

تطوير استخدام مدخل تحديد التكلفة طبقاً لمواصفات
المنتج بهدف زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية

د. نادر حمد الجيران

كلية الدراسات التجارية – قسم المحاسبة والمراجعة

الهيئة العامة للتعليم التطبيقي والتدريب

دولة الكويت

تطوير استخدام مدخل تحديد التكلفة طبقاً لمواصفات المنتج
بهدف زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية

أولاً : مقدمة البحث :

أدت مجموعة من العوامل - فى الظروف المعاصرة - إلى ضرورة تطوير أنظمة وأساليب المحاسبة الإدارية ، لتوفير معلومات فى مجالات مختلفة مثل : إدارة التكلفة الإستراتيجية ، وإدارة الجودة الشاملة ^(١) ، وذلك لمواكبة الإتجاهات المعاصرة ، وبما يحقق الترابط والتكامل بين هذه الأساليب ، وقياس التكاليف ، وعملية تحسين جودة الإنتاج ، وتخفيض التكاليف ، دعماً للبعد الإستراتيجى، سواء من حيث التخطيط الإستراتيجى، أو التكلفة المستهدفة المرتبطة به ، ومن هذه العوامل :

- تأثير الإتفاقيات التجارية - كإتفاقيات منظمة التجارة العالمية W.T.O ، وإتفاقيات الأسواق المشتركة - على التجارة الدولية من ناحية ، وعلى نصيب الوحدات الاقتصادية ، سواء فى السوق المحلى أو الدولى.
- ظهور الهياكل الاقتصادية الضخمة، فى شكل مجموعات متكاملة عملاقة.
- ظهور تنظيمات إقتصادية جديدة، مثل الوحدات الاقتصادية متعددة الجنسية .
- المتغيرات السريعة فى تقنية الإنتاج وتشغيل المعلومات.
- زيادة التركيز على البعد الإستراتيجى لسياسات الأعمال .
- تزايد حدة الصراعات ، والأزمات الدولية، بما يؤثر على توافر الخامات ومستلزمات الإنتاج.

وفى ظل هذه العوامل، أصبح إستمرار الوحدات الإقتصادية متوقفاً على تقديم منتجات تتسم بأسعار تنافسية وجودة عالية، فى الوقت الذى أصبحت فيه طرق التسعير غير فعالة وتنقصها الكفاءة - فظهر " منهج التحسين والتطوير المستمر " ^(٢) والذى يعتمد على وضع معدل لخفض التكلفة ، وفى ضوء هذا المعدل المستهدف يتم تخفيض التكلفة من خلال مراحل إنتاج المنتج . كما ظهر " منهج قياس التكلفة على أساس المواصفات " ^(٣) ، والذى يعتمد على تحديد مواصفات المنتج فى مرحلة التصميم ، وبما يحقق فى النهاية التكلفة المستهدفة للمنتج ، وأصبح من الأهمية بمكان تخطيط الربح المستهدف فى ضوء التخطيط الإستراتيجى للوحدة الإقتصادية ، وفى ضوء كل من السعر المستهدف والربح يتم تعديل تصميم المنتج بما يؤدي إلى إمكانية تصريفه فى

السوق بنجاح فى ظل تكلفة مستهدفة ، يرتكز عليها التخطيط والتصميم للمنتج ،
وتستخدم للتحكم فى المواصفات المصممة للمنتج وأساليب إنتاجه .

ومتى تم تصميم المنتج وبدأ إنتاجه ، فلن يمكن إجراء تخفيض محسوس فى
التكلفة، نظراً لأن معظم التكلفة تتحدد بالفعل فى ضوء المواصفات التى تتحدد فى مرحلة
التصميم (٤) .

وطبقاً لآراء خبراء الإستراتيجيات ، هناك نوعين من الإستراتيجيات يمكن للوحدة
الإقتصادية أن تستخدم أحدهما لتوجد لنفسها ميزة تنافسية(٥) :

١- **إستراتيجية التميز فى المنتج:** وتقوم هذه الإستراتيجية على أساس وجود طرق
عديدة لإيجاد تميز للمنتج ، ولكن المهم أن يكون للتميز قيمة لدى العميل . بمعنى
أن يقبل العميل أن يدفع لهذا التمييز مقابل مادي .

٢- **إستراتيجية الريادة فى التكلفة :** وتقوم هذه الإستراتيجية على أساس العمل على
منع الفقد والتلف والإسراف لتخفيض التكاليف . أى إنتاج منتج ذات مواصفات
وجودة تنافسية عالية ، ولكن بأقل تكلفة . وبالتالي ستكون الريادة للمنتج الذى
يستطيع أن ينفذ هذه الإستراتيجية .

ثانياً : طبيعة وأهمية مشكلة البحث :

تتمثل مشكلة البحث فى أن التطورات الاقتصادية المتلاحقة ، والمتمثلة فى
الإنتحاح الاقتصادى ، والإتجاه نحو تحرير التجارة العالمية من خلال تطبيق إتفاقيات
منظمة التجارة العالمية (W.T.O) ، جعلت الواقع العملى لبيئة الأعمال يتسم بالمنافسة
الشديدة ، وخاصة فى ظل سيادة التفوق التكنولوجى ، مما دفع الوحدات الاقتصادية إلى
السعى نحو زيادة القدرة التنافسية لها ، لضمان إستمرارها فى دنيا الأعمال ، من خلال
تخفيض التكاليف ، والإرتفاع المتزايد فى معدلات الأداء .

فالتطور التكنولوجى فى أساليب ونظم التصنيع ، أدى إلى إحداث تغييرات
جوهرية فى عمليات الإنتاج ، وبالتالي فإن السعى نحو زيادة القدرة التنافسية للوحدات
الاقتصادية ، وبالتالي قدرتها على تحقيق الأرباح ، والبقاء فى دنيا الأعمال ، يحتم
السعى نحو إرضاء رغبات العميل فى مواصفات المنتج الذى يهدف إلى إقتناؤه ، وهذا
يستلزم السرعة فى تطوير وتصميم المنتجات بالشكل الذى يحقق الجودة فى الأداء ،
وبأقل تكلفة ممكنة .

ومع وجود التطور التكنولوجي في أساليب ونظم التصنيع ، كان لابد من إحداث تطوير في نظم وأساليب المحاسبة الإدارية ، حيث أن هناك ارتباط مباشر ووثيق بين نظم وأساليب المحاسبة الإدارية وبين ما يحيط بها من متغيرات ومستحدثات في بيئة التصنيع.

وهذا الارتباط يحتم تطوير هذه النظم وتلك الأساليب حتى تظل قادرة على أداء دورها بشكل فعال في إدارة التكلفة .

إلا أن نظم وأساليب المحاسبة الإدارية لم تتطور بنفس المستوى والسرعة التي حدثت في بيئة التصنيع ، مما جعلها عرضة للانتقادات ، نظراً لما يشوبها من قصور وعيوب ، تجعلها غير فعالة في أداء دورها في إدارة التكلفة. (٦)

فالمزايا التنافسية للوحدات الاقتصادية تعتمد على قدرة الوحدة الاقتصادية على تقديم منتجات جديدة ذات مستويات عالية الجودة ، وترضى رغبات العملاء، في ظل أقل تكلفة ممكنة . فتحقيق التوازن بين : السعر والتكلفة ، والجودة ، وإرضاء رغبات العملاء ، هو أساس إستمرار الوحدات الاقتصادية في دنيا الأعمال في ظل بيئة تنافسية حادة. (٧)

ويعتبر " مدخل قياس التكاليف على أساس مواصفات المنتج " أحد المداخل الأساسية والمقترحة لقياس تكاليف المنتجات ، حيث يعتمد على مواصفات المنتج، ويعتبرها محور إهتمامه ويتخذها الأساس لتحديد وقياس التكاليف ، الأمر الذي يؤدي إلى إتاحة الفرصة لتحسين جودة المنتجات ، وزيادة المنفعة للعملاء ، بالإضافة إلى تخفيض التكاليف بالشكل الذي يرضى العملاء.

وفى ضوء ما سبق، يتضح أهمية تطوير إستخدام مدخل قياس التكلفة طبقاً لمواصفات المنتج في ترشيد إدارة التكلفة بهدف زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية ، مع دراسة كيفية تطبيق ذلك من خلال توفير المعلومات المناسبة لتحقيق التوازن بين : السعر والتكلفة، والجودة، وإرضاء رغبات العملاء.

وبالتالى ، فإن مشكلة البحث تتمثل فى عدم قدرة الوحدات الاقتصادية على إدارة التكلفة بإستخدام نظم وأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية فى ظل نظم التصنيع الحديثة ، وبالتالى عدم قدرة هذه الوحدات الاقتصادية على الإستمرار فى دنيا الأعمال فى ظل بيئة تنافسية حادة ، تستلزم تقديم منتجات جديدة ذات مستويات عالية الجودة ، وترضى رغبات العملاء ، فى ظل أقل تكلفة ممكنة ، مما يستلزم تطوير مواصفات

المنتج بما يحقق جودة المنتجات، وزيادة المنفعة للعملاء ، وتخفيض التكاليف .
وسوف يحاول الباحث توضيح ذلك من خلال خطة البحث.

ثالثاً : أهداف البحث :

يتمثل الهدف العام للبحث فى تطوير إستخدام مدخل قياس التكلفة طبقاً لمواصفات المنتج ، بما يتلاءم مع متطلبات الواقع العملى الذى تواجهه الوحدات الإقتصادية ، وبما يحقق زيادة القدرة التنافسية لها ، والمتمثلة فى تحقيق زيادة فى الأرباح ، والقدرة على الإستمرار فى دنيا الأعمال .

ويتفرع عن هذا الهدف العام ، الأهداف الفرعية التالية:

- ١- تحديد مدى كفاءة نظم وأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية فى إدارة التكلفة ، فى ظل بيئة تنافسية حادة ، تستلزم تطوير مواصفات المنتج بما يحقق جودة المنتجات ، وزيادة منفعة المستهلكين .
- ٢- تحديد مواصفات المنتجات فى ضوء رغبات العملاء لزيادة القدرة التنافسية للوحدة الإقتصادية ، والمتمثلة فى تحقيق زيادة فى الأرباح ، والقدرة على الإستمرار فى دنيا الأعمال .
- ٣- إستخدام تكامل مجموعة من أساليب إدارة التكلفة ، والمتمثلة فى : أسلوب التكاليف المستهدفة ، وإسلوب تحليل سلسلة القيمة ، وأخيراً ، إسلوب تحليل تكاليف سلسلة التوريد ، لتحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات .
- ٤- إجراء دراسة تطبيقية للتأكد من قدرة إستخدام مدخل قياس التكلفة طبقاً لمواصفات المنتج فى زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية .
- ٥- عرض للنتائج والتوصيات المستخلصة من الدراسة التطبيقية.

رابعاً : فروض البحث :

لما كان هدف البحث هو تطوير إستخدام مدخل قياس التكلفة طبقاً لمواصفات المنتج ، بما يتلاءم مع متطلبات الواقع العملى الذى تواجهه الوحدات الاقتصادية ، وبما يحقق زيادة القدرة التنافسية لها ، فإن البحث يقوم على إثبات صحة الفروض التالية :

الفرض الأول :

لا يوجد تأثير معنوى لمواصفات المنتج على أذواق المستهلكين وميولهم للشراء تجاه السلع الضرورية ، والمتمثلة فى السلع الإستهلاكية الأساسية مثل السمن والزيت .

الفرض الثانى :

لا يوجد إختلاف معنوى بين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للأساليب التقليدية لقياس التكلفة .

الفرض الثالث:

لا توجد علاقة معنوية بين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبين زيادة القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية.

خامسا : خطة البحث ومحتوياته :

حيث أن هدف البحث هو إجراء دراسة تطبيقية لزيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية من خلال إستخدام مدخل قياس التكلفة طبقاً لمواصفات المنتج ، فإن خطة البحث تنقسم إلى ثلاثة أجزاء ، فى صورة ثلاثة مباحث على النحو التالى :

المبحث الأول : تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات .

المبحث الثانى : الدراسة التطبيقية .

المبحث الثالث : نتائج البحث والتوصيات .

المبحث الأول تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات

مقدمة :

شهد العالم خلال السنوات الماضية عدة تطورات ، كنتيجة لإتفاقيات منظمة التجارة العالمية ، والتغيرات السريعة فى النظم والتقنيات الإنتاجية ، مما أدى إلى فرض تحديات على الوحدات الاقتصادية، تمثلت فى إزدياد حدة المنافسة ، سواء المحلية أو الدولية ، مما ألقى على كاهل الوحدات الاقتصادية عبء مواجهة المنافسة بكافة الوسائل الممكنة .

ولقد إتجهت معظم الدراسات السابقة، نحو دراسة وتحليل التكاليف وأساليب خفض التكاليف التى تقع داخل الحدود التنظيمية للوحدة الاقتصادية ، أما ما يقع خارج الحدود التنظيمية للوحدة الاقتصادية، فلم يلقى الإهتمام المناسب، مما يستلزم البحث عن نظام لإدارة التكلفة يساهم فى تحقيق الأهداف التالية :

١- رضا العميل من خلال توفير المنتج بالمواصفات التى يحتاجها وبالسعر الذى يقبله .

٢- خفض التكلفة مع الحفاظ على جودة وأداء المنتج النهائى بهدف الوصول إلى التميز فى المنتج .

٣- الوصول بالتكلفة إلى المستوى الإستراتيجي، بهدف الوصول إلى الريادة فى الصناعة .

٤- الإهتمام بالتكاليف التى تقع خارج الحدود التنظيمية للوحدة الاقتصادية، بنفس درجة الإهتمام بالتكاليف التى تقع داخل الحدود التنظيمية للوحدة الاقتصادية .

وهذه الأهداف تتحقق من خلال تكامل الأساليب التالية : أسلوب التكلفة المستهدفة

، أسلوب تحليل سلسلة القيمة ، أسلوب تحليل تكاليف سلسلة التوريد .

مع مدخل تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات .

أولاً : أسلوب التكلفة المستهدفة :

ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة، كان نتيجة طبيعية للتطورات التي حدثت في تكنولوجيا التصنيع الحديثة ، وتطور العلاقات الاقتصادية الدولية ، ودرجة المنافسة الحادة التي بدأت تواجه الوحدات الاقتصادية ، وتقدم نظم المحاسبة الإدارية وفقدانها الفعالية ، وما قد يؤدي إليه ذلك من قرارات خاطئة للوحدات الاقتصادية .^(٨) مما إستلزم إستحداث أساليب جديدة لإدارة التكلفة تعكس الخصائص البيئية الجديدة ، وأكثر فعالية . فالتكاليف المستهدفة ، أسلوب يبدأ بتصميم الخصائص المطلوبة للمنتج، والسعر المناسب له ، ثم التحكم في أنشطة الوحدة الاقتصادية بما يمكن من الوصول إلى التكلفة المسموح بها ، والتي تمكن الوحدة الاقتصادية من تحقيق الأرباح^(٩)

فإسلوب التكاليف المستهدفة مبنى على تخطيط وإدارة التكلفة، والتحكم فيها، من خلال مراحل التصميم الأولى للمنتج والعمليات الإنتاجية المؤدية لها ، والتنسيق بين كل هذه المراحل، بهدف التأثير على هيكل تكلفة المنتج في ظل متطلبات السوق .^(١٠) فهو أسلوب يحدد مقدماً سعر البيع وهامش الربح لكل سلعة ، ثم يحدد طرق الإنتاج اللازمة لأداء المنتج المطلوب في حدود التكلفة المستهدفة .^(١١)

ويمكن توضيح الإطار الفكرى لإسلوب التكلفة المستهدفة فيما يلي :^(١٢)

١- تحديد التكلفة المبنى على سعر البيع :

فسعر البيع هو المتغير المستقل، أم تكاليف التصميم والتصنيع والتسويق المسموح بها هى المتغيرات التابعة . حيث أن : التكلفة المستهدفة (ت) = سعر البيع (ع) - هامش الربح (س).

٢- التصميم :

حيث يتم تصميم المنتج والتصنيع وتسليم المنتج للعميل بشكل متزامن ، مع إمكانية خفض التكلفة أثناء العمليات السابقة .

٣- التركيز على العميل :

فالعميل هو هدف أسلوب التكلفة المستهدفة ، لتلبية إحتياجاته من جودة وسعر وتوقيت ، وبالتالي فالتكلفة المستهدفة لا يمكن تحقيقها من خلال التضحية برغبات ومواصفات العميل .

٤- إعداد فريق عمل متكامل يضم مختلف التخصصات :

يكون هذا الفريق مسئولاً عن المنتج منذ بداية التصميم وحتى قيام العميل بالتخلص من المنتج بعد نهاية استخدامه .

٥- تكلفة دورة حياة المنتج :

وتشمل جميع عناصر التكاليف الخاصة بملكية العميل للمنتج منذ بداية الشراء والتشغيل والإصلاح والصيانة، ثم تكلفة التخلص من المنتج .

٦- تعاون عناصر سلسلة القيمة :

أى الموردين، والموزعين، والقائمين على خدمات الصيانة . فهم يساهمون فى تطبيق أسلوب خفض التكلفة .

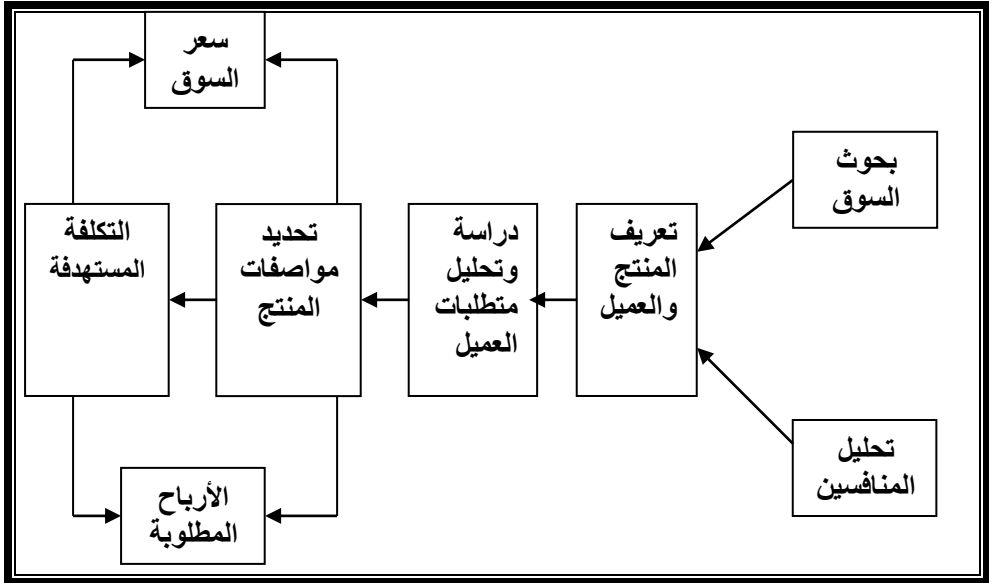
كما يمكن توضيح مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة فيما يلي (١٣) :

١- مرحلة إنشاء نظام التكلفة المستهدفة :

وفيهما يتم تخطيط المنتج والأرباح وإعداد دراسات الجدوى الخاصة بالمنتج.

والشكل التالى يوضح الأنشطة التى تتم خلال مرحلة إنشاء نظام التكلفة

المستهدفة :



٢ . مرحلة تنفيذ نظام التكلفة المستهدفة :

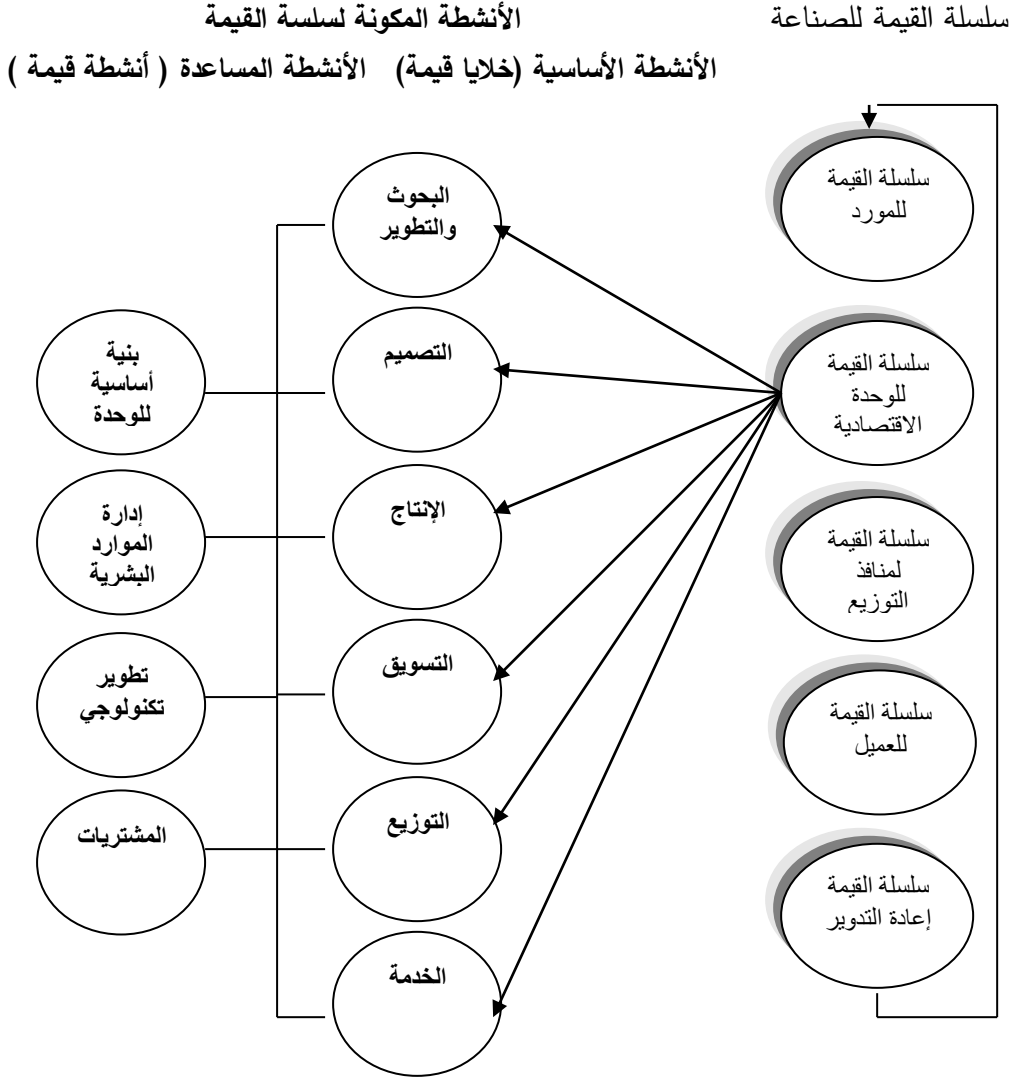
- قياس فجوة التكلفة = التكلفة المستهدفة - التكلفة الجارية (المقدرة)
- تعديل تصميم المنتج دون المساس بالمواصفات ، وذلك بتعديل تصميم العمليات الإنتاجية بهدف التخلص من العمليات التى لا تضيف قيمة .

- إعتقاد التصميم النهائى ، مع الإستمرار فى التحسين والتطوير المستمر خلال مراحل الإنتاج .

ثانياً : أسلوب تحليل سلسلة القيمة :

يعتبر أسلوب تحليل سلاسل القيمة أحد أدوات المحاسبة الإدارية التى يتم توظيفها بهدف تحقيق خفض الاستراتيجى للتكاليف (١٤) .
ويمكن تعريف سلسلة القيمة بأنها أداة تستخدم لتجزئة الوحدة الاقتصادية إلى مجموعة من الأنشطة لتحديد مصادر تحقيق المزايا التنافسية لها . (١٥)
كما تعرف سلسلة القيمة بأنها وظائف تنظيم الأعمال المتتابعة التى تضيف قيمة إلى السلع والخدمات المنتجة . (١٦) وإن كان هذا التعريف يختص بالمفهوم الداخلى لسلسلة القيمة ، فإن Dekker عرفها بأنها، إدارة تكامل الأنشطة المترابطة، والتى قد تعبر الحدود التنظيمية للوحدة الاقتصادية (١٧) .
وبالتالى ، فإن تحليل سلسلة القيمة يعنى تجميع عمليات الوحدة الاقتصادية وتجزئتها إلى مجموعة من الأنشطة الإستراتيجية بالطريقة التى تمكن من فهم سلوك عناصر التكاليف ومسببات حدوثها ومصادر تحقيق التميز (١٨) .
وتبدأ سلسلة القيمة للصناعة من أنشطة توليد القيمة الخاصة بموردين المواد الأولية ، ومن ثم تستمر إلى أنشطة توليد القيمة الخاصة بالعملاء والمنتجين وأنشطة إعادة التدوير ،

ويتضح ذلك من الشكل التالى (١٩) :



فسلسلة القيمة هي مجموعة من المراحل المتتابعة ، تضم كل مرحلة مجموعة من الأنشطة بحيث يضيف كل نشاط من هذه الأنشطة منفعة وقيمة للعملاء ، من خلال إنتاج مخرجات ذات قيمة مستهدفة للعميل (٢٠) .

وتبويب هذه الأنشطة إلى نوعين (٢١) :

١- أنشطة أساسية (خلايا القيمة) : وهي التي يترتب عليها نواتج تخضع للتداول مباشرة فى الأسواق، أى أن مخرجاتها يجب أن تعكس تفضيل العميل لمنتج

على آخر منافس له . وتحقق هذه النظرية الفلسفة التي تقوم عليها سلسلة القيمة، وهي المنظور الخارجى للقيمة كما تراها فى الأسواق .
وتتمثل الأنشطة الأساسية فى: أنشطة الحصول على المواد الخام، والتصميم والتشغيل والتخزين، وتسويق المنتج ، وخدمات ما بعد البيع.

٢- **أنشطة مساعدة (أنشطة القيمة)** : وهى التى تتصهر معاً فى شكل أحد الأنشطة الأساسية ، ولا تخضع مخرجاتها للتداول فى الأسواق ، ويعتمد تحديد قيم المخرجات لهذه الأنشطة على البيانات المتولدة داخلياً من مزاولة تلك الأنشطة .

وتتمثل الأنشطة المساعدة فى : أنشطة النقل ، والصيانة ، وفحص الجودة ، والشئون المالية والإدارية .

ويهدف أسلوب تحليل سلسلة القيمة إلى تحقيق مستويين من الأهداف، كما يلي (٢٢) :

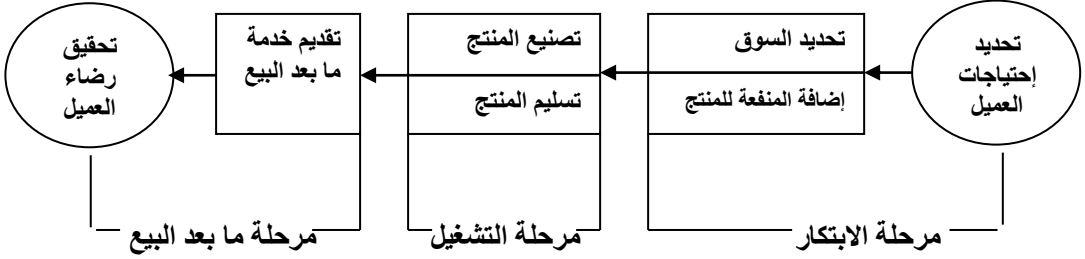
- ١- **هدف مبدئى** : وهو قياس قدرة كل خلية من خلايا سلسلة القيمة على إضافة قيمة ، من خلال تحديد القيمة السوقية والتكلفة لكل خلية .
- ٢- **هدف نهائى** : وهو تعظيم الميزة التنافسية للمنتج ، من خلال خفض التكلفة أو تحسين مستوى الأداء . ويتم ذلك من خلال :

- معالجة كل نشاط على أنه يساهم فى خلق القيمة .
- تكامل وتناسق الجهود ، وتطوير القدرات لكل نشاط .
- تكامل وتناسق الجهود بين الأنشطة الأساسية والمساعدة .

وبالتالى ، فإن أسلوب تحليل سلسلة القيمة ، يستلزم الحصول على بيانات عن العمليات والأنشطة وعلاقتها بالخصائص المميزة للمنتج ، حتى يمكن إتخاذ القرارات اللازمة لتعظيم الميزة التنافسية . وهذه البيانات يمكن توفيرها من خلال نظام قياس التكاليف على أساس الخصائص .

ويمكن توضيح مراحل أسلوب تحليل سلسلة القيمة من خلال الشكل التالي

: (٢٣)



وتتمثل مراحل تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة فيما يلي^(٢٤):

١- مرحلة التمييز بين العمليات والأنشطة : وفيها يتم التمييز بين الأنشطة والعمليات اللازمة لإنتاج المنتج إلى :

- خلايا القيمة .
- أنشطة القيمة .

٢- مرحلة تجميع المعلومات المرتبطة بالأنشطة : وفيها يتم تجميع البيانات والمعلومات المختلفة من مصادرها ، والمتمثلة في :

أ- مصادر داخلية : أى من خلال التقارير والسجلات ، أو من خلال المقابلات الشخصية مع مديري الأنشطة للتعرف على المعلومات غير الواردة بالدفاتر ، ولكنها مرتبطة بالأنشطة ، وتتمثل هذه المعلومات في : مراحل التشغيل - الطاقة المستغلة - نظام تدفق المواد - المعلومات الخاصة بالعمالة - أنواع العملاء - حجم الطلب على المنتج الخ .

ب- مصادر خارجية : أى من خلال : تقارير ونشرات وكالات أبحاث السوق ، تقارير ونشرات سماسة الأوراق المالية عن حجم الاستثمارات ، تقارير رجال البيع عن حصص السوق والأسعار وأذواق العملاء . وتتمثل هذه المعلومات في : سعر البيع التنافسى - موقف الوحدة الاقتصادية التنافسى - آراء العملاء فى المنتج - أسعار توريد الخامات - ظهور منتجات بديلة الخ .

٣- مرحلة القياس : وفيها يتم تحديد أى من خلايا القيمة تضيف قيمة ، وأى منها لا يضيف قيمة . ويتم ذلك من خلال :

أ- **قياس القيمة السوقية لخلية القيمة** : ويتم ذلك من خلال وجهة نظر العميل ، حيث توفر مخرجات خلية القيمة أحد الخصائص أو الموصفات المميزة للمنتج من وجهة نظر العميل ، وبالتالي تحديد القيمة التي يقبل العميل على سدادها مقابل حصوله على هذه الموصفات . وهذه القيمة تمثل القيمة السوقية لخلية القيمة .

ب- **قياس تكلفة خلية القيمة** : ويتم ذلك من خلال تجميع القيمة السوقية للوحدات المحولة لهذه الخلية من الخلايا الأخرى ، بالإضافة إلى تكلفة إهلاك عناصر التكلفة لكل نشاط من أنشطة القيمة داخل هذه الخلية .

ج- **حساب القيمة المضافة لخلية القيمة** : ويتم ذلك من خلال الفرق ما بين القيمة السوقية للخلية وتكلفة الخلية . فإذا كانت القيمة السوقية أكبر من التكلفة ، فهذه الخلية تعتبر مضيفة للقيمة ، أى خلية إستراتيجية ، أما إذا كانت القيمة السوقية تساوى أو تقل عن التكلفة ، فهذه الخلية تعتبر غير مضيفة للقيمة ، أى غير إستراتيجية .

٤- **مرحلة التحليل** : وفيها يتم تحليل تكاليف الأنشطة داخل كل خلية غير إستراتيجية ، وتحديد التكلفة المنتجة للقيمة وغير المنتجة للقيمة لتوضيح كيفية خفض التكلفة ، بهدف تحويل الخلية إلى خلية إستراتيجية ، أو اتخاذ قرار بالاستغناء عنها بشرط عدم تأثير ذلك على الخصائص المميزة للمنتج من وجهة نظر العميل .

٥- **مرحلة الإدارة** : وفيها يتم إدارة التكاليف ، من خلال تحديد البدائل المختلفة لتعظيم الميزة التنافسية للمنتج ، واتخاذ القرار بتحويل الخلية غير الإستراتيجية إلى خلية إستراتيجية ، من خلال إلغاء بعض الأنشطة أو تعديل أدائها ، بما لا يؤثر على الخصائص المميزة للمنتج من وجهة نظر العميل .

ثالثاً : أسلوب تحليل تكاليف سلسلة التوريد :

نتيجة للتحديات التي فرضت على الوحدات الاقتصادية ، فى ظل تطبيق اتفاقيات منظمة التجارة العالمية (W.T.O) ، فقد انتقلت المنافسة بين الوحدات الاقتصادية إلى المنافسة بين سلاسل التوريد^(٢٥) . وتعتبر سلاسل التوريد مفهوم حديث نسبياً ، حيث تتضمن خلق القيمة بدءاً من لإستخراج المواد الأولية، ثم التصنيع، حتى

الوصول إلى العميل . وبالتالي ، فإن الهدف من تحليل سلسلة التوريد هو خدمة العميل ، وتقليل زمن التأخير ، وخفض تكلفة التخزين (٢٦) .

وتؤدي سلسلة التوريد إلى التحول إلى نظم التصنيع المرنة ، وإلى الاعتماد على عدد أقل ومناسب من الموردين ، وبالتالي تطوير العلاقات مع الموردين وتحسينها ، مما يترتب عليه خفض تكلفة المواد الخام اللازمة للعملية الإنتاجية ، وزيادة رضا العميل من خلال توفير المنتج بالموصفات التي يحتاجها ، وبالسعر الذي يقبله (٢٧) .

وتهدف سلسلة التوريد إلى تحقيق ما يلي (٢٨) :

- ١- تحقيق الربط الكامل بين إحتياجات ومتطلبات العملاء والأنشطة الجارية لأطراف سلسلة القيمة داخل وخارج الوحدة الاقتصادية . وبالتالي فإن كفاءة سلسلة القيمة تزداد كلما نظرنا إليها من خلال سلسلة التوريد .
- ٢- توفير المنتج الجيد ، وبالجودة اللازمة ، وفي المكان المناسب ، وفي التوقيت المناسب ، وبأقل تكلفة .
- ٣- تخفيض المخزون لأدنى حد ممكن .
- ٤- تخفيض زمن دورة الإنتاج كنتيجة للتعاون بين أعضاء سلسلة التوريد (الموردين - المنتجين - العملاء) .
- ٥- تخفيض درجة عدم التأكد والمخاطرة في سلسلة التوريد .
- ٦- التخطيط من أجل التغيير في السياسات والإجراءات ، بهدف خفض التكلفة ، وتحسين الأداء .
- ٧- تحسين الوضع التنافسي لأعضاء سلسلة التوريد (الموردين - المنتجين - العملاء) .
- ٨- إدارة تدفق المواد الأولية عبر سلسلة التوريد لضمان وصولها في الوقت المناسب وبالتكلفة المناسبة .

تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات :

تناولت بعض الدراسات توضيح مفهوم مدخل تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، حيث عرف بأنه : مدخل يستخدم بحوث السوق لتحديد المواصفات التي يرغبها العميل في المنتج ، وتحليل تكلفة المنتج بحسب هذه المواصفات ، وتحديد إمكانية تنفيذ تلك المواصفات بمستويات الإنجاز المتوقعة ، وتحديد منفعة العميل لكل مواصفة من مواصفات المنتج ، وفي ضوء مستويات الإنجاز المتوقعة . ومن خلال التركيز على

المواصفات التي يرغبها العميل في المنتج ، وحذف أو تخفيض المواصفات التي لا يرغبها العميل ، ومع ضرورة تقسيم التكلفة إلى تكلفة يمكن التحكم فيها وتكلفة لا يمكن التحكم فيها ، وضرورة تكامل أساليب خفض التكلفة ، سيتم الوصول إلى خفض تكلفة المنتج .^(٢٩)

ومن خلال مفهوم مدخل تحديد التكلفة في ضوء المواصفات ، يمكن تحديد أهدافه فيما يلي :

١- تحقيق رضا العميل ، من خلال توفير المنتج بالمواصفات التي يحتاجها ، وبالسعر الذي يقبله .

٢- إنتاج منتج ذات مواصفات وجوده تنافسية عالية ، ولكن بأقل تكلفة ، بهدف الوصول إلى الريادة في الصناعة .

٣- زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية لضمان إستمرارها في دنيا الأعمال ، من خلال خفض التكلفة ، والارتفاع المتزايد في معدلات الأداء .

لتحقيق أهداف مدخل تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، فإنه يمكن توضيح مراحل تحديد تكلفة المنتج من خلال هذا المدخل على النحو التالي^(٣٠) :

أولاً : إجراء بحوث السوق :

وفى هذه المرحلة يتم تحديد المواصفات التي يرغبها العملاء في المنتج، والسعر الذي يرغبون في دفعه مقابل الحصول على المنتج .

وتهدف هذه المرحلة إلى تحديد نوعية العملاء المطلوب التركيز على إرضائهم ، وظروف السوق ، وتحديد مواصفات المنتج المطلوب إنتاجه .

ثانياً : إجراء تحليل للمنافسين :

وفى هذه المرحلة يتم تحديد منتجات المنافسين المعروضة للعملاء فى السوق ، كما يتم تقييم العملاء لهذه المنتجات ، وردود أفعال المنافسين تجاه المنتج المطلوب إنتاجه .

وتهدف هذه المرحلة إلى التنبؤ بإحتمالات إقبال العملاء على المنتج المطلوب إنتاجه ، وإحتمالات مقاومة المنافسين لهذا المنتج .

ثالثاً : تعريف المنتج والعميل :

وفى هذه المرحلة يتم تحليل معلومات بحوث السوق ، وتحليل المنافسين، لتعريف وتحديد المنتج والعميل المنتظر لهذا المنتج .

وتهدف هذه المرحلة إلى تحديد نوعية العميلين المستهدفين ، وتحديد مواصفات المنتج العامة . حيث يعتبر الاهتمام بالعميل ، الهدف الأول الذى تسعى الوحدة الإقتصادية إلى تحقيقه . ويمكن تقسيم مواصفات المنتج من حيث تأثير كل منها فى تحقيق رضاء العميل بالطرق المختلفة إلى ما يلى :^(٣١)

- **المواصفات الضرورية** : وهى مجموعة المواصفات الأساسية التى يسعى المنتج إلى توفيرها ، ويعتبر وجودها فى المنتج من الأمور المسلم بها. بمعنى أن وجودها قد لا يقود العميل إلى الشعور بالرضاء ، ولكن عدم توافرها يعنى أن هناك عدم رضاء من وجهة نظر العميل تجاه المنتج.
- **المواصفات ذات البعد الواحد** : وهى مجموعة المواصفات التى يترتب عليها رضاء العميل عند توفيرها ، والوفاء بها، ولكن عدم توافرها يترتب عليه عدم رضاء العميل ، وبالتالي ، كلما زادت درجة توفير هذه المواصفات ، كلما زاد مستوى رضاء العميل.
- **المواصفات الجذابة** : وهى مجموعة المواصفات التى لا يتوقع العميل وجودها فى المنتج ، وبالتالي ، لا يترتب على عدم وجودها عدم رضاء العميل ، ولكن تحقيق هذه المواصفات ، وتوفيرها ، قد يسعد العميل، ويزيد من شعوره بالرضاء تجاه المنتج.

ويمكن القول بأن أى إستراتيجية تضعها الوحدة الإقتصادية للدخول فى المنافسة ، لابد وأن تأخذ فى الإعتبار المواصفات الثلاثة.

رابعا : دراسة وتحليل متطلبات العميل :

وفى هذه المرحلة يتم تحديد إحتياجات ومتطلبات العميل ، ودراسة وتحليل هذه المتطلبات والإحتياجات باستقصاء آراء العملاء المستهدفين .

وتهدف هذه المرحلة إلى تحديد المواصفات التى يرغبها العميل فى المنتج المطلوب إنتاجه ، وأراه بالنسبة لهذه المواصفات .

خامسا : تحديد مواصفات المنتج والتصميم المبدئى :

وفى هذه المرحلة يتم عرض التصميم المبدئى للمنتج على عينة من العملاء المستهدفين ، وقياس ردود أفعالهم ، ثم تعديل وتحسين هذا التصميم المبدئى فى ضوء تحليل المعلومات التى يتم جمعها من العملاء .

وتهدف هذه المرحلة إلى التحقق من أن المنتج المطلوب إنتاجه قد حقق المواصفات التى يرغبها العملاء . مع تحديد مستويات إنجاز كل مواصفة من المواصفات ، لتحديد تكلفة ومنفعة كل مستوى من مستويات إنجاز المواصفة ، لتحديد تكلفة المنتج فى ضوء المواصفات التى يرغبها العميل .

سادسا : تحديد التكلفة المقدرة :

وفى هذه المرحلة يتم تحديد الموارد اللازمة لإنتاج كل مواصفة من مواصفات المنتج المطلوب إنتاجه، فى ظل مستويات إنجاز مختلفة ، وبالتالي تحديد تكلفة كل مواصفة من مواصفات المنتج المطلوب إنتاجه ، فى ظل مستويات إنجاز مختلفة .

وتهدف هذه المرحلة إلى تحليل تكلفة المنتج بحسب المواصفات، وبدائل إنتاج المواصفات ، مما يتيح بدائل للتكلفة فى ضوء تغير المواصفات ومستويات الإنجاز . فالتكلفة المقدرة هى مجموع تكلفة كل مواصفة من مواصفات المنتج المطلوب إنتاجه ، فى ظل مستوى الإنجاز المطلوب (٣٢) .

سابعا : تحديد السعر المستهدف :

وفى هذه المرحلة يتم تحديد سعر البيع المستهدف ، والمناسب للعميل، وفى ضوء ظروف المنافسة .

وتهدف هذه المرحلة إلى تحديد سعر البيع المستهدف ، والذى يرغب العميل فى دفعة مقابل الحصول على المنتج ، والذى يعتمد على سعر السوق الحالى ، وبما يضمن للوحدة الاقتصادية الوصول إلى الريادة فى الصناعة .

ثامنا : تحديد الربح المستهدف :

وفى هذه المرحلة يتم تحديد الربح المستهدف ، أى نسبة العائد على المبيعات ، والذى تحدده إدارة الوحدة الاقتصادية .

وتهدف هذه المرحلة إلى تحديد الربح المستهدف ، والمطلوب تحقيقه كعائد على المبيعات ، كمرحلة لتحديد التكلفة المستهدفة .

تاسعا : تحديد التكلفة المستهدفة :

وفى هذه المرحلة يتم تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج ، من خلال المرحلتين السابقتين والتي تم فيهما تحديد السعر المستهدف، والربح المستهدف للمنتج .
: التكلفة المستهدفة = السعر المستهدف - الربح المستهدف .

ثم تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج ، من خلال تحديد سعر السوق بالنسبة لمكونات المنتج ، وبإستبعاد الربح المستهدف من هذه الأسعار ، يتم تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج .

وتهدف هذه المرحلة إلى تحديد أسعار المكونات الواجب الحصول عليها من الموردين ، كما تهدف هذه المرحلة إلى قياس فجوة التكلفة ، وهى تمثل الفرق ما بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدره .

: فجوة التكلفة = التكلفة المقدره - التكلفة المستهدفة.

ويتم تحليل فجوة التكلفة وفقاً لإسلوب تحليل سلسلة القيمة ، حيث يتم تحليل التكاليف إلى تكاليف يمكن التحكم والسيطرة عليها بإعتبار أنها تقع داخل الحدود التنظيمية للوحدة الاقتصادية ، وتكاليف لا يمكن التحكم فيها والسيطرة عليها ، بإعتبار أنها تقع خارج الحدود التنظيمية للوحدة الاقتصادية (تكاليف الموردين والموزعين وإعادة التدوير) .

عاشرا : أسلوب تحليل سلسلة القيمة :

وفى هذه المرحلة يتم التمييز بين الأنشطة :

- أنشطة أساسية (خلايا قيمة) .

- أنشطة مساعدة (أنشطة قيمة) .

ويتم تجميع المعلومات المرتبطة بالأنشطة ، لتحديد أى من هذه الأنشطة يضيف قيمة ، وأى منها لا يضيف قيمة ، ويتم ذلك من خلال :

- قياس القيمة السوقية لخلية القيمة ، وهى تمثل القيمة التى يقبل العميل على

سدادها مقابل حصوله على المواصفة التى توفرها خلية القيمة كمخرجات لها .

- قياس تكلفة خلية القيمة ، وهى تمثل القيمة السوقية للوحدات المحولة لهذه

الخلية من الخلايا الأخرى ، بالإضافة إلى تكلفة إهلاك عناصر التكلفة لكل

نشاط من أنشطة القيمة داخل هذه الخلية .

- حساب القيمة المضافة لخلية القيمة ، وهي تمثل الفرق ما بين القيمة السوقية وتكلفة خلية القيمة . فإذا كانت التكلفة أكبر من القيمة السوقية ، فهذه الخلية تعتبر غير مضافة للقيمة ، أى خلية غير استراتيجية .
ويتم ، بعد ذلك ، تحليل تكاليف الأنشطة ، داخل كل خلية غير إستراتيجية ، وتحديد الوظائف والمكونات المنتجة للقيمة، وغير المنتجة للقيمة ، لتوضيح كيفية خفض التكلفة .

حادى عشر : إعادة تصميم المنتج طبقاً للمواصفات ، وخفض التكلفة :

وفى هذه المرحلة يتم إعادة تصميم المنتج بالشكل الذى يؤثر على جميع عناصر التكاليف الخاصة به : تكلفة التصنيع ، والتسويق ، والتخزين ، وخدمات ما بعد البيع ، وإعادة التدوير (٣٣) .
تهدف هذه المرحلة ، إلى الوصول لتصميم للمنتج ذو كفاءة وفاعلية ، ويساهم فى خفض تكلفة الإنتاج ، والتوزيع ، وخدمات ما بعد البيع (٣٤) .

ثانى عشر : اعتماد التصميم النهائى ، وتطبيق عمليات التحسين المستمر (٣٥) :

وفى هذه المرحلة يتم الإستمرار فى إجراء التحسينات على المنتج ، ومراحل إنتاجه ، مما يؤدى إلى خفض التكلفة عما كان متوقع عند تصميم المنتج .

المبحث الثانى الدراسة التطبيقية

مقدمة :

خصص الباحث هذا المبحث لعرض خطوات الدراسة التطبيقية، والتي تهدف فى الأساس إلى التأكد من فعالية مدخل تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات فى زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية ، كما تهدف إلى اختبار فروض البحث والمتمثلة فى :

الفرض الأول :

لا يوجد تأثير معنوى لمواصفات المنتج على أنواق المستهلكين وميولهم للشراء تجاه السلع الضرورية ، والمتمثلة فى السلع الإستهلاكية الأساسية مثل السمن والزبوت .

الفرض الثانى :

لا يوجد إختلاف معنوى بين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للأساليب التقليدية لقياس التكلفة .

الفرض الثالث:

لا توجد علاقة معنوية بين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبين زيادة القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية.

ولتحقيق هدف الدراسة التطبيقية فقد تم تصميم قائمة إستقصاء تحتوى على عدد من الأسئلة التى تعكس الإجابة عليها ، الأهمية النسبية لكل مواصفة من المواصفات التى يرغبها العملاء، مع تحديد مستويات إنجاز كل مواصفة من المواصفات . وقام الباحث بإعداد وإختبار قائمة الإستقصاء قبل توزيعها على مفردات عينة البحث . حيث قام الباحث بتوزيع قائمة الإستقصاء على عينة إستطلاعيه لمعرفة مدى وضوح الأسئلة ، وملاحظات المستجيبين ، وقد استخدم الباحث أسلوب المقابلة الشخصية فى هذه المرحلة ، وبعد أن تأكد الباحث أن قائمة الإستقصاء ملائمة لأهداف البحث، قام بصياغتها فى الشكل النهائى وتوزيعها على عينة البحث .

مجتمع الدراسة :

يشمل مجتمع الدراسة الفئات ذات الوعي بموضوع الدراسة كالمسؤولين بإدارات التكاليف ، والمسؤولين بإدارات التسويق ، بالصناعات المنتجة للسلع الضرورية ، والمتمثلة في السلع الإستهلاكية الأساسية مثل السمن والزيوت .

أسلوب إختيار عينة البحث :

بلغت عينة البحث عدد ١٢٠ من العاملين بالصناعات المنتجة للسلع الإستهلاكية الأساسية مثل السمن والزيوت ، وقد إشملت على مسؤولين بإدارات التكاليف ، ومسؤولين بإدارات التسويق بهذه الصناعات ، وقد تم إختيار هذه العينة بطريقة عمدية تحكيمية إعتمدت على تقدير الباحث ، حيث تم إختيار من هم على دراية وخبرة بموضوع البحث ، وكان توزيع العينة بين الإدارات كالتالى :

جدول رقم (١) يوضح توزيع عينة البحث حسب الإدارات:

إدارات المسؤولين	عدد	%
المسؤولين بإدارات التكاليف	٨٠	٦٦,٧
المسؤولين بإدارات التسويق	٤٠	٣٣,٣
الإجمالى	١٢٠	١٠٠

يتضح من الجدول السابق أن الباحث قد ضاعف الوزن النسبى فى عينة البحث للمسؤولين بإدارات التكاليف تمشياً مع طبيعة البحث ، حيث بلغ عددهم ٨٠ مسئولاً بنسبة ٦٦,٧% من إجمالى عينة البحث البالغ عددهم ١٢٠ مسئولاً، بينما بلغ عدد المسؤولين بإدارات التسويق ٤٠ مسئولاً بنسبة ٣٣,٣% من إجمالى عينة البحث.

خطوات التحليل الإحصائي:

- ١- قام الباحث بتصميم إستمارة إستقصاء تتفق مع أغراض البحث وتساعد على إختبار فروض الدراسة.
- ٢- قام الباحث بترميز أسئلة قائمة الإستقصاء ، حيث تم تعريف متغيرات الدراسة عن طريق إعطاء رمز لكل سؤال ، كما تم إعطاء أوزان للإستجابات وفقاً لمقياس ليكرت الترتيبى الخماسى كما يلى:

لا أوافق تماماً لا أوافق محايد أوافق أوافق بشدة

٣- تم إدخال البيانات للحاسب الآلي ، وقد إستعان الباحث بالبرنامج الإحصائي SPSS الإصدار رقم (١٣) وقد قام بالتحليلات التالية:

- مقياس الإعتدالية Reliability : يوضح مقياس الإعتدالية مدى الإعتداد على نتائج قائمة الإستقصاء ، ومدى إمكانية تعميم نتائجها على مجتمع الدراسة ، وذلك من خلال مقياس (ألفا كرونباخ) Cronbach Alpha ، وتتراوح قيمة هذا المقياس بين الصفر والواحد الصحيح ، فإذا لم يكن هناك ثبات فى البيانات فإن قيمة هذا المعامل تساوى صفرأ ، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام فى البيانات فإن قيمة هذا المعامل تساوى الواحد الصحيح ، وإذا زاد هذا المقياس عن ٠,٦٠ ، أمكن الإعتداد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع .
- التكرارات والنسب المئوية : حيث يبين هذا الإسلوب أعداد إستجابات عينة البحث على أسئلة قائمة الإستقصاء ، والأوزان النسبية لكل إستجابة.
- المتوسط والانحراف المعياري : لتوصيف متغيرات الدراسة من حيث النزعة المركزية والتشتت.
- إختبار ت (T Test) ، وذلك لإختبار فروض الدراسة : حيث تم إختبار مدى مساواة متوسط إستجابات عينة البحث بالقيمة المحايدة أو المتوسطة ٣ ، وتم صياغة الفرض العدمى والبديل كالتالى :

الفرض العدمى H0: متوسط الإستجابات = القيمة ٣ .

الفرض البديل H1: متوسط الإستجابات \neq القيمة ٣ .

وتكون قاعدة الحكم بناءً على مستوى المعنوية المحسوب (Sig) أو ال- (P-value) فإذا كانت أكبر من أو تساوى ٠,٠٥ ، فإننا نقبل الفرض العدمى ، وإذا قلت عن ٠,٠٥ ، فإننا نرفض الفرض العدمى ونقبل الفرض البديل .

فإذا تم قبول الفرض العدمى فإن هذا يعنى أن متوسط الإستجابات لا يختلف معنوياً عن القيمة المحايدة أو المتوسطة ، أما إذا تم رفض الفرض العدمى وقبول الفرض البديل ، فإننا ننظر إلى قيمة T (حيث أن الإختبار ذو ذيلين) ،

فإذا كانت موجبة فإن هذا يدل على أن متوسط الإستجابات قد زاد عن القيمة ٣ ، أى أنها قد بلغت درجة الموافقة والأهمية والتأثير ، وإذا كانت قيمة T سالبة فإن هذا يدل على أن متوسط الإستجابات أقل من القيمة ٣ ، أى أنه لم يبلغ الحيز المقبول للموافقة والتأثير .

■ إختبار مان ويتى Man Whitney test : وهو إختبار لا معلمى Non Parametric لإختبار مدى وجود إختلافات بين متوسط إستجابات فئتي الدراسة (المسؤولين بإدارات التكاليف ، والمسؤولين بإدارات التسويق) ، ويصاغ الفرض العدمى والبديل كالتالى :

$$H_0 : \mu_1 = \mu_2$$

أى متوسط إستجابات الفئة الأولى = متوسط إستجابات الفئة الثانية ، أى لا يوجد إختلاف جوهري بين متوسطى إستجابات الفئتين .

$$H_1 = \mu_1 \neq \mu_2$$

أى متوسط إستجابات الفئة الأولى \neq متوسط إستجابات الفئة الثانية ، أى يوجد إختلاف جوهري بين متوسطى إستجابات الفئتين .

وتكون قاعدة الحكم بناءً على مستوى المعنوية المحسوب Sig. للإختبار ، فإذا كان مستوى المعنوية المحسوب أكبر من أو يساوى ٠,٠٥ ، فإننا نقبل الفرض العدمى ، أما إذا قل مستوى المعنوية المحسوب عن ٠,٠٥ ، فإننا نرفض الفرض العدمى ونقبل الفرض البديل ، وفى حالة قبولنا للفرض البديل ، تكون هذه الفروق والإختلافات لصالح الفئة ذات أكبر متوسط .

مقياس الإعتمادية أو الثبات Reliability :

قام الباحث بإجراء إختبار الإعتمادية لأسئلة قوائم الإستقصاء عن طريق حساب المعامل Cronbach Alpha ، وقد جاءت قيمة هذا المعامل كما يلي :

جدول رقم (٢) يوضح مقاييس الإعتمادية كما جاءت من تحليل قائمة الإستقصاء :

معامل الصدق *	معامل الثبات (alpha)	تباين المقياس	متوسط درجات المقياس	المتغير
---------------	----------------------	---------------	---------------------	---------

٠,٩٧٧	٠,٩٥٤	٠,٧٠٨	٤,٤٤	X1
٠,٩٧٩	٠,٩٥٨	٠,٧٠٢	٤,٣٩	X2
٠,٩٧٨	٠,٩٥٦	٠,٧٩٦	٤,٢٣	X3
٠,٩٧٧	٠,٩٥٤	٠,٦٨٥	٤,٤٦	X4
٠,٩٧٦	٠,٩٥٣	٠,٧٢٩	٤,٤٢	X5
٠,٩٧٨	٠,٩٥٧	٠,٥٦١	٤,٥٧	X6
٠,٩٧٨	٠,٩٥٦	٠,٦٥٩	٤,٤٥	X7
٠,٩٧٨	٠,٩٥٧	٠,٦٨٢	٤,٤٣	X8
٠,٩٨٠	٠,٩٦٠	٠,٧٣٩	٤,٣٤	X9
٠,٩٨٠	٠,٩٦١	قيمة ألفا العام		

- تم حساب معامل الصدق عن طريق جذر معامل الثبات ، كما تم ترميز المتغيرات وفقاً لورودها في قائمة الإستقصاء في جميع جداول البحث.

يتضح من الجدول السابق أنه بتطبيق إختبار المصادقية ألفا على الإجابات المتعلقة بأسئلة قائمة الإستقصاء، والمكونة من ٩ أسئلة، نجد أن قيمة الفا بلغت (٠,٩٦١)، وهذا يبين أن الإرتباط بين الإجابات جيد ومقبول إحصائياً، وفيما يتعلق بثبات العينة فيلاحظ من الجدول أن جميع قيم ألفا الفردية كانت أقل من إختبار ألفا العام ، مما يدل على أن جميع المتغيرات الموجودة في هذه المجموعة مهمة، وأى حذف لمفردة منها سوف يؤثر سلباً على ثبات ومصادقية العينة ، كما أن متوسط وتباين درجات المقياس متقاربة .

نخلص من ذلك إلى أنه يمكن الإعتماد على المجموعة بأكملها دون حذف أى من المتغيرات للوصول إلى نتائج مجدية في هذا البحث .

جدول رقم (٣) يوضح توزيع إستجابات عينة البحث ، حول تأثير المتغيرات التي تؤثر على سلوك المستهلك :

رقم السؤال *	بيان	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الإجمالي
س ٤	عدد	١٣	٣٩	٦٨	١٢٠

١٠٠	٥٦,٧	٣٢,٥	١٠,٨٣	%	
١٢٠	٦٧	٣٦	١٧	عدد	٥س
١٠٠	٥٥,٨٣	٣٠,٠٠	١٤,١٧	%	
١٢٠	٦٥	٤٤	١١	عدد	٧س
١٠٠	٥٤,٢	٣٦,٧	٩,٢	%	

جدول رقم (٤) يوضح نتائج إختبار T حول تأثير المتغيرات :

رقم السؤال	وسط حسابي	انحراف معياري	درجة الموافقة	ت	مستوى المعنوية	مستوى وإتجاه الدلالة
٤س	٤,٤٦	٠,٦٨٥	أوافق بشدة	٢٣,٣٣١	٠,٠٠٠	دالة موجبة
٥س	٤,٤٢	٠,٧٢٩	أوافق بشدة	٢١,٣٠٠	٠,٠٠٠	دالة موجبة
٧س	٤,٤٥	٠,٦٥٩	أوافق بشدة	٢٤,٩٨	٠,٠٠٠	دالة موجبة

يتضح من الجدولين أرقام (٣) ، (٤) مايلى :

١- تأثير التحركات السكانية من مكان لآخر ، على تحديد مواصفات المنتج المطلوب إنتاجه فى ضوء المواصفات :

- عدد ٦٨ فرداً بنسبة ٥٦,٦٧% من إجمالى عينة البحث البالغ عددها ١٢٠ فرداً بلغت درجة موافقتهم "أوافق بشدة" ، عدد ٣٩ فرداً بنسبة ٣٢,٥% درجة موافقتهم "أوافق" ، عدد ١٣ فرداً بنسبة ١٠,٨٣% بلغت درجة الموافقة "محايد" - بلغ متوسط الإستجابات ٤,٤٦ ، والانحراف المعياري ٠,٦٨٥ ، كما اتضح أن إتجاه الموافقة "أوافق بشدة" ، وبلغت قيمة ت ٢٣,٣٣١ ، بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ ، مما يدل على أن متوسط الإستجابات قد تعدى القيمة المحايدة ٣ .
نخلص من ذلك إلى شدة موافقة عينة البحث على تأثير التحركات السكانية من مكان لآخر ، على تحديد مواصفات المنتج المطلوب إنتاجه فى ضوء المواصفات .

٢- تأثير ندرة عناصر الإنتاج (مواد . مستلزمات . عمالة) ، على تحديد مواصفات المنتج المطلوب إنتاجه فى ضوء المواصفات :

- عدد ٦٧ فرداً بنسبة ٥٥,٨٣% من إجمالى عينة البحث البالغ عددها ١٢٠ فرداً بلغت درجة موافقتهم "أوافق بشدة" ، عدد ٣٦ فرداً بنسبة ٣٠% درجة

موافقتهم "أوافق" ، عدد ١٧ فرداً بنسبة ١٤,١٧% بلغت درجة الموافقة "محايد"

- بلغ متوسط الإستجابات ٤,٤٢ ، والانحراف المعياري ٠,٧٢٩ ، كما اتضح أن إتجاه الموافقة "أوافق بشدة" ، حيث بلغت قيمة ت ٢١,٣ ، بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ ، مما يدل على أن متوسط الإستجابات قد تعدى القيمة المحايدة ٣ .

نخلص من ذلك إلى شدة موافقة عينة البحث على تأثير ندرة عناصر الإنتاج ، على تحديد مواصفات المنتج المطلوب إنتاجه في ضوء المواصفات .

٣- تأثير المتغيرات على تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبالتالي سيساعد على إنتاج المنتج الممكن بيعه :

- عدد ٦٥ فرداً بنسبة ٥٤,٢% من إجمالي عينة البحث البالغ عددها ١٢٠ فرداً بلغت درجة موافقتهم "أوافق بشدة" ، عدد ٤٤ فرداً بنسبة ٣٦,٧% درجة موافقتهم "أوافق" ، عدد ١١ فرداً بنسبة ٩,٢% بلغت درجة الموافقة "محايد"

- بلغ متوسط الإستجابات ٤,٤٥ ، والانحراف المعياري ٠,٦٥٩ ، كما اتضح أن إتجاه الموافقة "أوافق بشدة" ، وبلغت قيمة ت ٢٤,٠٩٨ ، بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ ، مما يدل على أن متوسط الإستجابات قد تعدى القيمة المحايدة ٣ .

- نخلص من ذلك إلى شدة موافقة عينة البحث على تأثير المتغيرات على تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبالتالي سيساعد على إنتاج المنتج الممكن بيعه .

ولإختبار مدى وجود فروق جوهرية بين إستجابات فئتي عينة البحث (المسؤولين في إدارات التكاليف ، والمسؤولين في إدارات التسويق) فقد تم إستخدام إختبار مان ويتي وجاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (٥) يوضح نتائج إختبار مان ويتي حول تأثير المتغيرات :

بيان	متوسط الرتب		Z	مستوى المعنوية	الدلالة
	إدارات تكاليف	إدارات تسويق			
س ٤	٦٠,١٥	٦٢,٢	-٠,١٧٦	٠,٨٦٠	غير دالة

غير دالة	٠,٢٥٧	١,١٣٢-	٦٥,٠٤	٥٨,٢٣	٥س
غير دالة	٠,٤٥٤	٠,٧٤٢-	٦٣,٤٦	٥٩,٠٢	٧س

- من الجدول السابق يتضح عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية بين متوسط إستجابات المسؤولين بإدارات التكاليف ، والمسؤولين بإدارات التسويق حول تأثير التحركات السكانية من مكان لآخر ، وتأثير ندرة عناصر الإنتاج على تحديد مواصفات المنتج المطلوب إنتاجه فى ضوء المواصفات ، وتأثير المتغيرات على تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبالتالي سيساعد على إنتاج المنتج الممكن بيعه ، مما يدل على إتفاق إستجابات فئتي الدراسة على شدة هذا التأثير .

إختبار فروض البحث :

من خلال نتائج التحليل الإحصائي لبيانات عينة الدراسة ، أمكن للباحث إختبار فروض البحث علي النحو التالي :

الفرض الأول :

لا يوجد تأثير معنوى لمواصفات المنتج على أذواق المستهلكين وميولهم للشراء تجاه السلع الضرورية ، والمتمثلة فى السلع الإستهلاكية الأساسية مثل السمن والزيوت .

وقد تم إختبار هذا الفرض من خلال الأسئلة أرقام (١ ، ٢ ، ٣) من أسئلة قائمة الإستقصاء ، وقد جاءت النتائج كما يلي :

جدول رقم (٦) يوضح توزيع إستجابات عينة البحث ، حول تأثير مواصفات المنتج على سلوك المستهلك تجاه السلع الضرورية :

رقم السؤال *	بيان	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الإجمالي
١س	عدد	١٥	٣٧	٦٨	١٢٠
	%	١٢,٥	٣٠,٨	٥٦,٧	١٠٠
٢س	عدد	١٥	٤٣	٦٢	١٢٠
	%	١٢,٥	٣٥,٨	٥١,٧	١٠٠
٣س	عدد	٢٧	٣٨	٥٥	١٢٠

١٠٠	٤٥,٨	٣١,٧	٢٢,٥	%	
-----	------	------	------	---	--

جدول رقم (٧) يوضح نتائج إختبار T حول تأثير المتغيرات:

رقم السؤال	وسط حسابي	إنحراف معياري	درجة الموافقة	ت	مستوى المعنوية	مستوى وإتجاه الدلالة
س١	٤,٤٤	٠,٧٠٨	أوافق بشدة	٢٢,٣١٧	٠,٠٠٠	دالة موجبة
س٢	٤,٣٩	٠,٧٠٢	أوافق بشدة	٢١,٧٢٦	٠,٠٠٠	دالة موجبة
س٣	٤,٢٣	٠,٧٩٦	أوافق بشدة	١٦,٩٦٦	٠,٠٠٠	دالة موجبة

يتضح من الجدولين أرقام (٦) ، (٧) مايلي :

١- إستجابة عينة البحث من حيث تأثير مواصفات المنتج على تغيير أذواق المستهلكين وميولهم للشراء ، وبالتالي على سلوك المستهلك تجاه السلع الضرورية، في ظل بيئة تنافسية شرسة ومتغيرة دائماً :

. عدد ٦٨ فرداً بنسبة ٥٦,٦٧ % من إجمالي عينة البحث البالغ عددها ١٢٠ فرداً بلغت درجة موافقتهم "أوافق بشدة" ، عدد ٣٧ فرداً بنسبة ٣٠,٨ % من إجمالي عينة البحث بلغت درجة موافقتهم "أوافق" ، عدد ١٥ فرداً بنسبة ١٢,٥ % من إجمالي عينة البحث بلغت درجة الموافقة " محايد " .
. وجد أن الإتجاه العام للموافقة "أوافق بشدة" ، حيث بلغ متوسط الإستجابات ٤,٤٤ ، والإنحراف المعياري ٠,٧٠٨ ، كما بلغت قيمة $T=22,317$ ، بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ ، مما يدل على شدة تأثير مواصفات المنتج على تغيير أذواق المستهلكين وميولهم للشراء ، وبالتالي على سلوك المستهلك تجاه السلع الضرورية من وجهة نظر عينة البحث .

٢- تأثير تطوير وسائل الإتصال ونقل المعلومات على تغيير أذواق المستهلكين وميولهم للشراء ، وبالتالي على سلوك المستهلك تجاه السلع الضرورية :

. عدد ٦٢ فرداً بنسبة ٥١,٧ % من إجمالي عينة البحث البالغ عددها ١٢٠ فرداً بلغت درجة موافقتهم "أوافق بشدة" ، عدد ٤٣ فرداً بنسبة ٣٥,٨ % من إجمالي عينة البحث بلغت درجة موافقتهم "أوافق" ، عدد ١٥ فرداً بنسبة ١٢,٥ % من إجمالي عينة البحث بلغت درجة الموافقة " محايد " .

. وجد أن الإتجاه العام للإستجابات "أوافق بشدة" ، حيث بلغ متوسط الإستجابات ٤,٣٩ ، والإنحراف المعياري ٠,٧٠٢ ، كما بلغت قيمة $T=21,726$ ، بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ ، مما يدل على شدة تأثير تطوير وسائل الإتصال ونقل المعلومات على تغيير أذواق المستهلكين وميولهم للشراء ، وبالتالي على سلوك المستهلك تجاه السلع الضرورية من وجهة نظر عينة البحث.

٣. تأثير مستوى الدخل المتاح للمستهلكين للتصرف فيه ، على سلوك المستهلك تجاه السلع الضرورية :

. عدد ٥٥ فرداً بنسبة ٤٥,٨ % من إجمالي عينة البحث البالغ عددها ١٢٠ فرداً بلغت درجة موافقتهم "أوافق بشدة" ، عدد ٣٨ فرداً بنسبة ٣١,٧ % من إجمالي عينة البحث بلغت درجة موافقتهم "أوافق" ، عدد ٢٧ فرداً بنسبة ٢٢,٥ % من إجمالي عينة البحث بلغت درجة الموافقة " محايد " .
 . وجد أن الإتجاه العام للموافقة "أوافق بشدة" ، حيث بلغ متوسط الإستجابات ٤,٢٣ ، والإنحراف المعياري ٠,٧٩٦ ، كما بلغت قيمة $T=16,966$ ، بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ ، مما يدل على شدة تأثير مستوى الدخل المتاح للمستهلكين للتصرف فيه ، على تغيير أذواق المستهلكين وميولهم للشراء ، وبالتالي على سلوك المستهلك تجاه السلع الضرورية من وجهة نظر عينة البحث.

نخلص من ذلك إلى رفض الفرض الأول للبحث القائل : " لا يوجد تأثير معنوي لمواصفات المنتج على أذواق المستهلكين وميولهم للشراء تجاه السلع الضرورية ، والمتمثلة في السلع الإستهلاكية الأساسية مثل السمن والزيت " .
 ولإختبار مدى وجود فروق جوهرية بين إستجابات فئتي عينة البحث (المسؤولين في إدارات التكاليف ، والمسؤولين في إدارات التسويق) فقد تم إستخدام إختبار مان ويتنى وجاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (٨) يوضح نتائج إختبار مان ويتنى حول تأثير مواصفات المنتج :

بيان	متوسط الرتب		Z	الدلالة
	إدارات تكاليف	إدارات تسويق		

س ١	٥٧,٦٦	٦٦,١٩	١,٤٢٨-	٠,١٥٣	غير دالة
س ٢	٦١,٧٣	٥٨,٠٤	٠,٦٠٨-	٠,٥٤٣	غير دالة
س ٣	٥٧,١٥	٦٧,٢٠	١,٦٠٨-	٠,١٠٨	غير دالة

من الجدول السابق يتضح عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية بين متوسط إستجابات المسؤولين بإدارات التكاليف ، والمسؤولين بإدارات التسويق حول تأثير مواصفات المنتج على تغيير أنواق المستهلكين وميولهم للشراء ، وبالتالي على سلوك المستهلك تجاه السلع الضرورية ، مما يدل على إتفاق إستجابات فئتي الدراسة على شدة هذا التأثير ، مما يؤكد رفض الفرض الأول للبحث .

الفرض الثاني :

" لا يوجد إختلاف معنوي بين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للأساليب التقليدية لقياس التكلفة " .

وقد تم إختبار هذا الفرض من خلال السؤال السادس من أسئلة قائمة الإستقصاء ، وقد جاءت النتائج كما يلي :

جدول رقم (٩) يوضح إختبار درجة الموافقة على أن هناك إختلاف معنوي بين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبين تحديد التكلفة طبقاً للأساليب التقليدية لقياس التكلفة:

رقم السؤال	بيان	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الإجمالي
س ٦	عدد	٤	٤٤	٧٢	١٢٠
	%	٣,٣	٣٦,٧	٦٠	١٠٠
س ٦	وسط حسابي	٠,٥٦١	أوافق بشدة	٣٠,٥٨٦	٠,٠٠٠
	انحراف معياري	٠,٥٦١	أوافق بشدة	٣٠,٥٨٦	٠,٠٠٠
	مستوى حسابي	٤,٥٧	أوافق بشدة	٣٠,٥٨٦	٠,٠٠٠
	مستوى واتجاه الدلالة	٤,٥٧	أوافق بشدة	٣٠,٥٨٦	٠,٠٠٠

يتضح من تحليل الجدول السابق ما يلي :

- عدد ٧٢ فرداً بنسبة ٦٠% من إجمالي عينة البحث البالغ عددها ١٢٠ فرداً بلغت درجة موافقتهم "أوافق بشدة" ، عدد ٤٤ فرداً بنسبة ٣٦,٧% بلغت درجة موافقتهم "أوافق" ، عدد ٤ أفراد بنسبة ٣,٣% بلغت درجة موافقتهم "محايد".

- بلغ متوسط الإستجابات ٤,٥٧ ، والانحراف المعياري ٠,٥٦١ ، كما إتضح أن متوسط درجة الموافقة "أوافق بشدة" ، حيث بلغت قيمة ت ٣٠,٥٨٦ ، بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ ، مما يدل على أن متوسط الإستجابات قد تعدى القيمة المحايدة ٣

من النتائج إتضح أنه توجد موافقة شديدة من عينة البحث على أن هناك إختلاف معنوي بين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات، وبين تحديد التكلفة طبقاً للأساليب التقليدية لقياس التكلفة ، وهو ما يؤدي إلى رفض الفرض الثاني للبحث القائل : " لا يوجد إختلاف معنوي بين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للأساليب التقليدية لقياس التكلفة " ، وقبول الفرض البديل ، " يوجد إختلاف معنوي بين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للأساليب التقليدية لقياس التكلفة " .

ولإختبار مدى وجود فروق جوهرية بين إستجابات فئتي عينة البحث (المسؤولين فى إدارات التكاليف ، والمسؤولين فى إدارات التسويق) فقد تم إستخدام إختبار مان ويتنى وجاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (١٠) يوضح نتائج إختبار مان ويتنى حول الموافقة على أن هناك تأثير على تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات بين فئتي الدراسة:

بيان	متوسط الرتب		Z	مستوى المعنوية	الدلالة
	إدارات تكاليف	إدارات تسويق			
س٦	٦٠,٤٠	٦٠,٧٠	-٠,٠٥٢	٠,٩٥٩	غير دالة

من الجدول السابق يتضح عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية بين متوسط إستجابات المسؤولين بإدارات التكاليف ، والمسؤولين بإدارات التسويق حول الموافقة على أن هناك تأثير على تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات بين فئتي الدراسة ، مما يدل على إتفاق إستجابات فئتي الدراسة ، مما يؤكد رفض الفرض الثاني للبحث ، وقبول الفرض البديل.
الفرض الثالث:

" لا توجد علاقة معنوية بين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبين زيادة القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية " .

وقد تم إختبار هذا الفرض من خلال السؤالين الثامن والتاسع من أسئلة قائمة الإستقصاء ، وقد جاءت النتائج كما يلي :

جدول رقم (١١) يوضح إستجابات عينة البحث حول العلاقة بين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبين زيادة القدرة التنافسية لهذه الصناعات:

السؤال	بيان	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الإجمالي
س٨	عدد	١١	٤٣	٦٤	١٢٠
	%	١٠,٨	٣٥,٨	٥٣,٣	١٠٠
س٩	عدد	١٨	٤٤	٥٨	١٢٠
	%	١٥,٠	٣٦,٧	٤٨,٣	١٠٠

جدول رقم (١٢) يوضح نتائج إختبار T حول العلاقة بين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبين زيادة القدرة التنافسية لهذه الصناعات:

السؤال	وسط حسابي	إنحراف معياري	إتجاه الموافقة	ت	مستوى المعنوية	مستوى وإتجاه الدلالة
س٨	٤,٤٣	٠,٦٨٢	أوافق بشدة	٢٢,٨٩٤	٠,٠٠٠	دالة موجبة
س٩	٤,٣٣	٠,٧٢٠	أوافق بشدة	٢٠,١٢٧	٠,٠٠٠	دالة موجبة

يتضح الجدولين أرقام (١١) ، (١٢) ما يلي :

أولاً : إستجابات عينة البحث من حيث الموافقة على وجود علاقة معنوية بين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبين زيادة القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية :

١. بالنسبة لوجود علاقة بين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبين زيادة المبيعات للسلع الضرورية ، وبالتالي زيادة القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية:

- عدد ٦٤ فرداً بنسبة ٥٣,٣% من إجمالي عينة البحث البالغ عددها ١٢٠ فرداً بلغت درجة موافقتهم "أوافق بشدة" ، عدد ٤٣ فرداً بنسبة ٣٥,٨% درجة موافقتهم "أوافق" ، عدد ١٣ فرداً بنسبة ١٠,٨% بلغت درجة الموافقة "محايد"

- بلغ متوسط الإستجابات ٤,٤٣ ، والانحراف المعياري ٠,٦٨٢ ، كما اتضح أن إتجاه الموافقة "أوافق بشدة" ، حيث بلغت قيمة ت ٢٢,٩٨٤ ، بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ ، مما يدل على أن متوسط الإستجابات قد تعدى القيمة المحايدة ٣ .

٢. بالنسبة لوجود علاقة بين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبين زيادة الربحية للسلع الضرورية ، وبالتالي زيادة القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية :

- عدد ٥٨ فرداً بنسبة ٤٨,٣% من إجمالي عينة البحث البالغ عددها ١٢٠ فرداً بلغت درجة موافقتهم "أوافق بشدة" ، عدد ٤٤ فرداً بنسبة ٣٦,٧% بلغت درجة موافقتهم "أوافق" ، عدد ١٨ أفراد بنسبة ١٥% بلغت درجة موافقتهم "محايد".

- بلغ متوسط الإستجابات ٤,٣٣ ، والانحراف المعياري ٠,٧٢٠ ، كما اتضح أن متوسط درجة الموافقة "أوافق بشدة" ، حيث بلغت قيمة ت ٢٠,١٢٧ ، بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ ، مما يدل على أن متوسط الإستجابات قد تعدى القيمة المحايدة ٣ .

من النتائج إتضح أنه توجد موافقة شديدة من عينة البحث على وجود علاقة معنوية بين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبين زيادة القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية ، وهو ما يؤدي إلى رفض الفرض الثالث للبحث والقائل : " لا توجد علاقة معنوية بين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبين زيادة القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية " ، وبالتالي قبول الفرض البديل " توجد علاقة معنوية بين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبين زيادة القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية "

ولإختبار مدى وجود فروق جوهرية بين إستجابات فئتي عينة البحث (المسؤولين فى إدارات التكاليف ، والمسؤولين فى إدارات التسويق) فقد تم إستخدام إختبار مان ويتنى وجاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (١٣) يوضح نتائج إختبار مان ويتنى حول العلاقة بين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبين زيادة القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية:

بيان	متوسط الرتب		Z	مستوى المعنوية	الدلالة
	إدارات تكاليف	إدارات تسويق			
س٨	٥٧,٢٣	٦٧,٠٤	١,٦٢٧-	٠,١٠٤	غير دالة
س٩	٥٦,١١	٦٩,٢٨	٢,١٣٩-	٠,٠٣٢	دالة

من الجدول السابق يتضح عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية بين متوسط إستجابات المسئولين بإدارات التكاليف ، والمسئولين بإدارات التسويق حول العلاقة بين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبين زيادة المبيعات للسلع الضرورية ، وبالتالي زيادة القدرة التنافسية لهذه الوحدات الاقتصادية ، مما يدل على إتفاق إستجابات فئتي الدراسة على شدة هذه العلاقة ، مما يؤكد رفض الفرض الثالث للبحث.

كما يتضح من الجدول السابق وجود فروق ذات دلالة معنوية بين متوسط إستجابات المسئولين بإدارات التكاليف ، والمسئولين بإدارات التسويق ، وكانت هذه الفروق والإختلافات لصالح إدارات التسويق حيث بلغ متوسط الرتب ٦٩,٢٨ ، بينما بلغ متوسط الرتب لإدارات التكاليف ٥٦,١١ ، ورغم هذه الفروق والإختلافات فإن الإتجاه العام لمتوسط الإستجابات فى كلتا الإدارتين "موافق بشدة" ، مما يدل على أن تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، سيؤدى إلى زيادة الربحية ، قترداد القدرة التنافسية ، مما يؤكد رفض الفرض الثالث للبحث .

نتائج البحث والتوصيات

أولاً : نتائج البحث :

لتحقيق الهدف العام للبحث والمتمثل فى تطوير إستخدام مدخل قياس التكلفة طبقاً لمواصفات المنتج بهدف زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية ، والأهداف الفرعية ، والمتمثلة فى :

- تحديد مدى كفاءة نظم وأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية فى إدارة التكلفة .

. تحديد مواصفات المنتجات فى ضوء رغبات العملاء لزيادة القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية.

. إستخدام تكامل مجموعة من أساليب إدارة التكلفة ، والمتمثلة فى : أسلوب التكاليف المستهدفة ، وإسلوب تحليل سلسلة القيمة ، وأخيراً ، أسلوب تحليل تكاليف سلسلة التوريد ، لتحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات .

- إجراء دراسة تطبيقية للتأكد من قدرة إستخدام مدخل قياس التكلفة طبقاً لمواصفات المنتج فى زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية .
عرض للنتائج والتوصيات المستخلصة من الدراسة التطبيقية.

فقد تعرض الباحث ، للمجموعة المختارة من أساليب إدارة التكلفة تفصيلاً ، من خلال مفاهيم ، وأهداف ، وأسلوب التطبيق .

ثم عرض تفصيلاً لمدخل تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، من خلال مفهومه ، وأهدافه ، ومزايا تطبيقه ، والصعوبات التى تقابل التطبيق.

وتوصل الباحث إلى مراحل التطوير لتحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، والتى يمكن توضيحها فى المراحل التالية:

١- إجراء بحوث السوق : لتحديد المواصفات التى يرغبها العملاء فى المنتج ، والسعر الذى يرغبون فى دفعه مقابل الحصول على المنتج.

٢- إجراء تحليل للمنافسين : لتحديد منتجات المنافسين المعروضة فى السوق ، وردود أفعال المنافسين تجاه المنتج المطلوب إنتاجه.

٣- تعريف المنتج والعميل : لتحديد نوعية العملاء المستهدفين ، وتحديد المواصفات العامة للمنتج.

- ٤- دراسة وتحليل متطلبات العملاء: لتحديد إحتياجات ومتطلبات العميل ، من خلال إستقصاء آراء العملاء المستهدفين.
- ٥- تحديد مواصفات المنتج والتصميم المبدئى : من خلال عرض التصميم المبدئى للمنتج على عينة من العملاء المستهدفين ، وقياس ردود أفعالهم، وإجراء التعديل والتحسين اللازم لهذا التصميم المبدئى فى ضوء تحليل المعلومات التى يتم جمعها من العملاء.
- ٦- تحديد التكلفة المقدرة : من خلال تجميع تكلفة كل مواصفة من مواصفات المنتج المطلوب إنتاجه ، فى ظل مستوى الإنجاز المطلوب.
- ٧- تحديد السعر المستهدف : من خلال رغبة العميل فى دفع السعر مقابل الحصول على المنتج، وفى ضوء ظروف السوق. وبما يضمن للوحدة الاقتصادية الوصول إلى الريادة فى الصناعة.
- ٨- تحديد الربح المستهدف: من خلال نسبة العائد على المبيعات ، والذى تحدده إدارة الوحدة الاقتصادية.
- ٩- تحديد التكلفة المستهدفة : من خلال إستبعاد الربح المستهدف من السعر المستهدف.
- ١٠- إتباع أسلوب تحليل سلسلة القيمة : من خلال تحليل تكاليف كل نشاط ، داخل كل خلية غير إستراتيجية ، أى خلية لا تضيف للقيمة ، لتحديد كيفية خفض التكلفة لها ، حتى يمكن تحويلها إلى خلية إستراتيجية ، أى مضافة للقيمة ، أو إستبعاد بعض أنشطتها، أو تعديل أدائها ، بما لا يؤثر على الخصائص المميزة من وجهة نظر العميل.
- ١١- إعادة تصميم المنتج طبقاً للمواصفات ، وخفض التكلفة : من خلال الإستمرار فى علمية تحسين المنتج ، وخفض التكلفة ، طوال دورة حياة الوحدة الاقتصادية.
- كما توصل الباحث من خلال الدراسة التطبيقية إلى التأكد من أنه يوجد تأثير معنوى لمواصفات المنتج على سلوك المستهلك تجاه السلع الضرورية ، وبالتالي على تكلفة المنتج .

وبالتالى ، تم رفض الفرض الأول : لا يوجد تأثير معنوى لمواصفات المنتج على أذواق المستهلكين وميولهم للشراء تجاه السلع الضرورية ، والمتمثلة فى السلع الإستهلاكية الأساسية مثل السمن والزيت .

وقبول الفرض البديل : يوجد تأثير معنوى لمواصفات المنتج على أذواق المستهلكين وميولهم للشراء تجاه السلع الضرورية ، والمتمثلة فى السلع الإستهلاكية الأساسية مثل السمن والزيت .

كما توصل الباحث إلى التأكد من أنه يوجد إختلاف معنوى بين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للأساليب التقليدية لقياس التكلفة.

وبالتالى ، تم رفض الفرض الثانى : لا يوجد إختلاف معنوى بين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للأساليب التقليدية لقياس التكلفة .

وقبول الفرض البديل : يوجد إختلاف معنوى بين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للأساليب التقليدية لقياس التكلفة.

كما توصل الباحث، إلى التأكد من أنه توجد علاقة معنوية بين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبين زيادة القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية ، من خلال زيادة المبيعات والارياح.

وبالتالى ، تم رفض الفرض الثالث : لا توجد علاقة معنوية بين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبين زيادة القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية.

وقبول الفرض البديل: توجد علاقة معنوية بين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات ، وبين زيادة القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية.

ثانياً : توصيات البحث:

بعد أن قام الباحث بإستعراض النتائج التى تم التوصل إليها من خلال بحثه، فإن الباحث يقترح بعض التوصيات على النحو التالى:

- ١- يوصى الباحث بضرورة الإهتمام بأساليب إدارة التكلفة ، فى ظل بيئة تنافسية حادة، حتى تكون الوحدة الإقتصادية قادرة على الإستمرار فى دنيا الأعمال ، من خلال زيادة القدرة التنافسية لها.
- ٢- كما يوصى الباحث بضرورة الإهتمام بتطوير مواصفات المنتج ، من خلال الإستمرار فى عملية تحسين المواصفات ، وخفض التكلفة ، طوال دورة حياة الوحدة الإقتصادية ، بما يحقق لها الريادة فى الصناعة.
- ٣- ويوصى الباحث بإستخدام مدخل تحديد التكلفة فى ضوء المواصفات ، حتى يوفر للعملاء المنتج بالمواصفات التى يرغبونها ، وبالسعر الذى يقبلون دفعه مقابل الحصول على المنتج، وهذا يؤدى إلى زيادة فى المبيعات ، وبالتالي فى الأرباح ، فتزداد القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية.
- ٤- كما يوصى الباحث بضرورة تشجيع الأبحاث والدراسات التى تهدف إلى تطبيق مبادئ وأساليب إدارة التكلفة فى الوحدات الإقتصادية ، وحل المشاكل التى قد تقابل التطبيق ، وعقد الندوات المستمرة لمناقشة نتائج هذه الأبحاث، ودراسة المقترحات والتوصيات التى يعرضها الباحثون.

هوامش البحث

- 1- Hilton , R., “ Managerial Accounting ,3rd.ed. “ , N.Y ., Mc Grow- Hill Inc ., 1997 , pp. 55-110 .

2- Monden , yasuihiro & Hamada , Kazuki, “ **Target Costing And Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies** “ , **Journal of Management Accounting Research** , 1991 , pp.4-16 .

3- Walker , Mike , “ **Attribute Based Costing For Decision Making** “ , **Management Accounting** , June 1999 , pp. 18-22 .

٤- د . إبراهيم السباعي ، " **تشخيص مجالات خفض التكلفة : طرق التشخيص ووسائل التطبيق** " ، **البحوث المحاسبية** ، الجمعية السعودية للمحاسبة ، العدد التاسع ، مايو ١٩٩٦ ، ص ص . ٣٧-٤٢ .

5- Parter , D .M. , “ **What is Strategy** “ , **Harvard Business Review** , U.S.A , Nov – Dec ., 1996, pp. 61-78 .

6- See :

- Porter , M., “ **Technology and Competitive Advantage** “ , **Journal of Business Strategy** , Winter 1985 , pp. 60-70 .

- Riley , Daniel , “ **Competitive Cost Based Investment Strategies For Industrial Companies** “ , **Manufacturing Issues** , N.Y. : Booz Allen Hamilton , 1987 , p. 40 .

- Shank . J.K., “ **Strategic Cost Management : New Wines or Just New Bottles ?** “ , **Journal of Management Accounting Research** , Fall , 1989 , pp. 50-55 .

- Scherer , F . M , “ **Industrial Marketing Structure and Economic performance** “ , N.Y. : Rand Mc . Nally , 1987 , p . 70 .

7- Cooper . R. , “ **When Lean Enterprises Collide : Competing Through Confrontation** “ , Boston : Harvard Business School press , 1995 , pp. 60- 63 .

- 8- Kaplan , R.S. & Atkinson , A.A ., “ **Advanced Management Accounting, 3rd .ed** . “ Prentice Hall Inc ., New Jersey , 1998 , p.55 .
- 9- Gagne , Margaret , Discenza & Richurd , “ **Target Costing “** **The Journal of Business and Industrial Marketing** , Vol.10 , 1995 , p . 16 .
- 10- Lasse , T., T., Pesonoen , “ **Implementation of Design To Profit In A Complex And Dynamic Business Context** , University of oulu , Finland , Chapter 2 , 2001 .
- 11- Cooper & Sagmuller , “ **A Chieving Full – Cycle Cost Management “**,MIT Sloan Management Review , 2004 , p . 45 .

١٢- لمزيد من التفاصيل ، يمكن الرجوع إلى :

- د. حسين محمد أحمد عيسى ، " نموذج مقترح لتحقيق التكامل بين الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية ومجالات اتخاذ القرارات " ، مجلة الفكر المحاسبى ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ملحق العدد الثانى ، السنة السادسة ، ٢٠٠٢ ، ص ص . ٣٧-٣٥ .
- د. حسين محمد أحمد عيسى ، " إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة - دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثانى ، ٢٠٠١ ، ص ص . ٥١٠ - ٥١٤ .

- Boer , German & John E., “ **Traget Costing Can Boost Your Bottom line “** , Strategic Finance , Jul . 1999, pp. 49-52 .
- Weindery G., “ **Product /Customer Critical Evaluation “** , Management Accounting , Jan . 1999 , pp.25-28 .

١٣- لمزيد من التفاصيل، يمكن الرجوع إلى :

- د. حسين محمد أحمد عيسى ، " نموذج مقترح لتحقيق التكامل بين الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية ومجالات اتخاذ القرارات " ، مرجع سبق ذكره ، ص ص ٤٣-٣٨ .
- د. حسين محمد أحمد عيسى ، " إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة - دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية " ، مرجع سبق ذكره ، ص ص ٥٢٧-٥١٤ .
- Lasse , T., T., Pesonoen , op.cit .
- Jaun , Minlee , Richard , Injazzachen & Chenh “ **A Target – Costing Based Strategic Decision Support System** “ , **The Journal of Computer Information Systems** , Vol. 43, 2002 , pp. 110-117 .
- 14-Shank , J.K. &Gavindarajan , V., “ **Strategic Cost Management : The Value Chain Perspective** “ , **Journal of Management Accounting Research** , Vol.4 , fall 1992 , p. 180 .
- 15-Walters , David & Lancaster , Geoff , “ **Implementing Value Strategy Through The Value Chain** “ , **Management Decision** ,Vol. 38, No.3, 2000 , pp.160-178 .
- 16-Horngren , T.C., Foster , G. & Dater M . S “ **Cost Management : Amanagerial Emphasis ., 12th , ed.,**” Prentice – Hall , Inc . Upper Saddle River , New Jersey , 2003 , p.6.
- 17-Dekker , Henri C, “ **Value Chain Analysis in Interfirm Relationships : A Field Study** “ **Management Accounting Research** , Vol.14 , No.1 , 2003 , p.5 – 85 .
- 18-Booth , R., “ **Appreciating The Value Before Counting The Cost** “ , **Management Accounting** , Vol.75 . issue 1 , Jan . 1997 , p.54 .

19-Institute of Management Accounting , “ **Practices and Techniques : Value Chain Analysis For Assessing Competitive Advantage** “ , **Statement on Management Accounting** , Statement No.4 , Prag .12 , March 1996 , pp.1-48 .

20-See :

- Banker , R.D. & et.al ., “ **Management Accounting** , 2nd . ed. “ , Prentice-Hall International , Inc ., 1997 , pp.44-45 .

- Kaplan , R.S. & A Tkinson ,A.A., P .371 .

٢١- لمزيد من التفاصيل ، يمكن الرجوع إلى :

- Rowe , Alan J. & Mason , Richard . O., “ **Strategic Management Amethodological Approach** , 4th .ed ., “ Addison , Wesley Publishing Company , Inc ., 1994 , pp. 177-178 .

- د . عصافت سيد أحمد عاشور ، " المركز الإستراتيجي للتكاليف والإطار الفكري لسلاسل القيمة - دراسة حالة " ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، ١٩٩٨ ، ص ص ١١-١٢ .

- Anand , Bharat N. & Khanna , Tarun , “ **Do Firms Learn To Create Value** “ , **Strategic Management Journal** , Vol.21 , No.3 , March 2000 , pp. 295 -315.

٢٢- لمزيد من التفاصيل ، يمكن الرجوع إلى :

- د . عصافت سيد أحمد عاشور ، المرجع السابق ، ص١٣ .

- د . جودة عبد الرؤوف زغلول ، " منهج إجرائي مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الإنتاج على سلسلة القيمة " ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، ٢٠٠٣ ، ص ٢٣ .

23-Kaplan , R.S. & A Tkinson , A., op.cit., p .371 .

- ٢٤- لمزيد من التفاصيل ، يمكن الرجوع إلى :
- د . عصافت سيد أحمد عاشور ، " المركز الإستراتيجي للتكاليف والإطار الفكري لسلاسل القيمة - دراسة حالة " ، مرجع سبق ذكره ، ص ص ١٨٠-٣٧ .
- د . زايد سالم ، " تطوير نموذج لتحديد التكلفة من منظور استراتيجي يتلاءم مع بيئة التصنيع المتكاملة باستخدام الحاسب " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، ٢٠٠٠ ، ص ص ٣٨٦ - ٣٨٧ .
- Elloumi , Fathi , “ **Theory and Practice of Online Learning – Value Chain Analysis** “ , Chapter 3 , Athabasca University 2004 .
- 25-Christopher , M.I.& Gattorna , J., “ **Supply Chain Cost Management And Value – Based Pricing** “ , **Industrial Marketing Management** , Vol.34 , No.2 , 2005 , pp.116-125 .
- 26-Basnet C. & et.al. , “ **Benchmarking Supply Chain Management in New Zealand** “ , **Supply Chain Management : An International Journal** , Vol.8 , No.1 , 2003 , p.57 .
- ٢٧- لمزيد من التفاصيل ، يمكن الرجوع إلى :
- د . حسين محمد أحمد عيسى ، " نموذج مقترح لتحقيق التكامل بين الأساليب الاستراتيجية للمحاسبة الإدارية ومجالات اتخاذ القرارات " مرجع سبق ذكره ، ص ٧٩ ، ٢٠٠٢ .
- Anderson , D.L., Britt , F.E. & Fvere , D., “ **The Seven Principles of Supply Chain Management** “ , **Supply Chain Management Review** , Vol.1 , April 1997 , p.19 .
- ٢٨- لمزيد من التفاصيل ، يمكن الرجوع إلى :
- د . حسين محمد أحمد عيسى ، المرجع السابق ، ص ص ٧٦-٧٧ .
- Boubekri N., “ **Technology Enablers For Supply Chain Management** “ , **Integraed Manufacturing Systems** , No. 12/6 , 2001 , pp. 395-397 .

- Kulmala , H.I., Paranko , J. & Uusi – Rauva , E., “ **The Role of Cost Management in Network Relationships** “ , **International Journal of Production Economics** , Vol. 79 , No.1 , 2002 , pp.33-43 .

29 – See :-

- Walker , Mike, “ **Attribute Based Costing**”, **Australian Accountant** , March, 1992, P.3.
- Walker, Milke, “ **Attribute Based Costing for Decision Making**”, **Op.Cit.**, pp. 18-22 .

(٣٠) - المصدر مع التصرف :

- د. حسين محمد أحمد عيسى ، " إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة - دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية " ، مرجع سبق ذكره ، ص ص ٥١٧ - ٥٣٩

- د. حسين محمد أحمد عيسى ، " إطار مقترح لإستخدام هندسة نظم المحاسبة الإدارية فى ترشيد قرارات التنسيق " ، مجلة الفكر المحاسبى ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ١٩٩٧ ، ص ص ١٦١ - ٢٠٣ .

- د. ماجدة حسين إبراهيم ، " إطار مقترح لتخفيض تكاليف الإنتاج والجودة من منظور تكاليف دورة حياة المنتج " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ٢٠٠٠ ، ص ص ٢٩٥ - ٣٦١

- د. زينبات محمد محرم ، " إستخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات الجديدة فى ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثانى ١٩٩٥ ، ص ص ٦٣٥ - ٦٦٩ .

31- Garvin , David A., “ **Competing on the Eight Dimensions of Quality** “ , **Harvard Business Review** , Nov./Dec., 1997 , pp. 101-109 .

32- See :-

- Walker , Mike , “ **Attribute Based Costing** “ , **Op.Cit .** , p . 3
- Walker , Mike , “ **Attribute Based Costing For Decision Making** “ , **Op.Cit.**, P.26.

٣٣- د. حسين محمد أحمد عيسى ، " إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة

- دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية " ، مرجع سبق ذكره ، ص ص .

٥٢٦ - ٥٢٧ .

٣٤- المرجع السابق ، ص ٥٢٧،

٣٥- المرجع السابق ، ص ٥٢٧،

٣٦- المرجع السابق ، ص ص . ٥٣٥ - ٥٣٦ .