

نموذج مقترح لقياس التكيف في الصناعات الإستراتيجية بمدونة ترهيد التكيف في ظل تطبيق منظمة التجارة العالمية

[١٥]

حسين محمد عيسى^(١) - ممدوح عبد الحميد^(١) - حنان عبد المنعم مصطفى^(٢)
(١) كلية التجارة، جامعة عين شمس ٢) المعهد العالي للدراسات النوعية، الجيزة

المستخلص

نتيجة للتطورات الإقتصادية والسياسية والصناعية، وظهور تكنولوجيا إنتاج متطورة أدى ذلك إلى تزايد المنافسة العالمية في مجال الجودة الشاملة حيث أصبحت المنافسة هي العنصر الحاكم في بيئة الأعمال، ولذا فإن المنشآت بشكل عام والمنظمات الصناعية بشكل خاص تعمل على مواجهة ذلك التطور بمحاولة مواكبة المستجدات العصرية من خلال مواجهتها من منظور إستراتيجي يتمثل في حسن إدارة منظماتها بالنظر للبيئة الخارجية التنافسية، وأيضاً النظر إلى بيئتها الداخلية ومن خلال تحليل عناصر القوة والضعف، وإدارة التكلفة والتي تعتبر أحد عناصر المنافسة في البيئة الحديثة من خلال الإنتاج بأقل تكلفة، وبالإضافة إلى الإنتاج بأعلى جودة، وبأسعار منافسة لإرضاء العملاء، ولكي تعمل على دعم إستراتيجيتها التنافسية، وكان نتيجة لذلك أن ظهرت إتجاهات جديدة يمكن بها إدارة التكلفة، ويتمثل الهدف العام للبحث في تقديم إطار مقترح لتطوير أسلوب إعداد قوائم التكاليف، في الصناعات الإستراتيجية لأغراض التسعير، في ظل تطبيق إتفاقيات منظمة التجارة العالمية، بما يتلاءم مع الواقع العملي الذي تواجهه الصناعات الإستراتيجية، تعتمد منهجية البحث المستخدمة على المنهج الإستقرائي: يهدف إلى إعداد الإطار النظري للدراسة وصياغة مشكلة وفروض البحث، والمنهج الإستنباطي: يهدف إلى تصميم قائمة إستقصاء لجمع البيانات المتعلقة بنطاق البحث، وإختبار فروض البحث، واستخدم الباحثون قائمة استقصاء كأداة للدراسة تم تصميم قائمة الإستقصاء بإستخدام مقياس ليكرت الخماسي، يتمثل مجتمع الدراسة في العاملون للشركات التي تعمل في مجال الصناعات الإستراتيجية والمتمثلة في شركات الأدوية، وبلغت عينة (١٠٠ مفردة)، تم اختبار مدى تجانس المتغيرات مع بعضها أو ما يسمى بالموثوقية Reliability بحساب قيمة ألفا لمتغيرات الاستقصاء وبلغت جميعها قيم أكبر من (٠,٧)، مما دل ذلك على مدى إتساق المتغيرات، و قامت الباحثة بحساب صدق الإتساق الداخلي بمعامل الارتباط (بيرسون) بين كل محور وإجمالي الاستقصاء وكانت قيم معامل الارتباط دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (٠,٠٥).

وكانت أهم النتائج "وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين قرار تسعير المنتجات، في الصناعات وكلا من تطوير أسلوب قياس التكاليف، وزيادة القدرة التنافسية لهذه الصناعات". يوجد اختلاف جوهري بين تكاليف المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية، وبين استخدام الأسلوب المقترح، كما يوجد اختلاف جوهري بين صافي أرباح المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية، وبين استخدام الأسلوب المقترح. من أهم توصيات البحث كانت ضرورة الإهتمام بتخفيض تكاليف الإنتاج من خلال إتباع أساليب إدارة التكلفة، ومراعاة الأسلوب المقترح - لأسلوب قياس تكاليف الإنتاج - عند إتخاذ قرار التسعير المطبق على المنتجات في الصناعات الإستراتيجية.

مقدمة

لقد شهدت السنوات الأخيرة حدوث تغيرات متلاحقة في البيئة المحيطة بالمنشآت الصناعية وقد شملت تلك التغيرات نظم الإنتاج التي شهدت تغيرات كبيرة حيث ظهرت نظم إنتاج حديثة متمثلة في نظم الإنتاج الآلية، ونظم الإنتاج المرن، ونظم الإنتاج الفوري بالإضافة إلى التغيرات التي كانت بمثابة ثورة في نظم المعلومات والتقدم الكبير في نظم الحاسبات الآلية ونظم الإتصالات. (حسين محمد أحمد عيسى، ٢٠٠٢)

كما حدث تطور مماثل في الفكر المحاسبي وظهرت بعض المفاهيم المحاسبية المستحدثة كالمحاسبة عن تكلفة النشاط والمحاسبة عن دورة حياة المنتج والمحاسبة عن التكلفة بالتدفق العكسي، والتكلفة المستهدفة وغيرها من المفاهيم المحاسبية التي تشهد تطوراً كبيراً في الوقت المعاصر. (عيد محمود حميدة خلف، ٢٠٠٦)

قد أدى اتباع أساليب التصنيع الحديثة وظهور المفاهيم المستحدثة في محاسبة التكاليف إلى الإهتمام بإدارة التكلفة الشاملة والتي تعتبر بمثابة فلسفة إدارية لإدارة كافة موارد المنشأة من أجل ضمان نجاحها وتعظيم أرباحها. (Carsten, Homburg, 2005)

بالإضافة إلى ما سبق فإن تلك البيئة شهدت منافسات ضارية لم يعد فيها إلا البقاء للأفضل وأصبح على المنشآت التي لم تستوعب تلك التغيرات أو تسايرها أن تتسحب من الساحة الصناعية وأن تترك الميدان للمنشآت الأخرى التي تعاملت مع تلك التغيرات وطورت نفسها وأنظمتها الداخلية .

أصبحت نظم التصنيع المتقدمة من أهم أدوات دعم القدرة التنافسية للمنشأة نظراً لما تحقّقه من إضافة خصائص جديدة للمنتجات لا توفرها التكنولوجيا التقليدية مثل زيادة مرونة الإنتاج ورفع مستوى الجودة وتخفيض التكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج وللمنشأة. (وائل إبراهيم عبد الرحمن هميمي، ٢٠٠٤).

بالتالي فإن نظم التصنيع الآلية تلعب دوراً هاماً في التأثير على نظم الإنتاج بالمنشآت الصناعية وهذا بدوره يؤثر على نظم التكاليف بتلك المنشآت حيث يترتب على نظم التصنيع الآلية تضاؤل دور العنصر البشري وهذا ينتج عنه إرتفاع مستوى جودة الإنتاج ويرتبط بالجودة العالية إزدیاد درجة الثقة في المنتج والإعتماد عليه من قبل المستهلكين.

مما سبق يتضح لنا أن الخصائص المميزة للبيئة الصناعية الحديثة قد انعكست على نظم التكاليف فأثرت فيها تأثيراً هيكلياً بالغاً امتد نطاقه إلى مختلف الجوانب المتعلقة بتلك النظم سواء فيما يتعلق بطبيعة وماهية المفاهيم والأساليب الفنية والطرق المتبعة في تحديد التكلفة أو فيما يختص بنوعية نظم التكاليف ذاتها أو فيما يتعلق بالأهمية النسبية لعناصر ومقومات تلك النظم وبالتالي كان هناك تأثير واضح وملحوس للبيئة الحديثة للصناعة على نظم التكاليف. (فائزة محمد عبد الهادي المسنى، ٢٠٠٩).

مشكلة البحث

شهدت البيئة التنافسية تغييرات سريعة ومتلاحقة، منذ بداية التسعينات وحتى الآن، ولقد أدت التغييرات التي طرأت على البيئة التنافسية، إلى ضرورة تطوير نظم محاسبة التكاليف، والمحاسبة الإدارية، ومن ثم ضرورة تطوير الأساليب والطرق المستخدمة، كمحاولة للتكيف مع الظروف الجديدة، بهدف مواجهة المنافسة العالمية. (حسين محمد عيسى، ١٩٩٧)

بالتالي، فإن مشكلة البحث تتمثل في عدم قدرة نظم محاسبة التكاليف التقليدية على التعامل مع ظروف المنافسة الحادة، في ظل تطبيق إتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وخاصة لتسعير المنتجات في الصناعات الإستراتيجية وهي الصناعات التي تحتفظ الدولة بملكيّتها لأسباب سيادية، وهو ما أشارت له دراسة فؤاد أحمد محمد العفيري، عام ٢٠١٠ إلى تقديم

مدخل متكامل لإدارة التكاليف الإستراتيجية فى ظل المنافسة لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية إقليمياً ودولياً.

محاولة تقصى الأسباب وراء إنخفاض قيم الأصول لاي أسباب بخلاف الإهلاك الناتج عن إستخدامها، وتحديد هامش الربح المستهدف والمناسب للإستثمارات فى هذه الشركات. يستلزم تطوير أسلوب إعداد قوائم التكاليف فى الصناعات الإستراتيجية بهدف تسعير المنتجات، بما يحقق لهذه الوحدات الإقتصادية القدرة على الإستمرار فى دنيا الأعمال فى بيئة تنافسية حادة، فى ظل تطبيق إتفاقيات منظمة التجارة العالمية، كما أشارت دراسة شريف رأفت أحمد حافظ، عام ٢٠٠٩: بعنوان: " إطار مقترح لترشيد التكاليف البيئية بإستخدام مدخل التحليل الإستراتيجى للتكاليف " دراسة تطبيقية " .

أهداف البحث

يتمثل الهدف العام للبحث فى تقديم إطار مقترح لتطوير أسلوب إعداد قوائم التكاليف، فى الصناعات الإستراتيجية لأغراض التسعير، فى ظل تطبيق إتفاقيات منظمة التجارة العالمية، بما يتلاءم مع الواقع العملى الذى تواجهه الصناعات الإستراتيجية. ويتفرع عن هذا الهدف العام، الأهداف الفرعية التالية :

١- دراسة مدى تأثير إتفاقيات منظمة التجارة العالمية على التكاليف والتسعير وفي ظل الظروف الإقتصادية الشديدة التعقيد، وتطبيق إتفاقيات منظمة التجارة العالمية لابد أن يكون قرار التسعير المتخذ، يحقق التوازن بين هذه المتغيرات الثلاثة، حتى يمكن للصناعات الإستراتيجية أن تجد لها مكان فى ظل أسواق تنافسية حادة، وظروف إقتصادية دولية شديدة التعقيد.

٢- دراسة الأساليب المختلفة لإعداد قوائم التكاليف، ودورها فى التسعير 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،

والذي يعتمد على سعر السوق الحالى، وبما يضمن للوحدة الاقتصادية الوصول إلى الريادة في الصناعة.

٣- إجراء دراسة تطبيقية للتأكد من فعالية الإطار المقترح.

٤- عرض للنتائج والتوصيات المستخلصة من الدراسة التطبيقية.

أهمية البحث

تتبقى أهمية البحث من خلال:

الأهمية العلمية:

١- لم يحظى النظام الإقتصادي العالمي، بالإهتمام الكافي من جانب المحاسبين، بما يتناسب مع أهميته في الفكر المحاسبى.

٢- الحاجة المتزايدة في الفكر التكاليفي لتغيير أساليب التسعير في ظل المتغيرات والظروف الدولية المعاصرة.

٣- تناول موضوع حديث نسبياً - ندر ما تعرض له من قبل الباحثين - بالرغم من أنه من الموضوعات الحيوية في مجال التكاليف، والذي يتطلب مزيداً من الأفكار والأبحاث في ظل النظام الإقتصادي العالمي.

الأهمية العملية:

١- في ظل النظام الإقتصادي العالمي، لم يعد التسعير يقتصر على الأسواق الداخلية فقط، وإنما إمتد ليشمل الأسواق العالمية.

٢- إتفاق بشأن تطبيق المادة السادسة من الإتفاقية العامة للتعريفات والتجارة، الجات ١٩٩٤ "مكافحة عمليات الإغراق":

أ- يعتبر منتج ما، منتج مغروق، أى أنه أدخل في تجارة بلد ما بأقل من قيمته العادية، إذا كان سعر تصدير المنتج المصدر من بلد إلى آخر أقل من السعر المماثل، في مجرى التجارة العادية للمنتج المشابه، حين يوجه للإستهلاك في البلد المصدر.

ب- في حالة عدم وجود مبيعات لمنتج مشابه في السوق المحلي للبلد المصدر، أو لا تسمح هذه المبيعات بمقارنة صحيحة، بسبب وضع السوق الخاص، أو انخفاض حجم المبيعات في السوق المحلي للبلد المصدر، يتحدد هامش الإغراق بالمقارنة بسعر مقابل لمنتج مشابه عند تصديره لبلد ثالث مناسب، بشرط أن يكون هذا السعر معبراً للواقع، ومقارنته بتكلفة الإنتاج في بلد المنشأ، مضافاً إليها مبلغ معقول مقابل تكاليف الإدارة والبيع، والتكاليف العامة، وكذلك الأرباح.

فروض البحث

يسعى البحث إلى اختبار صحة أو عدم صحة الفروض الآتية:
الفرض الأول: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطوير نظام قياس التكاليف، وبين قرار تسعير المنتجات في الصناعات الإستراتيجية .
الفرض الثاني: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين قرار تسعير المنتجات في الصناعات الإستراتيجية، وبين ترشيد التكاليف لهذه الصناعات.
الفرض الثالث: لا يوجد إختلاف ذو دلالة معنوية بين تكاليف المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية، وبين ترشيد تكاليف المنتجات باستخدام النموذج المقترح.
الفرض الرابع: لا يوجد إختلاف ذو دلالة معنوية بين صافى أرباح المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية للتسعير، وبين صافى أرباح المنتجات باستخدام النموذج المقترح للتسعير .

مفاهيم البحث

الصناعات الإستراتيجية: الصناعات الإستراتيجية هي الصناعات التي تحتفظ الدولة بملكيته أو السيطرة عليها لأسباب سيادية، والتي إعتادت على الإنتاج خلف أسوار الحماية الجمركية، وغير الجمركية وهذه الصناعات ستواجه بيئة تنافسية حادة، وظروف إقتصادية شديدة التعقيد في ظل تطبيق إتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وخاصة عند تسعير منتجاتها.

التكلفة المستهدفة: أسلوب للإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية للوحدة الاقتصادية بحيث يجعلها تنتج منتج يؤدي وظائف محددة ويحقق الربح المخطط له عند سعر البيع المستهدف كما تعتبر التكلفة المستهدفة أحد مدخلات عملية تطوير المنتج وليست أحد مخرجاتها، ويتطلب أن يراعى عند تصميم المنتج تحقيق الإشباع الكافي للعملاء.

مدخل تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات: 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.

الإغراق التجاري: مفهوم الإغراق التجاري الناجم من الممارسات التجارية الدولية بيان التعريف الإصطلاحي للإغراق إضافه لبيان الشروط اللازمة لإعتبار حصول الإغراق في السوق المحلية، وتمتاز العلاقات التجارية الدولية (الخارجية) بمجموعة من الميزات الأساسية التي أكسبتها وصفاً قانونياً خاصاً وأهمية إقتصادية مميزة، لاسيما وأنها متأثرة إلى درجة كبيرة بسيادة مبادئ إقتصاد السوق والحرية الاقتصادية، ومحكومة بقواعد قانونية موحدة شرعت بموجب مجموعة من الإتفاقيات الدولية، وتنظيم التحكم بها والإشراف عليها إنما يكون، في الغالب عن طريق عدد من المنشآت الإقتصادية والتجارية العالمية.

التسعير: السعر من وجهة نظر المستهلك هو المبلغ المالي الذي يتم دفعه للحصول على السلعة أو الخدمة التي يتوقع أن تشبع حاجاته ورغباته، كما أن السعر من وجهة نظر المنشأة هو الوسيلة التي يتم بها إسترداد التكاليف وتحقيق قدر معقول من الأرباح. أما السعر من وجهة نظر المجتمع هو مؤشر للقيمة التي يوليتها المجتمع لمنتج معين سواء كانت سلع أو خدمات.

الدراسات السابقة

١- دراسة فتحى عبد العزيز محمد التواتى ٢٠١٣: بعنوان: "استخدام منهج قياس التكاليف على أساس النشاط لترشيد تكلفة إنتاج المياه بالتطبيق على مشروع النهر الصناعى العظيم"

استهدفت الدراسة: إلى تحديد الأسس والضوابط والمقومات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة فى الوحدات المختلفة لمشروع النهر الصناعى. وترشيد بعض عناصر التكاليف المحملة على المتر المكعب من المياه بما يضمن الوصول إلى تكلفة السعر المناسب للمياه.

وتوصلت الدراسة: أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط هو أحد الأساليب الحديثة التى نشأت نتيجة التغير فى البيئة الصناعية والخدمية وتغير هيكل التكاليف وزيادة حدة المنافسة وتعدد الإنتاج، كما أنه يقوم بتتبع تكاليف الأنشطة اعتماداً على العديد من مسببات التكلفة تمهيداً لتوزيعها على المنتجات، مما يؤدي إلى قدرة الإدارة على إتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية بدقة أكثر ووضوح وموضوعية.

٢-دراسة وائل سعيد سيد محمد صالح ٢٠١١: بعنوان: "دور إستخدام منهج التكلفة المستهدفة لترشيد نظام التسعير الجبرى فى وحدات خدمات الإنترنت " دراسة عملية "إستهدفت الدراسة: محاولة تقصى الأسباب وراء إنخفاض قيم الأصول لاي أسباب بخلاف الإهلاك الناتج عن إستخدامها، وتحديد هامش الربح المستهدف والمناسب للإستثمارات فى هذه الشركات.

وتوصلت الدراسة: ظهور فجوة تكاليفية خارجية متمثلة فى تكلفة إدارة الشبكة والمصرية للإتصالات فى عام ٢٠٠٨، ٢٠٠٩ على التوالى، بإفتراض تطبيق منهج التكلفة المستهدفة على الشركة خلال عام ٢٠٠٨، ٢٠٠٩ أدى التطبيق إلى تخفيض جوهرى فى التكاليف متمثلاً فى خفض الفجوات التكاليفية وأن مجالات التخفيض هذه تكون غير مرئية فى حالة غياب هذا المنهج ومن الطبيعى أن أرباح الشركة ستزيد نتيجة انخفاض التكلفة.

٣- دراسة طلال سليمان جريرة ٢٠١١: بعنوان: "منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقه في قطاع الأدوية والصناعات الطبية في الأردن " دراسة ميدانية"

استهدفت الدراسة: التعرف على مدى اعتماد قطاع الدواء والصناعات الطبية في الأردن على منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة، ومدى إسهامه في تطوير المنتجات وتخفيض التكاليف.

وتوصلت الدراسة: أن هناك صعوبات تحد من عملية التطبيق أهمها عدم وضوح منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة وإجراءاته التطبيقية والعملية وعدم المعرفة بأهميته ومزاياه.

٤- دراسة فؤاد أحمد محمد العفيري ٢٠١٠: بعنوان: "مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية " دراسة تطبيقية"

استهدفت الدراسة: تقديم مدخل متكامل لإدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل المنافسة لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية إقليمياً ودولياً.

وتوصلت الدراسة إلى: أن الجودة أقوى العوامل الهامة لتحقيق المزايا التنافسية في الشركات الصناعية في ظل إستراتيجيات المنافسة التي تعتمد على سلسلة القيمة التي تحققها للعملاء.

٥- دراسة شريف رأفت أحمد حافظ، ٢٠٠٩: بعنوان: " إطار مقترح لترشيد التكاليف البيئية باستخدام مدخل التحليل الإستراتيجي للتكاليف " دراسة تطبيقية "

استهدفت الدراسة: تطوير نظم التكاليف المعمول بها في الشركات الصناعية اليمنية لتقديم معلومات مفيدة وتحليلية عن أسواق العملاء وريحتهم.

وتوصلت الدراسة إلى: تبين أن نظم التكاليف المعمول بها في الشركات الصناعية اليمنية لا توفر قياسات دقيقة وموضوعية للتكلفة، كما أنها لا توفر للإدارة معلومات كافية وملائمة لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الإستراتيجية.

الإطار النظري

مراحل تطبيق الإطار المقترح لتحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات، يمكن توضيح هذه المراحل فيما يلي:

أولاً: إجراء بحوث السوق: فى هذه المرحلة يتم تحديد المواصفات التى يرغبها العملاء فى المنتج، والسعر الذى يرغبون فى 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: فى 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: فى هذه المرحلة يتم تحليل معلومات بحوث السوق، وتحليل المنافسين، لتعريف وتحديد المنتج والعميل المنتظر لهذا المنتج.

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

- **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:** وهي مجموعة المواصفات التي يترتب عليها رضا العميل عند توفيرها، والوفاء بها، ولكن عدم توافرها يترتب عليه عدم رضا العميل، وبالتالي كلما زادت درجة توفير هذه المواصفات، كلما زاد مستوى رضا العميل.
 - **المواصفات الجذابة:** وهي مجموعة المواصفات التي لا يتوقع العميل وجودها في المنتج، وبالتالي لا يترتب على عدم وجودها عدم رضا العميل، ولكن تحقيق هذه المواصفات، وتوفيرها، قد يسعد العميل، ويزيد من شعوره بالرضا تجاه المنتج.
- ويمكن القول بأن أي إستراتيجية تضعها الوحدة الإقتصادية للدخول في المنافسة، لابد وأن تأخذ في الإعتبار المواصفات الثلاثة.**
- رابعاً: دراسة وتحليل متطلبات العميل:** في هذه المرحلة يتم تحديد إحتياجات ومتطلبات العميل، ودراسة وتحليل هذه المتطلبات والإحتياجات باستقصاء آراء العملاء المستهدفين. تهدف هذه المرحلة إلى تحديد المواصفات التي يرغبها العميل في المنتج المطلوب إنتاجه، وأراءه بالنسبة لهذه المواصفات.
- خامساً: تحديد مواصفات المنتج والتصميم المبدئي:** في هذه المرحلة يتم عرض التصميم المبدئي للمنتج على عينة من العملاء المستهدفين، وقياس ردود أفعالهم، ثم تعديل وتحسين هذا التصميم المبدئي في ضوء تحليل المعلومات التي يتم جمعها من العملاء.
- تهدف هذه المرحلة إلى التحقق من أن المنتج المطلوب إنتاجه قد حقق المواصفات التي يرغبها العملاء. مع تحديد مستويات إنجاز كل مواصفة من المواصفات، لتحديد تكلفة ومنفعة كل مستوى من مستويات إنجاز المواصفة، لتحديد تكلفة المنتج في ضوء المواصفات التي يرغبها العميل.
- سادساً: تحديد التكلفة المقدرة:** في هذه المرحلة يتم تحديد الموارد اللازمة لإنتاج كل مواصفة من مواصفات المنتج المطلوب إنتاجه، في ظل مستويات إنجاز مختلفة، وبالتالي تحديد تكلفة كل مواصفة من مواصفات المنتج المطلوب إنتاجه، في ظل مستويات إنجاز مختلفة.

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

سابعاً: تحديد السعر المستهدف: في هذه المرحلة يتم تحديد سعر البيع المستهدف، والمناسب للعميل، وفي ضوء ظروف المنافسة.

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

ثامناً: تحديد الربح المستهدف: في هذه المرحلة يتم تحديد الربح المستهدف، أي نسبة العائد على المبيعات، والذي تحدده إدارة الوحدة الاقتصادية.

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

تاسعاً: تحديد التكلفة المستهدفة: في هذه المرحلة يتم تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج، من خلال المرحلتين السابقتين والتي تم فيهما تحديد السعر المستهدف، والربح المستهدف للمنتج.

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف.}$$

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، وهي تمثل الفرق ما بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة.

$$\text{فجوة التكلفة} = \text{التكلفة المقدرة} - \text{التكلفة المستهدفة.}$$

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

النموذج المقترح لإتخاذ قرار التسعير:

لا بد أن يأخذ قرار التسعير في الاعتبار المتغيرات التالية:

- ١- **الأبعاد المحاسبية:** وتتمثل في تكلف المنتج، والربح المطلوب تحقيقه عند بيع هذا المنتج.
 - ٢- **الأبعاد التسويقية:** وتتمثل في كيفية تحقيق أكبر زيادة ممكنة في المبيعات، لتنفيذ الإستراتيجية التسويقية.
 - ٣- **الأبعاد الاقتصادية:** وتتمثل في الظروف الاقتصادية الشديدة التعقيد، في ظل تطبيق إتفاقيات منظمة التجارة العالمية.
- ولابد أن يكون قرار التسعير المتخذ، يحقق التوازن بين هذه المتغيرات الثلاثة، حتى يمكن للصناعات الإستراتيجية أن تجد لها مكان في ظل أسواق تنافسية حادة، وظروف إقتصادية دولية شديدة التعقيد.

إجراءات البحث

منهج البحث: تعتمد منهجية البحث المستخدمة على منهجين أساسيين هما:

- ١- **المنهج الإستقرائي:** يهدف استخدام المنهج الإستقرائي في البحث إلى إعداد الإطار النظري للدراسة وصياغة مشكلة وفروض البحث، وذلك من خلال إستقراء ما أمكن التوصل إليه من المراجع العلمية العربية والأجنبية في مجال قياس التكاليف ودورها في مجال تسعير المنتجات.
- ٢- **المنهج الإستنباطي:** يهدف استخدام المنهج الإستنباطي في البحث إلى تصميم قائمة إستقصاء لجمع البيانات المتعلقة بنطاق البحث، وإختبار فروض البحث من خلال إستطلاع آراء عينة الدراسة في مجال قياس التكاليف ودورها في مجال تسعير المنتجات.

أدوات البحث: تم تصميم قائمة الاستقصاء ومراعاة الاعتبارات التالية عند تصميم قائمة الاستقصاء:

١- استخدام مقياس ليكرت **Likert Scale** ذو النقاط الخمس وذلك بإعطاء أوزان نسبية للإجابات، قدرها ٥ للموافق تماماً، ٤ للموافق، ٣ محايد، ٢ لغير الموافق، ١ لغير الموافق تماماً، وتم اختبار مدى تجانس المتغيرات مع بعضها أو ما يسمى بالموثوقية **Reliability** بحساب قيمة ألفا لمتغيرات الاستقصاء وبلغت جميعها قيم أكبر من (٠,٧) مما دل ذلك على مدى إتساق المتغيرات، و قامت الباحثة بحساب صدق الإتساق الداخلي بمعاملات الارتباط (بيرسون) بين كل محور وإجمالي الاستقصاء وكانت قيم معامل الارتباط دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (٠,٠٥)

أولاً: مجتمع الدراسة وعينة البحث: يتمثل مجتمع الدراسة في العاملون للشركات التي تعمل في مجال الصناعات الإستراتيجية والمتمثلة في شركات الأدوية، قامت الباحثة بجمع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية وذلك من خلال قائمة استقصاء وتم تطبيقها على عينة مكونة من ١٠٠ مفردة.

حدود البحث: البحث يتم في إطار الحدود التالية:

- ١- يقتصر البحث على الصناعات الإستراتيجية، والتي تحتفظ الدولة بملكيته لأسباب سيادية، والتي إعتادت على الإنتاج خلف أسوار الحماية الجمركية، وغير الجمركية.
 - ٢- يقتصر البحث على المنتجات المدنية للصناعات الإستراتيجية، دون غيرها من المنتجات.
 - ٣- يقتصر البحث على المنتجات التي لها سوق منافسة وليس إحتكارى.
 - ٤- يقتصر البحث على المنتجات التي يتم تصديرها فقط دون بيعها في السوق المحلي.
- حدود زمنية:** تم تطبيق الدراسة الميدانية في الفترة من يوليو ٢٠١٦ حتي نهاية سبتمبر ٢٠١٦.

الأساليب الإحصائية: اعتمدت الباحثة في تحليل البيانات على الحاسب الآلى وكذلك استخدام **SPSS** برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية **Statistical Package For Social Science**

١- مقياس (ألفا كرونباخ) Alpha Cronbach.

٢- معامل الارتباط Correlation coefficient.

٣- الإحصاءات الوصفية من خلال التكرارات Frequencies.

٤- اختبارات لا معلميه (مربع كاي) Non Parametric Tests (Chi-Square Test) أو اختبار التجانس، أي هل البيانات غير متجانسة (الفرض البديل) أم متجانسة (فرض العدم)، وفقا لمستوى معنوية إما ٥% أو ١% ودرجات حرية = (عدد الاجابات-١)، لكل متغير على حده.

٥- اختبار ANOVA لقياس أوجه الاختلاف الجوهرى بين عينتين.

نتائج اختبارات الفروض

لما كان هدف البحث هو تقديم إطار مقترح لتطوير أسلوب قياس التكاليف، فى الصناعات الإستراتيجية، لأغراض التسعير فى ظل تطبيق إتفاقيات منظمة التجارة العالمية، فإن البحث يقوم على إثبات صحة الفروض التالية:

الفرض الأول: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطوير أسلوب قياس التكاليف، وبين قرار تسعير المنتجات، فى الصناعات.

جدول (١): اختبار (ت) لحساب متوسطات ومعنوية متغيرات الفرض الأول

متغيرات الاستبيان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي المئوي	درجة الموافقة	قيمة ت	الدلالة المعنوية
هل توافق على ضرورة ان تتحمل الدولة الزيادة في التكاليف (المفروضة على الصناعات الإستراتيجية من الدولة لأسباب سيادية) عن التكلفة لعناصر التكاليف في الصناعات المثيلة؟	٣,٨١	١,١	٧٦,٢	موافق بشدة	٧,٥٠	٠,٠٠١ دالة
هل توافق على وجود تأثير لتطوير أسلوب تسعير المنتجات المطبق في الصناعات الإستراتيجية على ترشيد التكاليف وبالتالي على زيادة قدرة هذه الصناعات على المنافسة في ظل بيئة تنافسية شرسة ومتغيرة؟	٣,٦	١,٠	٧٢	موافق	٦,١٦	٠,٠٠١ دالة
هل توافق على وجود تأثير لتطوير نظام إعداد قوائم التكاليف (باستبعاد التكاليف المفروضة على الصناعات الإستراتيجية من الدولة لأسباب سيادية عن التكلفة الفعلية لعناصر التكاليف في الصناعات المثيلة) على قرار تسعير المنتجات المطبق في الصناعات الإستراتيجية؟	٣,٤٧	٠,٩	٦٩,٤	موافق	٥,٠٢	٠,٠٠١ دالة

يتبين من الجدول السابق أن متوسطات العبارات تراوحت بين (٣,٨١-٣,٤٧) بنسب إتفاق (٦٩,٤%-٧٦,٢%) مما تشير تلك النسب إلى موافقة عينة الدراسة على أن توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطوير أسلوب قياس التكاليف، وبين قرار تسعير المنتجات، في الصناعات.

بذلك تثبت صحة الفرض البديل "لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطوير أسلوب قياس التكاليف، وبين قرار تسعير المنتجات، في الصناعات"، واتفقت نتيجة الفرض مع دراسة (طلال سليمان جريرة، ٢٠١١).

الفرض الثاني: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين قرار تسعير المنتجات فى الصناعات الإستراتيجية، وبين زيادة القدرة التنافسية لهذه الصناعات.

جدول (٢): اختبار (ت) لحساب متوسطات ومعنوية متغيرات الفرض الثانى

متغيرات الاستبيان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي المنوي	درجة الموافقة	قيمة ت	الدلالة المعنوية
هل توافق على ان تطوير اسلوب تسعير المنتجات فى الصناعات الإستراتيجية سيؤدى إلى زيادة الربحية من خلال ترشيد التكاليف فتزداد قدرتك التنافسية؟	٣,٨٧	١,١	٧٧,٤	موافق بشدة	٨,٢٨	٠,٠٠١ دالة

يتبين من الجدول السابق أن متوسط العبار كان (٣,٨٧) بنسبة إتفاق (٧٧,٤%) تشير تلك النسبة إلى موافقة عينة الدراسة على أن توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين قرار تسعير المنتجات فى الصناعات الإستراتيجية، وبين زيادة القدرة التنافسية لهذه الصناعات.

وبذلك تثبت صحة الفرض الثانى: "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين قرار تسعير المنتجات فى الصناعات الإستراتيجية، وبين زيادة القدرة التنافسية لهذه الصناعات". واتفقت نتيجة الفرض مع دراسة (وائل سعيد سيد محمد صالح، ٢٠١١)

الفرض الثالث: يوجد إختلاف جوهري بين تكاليف المنتجات بإستخدام الأساليب التقليدية، وبين تكاليف المنتجات بإستخدام الأسلوب المقترح

جدول (٣): تحليل التباين ANOVA لتوضيح الفروق بين تكاليف المنتجات بإستخدام الأساليب

التقليدية وبين تكاليف المنتجات بإستخدام الأسلوب المقترح لشركة A

المعنوية	قيمة ف	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
٠,٠٤	٦,٣٣	٥٧٦,٠٠	١	٥٧٦,٠٠	بين المجموعات
		٩١,٠٠	٧	٦٣٧,٠٠	البواقي
		٩١٦٠٣,٠٧	٨	١٣٧٤٠٤٦,٠٠	الإجمالي

نلاحظ من تحليل التباين بالجدول السابق لشركة A أنه يوجد إختلاف جوهري بين تكاليف المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية وبين تكاليف المنتجات باستخدام الأسلوب المقترح. حيث بلغت قيمة (ف) (٣٣.٦) وهي قيمة دالة عند مستوى معنوية ٥% وبلغت قيمة الدلالة المعنوية (٠,٠٤).

جدول(٤): تحليل التباين ANOVA لتوضيح الفروق بين تكاليف المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية وبين تكاليف المنتجات باستخدام الأسلوب المقترح لشركة B

المعنوية	قيمة ف	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
٠,٠٤	٦,٤١	٣٧٠,٥٦	١	٣٧٠,٥٦	بين المجموعات
		٥٧,٨٥	٧	٤٠٤,٩٤	البواقي
		٧٢٦٨٨,٤٠	٨	١٠٩٠٣٢٥,٩٤	الإجمالي

نلاحظ من تحليل التباين بالجدول السابق لشركة B أنه يوجد إختلاف جوهري بين تكاليف المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية وبين تكاليف المنتجات باستخدام الأسلوب المقترح. حيث بلغت قيمة (ف) (٦,٤١) وهي قيمة دالة عند مستوى معنوية ٥% وبلغت قيمة الدلالة المعنوية (٠,٠٤).

جدول(٥): تحليل التباين ANOVA لتوضيح الفروق بين تكاليف المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية وبين تكاليف المنتجات باستخدام الأسلوب المقترح لشركة C

المعنوية	قيمة ف	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
٠,٠٢	٩,٠١٥	٢١٧,٥٦	١	٢١٧,٥٦	بين المجموعات
		٢٤,١٣	٧	١٦٨,٩٤	البواقي
		٥٦٣٦٤,١٠	٨	٨٤٥٤٦١,٤٤	الإجمالي

نلاحظ من تحليل التباين بالجدول السابق لشركة C أنه يوجد إختلاف جوهري بين تكاليف المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية وبين تكاليف المنتجات باستخدام الأسلوب المقترح. حيث بلغت قيمة (ف) (٩,٠١٥) وهي قيمة دالة عند مستوى معنوية ٥% وبلغت قيمة الدلالة المعنوية (٠,٠٢).

جدول(٦): تحليل التباين ANOVA لتوضيح الفروق بين تكاليف المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية وبين تكاليف المنتجات باستخدام الأسلوب المقترح لشركة D

المعنوية	قيمة ف	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
٠,٠٢	٨,٢٩	٢٧٢,٢٥	١	٢٧٢,٢٥	بين المجموعات
		٣٢,٨٢	٧	٢٢٩,٧٥	البواقي
		٤٤١٣٣,٨٠	٨	٦٦٢٠٠٧,٠٠	الإجمالي

نلاحظ من تحليل التباين بالجدول السابق لشركة D أنه يوجد اختلاف جوهري بين تكاليف المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية وبين تكاليف المنتجات باستخدام الأسلوب المقترح. حيث بلغت قيمة (ف) (٨,٢٩) وهي قيمة دالة عند مستوى معنوية ٥% وبلغت قيمة الدلالة المعنوية (٠,٠٢).

جدول(٧): تحليل التباين ANOVA لتوضيح الفروق بين تكاليف المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية وبين تكاليف المنتجات باستخدام الأسلوب المقترح لشركة E

المعنوية	قيمة ف	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
٠,٠٤	٦,٥١	٥٨٨,٠٦	١	٥٨٨,٠٦	بين المجموعات
		٩٠,٣٥	٧	٦٣٢,٤٤	البواقي
		١٣٩٩٧٠,٦٦	٨	٢٠٩٩٥٥٩,٩٤	الإجمالي

نلاحظ من تحليل التباين بالجدول السابق لشركة E أنه يوجد اختلاف جوهري بين تكاليف المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية وبين تكاليف المنتجات باستخدام الأسلوب المقترح. حيث بلغت قيمة (ف) (٦,٥١) وهي قيمة دالة عند مستوى معنوية ٥% وبلغت قيمة الدلالة المعنوية (٠,٠٤).

بذلك نقبل الفرض الثالث: يوجد اختلاف جوهري بين تكاليف المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية، وبين تكاليف المنتجات باستخدام الأسلوب المقترح وقد اتفقت نتيجة الفرض مع دراسة (فتحي عبد العزيز محمد التواتي، ٢٠١٣).

الفرض الرابع: يوجد اختلاف جوهري بين صافي أرباح المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية للتسعير، وبين صافي أرباح المنتجات باستخدام الأسلوب المقترح.

جدول (٨): تحليل التباين ANOVA لتوضيح الفروق بين صافي أرباح باستخدام الأساليب التقليدية وبين صافي أرباح باستخدام الأسلوب المقترح لشركة A

المعنوية	قيمة ف	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
٠,٠٤	٧,٣٨	١٠٤٧,٠٠	٦	٦٢٨٢,٠٠	بين المجموعات
		٥٠٧,٣٣	٥	٢٥٣٦,٦٧	البواقي
		١٩٩٠٩٤,٥٥	١١	٢١٩٠٠٤٠,٠	الإجمالي

نلاحظ من تحليل التباين بالجدول السابق لشركة A أنه لا يوجد اختلاف جوهري بين صافي الأرباح باستخدام الأساليب التقليدية وبين صافي الأرباح باستخدام الأسلوب المقترح حيث بلغت قيمة (ف) (٧,٣٨) وهي قيمة دالة عند مستوى معنوية ٥% وبلغت قيمة الدلالة المعنوية (٠,٠٤).

جدول (٩): تحليل التباين ANOVA لتوضيح الفروق بين صافي الأرباح باستخدام الأساليب التقليدية وبين صافي الأرباح باستخدام الأسلوب المقترح لشركة B

المعنوية	قيمة ف	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
٠,٠٤	٧,٧٧	٢٧٩٠,٧٥	٦	٢٧٩٠,٧٥	بين المجموعات
		٣٥٩,١٥	٥	١٧٩٥,٧٥	البواقي
		١٧٩٤٠٨,٠٨	١١	١٩٧٣٤٨٨,٩٢	الإجمالي

نلاحظ من تحليل التباين بالجدول السابق لشركة B أنه يوجد اختلاف جوهري بين صافي أرباح باستخدام الأساليب التقليدية، وبين صافي أرباح باستخدام الأسلوب المقترح، حيث بلغت قيمة (ف) (٧,٧٧) وهي قيمة دالة عند مستوى معنوية ٥% وبلغت قيمة الدلالة المعنوية (٠,٠٤).

جدول (١٠): تحليل التباين ANOVA لتوضيح الفروق بين صافي الأرباح باستخدام الأساليب التقليدية وبين صافي الأرباح باستخدام الأسلوب المقترح لشركة C

المعنوية	قيمة ف	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
٠,٠٤	٧,١٠	١٨٠٠,٧٥	٦	١٨٠٠,٧٥	بين المجموعات
		٢٥٣,٥٥	٥	١٢٦٧,٧٥	البواقي
		١٥٦٠٧٧,٧٢	١١	١٧١٦٨٥٤,٩٢	الإجمالي

نلاحظ من تحليل التباين بالجدول السابق لشركة C أنه يوجد إختلاف جوهري بين صافي أرباح وتكاليف المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية، وبين صافي أرباح وتكاليف المنتجات باستخدام الأسلوب المقترح. حيث بلغت قيمة (ف) (٧,١٠) وهي قيمة دالة عند مستوى معنوية ٥% وبلغت قيمة الدلالة المعنوية (٠,٠٤).

جدول(١١): تحليل التباين ANOVA لتوضيح الفروق بين صافي الأرباح باستخدام الأساليب

التقليدية وبين صافي الأرباح باستخدام الأسلوب المقترح لشركة D

المعنوية	قيمة ف	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
٠,٠٤	٧,٣٢	٢١٠٦,٧٥	٦	٢١٠٦,٧٥	بين المجموعات
		٢٨٧,٧٥	٥	١٤٣٨,٧٥	البواقي
		١٣٨٢١٤,٠٢	١١	١٥٢٠٣٥٤,٢٥	الإجمالي

نلاحظ من تحليل التباين بالجدول السابق لشركة D أنه يوجد إختلاف جوهري بين صافي الأرباح باستخدام الأساليب التقليدية وبين صافي الأرباح باستخدام الأسلوب المقترح، حيث بلغت قيمة (ف) (٧,٣٢) وهي قيمة دالة عند مستوى معنوية ٥% وبلغت قيمة الدلالة المعنوية (٠,٠٤).

جدول(١٢): تحليل التباين ANOVA لتوضيح الفروق بين صافي الأرباح باستخدام الأساليب

التقليدية وبين صافي الأرباح باستخدام الأسلوب المقترح لشركة E

المعنوية	قيمة ف	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
٠,٠٤	٧,٧١	٤٦٠٢,٠٨	٦	٤٦٠٢,٠٨	بين المجموعات
		٥٩٦,٦٨	٥	٢٩٨٣,٤٢	البواقي
		٢٧٨٧٨٩,٥٤	١١	٣٠٦٦٦٨٤,٩٢	الإجمالي

نلاحظ من تحليل التباين بالجدول السابق لشركة E أنه يوجد إختلاف جوهري بين صافي الأرباح باستخدام الأساليب التقليدية وبين صافي الأرباح باستخدام الأسلوب المقترح، حيث بلغت قيمة (ف) (٧,٧١) وهي قيمة دالة عند مستوى معنوية ٥% وبلغت قيمة الدلالة المعنوية (٠,٠٤).

بذلك نقبل الفرض الرابع: يوجد إختلاف جوهري بين صافي أرباح المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية للتسعير، وبين صافي أرباح المنتجات باستخدام الأسلوب المقترح، وانفتحت نتيجة الفرض مع دراسة (طلال سليمان جريرة، ٢٠١١).

نتائج البحث

- ١- ثبت صحة الفرض الأول: "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطوير أسلوب قياس التكاليف، وبين قرار تسعير المنتجات فى الصناعات".
- ٢- ثبت صحة الفرض الثانى: "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين قرار تسعير المنتجات فى الصناعات الإستراتيجية، وبين زيادة القدرة التنافسية لهذه الصناعات".
- ٣- ثبت صحة الفرض الثالث: يوجد اختلاف جوهري بين تكاليف المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية، وبين تكاليف المنتجات باستخدام الأسلوب المقترح.
- ٤- ثبت صحة الفرض الرابع: يوجد اختلاف جوهري بين صافى أرباح المنتجات باستخدام الأساليب التقليدية للتسعير، وبين صافى أرباح المنتجات باستخدام الأسلوب المقترح.

توصيات البحث

- فى ضوء نتائج الدراسة التطبيقية، وفى ظل تطبيق إتفاقيات منظمة التجارة العالمية، ولزيادة القدرة التنافسية للصناعات الإستراتيجية، توصى الباحثة بما يلى:
١. ضرورة الإهتمام بتخفيض تكاليف الإنتاج من خلال إتباع أساليب إدارة التكلفة .
 ٢. أسلوب التكاليف المستهدفة، وأسلوب سلاسل القيمة، وغيرها من الأساليب.
 ٣. الأخرى التى تمكن من تخفيض التكاليف.
 ٤. تطوير أسلوب قياس تكاليف الإنتاج من خلال إستبعاد التكاليف المفروضة من الدولة على الصناعات الإستراتيجية، بهدف تحقيق أهداف سيادية، عن التكلفة الفعلية التى تتحقق لتكاليف الإنتاج فى الصناعات المثيلة .
 ٥. مراعاة الإسلوب المقترح - لأسلوب قياس تكاليف الإنتاج - عند إتخاذ قرار التسعير المطبق على المنتجات فى الصناعات الإستراتيجية .
 ٦. ضرورة أن يعتمد متخذ القرار عند إتخاذ القرار بتسعير المنتجات فى الصناعات الإستراتيجية على تحقيق التوازن بين تخفيض تكلفة المنتج، والسعى نحو تحقيق أكبر زيادة ممكنة فى المبيعات، والظروف الاقتصادية شديدة التعقيد فى ظل إتفاقيات منظمة التجارة العالمية .

٧. ضرورة الإهتمام بدورية حساب مؤشرات قياسية لقياس تنافسية المنتجات فى الصناعات الإستراتيجية مثل : مؤشرات التكاليف والإنتاجية، مؤشرات التجارة والحصة من السوق الدولى، ومؤشرات الميزة النسبية الخ، مع العمل على التحسين المستمر لهذه المؤشرات .

المراجع

حسين محمد عيسى: "إطار مقترح لإستخدام هندسة نظم المحاسبة الإدارية فى ترشيد قرارات التسعير"، مجلة الفكر المحاسبى، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، السنة الأولى ١٩٩٧

حسين محمد أحمد عيسى: "نموذج مقترح لتحقيق التكامل بين الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية ومجالات إتخاذ القرارات"، مجلة الفكر المحاسبى، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الثانى ٢٠٠٢، السنة السادسة.

شريف رأفت أحمد حافظ(٢٠٠٩): "إطار مقترح لترشيد التكاليف البيئية بإستخدام مدخل التحليل الإستراتيجى للتكاليف" "دراسة تطبيقية"، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

طلال سليمان جريرة: "منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقه فى قطاع الأدوية والصناعات الطبية فى الأردن"، دراسات العلوم الإدارية، المجلد ٣٨، العدد ١ ٢٠١١ كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة جرش الأهلية، الأردن.

عادل عبد الغنى قائد الزعتيرى(٢٠١٠): "إستخدام أساليب التحليل الإستراتيجى بغرض تخفيض التكاليف"، (رسالة دكتوراه غير منشورة)، كلية التجارة، جامعة أسيوط.

عصافت سيد أحمد عاشور: "معايير التكلفة فى بيئة التصنيع الحديثة" إطار مقترح لتطوير معايير التكلفة"، مجلة الفكر المحاسبى، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول ١٩٩٧

عيد محمود حميدة خلف: "مدخل مقترح للمحاسبة على أساس النشاط لزيادة فعالية التكلفة المستهدفة لدمج قرارات التسعير (دراسة تحليلية وتطبيقية)"، مجلة الفكر المحاسبى، قسم المحاسبة والمراجعة كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثانى ٢٠٠٦، السنة العاشرة.

- فائزة محمد عبد الهادي المسنى(٢٠٠٩): "تطوير نظم التكاليف إستجابة للأغراض الإدارية الحديثة"، (رسالة دكتوراه غير منشورة)، جامعة دمشق،.
- فتحي عبد العزيز محمد التواتي(٢٠١٣): "استخدام منهج قياس التكاليف على أساس النشاط لترشيد تكلفة إنتاج المياه بالتطبيق على مشروع النهر الصناعي العظيم"، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- فؤاد أحمد محمد العفيري(٢٠١٠): "مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية"، "الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية"، جامعة الملك سعود – كلية ادارة الأعمال.
- وائل إبراهيم عبد الرحمن هميمي: "الحوافز التنافسية في الفكر الإستراتيجي – نحو إطار فكري مقترح لتدعيم الموقف التنافسي لمنظمات الأعمال المصرية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني ٢٠٠٤
- وائل سعيد سيد محمد صالح(٢٠١١): "دور استخدام منهج التكلفة المستهدفة لترشيد نظام التسعير الجبري في وحدات خدمات الإنترنت "دراسة عملية"، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية التجارة، جامعة عين شمس،.
- Carsten, Homburg, (2004): "Improving Activity – Based Costing Heuristics by Higher Level Cost Drivers". European Journal of Operational Research, Vol. 157, Iss.2, September 2004.
- Carsten, Homburg, (2005): "Using Relative Profits as an Alternative To Activity – Based Costing", International Journal of Production Economics, Vol. 95, Iss.3, March 2005.
- Colin, D., "Value Pricing And Billing", Accounting Ireland, Vol. 32, Iss.5.
- Cooper & Sagmuller, "Achieving Full – Cycle Cost Management" MIT Sloan Management Review, 2004.
- Craig, S., "Value-Based Pricing", Computer World, Framingham, Vol 34, Iss. 11, 2000.

**A PROPOSED MODEL FOR MEASURING COSTS IN
STRATEGIC INDUSTRIES FOR RATIONALIZING
COSTS IN TERMS OF THE WORLD TRADE
ORGANIZATION**

[15]

Easa, H. M.⁽¹⁾; Abd El-Hameed, M.⁽¹⁾ and Hassan, A. M.⁽²⁾

1) Faculty of Commerce, Ain Shams University 2) Higher Institute of Qualitative Studies.

ABSTRACT

In fact, economic, political, and industrial progress in addition to the emergence of advanced production technology has led to increase of global competition in field of total quality. Moreover, competition has become the first ruler in business environment. Consequently, institutions in general and industrial organizations in particular, are working hard to meet such development and keep up-to-date through using a strategic perspective that is crystallized in the well-management of their organizations from both internal and external competitive environment, by also analyzing weakness and strength points and managing costs. Management of costs considers one of the main factors of competition in modern environments attempting to achieve production in least costs, highest quality, and best price in order to gratify clients. This research purpose is to present a proposed framework for developing approaches of preparing cost-lists in strategic industries in order to pricing them. The study uses the inductive and the deductive methods. The inductive method aims at preparing the theoretical framework and forming the study problem and hypotheses; while the deductive method drives at designing an investigation form using Likert Quintet Scale. Study population is represented in employees working in strategic industries companies, namely, (Pharmacology companies). The sample consists of (100) items, and

their matching and reliability are tested by counting Alfa value; since they are all bigger than (0.07), denoting consistency of variables. The researcher uses Pearson Coefficient Correlation to count validity of internal consistency between each axis and the total investigation. The coefficient correlation values have been statistically significant at (0.05) level.

The most important results of study show a significant correlation between decision of pricing products in industries and the development of cost measuring approaches and increasing of the competitive ability of those industries. There is a significant difference between production costs using traditional approaches and using the suggested approach. There is a significant difference between the net profits of products using traditional methods and using the proposed approach. This research recommends the necessity for reducing production costs by following cost management approaches and considering the proposed approach for measuring costs production at decision-making of pricing strategic industries' products.