

التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد القرارات التسعيرية بين الإطار النظري والواقع العملي

-دراسة ميدانية -

Target costing as a tool to rationalize pricing decisions between the theoretical framework and the practical reality- A filed study -وليد مرغني¹، زكرياء دمدوم²¹ جامعة الوادي - الجزائر، meraghni-oualid@univ-eloued.dz² جامعة الوادي- الجزائر، demdoum-zakaria@univ-eloued.dz

تاريخ النشر: 2021/05/05

تاريخ القبول: 2021/04/18

تاريخ الاستلام: 2021/03/14

ملخص: هدفت الدراسة إلى بيان الإطار المفاهيمي والعملي لمدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد القرارات التسعيرية. تمت الدراسة باستخدام المنهج الوصفي التحليلي وذلك بالتطبيق على عينة من 76 فردا من مؤسسات اقتصادية تنشط بولاية الوادي في سنة 2021، تم التوصل إلى وجود درجة كبيرة من الوعي بالمزايا والمنافع المحققة من اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة، كما تتوفر المؤسسات على المقومات اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، إلا أن ذلك يقابله عددا من التحديات ذات التأثير المنخفض.

كلمات مفتاحية: التكلفة المستهدفة، القرارات التسعيرية، إدارة التكلفة.

تصنيفات JEL : M11، M31.

Abstract: The study aims to clarify the conceptual and practical framework for estimating target cost as a tool for rationalizing pricing decisions. The study was conducted using the descriptive and analytical approach by applying it to a sample of 76 individuals from the economic institutions in the valley in the year 2021. We concluded that there is a large degree of awareness of the advantages and benefits of following the target cost approach as a means to achieve rationalization of pricing decisions. Institutions also have the necessary components to implement the cost approach. However, this is offset by a number of low-impact challenges.

Keywords: Target Costing, Pricing Decisions, Cost Management.

Jel Classification Codes: M11, M31.

1. مقدمة:

يعد المدخل الياباني للتكلفة المستهدفة الذي ظهر في سنوات الستينات من أفضل الأساليب للإدارة الإستراتيجية للتكاليف، حيث يعتبر برنامجا كاملا لتخفيض تكاليف المنتوجات الموجودة والجديدة على مدى دورة حياتها مع تلبية متطلبات المستهلك المتعلقة بالجودة وغيرها وذلك من خلال التدقيق في كل الأفكار المطروحة لتخفيض تكاليف المنتج أثناء تصميمه، تطويره ومذجته، حيث يقوم هذا الأسلوب على فكرة تخفيض تكاليف المنتج انطلاق من تصميمه والتركيز على المراحل القبلية لدورة حياته.

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

✓ الإشكالية الرئيسية: استنادا إلى ما تم ذكره أعلاه حول مدخل التكلفة المستهدفة وأهميتها بالنسبة للمؤسسات نصيغ الإشكالية الرئيسية التالية:

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

✓ التساؤلات الفرعية: للإجابة عن الإشكالية الرئيسية لدراستنا قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى إدراك مسيري المؤسسات محل الدراسة للمزايا والمنافع المحققة من اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها وسيلة لترشيد القرارات التسعيرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؟
- ما مدى درجة توفر المقومات اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؟
- هل هناك تحديات تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؟

- ✓ **فرضيات الدراسة:** للإجابة على أسئلة الدراسة نصيغ الأجوبة المؤقتة التالية:
- يدرك مسيري المؤسسات محل الدراسة للمزايا والمنافع المحققة من اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها وسيلة لترشيد القرارات التسعيرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؛
 - تتوفر المؤسسات على المقومات اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؛
 - هناك عدد من التحديات ذات التأثير الملحوظ المتعلقة بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%.
- ✓ **أهداف الدراسة:** هدفت الدراسة إلى:
- استعراض المفاهيم المتعلقة بمدخل التكلفة المستهدفة وتوضيح الطرق المختلفة المعتمد عليها في سبيل ذلك؛
 - التعرف ما إذا كان لدى المؤسسات في ولاية الوادي إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في تسعير منتجاتها المقدمة للعملاء، والمزايا التي تتحقق من استخدام هذا المدخل؛
 - استكشاف ما إذا كانت تلك المؤسسات تمتلك المقومات والشروط اللازمة لتطبيق هذا المدخل، وتحديد التحديات التي تعترض تطبيقه في واقعها العملي.
- ✓ **منهج الدراسة:** تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الاستنباطي المعتمد على الانتقال من نظريات وقوانين متعلقة بمدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها وسيلة تساعد المؤسسات في توجيه السياسة التسعيرية ومحاولة إسقاط ذلك على المؤسسات الناشطة في ولاية الوادي.
- ✓ **الدراسات السابقة:**
- دراسة (Duygu, 2020): الغرض من هذه الدراسة هو فحص طريقة التكلفة المستهدفة ومحاولات تحديد مدى تنفيذها في صناعة الأثاث التركية، وتبحث هذه الدراسة في مدى تنفيذ التكلفة المستهدفة في المؤسسات التابعة لجمعية صناعات الأثاث الأتراك والكفاءات المتعلقة بمبادئ تنفيذ التكلفة المستهدفة، الأمر الذي يحدد مدى تنفيذ التكلفة المستهدفة في صناعة الأثاث التركية.
 - دراسة (Al-Khasawneh & Jrairah, 2019): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين طريقة التكلفة المستهدفة في تسعير المنتج ، وكذلك التعرف على علاقة التكلفة المستهدفة في تطوير المنتجات في الشركات الصناعية العاملة في منطقة الحسن الصناعية الواقعة في إربد. كان مجتمع هذه الدراسة 51 شركة تطبق طريقة التكلفة المستهدفة. من بين تلك الشركات الـ 51 ، تم

اختيار 35 شركة بشكل عشوائي للمشاركة في هذه الدراسة. تم إعداد الاستبيان وتوزيعه على المديرين الماليين ومديري الإنتاج ومديري التسويق والمحاسبين حيث حصلت كل شركة على 4 استبيانات. تم استخدام عينة اختبار T في SPSS لفحص فرضيات هذه الدراسة. وكشفت النتائج أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تسعير المنتجات ، كما أن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تطوير المنتجات في الشركات الصناعية العاملة في منطقة الحرس الصناعية.

- دراسة (Abd Alkadhm, 2019): الهدف من البحث هو إظهار تأثير استخدام تقنية التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير وخفض التكاليف، يستند البحث إلى فرضية أن تطبيق إدارة التكلفة المستهدفة في المديرية العامة للمياه يساهم في خفض التكاليف وترشيد قرارات التسعير وتحديد أوجه القصور والضعف في استخدام هذه الأنظمة والعقبات التي لا تستخدم هذه الأنظمة. وقد توصل الباحث إلى أن أنظمة المحاسبة الإدارية الحديثة مثل التكلفة المستهدفة والأنظمة المساعدة أنها تلعب دورًا نشطًا في توفير معلومات موضوعية حول عناصر التكلفة المختلفة، مما يساعد في اتخاذ القرارات بناءً على معلومات دقيقة ومعقولة.

الفجوة التي تعالجها الدراسة: تميزت هذه الدراسة بأنها تناولت متغيري التكلفة المستهدفة والقرارات التسعيرية في بيئة مختلفة (الجزائر) عن البيئة التي طبقت فيها الدراسات السابقة.

2. الإطار المفاهيمي للتكلفة المستهدفة:

تنشط المؤسسة حاليًا في محيط اقتصادي يتميز بالمنافسة المتزايدة، التطور التكنولوجي، قصر دورة حياة المنتجات من جهة، ورغبة المستهلكين المتجددة ذات جودة عالية وسعر ملائم مع القدرة الشرائية من جهة أخرى، حيث أن بقاء المؤسسة واستمراريتها في السوق يرتبط بعرض المنتج المناسب بالسعر المناسب. وقد تعددت الدراسات التي تناولت تعريف التكلفة المستهدفة ونشأتها فبعضهم يرى أنها مدخل لإدارة التكلفة في مرحلة تصميم المنتج ويرى البعض الآخر أنها مدخل للوصول إلى سعر المنتج المناسب والتنافسي.

1.2. مفهوم مدخل التكلفة المستهدفة:

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

اعتبر " مدخل التكلفة المستهدفة مجرد تقنية لحساب تكلفة إنتاج منتج وهذا يظهر من خلال التعريف التالي الذي وضعه "إن هدف التكلفة المستهدفة هو تحديد تكلفة إنتاج لمنتج مقترح بحيث يحقق المنتج عند بيعه هامش الربح المرغوب" (DEMEESTERE, LORINO, & MOTTIS, 2004, p. 276). كما يعرف على أنه "تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق أيضا العائد المطلوب ويتم الوصول إلى التكلفة المستهدفة بطرح السعر المستهدف من الربح المستهدف" (القباني، 2006، صفحة 114).

وهناك من عرفه على أنه " التكلفة الإدارية المخططة والمستخدم في المراحل الأولية من تصميم المنتج، بحيث تؤثر على إنتاج المنتج حسب متطلبات السوق" (محمود محمد راجحان، 2002، صفحة 24). كما يقصد به أيضا التكلفة المحددة مقدما في مرحلة تصميم وتطوير المنتج والتي يجب أن لا تتعدها التكلفة الفعلية لإنتاج المنتج ويمكن اعتبارها كمدخل لإحداث تخفيض حقيقي في التكلفة وتحقيق تحسين وتطوير ملموس في المنتج (العشماوي، 2011، صفحة 331).

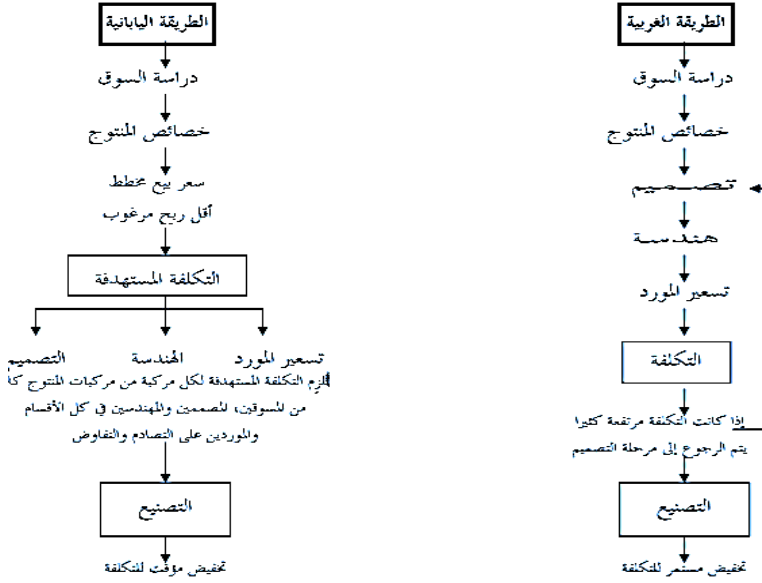
من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نعرف مدخل التكلفة المستهدفة على أنه تقنية تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتصميم من دورة حياة المنتج، بالتعاون الوظيفي بين مختلف أقسام المؤسسة مع التأكيد على ضرورة ضمان إنتاج منتج ذو جودة عالية، وتكلفة منخفضة، وله وظائف متطورة تشبع احتياجات العملاء وتحقق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

2.2. نشأة مدخل التكلفة المستهدفة:

نشأت فكرة التكلفة المستهدفة بتطوير فكرة يطلق عليها هندسة القيمة، كمدخل هندسي منظم يسعى إلى إنتاج منتج ذو جودة عالية وبأقل تكلفة، حيث تم تحويل هذه الفكرة إلى نظام ديناميكي يجمع بين هندسة القيمة وفكرة تخفيض التكلفة في مرحلة التخطيط وتطوير المنتج إلى أدنى حد ممكن في اليابان (قمازي، 2018، صفحة 88)، وفي سنة 1963 استخدم هذا النظام كأسوب جديد لأول مرة في شركة TOYOTA اليابانية، ولقد تمت ترجمته إلى Target Cost Management أي إدارة التكلفة المستهدفة (Feil, Keun-Hyo, & Il-Woon, 2004, p. 10).

يوجد اختلاف كبير بين الطريقة الأمريكية في خفض التكاليف والطريقة اليابانية في خفض التكاليف كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل 1: مقارنة بين الطريقة الأمريكية والطريقة اليابانية لإدارة التكلفة



المصدر: (Feil, Keun-Hyo, & Il-Woon, 2004, pp. 10-19)

3.2. خصائص مدخل التكلفة المستهدفة:

تعتبر محاولة تخفيض التكاليف عند بلوغ المنتج مرحلة الإنتاج أمراً صعباً، ولذلك فإن التركيز على التكاليف أثناء المراحل الأولى للتصميم يعتبر أمراً أساسياً لتحقيق الربح وتكلفة أقل، وهذا ما يركز عليه مدخل التكلفة المستهدفة. يتميز مدخل التكلفة المستهدفة بالعديد من الخصائص وأهمها (الرفاعي فرج و السعيد الجيندي، 2006، صفحة 30):

- ✓ أنه يطبق في مرحلة التطوير والتصميم وهو يختلف عن نظم مراقبة التكاليف المعيارية التي يتم تطبيقها في مرحلة الإنتاج؛
- ✓ أنه ليس مدخل إداري لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي ولكنه مدخل يهدف إلى تخفيض التكاليف؛
- ✓ تطبيق مدخل التكاليف المستهدفة يتطلب تعاون العديد من الإدارات داخل المنشأة؛
- ✓ يشرح ويصف هيكل خطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعقد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين؛
- ✓ يتطلب التطبيق الناجح للتكلفة المستهدفة استخدام مدخل هندسة القيمة وبعض الأساليب الأخرى؛

✓ يعتمد في تخطيط وتصميم وإنتاج المنتج في البيئتين الداخلية والخارجية.

4.2. أهداف مدخل التكلفة المستهدفة:

تعددت أهداف مدخل التكلفة المستهدفة ولكن الهدف المشترك والرئيسي هو تخفيض التكلفة والمحافظة على الجودة، وهناك أهداف أخرى تتمثل في:

- ✓ تخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلية؛
- ✓ يساعد مدخل التكلفة المستهدفة في تحديد تكاليف المنتج المستهدفة أي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج؛
- ✓ تحقيق رغبة العملاء في إشباع الاحتياجات وذلك بتقديم منتجات متطورة ذات جودة وسعر مناسب؛

✓ تقديم منتجات جديدة في الوقت المناسب وبجودة مناسبة لضمان الاستمرار في الأسواق. (Kplan & Atkinson, 1998, p. 224)

✓ تخفيض تكلفة المنتجات الجديدة مع مراعاة الحفاظ على جودة المنتج والتقيد بالتوقيت المناسب لتسليم المنتج والسعر المناسب مع السعر السائد في السوق؛

✓ تحفيز موظفي المؤسسة على العمل للوصول إلى الربح المستهدف وذلك بتعميم عمل مدخل التكلفة المستهدفة على كافة المستويات في المؤسسة؛

✓ التخطيط الاستراتيجي بما يكفل تحقيق التخفيض المستمر في التكلفة وزيادة فعالية تصميم المنتج وتطويره. (أبو عودة، 2010، صفحة 25)

3. استخدام التكلفة المستهدفة في اتخاذ القرارات التسعيرية:

يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة Target Costing طريقة تسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة، والتكلفة المستهدفة مدخل للتسعير تم استخدامه في اليابان واستخدم بشكل واسع من قبل المنشآت اليابانية، فبدلاً من تحديد التكلفة لكل بند من البنود ثم إضافة هامش الربح المرغوب فيه لتحديد سعر المنتج يقوم منهج التكلفة المستهدفة بعكس هذه الإجراءات، إذ يتم تحديد سعر البيع الذي ينسجم مع متطلبات السوق، ثم احتساب هامش الربح المرغوب فيه وطرحه من سعر البيع وستمثل نتيجة الطرح هنا أعلى تكلفة مسموح بها أي التكلفة المستهدفة (علي محمد، 2019، صفحة 101)، ويعتبر مدخل التكلفة المستهدفة وسيلة لتحقيق أهداف الإدارة العلمية للمؤسسات، حيث يساعد الإدارة في العديد من المجالات كالتخطيط والرقابة وصناعة القرار، ويساهم في عملية اتخاذ القرارات من خلال توفير البيانات

والمعلومات اللازمة للمفاضلة بين البدائل المتاحة والممكنة لاختيار أفضلها تحقيقاً لأهداف الإدارة.

1.3.1. دور مدخل التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج:

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

1.1.3. التكاليف المستهدفة والتسعير المستهدف:

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

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

وفي المعتاد ما تكون التكلفة المستهدفة للوحدة أقل من التكلفة الإجمالية للوحدة حالياً، وفي الواقع أن التكلفة المستهدفة للوحدة هي مستهدفة، وحتى تصل المؤسسة إلى تحديد التكلفة المستهدفة للوحدة والدخل التشغيلي المستهدف للوحدة يجب أن تقوم المؤسسة بتخفيض تكلفة منتجاتها وعملياتها، وتستخدم التكاليف المستهدفة بشكل واسع في مختلف الصناعات في العالم، ومنها على سبيل المثال شركات فورد وتويوتا (القباني، 2006، صفحة 381).

2.1.3. علاقة التكلفة المستهدفة بتسعير المنتجات:

تعتمد أساليب التسعير التقليدية على عملية الإنتاج لوضع سعر بيع للمنتج وذلك بعد تحديد التكلفة الفعلية، ومن ثم يطرح في السوق إلا أنه من

الممكن أن تجري العملية بطريقة عكسية، أي تحدد المؤسسة أولاً السعر الذي ستبيع المنتج، وبذلك تصبح المشكلة هي كيفية التصنيع التي تسمح لها بالبيع في ظل تلك الأسعار وهو ما تسمح به التكلفة المستهدفة (رضا الخلف و حسن زويلف، 2007، الصفحات 16-17).

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

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

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

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

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

4. الطريقة والأدوات:

نظراً للأهمية التي يحظى بها الجانب الميداني والذي من خلاله يتم إسقاط المعارف النظرية على الواقع من خلال عينة الدراسة، سيتم هنا عرض حول الوسائل المستخدمة في جميع البيانات وما تعلق بها، فضلاً عن الأساليب الإحصائية المستخدمة لمعالجة تلك البيانات من أجل الوصول إلى تصور حول مجتمع الدراسة وإثبات أو نفي الفرضيات الموضوعية.

1.4. أداة جمع البيانات:

من أجل إسقاط المعارف النظرية على الجانب الميداني وجمع مختلف البيانات فقد تم الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات، تم إعداد الأسئلة وفق مقياس ليكرت Rensis Likert الخماسي، وهذا

من أجل تحديد آراء أفراد العينة لفقرات الاستبيان ، جاء الاستبيان من خلال مجموعة من العبارات بلغ عددها 19 توزعت كالتالي:

- الخصائص الشخصية والوظيفية: شملت المركز الوظيفي، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، حجم المؤسسة، وقد جاءت في 04 عبارات؛
- المحور الأول: جاء هذا الجزء في 05 عبارات حول الوعي بمزايا اعتماد التكلفة المستهدفة؛
- المحور الثاني: مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وقد جاء في 05 عبارات؛
- المحور الثالث: تلخص هذا الجزء في 05 عبارات حول التحديات المتعلقة بتطبيق التكلفة المستهدفة؛

2.4. مجتمع وعينة الدراسة:

هنا يتم عرض المجتمع الإحصائي الذي سحبت منه عينة الدراسة.

✓ **مجتمع الدراسة:** تم التأكيد في اختيار مجتمع الدراسة الميدانية أن يكون أفرادها على اطلاع كاف بالموضوع، ولديهم الخبرة العلمية والعملية، وقد شملت الدراسة مجموعة من رؤساء المصالح ومسؤولين لهم دراية كافية بنظام حساب التكاليف من جهة، ومن جهة أخرى لهم علاقة مع خدمات الزبائن ضمن المؤسسات الاقتصادية الناشطة في ولاية الوادي.

✓ **عينة الدراسة:** تم توزيعه الاستبيان على العينة المقصودة من الفئات المذكورة سابقا في ولاية الوادي، وقد تم توزيع 112 استمارة عن طريق استبيان الكتروني مرسل عبر الايميل، في حين تم استرجاع 76 إجابة فقط.

3.4. صدق وثبات أداة الدراسة:

1.3.4. **صدق أداة الدراسة:** تم التحقق من صدق الأداة من خلال الاتساق الداخلي لمحاور أداة الدراسة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين عبارات كل محور مع إجمالي المحور وهذا ما هو موضع.

- الجدول رقم 01 يوضح معاملات الارتباط بين مختلف عبارات كل محور مع إجمالي المحور كالتالي:

الجدول 1: الارتباط بين عبارات المحور الأول مع إجمالي المحور.

| المحور | العبارات | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---------------|-----------------------|-------|-------|-------|-------|-------|
| المحور الأول | معامل الارتباط بيرسون | 0.648 | 0.615 | 0.661 | 0.646 | 0.730 |
| | مستوى المعنوية | 0.000 | 0.000 | 0.000 | 0.000 | 0.000 |
| المحور الثاني | معامل الارتباط بيرسون | 0.801 | 0.609 | 0.623 | 0.826 | 0.610 |
| | مستوى المعنوية | 0.000 | 0.000 | 0.000 | 0.000 | 0.000 |

| | | | | | | |
|-------|-------|-------|-------|-------|-----------------------|---------------|
| 0.840 | 0.752 | 0.748 | 0.853 | 0.586 | معامل الارتباط بيرسون | المحور الثالث |
| 0.000 | 0.000 | 0.000 | 0.000 | 0.000 | مستوى المعنوية | |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ أن قيم معاملات الارتباطات بين إجمالي كل محور مع مختلف عباراته، قد كانت في أغلبها طردية وتراوحت بين المتوسطة والقوية، فقد تراوحت بين 0.586 إلى 0.853، إضافة إلى ذلك فإن تلك الارتباطات لمختلف العبارات كانت ذات معنوية إحصائية كون القيم الاحتمالية أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي يمكن القول بأن هناك اتساق داخلي بين عبارات المحور الأول، كما يمكن الاعتماد على جميع العبارات في التحليل.

2.3.4. ثبات أداة الدراسة: من أجل تقييم ثبات أداة القياس المستخدمة في هذه الدراسة والمتمثلة في الاستبيان، فإنه تم حساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) والذي تم عرض نتائجها في الجدول يوضح ذلك (أنظر الجدول رقم 02).

الجدول 2: نتائج اختبار ثبات أداة الدراسة.

| مجموعات العبارات | عدد العبارات | معامل الثبات (ألفا كرومباخ) | معامل الصدق |
|------------------|--------------|-----------------------------|-------------|
| المحور الأول | 05 | 0.674 | 210.8 |
| المحور الثاني | 05 | 0.689 | 300.8 |
| المحور الثالث | 05 | 0.805 | 0.897 |

المصدر: من إعداد الباحثين، بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

الملاحظ أن قيمة معاملات الثبات تراوحت بين 0.674 كحد أدنى و 0.805 والتي تعتبر جيدة ومقبولة جدا كونها تفوق 0.6، ونفس الشيء لمعامل الصدق الذي كان في أغلبه مقارب لـ 0.9 وهذا ما يعبر على صدق إجابات المبحوثين.

من خلال ما تقدم يمكن القول بأن إجابات المبحوثين تعتبر صالحة للدراسة ويمكن الاعتماد عليها.

4.4. اختبار التوزيع الطبيعي:

من أجل تحديد نوع التحليل الإحصائي الممكن استخدامه في هذه الدراسة تم القيام باختبار التوزيع

الطبيعي من خلال اختبار Kolmogorov Smirnov (أنظر الجدول رقم 03)

الجدول 3: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي.

| مجموعات العبارات | عدد العبارات | Test Statistic | Asymp. Sig | القرار الاحصائي |
|------------------|--------------|----------------|------------|-------------------|
| المحور الأول | 05 | 0.127 | 0.040 | توزيع غير الطبيعي |
| المحور الثاني | 05 | 0.119 | 0.030 | توزيع غير الطبيعي |
| المحور الثالث | 05 | 0.125 | 0.005 | توزيع غير الطبيعي |

المصدر: من إعداد الباحثين، بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

من خلال الجدول نلاحظ أن القيم الاحتمالية للاختبار للمحاور الثلاثة كانت أقل من 0.05 وبالتالي فهي لا تتبع التوزيع الطبيعي، يمكننا إتباع أسلوب الاختبارات اللامعلمية في التحليل بالاعتماد على إحصائية Wilcoxon من أجل تقييم معنوية المتوسطات المرجحة.

5. عرض النتائج ومناقشتها:

يعتبر عرض النتائج ومناقشتها جزء مهم في البحث كونه يعمل على إسقاط الجانب النظري على عينة الدراسة ومن ثمة محاولة تعميم تلك النتائج على مجتمع الدراسة.

1.5. عرض الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة:

هنا سوف يتم عرض الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة، والتي تم إدراجها نظراً لعلاقتها ببقية الدراسة ومختلف محاورها، وبالتالي فإن هذه الخصائص تم عرضها من خلال ما جاء في استمارة الاستبيان (أنظر الجدول 04). الجدول 4: توزيع عينة الدراسة حسب مختلف المتغيرات الشخصية والوظيفية.

| المؤهل العلمي | | | المركز الوظيفي | | |
|---------------|-------|-----------|----------------|-------|----------------|
| النسبة | العدد | الأصناف | النسبة | العدد | الأصناف |
| 11.80% | 09 | تقني سامي | 52.60% | 40 | عضو مجلس إدارة |
| 47.40% | 36 | ليسانس | 28.90% | 22 | رئيس مصلحة |
| 26.30% | 20 | ماستر | 18.40% | 14 | عامل إداري |
| 14.40% | 11 | أخرى | / | / | / |
| 100% | 76 | المجموع | 100% | 76 | المجموع |
| حجم المؤسسة | | | سنوات الخبرة | | |
| النسبة | العدد | الأصناف | النسبة | العدد | الأصناف |
| 15.38% | 04 | مصغرة | 23.70% | 18 | 05 سنوات فأقل |
| 26.92% | 07 | صغيرة | 28.90% | 22 | بين 06-10 سنة |
| 50.00% | 12 | متوسطة | 39.50% | 30 | بين 11-15 سنة |
| 07.69% | 02 | كبيرة | 07.90% | 06 | أكثر من 15 سنة |
| 100% | 26 | المجموع | 100% | 76 | المجموع |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الاستمارات المسترجعة.

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن أفراد عينة الدراسة تنوعت بين رؤساء مصالح وأعضاء مجلس إدارة وعمال إداريين، كما تباينت الموهلات العلمية بناء على العينة المستجوبة وكانت أغلبها من حاملي شهادة الليسانس بنسبة 47.40%، وقد تنوعت المؤسسات التي يشتغل بها أفراد عينة الدراسة بحيث كانت النسبة الأكبر هي مؤسسات متوسطة بنسبة 50%، إضافة إلى ذلك تباينت سنوات الخبرة بالسنة للعينة محل الدراسة حيث كانت النسبة الأعلى بين 11 و 15 سنة والتي بلغت 39.50%، على العموم يمكن القول بأن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم سنوات خبرة معتبرة. كحوصلة لما سبق من الخصائص الشخصية والوظيفية فإن العينة محل الدراسة تفي بمتطلبات البحث.

2.5. نتائج آراء أفراد العينة حول الوعي بمزايا اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسة:

من أجل الإجابة على الفرضية المتعلقة مدى إدراك مسيري المؤسسات للمزايا والمنافع المحققة من اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها وسيلة لترشيد القرارات التسعيرية وفق عينة الدراسة، فقد تم إعداد جدولين يوضحان ذلك (الجدول رقم 05 والجدول رقم 06).

- الجدول رقم 05 يوضح آراء أفراد العينة وفق مختلف العبارات حول محور مزايا اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة كالتالي:

الجدول 5: نتائج آراء أفراد العينة حول مختلف عبارات المحور الأول.

| الأهمية النسبية | المؤشرات الإحصائية | | عبارات المحور الأول |
|-----------------|--------------------|-----------------|---|
| | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | |
| درجة عالية جدا | 0.64 | 4.42 | 1- ترون أن تسعير المنتج بموجب التكلفة المستهدفة أكثر عدالة من تسعيرها بموجب الأساليب التقليدية. |
| درجة عالية جدا | 0.51 | 4.55 | 2- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على استبعاد الأنشطة التي لا تضيف أي قيمة للمنتج. |
| درجة عالية | 0.57 | 4.07 | 3- تسعير المنتجات وفق أسلوب التكلفة المستهدفة يزيد من معدل الأرباح. |
| درجة عالية جدا | 0.65 | 4.24 | 4- إتباع مدخل التكلفة المستهدفة يعطي المؤسسة القدرة على استقطاب عملاء جدد والمحافظة على العملاء الحاليين. |
| درجة عالية | 0.75 | 4.16 | 5- التسعير وفق مدخل التكلفة المستهدفة يعمل على استبعاد عناصر التكلفة التي لا توفر للعميل منفعة. |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه وبالاعتماد على مختلف الفقرات التي كان عددها 05 فقد تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين 4.07 و 4.55 والتي كانت كلها في فئة الدرجة العالية والعالية جدا، إلى جانب ذلك فإن الانحرافات المعيارية لها تراوحت بين 0.51 و 0.75 والذي يعبر على التشتت الصغير (إجماع) لاستجابات أفراد العينة.

- الجدول رقم 06 يوضح آراء أفراد العينة لإجمالي محور مزايا اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة كالتالي:

الجدول 6: نتائج آراء أفراد العينة لإجمالي المحور الأول.

| الأهمية النسبية | المؤشرات الإحصائية | | | إجمالي عبارات المحور الأول |
|-----------------|--------------------|-------------------|-----------------|----------------------------|
| | Sig W | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | |
| درجة عالية جدا | 0.000 | 0.51 | 4.29 | |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال أعلاه جاء المتوسط الحسابي لإجمالي هذا المحور 4.29 والذي يصنف في فئة الدرجة العالية جدا، كما كان الانحراف المعياري بقيمة 0.51 والذي يعبر على الاتساق والإجماع في استجابات أفراد العينة، كما كانت القيمة الاحتمالية لإحصائية Wilcoxon لإجمالي هذا المحور أقل من 0.05، وبالتالي فهناك معنوية إحصائية لتلك الدرجة العالية جدا المعبر عنها وبالتالي يمكن تعميم النتائج على مجتمع الدراسة.

3.5. نتائج آراء أفراد العينة حول توفر مقومات اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسة:

من أجل الإجابة على الفرضية المتعلقة بمدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية وفق عينة الدراسة، فقد تم إعداد جدولين يوضحان ذلك (الجدول رقم 07 والجدول رقم 08).

- الجدول رقم 07 يوضح آراء أفراد العينة وفق مختلف عبارات محور مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كالتالي:

الجدول 7: نتائج آراء أفراد العينة حول مختلف عبارات المحور الثاني.

| الأهمية النسبية | المؤشرات الإحصائية | | عبارات المحور الثاني |
|-----------------|--------------------|-----------------|--|
| | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | |
| درجة عالية | 0.69 | 4.05 | 1- إدارة المؤسسة تتبنى فلسفة العميل على أنه العنصر الأهم في سوق المنتجات. |
| درجة عالية جدا | 0.64 | 4.42 | 2- سياسة تسعير المنتجات تقوم على منهج التكلفة وليس بناء على العرض والطلب. |
| درجة عالية جدا | 0.67 | 4.20 | 3- العاملون في قسم وإدارة التكاليف على درجة عالية من الخبرة والكفاءة في مجال تسعير المنتجات. |
| درجة عالية | 0.91 | 3.97 | 4- توجد في المؤسسة إدارة متخصصة لتصميم وتطوير المنتجات. |
| درجة عالية جدا | 0.84 | 4.64 | 5- إدارة المؤسسة تدرك وتراعى عنصر المنافسة الشديدة في سوق المنتجات. |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه وبالاعتماد على مختلف الفقرات التي كان عددها 05 فقد تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين 3.97 و 4.64 والتي كانت كلها في فئة الدرجة العالية, إلى جانب ذلك فإن الانحرافات المعيارية لها تراوحت بين 0.64 و 0.84 والذي يعبر على التشتت غير الكبير (إجماع) لاستجابات أفراد العينة.

- الجدول رقم 08 يوضح آراء أفراد العينة لإجمالي محور مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كالتالي:

الجدول رقم 8: نتائج آراء أفراد العينة لإجمالي المحور الثاني.

| الأهمية النسبية | المؤشرات الإحصائية | | | إجمالي عبارات المحور الثاني |
|-----------------|--------------------|-------------------|-----------------|-----------------------------|
| | Sig W | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | |
| درجة عالية جدا | 0.000 | 0.54 | 4.25 | |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال أعلاه جاء المتوسط الحسابي لإجمالي هذا المحور 4.25 والذي يصنف في فئة الدرجة العالية جدا، كما كان الانحراف المعياري بقيمة 0.54 والذي يعبر على الاتساق والإجماع في استجابات أفراد العينة، كما كانت القيمة الاحتمالية لإحصائية Wilcoxon لإجمالي هذا المحور أقل من 0.05، وبالتالي فهناك معنوية إحصائية لتلك الدرجة العالية جدا المعبر عنها وبالتالي يمكن تعميم النتائج على مجتمع الدراسة.

4.5. نتائج آراء أفراد العينة حول التحديات التي تحول دون اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية:

من أجل الإجابة على الفرضية المتعلقة بمدى التحديات التي تحول دون اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة وفق عينة الدراسة، فقد تم إعداد جدولين يوضحان ذلك (الجدول رقم 09 والجدول رقم 10).

- الجدول رقم 09 يوضح آراء أفراد العينة وفق مختلف العبارات حول محور التحديات المتعلقة باعتماد مدخل التكلفة المستهدفة كالتالي:

الجدول 9: نتائج آراء أفراد العينة حول مختلف عبارات المحور الثالث.

| الأهمية النسبية | المؤشرات الإحصائية | | عبارات المحور الثالث |
|-----------------|--------------------|-----------------|--|
| | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | |
| درجة منخفضة | 0.88 | 2.13 | 1- تقف المعوقات المالية أمام تطبيق المؤسسة للأسلوب التكلفة المستهدفة (يتطلب تكاليف مرتفعة تفوق الفائدة المتوقعة منها). |
| درجة منخفضة | 1.06 | 2.32 | 2- عدم معرفة الإدارة العليا بمزايا ومنافع منهج التكلفة المستهدفة. |
| درجة متوسطة | 0.95 | 2.84 | 3- التخوف من تبنى أساليب تكاليف حديثة مختلفة عن الأسلوب الحالي المستخدم في المؤسسة. |
| درجة منخفضة | 1.13 | 2.53 | 4- عدم وجود منافسة حقيقية بين منتجات المؤسسات يقلل من أهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة. |
| درجة منخفضة | 1.30 | 2.59 | 5- افتقار المؤسسة للعاملين المؤهلين إدارياً وعلمياً في مجال التكاليف. |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه الذي يشمل تقييم نتائج آراء العينة حول التحديات المتعلقة بتطبيق تحليل ربحية الزبون وبالاعتماد على مختلف الفقرات التي كان عددها 05 فقد كانت المتوسطات الحسابية لها محصورة بين 2.13 و 2.84 والتي كانت في فئة الدرجة المنخفضة، مع الإشارة إلى أن الانحرافات المعيارية لها كانت بين 0.88 و 1.30 والذي يدل على التقارب أو الإجماع لاستجابات أفراد العينة.

- الجدول رقم 10 يوضح آراء أفراد العينة لإجمالي محور التحديات المتعلقة باعتماد مدخل التكلفة المستهدفة كالتالي:

الجدول 10: نتائج آراء أفراد العينة لإجمالي المحور الثالث.

| الأهمية النسبية | المؤشرات الإحصائية | | | إجمالي عبارات المحور الثالث |
|-----------------|--------------------|-------------------|-----------------|--------------------------------|
| | Sig W | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | |
| درجة منخفضة | 0.000 | 0.81 | 2.48 | |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

جاءت قيمة المتوسط الحسابي لإجمالي هذا المحور 2.48 والتي تصنف في فئة الدرجة المنخفضة كما جاء الانحراف المعياري بقيمة 0.81 والذي يعبر على التشتت المقبول لإجمالي استجابات أفراد العينة، كما كانت القيم الاحتمالية لإحصائية Wilcoxon لإجمالي هذا المحور أقل من 0.05، أي أن هناك معنوية إحصائية لتلك الدرجة وبالتالي يمكن تعميم النتائج على مجتمع الدراسة.

5.5. تحليل النتائج:

هنا سيتم مناقشة صحة الفرضيات المطروحة من عدمه وتحليل ومناقشة نتائج الدراسة:

تمت الإجابة على التساؤل الأول (ما مدى إدراك مسيري المؤسسات محل الدراسة للمزايا والمنافع المحققة من اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها وسيلة لترشيد القرارات التسعيرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%) مع قبول الفرضية الأولى (يدرك مسيري المؤسسات محل الدراسة للمزايا والمنافع المحققة من اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها وسيلة لترشيد القرارات التسعيرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%) وذلك بناء على نتائج الجدولين رقم (05 و 06) حيث كانت أغلب العبارات ضمن فئة الأهمية النسبية ذات الدرجة العالية، كما كانت الدرجة الكلية للمحور ذات معنوية إحصائية، وهذا ما يشير إلى أن هناك مستوى عالي من الوعي لدى مسيري المؤسسات الاقتصادية بالمزايا التي يمكن تحقيقها من خلال اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها وسيلة لترشيد القرارات التسعيرية.

كذلك تمت الإجابة على التساؤل الثاني (ما مدى درجة توفر المقومات اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%)، تم قبول الفرضية الثانية القائلة (تتوفر المؤسسات على المقومات اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%) وذلك من خلال نتائج الجدولين رقم (07 و 08) حيث أن جميع العبارات ضمن فئة الأهمية

النسبية ذات الدرجة العالية، كما أن الدرجة الكلية لهذا المحور ذات معنوية إحصائية، ويشير ذلك إلى توفر المؤسسات على المقومات اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية.

كذلك تمت الإجابة على التساؤل الثالث (هل هناك تحديات تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها وسيلة لترشيد القرارات التسعيرية في المؤسسات وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%) وقد تم رفض الفرضية القائلة بأن (هناك عدد من التحديات ذات التأثير الملحوظ المتعلقة بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%) وذلك من خلال نتائج الجدول رقم (09 و 10) حيث أن جميع عباراته كانت ضمن فئة الأهمية النسبية ذات الدرجة المنخفضة كما أن الدرجة الكلية لهذا المحور ذات معنوية إحصائية، ويشير ذلك إلى هناك مستوى منخفض من التحديات ذات التأثير غير الملحوظ المتعلقة بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها كوسيلة لترشيد القرارات التسعيرية وبالتالي يمكن للمؤسسات تطبيق هذا المدخل دون مواجهة تحديات كبيرة.

6. خاتمة:

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

سمحت لنا الدراسة الميدانية التي تمت على عينة من المؤسسات العاملة بولاية الوادي للوقوف على الواقع التطبيقي لهذا المدخل ومعرفة مدى إمكانية استخدامه من قبل المؤسسات محل الدراسة، وتشخيص المزايا والمنافع المتحصل عليها من جراء اعتماده من جهة، ومعرفة التحديات التي تحول دون تطبيقه من جهة أخرى.

وعلى ضوء ما تم التوصل إليه في الجانبين النظري والتطبيقي يمكن إيجاز أهم الاستنتاجات المتوصل إليها كالتالي:

- مدخل التكلفة المستهدفة يعتبر منهاجا حديثا للحصول على الربحية وزيادة القدرة التنافسية للمؤسسة في الأجل الطويل؛
- يتميز مدخل التكلفة المستهدفة بأنه متفاعل بشكل مستمر مع البيئة الخارجية لمعرفة رغبات الزبائن وتلبيتها في صورة منتجات ذات جودة وسعر مناسب؛
- يهتم مدخل التكلفة المستهدفة بالتخطيط والتنظيم لجميع مراحل والأقسام بهدف تقديم منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف تشبع احتياجات المستهلك، وبالتالي تحقيق الأرباح؛
- تتأثر قرارات التسعير بالعديد من العوامل أهمها الزبائن، المنافسون، التكاليف وعوامل اقتصادية وسياسية، وعوامل أخرى...؛
- يتطلب مدخل التكلفة المستهدفة الأخذ بعين الاعتبار السعر المستهدف والذي منه يتم الرجوع لتحديد واستهداف التكلفة.
- أن المؤسسات محل الدراسة تركز على العملاء وكسب رضاهم من خلال التكلفة والسعر المناسبين والاهتمام أيضا بمواصفات وجودة المنتج؛
- معرفة المؤسسات محل الدراسات أن التسعير وفق مدخل التكلفة المستهدفة يعمل على استبعاد عناصر التكلفة التي لا توفر للعميل منفعة والتي لا تضيف قيمة للمنتج؛
- إدراك المؤسسات محل الدراسة من أن التسعير وفق مدخل التكلفة المستهدفة يمكنها من تنويع منتجاتها وزيادة حصتها السوقية وبالتالي زيادة معدل الأرباح؛
- المعوقات المالية وعدم وجود منافسة حقيقة بين منتجات المؤسسات يقللان من أهمية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة؛
- تحرص المؤسسات على رقابة جودة المنتجات فهي تتبنى فلسفة العميل أو الزبون العنصر الأهم في سوق المنتجات.

7. قائمة المراجع:

- ابراهيم عثمان علي محمد. (2019). أثر استخدام التكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية: دراسة ميدانية على المؤسسات الصناعية (رسالة ماجستير). السودان: كليه الدراسات التجارية, جامعه السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- أحمد شاکر العسكري. (2005). التسويق الصناعي (مدخل استراتيجي) (المجلد 3). الأردن: دار وائل للنشر.
- أحمد عدنان ابو الهيجاء. (2013). مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المستشفيات الخاصة الأردنية (رسالة ماجستير). الأردن: كلية الاقتصاد والعلوم الادارية, جامعة اليرموك.
- العمرو زياد عوده بنيه. (2007). العوامل المؤثرة في عملية تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية (رسالة ماجستير). الأردن: كلية ادارة المال والاعمال, جامعة آل البيت.
- ثناء علي القباني. (2006). قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة. مصر: الدار الجامعية.
- طارق تيسير النابلسي. (2009). إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الأردنية. الأردن: قسم المحاسبة المالية والمصرفية، جامعة حسين بن طلال.
- عدنان أبو عودة. (2010). أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة (رسالة ماجستير). فلسطين: كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة.
- لطفي الرفاعي فرج، و محمد السعيد الجيندي. (2006). التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية. مصر: كلية التجارة، جامعة طنطا.
- محمد الصيرفي. (2009). التسويق الاستراتيجي. مصر: المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية.
- محمد عبد الفتاح العشماوي. (2011). محاسبة التكاليف (المنظور التقليدي والحديث) (المجلد 1). الأردن: دار الصفاء للنشر والتوزيع.
- محمد عمار بيومي. (2009). سياسات التسعير وخصومات البيع. مصر: مكتبة نور الخيرية، طنطا.
- موسى محمد محمود العناتي. (2015). مدخل التكلفة المستهدفة في الصناعات الدوائية الأردنية: دراسة ميدانية (رسالة ماجستير). الأردن: كلية الاقتصاد والعلوم الادارية, جامعة جرش.
- ميساء محمود محمد راجحان. (2002). دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات (رسالة ماجستير). المملكة العربية السعودية: كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز.
- نجوم قمازي. (2018). مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية (أطروحة دكتوراه). سطيف، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس.

- نزار عبد المجيد البرواري، و أحمد محمد فهمي البرزنجي. (2004). استراتيجيات التسويق (المفاهيم/الاسس /الوظائف). الاردن: دار وائل للنشر.
- نضال محمد رضا الخلف، و إنعام محسن حسن زويلف. (2007). التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة: دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني. مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة ، 21 (1).
- Abd Alkadh, M. R. (2019). Rationalize pricing decisions using the target costing technique and reduce costs in the Directorate General of Water. *Tikrit Journal of Administration and Economics Sciences* , 15 (46), pp. 30-52.
- Al-Khasawneh, S. M., & Jrairah, T. S. (2019). The Relationship between Target Costing Method and Pricing -Development. *International Business and Accounting Research Journal* , 03 (02), pp. 107-118.
- Duygu, C. (2020). Target Costing as a Strategic Cost Management Tool and a Survey on Its Implementation in the Turkish Furniture Industry. *Journal of Business Reserch-Turk* , 12 (2), pp. 1308-1321.
- Feil, P., Keun-Hyo, Y., & Il-Woon, K. (2004). Japanese target costing: a historical perspective. *International Journal* (11).
- Kplan, R., & Atkinson, A. (1998). *advanced management accounting* (Vol. 3). new jersey: prentice hall.
- Rensis, L. (1932). A Technique for the Measurement of Attitudes. *Archives of Psychology* (140).