التكامل بين تقنيتي سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة وأثره في تخفيض التكاليف

(دراسة ميدانية لآراء عينة من الأكاديميين والمعنيين في عدد من الشركات الصناعية في إقليم كوردستان - العراق)

عثمان عبدالقادر حمه أمين [1,2] و تارا حمه رحيم أورحمان [3]

[1] قسم التقنيات المحاسبية، كلية التقنية الأدارية، جامعة السليمانية التقنية، السليمانية، إقليم كوردستان، العراق
[2] قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة التنمية البشرية، السليمانية، إقليم كوردستان، العراق
[3] قسم المحاسبة، المعهد التقني كوية، جامعة أربيل التقنية، إقليم كوردستان، العراق

المستخلص- يمثل هذا البحث خطوة بأتجاه تطبيق تقنيات حديثة فى مجال محاسبة الكلفة والادارية , وذلك من خلال التكامل بين تقنيتي سلسلة القيمة وتكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية العاملة في إقليم كوردستان العراق، ولتحقيق أهداف البحث والاجابة على تساؤلاته اعتمد البحث على الاستبانة كأداة للبحث وقد وزعت على فئتين كعينة البحث، الأولى شملت المعنيين في الشركات الصناعية والثانية الأكاديميين في الجامعات والمعاهد (الحكومية والأهلية).فبالنسبة للشركات الصناعية تم اختيار (8) شركة من الشركات ذات الطبيعة المختلفة وفي مجالات صناعية مختلفة و(10) جامعات ومعاهد الحكومية والأهلية كعينة البحث وتم توزيع (199) استبانة على افراد عينة البحث منها (114) إستبانة على الشركات الصناعية وتم استرجاع (103) أما بالنسبة للأكاديميين فقد تم توزيع (85) استبانة صالحة للتحليل كلها.تم تفريغ وتحليل بيانات الإستبانة من خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Amos V.24) و(SPSS V.24) وبرنامج مايكروسوفت أكسل (Microsoft Excel). توصلت البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات منها وجود علاقه ارتباط معنويه موجبة من التلازم بين متغير تقنية سلسلة القيمة ومتغير تقنية التكلفة المستهدفة. اكدت النتائج بأن تكامل العلاقة بين تقنية سلسلة القيمة وتقنية التكلفة المستهدفة له تأثير ايجابي في تخفيض التكاليف بنسبة معقولة اي ان التغيرات التي تحدث في تخفيض التكاليف تعود الى تكامل العلاقة بين تقنية سلسلة القيمة وتقنية التكلفة المستهدفة بهذه النسبة في الشركات الصناعية باقليم كوردستان العراق.ويوصى البحث بضرورة الشركات الصناعية في إقليم كوردستان العراق إلى مواكبة التطور التكنولوجي السريع في بيئة التصنيع الحديثة ومواجهة المنافسة الشديدة التي تميز الأسواق من خلال توفير المنتجات التي تلبي احتياجات الزبائن بسرعة وبأقل تكلفة وبجودة عالية.

الكلمات الدالة:- تقنية سلسلة القيمة،تقنية تكلفة المستهدفة،تخفيض التكاليف،تكامل التقنيتين.

المقدمة

تواجه الشركات العراقية العديد من التطورات الاقتصادية والصناعية في بيئة الأعمال نتيجة التقدم الهائل في تكنولوجيا المعلومات وانظمة الانتاج وشدة المنافسة وقد واجهت التحديات العديدة في مدى قدرتها على الاستمرار والبقاء في السوق، وتهتم أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية بالعوامل الداخلية دون مراعاة العوامل والتأثيرات الخارجية ، ولهذا كان هناك تأثير على مصداقية النتائج وعدم قدرة الإدارة على اتخاذ قرارات سليمة تحد من عملية المنافسة تم انتقاد أنظمة التكلفة لعدم كونها مناسبة لاحتياجات الإدارة الحديثة لدعم قدرتها التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة. أدت هذه التغييرات إلى زيادة اهتمام الشركات برغبات المستهلكين وجمع المعلومات حول خصائصهم واحتياجاتهم ، والعمل على تلبية تلك الرغبات من أجل إرضائهم وتلبية الاحتياجاتهم و طموحاتهم، وعليه فأن هذا الاهتمام بالشركات أدى إلى الحاجة إلى خفض تكاليف وزيادة الإنتاجية وتحسين جودة منتجاتها مما يمنحها ميزة تنافسية تضمن بقائها في السوق. مما حتم على ادارات تلك الوحدات التركيز على عوامل النجاح الحاسمة (الكلفة والوقت والجودة والابتكار) من خلال اعتماد على التقنيات الحديثة وهي التقنيات سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة.

سلسلة القيمة هي احدى التقنيات الحديثة للإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحقيق هذه الميزة من خلال التحكم الكامل في الأنشطة التي تضيف قيمة بالإضافة إلى أداة التحليل الاستراتيجي التي تسمح لنا بتحديد نقاط الضعف في أنشطة الشركة، تعتمد التكلفة النهائية للمنتج على هذه الأنشطة والتي تنعكس بدورها في التكلفة الإجمالية التي حققتها تلك الشركة.

يعتبر تقنية التكلفة المستهدفة من أهم وأفضل تقنيات إدارة التكاليف الحديثة ، لأنه من المفترض أن يعمل على خفض التكاليف وتطوير المنتجات دون المساس بجودة المنتجات. كما يركز النظام على إشباع رغبات العملاء بشكل مستمر لتحقيق أعلى نسبة من المبيعات والأرباح حيث يبدأ النظام عمله منذ مرحلة التخطيط والتصميم وذلك من

مجلة جامعة التنمية البشرية
المجلد 9، العدد 3(2023)؛ عدد الصفحات (19)؛ معرف الكائن الرقمي: 10.21928/juhd.v9n3y2023.pp168-186
ورقة بحث منتظمة: أُستلم البحث في 9 نيسان 2023؛ قُبل في 17 أيار 2023؛ نُشرت في 6 آب 2023؛
البريد الإلكتروني للمؤلف : othman.abdulqader@uhd.edu.iq
حقوق الطبع والنشر ©2023 عثمان عبدالقادر حمه أمين و تارا حمه رحيم أورحمان. هذه مقالة الوصول اليها مفتوح موزعة تحت رخصة المشاع الإبداعي النسبية - CC BY-NC-ND 40

خلال دراسة السوق وشروط العرض والطلب للتعرف على جودة المنتجات التي يرغب بها الزبائن وحسب المواصفات والأسعار التي تناسبهم.

وترتبط سلسلة القيمة في علاقة تكاملية مع تكلفة المستهدفة اذ تأخذ الكلفة المستهدفة بالحسبان جميع كلف المنتج بهدف تخفيض الكلفة الفعلية الى مستوى الكلفة المستهدفة مما يتوجب دراسة وتحليل جميع وظائف سلسلة القيمة لتخفيض الكلف وفي الوقت نفسه المحافظة على الجودة ، لذا فعملية الموازنة بين كلف المنتج وخصائصه ومستوى الجودة تحدث خلال العمليات الجزئية المكونة لكل وظيفة من وظائف سلسلة القيمة لاستبعاد اي انشطة لا تضيف قيمة وبالتالي تحقيق التكلفة المستهدفة وتقديم منتج او خدمة بأسعار اقل من المنافسين وتحقيق ميزة تنافسية للوحدة تميزها من الاخرين وينعكس اثرها في زيادة الحصة السوقية والربحية. ويتناول البحث عدد من المباحث , الاول منهجية البحث ودراسات سابقة والثانى الاطار النظرى للبحث , اما المبحث الثالث خصص للجانب العملى للبحث وجاء المبحث الرابع والاخير بأهم الاستنتاجات والتوصيات التى توصل اليها البحث.

المبحث الأول:
منهجية البحث ودراسات سابقة

أولا:منهجية البحث

1- مشكلة البحث :-

تعاني العديد من الوحدات الصناعية الهادفة الى تحقيق الربح في اقليم كوردستان من الارتفاع المتزايد في تكاليف الانتاج والذي ينعكس بشكل سلبي على هامش الربح المتحقق ، حيث أصبحت نظام التكاليف التقليدي لا تتلاءم مع متطلبات البيئة الحديثة رغبة ادارة الشركات في المعرفة اشباع حاجات ورغبات الزبائن ومتطلبات السوق بهدف توفيرها بأعلى جودة وأقل تكلفة ممكنة وبالتالي تقديمها للزبائن بأسعار تنافسية .وأظهرت أن نظام التكاليف التي تطبق في الشركات الصناعية بحاجة الى تطوير وتحسين الدائم لمواكبة التطورات المتلاحقة في بيئة الاعمال الحديثة.

ومن هذا المنطلق يمكن بيان مشكلة البحث من خلال التساؤل الرئيسي الأتي:

هل يؤثر تكامل بين تقنيتي سلسلة القيمة وتكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية؟

ومن هذا الأطار يمكن صياغة التساؤلات الفرعية التالية والتي ستتمحور حولها هذه الدراسة:

1- هل يؤثر تطبيق تقنية سلسلة القيمة في تخفيض التكاليف بالشركات الصناعية في اقليم كوردستان؟
2- هل يؤثر تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالشركات الصناعية في اقليم كوردستان؟
3- هل أن التكامل بين التقنيتين يؤثر في تخفيض التكاليف بالشركات الصناعية في اقليم كوردستان, ويسهم فى التغلب على المشكلات التى تعانى منها النظم التقليدية للتكاليف؟

2- اهمية البحث

تنبع اهمية هذا البحث مما يلي:

1- القاء الضوء على تقنيتي سلسلة القيمة و التكلفة المستهدفة ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية.
2- بيان دورالشركات الصناعية في اقليم كوردستان العراق فى مواكبة التطورات الحديثة الحاصلة من ظهور وتطبيق تقنيات التكلفة الاستراتيجية.
3- ندرة الأبحاث على حد علم الباحثان حول ما يتعلق بإدارة التكلفة الاستراتيجية وأهمية دورها في إدارة التكلفة ومسألة خفض التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة بأستخدام تقنيتي سلسلة القيمة و التكلفة المستهدفة.
4- الأهمية العلمية والعملية الى ضرورة الأستفادة من اساليب تكامل بين تقنيتي سلسلة القيمة و التكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف ومحاولة الأستفادة منها بأكبر قدر ممكن.

3- هدف البحث

يبرز اهداف هذا البحث من خلال النقاط الأتية:

1- التأصيل العلمي لمفهوم تقنيات الإدارة التكلفة الإستراتيجية الحديثة.
2- التعرف على أثر الذي يمكن ان تحققه تقنية سلسلة القيمة في مجال الخفض الأيجابي لتكاليف .
3- التعرف على اثر تتبع تقنية سلسلة القيمة على تدعيم و تعزيز المزايا التنافسية للشركات .
4- تسليط الضوء على تقنية التكلفة المستهدفة وتاريخ واسباب ظهورها واهمية تطبيقها كأداة لإدارة التكاليف في المنشأة الصناعية.
5- تحديد مدي امكانية التطبيق العلمي لمفهوم التكامل بين تقنيتي سلسلة القيمة و تكلفة المستهدفة مع تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية لتحسين قيمة المنتجات وجودتها وصولاً الى خفض في تكاليف المنتجات.

4- فرضيات البحث

يقوم البحث على الفرضيات الاتية :-

الفرضية الاولى: تختلف آراء المستجيبين من العاملين في الشركات الصناعية والكوادر التدريسية في جامعات اقليم كوردستان العراق تجاه وصف متغيرات الدراسة الحالية.

الفرضية الثانية: تتباين مستويات اهمية متغيرات البحث وابعادها من خلال اراء المستجيبين وباختلاف طبيعة الاعتماد عليها من عينة البحث .

الفرضية الثالثةتوجد علاقة ارتباط طردية معنوية ذات دلالة احصائية بين متغير تقنية سلسلة القيمة ومتغير تخفيض التكاليف .

الفرضية الرابعة: توجد علاقة ارتباط طردية معنوية ذات دلالة احصائية بين متغير تقنية التكلفة المستهدفة ومتغير تخفيض التكاليف .

الفرضية الخامسة: توجد علاقة ارتباط طردية معنوية ذات دلالة احصائية بين متغير تقنية سلسلة القيمة ومتغير تقنية التكلفة المستهدفة .

الفرضية السادسة: التكامل بين تقنيتي سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة له تأثير في تخفيض التكاليف.

5- حدود البحث

1- الحدود الزمانية : البحث يغطى المدة الدراسية مابين 2021-2022.

2- الحدود المكانية للبحث : عدد من الشركات الصناعية والأكاديميين في الجامعات والمعاهد الحكومية والأهلية في إقليم كوردستان العراق.

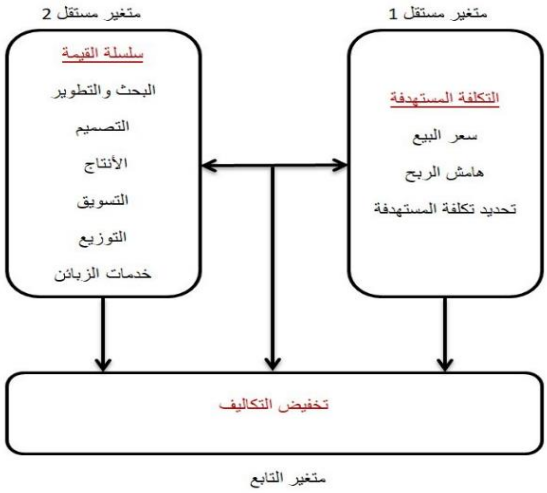
6. منهج ومصادر جمع المعلومات

تم الحصول على البيانات والمعلومات المتعلقة بهذا البحث فيما يتعلق بالجانبين النظري والعملي :

- الجانب النظري : يتضمن المنهج الوصفي التحليلي في إنجاز الجانب النظري للبحث من خلال الإستعانة بالكتب العربية والأجنبية والرسائل والإطاريح الجامعية وكذلك الدوريات والمجلات والبحوث المنشورة على شبكة الانترنت لجمع المعلومات وللإطلاع على آخر المستجدات العلمية المتعلقة بموضوع البحث.

الجانب العملي: تم إستخدام منهج دراسة الاستقرائي التحليلي مستعيناً بالإستبانة لجمع المعلومات والبيانات المختلفة والضرورية لإختبار فرضيات البحث وزعت على عينة البحث في عدد من الشركات الصناعية ذات صلة بموضوع البحث، والأكاديميين في المؤسسات الأكاديمية ذات تخصصات المحاسبة والإدارة في الجامعات والمعاهد الحكومية والأهلية في الإقليم كوردستان.وتم توزيع الإستبانة بطريقتين بشكل مباشر وبشكل (Google forms) . وذلك بهدف تحقيق أهداف الجانب الميداني للبحث ولغرض اختبار الفرضيات البحث وتحليل البيانات تم استخدام برامج (SPSS) و (Microsoft Excel).

7- إنموذج البحث : يتمثل أنموذج البحث بالاتي



الشكل (1-1) انموذج البحث

المصدر:من اعداد الباحثان

ثانيا: دراسات سابقة

أولاً : دراسات باللغة عربية

1- دراسة (مبروك و فيلالي ، 2022)	
عنوان و نوع الدراسة	دور التكامل بين سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة إسمنت الماء الأبيض – تبسة) الجزائر.
مشكلة الدراسة	كيف يساهم التكامل بين أسلوب سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية وبالخصوص في مؤسسة إسمنت – تبسة- ؟
هدف الدراسة	تسليط الضوء على كلا هذين الأسلوبين والعلاقة التكاملية بينها.
أهمية الدراسة	تتمثل أهمية الدراسة في : 1- معالجة الأساليب الحديثة في نظم التكاليف. 2- ابراز قدرة أسلوب التكلفة المستهدفة في التحكم في سعر المنتج بالمؤسسة. 3- تسليط الضوء على سلسلة القيمة وابراز دورها الفعال في تحسين الأداء المالي للمؤسسة. 4- ابراز مدى أهمية تحديد التكاليف والعمل على تخفيضها.
أهم النتائج	هناك علاقة تكاملية بين كلا من أسلوب التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة. مما يدل بوضوح على أثرها الايجابي في تخفيض التكاليف وتلبية رغبات العملاء وتحقيق الأرباح، من خلال اكتشاف نقاط الضعف في سلسلة القيمة ومعالجتها عن طريق أسلوب التكلفة المستهدفة.

2- دراسة (الصديق و صلاح الدين،2021)	
عنوان و نوع الدراسة	أهمية التكامل بين التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض سعر تكلفة المنتج بالمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مطاحن الحضنة المسيلة)
مشكلة الدراسة	إن معظم المؤسسات لاتستطيع تحقيق التوازن بين ما يرغبه الزبائن وتخفيض التكلفة للوصول إلى أقل سعر ممكن للمنتج، مما يؤدي إلى وجود إشكالية وهي كيفية تخفيض التكاليف وفي نفس الوقت تلبية رغبات الزبائن، لذلك ظهرت التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة كأساليب يعملان على تخفيض التكاليف دون المساس بجودة المنتج التي يرغب بها الزبائن. ومن هنا تتبلور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها والتي يمكن صياغتها من أهمية التكامل بين التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض سعر تكلفة المنتج بالمؤسسة الاقتصادية؟
هدف الدراسة	تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق بناء إطار نظري عن التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة ومجالات استخدامها وبيان أهميتها في تخفيض التكاليف.

أهمية الدراسة	تكتسب الدراسة أهمية كبيرة كونها تسلط الضوء على موضوع ذو أهمية بالغة بالنسبة لأي مؤسسة حيث تسعى لرفع حصتها في السوق والمحافظة على بقائها واستمرارها حيث يعتبر نظام التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة من أهم أساليب إدارة التكاليف وذلك من خلال: - بيان مدى جدوى تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة من قبل إدارات المؤسسات الاقتصادي. - محاولة الإحاطة والإلمام بأهم الأساليب الممكنة والمتاحة لتخفيض تكاليف وتطويرالمنتجات وذلك لتحقيق التخفيض المستمر للتكلفة. - المحافظة على نوعية المنتجات دون أن تهمل رضا الزبون. - السعي إلى تحقيق أعلى نسبة ممكنة من المبيعات والأرباح.
أهم النتائج	توصلت إلى عدة نتائج اهمها: التكلفة المستهدفة هي أداة من أدوات إدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج قبل عملية الإنتاج، وتطبيق التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة شيء ضروري في تخفيض تكلفة سعر المنتج.والتكامل بين تقنيتين يساهم مساهمة فعالة في تخفيض تكلفة منتج السميد بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة.

3- دراسة (الزغمي و بوضياف ، 2020)	
عنوان و نوع الدراسة	دراسة حالة حول تطبيق سلسلة القيمة وأثرها في تحسين الأداء الإستراتيجي لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
مشكلة الدراسة	في عالم تتسارع فيه إنتشار المعلومات لتقدم معطيات جديدة تشكل مقدمات لأفعال وتصرفات جديدة هذا ما يساعد مؤسساتنا الإقتصادية لاستعمال أسلوب إداري واعي يمكنها من تجاوز واقعها الحالي الشديد التعقيد والمتناقض،وهذا الأسلوب الإداري المشارإليه هوما يطلق عليه بسلسلة القيمة. وبناء عليه فإن مشكلة الدراسة تمثلت فيما يلي: هل يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية α=0.05 بين تطبيق سلسلة القيمة وأداء المؤسسات الإقتصادية الجزائرية؟
هدف الدراسة	تهدف الدراسة إلى بلوغ هدف رئيسي، يرمي إلى تحليل واقع تطبيق الإدارة لأداة إستراتيجية وهي سلسلة القيمة، وذلك من خلال أبعادها الأربعة والمتمثلة في توفر الرؤية والالتزام لدى الإدارة العليا، التكلفة الإقتصادية لسلسلة القيمة وقدرتها على تحقيق أهداف المؤسسة،وأثرها في تحقيق الأداء من خلال أبعاده الستة والمتمثلة في تقييم المركز التنافسي للمؤسسة،المنظور الإستراتيجية للأداء، التركيز على العميل، مؤشرات الأداء، تمكين العاملين في تحقيق الأداء.
أهمية الدراسة	تسلط الضوء في هذه الدراسة على تطبيق سلسلة القيمة وأثرها في تحقيق الأداء الإستراتيجي على مستوى عينة من 10 مؤسسات إقتصادية.

أهم النتائج	توصلت الدراسة إلى أن سلسلة القيمة تعتبر كأداة إستراتيجية ونموذج استرشادي يمكن المؤسسات عينة الدراسة. من تقديم معلومات جوهرية. ويسهم في تخفيض التكاليف والوصول إلى رضاء العملاء الذي من شأنه أن يحقق الأداء الجيد للمؤسسات محل الدراسة.

ثانياً : دراسات باللغة الاجنبية

1- دراسة (Sahib,et.al،2019)	
عنوان و نوع الدراسة	Integrate target cost techniques and value chain analysis to achieve competitive advantage تكامل تقنيات التكلفة المستهدفة وتحليل سلسلة القيمة لتحقيق ميزة تنافسية
مشكلة الدراسة	ما أوجه التكامل بين التكلفة المستهدفة وتحليل سلسلة القيمة في تحقيق تخفيض الأسعار واستراتيجيات الميزة التنافسية؟
هدف الدراسة	تهدف هذه الدراسة إلى التحقق من فلسفة محاسبة التكاليف المستهدفة وتقنيات التحسين المستمر مع الإشارة إلى جوانب التكامل بينها.
أهمية الدراسة	أهمية هذه الدراسة هي تحقيق خفض الأسعار والميزة التنافسية للمؤسسة من خلال المنهج الوصفي التحليلي.
أهم النتائج	فإن تقنيات محاسبة التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر تعد من أهم التقنيات الحيوية لإدارة الأسعار الإستراتيجية نجاح الشركة في تنفيذ أساليبها التنافسية.

2- دراسة (Elamir،2017)	
عنوان و نوع الدراسة	Integration's Effect of Target Costing and Value Engineering on Manufacturing Firms' Performance: Moderating Role of Competitive Strategy. (أثر تكامل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة على أداء المنشآت الصناعية الدور المعدل للإستراتيجية التنافسية)
مشكلة الدراسة	يبحث هذه الدراسة دور التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في شركات التصنيع في السودان ،الذي عانى من ارتفاع معدلات التضخم وانخفاض قيمة الجنيه السوداني للحفاظ على الاستقرار الاقتصادي و للحصول على مصادر جديدة للدخل مثل تعدين الذهب، مع اتباع برنامج تقشف لخفض الإنفاق التي يمكن أن يؤثر على احتياجات الإدارة ويتطلب تقنيات إدارية جديدة.
هدف الدراسة	تسليط الضوء على تأثير التكامل والترابط بين الكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في أداء المنشآت الصناعية.
أهمية الدراسة	تمثلت أهمية الدراسة في تحقيق خفض التكاليف والميزة التنافسية للمنظمة التأثير الاستراتيجي للتكامل بين التكلفة المستهدفة وتقنيات التحسين المستمر في تحقيق خفض التكلفة والميزة التنافسية. وأن تقنيات التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر من أهم تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية التي تؤثر على نجاح الشركة في تنفيذ استراتيجياتها التنافسية ، وأن التكامل بينها يؤدي إلى

	تأثير كبير في التنفيذ الناجح استراتيجيات التنافسية – الأقل تكلفة ، والتمايز ، والتركيز.
أهم النتائج	ان التكامل بين التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة له تأثير بصورة جزئية في الاداء العملي وليس له تاثير في الاداء المالي.

ان اهم مايميز الدراسة الحالية عن دراسات سابقة هو تحقيقها للتكامل بين تقنيتين سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة, وتوضيح أثر هذا التكامل فى تخفيض التكاليف, كما أنها الدراسة الاولى من نوعها فى اقليم كوردستان , فى حين اغلب دراسات سابقة كانت فى بيئات عربية واجنبية تختلف ظروف بيئتها عن ظروف البئية العراقية.

المبحث الثاني:
الأطار النظري للبحث

اولاً: مدخل الى تقنية سلسلة القيمة

إن مصطلح سلسلة القيمة يعد من المصطلحات المستخدمة في مجال إدارة الأعمال للتعبير عن سلسلة النشاطات التي يمكن أن تساهم في تحسين قيمة المنتجات النهائية.(عبيدة،6:2019) تم تطبيق مفهوم تحليل القيمة في الخمسينيات من القرن المنصرم من طرف الجيش الأمريكي لمتابعة سلسلة الإمداد، وكان الهدف منها تخفيض التكاليف والنفقات العسكرية إلى أدنى حد ممكن، ثم بعد ذلك صاغها (Porter) بأسلوب واضح كما هو معروف في عالم الأعمال.(عار،138:2016)

ويمكن تعريف سلسلة القيمة بأنها أداة للتحليل الإستراتيجي تستخدم لفهم الميزة التنافسية بشكل أفضل ولتحديد القيمة المنوحة للزبائن. تخفيض التكاليف، وإلى فهم أفضل لروابط المنشأة مع الموردين والعملاء وغيرهم من المتعاملين معها.(بن سعيد و أحمد،15:2013)

ويرتكز مفهوم سلسلة القيمة على محورين رئيسيين هما :(باسيلى وصالح،92:2022-93)

1- تحديد التكاليف التي تضيف قيمة :

ويقصد بالتكاليف التي تضيف القيمة وهي تلك التكاليف التي يقتنع المستهلكون أن إنفاقها يؤدي إلى إضافة قيمة للمنتج / الخدمة، وتستخدم المنشأة هذا المفهوم للفصل بين نوعى التكاليف، حيث تبقى على التكاليف التي تضيف قيمة، وتتجنب التكاليف التي لاتضيف قيمة للمنتج.

2- تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة :

ويقصد بالأنشطة التي تضيف قيمة تلك وهي الأنشطة التي يقتنع المستهلكون أنها تضيف منفعة أو قيمة للمنتج/ الخدمة المشتراة، وتستخدم المنشآت هذا المفهوم للفصل بين الأنشطة التي تضيف قيمة، والأنشطة التي لا تضيف قيمة فتعمل غلى الإبقاء على المجموعة الأولى، وتتخلص تدريجياًمن المجموعة الثانية.

ثانيا: سلسلة القيمة الصناعة

سلسلة القيمة الصناعة : تتكون سلسلة قيمة الصناعة من جميع الأنشطة التي تخلق القيمة ابتداء من الخطوة الاولى للتصنيع المتمثلة بالفكرة الاساسية لتصنيع وتنتهي بتقديم خدمات ما بعد البيع للزبون.(سرور و صالح،250:2016)

وتتكون سلسلة القيمة الصناعة من ستة الأنشطة الفرعية التالية : (Datar & Rajan,2018:5)

1- البحث والتطوير : يعني البحث والتطوير بتصميم المنتجات او الخدمات و عمليات الانتاج، وهو غير مرتبط بتصميم المنتجات المادية في المشروعات الصناعية فقط ، بل يشمل الوحدات الخدمية ايضاً، ونشاط البحث والتطوير يؤثر في التخطيط الاستراتيجي، عن طريق اكتشاف منتج يعطي المنشأة فرصة جديدة في المنافسة، لكن المنافسين قد يتوصلون الى هذه الفرصة مما يجعل الإدارة العليا على وعي بأهمية تعديل هذه الاستراتيجية، البحث والتطوير يعد عادة مركز النشاط الابتكاري في المنشأة، وهو مسؤول عن صياغة السياسات التكنولوجية وتنفيذها،التي تهدف الى الوصول الى ما يسمى بنقطة الكفاءة التكنولوجية.

ويرى بعض الآخر إن مفهوم البحث والتطوير هو عبارة عن النشاط الإبداعي الذي يتم على أساس قواعد علمية بهدف زيادة المعرفة العلمية والتقنية واستخدامها في تطبيقات جديدة في النشاط الإنتاجي. (الجندى،620:2013)

2- تصميم : وهي الأنشطة المرتبطة بالتخطيط وهندسة العمليات واختيار المنتجات والعمليات عن طريق التصميم المتفوق للمنتج و التعاون و التنسيق مع البحث والتطوير وبالتنسيق مع الأنشطة الساندة، مما يترتب عليه عمليات إنتاج أكثر كفاءة وفاعلية ، وهو ما يجعلها أكثر جاذبية للزبائن عن طريق زيادة قيمتها وبذلك يمكن تخفيض تكاليف الإنتاج، وبطريقة أخرى يمكن للتصميم أن يساعد في خفض التكاليف أو يمكن للمنشأة أن تفرض أسعاراً أعلى لمنتجاتها وخدماتها.

3- الإنتاج (التصنيع) : وتسمى هذه الأنشطة (الوجيستيات الداخلية)، وتتعلق بالإنتاج والنقل والتنسيق والتجميع وكذلك تعرف بانها العمليات التشغيلية لإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة.

4- التسويق : وهو النشاط الذي يتم من خلاله الاتصال بالأفراد او الجماعات، لغرض تعريفهم بخصائص المنتجات أو الخدمات الجديدة التي تقدمها المنشأة، وكذلك تشجيعهم على القيام بشراء تلك المنتجات أو الخدمات.

5- التوزيع : تجهيز أوامر وشحن المنتجات أو الخدمات للزبائن وتسمى (اللوجستيات الخارجية).

6- خدمة الزبائن : دور وظيفة الخدمة يتجسد في توفير خدمات مابعد البيع وخدمات الدعم، وتلك الوظيفة يمكن أن تساعد على خلق مفهوم القيمة المتفوقة للزبائن، من خلال حل مشكلاتهم وتقديم الدعم لهم بعد شرائهم المنتج.

ثالثا: التكلفة المستهدفة

تقنية من تقنيات إدارة التكلفة التي تستعمل أثناء مراحل تخطيط،تصميم ،وتطوير المنتج للوصول إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج وتحقيق الربح المطلوب،مع المحافظة على مكانة المؤسسة في السوق بتقديم منتج أو خدمة تتمتع بقيمة عالية من الجودة لدى الزبون.(إسماعيل و إسماعيل،305:2021)

وهناك ثلاثة مراحل أساسية يمربها منهج التكلفة المستهدفة وهي كالآتي:(بلتاجى،83:2007-84)

المرحلة الاولى: إعداد التكلفة المستهدفة في ضوء بحوث السوق.

المرحلة الثانية: تطبيق التكلفة المستهدفة على مستوى المنتوج.

المرحلة الثالثة: تطبيق التكلفة المستهدفة على مستوى الاجزاء.

المرحلة الاولى: إعداد التكلفة المستهدفة في ضوء بحوث 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 تكلفة المستهدفة هما كثافة المنافسة وطبيعة العميل. (قمازي،97:2018)

وتتضمن هذه المرحلة ثلاثة خطوات رئيسية وهي كالآتي:

1- تحديد سعرالبيع المستهدف للمنتج المطلوب
2- تحديد هامش الربح المستهدف
3- حساب التكلفة المسموح بها

1- تحديد سعرالبيع المستهدف للمنتج المطلوب

يعد المنطلق لهذه العملية ويتم ذلك بناءاً على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطبقة والزبائن من حيث رغباتهم وتقييمهم للمنتجات. وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته وكمية المبيعات المتوقعة.(خالد،77:2013)

وتتطلب عملية التكلفة المستهدفة تحديد سعر البيع المستهدف، ويتدخل في تحديد سعر البيع المستهدف العديد من العوامل أهمها:(Khan & Jain,2010:22.18)

أ- القيمة المتوقعة للخصائص الإضافية للمنتج من وجهة نظر الزبون.

ب- أسعار ووظائف المنتجات المنافسة .

ج - الأهداف الاستراتيجية للمنتجات الجديدة مثل خطة الربح طويلة الأجل وصورة المنظمة والحصة السوقية.

سعرالبيع المستهدف المحسوب باستخدام معلومات من الزبائن المنافسين يشكلون الأساس للتكلفة المستهدفة. التكلفة المستهدفة لكل وحدة هي السعر البيع المستهدف ناقص دخل التشغيل المستهدف لكل وحدة هو السعر المقدر لمنتج أو خدمة التي ستحمله الزبائن سوف تدفعه.

2- تحديد هامش الربح المستهدف

في عملية احتساب التكلفة المستهدفة وبعد تحديد السعرالبيع المستهدف، ينتقل التركيز إلى تحديد هامش الربح المستهدف أثناء تخطيط المنتج.وتؤكد أيضًا أن الهدف من تحديد هامش الربح المستهدفة هو ضمان تحقيق خطة ربح الشركة طويلة الأجل.وهناك طريقتان لتحديد هامش الربح المستهدف وهما(El Kelety,2006:396-397)

الطريقة الأولى: تبدأ الشركة بهامش الربح الفعلي للمنتج السابق،ثم يعدل هذا الهامش طبقاً للتغيرات المتوقعة في ظروف السوق.

الطريقة الثانية: تبدأ الشركة بهامش ربح مستهدف لمجموعة من المنتجات، مع إجراء زيادة وتخفيض لهوامش الربح داخل مجموعة المنتجات، وذلك في ظل ظروف السوق المتوقعة،مع المحافظة على هامش الربح المستهدف لمجموعة المنتجات معاً.

3- تحديد التكلفة المسموح بها:

يقصد بالتكلفة المسموح بها أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج المنتج، والتي تحدد بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف،وفي بعض الأحيان تعد أنها التكلفة المستهدفة،وقد يحدث بعض التعديلات على التكلفة المسموح بها حتى نصل إلى رقم التكلفة المستهدفة. ويمكن التعبير عن التكلفة المسموح بها بالمعادلة الاتية:(عابدين،31:2015)

التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف – هامش الربح المستهدف

ويلاحظ أنه طبقاً لنظام التكلفة المستهدفة، فإننا نبدأبسعر البيع للوصول إلى التكلفة،على عكس النظم التقليدية حيث نبدأ بالتكلفة للوصول إلى سعر البيع.

المرحلة الثانية: تطبيق التكلفة المستهدفة على مستوى المنتوج

لا تأخذ التكلفة المستهدفة (المسموح بها) المحسوبة في المرحلة الأولى إمكانيات المؤسسة أو الموردين بعين الاعتبار.وفي هذه المرحلة يتم تقدير تكلفة المنتوج التي يمكن بلوغها في إطار مؤهلات المؤسسة وتكنولوجياتها. وعموما تكون التكلفة المقدرة أكبر من التكلفة المستهدفة وينبغي محاولة امتصاص الفرق الموجود بين التكلفتين.من خلال تصميم أفضل(إقتصادي أكثر) للمنتوج وتحسين التشكيلات التشغيلية وتنظيم الانتاج المستقبلي على أساس مثلوية النسبة بين القيمة والتكلفة فلا يجب أن يكون تخفيض التكلفة مصحوبا بانخفاض في قيمة المنتوج لدى الزبون.وتساعد تقنية تحليل القيمة على تخفيض التكاليف في مرحلة تصميم المنتوج بينما يكون التخفيض المستمر للتكاليف في مرحلة الإنتاج.(عطوي،112:2016)

تم تطبيق هذه التقنية كآلية للتغذية الامامية من خلال قيام مهندسي الإنتاج بأعادة تصميم المنتجات لاجل تخفيض التكاليف مع المحافظة على مستوى الجودة وخصائص المنتوج، فأن الخطوة الاولى هو تحديد سع البيع ثم بعد ذلك تقوم بتحديد هامش الربح الذي يتم الحصول علية من بيعها بعد ذلك تقوم بتحديد الكلفة المستهدفة من خلال طرح هامش الربح من سعر البيع. ولايقتصر الامر على ذلك وانما يقوم مهندسي الإنتاج بالبحث عن طرق مبتكرة لتحقيق مستوى الجودة والأداء الوظيفي.(أبو رغيف،25:2012)

المرحلة الثالثة: تطبيق التكلفة المستهدفة على مستوى الاجزاء

المرحلة الثالثة من خطواط تطبيق التكلفة المستهدفة تكون على مستوى الأجزاء المكونة للمنتج، وفي حالات عديدة تتم هذه المرحلة بالتوازي مع المرحلة الثانية التي تكون على مستوى المنتج، حيث تتم تجزئة المكونات إلى وظائف فرعية وتعاد نفس العمليات التي تمت في المرحلة الثانية(مستوى المنتج).

يتمثل هدف هذه المرحلة في إحداث ضغط على الموردين لتخفيض تكاليف المكونات التي يبيعونها،وذلك لتمكين الشركة من وضع السعر الذي ترغب في دفعه لكل من المكونات الضرورية للمنتج، ويجب أن تكون هذه الأسعار معقولة وتسمح للموردين بتحقيق عوائد ملائمة.(زويوش:2011:41-42)

رابعا:مفهوم تخفيض التكاليف

يشير مصطلح خفض التكلفة إلى وفورات حقيقية في تكاليف الإنتاج والإدارة والبيع والتوزيع الناتجة عن التخلص من العناصر المهدرة وغير الضرورية من تصميم المنتج ومن

التقنيات والممارسات التي يتم تنفيذها فيما يتعلق بذلك. تنشأ ضرورة خفض التكلفة عندما يتعين زيادة هامش الربح دون زيادة في معدل دوران المبيعات، أي بالنسبة لنفس حجم المبيعات يجب تخفيض تكلفة المبيعات.(Sharma, 2017:48)

خامساً: علاقة تكاملية بين تقنية التكلفة المستهدفة و تقنية سلسلة القيمة

تعتمد تقنية التكلفة المستهدفة إلى إشراك جميع ممثلين سلسلة القيمة مثل الموردين والوكلاء والموزعين وخدمة ما بعد البيع الموجودة في تقنية سلسلة القيمة يهدف هذا إلى نشر المفاهيم والجهود لتقليل التكلفة على جميع أجزاء سلسلة القيمة من خلال تنمية روح التعاون والتفاهم بين جميع أعضاء المنشأة المرتبطة بالمنتج من الموردين والمنتجين والزبائن والوكلاء ومقدمي الخدمات. إذ تستند تقنية التكلفة المستهدفة إلى مفهوم العلاقات طويلة الأجل والمنافع المتبادلة على المدى الطويل بين الموردين وجميع أعضاء سلسلة القيمة.(Al-Awawdeh & Al-Sharairi,2012,125)

يبدأ تحديد التكلفة المستهدفة بسعر السوق للمنتج (السعر الذي يرغب العملاء في دفعه) ويطرح ربح الشركة المطلوب لتحديد التكلفة الإجمالية المستهدفة للمنتج – التكلفة الإجمالية لتطوير وتصميم وإنتاج وتسويق وتسليم وخدمة المنتج بمعنى آخر ، تشمل التكلفة الإجمالية كل تكلفة يتم تكبدها خلال سلسلة قيمة المنتج.(Braun & Tietz,2015,453)

1- دراسة السوق

يعد تحديد احتياجات السوق الخطوة الأولى في بناء التكلفة المستهدفة للمنتج، ويتم ذلك من خلال تحديد احتياجات السوق ورغبات الزبائن التي لم يتم إشباعها من خلال المنتجات الحالية المطروحة في السوق والتي يتم من خلالها تحديد خصائص المنتج التي تقابل هذه الرغبات، ويتم تجميع معلومات عن احتياجات السوق على أساس العروض التنافسية وبحوث السوق واحتياجات الزبائن، وبناء على هذه المعلومات تقوم المنشأة بتحديد فكرة المنتج الجديد.ويهدف هذا النشاط إلى تحديد المنتج الذي تخطط المنشأة لتطويره أو إنتاجه و خصائص هذا المنتج من وجهه نظر الزبون.(عابد،42:2015)

2- تحديد السعر البيع المستهدف :

يعد سعر البيع المستهدف الركن الاساسي الاول في هذه التقنية الذي بموجبه تحدد المنشأة ما هو سعرالبيع الذي يحدده السوق للمنتج ويتم ذلك من خلال ثلاث عوامل أساسية :(عمرون،13:2016-14)

أ- الزبون : ينبغي ان يكون لدى المنشأة القدرة على مدى فهم استعداد الزبائن على الدفع في ضوء الوضع التنافسي وقدرة المنتج على تلبية رغباته واحتياجاته.

ب- المنافسة : معرفة قدرة المنافسة على طرح المنتجات البديلة وكيفان الزبائن يبحثون على المنتجات ذات الوظائف التي تتلاءم مع متطلباتهم وفي نفس الوقت الحصول على افضل الاسعار.

ج- استراتيجية المنشأة : اي ان تتصرف المنشأة بكمة لتحقيق اهدافها للاحتفاظ بحصة سوقية مناسبة.

3- تحديد هامش الربح المستهدف :

يتم تحديد هامش الربح المستهدف أثناء التخطيط للمنتج، بناءً على خطة الربح الاستراتيجية. (Hrvoje,et.al,2015:110)

4- تحديد التكلفة المستهدفة :

تحديد التكلفة المستهدفة لكل وحدة عن طريق طرح الدخل التشغيلي المستهدف لكل وحدة من السعر المستهدف .الدخل التشغيلي المستهدف لكل وحدة هو الدخل التشغيلي الذي تهدف الشركة إلى كسبه لكل وحدة من المنتج أو الخدمة المباعة .التكلفة المستهدفة لكل وحدة هي التكلفة المقدرة على المدى الطويل لكل وحدة من المنتج أو الخدمة التي تمكن الشركة من تحقيق الدخل التشغيلي المستهدف لكل وحدة عند البيع بالسعر المستهدف .التكلفة المستهدفة لكل وحدة هي السعر المستهدف مطروحًا منه الربح التشغيلي المستهدف لكل وحدة وغالبًا ما تكون أقل من التكلفة الكاملة الحالية للمنتج .التكلفة المستهدفة لكل وحدة هي في الحقيقة شيء يجب على الشركة الالتزام بتحقيقه.(Horengren,et.al,2012:462) ففي بعض الأحيان تكون الكلفة المخططة لمنتج جديد أعلى من الكلفة المستهدفة،عند ئذ لابد من بذل جهود لاستبعاد الكلف التي لاتضيف قيمة لتخفيض الكلف المخططة للمنتج. (مصاروة و الخفاجي،333:2013)

ويتم تحديد التكلفة المستهدفة لتحقيق هدفين : (Mohamed,2021:258-259)

- تقليل تكلفة المنتجات الجديدة بحيث يمكن ضمان مستوى الربح المطلوب بما يرضي مستويات الجودة ووقت التطوير والسعر الذي يطلبه السوق.

- تحفيز جميع الموظفين لتحقيق الربح المستهدف أثناء تطوير المنتج الجديد، وتحويل التكلفة المستهدفة إلى نشاط إدارة أرباح للشركة بأكملها ، باستخدام إبداع الموظفين من عدة إدارات لوضع خطط بديلة تسمح بتخفيضات أعلى في التكلفة.

5- تقدير التكاليف القابلة للتحقيق :

تمثل عملية تقدير التكلفة إحدى الأنشطة الهامة لتقنية التكلفة المستهدفة وهو نشاط يمارس في كل مرحلة من مراحل تصميم المنتج، ففي مرحلة إعداد التصميم الأولى للمنتج يتم تقدير التكلفة بشكل تقريبي ودون الدخول في التفاصيل ثم تتم مراجعة التصميم الأولي وإعداد تصميمات جديدة متصلة بتنفيذ أفكار هندسة القيمة، وعلى ذلك فإنه مع مراجعة لتصميم المنتج يتم تقدير التكاليف المستهدفة التي يمكن تحقيقها، ويلاحظ أنه عند الوصول إلى التصميم في صورته النهائية التفصيلية فإن التكاليف المقدرة تكون في أكثر درجات الدقة والتفضيل وذلك لوجود بيانات ومعلومات تتيح تقدير التكاليف على هذا المستوى. (أبكر،155:2014-156)

6- تحديد أنشطة سلسلة القيمة

إن التحليل والمتابعة من خلال أسلوب سلسلة القيمة يسمح للقائمين على إدارة المنشأة على تحديد الأنشطة الهامة التي تضيف قيمة وتزيد من درجة تفضيل المنتج أو الخدمة من طرف العملاء مقارنة بالأنشطة التي لا تضيف أية قيمة. وهذا ما قد يسمح بتخفيض التكاليف عبر الإلغاء أو الضبط للأنشطة التي تستهلك موارد دون أن تساهم في تغيير درجة تفضيل المنتج من طرف العملاء.(عبيدة،8:2019)

تتخذ مراحل تخصيص التكاليف وتحديد تكلفة المنتج من خلال مرحلتين هما:(عثمان،73:2006)

*حيث يتم تجميع التكاليف في مجمعات التكلفة الملائمة والمتجانسة.

* حيث يتم ربط التكاليف بالمنتجات عن طريق سبب التكلفة الملائمة والذي يشير إلى المعامل الذي يحتل مكانة في مجمعات التكلفة – أي أن عملية التخصيص تتم أولاً على أساس المعاملات ثم على أساس مسببات تكلفة كل معامل.

7- احتساب الكلفة الفعلية لكل نشاط من أنشطة سلسلة القيمة

تعد تقنية سلسلة القيمة طريقة لتخفيض الكلف يتم من خلالها أحتساب التكاليف على اساس الأنشطة الرئيسة منها والفرعية من خلال اعادة هيكلة الأنشطة بهدف تعظيم قيمة تلك الأنشطة بدءاً من عملية شراء المواد الاولية ولغاية تسليم المنتج للمستهلك.(يوسف،6:2009) وعليه فإن تبويب الأنشطة حسب القيمة المضافة يتيح فرصة كبيرة لدراسة تكاليف الأنشطة بالعمق والتحليل المناسب، ومحاولة إلغاء الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة والتي لاتحقق قيمة مضافة، مع دراسة إمكانية تحسين أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة، وعليه نقوم بتحديد الأنشطة غير المضيفة

للقيمة، وبالتالي الأنشطة المتبقية هي أنشطة قيمة وتصنف الأنشطة غير المضيفة للقيمة بوحدة الدقيق. (عبد العالي و رانية،396:2018)

8- احتساب حصة المنتج من كلفة كل نشاط من أنشطة سلسلة القيمة :

تحسب حصة كل خط انتاجي من اجمالي تكاليف النشاط ومن ثم تقسم على عدد المنتجات في الخط الانتاجي لاستخراج نصيب كل منتج من تكاليف النشاط.(المحمدي،50:2019)

9- احتساب الكلفة الفعلية للمنتج طبقاً لسلسلة القيمة :

بعد ان تم تحديد حصة المنتج من تكاليف كل نشاط من أنشطة سلسلة القيمة يتم احتساب الكلفة الفعلية للمنتج وفقاً لسلسلة القيمة.(المحمدي،50:2019)

10- احتساب التخفيض المستهدف: وهو الفرق بين التكلفة الفعلية للمنتج والتكلفة المستهدفة. ويحتسب على وفق المعادلة الأتية: (الزبيدي،28:2022)

التخفيض المستهدف في التكلفة = التكلفة المستهدفة – التكلفة الفعلية

11- تحقيق التخفيض المستهدف : وذلك من خلال إدارة أنشطة سلسلة القيمة وادارة الأنشطة الفرعية الموجودة في كل نشاط رئيس بكفاءة كبرى و فاعلية عظمى، والتخلص من الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج، للوصول الى التكلفة المستهدفة والمحافظة على الجودة المنتج بما يلبي احتياجات الزبون وطموحاته. (المحمدي،50:2019)

ومما سبق ، يتضح للباحثان أن هناك علاقة تكاملية بين تقنيات التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة وكل منهما تكمل للآخرى .وتقنية التكلفة المستهدفة تهتم بجمع التكاليف المنتج ودراسة سعر السوق بهدف تخفيض التكاليف، وعندما تكون التكاليف المستهدفة اقل من التكاليف الفعلية التى تتكبدها المنشأة لابد من تحديد مقدار التخفيض المستهدف بين الكلفة المستهدفة والكلفة الفعلية، الأمر الذي يتطلب دراسة وتحليل سلسلة القيمة لتحديد وتقييم الأنشطة على طول سلسلة القيمة والأنشطة داخل كل نشاط من أجل تحديد الأنشطة لزيادة القيمة وغير ذات القيمة المضافة الأنشطة والعمل على تحسين كفاءة الإنتاج أو تقليل الوقت واستبعاد الخسائر واستبعاد الأنشطة ذات القيمة المضافة من أجل تحقيق وفورات في التكاليف، نظراً المحافظة لخصائص المنتج ومستوى جودته، فإن هذه الوفورات في التكاليف ستساهم في تحقيق التخفيض المستهدف وتحقيق التكلفة المستهدفة وتحقيق هدف المنشآت الصناعية.

المبحث الثالث:
الجانب العملي للبحث

يهدف هذا المبحث إلى تحليل الاطار الميداني للبحث، والتأكد من مدى صدق وثبات مقاييس الاستبانه وصف مجتمع البحث وعرض وتحليل نتائج إجابات عينة البحث من خلال وصف السمات الشخصية لافراد عينة البحث ووصف متغيرات البحث وتشخيصها والتي يتضمن عرض التكرارات والنسب المئوية والاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ونسبة الاتفاق، واختبار الفرضيات الرئيسة والفرعية لها وذلك وفقاً لمنهجية البحث بهدف التحقق من مدى سريان الأنموذج الافتراضي للبحث كالأتي:

أولا: قياس الثبات:

يقصد بثبات الاستبيان أن اختبار الاستبانة يعطي النتائج نفسها إذا ما أعيد تطبيقه في الظروف ذاتها، ويقاس الثبات باستخراج معامل الارتباط بين مفردات الاستبيان، ولذلك تم تطبيق تحليل معامل الثبات (Reliability Analysis) وبطريقة ألفا – كرونباخ (Alpha - Cronbach)، ويكون مقبولاً عندما تكون هذه القيمة مساوية أو أكبر من (0.60) في الدراسات المحاسبية (Hair et al., 2019: 775) ، وكانت النتائج كما يلي:

- أعلى قيمة لمعامل الثبات بطريقة ألفا – كرونباخ على مستوى المتغيرات قد سجلت لمتغير تقنية سلسلة القيمة (VCT) وقد بلغ قيمته (892.)، وبعدها جاء متغير تقنية التكلفة المستهدفة (TCT) بمعامل ثبات (859.)، في حين جاء متغير تخفيض التكاليف (RC) بمعامل ثبات بلغت قيمته (817.).
- أعلى قيمة لمعامل الثبات بطريقة ألفا – كرونباخ على مستوى الابعاد كان لبعد هامش الربح المستهدف (TPM) في متغير تقنية التكلفة المستهدفة (TCT) فقد سجلت (735.)، في حين جاء بعد التسويق (MA) في متغير **تقنية سلسلة القيمة (VCT)** بمعامل ثبات بلغت قيمته (619.) بادنى قيمة لمعامل الثبات بطريقة ألفا – كرونباخ.
- أما على مستوى المؤشر الكلي ولجميع عبارات الاستبيان والبالغة (55) عبارة فقد كانت قيمة معامل الثبات قد بلغت (936.).

ومن النتائج السابقة يتضح توافر الثبات المطلوب لاستبيان البحث الحالي ومن خلال عبارات متغيراتها وأبعادها مما يعدّ كافياً لاعتماد عبارات الاستبيان الحالي كأداة لجمع البيانات الميدانية. وكما موضح في الجدول (**3-1**) الخاص بقياس الثبات.

الجدول (3-1)
قياس الثبات بطريقة ألفا – كرونباخ

المتغير	الأبعاد	عدد العبارات	قيمة المعامل
تقنية سلسلة القيمة (VCT)	البحث والتطوير (RD)	5	.725
	تصميم المنتجات (PD)	5	.692
	تكاليف الأنتاج (PC)	5	.715
	التسويق (MA)	5	.619
	التوزيع (DI)	5	.725
	خدمات الزبائن (CS)	5	.660
	المؤشر الكلي لتقنية سلسلة القيمة (VCT)	**30**	**.892**
تقنية التكلفة المستهدفة (TCT)	سعر البيع المستهدف (TSP)	5	.714
	هامش الربح المستهدف (TPM)	5	.735
	تحديد التكلفة المستهدفة (DTC)	5	.729
	المؤشر الكلي لتقنية التكلفة المستهدفة (TCT)	**15**	**.859**
تخفيض التكاليف (RC)	**المؤشر الكلي لتخفيض التكاليف (RC)**	**10**	**.817**
	المؤشر الكلي لجميع عبارات الاستبانة	**55**	**.936**

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج البرنامج الاحصائي SPSS.

ثانيا: مجتمع وعينة البحث:

تمثلت مجتمع البحث من مجموعتين وهما المعنيين في الشركات الصناعية والأكاديميين في الجامعات والمعاهد (الحكومية والأهلية) في اقليم كردستان العراق.وتم اختيار (8) شركة من الشركات في مجالات صناعية مختلفة و(10) جامعات ومعاهد الحكومية والأهلية كعينة للبحث وتم توزيع (199) استبانة على افراد عينة البحث منها (114) إستبانة

على الشركات الصناعية وتم استرجاع (103) استمارة وتبين ان (7) استمارة تم استبعادها لأنه غير صالحة للتحليل وبقى منها (96) استمارة صالحة للتحليل. أما بالنسبة للأكاديميين فقد تم توزيع (85) والجدول الأتي تبين اسماء الشركات والجامعات والمعاهد الحكومية والأهلية عينة البحث وعدد الأستمارات الموزعة والمستردة وغير المستردة والمستبعدة وصالحة للتحليل.

الجدول (2-3)

العدد والنسبة المئوية للإستمارات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل للعينتين

ت	مجتمع البحث	الإستمارات الموزعة		الإستمارات المستردة		الإستمارات غيرمستردة		الإستمارات المستبعدة		الإستمارات الخاضعة للتحليل	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
1	شركات صناعية	114	%100	103	90.4 %	11	9.6%	7	6.8%	96	84.2%
2	المؤسسات الأكاديمية	85	%100	85	100 %	0	0	0	0	85	%100
المجموع		199	%100	188	94.5 %	11	%5.5	7	%3.7	181	%96.3

المصدر : من إعداد الباحثان.

ثالثا:وصف متغيرات البحث

من أجل وصف وتشخيص وتحليل النتائج الاحصائية على مستوى عينة البحث، تم تبويب اجابات أفراد العينة تفصيلاً على مستوى كل فقرة من فقرات الاستبانة واجمالاً لكل من متغيرات البحث الرئيسة بأبعادها الفرعية لغرض معالجتها إحصائياً من خلال استخدام التكرارات، النسبة المئوية، الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، والاهمية النسبية، على وفق نتائج الحاسبة الالكترونية باستخدام برامج (SPSS) و(Microsoft Excel) وعلى النحو التالي:

أ- وصف المتغيّر تقنية سلسلة القيمة (VCT):

تم قياس المتغيّر تقنية سلسلة القيمة (VCT) ميدانياً من خلال ستة أبعاد فرعية وهي على النحو التالي:

1. وصف بُعد البحث والتطوير (RD):

يظهر الجدول (3-3) نتائج الاحصاءات الوصفية لبعد البحث والتطوير (RD) الذي يتمثل بخمسة مؤشرات ميدانية (RD_1- RD_5)، حيث بلغ الوسط الحسابي الكلي لهذا البعد (3.964) والانحراف المعياري (0.821) والاهمية النسبية (79.28%)، وهذا يدل على ان اتفاق افراد العينة على فقرات هذا البعد كان مرتفعاً، مما يؤكد على ان الافراد عينة البحث من العاملين في الشركات الصناعية والكوادر التدريسية في جامعات اقليم كوردستان العراق يرون بشكل كبير على ان البحث والتطوير (RD) كبعد من ابعاد المتغير تقنية سلسلة القيمة (VCT) تعبر عن مجموعة النشاطات التي تؤدّيها الشركات الصناعية التي تعمل في صناعة مُحدّدة من أجل تقديم مُنتج ذي قيمة (سلعة و/ أو خدمة) للسوق. وقد حصلت الفقرة (RD2) على أعلى متوسط حسابي اذ بلغ قيمتها (4.15) وبانحراف معياري بلغ (0.657) وبأهمية نسبية بلغت (83%)، وهذا يدل على أن مستوى الاجابات كان مرتفعاً جداً مما يؤكد على أن الشركات الصناعية تحدد مواصفات المنتج وتقوم بتطويره وتحسينه بشكل مستمر لتخفيض تكاليفه و زيادة جودته. في حين حصلت الفقرة (RD4) على أقل متوسط حسابي حيث بلغ (3.83) وبانحراف معياري بلغ (0.898) وبأهمية نسبية بلغت (76.6%)، وعلى الرغم من أن هذه الفقرة حصلت على أقل الأوساط الحسابية الا أنها مازالت تتمتع بمستوى اجابات مرتفع، وان ذلك يؤكد بوجود قسم البحث والتطوير في الشركات الصناعية يلعب دوراً أساسياً في دورة حياة المنتج.

الجدول (3-3)

وصف بُعد البحث والتطوير (RD)

العبارات	اتفق تماما		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق تماما		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية
	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%			
RD1	58	32.0	101	55.8	14	7.7	6	3.3	2	1.1	4.14	.783	82.8
RD2	53	29.3	105	58.0	21	11.6	2	1.1	-	-	4.15	.657	83
RD3	44	24.3	86	47.5	35	19.3	14	7.7	2	1.1	3.86	.911	77.2
RD4	45	24.9	74	40.9	51	28.2	9	5.0	2	1.1	3.83	.898	76.6
RD5	39	21.5	87	48.1	44	24.3	9	5.0	2	1.1	3.84	.857	76.8
المعدل	-	**26.4**	-	**50.06**	-	**18.22**	-	**4.42**	-	**1.1**	**3.964**	**0.821**	**79.28**
المؤشر الكلي				**76.46**		**18.22**		**5.52**					

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

2. وصف بُعد تصميم المنتجات (PD):

يظهر الجدول (3-4) نتائج الاحصاءات الوصفية لبعد تصميم المنتجات (PD) الذي يتمثل بخمسة مؤشرات ميدانية (PD_1- PD_5)، حيث بلغ الوسط الحسابي الكلي لهذا البعد (3.970) والانحراف المعياري (0.794) والاهمية النسبية (79.4%)، وهذا يدل على ان اتفاق افراد العينة على فقرات هذا البعد كان مرتفعاً، مما يؤكد على ان الافراد عينة البحث من العاملين في الشركات الصناعية والكوادر التدريسية في جامعات اقليم كوردستان العراق يرون بشكل كبير على ان تصميم المنتجات (PD) كبعد من ابعاد المتغير تقنية سلسلة القيمة (VCT) تعبر عن مجموعة النشاطات التي تؤدّيها الشركات الصناعية التي تعمل في صناعة مُحدّدة من أجل تقديم مُنتج ذي قيمة (سلعة و/ أو خدمة) للسوق. وقد حصلت الفقرة (PD3) على أعلى متوسط حسابي اذ بلغ قيمتها (4.23) وبانحراف معياري بلغ (0.724) وبأهمية نسبية بلغت (84.6%)، وهذا يدل على أن مستوى الاجابات كان مرتفعاً جداً مما يؤكد بأن التطورات التكنولوجيا تساعد في تصميم منتجات جديدة. في حين حصلت الفقرة (PD1) على أقل متوسط حسابي حيث بلغ (3.86) وبانحراف معياري بلغ (0.874) وبأهمية نسبية بلغت (77.2%)، وعلى الرغم من أن هذه الفقرة حصلت على أقل الأوساط الحسابية الا أنها مازالت تتمتع بمستوى اجابات مرتفع، وان ذلك يؤكد بوجود فريق لتصميم المنتجات يضم أعضاء من مختلف الاقسام في كل شركة صناعية مما يؤدي إلى تطوير المنتجات.

الجدول (3-4)

وصف بُعد تصميم المنتجات (PD)

العبارات	أتفق تماما		أتفق		محايد		لا أتفق		لا أتفق تماما		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية
	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%			
PD1	39	21.5	95	52.5	32	17.7	13	7.2	2	1.1	3.86	.874	77.2
PD2	40	22.1	89	49.2	42	23.2	9	5.0	1	.6	3.87	.830	77.4
PD3	71	39.2	83	45.9	25	13.8	2	1.1	-	-	4.23	.724	84.6
PD4	38	21.0	105	58.0	32	17.7	6	3.3	-	-	3.97	.722	79.4
PD5	42	23.2	92	50.8	39	21.5	6	3.3	2	1.1	3.92	.822	78.4
المعدل	-	25.4	-	51.28	-	18.78	-	3.98	-	0.93	3.970	0.794	79.4
المؤشر الكلي	76.68				18.78		4.91						

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

3. وصف بُعد تكاليف الأنتاج (PC):

يظهر الجدول (3-5) نتائج الاحصاءات الوصفية لبُعد تكاليف الأنتاج (PC) الذي يتمثل بخمسة مؤشرات ميدانية (PC_1- PC_5)، حيث بلغ الوسط الحسابي الكلي لهذا البعد (4.006) والانحراف المعياري (0.798) والاهمية النسبية (80.12%)، وهذا يدل على ان اتفاق افراد العينة على فقرات هذا البعد كان مرتفعاً، مما يؤكد على ان الافراد عينة البحث من العاملين في الشركات الصناعية والكوادر التدريسية في جامعات اقليم كوردستان العراق يرون بشكل كبير على ان تكاليف الأنتاج (PC) كبعد من ابعاد المتغير تقنية سلسلة القيمة (VCT) تعبر عن مجموعة النشاطات التي تؤدّيها الشركات الصناعية التي تعمل في صناعة مُحدّدة من أجل تقديم مُنتج ذي قيمة (سلعة و/ أو خدمة) للسوق. وقد حصلت الفقرة (PC4) على أعلى متوسط حسابي اذ بلغ قيمتها (4.07) وبانحراف معياري بلغ (0.735) وبأهمية نسبية بلغت (81.4%)، وهذا يدل على أن مستوى الاجابات كان مرتفعاً جداً مما يؤكد بأن الشركات الصناعية تهدف الى تحقيق هدف التحسين المستمرللإنتاج ورفع جودة تصنيعه وبقاء الشركة واستمرارها في السوق. في حين حصلت الفقرة (PC5) على أقل متوسط حسابي حيث بلغ (3.94) وبانحراف معياري بلغ (0.861) وبأهمية نسبية بلغت (78.8%)، وعلى الرغم من أن هذه الفقرتين حصلتا على أقل الأوساط الحسابية الا أنها مازالتا تتمتعان بمستوى اجابات مرتفعة، وان ذلك يؤكد بأن الشركات الصناعية تقوم بالاستخدام الأمثل للموارد التي تستخدمها في العملية الانتاجية.

الجدول (3-5)

وصف بُعد تكاليف الأنتاج (PC)

العبارات	أتفق تماما		أتفق		محايد		لا أتفق		لا أتفق تماما		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية
	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%			
PC1	52	28.7	96	53.0	26	14.4	5	2.8	2	1.1	4.06	.801	81.2
PC2	42	23.2	107	59.1	25	13.8	4	2.2	3	1.7	4.00	.782	80
PC3	44	24.3	96	53.0	33	18.2	6	3.3	2	1.1	3.96	.812	79.2
PC4	48	26.5	103	56.9	25	13.8	4	2.2	1	.6	4.07	.735	81.4
PC5	50	27.6	80	44.2	45	24.9	3	1.7	3	1.7	3.94	.861	78.8
المعدل	-	25.62	-	54.8	-	16.38	-	2.92	-	1.13	4.024	0.758	80.48
المؤشر الكلي	80.42				16.38		4.05						

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

4. وصف بُعد التسويق (MA):

يظهر الجدول (3-6) نتائج الاحصاءات الوصفية لبُعد التسويق (MA) الذي يتمثل بخمسة مؤشرات ميدانية (MA_1- MA_5)، حيث بلغ الوسط الحسابي الكلي لهذا البعد (4.024) والانحراف المعياري (0.758) والاهمية النسبية (80.48%)، وهذا يدل على ان اتفاق افراد العينة على فقرات هذا البعد كان مرتفعاً، مما يؤكد على ان الافراد عينة البحث من العاملين في الشركات الصناعية والكوادر التدريسية في جامعات اقليم كوردستان العراق يرون بشكل كبير على ان التسويق (MA) كبعد من ابعاد المتغير تقنية سلسلة القيمة (VCT) تعبر عن مجموعة النشاطات التي تؤدّيها الشركات الصناعية التي تعمل في صناعة مُحدّدة من أجل تقديم مُنتج ذي قيمة (سلعة و/ أو خدمة) للسوق. وقد حصلت الفقرة (MA5) على أعلى متوسط حسابي اذ بلغ قيمتها (4.12) وبانحراف معياري بلغ (0.803) وبأهمية نسبية بلغت (82.4%)، وهذا يدل على أن مستوى الاجابات كان مرتفعاً جداً مما يؤكد بأن يعد تحقيق أعلى جودة لمنتجات الشركات الصناعية عامل رئيسي لمواجهة المنافسين في السوق. في حين حصلت الفقرة (MA3) على أقل متوسط حسابي حيث بلغ (3.78) وبانحراف معياري بلغ (0.867) وبأهمية نسبية بلغت (75.6%)، وعلى الرغم من أن هذه الفقرة حصلت على أقل الأوساط الحسابية الا أنها مازالت تتمتع بمستوى اجابات مرتفع، وان ذلك يؤكد بأن الشركات الصناعية تقوم بإختيار جزء معين من السوق لتلبية متطلباته بأقل كلفة ممكنة.

الجدول (3-6)

وصف بُعد التسويق (MA)

العبارات	أتفق تماما		أتفق		محايد		لا أتفق		لا أتفق تماما		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية
	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%			
MA1	54	29.8	98	54.1	23	12.7	5	2.8	1	.6	4.10	.761	82
MA2	45	24.9	107	59.1	24	13.3	5	2.8	-	-	4.06	.701	81.2
MA3	33	18.2	90	49.7	47	26.0	7	3.9	4	2.2	3.78	.867	75.6
MA4	42	23.2	110	60.8	28	15.5	-	-	1	.6	4.06	.660	81.2
MA5	58	32.0	91	50.3	26	14.4	4	2.2	2	1.1	4.12	.803	82.4
المعدل	-	25.62	-	54.8	-	16.38	-	2.92	-	1.13	4.024	0.758	80.48
المؤشر الكلي	80.42				16.38		4.05						

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

5. وصف بُعد التوزيع (DI):

يظهر الجدول (3-7) نتائج الاحصاءات الوصفية لبُعد التوزيع (DI) الذي يتمثل بخمسة مؤشرات ميدانية (DI_1- DI_5)، حيث بلغ الوسط الحسابي الكلي لهذا البعد (4.00) والانحراف المعياري (0.805) والاهمية النسبية (80.00%)، وهذا يدل على ان اتفاق افراد العينة على فقرات هذا البعد كان مرتفعاً، مما يؤكد على ان الافراد عينة البحث من العاملين في الشركات الصناعية والكوادر التدريسية في جامعات اقليم كوردستان العراق يرون بشكل كبير على ان التوزيع (DI) كبعد من ابعاد المتغير تقنية

سلسلة القيمة (VCT) تعبر عن مجموعة النشاطات التي تؤدّيها الشركات الصناعية التي تعمل في صناعة مُحدّدة من أجل تقديم مُنتج ذي قيمة (سلعة و/ أو خدمة) للسوق. وقد حصلت الفقرة (DI1) على أعلى متوسط حسابي اذ بلغ قيمتها (4.19) وبانحراف معياري بلغ (0.824) وبأهمية نسبية بلغت (83.8%)، وهذا يدل على أن مستوى الاجابات كان مرتفعاً جداً مما يؤكد بأن الشركات الصناعية تعمل على تخفيض تكاليف التوزيع والترويج قدر الامكان. في حين حصلت الفقرة (DI5) على أقل متوسط حسابي حيث بلغ (3.90) وبانحراف معياري بلغ (0.824) وبأهمية نسبية بلغت (78%)، وعلى الرغم من أن هذه الفقرة حصلت على أقل الأوساط الحسابية الا أنها مازالت تتمتع بمستوى اجابات مرتفع، وان ذلك يؤكد بأن الشركات الصناعية تقوم بالتفاوض مع الزبائن من أجل التوصل الى اتفاق ما تساهم في تلبية رغباتهم من خلال قنوات التوزيع الملائمة لمنتجاتها.

الجدول (3-7)

وصف بُعد التوزيع (DI)

العبارات	أتفق تماما		أتفق		محايد		لا أتفق		لا أتفق تماما		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية
	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%			
DI1	72	39.8	81	44.8	20	11.0	7	3.9	1	.6	4.19	.824	83.8
DI2	44	24.3	102	56.4	26	14.4	6	3.3	3	1.7	3.98	.820	79.6
DI3	45	24.9	99	54.7	31	17.1	6	3.3	-	-	4.01	.745	80.2
DI4	43	23.8	90	49.7	40	22.1	7	3.9	1	.6	3.92	.813	78.4
DI5	40	22.1	94	51.9	38	21.0	7	3.9	2	1.1	3.90	.824	78
المعدل	-	**26.98**	-	**51.5**	-	**17.12**	-	**3.66**	-	**1.0**			
المؤشر الكلي		**78.48**				**17.12**		**4.66**			**4.00**	**0.805**	**80.00**

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

6. وصف بُعد خدمات الزبائن (CS):

يظهر الجدول (3-8) نتائج الاحصاءات الوصفية لبُعد خدمات الزبائن (CS) الذي يتمثل بخمسة مؤشرات ميدانية (CS_1- CS_5)، حيث بلغ الوسط الحسابي الكلي لهذا البعد (3.98) والانحراف المعياري (0.786) والاهمية النسبية (79.6%)، وهذا يدل على ان اتفاق افراد العينة على فقرات هذا البعد كان مرتفعاً، مما يؤكد على ان الافراد عينة البحث من العاملين في الشركات الصناعية والكوادر التدريسية في جامعات اقليم كوردستان العراق يرون بشكل كبير على ان خدمات الزبائن (CS) كبعد من ابعاد المتغير تقنية سلسلة القيمة (VCT) تعبر عن مجموعة النشاطات التي تؤدّيها الشركات الصناعية التي تعمل في صناعة مُحدّدة من أجل تقديم مُنتج ذي قيمة (سلعة و/ أو خدمة) للسوق. وقد حصلت الفقرة (CS1) على أعلى متوسط حسابي اذ بلغ قيمتها (4.09) وبانحراف معياري بلغ (0.751) وبأهمية نسبية بلغت (81.8%)، وهذا يدل على أن مستوى الاجابات كان مرتفعاً جداً مما يؤكد بأن تطبيق تقنية سلسلة القيمة يساعد الشركات الصناعية في تخفيض التكاليف في ظل ظروف المنافسة الشديدة. في حين حصلت الفقرة (CS3) على أقل متوسط حسابي حيث بلغ (3.92) وبانحراف معياري بلغ (0.771) وبأهمية نسبية بلغت (78.4%)، وعلى الرغم من أن هذه الفقرة حصلت على أقل الأوساط الحسابية الا أنها مازالت تتمتع بمستوى اجابات مرتفع، وان ذلك يؤكد بأنة تجري دراسة سلوك المنافسين من أجل تطوير المنتجات لمواجهة منتجات بديلة ومنافستها.

الجدول (3-8)

وصف بُعد خدمات الزبائن (CS)

العبارات	أتفق تماما		أتفق		محايد		لا أتفق		لا أتفق تماما		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية
	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%			
CS1	51	28.2	104	57.5	19	10.5	6	3.3	1	.6	4.09	.751	81.8
CS2	46	25.4	96	53.0	28	15.5	10	5.5	1	.6	3.97	.826	79.4
CS3	39	21.5	96	53.0	40	22.1	5	2.8	1	.6	3.92	.771	78.4
CS4	47	26.0	94	51.9	33	18.2	6	3.3	1	.6	3.99	.792	79.8
CS5	40	22.1	99	54.7	33	18.2	8	4.4	1	.6	3.93	.793	78.6
المعدل	-	**24.64**	-	**54.02**	-	**16.9**	-	**3.86**	-	**0.6**			
المؤشر الكلي		**78.66**				**16.9**		**4.46**			**3.98**	**0.786**	**79.6**

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

ب- وصف المتغير تقنية التكلفة المستهدفة (TCT):

تم قياس المتغيّر تقنية التكلفة المستهدفة (TCT) ميدانياً من خلال ثلاث ابعاد فرعية وذلك من خلال سعر البيع المستهدف (TSP)، هامش الربح المستهدف (TPM)، تحديد التكلفة المستهدفة (DTC) وكالتالي:

1. وصف بُعد سعر البيع المستهدف (TSP):

يظهر الجدول (3-9) نتائج الاحصاءات الوصفية لبُعد سعر البيع المستهدف (TSP) الذي يتمثل بخمسة مؤشرات ميدانية (TSP_1- TSP_5)، حيث بلغ الوسط الحسابي الكلي لهذا البعد (3.912) والانحراف المعياري (0.859) والاهمية النسبية (78.24%)، وهذا يدل على ان اتفاق افراد العينة على فقرات هذا البعد كان مرتفعاً، مما يؤكد على ان الافراد عينة البحث من العاملين في الشركات الصناعية والكوادر التدريسية في جامعات اقليم كوردستان العراق يرون بشكل كبير على ان سعر البيع المستهدف (TSP) كبعد من ابعاد المتغير تقنية التكلفة المستهدفة (TCT) هي طريقة لتحديد تكلفة دورة حياة المنتج والتي يجب أن تكون كافية لتطوير أداء وظيفي وجودة محددين، مع ضمان ربحها المنشود. وقد حصلت الفقرة (TSP1) على أعلى متوسط حسابي اذ بلغ قيمتها (4.02) وبانحراف معياري بلغ (0.879) وبأهمية نسبية بلغت (80.4%)، وهذا يدل على أن مستوى الاجابات كان مرتفعاً جداً مما يؤكد بأن الشركات الصناعية تعتمد في تحديد سعر البيع المستهدف بالاعتماد على سعر السوق الحالي. في حين حصلت الفقرة (TSP5) على أقل متوسط حسابي حيث بلغ (3.82) وبانحراف معياري بلغ (0.756) وبأهمية نسبية بلغت (76.4%)، وعلى الرغم من أن هذه الفقرة حصلت على أقل الأوساط الحسابية الا أنها مازالت تتمتع بمستوى اجابات مرتفع، وان ذلك يؤكد بأن هناك قدرة على إقناع السوق المستهدف بمحتوى الموقع التنافسي.

الجدول (3-9)

وصف بُعد سعر البيع المستهدف (TSP)

العبارات	أتفق تماما ت	أتفق تماما %	أتفق ت	أتفق %	محايد ت	محايد %	لا أتفق ت	لا أتفق %	لا أتفق تماما ت	لا أتفق تماما %	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية
TSP1	54	29.8	90	49.7	26	14.4	8	4.4	3	1.7	4.02	.879	80.4
TSP2	45	24.9	99	54.7	31	17.1	6	3.3	-	-	4.01	.745	80.2
TSP3	48	26.5	77	42.5	37	20.4	15	8.3	4	2.2	3.83	.988	76.6
TSP4	48	26.5	82	45.3	35	19.3	14	7.7	2	1.1	3.88	.927	77.6
TSP5	27	14.9	104	57.5	41	22.7	8	4.4	1	.6	3.82	.756	76.4
المعدل	-	**24.52**	-	**49.94**	-	**18.78**	-	**5.62**	-	**1.4**			
المؤشر الكلي		**74.46**				**18.78**		**7.02**			**3.912**	**0.859**	**78.24**

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

2. وصف بُعد هامش الربح المستهدف (TPM):

يظهر الجدول (3-10) نتائج الاحصاءات الوصفية لبُعد هامش الربح المستهدف (TPM) الذي يتمثل بخمسة مؤشرات ميدانية (TPM_1- TPM_5)، حيث بلغ الوسط الحسابي الكلي لهذا البعد (3.91) والانحراف المعياري (0.807) والاهمية النسبية (78.2%)، وهذا يدل على ان اتفاق افراد العينة على فقرات هذا البعد كان مرتفعاً، مما يؤكد على ان الافراد عينة البحث من العاملين في الشركات الصناعية والكوادر التدريسية في جامعات اقليم كوردستان العراق يرون بشكل كبير على ان هامش الربح المستهدف (TPM) كبعد من ابعاد المتغير تقنية التكلفة المستهدفة (TCT) هي طريقة لتحديد تكلفة دورة حياة المنتج والتي يجب أن تكون كافية لتطوير أداء وظيفي وجودة محددين، مع ضمان ربحها المنشود. وقد حصلت الفقرة (TPM2) على أعلى متوسط حسابي اذ بلغ قيمتها (3.99) وبانحراف معياري بلغ (0.723) وبأهمية نسبية بلغت (79.8%)، وهذا يدل على أن مستوى الاجابات كان مرتفعاً جداً مما يؤكد بأن الشركة تأخذ بعين الاعتبار في تحديد مقدار هامش الربح المستهدف أن يغطي تكاليف دورة حياة المنتج. في حين حصلت الفقرة (TPM4) على أقل متوسط حسابي حيث بلغ (3.85) وبانحراف معياري بلغ (0.840) وبأهمية نسبية بلغت (77%)، وعلى الرغم من أن هذه الفقرة حصلت على أقل الأوساط الحسابية الا أنها مازالت تتمتع بمستوى اجابات مرتفع، وان ذلك يؤكد بأن الشركات الصناعية تقوم بوضع هامش الربح المستهدف بناء على استراتيجية الحصة السوقية للمنتج.

الجدول (3-10)

وصف بعد هامش الربح المستهدف (TPM)

العبارات	أتفق تماما ت	أتفق تماما %	أتفق ت	أتفق %	محايد ت	محايد %	لا أتفق ت	لا أتفق %	لا أتفق تماما ت	لا أتفق تماما %	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية
TPM1	44	24.3	96	53.0	27	14.9	13	7.2	1	.6	3.93	.854	78.6
TPM2	40	22.1	104	57.5	33	18.2	3	1.7	1	.6	3.99	.723	79.8
TPM3	36	19.9	92	50.8	44	24.3	9	5.0	-	-	3.86	.790	77.2
TPM4	37	20.4	93	51.4	40	22.1	9	5.0	2	1.1	3.85	.840	77
TPM5	38	21.0	103	56.9	31	17.1	5	2.8	4	2.2	3.92	.829	78.4
المعدل	-	**23.22**	-	**55.46**	-	**17.14**	-	**3.56**	-	**0.87**			
المؤشر الكلي		**78.68**				**17.14**		**4.43**			**3.968**	**0.770**	**79.36**

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

ج- وصف متغير تخفيض تكاليف الانتاج (RCP):

يظهر الجدول (3-12) نتائج الاحصاءات الوصفية لمتغير تخفيض التكاليف (RC) الذي يتمثل بعشرة مؤشرات ميدانية (RC_1- RC_{10})، حيث بلغ الوسط الحسابي الكلي لهذا البعد (4.04) والانحراف المعياري (0.753) والاهمية النسبية (80.8%)، وهذا يدل على ان اتفاق افراد العينة على فقرات هذا البعد كان مرتفعاً، مما يؤكد على ان الافراد عينة البحث من العاملين في الشركات الصناعية والكوادر التدريسية في جامعات اقليم كوردستان العراق يرون بشكل كبير على ان الاعتماد على تقنية سلسلة القيمة (VCT) وتقنية التكلفة المستهدفة (TCT) تؤدي الى تخفيض التكاليف (RC)

المعدل	-	21.54	-	53.92	-	19.32	-	4.34	-	1.12	3.91	0.807	78.2
المؤشر الكلي		75.46				19.32		5.46					

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

3. وصف بُعد تحديد التكلفة المستهدفة (DTC):

يظهر الجدول (3-11) نتائج الاحصاءات الوصفية لبُعد تحديد التكلفة المستهدفة (DTC) الذي يتمثل بخمسة مؤشرات ميدانية (DTC_1- DTC_3)، حيث بلغ الوسط الحسابي الكلي لهذا البعد (3.968) والانحراف المعياري (0.770) والاهمية النسبية (79.36%)، وهذا يدل على ان اتفاق افراد العينة على فقرات هذا البعد كان مرتفعاً، مما يؤكد على ان الافراد عينة البحث من العاملين في الشركات الصناعية والكوادر التدريسية في جامعات اقليم كوردستان العراق يرون بشكل كبير على ان سعر تحديد التكلفة المستهدفة (DTC) كبعد من ابعاد المتغير تقنية التكلفة المستهدفة (TCT) هي طريقة لتحديد تكلفة دورة حياة المنتج والتي يجب أن تكون كافية لتطوير أداء وظيفي وجودة محددين، مع ضمان ربحها المنشود. وقد حصلت الفقرة (DTC1) على أعلى متوسط حسابي اذ بلغ قيمتها (4.10) وبانحراف معياري بلغ (0.654) وبأهمية نسبية بلغت (82%)، وهذا يدل على أن مستوى الاجابات كان مرتفعاً جداً مما يؤكد استخدام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحسين الربحية وتطوير المنتجات. في حين حصلت الفقرة (DTC3) على أقل متوسط حسابي حيث بلغ (3.86) وبانحراف معياري بلغ (0.883) وبأهمية نسبية بلغت (77.2%)، وعلى الرغم من أن هذه الفقرة حصلت على أقل الأوساط الحسابية الا أنها مازالت تتمتع بمستوى اجابات مرتفع، وان ذلك يؤكد بأن يتوفر لدى العاملين أو كوادر في الشركات الصناعية المؤهلات العلمية والخبرات المهنية اللازمة لتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة.

الجدول (3-11)

وصف بُعد تحديد التكلفة المستهدفة (DTC)

العبارات	أتفق تماما ت	أتفق تماما %	أتفق ت	أتفق %	محايد ت	محايد %	لا أتفق ت	لا أتفق %	لا أتفق تماما ت	لا أتفق تماما %	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية
DTC1	43	23.8	119	65.7	15	8.3	3	1.7	1	.6	4.10	.654	82
DTC2	40	22.1	109	60.2	24	13.3	7	3.9	1	.6	3.99	.749	79.8
DTC3	41	22.7	88	48.6	40	22.1	9	5.0	3	1.7	3.86	.883	77.2
DTC4	40	22.1	91	50.3	42	23.2	8	4.4	-	-	3.90	.790	78
DTC5	46	25.4	95	52.5	34	18.8	5	2.8	1	.6	3.99	.778	79.8
المعدل	-	**23.22**	-	**55.46**	-	**17.14**	-	**3.56**	-	**0.87**			
المؤشر الكلي		**78.68**				**17.14**		**4.43**			**3.968**	**0.770**	**79.36**

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

ج- وصف متغير تخفيض تكاليف الانتاج (RCP):

يظهر الجدول (3-12) نتائج الاحصاءات الوصفية لمتغير تخفيض التكاليف (RC) الذي يتمثل بعشرة مؤشرات ميدانية (RC_1- RC_{10})، حيث بلغ الوسط الحسابي الكلي لهذا البعد (4.04) والانحراف المعياري (0.753) والاهمية النسبية (80.8%)، وهذا يدل على ان اتفاق افراد العينة على فقرات هذا البعد كان مرتفعاً، مما يؤكد على ان الافراد عينة البحث من العاملين في الشركات الصناعية والكوادر التدريسية في جامعات اقليم كوردستان العراق يرون بشكل كبير على ان الاعتماد على تقنية سلسلة القيمة (VCT) وتقنية التكلفة المستهدفة (TCT) تؤدي الى تخفيض التكاليف (RC)

ومن ثم زيادة القدرة والاستمرارية على المنافسة في السوق. وقد حصلت الفقرة (RC1) على أعلى متوسط حسابي اذ بلغ قيمتها (4.19) وبانحراف معياري بلغ (0.759) وبأهمية نسبية بلغت (83.8%)، وهذا يدل على أن مستوى الاجابات كان مرتفعاً جداً مما يؤكد بأن تكامل تقنيتي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يؤدي الى تخفيض التكاليف. في حين حصلت الفقرة (RC6) على أقل متوسط حسابي حيث بلغ (3.93) وبانحراف معياري بلغ (0.789) وبأهمية نسبية بلغت (78.6%)، وعلى الرغم من أن هذه الفقرة حصلت على أقل الأوساط الحسابية الا أنها مازالت تتمتع بمستوى اجابات مرتفع، وان ذلك يؤكد بأن تكامل تقنية سلسلة القيمة وتقنية التكلفة المستهدفة تساعد في تخفيض تكلفة المنتجات في مرحلة تصميم المنتج لتلبية رغبات الزبائن.

الجدول (3-12)

وصف متغير تخفيض تكاليف الانتاج (RCP)

العبارات	أتفق تماما		أتفق		محايد		لا أتفق		لا أتفق تماما		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية
	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%			
RC1	65	35.9	90	49.7	23	12.7	1	.6	2	1.1	4.19	.759	83.8
RC2	38	21.0	114	63.0	26	14.4	3	1.7	-	-	4.03	.649	80.6
RC3	52	28.7	89	49.2	37	20.4	3	1.7	-	-	4.05	.747	81
RC4	57	31.5	93	51.4	27	14.9	3	1.7	1	.6	4.12	.755	82.4
RC5	37	20.4	113	62.4	26	14.4	3	1.7	2	1.1	3.99	.719	79.8
RC6	40	22.1	96	53.0	39	21.5	4	2.2	2	1.1	3.93	.789	78.6
RC7	50	27.6	89	49.2	38	21.0	2	1.1	2	1.1	4.01	.796	80.2
RC8	52	28.7	86	47.5	39	21.5	2	1.1	2	1.1	4.02	.806	80.4
RC9	50	27.6	91	50.3	35	19.3	4	2.2	1	.6	4.02	.781	80.4
RC10	48	26.5	97	53.6	32	17.7	4	2.2	-	-	4.04	.729	80.8
المعدل	-	27	-	52.93	-	17.78	-	1.62	-	0.95			
المؤشر الكلي	79.93				17.78		2.57				4.04	0.753	80.8

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

وبالرجوع الى نتائج الجداول اعلاه نرى وجود اختلاف لآراء وتوجهات افراد عينة الدراسة المتمثلة بعينة من العاملين في الشركات الصناعية والكوادر التدريسية في جامعات اقليم كوردستان العراق تجاه وصف متغيرات البحث الحالي والمتمثلة بكل من المتغير تقنية سلسلة القيمة (VCT) من خلال البحث والتطوير (RD)، تصميم المنتجات (PD)، تكاليف الأنتاج (PC)، التسويق (MA)، التوزيع (DI)، خدمات الزبائن (CS)، والمتغير تقنية التكلفة المستهدفة (TCT) من خلال سعر البيع المستهدف (TSP)، هامش الربح المستهدف (TPM)، تحديد التكلفة المستهدفة (DTC)، والمتغير تخفيض التكاليف (RC)، وبالتالي قبول الفرضية الاولى والتي ينص على: "تختلف آراء المستجيبين من العاملين في الشركات الصناعية والكوادر التدريسية في جامعات اقليم كوردستان العراق تجاه وصف متغيرات الدراسة الحالية".

رابعا: اختبار فرضية تباين مستويات الاهمية لمتغيرات البحث:

للتعرف على مستويات أهمية متغيرات البحث وأبعادها من خلال آراء المستجيبين من العاملين في الشركات الصناعية والكوادر التدريسية في جامعات اقليم كوردستان العراق وذلك على وفق ما افرزته نتائج وصف متغيرات الدراسة وأبعادها وعلى وفق آراء أفراد العينة، وكما يلي:

1- أهمية المتغيّر تقنية سلسلة القيمة (VCT):

يتضح من نتائج التحليل في الجدول (3-13) والتي تبين عدد من المقاييس الخاصة بمتغير تقنية سلسلة القيمة (VCT) وأبعاده والمتمثلة بكل من الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف حيث أظهرت نتائج التحليل أن معامل الاختلاف لمتغير تقنية سلسلة القيمة (VCT) بلغ (19.87%) مما يشير إلى أن هذا المتغير ذي أهمية من وجهة نظر أفراد العينة، إذ أنه كلما اقتربت قيمة معامل الاختلاف من الصفر لأية فقرة أو متغير دل ذلك على شدة أهميتها من وجهة نظر العينة المستجيبة، وجاءت هذه القيمة بوسط حسابي (3.99) وبانحراف معياري (0.793). وتباينت أهمية أبعاد متغير تقنية سلسلة القيمة (VCT) من وجهة نظر أفراد العينة، إذ يبدو من مقاييس الإحصاء الوصفي أن هناك تركيزاً وبشكل مهتم وبمستويات متقاربة من قبل الشركات الصناعية المبحوثة على توجيه اهتمامها بالسعي لامتلاك متطلبات كل من أبعاد تقنية سلسلة القيمة (VCT) وذلك على وفق قيم معامل الاختلاف والتي بلغت حسب الترتيب وهي كل من بُعد البحث والتطوير (RD)، تصميم المنتجات (PD)، تكاليف الأنتاج (PC)، التسويق (MA)، التوزيع (DI)، خدمات الزبائن (CS) والتي بلغ (20.71%)، (20.00%)، (19.92%)، (18.83%)، (20.12%)، (19.74%) وعلى التوالي، وجاءت هذه القيم بأوسط حسابية (3.964)، (3.970)، (4.006)، (4.024)، (4.00)، (3.98) وعلى التوالي وبانحرافات معيارية (0.821)، (0.794)، (0.798)، (0.758)، (0.805)، (0.786) وعلى التوالي مما يدل على اختلاف الأهمية الترتيبية لتلك الأبعاد. وعليه يمكن الاستنتاج بأن تطبيق أبعاد تقنية سلسلة القيمة (VCT) في الشركات الصناعية باقليم كوردستان العراق تأتي بأهمية ترتيبية مختلفة تتصل بتحقيق متطلبات كل من بُعد التسويق (MA)، بُعد تكاليف الأنتاج (PC)، بُعد التوزيع (DI)، بُعد خدمات الزبائن (CS)، بُعد تصميم المنتجات (PD)، بُعد البحث والتطوير (RD) وعلى الترتيب.

الجدول (3-13)

أهمية أبعاد تقنية سلسلة القيمة (VCT)

المتغير وأبعاده	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	مستوى الأهمية
بُعد البحث والتطوير (RD)	3.964	0.821	20.71	السادسة
بُعد تصميم المنتجات (PD)	3.970	0.794	20.00	الخامسة
بُعد تكاليف الأنتاج (PC)	4.006	0.798	19.92	الثانية
بُعد التسويق (MA)	4.024	0.758	18.83	الاولى
بُعد التوزيع (DI)	4.00	0.805	20.12	الثالثة
بُعد خدمات الزبائن (CS)	3.98	0.786	19.74	الرابعة
متغير تقنية سلسلة القيمة (VCT)	**3.99**	**0.793**	**19.87**	-

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

2- أهمية متغير تقنية التكلفة المستهدفة (TCT):

يتضح من نتائج التحليل في الجدول (3-14) والتي تبين عدد من المقاييس الخاصة بمتغير تقنية التكلفة المستهدفة (TCT) وأبعاده والمتمثلة بكل من الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف حيث أظهرت نتائج التحليل أن معامل الاختلاف لمتغير تقنية التكلفة المستهدفة (TCT) بلغ (20.67%) مما يشير إلى أن هذا المتغير ذي أهمية من وجهة نظر أفراد العينة، إذ أنه كلما اقتربت قيمة معامل

الاختلاف من الصفر لأية فقرة أو متغير دل ذلك على شدة أهميتها من وجهة نظر العينة المستجيبة، وجاءت هذه القيمة بوسط حسابي (3.93) وبانحراف معياري (0.812). وتباينت أهمية أبعاد متغير تقنية التكلفة المستهدفة (TCT) من وجهة نظر أفراد العينة، إذ يبدو من مقاييس الإحصاء الوصفي أن هناك تركيز واهتمام وبمستويات متقاربة من قبل الشركات الصناعية على توجيه اهتمامها بالسعي لامتلاك متطلبات كل من أبعاد تقنية التكلفة المستهدفة (TCT) وذلك على وفق قيم معامل الاختلاف والتي بلغت حسب ترتيب أهميتها وهي كل من بُعد سعر البيع المستهدف (TSP)، هامش الربح المستهدف (TPM)، تحديد التكلفة المستهدفة (DTC) والتي بلغ (20.95%)، (20.63%)، (19.45%) وعلى التوالي، وجاءت هذه القيم بأوسط حسابية (3.912)، (3.910)، (3.99688) وعلى التوالي وبانحرافات معيارية (0.859)، (0.807)، (0.770) وعلى التوالي مما يدل على اختلاف الأهمية الترتيبية لتلك الأبعاد. وعليه يمكن الاستنتاج بأن تطبيق أبعاد تقنية التكلفة المستهدفة (TCT) في الشركات الصناعية باقليم كوردستان العراق تأتي بأهمية ترتيبية مختلفة تتصل بتحقيق متطلبات كل من بُعد تحديد التكلفة المستهدفة (DTC)، سعر البيع المستهدف (TSP)، هامش الربح المستهدف (TPM)وعلى الترتيب.

الجدول (3-14)

أهمية أبعاد تقنية التكلفة المستهدفة (TCT)

المتغير وأبعاده	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	مستوى الأهمية
بُعد سعر البيع المستهدف (TSP)	3.912	0.859	21.95	الثانية
بُعد هامش الربح المستهدف (TPM)	3.910	0.807	20.63	الثالثة
بُعد تحديد التكلفة المستهدفة (DTC)	3.968	0.770	19.45	الاولى
متغير تقنية التكلفة المستهدفة (TCT)	**3.93**	**0.812**	**20.67**	-

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

3- اهمية المستوى الترتيبي لمتغيرات البحث :

يتضح من نتائج التحليل فى جداول كل من (3-13) و(3-14) وفي الجدول (3-15) ادناه , يمكننا من الاستنتاج باختلاف اهمية المستوى الترتيبي لمتغيرات البحث وأن الشركات الصناعية بأقليم كوردستان العراق تركز في أنشطتها على تخفيض التكاليف (RC) ثم تقنية سلسلة القيمة (VCT) ومن ثم تقنية التكلفة المستهدفة (TCT) وذلك على وفق آراء العاملين عينة البحث.

الجدول (3-15)

الاهمية الترتيبية لمستويات متغيرات البحث

المتغيرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	مستوى الأهمية
متغير تقنية سلسلة القيمة (VCT)	3.99	0.793	19.87	الثانية
متغير تقنية التكلفة المستهدفة (TCT)	3.93	0.812	20.67	الثالثة
متغير تخفيض التكاليف (RC)	**4.04**	**0.753**	**18.68**	**الأولى**

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

واستناداً إلى نتائج تحديد أهمية ترتيب مستويات متغيرات البحث الحالي يمكن القول بصحة الفرضية الثانية للبحث والتي تنص على (تتباين مستويات اهمية متغيرات البحث وابعادها من خلال اراء المستجيبين وباختلاف طبيعة الاعتماد عليها من عينة البحث).

خامسا: تحليل علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة:

أ- تحليل علاقات الارتباط بين تقنية سلسلة القيمة (VCT) وتخفيض التكاليف (RC):

1. الارتباط الكلي: تشير النتائج الواردة في الجدول (3-16) الى وجود علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة احصائية عند مستوى (0.05) بين متغير تقنية سلسلة القيمة (VCT) ومتغير تخفيض التكاليف (RC)، اذ بلغت قيمة معامل الارتباط بينهما (0.709) وهي قيمة معنوية، كما ان القيمة الحرجة بلغ (4.180) وكانت اعلى من (2.56) مع أنخفاض الأخطاء المعيارية .S.E وهذا يدل على قوة العلاقة الطردية بين المتغيرين.

جدول (3-16)

مسارات ومعلمات العلاقة بين متغير تقنية سلسلة القيمة (VCT) ومتغير تخفيض التكاليف (RC)

المسارات			علاقة الارتباط Correlations R.	الخطأ المعياري S.E.	القيمة الحرجة C.R.	النسبة المعنوية P.Value
تقنية سلسلة القيمة (VCT)	<-->	تخفيض التكاليف (RC)	0.709	0.023	4.180	0.000

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (AMOS-24)

2. الارتباط الجزئي: تشير النتائج الواردة في الجدول (3-17) الى وجود علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة احصائية عند مستوى (0.05) بين أبعاد تقنية سلسلة القيمة (VCT) المتمثلة بكل من: البحث والتطوير (RD)، تصميم المنتجات (PD)، تكاليف الأنتاج (PC)، التسويق (MA)، التوزيع (DI)، خدمات الزبائن (CS) ومتغير تخفيض التكاليف (RC)، إذ بلغ قيم معامل الارتباط بينهم (0.481)، (0.636)، (0.623)، (0.464)، (0.521)، (0.552)، وعلى التوالي وهي قيم معنوية، كما ان القيم الحرجة بلغ (3.368)، (5.775)، (5.219)، (3.306)، (4.374)، (4.716)، وعلى التوالي وكانت اعلى من (2.56) مع أنخفاض الأخطاء المعيارية .S.E، وهذا يدل على قوة العلاقة الطردية بين ابعاد تقنية سلسلة القيمة (VCT) ومتغير تخفيض التكاليف (RC)، وقد كان العلاقة بين البُعد تصميم المنتجات (PD) ومتغير تخفيض التكاليف (RC) من اقوى علاقات الارتباط، في حين كان العلاقة بين البُعد التسويق (MA) ومتغير تخفيض التكاليف (RC) من اضعف علاقات الارتباط.

جدول (3-17)

مسارات ومعلمات العلاقة بين أبعاد تقنية سلسلة القيمة (VCT) ومتغير تخفيض التكاليف (RC)

المسارات			علاقة الارتباط Correlations R.	الخطأ المعياري S.E.	القيمة الحرجة C.R.	النسبة المعنوية P.Value
البحث والتطوير (RD)	<-->	تخفيض التكاليف (RC)	.481	.016	3.368	0.000
تصميم المنتجات (PD)	<-->	تخفيض التكاليف (RC)	.636	.015	5.775	0.000
تكاليف الأنتاج (PC)	<-->	تخفيض التكاليف (RC)	.623	.015	5.219	0.000
التسويق (MA)	<-->	تخفيض التكاليف (RC)	.464	.013	3.306	0.000
التوزيع (DI)	<-->	تخفيض التكاليف (RC)	.521	.022	4.374	0.000

خدمات الزبائن (CS)	<-->	تخفيض التكاليف (RC)	.552	.012	4.716	0.000

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (AMOS-24)

وتأسيساً على نتائج تحليل علاقات الارتباط بين متغير تقنية سلسلة القيمة (VCT) ومتغير تخفيض التكاليف (RC) على المستوى الكلي والجزئي يتبين بصحة الفرضية الثالثة والتي تنص على أنه (توجد علاقة ارتباط طردية معنوية ذات دلالة احصائية بين متغير تقنية سلسلة القيمة ومتغير تخفيض التكاليف).

ب- تحليل علاقات الارتباط بين تقنية التكلفة المستهدفة (TCT) وتخفيض التكاليف (RC):

1. الارتباط الكلي: تشير النتائج الواردة في الجدول (3-18) الى وجود علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة احصائية عند مستوى (0.05) بين متغير تقنية التكلفة المستهدفة (TCT) ومتغير تخفيض التكاليف (RC)، اذ بلغت قيمة معامل الارتباط بينهما (0.595) وهي قيمة معنوية، كما ان القيمة الحرجة بلغ (4.144) وكانت اعلى من (2.56) مع أنخفاض الأخطاء المعيارية .S.E وهذا يدل على قوة العلاقة الطردية بين المتغيرين.

جدول (3-18)

مسارات ومعلمات العلاقة بين متغير تقنية التكلفة المستهدفة (TCT) ومتغير تخفيض التكاليف (RC)

المسارات			علاقة الارتباط Correlations R.	الخطأ المعياري S.E.	القيمة الحرجة C.R.	النسبة المعنوية P.Value
تقنية التكلفة المستهدفة (TCT)	<-->	تخفيض التكاليف (RC)	0.595	0.027	4.144	0.000

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (AMOS-24)

2. الارتباط الجزئي: تشير النتائج الواردة في الجدول (3-19) الى وجود علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة احصائية عند مستوى (0.05) بين أبعاد تقنية التكلفة المستهدفة (TCT) المتمثلة بكل من: سعر البيع المستهدف (TSP)، هامش الربح المستهدف (TPM)، تحديد التكلفة المستهدفة (DTC)، ومتغير تخفيض التكاليف (RC) إذ بلغ قيم معامل الارتباط بينهم (0.460)، (0.512)، (0.618)، وعلى التوالي وهي قيم معنوية، كما ان القيم الحرجة بلغ (3.663)، (4.129)، (4.224)، وعلى التوالي وكانت اعلى من (2.56) مع أنخفاض الأخطاء المعيارية .S.E، وهذا يدل على قوة العلاقة الطردية بين ابعاد تقنية التكلفة المستهدفة (TCT) ومتغير تخفيض التكاليف (RC)، وقد كان العلاقة بين البُعد تحديد التكلفة المستهدفة (DTC) ومتغير تخفيض التكاليف (RC) من اقوى علاقات الارتباط، في حين كان العلاقة بين البُعد سعر البيع المستهدف (TSP) ومتغير تخفيض التكاليف (RC) من اضعف علاقات الارتباط.

جدول (3-19)

مسارات ومعلمات العلاقة بين أبعاد تقنية التكلفة المستهدفة (TCT) ومتغير تخفيض التكاليف (RC)

المسارات			علاقة الارتباط Correlations R.	الخطأ المعياري S.E.	القيمة الحرجة C.R.	النسبة المعنوية P.Value
سعر البيع المستهدف (TSP)	<-->	تخفيض التكاليف (RC)	.460	.026	3.663	0.000
هامش الربح المستهدف (TPM)	<-->	تخفيض التكاليف (RC)	.512	.028	4.129	0.000
تحديد التكلفة المستهدفة (DTC)	<-->	تخفيض التكاليف (RC)	.618	.022	4.224	0.000

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (AMOS-24)

وتأسيساً على نتائج تحليل علاقات الارتباط بين متغير تقنية التكلفة المستهدفة (TCT) ومتغير تخفيض التكاليف (RC) على المستوى الكلي والجزئي يتبين بصحة الفرضية الرابعة والتي تنص على أنه (توجد علاقة ارتباط طردية معنوية ذات دلالة احصائية بين متغير تقنية التكلفة المستهدفة ومتغير تخفيض التكاليف على المستوى الكلي والجزئي).

ج- تحليل علاقات الارتباط بين تقنية سلسلة القيمة (VCT) تقنية التكلفة المستهدفة (TCT):

1. الارتباط الكلي: تشير النتائج الواردة في الجدول (3-20) الى وجود علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة احصائية عند مستوى (0.05) بين متغير تقنية سلسلة القيمة (VCT) ومتغير تقنية التكلفة المستهدفة (TCT)، اذ بلغت قيمة معامل الارتباط بينهما (0.856) وهي قيمة معنوية، كما ان القيمة الحرجة بلغ (4.974) وكانت اعلى من (2.56) مع أنخفاض الأخطاء المعيارية .S.E وهذا يدل على قوة العلاقة الطردية بين المتغيرين.

جدول (3-20)

مسارات ومعلمات العلاقة بين متغير تقنية سلسلة القيمة (VCT) ومتغير تقنية التكلفة المستهدفة (TCT)

المسارات			علاقة الارتباط Correlations R.	الخطأ المعياري S.E.	القيمة الحرجة C.R.	النسبة المعنوية P.Value
تقنية سلسلة القيمة (VCT)	<-->	تقنية التكلفة المستهدفة (TCT)	0.856	0.025	4.974	0.000

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (AMOS-24)

2. الارتباط الجزئي: تشير النتائج الواردة في الجدول (3-21) الى وجود علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة احصائية عند مستوى (0.05) بين أبعاد تقنية سلسلة القيمة (VCT) المتمثلة بكل من: البحث والتطوير (RD)، تصميم المنتجات (PD)، تكاليف الأنتاج (PC)، التسويق (MA)، التوزيع (DI)، خدمات الزبائن (CS) ومتغير تقنية التكلفة المستهدفة (TCT)، إذ بلغ قيم معامل الارتباط بينهم (0.643)، (0.787)، (0.676)، (0.622)، (0.727)، (0.852)، وعلى التوالي وهي قيم معنوية، كما ان القيم الحرجة بلغ (4.150)، (4.486)، (4.236)، (4.072)، (4.591)، (4.472)، وعلى التوالي وكانت اعلى من (2.56) مع أنخفاض الأخطاء المعيارية .S.E، وهذا يدل على قوة العلاقة الطردية بين ابعاد تقنية سلسلة القيمة (VCT) ومتغير تقنية التكلفة المستهدفة (TCT)، وقد كان العلاقة بين البُعد خدمات الزبائن (CS) ومتغير تقنية التكلفة المستهدفة (TCT)، من اقوى علاقات الارتباط، في حين كان العلاقة بين البُعد التسويق (MA) ومتغير تقنية التكلفة المستهدفة (TCT) من اضعف علاقات الارتباط.

جدول (3-21)

مسارات ومعلمات العلاقة بين أبعاد تقنية سلسلة القيمة (VCT) ومتغير تقنية التكلفة المستهدفة (TCT)

المسارات			علاقة الارتباط Correlations R.	الخطأ المعياري S.E.	القيمة الحرجة C.R.	النسبة المعنوية P.Value
البحث والتطوير (RD)	<-->	تقنية التكلفة المستهدفة (TCT)	.643	.026	4.150	0.000

تصميم المنتجات (PD)	<-->	تقنية التكلفة المستهدفة (TCT)	.787	.034	4.486	0.000
تكاليف الأنتاج (PC)	<-->	تقنية التكلفة المستهدفة (TCT)	.676	.029	4.236	0.000
التسويق (MA)	<-->	تقنية التكلفة المستهدفة (TCT)	.622	.028	4.072	0.000
التوزيع (DI)	<-->	تقنية التكلفة المستهدفة (TCT)	.727	.032	4.591	0.000
خدمات الزبائن (CS)	<-->	تقنية التكلفة المستهدفة (TCT)	.852	.032	4.472	0.000

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (AMOS-24)

وتأسيساً على نتائج تحليل علاقات الارتباط بين متغير تقنية سلسلة القيمة (VCT) ومتغير تقنية التكلفة المستهدفة (TCT) على المستوى الكلي والجزئي يتبين بصحة الفرضية الخامسة والتي تنص على أنه (توجد علاقة ارتباط طردية معنوية ذات دلالة احصائية بين متغير تقنية سلسلة القيمة ومتغير تقنية التكلفة المستهدفة).

سادسا:تحليل العلاقات التأثيرية

ينص الفرضية السادسة على أنه "التكامل بين تقنيتي سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة له تأثير في تخفيض التكاليف". ولاختبار هذه الفرضية تم نمذجة العلاقة بين متغيرات الدراسة عن طريق الاعتماد على اسلوب نمذجة المعادلة الهيكلية (SEM) من خلال البرنامج الاحصائي (Amos V. 24)، والنتائج هي كالاتي:

ا- أثر تقنية سلسلة القيمة (VCT) في تخفيض التكاليف (RC): يتضح من الجدول (3-22) أن قيمة معامل التفسير (R^2) قد بلغت (.379) وهذا يعني بأن متغير تقنية سلسلة القيمة (VCT) قادر على تفسير مانسبته (37.9%) من التغيرات التي تطرأ على تحقيق متغير تخفيض التكاليف (RC)، وتعد هذه القيمة معنوية وذلك لأن قيمة النسبة الحرجة (C.R.) الظاهرة في الجدول(3-22) البالغة (10.475) قيمة معنوية عند مستوى معنوية (0.000).

جدول (3-22)

مسارات ومعلمات تأثير تقنية سلسلة القيمة (VCT) في تخفيض التكاليف (RC)

المسارات			R^2	الاوزان الانحدارية المعيارية S.R.W.	الخطأ المعياري S.E.	النسبة الحرجة C.R.	النسبة المعنوية P.Value
تقنية سلسلة القيمة (VCT)	<---	تخفيض التكاليف (RC)	.379	.616	0.070	10.475	0.000

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات نتائج برنامج التحليل الإحصائي (Amos -24)

3- **أثر تقنية التكلفة المستهدفة (TCT) في تخفيض التكاليف (RC):** يتضح من الجدول(3-23) أن قيمة معامل التفسير (R^2) قد بلغت (.243) وهذا يعني بأن متغير تقنية التكلفة المستهدفة (TCT) قادر على تفسير مانسبته (24.3%) من التغيرات التي تطرأ على تحقيق متغير تخفيض التكاليف (RC)، وتعد هذه القيمة معنوية وذلك لأن قيمة النسبة الحرجة (C.R.) الظاهرة في الجدول البالغة (7.600) قيمة معنوية عند مستوى معنوية (0.000).

جدول (3-23)

مسارات ومعلمات تأثير تقنية التكلفة المستهدفة (TCT) في تخفيض التكاليف (RC)

المسارات			R^2	الاوزان الانحدارية المعيارية S.R.W.	الخطأ المعياري S.E.	النسبة الحرجة C.R.	النسبة المعنوية P.Value
تقنية التكلفة المستهدفة (TCT)	<---	تخفيض التكاليف(RC)	.243	.493	0.064	7.600	0.000

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات نتائج برنامج التحليل الإحصائي (Amos -24)

3- أثر التكامل بين تقنية سلسلة القيمة (VCT) وتقنية التكلفة المستهدفة (TCT) في تخفيض التكاليف (RC): يوضح الجدول (3-24) بوجود تأثير ايجابي ذو دلالة معنوية لتكامل العلاقة بين تقنية سلسلة القيمة (VCT) وتقنية التكلفة المستهدفة (TCT) في تخفيض التكاليف (RC)، وأن قيمة معامل التفسير (R^2) قد ازدادت الى (.494) بعدمان ان كان (.379) لمتغير تقنية سلسلة القيمة (VCT) منفردة في متغير تخفيض التكاليف (RC)، و(.243) لمتغير تقنية التكلفة المستهدفة (TCT) منفردة في متغير تخفيض التكاليف (RC)، وهذا يعني بأن تكامل العلاقة بين تقنية سلسلة القيمة (VCT) وتقنية التكلفة المستهدفة (TCT) مجتمعة قادران على تفسير مانسبته (49.4%) من التغيرات التي تطرأ على تحقيق متغير تخفيض التكاليف (RC)، وتعد هذه القيمة معنوية وذلك لأن قيمة النسبة الحرجة (C.R.) الظاهرة في الجدول المذكور البالغة (9.487) قيمة معنوية عند مستوى معنوية (0.000).

جدول (3-24)

مسارات ومعلمات تأثير التكامل بين تقنية سلسلة القيمة (VCT) وتقنية التكلفة المستهدفة (TCT) في تخفيض التكاليف (RC)،

المسارات			R^2	الخطأ المعياري S.E.	النسبة الحرجة C.R.	النسبة المعنوية P.Value
التكامل بين تقنية سلسلة القيمة (VCT) وتقنية التكلفة المستهدفة (TCT)	<---	تخفيض التكاليف (RC)	.494	0.017	9.487	0.000

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات نتائج برنامج التحليل الإحصائي (Amos -24)

وتأسيساً على النتائج اعلاه يمكن قبول الفرضية السادسة والتي تنص على أنه (التكامل بين تقنيتي سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة له تأثير في تخفيض التكاليف).

المبحث الرابع:
الأستنتاجات والتوصيات

أولا:الأستنتاجات

من اهم الأستنتاجات التي توصل اليها الباحثان هي:

1. ان ضعف النظم التقليدية للتكاليف وعدم مواكبتها للتطورات المتسارعة قد جعل الشركات الصناعية تمارس عملها فى بيئة الاعمال المعاصرة وتطبيق التقنيات الحديثة للمحاسبة الكلفة والادارية.
2. تبين هناك امكانية فى تخفيض تكاليف الانتاج من خلال تطبيق منهج التكامل بين تقنيتى سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة.

3. اشارت نتائج الوصف والتشخيص لمتغير تقنية سلسلة القيمة وابعادها بانها متوفره وبنسب عالية في الشركات الصناعية باقليم كوردستان العراق، وهي تقنية تستعمل لزيادة القيمة المضافة للزبون من خلال الربط بين المجهز والأنشطة الداخلية للشركة والزبون والذي ينعكس أثره في تخفيض التكاليف.
4. اشارت نتائج الوصف والتشخيص لمتغير تقنية التكلفة المستهدفة وابعادها بانها متوفرة وبنسب عالية في الشركات الصناعية من خلال اراء المستجيبين باقليم كوردستان العراق. والتي هي طريقة لتحديد تكلفة دورة حياة المنتج والتي يجب أن تكون كافية لتطوير أداء وظيفي وجودة محددين، مع ضمان ربحها المنشود.
5. اكدت نتائج التحليل الاحصائي وجود علاقه ارتباط معنويه موجبة من التلازم بين متغير تقنية سلسلة القيمة ومتغير تخفيض التكاليف ويشير ذلك كل ما اعتمدت في الشركات الصناعية في أقليم كوردستان العراق على متغير تقنية سلسلة القيمة يؤدي الى تخفيض التكاليف لها.
6. تبين وجود علاقات ارتباط بين جميع ابعاد تقنية سلسلة القيمة ومتغير تخفيض التكاليف وأن أعلى قيمة لمعامل الارتباط كانت بين بُعد تصميم المنتجات ومتغير تخفيض التكاليف، في حين كان العلاقة بين البُعد التسويق ومتغير تخفيض التكاليف من اضعف علاقات الارتباط.
7. اكدت نتائج التحليل الاحصائي وجود علاقه ارتباط معنويه موجبة من التلازم بين متغير تقنية التكلفة المستهدفة ومتغير تخفيض التكاليف ويشير ذلك بأن كل ما اعتمدت في الشركات الصناعية في أقليم كوردستان العراق اربيل على متغير تقنية التكلفة المستهدفة يؤدي الى تخفيض التكاليف لها.
8. تبين وجود علاقات ارتباط بين جميع ابعاد تقنية التكلفة المستهدفة ومتغير تخفيض التكاليف وقد كان العلاقة بين البُعد تحديد التكلفة المستهدفة ومتغير تخفيض التكاليف من اقوى علاقات الارتباط، في حين كان العلاقة بين البُعد سعر البيع المستهدف ومتغير تخفيض التكاليف من اضعف علاقات الارتباط.
9. اكدت نتائج التحليل الاحصائي وجود علاقه ارتباط معنويه موجبة من التلازم بين متغير تقنية سلسلة القيمة ومتغير تقنية التكلفة المستهدفة.
10. اكدت النتائج بأن تكامل العلاقة بين تقنية سلسلة القيمة وتقنية التكلفة المستهدفة له تأثير ايجابي في تخفيض التكاليف بنسبة معقولة اي ان التغيرات التي تحدث في تخفيض التكاليف تعود الى تكامل العلاقة بين تقنية سلسلة القيمة وتقنية التكلفة المستهدفة بهذه النسبة في الشركات الصناعية باقليم كوردستان العراق.

ثانيا: التوصيات

من خلال استنتاجات يوصي الباحثان بالأتي:

1. ضرورة العمل على تطبيق التقنيات الحديثة مثل تقنية سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة وذلك لدورها المؤثر والفعال فى تخفيض تكاليف الانتاج وتقديم المنتج الى الزبون باسعار مناسبة ، لما لها من دور فعال في مواكبة التطورات الحديثة والمعاصرة.
2. على الشركات الصناعية ان تجري دراسة سلوك المنافسين من أجل تطوير المنتجات لمواجهة منتجات بديلة ومنافستها.
3. من الضروري ان تقوم الشركات الصناعية بدراسة السعر الذي يمكن للمستهلك دفعه مقابل المنتج الذي يفي بمتطلبات الجودة.
4. على الشركات الصناعية ان تأخذ بعين الاعتبار في تحديد مقدار هامش الربح المستهدف أن يغطي تكاليف دورة حياة المنتج.
5. من الضروري ان يتوفر لدى العاملين أو كوادر في الشركات الصناعية المؤهلات العلمية والخبرات المهنية اللازمة لتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة.
6. ضرورة التعاون بين الشركات الصناعية والجامعات من أجل تنمية مهارات القائمين على أنظمة التكلفة في هذه الشركات ودعمهم في تطبيق التقنيات الحديثة في مجال تحسين وتطوير أنظمة التكلفة من حيث القياس التكاليف والرقابة وتقييم الاداء وتكلفة الإنتاج.
7. توصي البحث بتعزيز وتحسين نشاط قسم البحث والتطوير والدراسات فى الشركات الصناعية وتأهيل الكوادر العاملة بما يضمن اداء افضل والتى تساهم فعلا فى اختيار البدائل امام تصميم المنتجات الجديدة,مما يؤدى الى تفعيل مختلف ابعاد تقنية سلسلة القيمة .
8. ضرورة الشركات الصناعية في إقليم كوردستان العراق إلى مواكبة التطور التكنولوجي السريع في بيئة التصنيع الحديثة ومواجهة المنافسة الشديدة التي تميز الأسواق من خلال توفير المنتجات التي تلبي احتياجات الزبائن بسرعة وبأقل تكلفة وبجودة عالية.

المصادر والمراجع

أولاً: المصادر باللغة العربية

أ- الكتب:

باسيلى، مكرم عبدالمسيح و صالح، سمير أبو الفتوح،(2022)، المحاسبة الإدارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة.

ب- الرسائل والاطاريح الجامعية

أبكر، صديق آدم محمد،(2014)،"الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية (دراسة ميدانية على عينة من مصانع السكر في السودان)"، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

أبو رغيف، إسماعيل عباس منهل،(2012)،"إستخدام تقنيتي الكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كإطار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات(دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية / واسط)"، أطروحة دكتوراه، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.

بلتاجى،محمود على عثمان حبش،(2007)،"إدارة التكلفة من منظور كلى لتدعيم المركز التنافسى للمؤسسة"، رسالة ماجستير،جامعة بنى يوسف، كلية التجارة.

خالد، هادفي، (2013)،"دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة:مجموعة من المؤسسات الاقتصادية)"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر- بسكرة.

الزبيدي، زهراء علي جعفر،(2022)، "دور التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة والكلفة على اساس المواصفات الموجهة بالوقت في تحقيق ميزة تنافسية (دراسة تطبيقية)"، رسالة ماجستير، جامعة كربلاء، كلية الإدارة والاقتصاد.

زويوش،بلال،(2011)،"التحليل الإستراتيجي للتكاليف لدعم الميزة التنافسية(دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية بقسنطينة)"،رسالة ماجستير،كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي، الجزائر.

الصديق، قندوز محمد و صلاح الدين، زيوش، (2021)، "أهمية التكامل بين التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض سعر تكلفة المنتج بالمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مطاحن الحضنة المسيلة)"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد بوضياف- المسيلة.

عابد، رشا نواف،(2015)،"أثر التكامل بين التكاليف المستهدفة وهندسة القيمة في تدعيم القدرة التنافسية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين(PEX)(دراسة ميدانية تطبيقية)، رسالة ماجستير،جامعة الازهر-غزة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة.

عابدين، محمد حسنى،(2015)،"مدخل محاسبة الإنجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية (دراسة تطبيقية على المنشآت الصناعية الفلسطينية)"، الجامعة الاسلامية- غزة .

عبيدة، شلباب، (2019)،" سلسلة القيمة ودورها في تحسين أداء المؤسسة (دراسة حالة شركة المراعي السعودي)"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد بوضياف- المسيلة.

عثمان، عبد الجواد أحمد عبد الرحمن،(2006)،" استخدام نموذج سلسلة القيمة في تحليل التكاليف بهدف ترشيدها واكتساب ميزة تنافسية (دراسة تطبيقية)، أطروحة دكتوراه، جامعة قناة السويس، كلية التجارة ببور سعيد.

عمار،درويش،(2016)،"محاسبة الأنشطة كبديل إستراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الإقتصادية (دراسة ميدانية)"، أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير،جامعة الجيلالي ليابس – بلعباس، الجزائر.

عمرون، حسام،(2016)،"دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة (دراسة حالة مؤسسة بروليبوس- عين مليلة)"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي.

قمازي،نجوم،(97:2018)،"مساهمة الأساليب للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية (دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف)"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عبّاس سطيف-1- ،الجزائر.

مبرك، آية و فيلالي، شيماء، (2022)، "دور التكامل بين سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة إسمنت الماء الأبيض – تبسة)"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي - تبسة.

المحمدي، علاء عبد الحسن حسن،(2019)، "تكامل تقنيتي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة و دوره في تحقيق الميزة التنافسية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات)"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.

ج- المجلات والدوريات :

إسماعيل، بوغازي و إسماعيل ، مراد،(2021)،"دور وسائل المحاسبة الإدارية في دعم عملية اتخاذ القرار في المؤسسة(دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية عين تموشنت)"،مجلة مجاميع المعرفة،المجلد 7،عدد (01) لشهر أبريل(2021).

بن سعيد، أمين وأحمد ، زغدار،(2013)،"دور إدارة التكاليف من منظور إستراتيجي في تعزيز الموقف التنافسي"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي ،المجلد الأول، العدد السادس.

الجندى،نشوى أحمد،(2013)،"البحوث والتطوير وعلاقتها بتكاليف الإنتاج"،المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الازهر، العدد العاشر.

الزغبي، صورية طيب و بوضياف، سامية،(2020)،" دراسة حالة حول تطبيق سلسلة القيمة وأثرها في تحسين الأداء الإستراتيجي لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "، مجلة دراسات وأبحاث – المجلة العربية في العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد(12)، العدد(4).

سرور،منال جبار و صالح، محمد هادي،(2016)،"سلسلة القيمة كأحد ادوات ادارة التكلفة الستراتيجية بهدف التخفيض،بحث مستل من أطروحة الدكتوراه "قياس تكاليف دورة حياة المنتج في ظل تحليل سلسلة القيمة وانعكاسه على (أرباح الشركة العامة لصناعة الأسمدة – المنطقة الجنوبية)"،مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد الحادي عشر، العدد الواحد والاربعون.

عبد العالي، شحتاني ورانية، غضاب،(2018)،"تحقيق ميزة التكلفة الأقل باستخدام نظم التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة"، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 01.

عطوي،راضية،(2016)،"التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف - دراسة حالة: تخفيض تكلفة صنبور من نوع PRIMA لشركة SANIAK (BCR)"، مجلة الأبحاث الأقتصادية،جامعة فرحات عباس – سطيف 1،الجامعة البليدة 2 – العدد 15.

مصاروة، ذاكر عبد الله مفلح و الخفاجي، عبيد خيون،(2013)،"الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني(دراسة ميدانية)"،مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 23.

يوسف، زينب جبار،(2009)،"أدارة وتخفيض الكلفة بأستخدام سلسلة القيمة (دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات الأنشائية)"، مجلة التقني، المجلد (22)، العدد (5)، هيئة التعليم التقني.

ثانياً - المصادر باللغة الأجنبية

BOOKS

Braun, Karen Wilken & Tietz, Wendy M., (2015), Managerial Accounting, 4th edition, Library of Congress Cataloging-in-Publication Data.

Datar, Srikant M. & Rajan, Madhav V., (2018), Horngren's Cost Accounting A Managerial Emphasis 16th edition, published by Pearson Education.

Horengren, Charles T & Datar, Srikant M & Rajan, Madhav V, (2012), Cost Accounting A Managerial Emphasis, 14th edition, published by Pearson Education, publishing as Prentice Hall.

Khan & Jain, M Y, P K, (2010), Managerial Accounting Text, Problems and Cases – 5th Edition, University of New Delhi-India.

Research &Thesis

Al-Awawdeh, Waleed Mjalli & Al-Sharairi, Jamal Adel, (2012), "The Relationship between Target Costing and Competitive Advantage of Jordanian Private Universities", International Journal of Business and Management,Vol 7,No 8.

Elamir, Nafisa Ibrahim Mohamed, (2017), "Integration's Effect of Target Costing and Value Engineering on Manufacturing Firms' Performance: Moderating Role of Competitive Strategy", the Degree of Doctor, Sudan University of Science & Technology, College of Graduate Studies.

El-Ketety,Ibrahim Abd El Mageed Ali,(2006), "Towards a conceptual framework for strategic cost management – The concept, objectives, and instruments", Dissertation zur Erlangung des akademischen Grades.

Hrvoje, Perčević & Mirjana, Hladika & Marina, Mićin, (2015), "Integrated Application of the Target

Costing and Life Cycle Costing in Contemporary Business Environment", International Journal - VALLIS AUREA, Vol 1, No 1.

Mohamed, Karrar Mohamed Hassan, (2021), "The Impact of Intergration between Target Costing (TC) and Value Engineering (VE) Methods on Reducing Manufacturing Costs (Field Study on Sudanese Food Industry), Journal of Economic and Administrative Sciences, Vol.22(1).

Sahib, Abdulrasool Abaulabbas & AL-kuwair, Azdehar J. Mohammed & Idan, Abdulmahdi Abdulhusein, (2019), "Integrate target cost techniques and value chain analysis to achieve competitive advantage", Opcion Ano 35 Especial No .21.

Sharma, Devilal, (2017), "Application of Cost Reduction Tools in Manufacturing Organizations at Pokhara", Research Article, Janapriya Journal of Interdisciplinary Studies, Vol.6.