



**الأثر المحاسبي لمدخل التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية
في شركات الصناعات التحويلية في اليمن**
فؤاد أحمد العفيري، سليم ناصر الحجري
قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية، جامعة إب، اليمن

الكلمات المفتاحية:	الملخص:
التكلفة المستهدفة، الميزة التنافسية	هدفت الدراسة إلى بيان الأثر المحاسبي لمدخل التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية، وتم استخدام منهج التحليل الوصفي الذي تم من خلاله تحديد مشكلة الدراسة وفرضياتها. وتوصلت الدراسة إلى أن أثر التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية تؤدي إلى توفير منتج مناسب يحقق رضا العملاء من حيث السعر المنافس وتركيز التوجه الاستراتيجي على التطوير المستمر المحفز لابتكار منتج منافس يستند إلى مؤشرات مالية تؤكد على تحقيق هامش ربح مستهدف. وأوصت الدراسة بضرورة استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لتخفيض درجة عدم التأكد في تحقيق الأرباح المستهدفة في أسواق تنافسية.

الأثر المحاسبي لمدخل التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية في شركات الصناعات التحويلية في اليمن

The Accounting Impact of Target Cost Approach on the Competitive Advantage on Transformational Manufacturing Companies in Yemen

Fuad Ahmed Al-Ofairi, Saleem Naser Al-Hajri

Department of Accounting, Faculty of Arts, Ibb University, Yemen

Keywords:	Abstract:
<i>Target Cost, Competitive Advantage</i>	<p>The objective of the study was to show the accounting effect of the target cost input on the competitive advantage. A descriptive approach was used to identify both problems and hypotheses of the study. It was found that the effect of the target cost on the competitive advantage led to an appropriate product that achieved customer satisfaction in terms of competitive price, allowing the strategic direction to focus on a continuous development for a competing product based on financial indicators that emphasize the achievement of a target profit margin. The study recommended that the target cost entry should be used to reduce uncertainty in achieving the target's profits in competitive markets.</p>

الإطار العام:**المقدمة:**

إن أهم الأساليب التي تستخدمها الإدارة الحديثة للتكلفة التي تؤثر على نجاح تنفيذ الاستراتيجية التنافسية للشركة هي التكلفة المستهدفة؛ إذ تعمل على تخفيض تكاليف من المراحل الأولى لتصميم المنتج والتأكيد على جودته في ظل المنافسة الكاملة لتوليد الربحية في ضوء السعر التنافسي، فضلاً عن أن التكلفة المستهدفة تقوم بعملية تخفيض التكاليف من خلال مراقبة العمليات الإنتاجية والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وكذلك تقليل وقت الإنجاز وكلفته، ومنع الازدواجية بالعمل والحد من تكرار الأنشطة بما يسهم في الارتقاء والتميز في السوق، ويضمن الوصول إلى إنتاج منتج متميز يتفوق على المنافسين، ومن خلال السياق فإن شركات الصناعات التحويلية اليمنية ليست بعيدة عن المتغيرات في الدول المتقدمة التي يجب أن تعمل على تطوير نظمها في التصنيع والإدارة لضمان الوصول إلى تحقيق الميزة التنافسية.

مشكلة الدراسة:

أدى التغير في بيئة الأعمال اليمنية، وتبني ديناميكية السوق، إلى زيادة حدة المنافسة، الأمر الذي يحتم على شركات الصناعات التحويلية ضرورة العمل على تطوير وتحديث نظم الإدارة والتصنيع من خلال اعتماد تعظيم القيمة أساساً في التصنيع والإدارة؛ من خلال رؤية واضحة لتحقيق ميزة تنافسية. وفي ضوء ما سبق؛ تتبلور

مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس "ما الأثر المحاسبي لمدخل التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية في شركات الصناعات التحويلية في اليمن؟

أهمية الدراسة:

تظهر أهمية الدراسة في سعيها لإعطاء صورة واضحة تحدد الأثر المحاسبي لمدخل التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية في شركات الصناعات التحويلية في اليمن؛ بوصفه من المواضيع الحديثة في الدراسة على مستوى البحوث في اليمن، ومن ثم فستمثل إضافة نوعية، فضلاً عن آثارها الكثير من القضايا البحثية التي تمثل آفاقاً جديدة جديرة بالدراسة، ودافعاً للبحث في بيئة أخرى. والدراسة تقدم دليلاً على الأثر المحاسبي لمدخل التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية في شركات الصناعات التحويلية في اليمن؛ الأمر الذي قد يجعل نتائج هذه الدراسة وتوصياتها توجه المعنيين في شركات الصناعات التحويلية في اليمن إلى تطوير وتحديث الإدارة والتصنيع والارتقاء بهما لتحقيق ميزة تنافسية من خلال اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة أساساً في التصنيع والإدارة.

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة لتقديم صورة واضحة لأثر مدخل التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية في شركات الصناعات التحويلية في اليمن.

منهجية الدراسة:

تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي؛ كونه مناسباً لطبيعتها التي يغلب عليها الجانب الميداني من خلال تكوين إطار نظري للدراسة بالاعتماد على البيانات الثانوية المستمدة من الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، ومن خلالها تمت صياغة الإطار النظري والاستفادة منها في تصميم استمارة الاستبانة لجمع البيانات الأولية للدراسة الميدانية على شركات الصناعات التحويلية في اليمن.

الدراسات السابقة

■ أثبتت دراسة (Ali; Obaid (2021)، أن تقنية التكلفة المستهدفة من التقنيات المهمة التي تركز عملها على تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتج وبخاصة في مرحلة التخطيط والبحث والتطوير والتصميم من دون مس جودة المنتجات في السوق ذاته تساعد في تحديد التكاليف التنافسية للمنتجات عن طريق تحديد التكاليف المستهدفة في السوق ومقارنتها مع التكاليف الفعلية وتحليل فجوة التكاليف للوصول إلى التكاليف التنافسية.

■ أكدت دراسة كليب، (2020)، أن للتكلفة المستهدفة تأثيراً عالياً في تحقيق الميزة التنافسية. حيث تساعد التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف وتطوير المنتج وفقاً لمتطلبات العملاء مما يساعد في تحقيق الميزة التنافسية.

■ توصلت دراسة المحمدي؛ الربيعي، (2020) إلى أن عمل تقنية الكلفة المستهدفة

يساعد في تخفيض التكاليف وتطوير المنتج وفقاً لمتطلبات العملاء، بما يحقق ميزة تنافسية في السوق.

■ أظهرت دراسة مداح؛ المبارك، (2018) أن التكلفة المستهدفة تعمل على تخفيض التكلفة قبل حدوثها؛ أي: في مرحلتها التخطيط والتصميم، وتسعير المنتجات وتحديد هامش الربح قبل البدء الفعلي في العملية الإنتاجية بهدف الحصول على تكلفة أقل دون المساس بجودتها، بما من شأنه تحقيق رغبات الزبائن وكسبهم، وهذا يعني: كسب حصة سوقية؛ أي: خلق ميزة تنافسية تضمن البقاء والاستمرارية على المدى الطويل.

■ توصلت دراسة نعيمة؛ سهام؛ ضيف، (2017)، إلى أن تطبيق التكلفة المستهدفة يساعد في زيادة القدرة التنافسية؛ كما يساعد في جذب العملاء جدد من خلال تخفيض التكلفة؛ الأمر الذي يجعل منها منهجاً جديداً في الحصول على الأرباح وتحقيق الميزة التنافسية.

■ أشارت دراسة كيوان (2015)، إلى أن مدخل التكلفة المستهدفة يمثل أداة مهمة لدعم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، بهدف الوصول إلى التكلفة التنافسية وتحقيق استراتيجية زيادة التكلفة؛ من خلال رفع كفاءة الأنشطة المضيئة للقيمة، واستبعاد الأنشطة غير المضيئة للقيمة.

فرضية الدراسة:

للإجابة على تساؤلات الدراسة، وتحقيقاً لأهدافها؛ تمت صياغة فرضية الدراسة بـ " ليس هناك فرق ذات دلالة احصائية حول أثر مدخل

■ **الجودة:** تمثل الجودة عاملاً مهماً لنجاح الشركات لما لها من دور بين استغلال الموارد وتحقيق موقع تنافسي في السوق، وفي ضوء أهمية الجودة؛ إذ تعنى الجودة داخل الشركة عملياً المطابقة للمواصفات المحددة مسبقاً، وبالنسبة للعملي تعني: القيمة.

■ **التسليم:** هو بمنزلة القاعدة الأساسية للمنافسة بين الشركات في الأسواق من خلال التركيز على خفض الفترة الزمنية والسرعة في تصميم منتجات جديدة وتقديمها إلى العملاء بأقصر وقت ممكن من حيث السرعة والوقت المحدد في التسليم، وسرعة تقديم منتج جديد.

■ **المرونة:** تعني قدرة العمليات على التغيير من منتج إلى آخر أو من عميل لآخر بأقل تكلفة مع إمكانية تقديم تشكيلة واسعة من المنتجات الجديدة بصورة مستمرة لضمان الفاعلية في المنافسة.

■ **الإبداع:** يعد الإبداع من أهم ركائز بناء المزايا التنافسية بوصفه يمثل عملية فكرية منفردة، تجمع بين المعرفة المتألقة والعمل الخلاق، تتعامل مع الواقع وتوسع نحو الأفضل.

الاستراتيجيات التنافسية

هذه الاستراتيجيات تركز على كيفية التنافس لكل من الأعمال في السوق المعين، وهي بذلك مرتبطة بوحدة الأعمال الاستراتيجية التي هي جزء من الشركة التي لديها صلاحية لوضع استراتيجيتها الخاصة لها وتطويرها في ضوء الاستراتيجية الكلية وأهدافها، وينبغي أن تشمل النشاطات الوظيفية

التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية في شركات الصناعات التحويلية في اليمن".

الإطار النظري:

الميزة التنافسية:

قدم صغير، الحلاوي، (2023:69) تعريفاً للميزة التنافسية بأنها مجموعة السمات والخصائص التي تتفرد بامتلاكها الشركة عن منافسيها حتى يتميز أداؤها بطريقة يصعب تقليدها، من خلال اتباع استراتيجية محددة لتعزيز القوة الداخلية ومعالجة الضعف وضمان الاستمرار في المنافسة. في حين عرفها الجميلي؛ نوري، (2022:759) بأنها: مجموعة من الموارد والمهارات والتكنولوجيا والقدرات التي تستطيع الإدارة استثمارها وتنسيقها لإنتاج قيم ومنافع للزبائن أعلى مما ينتجه المنافسون وتأكيد حالة من التميز والاختلاف فيما بين الوحدات الاقتصادية ومنافسيها أو تعمل في مجال تحقيق الميزة التنافسية على تقديم منتجات بكلفة مما يقدمه المنافسون وبالجودة نفسها.

أبعاد الميزة التنافسية

قصر (الطويل؛ إسماعيل، 2009: 12) أبعاد الميزة التنافسية في خمس أبعاد هي: التكلفة، والمرونة، والإبداع، والجودة، والتسليم.

■ **التكلفة:** تُركز الشركة على هذا البعد من أجل أن تجعل تكاليف الإنتاج والتسويق لمنتجاتها أدنى من الشركات المنافسة لها، وتسعى الشركات للحصول على حصة سوقية أكبر بوصفها أساساً لتحقيق نجاحها وتفوقها من خلال تقديم منتجاتها بكلفة أدنى من المنافسين لها.

التكلفة المستهدفة

تعد التكلفة المستهدفة أحد أهم تقنيات إدارة التكلفة، وهي وفقاً لتعريف (الفضيل، 2021:261): إحدى أهم تقنيات الإدارة الاستراتيجية للتكاليف، تستعمل خلال مراحل التخطيط والتصميم والتطوير للمنتج؛ بهدف تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج وزيادة الربحية، وبما يحقق رضا العميل. وعرفت التكلفة المستهدفة بأنها تخطيط مسبق بخطوات منهجية وشاملة خلال مرحلة مبكرة من دورة حياة المنتج (283: 2021: Ali; Obaid)، أي: النشاط الذي يسعى إلى إدارة تكاليف المنتج وتخفيضها وتحقيق ميزة تنافسية للشركة. في حين عرف (نعمان، 2019: 537) التكلفة المستهدفة بأنها تقنية للتخطيط التكلفة في أثناء مرحلة البحث والتصميم والتطوير والتي بموجبها يتم اختيار التصميم الأقل تكلفة والذي يحقق الربح المطلوب مع المحافظة على متطلبات الجودة.

تعد التكلفة المستهدفة أحد أهم تقنيات إدارة التكلفة؛ وذلك لاعتمادها في تحديد تكاليف المنتجات عن طريق استهداف التكلفة، والتسعير القائم على أساس السوق يقوم أصلاً على أساس أبحاث السوق لتحديد السعر؛ ومن ثم تحديد التكلفة في ضوء ذلك السعر، بعد تحديدها هامش ربح معين ترغب بتحقيقه الشركة، وهذا المدخل يسمى التكلفة المستهدفة.

لأجل تحقيق أهدافها في بناء وزيادة قدرتها على المنافسة؛ إذ أشارت دراسة (الجنابي، 2011:173) إلى ثلاث استراتيجيات تنافسية: قيادة التكلفة، التمايز، التركيز، وهي تعبر عن خيارات استراتيجية للشركة انتهاز أي منها، حددتها (نعيمة؛ سهام؛ ضيف، 2017: 408-409) كما يأتي:

■ **قيادة التكلفة:** تتمثل في التبنى والتنفيذ والاكتمال لميزة تنافسية من خلال التكلفة المنخفضة وفقاً لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة التي يتم تطبيقها في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتجات.

■ **استراتيجية التمييز:** يتم تحقيقها من خلال قدرة الشركة على تقديم منتجات وخدمات بجودة عالية ومواصفات مميزة من منافسيها، ويمكن لأسلوب التكلفة المستهدفة تحقيق هذه الاستراتيجية في أثناء مرحلة التنفيذ من خلال تخفيض التكلفة مع مراعاة تحقيق الجودة وتلبية رغبات العملاء.

■ **استراتيجية التركيز:** تتمثل في التركيز على فئة معينة من العملاء أو قطاع معين من أجل التحكم في التكلفة والتمييز، وتهتم هذه الاستراتيجية بخدمات ومنتجات ذات مواصفات خاصة وبجودة عالية، ويساعد ذلك على تحقيق ميزة تنافسية بأقصى درجة من الكفاءة التي تضمن للشركة البقاء والاستمرار في السوق.

أثر التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية

أدت التطورات التكنولوجية في نظم الإنتاج والإدارة الاستراتيجية في الآونة الأخيرة إلى سعي معظم الشركات الكبرى في دول العالم المتقدم نحو تطبيق التكلفة المستهدفة؛ إذ تعمل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف لتصميم المنتج والتأكيد على جودته في ظل المنافسة الكاملة لتوليد الربحية في ضوء السعر التنافسي (شهرزاد؛ الحاج، 2016: 251)، فضلاً عن أن التكلفة المستهدفة تقوم بعملية تخفيض التكاليف من خلال مراقبة العمليات الإنتاجية والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة (كاظم؛ عبدالله، 2022: 175). تعمل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكلفة قبل حدوثها؛ أي: في مرحلتها التخطيط والتصميم، وتسعير المنتجات وتحديد هامش الربح قبل البدء الفعلي في العملية الإنتاجية؛ بهدف الحصول على تكلفة أقل دون المساس بجودتها، بما من شأنه تحقيق رغبات العملاء وكسبهم؛ وهذا يعني: كسب حصة سوقية؛ أي: خلق ميزة تنافسية تضمن البقاء والاستمرارية على المدى الطويل (مداح؛ المبارك، 2018: 12)؛ وأضاف نعيمة؛ سهام؛ ضيف، (2017: 409)، أن تطبيق التكلفة المستهدفة يساعد في زيادة القدرة التنافسية من خلال تخفيض التكلفة؛ الأمر الذي يجعل منها منهجاً جديداً في الحصول على الأرباح وتحقيق الميزة التنافسية. وأشارت دراسة كيوان (2015: 805)، إلى أن مدخل التكلفة المستهدفة يمثل أداة مهمة لدعم

الإدارة الاستراتيجية للتكلفة؛ بهدف الوصول إلى التكلفة التنافسية وتحقيق استراتيجية ريادة التكلفة؛ من خلال رفع كفاءة الأنشطة المضيئة للقيمة، واستبعاد الأنشطة غير المضيئة للقيمة. إن مدخل التكلفة المستهدفة إحدى أهم مداخل إدارة التكلفة الاستراتيجية التي تؤثر على نجاح الشركة، وتنفيذ استراتيجياتها التنافسية، وإحداث تأثير كبير في التنفيذ الناجح لاستراتيجيات القدرة التنافسية - بأقل تكلفة (Al-Maryani، 2015: 46) ومنهج التكلفة المستهدفة يمثل طريقة للتسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة في البيئة التنافسية (الخلف؛ زويلف، 2007: 160). يستخلص الباحثان في جدول (1) أهم المؤشرات التي تربط بين التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية.

جدول (1): أثر التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية

م	الفقرة	المرجعية
1.	تحديد سعر منافس اعتمادًا على مؤشرات مالية تؤكد تحقيق هامش ربح مستهدف.	(الفضيل، 2021)، Ali; Obaid، (2021)، كليب، (2020)، Mohamed، (2021)، مداح؛ المبارك، (2018)، العفيري، (2010)، الخلف؛ زويلف، (2007).
2.	تكلفة المنافسين أساس التخطيط والتصميم في كامل دورة حياة الإنتاج.	العايدي؛ فخر، (2022)، بوريش؛ احمد، (2021)، بن البار؛ بوريش، (2021)، Mohamed، (2021)، مداح؛ المبارك، (2018) الخلف؛ زويلف، (2007).
3.	تخطيط التكلفة المستهدفة يأخذ توقعات العملاء عند تصميم الإنتاج	العايدي؛ فخر، (2022)، بوريش؛ احمد، (2021)، كليب، (2020)، Ali; Obaid، (2021)، مداح؛ المبارك، (2018) العفيري، (2010).
4.	تركيز التوجه الاستراتيجي على التطوير المستمر المحفز للابتكار لمنتج منافس.	الركابي، (2013)، مداح؛ المبارك، (2018) كيوان، (2015)، العفيري، (2010).
5.	تحقيق وفورات تكاليفية أساس إدارة وتنمية العلاقة مع الموردين والعملاء.	الشطبي، (2021)، طالب، (2019)، العفيري، (2010)، الخلف؛ زويلف، (2007).
6.	تخفيض درجة عدم التأكد في تحقيق الأرباح المخططة في أسواق تنافسية	Ali; Obaid، (2021)، خيرالدين؛ ياسين، (2019)، مداح؛ المبارك، (2018).
7.	اعتماد إدارة التكلفة على تعدد بدائل تصميم المنتجات لتحقيق رغبات العملاء.	المحمدي؛ الربيعي، (2020)، Mohamed، (2021)، مداح؛ المبارك، (2018).
8.	توفير منتج منافس يحقق رضا العملاء من حيث السعر المنافس.	Ali; Obaid، (2021)، مداح؛ المبارك، (2018) الدليمي؛ المومني، (2016)؛ الخلف؛ زويلف، (2007).
9.	الإسهام في التحسين المستمر في منتجات تفي بمتطلبات الجودة	بوريش؛ احمد، (2021)، Ali; Obaid، (2021)، Mohamed، (2021)، مداح؛ المبارك، (2018) نعيمة؛ سهام؛ ضيف، (2017)، الدليمي؛ المومني، (2016)، كيوان، (2015).
10.	الإسهام في تحفيز الإبداع والابتكار لتحويل ضغوط المنافسة إلى الموردين.	نعيمة؛ سهام؛ ضيف، (2017)، كيوان، (2015)، العفيري، (2010)، الخلف؛ زويلف، (2007).

المصدر: الباحثان

ومما سبق ذكره يرى الباحثان أن التكلفة المستهدفة تؤدي إلى دعم الميزة التنافسية من خلال الآتي:

- أن التكلفة المستهدفة هي واحدة من أهم تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية التي يعتمد عليها في تحقيق أهداف الإدارة من تخطيط وتنظيم ورقابة

الدراسة الميدانية بشركات الصناعات التحويلية في اليمن.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة الحالية في شركات الصناعات التحويلية في اليمن، ونتيجة لعدم وجود احصائيات وفقاً لمسح صناعي دقيق عدا الدليل الصناعي للاتحاد العام للغرف التجارية والصناعية (<https://fycci-ye.org>) الذي يظهر عددها (113 شركة ومصنع)، وإن كان الدليل لا يشمل جميع الشركات والمصانع في كافة محافظات الجمهورية، الأمر الذي دفع الباحثان لإجراء الدراسة الميدانية على (42) شركة ومصنع في قطاع الصناعات التحويلية في اليمن، وقد تمت إدارة جمع استمارة الاستبانة وتوزيعها إلكترونياً على عينة قصدية؛ ممثلة في: المحاسبين والمراجعين الداخليين والمديرين الماليين؛ بوصفهم القادرين على إعطاء بيانات ومعلومات تساهم في تحقيق أهداف الدراسة؛ إذ تم توزيع (125) استبانة إلكترونياً على أفراد العينة، استجاب منهم (103) يمثلون نسبة (82.4%) من العينة الموزع عليهم. وبناء على أهداف الدراسة؛ فقد تم جمع البيانات الأولية وفقاً لمقتضيات الطرق الإحصائية من العينة القصدية.

بناء الاستبانة:

تم بناء الاستبانة في صورتها الأولية بعد الاطلاع والاستفادة من الأدبيات والدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وتكونت الاستبانة من جزأين رئيسيين وفقاً للآتي:

وتقييم أداء واتخاذ القرارات، من أجل دعم وزيادة القدرة التنافسية.

- أن التكلفة المستهدفة توفر ضمانات كافية لنجاح الخدمات والمنتجات في السوق، من خلال تخفيض درجة عدم التأكد، فضلاً عن التأكد من تحقيق هامش ربح مستهدف.

- أن التكلفة المستهدفة تسعى إلى تخفيض التكلفة مع مراعاة الحفاظ على الجودة التنافسية ووفق للمواصفات بما يحقق رغبات العملاء، إلى جانب تحقيق الأرباح المستهدفة، التي ترضي كلاً من المساهمين وإدارة الشركة.

- أن التكلفة المستهدفة تعمل على خفض التكلفة في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج، فضلاً عن أن خفض التكلفة يمثل هدفاً استراتيجياً يساهم في زيادة القدرة التنافسية.

- تعد التكلفة المستهدفة من الأساليب الواقعية في الحياة العملية؛ لأنها يركز على التحسين في تقديم الخدمات والمنتجات في ضوء البيئية المتغيرة؛ إذ تركز على كافة الأبعاد المؤثرة على تحديد التكلفة؛ ومن ثم يتم تحديد التكلفة في ضوء تكلفة المنافسين، ومدى تقبل السوق لتلك التكلفة، إلى جانب مراعاة إمكانيات المشروع؛ حتى تساعد التكلفة على تحقيق الميزة التنافسية.

الدراسة الميدانية

تسعى الدراسة الحالية إلى الوصف التحليلي لمعرفة الأثر المحاسبي لمدخل التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية؛ وتتمثل وحدة التحليل في هذه

الجزء الأول: يختص بالبيانات الديموغرافية لعينة الدراسة التي تتمثل في العمر، المؤهل العلمي، التخصص، الوظيفة الحالية، سنوات الخبرة.

الجزء الثاني: شمل متغيرات الدراسة الأساسية لتشخيص الأثر المحاسبي لمدخل التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية، تكون من (10) عبارة. وقد تم استخدام مقياس "ليكرت" (Likert) في قياس الإجابات عن الفقرات، جدول (2).

جدول (2): السلم اللفظي والدرجة المقابلة في السلم الكمي بتدرج خماسي على مقياس ليكرت.

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

جدول (3): تصنيف مستويات المتوسطات الحسابية وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي.

درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	
	من	إلى
موافق بشدة	4.21	5
موافق	3.41	4.20
محايد	2.61	3.40
غير موافق	1.81	2.60
غير موافق بشدة	1	1.80

بنية المقياس

ثبات الاستبانة: يمثل الثبات العامل الثاني في الأهمية بعد الصدق في عملية بناء وتقنين الأدوات، ويعني أن تكون الأداة على درجة عالية من الدقة والإتقان والاتساق والموضوعية فيما وضع لقياسه، ويستخدم ألفا كرونباخ في قياس التجانس الداخلي في أي أداة تعتمد على أسلوب ليكرت. ولكي يتم التأكد من ثبات الاستبانة في الدراسة الحالية تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) من خلال تطبيق الاستبانة على العينة الاستطلاعية المكونة من (25) موظفاً

والحكم على درجة اتجاه أفراد عينة الدراسة نحو موضوع الدراسة من خلال المتوسطات الحسابية؛ فقد تم اختيار معيار يتم من خلاله الحكم عليها؛ حيث استخدم مقياس (ليكرت) الخماسي بإعطاء كل فقرة الدرجات (من 5 إلى 1)، لذلك يكون طول العينة = الحد الأعلى - الحد الأدنى / عدد المستويات $(5-1)/5 = 0.80$ ، ثم إضافة طول الفئة (الخلية) إلى الحد الأدنى في مقياس (ليكرت) الخماسي، وهو (1)، الذي يمثل الحد الأدنى في المستوى الضعيف للحصول على الحد الأعلى؛ ليصبح المستوى الضعيف جداً $(1 - 1.80)$ ، والمستوى الضعيف $(1.81-2.60)$ ، والمستوى المتوسط $(3.40 - 2.61)$ ، والمستوى الأعلى $(4.20 - 3.41)$ ، والمستوى الأعلى جداً $(5 - 4.21)$ ، وتحديد ما يعادل المستويات بالقياس المنوي، وعلى ذلك تم تشخيص كافة فقرات الاستبانة، والدرجة الكلية وفقاً لتصنيف هذا المقياس، وجدول (3) يوضح تصنيف المتوسطات الحسابية وفقاً لمقياس ليكرت.

المحكمة؛ تم تعديل بعض فقرات الاستبانة في ضوء آراء المحكمين ومقترحاتهم، وعلى ذلك أصبحت الاستبانة تتمتع بالصدق الظاهري.

صدق الاتساق: تم التأكد من صدق الاستبانة أيضاً باستخدام صدق الاتساق الداخلي، وهو يعطي صورة عن مدى التناسق الموجود بين العبارات الموجودة داخل المحور نفسه، ومدى اتساق هذه العبارات مع المحور الذي تنتمي إليه، وتم التأكد من توافر صدق الاتساق الداخلي باستخدام معامل ارتباط بيرسون عن طريق حساب معامل الارتباط بين درجة كل عبارة مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه العبارة، وذلك بعد تطبيق الاستبانة على عينة استطلاعية مكونة من (25) موظفاً غير عينة الدراسة الحالية، وكانت النتائج كما هو موضح في الجدول (4).

من غير عينة الدراسة، وكانت النتائج: أن قيم معاملات ألفا كرونباخ لعبارات محاور الاستبانة تراوحت بين (0,88)، فضلاً عن أن قيمة معامل الفا كرونباخ؛ وهذا يعني أن جميع قيم معامل ألفا كرونباخ للثبات مرتفعة، وتشير إلى أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات.

صدق الأداة: يعد قياس صدق الاستبانة من الخطوات المهمة التي يتم القيام بها بعد إعداد الاستبانة؛ إذ إن الصدق لابد أن يقيس السمة أو الظاهرة التي وضع لقياسها، ولا يقيس غيرها، أو ظاهرة أخرى معها، ولكي يتم التأكد من أن أداة الدراسة وضعت فعلاً لتقيس أهداف الدراسة الحالية وحتى يتم التحقق من مدى ارتباط كل فقرة بالمجال الذي تنتمي إليه، ومدى وضوح كل فقرة وسلامة صياغتها اللغوية وملاءمتها لتحقيق الهدف الذي وضعت من أجله؛ فقد تم التأكد من صدق الأداة باستخدام أسلوب الصدق الظاهري، وأسلوب صدق الاتساق الداخلي.

الصدق الظاهري: بعد الانتهاء من إعداد الاستبانة، وبناء فقراتها؛ تم عرضها في صورتها المبدئية على مجموعة من المحكمين أصحاب الاختصاص في المحاسبة والمراجعة من دكاترة الجامعات اليمنية، لإبداء آرائهم حول فقرات الاستبانة من حيث مدى ارتباط كل فقرة بالمجال الذي تنتمي إليه، ومدى وضوح كل فقرة وسلامة صياغتها اللغوية وملاءمتها لتحقيق الهدف الذي وضعت من أجله، والتعديلات المقترحة إجراؤها بالإضافة أو الحذف. وبعد استعادة النسخ

جدول (4): معاملات ارتباط درجات العبارات بالدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه

العبرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	العبرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	**0,737	0,000	6	**0,695	0,000
2	**0,702	0,000	7	**0,742	0,000
3	**0,805	0,000	8	**0,691	0,000
4	**0,720	0,000	9	**0,776	0,000
5	*0,457	0,022	10	**0,591	0,000
أثر التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية					0,000
					**0,918

* * علاقة الارتباط دالة عند مستوى 0.01.

*علاقة الارتباط دالة عند مستوى 0.05.

صدق تلك الفقرات وتمتعها بدرجة عالية من الصدق.

المتغيرات الديموغرافية

يوضح الجدول (5) توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة، وهي: العمر، والمؤهل، والتخصص، والوظيفة، وسنوات الخبرة.

يوضح الجدول (4): أن قيم معاملات ارتباط العبارات بالدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه تراوحت من (0,411) إلى (0,807)، وأن معظم قيم معاملات ارتباط العبارات بالدرجة الكلية للمحور ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0,01)، وتشير إلى الاتساق الداخلي بين درجة كل فقرة ودرجة المحور الذي تنتمي إليه؛ مما يثبت

جدول (5): توزيع أفراد العينة وفقاً لمتغيرات الدراسة

المتغير	العدد	النسبة المئوية
العمر	35-25	54,4%
	36 فأكثر	45,6%
المؤهل العلمي	بكالوريوس	65%
	دبلوم عالي/ ماجستير	25,2%
	دكتوراه	9,8%
التخصص	محاسبة	97,1%
	حاسوب/تقنية معلومات	2,9%
الوظيفة الحالية	مدير مالي	37,9%
	محاسب/مراجع داخلي	62,1%
سنوات الخبرة	أقل من (5) سنوات	31,1%
	(5) سنوات فأكثر	68,9%
المجموع الكلي	103	100%

تحليل النتائج

تم التأكد من شرط اعتدالية التوزيع الطبيعي للبيانات باستخدام اختبار (كولمجروف-سميرنوف Kolmogorov-Smirnov)؛ للتحقق من التوزيع الطبيعي للبيانات، فاتضح أن البيانات موزعة توزيعاً طبيعياً وهو ما دفعنا لاستخدام اختبار (t) معلميه. ولمعرفة درجة موافقة أفراد العينة حول أثر مدخل التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية في شركات الصناعات التحويلية في اليمن تم استخدام اختبار (t) لعينة واحدة. إذ يظهر الجدول (6) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة اختبار (t) لعينة واحدة وقيمة مستوى الدلالة، لكل فقرة؛ إذ تم استخدام واختبار (t) لعينة واحدة للتأكد من الدلالة الإحصائية لمعرفة الأثر المحاسبي

لمدخل التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية؛ من خلال معرفة دلالة الفروق بين المتوسط الواقعي (متوسط استجابات أفراد العينة) والمتوسط الفرضي للاستبانة. وتم حساب المتوسط الفرضي من خلال جمع درجات البدائل (1+2+3+4+5) مقسوماً على عددها (5) والذي يساوي (3). وتم استخدام اختبار (t) بوصفه أحد أساليب الإحصاء الاستدلالي الذي يعطي الثقة في الحكم واتخاذ القرار حول مستوى الأثر المحاسبي لمدخل التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية في شركات الصناعات التحويلية في اليمن، وللحكم على مستوى الأثر المحاسبي لمدخل التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية، تم الاعتماد على قيمة sig مستوى الدلالة وقيم المتوسطات معاً، جدول (6) يوضح ذلك.

جدول (6): نتيجة اختبار (t) لمعرفة دلالة الفروق بين متوسطات استجابات العينة والمتوسط الفرضي حول أثر مدخل التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية في شركات الصناعات التحويلية في اليمن.

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t)	مستوى الدلالة	مستوى التأثير	الترتيب
1	تحديد سعر منافس اعتماد على مؤشرات مالية تؤكد تحقيق هامش ربح مستهدف.	4,33	0,57	23,81	0,000	عالي	3
2	تكلفة المنافسين أساس التخطيط والتصميم في كامل دورة حياة الإنتاج.	4,02	0,75	13,72	0,000	عالي	7
3	تخطيط التكلفة المستهدفة يأخذ توقعات العملاء عند تصميم الإنتاج.	4,11	0,64	17,54	0,000	عالي	6
4	تركيز التوجه الاستراتيجي على التطوير المستمر المحفز للابتكار لمنتج منافس.	4,34	0,57	23,87	0,000	عالي	2
5	تحقيق وفورات تكاليفية أساس إدارة وتنمية العلاقة مع الموردين والعملاء.	3,95	0,69	13,97	0,000	عالي	9
6	تخفيض درجة عدم التأكد في تحقيق الأرباح المخططة في أسواق تنافسية.	3,80	0,92	8,76	0,000	عالي	10

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t)	مستوى الدلالة	مستوى التأثير	الترتيب
7	اعتماد إدارة التكلفة على تعدد بدائل تصميم المنتجات لتحقيق رغبات العملاء.	4,26	0,71	17,95	0,000	عالٍ	5
8	توفير منتج منافس يحقق رضا العملاء من حيث السعر المنافس.	4,36	0,76	18,03	0,000	عالٍ	1
9	الإسهام في التحسين المستمر في منتجات تفي بمتطلبات الجودة.	4,31	0,70	18,99	0,000	عالٍ	4
10	الإسهام في تحفيز الإبداع والابتكار لتحويل ضغوط المنافسة إلى الموردين.	4,02	0,82	12,67	0,000	عالٍ	8

يتبين من الجدول (6) ما يأتي:

❖ حصلت جميع فقرات المحور الأول على مستوى تأثير عالٍ.

❖ تراوح المتوسط الحسابي لفقرة المحور الأول (أثر مدخل التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية) بين (3,80) و(4,36)، ويُلاحظ أن الفقرة (8) التي تنص على: "توفير منتج منافس يحقق رضا العملاء من حيث السعر المنافس"، والفقرة (4) التي تنص على: "تركيز التوجه الاستراتيجي على التطوير المستمر المحفز للابتكار لمنتج منافس" جاءت على التوالي في المرتبة الأولى والثانية بمستوى تأثير عالٍ؛ لأن قيمة مستوى الدلالة أقل من (0,05)، ومن ثم فإن الفرق بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي دال إحصائياً ولصالح المتوسط الحسابي، في حين جاءت الفقرة (5) التي تنص على: "تحقيق وفورات تكاليفية أساس إدارة وتنمية العلاقة مع الموردين والعملاء"، والفقرة (6) التي تنص على: "تخفيض درجة عدم التأكد في تحقيق الأرباح المخططة في

أسواق تنافسية" جاءت على التوالي في المرتبة قبل الأخيرة والأخيرة بمستوى تأثير عالٍ؛ لأن قيمة مستوى الدلالة أقل من (0,05)؛ ومن ثم فإن الفرق بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي دال إحصائياً ولصالح المتوسط الحسابي.

❖ حصل المحور الأول (أثر مدخل التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية) على الترتيب الثالث من بين المحاور الثلاثة وبمتوسط حسابي (4,15) وبدرجة تأثير عالية.

اختبار الفرضية:

تم التحقق من صحة الفرضية التي تنص على: "لا توجد فرق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0,05) بين متوسط استجابات أفراد العينة والمتوسط الفرضي لعينة الدراسة حول أثر مدخل التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية في شركات الصناعات التحويلية في اليمن"؛ وذلك من خلال استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (t) لعينة واحدة، من خلال معرفة دلالة الفروق بين المتوسطات الحسابية

لدرجات استجابات أفراد العينة والمتوسط الفرضي
(3)؛ جدول (7).

جدول (7): نتيجة اختبار (t) لمعرفة دلالة الفروق بين متوسطات استجابات العينة والمتوسط الفرضي والانحرافات المعيارية وقيم اختبار (t) لعينة واحدة وقيمة مستوى الدلالة على المستوى الكلي

أبعاد الدراسة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t)	مستوى الدلالة	مستوى التأثير
أثر التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية	4,15	0,36	32,76	0,000	عالٍ

النتائج والتوصيات

النتائج:

تبين من نتائج الدراسة أن مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي إلى توفير منتج منافس يحقق رضا العملاء من حيث السعر المنافس وتركيز التوجه الاستراتيجي على التطوير المستمر المحفز لابتكار منتج منافس تستند إلى مؤشرات مالية تؤكد تحقيق هامش ربح مستهدف.

التوصيات:

في ضوء نتائج الدراسة فإن على شركات الصناعات التحويلية في اليمن تخفيض درجة عدم التأكد في تحقيق الأرباح المخططة في أسواق تنافسية وتحقيق وفورات تكاليفية لتنمية العلاقات مع الموردين والعملاء

قائمة المراجع

1. بن البار، امحمد؛ بوريش، مهني، (2021)، مساهمة التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض سعر تكلفة المنتجات - دراسة حالة شركة تشين حليب

إذ بلغت قيمة (t) المحسوبة (32,76)؛ وهي أكبر من القيمة الجدولية ومستوى دلالة معنوي؛ إذ بلغت (0,000)، وهي أقل من (0,05)؛ وهو ما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين متوسط استجابات أفراد العينة (4,15) وبين المتوسط الفرضي الدراسة (3) لصالح متوسط استجابات أفراد العينة؛ وهو ما أدى إلى رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية المثبتة التي تنص على: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0,05) بين متوسط استجابات أفراد العينة والمتوسط الفرضي لمجتمع الدراسة حول أثر مدخل التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية في شركات الصناعات التحويلية في اليمن لصالح متوسط استجابات أفراد العينة. ويعزى السبب في ذلك إلى أن توفير منتج منافس يحقق رضا العملاء من حيث السعر المنافس وتركيز التوجه الاستراتيجي على التطوير المستمر لابتكار منتج منافس.

- ببجاية. ، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، المجلد 13، العدد 2.
2. بوريش، مهني؛ أحمد، بن البار، (2021)، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض تكلفة المنتج- دراسة حالة شركة - هوندا ليمتد - بالمسيلة، المجلة الجزائرية للعلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد 9، العدد 1.
3. الجميلي، محمد؛ نوري، مقداد، (2022)، موازنة التحسين المستمر ودورها في تحقيق الميزة التنافسية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة النسيج والجلود- مصنع القطينة)، مجلة أبحاث ميسان، المجلد 18، العدد 35.
4. الجنابي، معاد، (2011)، الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 21.
5. الخلف، نضال؛ زويلف، انعام، (2007)، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة- دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، المجلد 21، العدد 1.
6. خيرالدين، داحو؛ ياسين، سالم، (2019)، أثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة للمحاسبة الإدارية الحديثة في تخفيض تكاليف
- المؤسسات الصناعية الجزائرية - دراسة حالة، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 10، العدد 3.
7. الدليمي، خليل؛ المومني، حازم، (2016)، أثر تطبيق احتساب طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتسعير المنتجات (دراسة ميدانية على مصانع الاغذية الاردنية)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 39.
8. الركابي، ناجي، (2013)، تكامل هندسة القيمة والتكاليف المستهدفة في مرحلة التصميم والتطوير من دورة حياة المنتج - دراسة حالة لشركة الصناعات الإلكترونية - بغداد، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 96.
9. الشطبي، علي، (2021)، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة لتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد - دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية اليمنية، رسالة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا: السودان.
10. شهرزاد، صالح؛ الحاج، مسكين، (2016)، التكلفة المستهدفة وامكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية، مجلة الابتكار والتسويق، المجلد 3، العدد 1.

11. صغير، زهراء؛ الحلاوي، علي، (2023)، التحليل الاستراتيجي للبيئة الداخلية وتأثيره في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة، مجلة الريادة للمال والأعمال، المجلد 4، العدد 1.
12. طالب، عباس، (2019)، دور تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات -دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة المشروبات الغازية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 14، العدد 48.
13. الطويل، أكرم؛ إسماعيل، رغيد، (2009)، العلاقة بين أنواع الإبداع التقني وأبعاد الميزة التنافسية دراسة ميدانية في مجموعة مختارة من الشركات الصناعية في محافظة نينوى، المؤتمر العلمي الثالث، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة: الأردن.
14. العابدي، رنا؛ فخر، نواف، (2022)، دور تطوير معايير التكلفة على أساس التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف (دراسة حالة في معمل الديماس للصناعات الدوائية)، مجلة جامعة حماة، المجلد 2، العدد 15.
15. العفيري، فؤاد، (2010)، مدخل متكامل لإدارة التكلفة في ظل المنافسة في الشركات الصناعية؛ مقدمة للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية.
16. الفضيل، محمد، (2021)، أسلوب التكلفة المستهدفة كبديل متقدم لتحليل وتخفيض التكلفة، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 5، العدد 1.
17. كاظم، ليث؛ عبدالله، نوفل، (2022)، استخدام تقنية التكلفة المستهدفة في تحديد مسار استراتيجية التصنيع المتسارع وتحسين إدارة التكاليف، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 45.
18. كليب، سالم، (2020)، أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية - دراسة استكشافية على الشركات الصناعية في محافظة حضرموت، مجلة الريان للعلوم الانسانية والتطبيقية، المجلد 3، العدد 1.
19. كيوان، راندا، (2015)، إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديث، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 19، العدد 1.
20. المحمدي، علاء؛ الربيعي، سلمى، (2020)، استخدام تقنية الكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية - دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات، مجلة كلية مدينة العلم، المجلد 12، العدد 2.

- reductions and competitive advantage: An analytical study, Journal of Accounting, Auditing, Economics and Finance, Vol. 3(4).
26. Mohamed, Karrar, (2021), The Impact of Integration 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).
21. مداح، أحمد؛ المبارك، زكريا، (2018)، دور التكلفة المستهدفة في تحسين تنافسية المؤسسات الاقتصادية-دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية عين تموشنت، رسالة ماجستير، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب: عين تموشنت.
22. نعمان، لبنى، (2019)، أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض تكاليف الإنتاج- دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية العراقية، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 11(24).
23. نعيمة، زعرور؛ سهام، كردودي؛ ضيف، احمد، (2017)، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الأصل للبحوث الاقتصادية والإدارية، المجلد 1، العدد 1.
24. Ali, M.; Obaid, (2021), The effect of target cost in enhancing competitive advantages, Journal port science Research, volume 4, No 4.
25. Al-Maryani, Majeed, (2015), The strategic impact of integration between target costing and continuous improvements techniques in achieving cost