظيفي لمكونات المنتج، من أجل استكشاف فرص التخفيض الممكنة لتقليل فجوة التكلفة في مرحلة التصميم، مع الحفاظ على جودة الوظائف.

٦- تحليل الأنشطة ذات القيمة:

في هذه المرحلة، تتم مراجعة التحليل الوظيفي لأنشطة سلسلة القيمة المتضمنة في إنتاج نموذج التصميم المتفق عليه مسبقاً، بهدف البحث عن فرص تحسين محتملة لتقليل تكلفتها، قبل البدء في الإنتاج الفعلي لها.

سبعة عشر: تفسير نتائج الدراسة وتحليلها وإثبات فرضياتها

تناول هذا الفصل التحليل الإحصائي لاستمارة الاستبيان من خلال ثلاث مباحث، خصص المبحث الأول منه للوصف الإحصائي للخصائص الشخصية وقياس متغيرات الدراسة، بينما تضمن المبحث الثاني اختبارات الصدق البنائي للاستبانة وأخيراً خصص المبحث الثالث لاختبار فرضيات الدراسة.

مجتمع الدراسة وعينتها:

تتألف عينة البحث من الأكاديميين والمدققين (محاسب قانوني) في إقليم كردستان العراق، بشأن أثر التكامل بين هندسة القيمة والتكاليف المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية في الوحدات الاقتصادية والتي بلغت (١٤٠) مبحوث استرد منها (١٣١) استمارة وكانت (١١٩) استمارة منها صالحة للتحليل

الوصف الإحصائي للخصائص الشخصية وقياس متغيرات الاستبانة

تعرض الفقرة أدناه تحليل آراء أفراد عينة الدراسة واستجاباتهم حول متغيرات البحث وفرضيات الدراسة، وقسمت استمارة الاستبانة على جزئين وكما يأتي:

١- الوصف الإحصائي للخصائص الشخصية:

يمكن تحليل الخصائص الشخصية للمبحوثين الذين شملتهم العينة كما يلي
الوظيفة التي يعمل بها: تناولت العينة نوعان من المبحوثين حسب الوظيفة التي يعمل بها وهما الأكاديمي (عضو هيئة تدريس) والمدقق (محاسب قانوني) لخصت في الجدول ١:

الجدول رقم (١): التوزيع التكراري حسب الوظيفة التي يعمل بها

الوظيفة التي يعمل بها	العدد	النسبة
أكاديمي	٧٢	٦٠,٥٪
مدقق	٤٧	٣٩,٥٪
المجموع	١١٩	١٠٠٪

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

من خلال الجدول ١ نلاحظ أن أكبر نسبة مبحوثة كانت من الأكاديميين حيث بلغت ٦٠,٥٪ مقابل المدققين التي بلغت ٣٩,٥٪، وهو ما يتلائم تماماً مع توزيع فئات المجتمع.

أ- المؤهل العلمي: توزعت عينة البحث على ذوات مؤهلات علمية مختلفة لخصت في الجدول ٢:

الجدول رقم (٢): التوزيع التكراري حسب فئة المؤهل العلمي

فئة المؤهل العلمي	العدد	النسبة
محاسب قانوني	٤٧	٣٩,٥٠٪
ماجستير	٢٣	١٩,٣٣٪
دكتوراه	٤٩	٤١,١٨٪
المجموع	١١٩	١٠٠٪

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

من خلال الجدول ٢ نلاحظ أن أكبر نسبة مبحوثة كانت من حملة شهادة الدكتوراه والتي بلغت ٤١,١٨٪ تليها فئة المحاسب القانوني بنسبة بلغت ٣٩,٥٠٪، وأخيراً كانت فئة الماجستير في المرتبة الأخيرة بنسبة بلغت ١٩,٣٣٪.

ب- التخصص العلمي: تناولت العينة مبحثين ذوات تخصصات علمية دقيقة مختلفة لخصت في الجدول ٣:

الجدول رقم (٣): التوزيع التكراري حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة
المحاسبة	١١٥	٩٦,٦٤٪
تمويل/ أو مالية ومصرفية	٠	٠٪
الإدارة	٤	٣,٣٦٪
المجموع	١١٩	١٠٠٪

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

من خلال الجدول ٣ نلاحظ أن أغلب النسبة المبحوثة كانت من التخصص الدقيق (محاسبة) حيث بلغت ٩٦,٦٤٪ يليها التخصص الدقيق (الإدارة) بنسبة ضئيلة بلغت ٣,٣٦٪، في حين لم تتضمن العينة المبحوثة أي مفردة من ذات التخصص الدقيق (تمويل/ أو مالية ومصرفية).

ت- عدد سنوات الخبرة: تناولت العينة المبحوثة عدد سنوات خبرة مهنية مختلف لخصت في الجدول ٤:

الجدول رقم (٤): التوزيع التكراري حسب عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	العدد	النسبة
١-٥ سنوات	١٣	١٠,٩٢٪
٦-١٠ سنوات	٩	٧,٥٦٪
١١-١٥ سنة	٥١	٤٢,٨٦٪
١٦-٢٠ سنة	٢٧	٢٢,٦٩٪
٢١ سنة فأكثر	١٩	١٥,٩٧٪
المجموع	١١٩	١٠٠٪

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

من خلال الجدول ٤ نلاحظ أن أكبر نسبة مبحوثة لعدد سنوات الخبرة كانت من فئة (١١-١٥) سنة حيث بلغت ٤٢,٨٦٪ تليها فئة (١٦-٢٠) سنة والتي بلغت ٢٢,٦٩٪، ثم فئة (٢١ سنة فأكثر) بنسبة ١٥,٩٧٪ في حين كانت الفئتان (١-٥) سنوات (٦-١٠) سنوات في المرتبة الأخيرة بنسب أقل بلغت ١٠,٩٢٪ و ٧,٥٦٪ على التوالي.

ث- جهة العمل: تناولت العينة المبحوثة جهات عمل مختلفة لخصت في الجدول ٥:

الجدول رقم (٥): التوزيع التكراري حسب جهات العمل

جهة العمل	العدد	النسبة
المؤسسة العلمية	٧٢	٦٠,٥٪
مكتب تدقيق الحسابات	٤٧	٣٩,٥٪
المجموع	١١٩	١٠٠٪

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

من خلال الجدول ٥ نلاحظ أن أكبر نسبة مبحوثة لجهة العمل كانت من فئة (المؤسسة العلمية) حيث بلغت ٦٠,٥٪ مقابل فئة (مكتب تدقيق الحسابات) بنسبة ٣٩,٥٪.

ج - متغيرات الاستبانة:

للإستخدام الكمي تم قياس متغيرات الدراسة من خلال تمثيل المتغير التابع "تعزيز الميزة التنافسية في الوحدات الاقتصادية الصناعية" بالمتوسط العام إلى (٣) فقرات، المتغير المستقل الأول "استخدام التكلفة المستهدفة" المتمثل بالمتوسط العام إلى (١٢) فقرة مقسمة إلى ثلاث أبعاد لكل منها (٤) فقرات، في حين كان المتغير المستقل الثاني "منافسة العملاء" يمثل المتوسط العام إلى (١٢) فقرة أيضاً مقسمة إلى ثلاث أبعاد بحيث تضمن البعد الأول ثلاث فقرات بينما تضمن البعد الثاني خمس فقرات في حين تضمن البعد الثالث أربع فقرات، وذلك من خلال مقياس ليكرت الخماسي لدرجات الاتفاق (لا أتفق تماماً = ١، لا أتفق = ٢، غير متأكد = ٣، أتفق = ٤ وأتفق تماماً = ٥).

ح- قياس متغيرات الاستبانة:

تضمنت الإستبانة ثلاث متغيرات، الأول تابع والثاني والثالث مستقل، تم قياسها وإعطاء إحصاء وصفي لها وكما يلي:
قياس المتغير التابع: تعزيز الميزة التنافسية في الوحدات الاقتصادية الصناعية: تفترض الدراسة أن المتغير التابع يمثل (٣) فقرات لخصت حسب تسلسل مستوى الإتفاق (المتوسط) ونسبة الإتفاق في الجدول ٦:

الجدول رقم (٦): قياس المتغير التابع (تعزيز الميزة التنافسية في الوحدات الاقتصادية الصناعية)

ت	الفقرات	الوسط	نسبة الاتفاق	الانحراف المعياري
١	ان رفع تعزيز التنافسية للوحدات الاقتصادية الصناعية تتمثل في ميزة التكلفة الأقل	4.3529	87.06	.63230
٣	ان رفع الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية الصناعية تتمثل في ميزة اختصار الوقت	4.2689	85.38	.77784
٢	ان رفع الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية الصناعية تتمثل في ميزة التمييز	4.2101	84.20	.88177
	المتوسط العام	٤,٢٧٧٣	٨٥,٥٥	٠,٧٦٤٠

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

الجدول ٦ يبين أن المتوسط العام للمتغير التابع (تعزيز الميزة التنافسية في الوحدات الاقتصادية الصناعية) بلغ (٤,٢٧٧٣) وهو أعلى من المتوسط الفرضي (٣) لمقياس ليكرت الخماسي والذي يمثل فئة إجابة (غير متأكد) بمقدار زيادة بلغت (١,٢٧٧٣) والأقرب إلى فئة إجابة (أتفق) والتي تشير إلى إتفاق العينة المبحوثة مع فقرات المتغير التابع ونسبة إتفاق بلغت ٨٥,٥٥٪ وهي أكبر من نسبة فئة إجابة (غير متأكد) لمقياس ليكرت الخماسي ٦٠٪ بمقدار ٢٥,٥٥٪ مع إنحراف معياري محدود بلغ (٠,٧٦٤٠) يدل على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم تشتتها أو اختلافها بشكل كبير حول فقرات قياس المتغير التابع (تعزيز الميزة التنافسية في الوحدات الاقتصادية الصناعية).

يبين أيضاً الجدول ٦ متوسطات ونسب الاتفاق مع الإنحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المتغير التابع وحسب تسلسل أهميتها في قياس المتغير، وتميزت الفقرة الأولى "ان رفع تعزيز التنافسية للوحدات الاقتصادية الصناعية تتمثل في ميزة التكلفة الأقل" بأكبر متوسط إتفاق بلغ (٤,٣٥٢٩) وهو أعلى من المتوسط الفرضي (٣) لمقياس ليكرت الخماسي بمقدار زيادة بلغت (١,٣٥٢٩) ونسبة إتفاق عالية بلغت ٨٧,٠٦٪ مع إنحراف معياري محدود بلغ (٠,٦٣٢٣٠) يدل على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم تشتتها حول مضمون الفقرة الأولى، تليها الفقرة الثالثة "ان رفع الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية الصناعية تتمثل في ميزة اختصار الوقت" بمتوسط إتفاق بلغ (٤,٢٦٨٩) وهو أعلى من المتوسط الفرضي (٣) لمقياس ليكرت الخماسي بمقدار زيادة بلغت (١,٢٦٨٩) ونسبة إتفاق بلغت ٨٥,٣٨٪ مع إنحراف معياري محدود بلغ (٠,٧٧٧٨٤) يدل على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم تشتتها حول مضمون الفقرة الثالثة، في حين كانت الفقرة الثانية "ان رفع الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية الصناعية تتمثل في ميزة التمييز" في المرتبة الأخيرة بمتوسط بلغ (٤,٢١٠١) وهو أعلى من المتوسط الفرضي (٣) لمقياس ليكرت الخماسي بمقدار زيادة أيضاً بلغت (١,٢١٠١) ونسبة إتفاق بلغت ٨٤,٢٪ مع إنحراف معياري محدود بلغ (٠,٨٨١٧٧) يدل أيضاً على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم تشتتها حول الفقرة الثانية. وهذا ما يؤكد على أن هنالك اتفاق عالي مع مضمون فقرات قياس المتغير التابع (تعزيز الميزة التنافسية في الوحدات الاقتصادية الصناعية) من قبل العينة المبحوثة والذي يمكن استخدامه لاحقاً في اختبار الفرضيات.

قياس المتغير المستقل الأول: استخدام التكلفة المستهدفة: تفترض الدراسة أن المتغير المستقل الأول يمثل (١٢) فقرة مقسمة إلى ثلاث أبعاد لكل بعد منها أربع فقرات

البعد الأول: خفض التكاليف والطاقة

البعد الثاني: الجودة والتكنولوجيا

البعد الثالث: منافسة العملاء

قياس المتغير المستقل الثاني: استخدام هندسة القيمة: تفترض الدراسة أن المتغير المستقل الثاني يمثل (١٢) فقرة مقسمة إلى ثلاث أبعاد، لخصت حسب تسلسل مستوى الإتفاق (المتوسط) ونسبة الإتفاق الثالث:

البعد الأول: خفض التكاليف

البعد الثاني: ادارة التكاليف لتحسين الربحية

البعد الثالث: التكيف وفقاً لمتطلبات التقدم التكنولوجي

اختبارات الصديق البنائي للاستبانة اختبار توزيع البيانات:

يمكن اختبار فرضية أن بيانات متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي ضد ليس لها توزيع طبيعي من خلال استخدام اختبار كولمكروف-سميرنوف (Kolmogorov-Smirnov Test) واختبار كاي-تربيع (Chi-Squared) والتي على أساسها سيتم تحديد الاختبار الملائم لفرضيات الدراسة، أي اختبار الفرضية الآتية:

فرضية العدم: بيانات متغيرات الاستبانة تتبع التوزيع الطبيعي.

الفرضية البديلة: بيانات متغيرات الاستبانة لا تتبع التوزيع الطبيعي.

تم استخدام البرنامج الإحصائي الجاهز (Easy Fit) لاختبار الفرضية أعلاه تحت مستوى معنوية (0,05) وتلخيص أهم نتائج الاختباران من خلال الجدول ٧:

الجدول رقم (٧): اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الاستبانة

المتغير	اختبار كولمكروف-سميرنوف		اختبار كاي-تربيع	
	إحصاء الاختبار	قيمة p	إحصاء الاختبار	قيمة p
المتغير التابع	٠,١٦٨٥	٠,٠٠٢	٣٨,٩١٧	٠,٠٠٠
المتغير المستقل الأول	٠,١٦٩٣	٠,٠٠٢	١٢,٤٩٩	٠,٠١٤
المتغير المستقل الثاني	٠,١٢٣٠	٠,٠٠١	١٤,٠٣٩	٠,٠٢٩

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

الجدول ٧ يبين أن اختبار كولمكروف-سميرنوف يدعم فرضية أن بيانات المتغيران التابع والمستقل الأول لا تتبع التوزيع الطبيعي لأن قيمة إحصاء الاختبار كانت أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي (٠,١٢٤٥) وهذا ماتؤكدته قيمة p التي كانت أقل من مستوى المعنوية (0,05) بينما بيانات المتغير المستقل الثاني تتبع التوزيع الطبيعي لأن قيمة إحصاء الاختبار كانت أقل من قيمتها الجدولية التي تساوي (٠,١٢٤٥) وهذا ماتؤكدته قيمة p التي كانت أكبر من مستوى المعنوية (0,05). اختبار كاي-تربيع يبين أن بيانات المتغيرات الثلاث لا تتبع التوزيع الطبيعي لأن قيم إحصاء الاختبار كانت أكبر من قيمتها الجدولية وهذا ماتؤكدته قيم p التي كانت أقل من مستوى المعنوية (0,05)، لذلك يمكن استخدام الطرائق اللامعلمية لاختبار الفرضيات المتعلقة بالمتغيران التابع والمستقل الأول بدلاً من الطرائق المعلمية لعدم توفر شرط التوزيع الطبيعي لها في حين سيتم استخدام فرضيات الدراسة

تناولت الاستبانة اختبار الفرضيات الآتية:

الفرضية الرئيسية الأولى:

فرضية العدم: لا يوجد إتفاق حول الأبعاد الأساسية لرفع الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية (كمتغير تابع)

الفرضية البديلة: يوجد إتفاق حول الأبعاد الأساسية لرفع الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية (كمتغير تابع)

يمثل هذا الاختبار مقارنة وسيط (بدلاً من الوسط الحسابي لأن بيانات المتغير التابع لا تتبع التوزيع الطبيعي كما في الجدول (٧) إجابات المبحوثين على فقرات المتغير التابع مع الوسيط الفرضي لمقياس ليكرت الخماسي الذي يساوي (٣) التي تعني الإجابة (غير متأكد) ضد وسيط إجابات المبحوثين أكبر من الوسيط الفرضي (٣)، اعتماداً على اختبار ويلكوكسون اللامعلمي (Compare median to hypothesized, Wilcoxon signed-rank test) لعينة واحدة، ولخصت النتائج في الجدول (٨):

الجدول رقم (٨): اختبار ويلكوكسون حول وسيط المتغير التابع

قيمة الوسيط الفرضي = ٣							
النتيجة	قيمة p	t الجدولية	t المعيارية	إحصاء الاختبار	فرق الوسيطين	الوسيط	الوسط الحسابي
معنوي	0.000	١,٦٤٥	٩,٤٠٣	٧٠٩٥	٣٧٤,٨٩	١,٣٣٠	٤,٣٣٠

المصدر من اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

من خلال الجدول (٨) نلاحظ أن متوسط الإجابات مع فرضية وجود إتفاق حول الأبعاد الأساسية لرفع الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية (كمتغير تابع) بلغت (٤,٢٧٧٣)، وقيمة وسيط الإتفاق كان (٤,٣٣٠) وهي أكبر من وسيط (غير متأكد) ليكرت الخماسي بمقدار (١,٣٣٠) وهو الفرق الذي تم اختبار معنويته، مع خطأ معياري مقداره (٣٧٤,٨٩) وإحصاء اختبار ويلكوكسون مقدارها (٧٠٩٥)، في حين كانت قيمة t المعيارية تساوي (٩,٤٠٣) وهي أكبر من قيمتها الجدولية (١,٦٤٥) وهذا ماتؤكدته قيمة p التي تساوي (٠,٠٠٠) وهي أقل من مستوى المعنوية (0,05) مما يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود إتفاق حول الأبعاد الأساسية لرفع الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية (كمتغير تابع) في تقدير أفراد العينة (الأكاديميين- المهنيين) والتي تم اختبارها وإمكانية تعميم نتائجها على المجتمع ككل، بارات معلمية فيما يتعلق بالمتغير المستقل الثاني.

الفرضية الرئيسية الثانية:

الجدول رقم (٩): اختبار ويلكوكسون حول وسيط المتغير المستقل الأول

قيمة الوسيط الفرضي = ٣							
الوسيط الحسابي	الوسيط	فرق الوسيطين	الخطأ المعياري	إحصاءة الاختبار	المعيارية t	الجدولية t	قيمة p
٤,٢٣٦	٤,١٧٠	١,١٧٠	٣٤٨,٢٢٧	٦٤٤١	٩,٢٤٨	١,٦٤٥	0.000
معنوي							

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

من خلال الجدول (٩) نلاحظ أن متوسط الإجابات مع فرضية وجود إتفاق حول استخدام التكلفة المستهدفة (كمتغير المستقل الأول) بلغت (٤,٢٣٦)، وقيمة وسيط الإتفاق كان (٤,١٧٠) وهي أكبر من وسيط (غير متأكد) ليكرت الخماسي بمقدار (١,١٧٠) وهو الفرق الذي تم إختبار معنويته، مع خطأ معياري مقداره (٣٤٨,٢٢٧) وإحصاءة إختبار ويلكوكسون مقدارها (٦٤٤١)، في حين كانت قيمة-t المعيارية تساوي (٩,٢٤٨) وهي أكبر من قيمتها الجدولية (١,٦٤٥) وهذا ماتؤكدده قيمة-p التي تساوي (٠,٠٠٠) وهي أقل من مستوى المعنوية (٠,٠٥) مما يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود إتفاق حول فقرات المتغير المستقل الثاني (استخدام التكلفة المستهدفة) في تقدير أفراد العينة (الأكاديميين- المهنيين) والتي تم إختبارها وإمكانية تعميم نتائجها على المجتمع ككل.
الفرضية الرئيسية الثالثة:

الجدول رقم (١٠): اختبار -t لمتوسط إجابات المتغير المستقل الثاني

قيمة المتوسط الفرضي = ٣						
الوسيط الحسابي	فرق الوسيطين	متوسط الخطأ المعياري	t المحسوبة	t الجدولية	درجات الحرية	قيمة p
٤,٢٠٥٩	١,٢٠٥٩	٠,٠٣٠٩٩	٣٨,٩١٥	١,٦٤٥	١١٨	٠,٠٠٠

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

من خلال الجدول (١٠) نلاحظ أن متوسط إجابات الإتفاق مع فرضية وجود المتغير المستقل الثاني (استخدام هندسة القيمة) بلغ (٤,٢٠٥٩) وهو أكبر من متوسط مقياس ليكرت الخماسي (غير متأكد) بمقدار (١,٢٠٥٩) وهو الفرق الذي تم إختبار معنويته، مع متوسط خطأ معياري مقداره (٠,٠٣٠٩٩) وإحصاءة إختبار-t مقدارها (٣٨,٩١٥) وهي أكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى المعنوية (٠,٠٥) ودرجات حرية (١١٨) التي تساوي (١,٦٤٥) وهذا ماتؤكدده قيمة-p التي تساوي (٠,٠٠٠) وهي أقل من مستوى المعنوية (٠,٠٥) مما يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود إتفاق حول فقرات المتغير المستقل الثاني (استخدام هندسة القيمة) حسب آراء العينة المبحوثة والتي تم إختبارها وإمكانية تعميم نتائجها على المجتمع ككل.
الفرضية الرئيسية الرابعة:

الجدول رقم (١١): أنموذج دور استخدام التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للشركات الصناعية

المتغير المستقل الأول	معاملات الانحدار	قيم-t	قيمة-p	الخطأ المعياري للمعاملات	F	قيمة-p	R ²	معامل الارتباط
القيمة الثابتة	-1.147	-3.568	٠,٠٠٠	٠,٣٢١	٢٨٧,٤٨	٠,٠٠٠	٠,٧١١	٠,٨٤٣
ميل الانحدار	1.281	16.955	٠,٠٠٠	٠,٠٧٦				

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

من خلال الجدول (١١) نلاحظ أن استخدام التكلفة المستهدفة تفسر ٧١,١٪ من التغيرات الحاصلة في تعزيز الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية ، وقيمة-t الخاصة بإختبار ميل الانحدار تساوي (١٦,٩٥٥) وهي أكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى المعنوية (٠,٠٥) ودرجات حرية (١١٨) التي تساوي (١,٩٨٥) وهذا ماتؤكدده قيمة-p التي تساوي صفر وهي أقل من مستوى المعنوية (٠,٠٥) مما يدل على معنويتها وأهمية وجود المتغير المستقل الأول (استخدام التكلفة المستهدفة) في الأنموذج المقدر مع خطأ معياري محدود مقداره (٠,٠٧٦)، كما نلاحظ أن قيمة-F المحسوبة تساوي (٢٨٧,٤٨) وهي أكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى معنوية (٠,٠٥) ودرجات حرية (١ و ١١٧) التي بلغت (٣,٨٨) وهذا يعني أن النموذج المقدر ملائم للبيانات وهذا ماتؤكدده قيمة-p التي تساوي صفر وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك سيتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على أن هنالك دور لإستخدام التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية ، والتي تم إختبارها وتعميم نتائجها على مجتمع الدراسة ككل، مع وجود علاقة إيجابية (طردية) قوية ومعنوية بين استخدام التكلفة المستهدفة وتعزيز الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية مقدارها ٨٤,٣٪. وأنموذج الانحدار الخطي البسيط هو كما يأتي:

$$\hat{y}_i = -1.147 + 1.281x_i$$

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: النتائج والاستنتاجات

١. نتائج الدراسة

أ. من خلال الجدول (٨) نلاحظ أن متوسط الإجابات مع فرضية وجود إتفاق حول الأبعاد الأساسية لرفع الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية (كمتغير تابع) بلغت (٤,٢٧٧٣)، وقيمة وسيط الإتفاق كان (٤,٣٣٠) وهي أكبر من وسيط (غير متأكد) ليكرت الخماسي بمقدار (١,٣٣٠) وهو الفرق الذي تم إختبار معنويته، مع خطأ معياري مقداره (٣٧٤,٨٩) وإحصاءة إختبار ويلكسون مقدارها (٧٠٩٥)، في حين كانت قيمة-t المعيارية تساوي (٩,٤٠٣) وهي أكبر من قيمتها الجدولية (١,٦٤٥) وهذا ماتؤكد قيمة-p التي تساوي (٠,٠٠٠) وهي أقل من مستوى المعنوية (٠,٠٥) مما يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود إتفاق حول الأبعاد الأساسية لرفع الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية (كمتغير تابع) في تقدير أفراد العينة (الأكاديميين- المهنيين).

ب. من خلال الجدول (٩) نلاحظ أن متوسط الإجابات مع فرضية وجود إتفاق حول استخدام التكلفة المستهدفة (كمتغير المستقل الأول) بلغت (٤,٢٣٦)، وقيمة وسيط الإتفاق كان (٤,١٧٠) وهي أكبر من وسيط (غير متأكد) ليكرت الخماسي بمقدار (١,١٧٠) وهو الفرق الذي تم إختبار معنويته، مع خطأ معياري مقداره (٣٤٨,٢٢٧) وإحصاءة إختبار ويلكسون مقدارها (٦٤٤١)، في حين كانت قيمة-t المعيارية تساوي (٩,٢٤٨) وهي أكبر من قيمتها الجدولية (١,٦٤٥) وهذا ماتؤكد قيمة-p التي تساوي (٠,٠٠٠) وهي أقل من مستوى المعنوية (٠,٠٥) مما يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود إتفاق حول فقرات المتغير المستقل الثاني (استخدام التكلفة المستهدفة) في تقدير أفراد العينة (الأكاديميين- المهنيين) والتي تم إختبارها وإمكانية تعميم نتائجها على المجتمع ككل.

ت. من خلال الجدول (١٠) نلاحظ أن متوسط إجابات الإتفاق مع فرضية وجود المتغير المستقل الثاني (استخدام هندسة القيمة) بلغ (٤,٢٠٥٩) وهو أكبر من متوسط مقياس ليكرت الخماسي (غير متأكد) بمقدار (١,٢٠٥٩) وهو الفرق الذي تم إختبار معنويته، مع متوسط خطأ معياري مقداره (٠,٠٣٠٩٩) وإحصاءة إختبار-t مقدارها (٣٨,٩١٥) وهي أكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى المعنوية (٠,٠٥) ودرجات حرية (١١٨) التي تساوي (١,٦٤٥) وهذا ماتؤكد قيمة-p التي تساوي (٠,٠٠٠) وهي أقل من مستوى المعنوية (٠,٠٥) مما يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود إتفاق حول فقرات المتغير المستقل الثاني (استخدام هندسة القيمة) حسب آراء العينة المبحوثة والتي تم إختبارها وإمكانية تعميم نتائجها على المجتمع ككل.

ث. من خلال الجدول (١١) نلاحظ أن استخدام التكلفة المستهدفة تفسر ٧١,١٪ من المتغيرات الحاصلة في تعزيز الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية ، وقيمة-t الخاصة بإختبار ميل الإنحدار تساوي (١٦,٩٥٥) وهي أكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى المعنوية (٠,٠٥) ودرجات حرية (١١٨) التي تساوي (١,٩٨٥) وهذا ماتؤكد قيمة-p التي تساوي صفر وهي أقل من مستوى المعنوية (٠,٠٥) مما يدل على معنويتها وأهمية وجود المتغير المستقل الأول (استخدام التكلفة المستهدفة) في النموذج المقدر مع خطأ معياري محدود مقداره (٠,٠٧٦)، كما نلاحظ أن قيمة-F المحسوبة تساوي (٢٨٧,٤٨) وهي أكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى معنوية (٠,٠٥) ودرجات حرية (١ و ١١٧) التي بلغت (٣,٨٨) وهذا يعني أن النموذج المقدر ملائم للبيانات وهذا ماتؤكد قيمة-p التي تساوي صفر وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك سيتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على أن هناك دور لإستخدام التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية ، والتي تم إختبارها وتعميم نتائجها على مجتمع الدراسة ككل، مع وجود علاقة إيجابية (طردية) قوية ومعنوية بين استخدام التكلفة المستهدفة وتعزيز الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية مقدارها ٨٤,٣٪.

٢. الاستنتاجات

يمكن تحديد أهم استنتاجات الدراسة بما يلي:

- أ. تتضمن هندسة القيمة مراجعة التركيب المادي للمنتجات المخططة أو الحالية وإعادة تصميم المنتجات لتقليل التكاليف وزيادة القيمة من دون التضحية بالجودة وبالتالي تعزيز الميزة التنافسية.
- ب. دعمت تقنية تحديد التكاليف المستهدفة محاذاة هندسة القيمة نحو الهدف المتمثل في القضاء على الهدر والتجاوزات.
- ت. التكاليف المستهدفة ليست جهداً قائماً بذاته، بل إنها عملية يتم تنفيذها بشكل أكثر فاعلية من قبل فريق متعدد الوظائف، بالاقتران مع عمليات أخرى ذات قيمة مضافة مثل المشاركة المبكرة للموردين، وهندسة القيمة.
- ث. يساهم التكامل بين هندسة القيمة والتكاليف المستهدفة في تقليل تكلفة المنتجات من دون المساس بجودتها وكفاءة المتطلبات البيئية، مما يساهم في تعزيز الميزة التنافسية.
- ج. تعد هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة عمليتين متكاملتين، لأن أحدهما يسمح بتحديد المكان الذي يمكن تحقيق خفض التكلفة فيه، بينما يظهر الآخر الهدف الذي يتعين تحقيقه لضمان خطة الربحية طويلة الأجل للشركة.

ثانياً: التوصيات

يمكن تحديد أهم توصيات الدراسة بما يلي:

- ١- أهمية تبني أنظمة التكاليف المطبقة في الوحدات الاقتصادية الصناعية لمدخل التكاليف المستهدفة لأن له أهمية خاصة في الظروف البيئية للتصنيع الحديث من أجل تحقيق التوافق بين أهداف الوحدة الاقتصادية ورغبات العميل.
- ٢- أهمية تطوير أنظمة التكاليف المطبقة في الوحدات الاقتصادية الصناعية لتأخذ في نظر الاعتبار ظروف السوق والتأثيرات البيئية الخارجية، حتى تتمكن تلك الشركات من الوصول الى تحقيق استراتيجية ريادة التكلفة في البيئة التنافسية الجديدة وبالتالي الوصول الى التكلفة التنافسية.
- ٣- بما أنه لدى الوحدات الاقتصادية الصناعية في إقليم كردستان إمكانية لتطبيق منهجي هندسة القيمة والتكاليف المستهدفة، لهذا يوصى بالعمل الجاد في الانتقال لتطبيقها في الوحدات الاقتصادية الصناعية.
- ٤- أهمية أنظمة التكاليف المطبقة في الوحدات الاقتصادية الصناعية في الإهتمام بالمنظور الاستراتيجي في إدارة وتحليل التكلفة من خلال تطبيق هندسة القيمة بهدف استبعاد الأنشطة غير المضافة للقيمة والتركيز على الأنشطة المضافة للقيمة.
- ٥- ضرورة مشاركة محاسبي التكاليف في الدورات التأهيلية الضرورية من أجل النهوض بالمستوى العملي والعلمي لديهم، وهذا يعزز الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية الصناعية في بيئة الأعمال الجديدة.
- ٦- أهمية مشاركة محاسبي التكاليف ومهندسي الإنتاج والموردين والموزعين في تبادل الأفكار في تخفيض التكلفة ودراسة جدواها المحاسبي والفني.
- ٧- لتطبيق تقنيات التكلفة الحديثة مثل التكاليف المستهدفة وهندسة القيمة بطريقة علمية، يجب تدريب محاسبي التكلفة لهذه التقنيات الحديثة.
- ٨- ضرورة التكامل بين هندسة القيمة والتكاليف المستهدفة من أجل تحقيق التخفيض الاستراتيجي للتكلفة، وبالتالي الوصول الى التكلفة التنافسية، مما يعزز الميزة التنافسية للمنتجات في العراق/ إقليم كردستان في بيئة التصنيع الحديثة.
- ٩- ضرورة توعية الجهاز الإداري ولا سيما الإدارة العليا للوحدات الاقتصادية بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وذلك للاستجابة للمتغيرات البيئية السريعة والتي تزداد تعقيداً يوماً بعد يوم.

المصادر والمراجع

أولاً: المصادر باللغة العربية

- ١- أمجوج، هشام، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في المؤسسات الصناعية بالجزائر، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة حمة لخضر بالوادي، الجزائر، (٢٠٢٠)، ص١٩، ص٢٠.
- ٢- الأيوبي، منصور محمد علي، استراتيجية المحيط الأزرق كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، دراسة تطبيقية في كلية فلسطين التقنية، - دير البلح، الإصدار الثاني، مجلة جامعة العين للأعمال ولقانون، (٢٠٢٠)، ص١٦، ص١٧.
- ٣- الجبالي، محمد مصطفى، نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي تحليل القيمة وهندسة القيمة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، (٢٠١٩)، العدد الرابع، ص ص ٤٤٥ - ٤٩٨.
- ٤- الربيعي، علاء عبد الحسن حسن، سلمى منصور سعد، استخدام تقنية الكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة كلية مدينة العلم، (٢٠٢٠)، المجلد ١٢، العدد ٢، ص١٠٣، ص١١٤-١١٤.
- ٥- الربيعي، محمد علي محمد، سعد، سلمى منصور، استعمال تقنيتي التكلفة على أساس المواصفات والتكلفة المستهدفة كإطار متكامل لدعم المزايا التنافسية، وقائع المؤتمر العلمي التخصصي الرابع للكلية التقنية الإدارية، (٢٠١٨)، المجلد الثاني رقم الإيداع ٦٤٢، بغداد، ص ٧٠٠، ص٧١٧ - ٧١٨.
- ٦- الركابي، ناجي شايب، تكامل هندسة القيمة والتكاليف المستهدفة في مرحلة التصميم والتطوير من دورة حياة المنتج، دراسة حالة لشركة الصناعات الالكترونية ببغداد، مجلة الإدارة والاقتصاد، (٢٠١٣) السنة السادسة والثلاثون، العدد ٣٦، ص١٧٥ - ١٨٨.
- ٧- عبد الرحيم، أبو بكر احمد واخرون، أثر تطبيق أسلوب هندسة القيمة على تخفيض التكاليف - دراسة ميدانية على شركات أبو البوهيات في ولاية الخرطوم، مجلة العلوم الإدارية والمالية، (٢٠١٧)، العدد الاول، ص٢-٣، ص١٥-١٦.
- ٨- غافل، حسين جميل، إمكانية استعمال التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية"، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، جامعة كربلاء، العراق، (٢٠١٨)، العدد ٥٥، ص٢٨١.
- ٩- المحمدي، علاء عبد الحسن حسن الربيعي، سلمى منصور سعد، استخدام تقنية الكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية، دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات - مصنع الميكانيك، جامعة المستنصرية - كلية الادارة والاقتصاد، مجلة كلية مدينة العلم، (٢٠٢٠)، المجلد (١٢)، العدد (٢)، ص١٠٨.
- ١٠- مهبي، صفاء محمود، دور تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة الإدارة والاقتصاد، (٢٠١٩)، العدد ١٢٢، ص٣١٤-٣٢٧.
- ١١- الموسوي، عباس نوار كحيط، الأثر الاستراتيجي للمصارف الالكترونية في تحسين جودة الخدمات المصرفية وتحقيق المزايا التنافسية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، (٢٠١٤)، ع ١٦، ص٢٠٤ - ٢٣٤.

ثانياً: المصادر العربية المترجمة

- 1- Amjouj, Hisham, the role of target costing and value analysis as an approach to reducing costs in industrial institutions in Algeria, doctoral thesis, Department of Finance and Accounting, Hamma Lakhdar University in El Oued, Algeria, (2020), p. 19, p. 20.
- 2- Al-Ayoubi, Mansour Muhammad Ali, Blue Ocean Strategy as an approach to achieving competitive advantage, an applied study at Palestine Technical College, Deir Al-Balah, second edition, Al Ain University Journal of Business and Law, (2020), p. 16, p. 17.
- 3- Al-Jabali, Muhammad Mustafa, "A proposed model for cost reduction through integration between the two approaches of value analysis and value engineering," Scientific Journal of Economics and Trade, Faculty of Commerce, Ain Al-Shams University, (2019), fourth issue, pp. 445-498.
- 4- Al-Rubaie, Alaa Abdel Hassan Hassan, Salma Mansour Saad, Using Target Costing Technology to Achieve Competitive Advantage, Journal of the City of Science College, (2020), Volume 12, Issue 2, p. 103, pp. 113-114.
- 5- Al-Rubaie, Muhammad Ali Muhammad, Saad, Salma Mansour, using costing techniques based on specifications and target costing as an integrated framework to support competitive advantages, Proceedings of the Fourth Specialized Scientific Conference of the Administrative Technical College, (2018), Volume Two, Deposit No. 642, Baghdad, p. 700, pp. 717-718.
- 6- Al-Rikabi, Naji Shayeb, Integration of value engineering and target costs in the design and development phase of the product life cycle, a case study of the Electronic Industries Company in Baghdad, Journal of Management and Economics, (2013) Thirty-Sixth Year, Issue 36, pp. 175-188.
- 7- Abdel Rahim, Abu Bakr Ahmed and others, the impact of applying the value engineering method on reducing costs - a field study on Abu Al-Buhyat companies in Khartoum State, Journal of Administrative and Financial Sciences, (2017), first issue, pp. 2-3., pp. 15-16.
- 8- Ghafel, Hussein Jameel, "The Possibility of Using Target Costing to Achieve Competitive Advantage," Iraqi Journal of Administrative Sciences, University of Karbala, Iraq, (2018), Issue 55, p. 281.
- 9- Al-Muhammadi, Alaa Abdul Hassan Hassan Al-Rubaie, Salma Mansour Saad, using target costing technology to achieve competitive advantage, an applied study in the General Company for Automotive and Equipment Manufacturing - Mechanical Factory, Al-Mustansiriya University - College of Administration and Economics, Journal of the College of Science, (2020), Volume (12), Issue (2), p. 108.
- 10- Muhihi, Safaa Mahmoud, the role of quality costs in achieving competitive advantage, Journal of Management and Economics, (2019), No. 122, pp. 314-327.
- 11- Al-Moussawi, Abbas Nawar Kahit, the strategic impact of electronic banks in improving the quality of banking services and achieving competitive advantages, Al-Kout Journal of Economic and Administrative Sciences, (2014), no. 16, pp. 204-234.

ثالثاً: المصادر الاجنبية

- 1- Abdel Raheem, dr. Abu-bakr ahmed elhadi, The Effect of Value Engineering in Supporting Competitive Advantage", Field study in the Paints companies (Khartoum state)-, **International journal of advanced research (IJAR)**, ISSN NO. 2320-5407, Int. J. I.Res.(2016) 4(12), 1268-1272, P559, Peace university, Sudan.
- 2- Park, s. J., et al., Implementation of automated systems for target cost management and assessing performance: a case study in a global automobile component company, **Journal of Applied Business Research (JABR)**, (2016), 32(3), P. 831.