

العنوان:	أثر نظم التكاليف المستهدفة على تطوير وتخفيض التكاليف : دراسة ميدانية
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	داود، نهلة إبراهيم عبدالكريم
مؤلفين آخرين:	عثمان، الخطاب سيد أحمد(م. مشارك)
المجلد/العدد:	مج19, ع3
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2015
الشهر:	أكتوبر
الصفحات:	666 - 685
رقم MD:	969999
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	نظم التكاليف، تخفيض التكاليف، المشروعات الصناعية
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/969999

**أثر نظم التكاليف المستهدفة على تطوير
المنتجات وتخفيض التكاليف
دراسة ميدانية**

الدكتورة

نهلة ابراهيم عبد الكريم داود

الباحث

الخطاب سيد أحمد عثمان

اثر نظم التكاليف المستهدفة على تطوير المنتجات وتخفيض التكاليف - دراسة ميدانية
**Impact of target costing on product development and
reduce costs**

ورقة بحثية

اعداد: د. نهلة ابراهيم عبد الكريم داود

الباحث: الخطاب سيد أحمد عثمان

مشكلة البحث

تكمّن مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

١. الى اي مدى يمكن تطبيق نظام التكاليف المستهدفة على المشروعات الصناعية بالدولة ؟
 ٢. كيف يمكن تطبيق نظام التكاليف في الشركات بالشكل الامثل ؟
 ٣. ما هي الفائدة التي يمكن ان تعود من تطبيق اسلوب التكاليف المستهدفة بالنسبة للمنشآت الصناعية ؟
 ٤. ماهي النماذج الناجحة لتطبيق نظام التكاليف المستهدفة ؟
- هدف البحث.

إن الهدف العام من البحث يتمثل في التعرف على دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المشروعات الصناعية الرائدة في الدول المتقدمة التي قامت باستخدام هذا النظام في مشروعاتها، بالإضافة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق ذلك النظام لتخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المشروعات الصناعية بالدول الأخرى النامية، بالاستعانة بالتجربة اليابانية.

ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:

١. بناء إطار نظري متكامل للتكاليف المستهدفة يوضح مفهومها وخصائصها وأهدافها ومبادئها وكذلك يوضح طريقة تحديدها وتطبيقها في المشروعات الصناعية.
٢. دراسة بعض النظم الإدارية والإنتاجية المتطورة التي تساعد التكاليف المستهدفة على تحقيق أهدافها.

أهمية البحث:

لقد ظهر نظام التكاليف المستهدفة مؤخراً في العديد من الدراسات والأبحاث كأحد أهم نظم إدارة التكاليف الحديثة، حيث استخدمته المشروعات الرائدة في اليابان وفي الدول المتقدمة الأخرى في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، ويستعين هذا النظام في تحقيق أهدافه من تخفيض التكاليف وتطوير للمنتجات ببعض النظم الإدارية والإنتاجية

المتطورة كنظام اختبار وتصميم دالة الجودة ونظام هندسة القيمة ونظام التطوير المستمر ، حيث أن تلك النظم تتفق مع نظام التكاليف المستهدفة في أهمية تخفيض التكاليف إلى أدنى الحدود الممكنة مع الحفاظ على الجودة النوعية للمنتجات وتحقيق رغبات العملاء.

فروض البحث.

يتم تحقيق الهدف من البحث من خلال اختبار مدى صحة أو خطأ الفروض التالية:

١. يسعى تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المشروعات الصناعية إلى تخفيض التكاليف.

٢. يوفر نظام التكاليف المستهدفة معلومات هامة تساعد في تطوير المنتجات.

٣. توجد بعض المعوقات التي تحد من تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المشروعات الصناعية في السودان.

هيكل البحث

لقد تم تقسيم البحث إلى عدة محاور على النحو التالي: المحور الأول: الإطار مفهومي وخصائص وأهداف التكاليف المستهدفة. المحور الثاني: طريقة تحديد التكاليف المستهدفة وتطبيقها في المشروعات الصناعية. المحور الثالث: الدراسة الميدانية. الخاتمة وتشمل النتائج والتوصيات وقائمة من المصادر والمراجع.

المحور الأول: مفهوم وخصائص وأهداف التكاليف المستهدفة.
التكاليف المستهدفة^١:

ظهر نظام التكاليف المستهدفة في الآونة الأخيرة متميزاً عن غيره من الأنظمة التكاليفية السابقة، لأن نشاطه لا يقتصر على إدارة التكاليف، فحسب، إنما يتعداها ليهتم بعملية التنسيق والتنظيم لجميع إدارات وأقسام المشروع، حيث يتناول العملية الإنتاجية منذ بداية التخطيط لها وحتى يصل المنتج إلى يد المستهلك النهائي، بل قد يتجاوز هذه المرحلة ليهتم أيضاً بمرحلة الصيانة والمتابعة والتشغيل لبعض المنتجات التي تحتاج لذلك. ويتميز كذلك هذا النظام بأنه لا يصمم المنتجات على ضوء الإمكانيات والتقنيات الصناعية المتاحة لدى المشروع، وإنما يصمم المنتجات التي تليبي رغبات العملاء وتشبع احتياجاتهم بجودة وسعر مناسبين.

^١ خبراء بميك ، محاسبة التكاليف ونظم الرقابة عليها، مركز الخبرات المهنية للإدارة، ط ١ ، الرياض

أولاً: أسباب ظهور التكاليف المستهدفة ومفهومها وخصائصها.

- أسباب ظهور التكاليف المستهدفة: لقد تم ابتكار نظم التكاليف المستهدفة واستخدامه من قبل المشروعات المتطورة للعديد من الأسباب التي أهمها ما يلي^٢:

- ازدياد المنافسة بين المشروعات .
 - أصبحت المشروعات الصناعية لا تصمم المنتجات بغرض تحقيق أعلى تكنولوجيا، إنما اتجهت إلى تصميم المنتجات التي تحقق التكنولوجيا المطلوبة.
 - صعوبة اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات الجديدة نتيجة لظروف عدم التأكد والغموض المحيط ببيئة القرار.
 - في الوقت الذي تزداد فيه الأسعار اليوم بسبب ظروف العرض والطلب، ظهر نظام التكاليف المستهدفة ليحد من هذه الزيادة عن طريق حصر تكاليف الإنتاج في حدود معينة وتجنب جميع نواحي الإسراف والأنشطة التي لا تضيف قيمة.
- يرى الباحثان ان نظام التكاليف المستهدفة يتناول العملية الإنتاجية منذ بداية التخطيط وحتى وصول المنتج ليد المستهلك حيث يهتم بالتنظيم والتنسيق بين جميع ادارات اقسام المشروع .
- مفهوم التكاليف المستهدفة^٣.

حيث عرفه Sakurai على أنه "أحد أدوات إدارة التكاليف التي تخفض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين بهندسة الإنتاج والتصميم وبحوث التسويق والمحاسبة". ويمكن من خلال المفاهيم السابقة تحديد مفهوم نظام التكاليف المستهدفة بعد الأخذ في الاعتبار ما يلي^٤:

١. إن التكاليف المستهدفة هي أحد أهم نظم إدارة التكاليف التي تنظم جميع وظائف المشروع

٢. تهدف التكاليف المستهدفة إلى تخفيض التكاليف وتقديم المنتجات ذات الجودة والسعر المناسبين والتي تشبع احتياجات العملاء وتحقق الأرباح المطلوبة.

^٢المرجع السابق ص ٤٠

^٣محمد المشاوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، دار اليازوري العلمية،

عمان، ٢٠١١، ص ٥٣

^٤المرجع السابق ص ٥٤

٣. تحقق التكاليف المستهدفة أهدافها الإدارية والمالية المخططة بفعالية أكبر عند إنتاج العديد من المنتجات داخل المشروع الواحد.

يرى الباحثان ان مفهوم التكاليف المستهدفة يتمثل في انه أحد أنظمة التكاليف الفعالة والشاملة، التي تهتم بالتنسيق والتنظيم لجميع مراحل وأقسام المشروع من تخطيط وتصميم وإنتاج ورقابة، بهدف تقديم منتجات متنوعة وذات جودة مناسبة وتكاليف منخفضة، ولها وظائف متطورة تشبع احتياجات العملاء وتحقق الأرباح المطلوبة والمكافئة السوقية المهمة".

هناك مفهومان مرتبطان بمفهوم التكاليف المستهدفة بصورة أساسية وهما^٥:

مفهوم السعر المستهدف Target Price.

يعرفه Kato على أنه "ذلك السعر المقدر للمنتج، والذي يكون المستهلك مستعداً لدفعه مقابل الحصول على المنتج،"^٦. وتستخدم المشروعات اليابانية في الصناعات الثقيلة كثيراً طريقة التسعير بالوظائف، وهي تلك الطريقة التي تقوم على أساس أن المنتج مكون من عدة وظائف وأن كل وظيفة من تلك الوظائف لها سعر محدد من قبل المستهلكين، وأن سعر المنتج هو تجميع لأسعار تلك الوظائف^٧. ومما سبق يتضح لنا أن سعر المنتج هو تلخيص لحكم السوق على نوع معين من الجودة والخدمات والوظائف في زمن محدد، وهو يتحدد على أساس بعض العوامل. فعلى سبيل المثال عند تحديد سعر لسيارة ما نجد أن توفير الراحة - الجاذبية - التشغيل - الجودة... الخ تعكس قيمة إجمالية لجميع تلك الوظائف الموجودة في المنتج وتكون القيمة هي سعر البيع لتلك السيارة.

مفهوم الربح المستهدف Target Profit.

يعرف Kato الربح المستهدف على أنه "مقدار ذلك الربح الذي ترغب الإدارة في تحقيقه من المنتج المعين، والذي يتم تحديده على أساس خطة الربح الطويلة أو المتوسطة الأجل والتي تعكس التخطيط الإستراتيجي للمشروع".

ومما سبق يرى الباحثان أن هناك العديد من العوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر في عملية تحديد هامش الربح المستهدف والتي لا بد من أخذها في الاعتبار.

^٥ محمد عبد الفتاح العشماوي، نظام التكاليف الصناعية لأغراض القياس والرقابة، دار اليازوري العلمية،

عمان، ٢٠١١، ص ٤٨.

^٦ المرجع السابق ص ٤٩.

^٧ خيراء يميك، محاسبة التكاليف في صناعة البترول، مركز الخبرات المهنية للإدارة، ط ١، الرياض

العوامل الداخلية^٨: التخطيط الإستراتيجي (الطويل-المتوسط أو القصير الأجل -المرونة في وضع هامش الربح المستهدف.-الربح الكلي).

العوامل الخارجية^٩: تحليل المنافسين: ذلك لمحاولة تقديم المثل أو الأفضل حسب الإمكانيات المتاحة للمشروع والخطة الموضوعية^{١٠} - كمية المبيعات - ضرورة أو كمالية السلعة - مستوى دخول العملاء:

خصائص التكاليف المستهدفة:

يتميز نظام التكاليف المستهدفة بالعديد من الخصائص وأهمها^{١١}:

- هو نظام مفتوح لأنه يهتم بالتفاعل القائم بين المشروع وبيئته الخارجية.
- يشرح ويصف هيكل أو خطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعقد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين.
- يقوم بتحليل عناصر التكاليف ويدرس تأثير كل عنصر على ربحية المنتج
- ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين في المشروع
- يستخدم في المشروعات الصناعية والمشروعات الخدمية على حد سواء مع وجود بعض الاختلاف في الطريقة المتبعة لتحديد تكاليف المنتج في كلا المجالين عن بعضهما البعض^{١٢}.
- هو نظام يتنبأ بالتكاليف المطلوبة للمنتج ويجهز للإنتاج في حدودها.
- يستخدم كأداة جيدة للرقابة.

مما سبق يرى الباحثان ان نظام التكاليف المستهدفة يمتاز بالعديد من الخصائص منها نظام مفتوح يهتم بالتفاعل القائم بين المشروع وبيئته الخارجية ،كما انه يشجع على تشغيل المراحل الإنتاجية بصورة متوازية ويمتاز بانه يتنبأ بالتكاليف المطلوبة للمنتج ويجهز للإنتاج وابرز خصائصه انه يعمل على التخطيط في الأجل الطويل

^٨عيسى الرواشدة ،محاسبة التكاليف، دار كنوز المعرفة العلمية، بيروت، ٢٠١١، ص٧٧

^٩عبد الناصر نور ،محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للطباعة والنشر، الخرطوم، ٢٠١١، ص٥١

^{١٠}المرجع السابق، ص٥٢

^{١١}المرجع السابق، ص٦٠

^{١٢}محمد عبد الفتاح ، مرجع سابق، ص٧٢

ثانياً: أهداف ومبادئ التكاليف المستهدفة.

أهداف التكاليف المستهدفة: يهدف نظام التكاليف المستهدفة بصورة أساسية إلى التخفيض في التكاليف والتطوير في المنتجات، كما يهدف إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية^{١٣}:

- تحقيق رغبات العملاء وإشباع احتياجاتهم بتقديم منتجات متطورة وذات جودة وسعر مناسبين.
- تحقيق أهداف الإدارة العليا في المشروع من الأرباح والمنافسة على المدى الطويل .
- إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر وهكذا يمكن القول ان نظام التكاليف المستهدفة يهدف الى اشباع احتياجات العملاء من خلال تقديم منتجات متطورة ويهدف ايضا الى تحقيق توازن بين التكلفة والسعر ورأس المال.

مبادئ التكاليف المستهدفة.

يرتكز نظام التكاليف المستهدفة في تحقيق أهدافه على مجموعة من المبادئ تتمثل في الآتي^{١٤}:

- يقوم نظام التكاليف المستهدفة على أساس التخطيط المتوسط والطويل الأجل للتكاليف والأرباح.
 - يقوم بتحديد تكلفة المنتج وفقاً للمعادلة التالية: السعر المستهدف - الربح المستهدف = التكلفة المستهدفة.
 - يهتم بتوثيق العلاقة مع الموردين ويجعل أساس التعامل معهم الثقة لسنوات طويلة،
 - يقوم بإشراك جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية، مما يحفزهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية.
- تقسيمات التكاليف المستهدفة.

تقسم التكلفة المستهدفة إلى عدة أقسام حسب المراحل التي يمر بها المنتج خلال دورة حياته، ويختلف ذلك التقسيم من مشروع لآخر وأيضاً من منتج لآخر وذلك حسب

^{١٣} المرجع السابق ص ٧٣

^{١٤} طلال عبد الحسن الكسار، محاسبة التكاليف قياس.. تخطيط ورقابة، مكتبة المجتمع العربي للنشر

والتوزيع، بيروت، ٢٠١٠، ص ٧٨

الحاجة والأهمية لذلك للتقسيم. ولقد قُسمت إحدى الدراسات التكاليف المستهدفة كما يلي^{١٥}:

أولاً: تكاليف مستهدفة للتصنيع - ثانياً: تكاليف مستهدفة للعملاء

كما يمكن تقسيم التكلفة المستهدفة على مدار دورة حياة المنتج كما يلي:

أولاً: تكاليف مستهدفة لما قبل مرحلة الإنتاج^{١٦} - ثانياً: تكاليف مستهدفة لمرحلة الإنتاج

ثالثاً: تكاليف مستهدفة لما بعد مرحلة الإنتاج - رابعاً: تكاليف مستهدفة لما بعد مرحلة البيع.

يرى الباحثان: ان نظام التكاليف يتناول العملية الإنتاجية منذ بداية التخطيط لها وحتى يصل المنتج إلى يد المستهلك النهائي، بل قد يتجاوز هذه المرحلة ليهتم أيضاً بمرحلة الصيانة والمتابعة والتشغيل لبعض المنتجات التي تحتاج لذلك. ويتميز كذلك هذا النظام بأنه لا يصمم المنتجات على ضوء الإمكانيات والتقنيات الصناعية المتاحة لدى المشروع، وإنما يصمم المنتجات التي تلبى رغبات العملاء وتشبع احتياجاتهم بجودة وسعر مناسبين. كما انه تم تقسيم التكاليف المستهدفة إلى تكاليف مستهدفة للتصنيع مثل: تكلفة مستهدفة للتصميم، تكلفة مستهدفة للإنتاج، تكلفة مستهدفة لنفقات البيع. و تكاليف مستهدفة للعملاء مثل: تكلفة مستهدفة لتشغيل المنتج، تكلفة مستهدفة لصيانة المنتج، تكلفة مستهدفة لمرجعات بيع المنتج.

المحور الثاني: طريقة تحديد التكاليف المستهدفة وتطبيقها في المشروعات الصناعية

العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها^{١٧}:

هناك خمسة عوامل رئيسية تؤثر على عملية تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها وعلى الفوائد الناتجة عنها، اثنان منها متعلقان بظروف السوق، واثنان آخران متعلقان باستراتيجية الإدارة في المشروع، أما العامل الأخير فهو متعلق بطبيعة العلاقة مع الموردين. وقد تم إدراج هذه العوامل الخمسة تحت ثلاثة أنواع على النحو التالي^{١٨}: النوع الأول: العوامل الخاصة بظروف السوق.

١ - كثافة وشدة المنافسة. ٢ - طبيعة العملاء.

^{١٥} عيسى الرواشدة، مرجع سابق، ص ٥٦

^{١٦} المرجع السابق ص ٥٧

^{١٧} محمود جلال أحمد، محاسبة التكاليف الزراعية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، بيروت،

٢٠١٠، ص ٨٥

^{١٨} طلال عبد الحسن الكسار، محاسبة التكاليف قياس.. تخطيط ورقابة، مكتبة المجتمع العربي للنشر

والتوزيع، ط ١، عمان، ٢٠١٠، ص ٦٨

النوع الثاني: العوامل الخاصة باستراتيجية الإدارة.

- ١- استراتيجية المنتج : تحدد استراتيجية المنتج كمية الجهود المبذول في تحقيق التكلفة المستهدفة كما تحدد الوقت اللازم لذلك الجهود وكيفية أداءه، وهناك ثلاثة خصائص لإستراتيجية المنتج وتمثل في الآتي : أ- عدد المنتجات الموجودة في الخط الإنتاجي. ب- عدد مرات إعادة التصميم^{١٩}. ج- درجة التجديد.
- ٢- خصائص المنتج. لخصائص المنتج تأثيراً قوياً على طريقة تطبيق التكلفة المستهدفة وعلى الفوائد الناتجة عنها، تتمثل في الآتي^{٢٠}: - درجة تعقيد المنتج. - حجم الاستثمار الرأسمالي. - المدة التي يستغرقها المنتج لتطويره.

النوع الثالث: العوامل الخاصة بالموردين^{٢١}.

- قاعدة المورد الاستراتيجية: هناك ثلاثة خصائص لاستراتيجية المورد تؤثر بشكل خاص وقوي على الفوائد التي يجنيها المشروع من التكلفة المستهدفة وهي:
- أ- درجة التكامل الأفقي: يعني التكامل الأفقي انفصال المشروع الرئيسي عن المشروعات الموردة له والتي تمده بالاحتياجات، أما التكامل الرأسي فهو يعني اندماج المشروع الرئيسي مع المشروعات الموردة له.
 - ب- سلطة المشروعات على الموردين: إن العلاقة النسبية بين المشروع الرئيسي ومورديه تحدد مستوى الجهود المبذولة في تحديد أسعار المشتريات^{٢٢}. وعليه يرى الباحثان أنه كلما كانت سلطة المشروعات على مورديها أكبر كلما كانت الفوائد الناتجة عن التكاليف المستهدفة أكثر، وذلك نتيجة مدى ممارسة الضغط على الموردين من قبل هذه المشروعات.
 - ج- طبيعة العلاقة مع الموردين: تختلف الفائدة الناتجة عن التكاليف المستهدفة باختلاف نوعية وطبيعة علاقة المشروعات بمورديها، فكلما اتسمت العلاقة بينهما بتعاون أكبر

^{١٩} رضوان حنان، محاسبة التكاليف المعيارية (رقابة وإثبات)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط٤ ، بيروت، ٢٠١١، ص٩٠

^{٢٠} أحمد حلمي جمعة، محاسبة التكاليف المعيارية (التصميم - الرقابة - محاسبة المسؤولية)، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، ط٤، القاهرة، ٢٠١٠، ص٧٧

^{٢١} المرجع السابق ص ٧٨

^{٢٢} ناصر نور الدين عبد اللطيف، أنظمة محاسبة التكاليف "لأغراض القياس - التخطيط - تقييم الأداء"، دار للتعليم الجامعي، ط١، بيروت، ٢٠١٠، ص٨٢

كلما كانت الفائدة الناتجة عن التكاليف المستهدفة أكبر في إيجاد السبل لتخفيض التكاليف.

تلخيصاً لما سبق ان هناك عوامل رئيسية تؤثر على عملية تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها وعلى الفوائد الناتجة عنها وتم تقسيمها الى ثلاثة انواع منها عوامل خاصة بظروف السوق (كثافة وشدة المنافسة، طبيعة العملاء) و العوامل الخاصة باستراتيجية الإدارة مثل (استراتيجية المنتج، خصائص المنتج ، والعوامل الخاصة بالموردين.

ثانياً: مراحل تحديد التكاليف المستهدفة وتطبيقها في المشروعات الصناعية تمر عملية تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها في المشروعات الصناعية لأحد المنتجات بعدة مراحل لخصتها الباحثة في ثلاث نقاط أساسية وهي^{٢٣}:

١. دراسة السوق. ٢. دراسة إمكانيات المشروع تمهيداً لتعديلها. ٣. وتخفيض التكاليف وتصميم المنتج

وهكذا يرى الباحثان إن عملية تحديد التكاليف وتطبيقها تمر بعدة مراحل على النحو التالي:دراسة السوق ،دراسة إمكانيات المشروع القيام بالتعديل وتخفيض التكاليف وتصميم المنتج.

ثالثاً: توجيهات علمية للوصول إلى أفضل تكلفة مستهدفة^{٢٤}.

- عدم قضاء سنوات طويلة في تطوير المنتج لتحقيق تكلفته المستهدفة، بل يجب تحديد فترة زمنية معينة للوصول للتكلفة المستهدفة.
- إيجاد آلية أفضل للرقابة والمراجعة داخل إدارة التصميم،.
- الرقابة على تكاليف المنتجات بالتبادل^{٢٥}.
- إن التكلفة المستهدفة طريقة شاملة تهتم بإدارة جميع مراحل وعناصر المشروعات الهادفة للربح.

يرى الباحثان أنه حتى يتم تحقيق أفضل تكلفة مستهدفة يجب إتباع جميع مبادئ هذا النظام.

عملية تطوير المنتجات باستخدام التكاليف المستهدفة^(٢٦).

^{٢٣} أحمد حلمي جمعة ،محاسبة التكاليف المعيارية (التصميم - الرقابة - محاسبة المسؤولية)، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، ٢٠١ القاهرة ، ص ٨٩

^{٢٤} محمد سامي راضي ،محاسبة التكاليف نظام تكاليف المراحل - الأوامر - التكاليف الصناعية، دار التعليم الجامعي، القاهرة، ٢٠٦٠، ص ٦٤

^{٢٥} المرجع السابق ص ٦٥

وفيما يلي شرح لدورة تطوير المنتج باستخدام التكاليف المستهدفة:

١ - استراتيجية المنتج وتخطيط الأرباح: تبدأ عملية تطوير المنتج بدراسة السوق وتحديد طبيعة ونوعية المنتج الذي يمكن إنتاجه والاستثمار فيه، ومن ثم يتم وضع ربحيته بناءً على التخطيط الاستراتيجي لإدارة المشروع.

٢ - تصميم المنتج وتطويره: بعد الانتهاء من عملية صياغة مفهوم المنتج ووضع التصور المبدئي له والقبول به، فإنه يخضع لعملية التصميم حسب الخصائص والمواصفات وطرق التصنيع المطورة، وفي هذه المرحلة يتم الاستعانة بالموارد للحصول منهم على الأفكار التي يمكن من خلالها إدخال التحسينات على التصميم وطرق التصنيع والإنتاج.

٣ - الإنتاج والتسويق: إن مرحلة الإنتاج والتسويق هي المرحلة التي يتم من خلالها معرفة النتائج التي تم الوصول لها من عملية التصميم والإنتاج، وهي أيضاً يتم من خلالها التعرف على مدى نجاح دورة تطوير المنتج، هذا بالإضافة إلى كونها وسيلة أو مصدر مهم للمعلومات لأنها تكشف عن عمليات التطوير والتحسين الممكنة للمنتج المطور أو للمنتجات الأخرى الموجودة في الخط الإنتاجي

توصل الباحثان لكي تتم عملية تطوير المنتجات بنجاح وتؤدي دورها في تحقيق الأرباح المطلوبة، فلا بد أن تتم ضمن أسس ومبادئ منها: التعرف على العناصر التي تحتاج للتطوير بصورة أكبر، والبدء بها سواء كانت تلك العناصر للعملية الإنتاجية أو للمشروع ككل، القيام بعملية التطوير في خصائص ووظائف المنتج منذ مرحلة التصميم للمنتج الجديد أو المطور، أن يتم التطوير في حدود تكلفة مستهدفة لضمان تحقيق ربحيته المستهدفة، ألا يؤدي التطوير إلى الإخلال بالجودة أو إلى فقد خصائص كانت موجودة أصلاً في المنتج وتميزه.

تعريف تخفيض التكاليف.

إن تخفيض التكاليف بالمعنى المطلق هو تخفيض في الرقم الإجمالي للنقود، وهذا النوع قد يتم بدون تخطيط أو جهود إدارية، مثل أن يكون سبب الانخفاض هو التخفيض في كمية الإنتاج وبهذا تكون النتيجة الفعلية هي ارتفاع التكلفة وليس

انخفاضها وهذا ليس هو المقصود وإنما المقصود هو تخفيض مجالات الإسراف والضياع الحتمي والتخلص من تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة^(٢٧).

وعليه يستنتج الباحثان أن تخفيض التكاليف هو "تقليل النفقات بما يحقق الوفورات في التكاليف أو الزيادة في الأرباح عن السابق أو حتى التوقف عن حدوث الخسائر، ويمكن تحقيقه عن طريق التخطيط والتنظيم الجيدين لأقسام المشروع ومراحل الإنتاج، وعن طريق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمشروع بالإضافة إلى البحث الدائم عن مظاهر الإسراف والأنشطة التي لا تضيف قيمة والتخلص منها".

تخفيض التكاليف باستخدام التكاليف المستهدفة^{٢٨}.

تهتم التكاليف المستهدفة بتحقيق الهدف الاستراتيجي الممثل في ريادة التكلفة منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم متبعة في ذلك مبدأ الوقاية خير من العلاج، وهي بذلك تتفادي حدوث الارتفاع في التكاليف من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمشروع من مواد خام وعمالة وأجور ومساحة وغير ذلك، ومن خلال إتباع جميع الوسائل الممكنة لخفض التكاليف بعد تحديد التكلفة المستهدفة، كما أن التكاليف المستهدفة تضع أسلوب الرقابة المناسب الذي يمكنها دائماً من التأكد من صحة سير وتنفيذ ما خطط له، هذا بالإضافة إلى أنها تعتمد بشكل كبير على العلاقة الوثيقة والتعاون مع الموردين من أجل تخفيض التكاليف.

توصل الباحثان ان تخفيض التكاليف باستخدام نظام التكاليف المستهدفة يجنب حدوث ارتفاع في التكاليف من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

المحور الثالث : الدراسة الميدانية
نيذة عن شركات تحت الدراسة .

مجموعة شركات مأمون البرير المحدوده تعد من اكبر الشركات والمصانع في السودان ويرجع تاريخ انشائها لعام ١٩٥٦ وظلت عمليات التوسعه والتحديث تتوالي حتي صارت من اكبر المجموعات في البلاد الامر الذي ادي لأن ينتخب رئيس مجلس إدارتها ليحتل منصب رئيس اتحاد اصحاب العمل السوداني وتضم مجموعه مصانع وشركات هي:

- ١ . شركة ام درمان لصناعة الصابون والكيماويات
- ٢ . شركة سلفونيا لصناعة الصابون والكيماويات المحدوده

٣. مصنع البوادي للطحنية
 ٤. مصنع الفودلايد للمربيات والعصائر والصلصة
 ٥. مصنع البردي للمياه الغازية
- الدراسة الاحصائية:

لتحليل البيانات واختبار صحة الفروض تم استخدام البرنامج الإحصائي لتحليل بيانات العلوم الاجتماعية (الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية) أما الأسلوب الإحصائي المستخدم لمعالجة البيانات هو التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي واختبار مربع كاي لاختبار صحة الفروض.

وأيضاً تم استخدام المعالجة الإحصائية والوصفية التحليلية للوصول إلى نتائج تساعد في فهم الظاهرة موضوع الدراسة ، حيث تم استخدام الجانب الوصفي الأوساط الحسابية ، وذلك لوصف اتجاه المحسوبيين نحو العبارة هل هو سلبي أم إيجابي ، ويتم ذلك من خلال مقارنة (الوسط المتحصل عليه من البيانات الفعلية مع الوسط الافتراضي والذي يتم حسابه باستخدام أوزان العبارات حسب الطريقة الآتية ومقياس نيكارت الثلاثي).

التكرار	العبارة
٣	أوافق وزنها
٢	محايد وزنها
١	لا أوافق وزنها
٦	المجموع

فإن زادت قيمة الوسط الحسابي الفعلي عن قيمة الوسط الفرضي دل ذلك على الاتجاه الإيجابي لإجابات المبحوثين والعكس.

مصادر جمع البيانات : ١- استبانه ٢- مقابلات شخصية وملاحظات حيث تبين للباحثان ان الشركة التي يستخدم التكاليف المستهدفة تخفضفي تكاليف المنتج حتى يصل لنفس تكلفة المنتج المنافس وقامت بتضييق فجوة التكلفة حتى وصلت الى مستوى المنتج المنافس.

اختبار الفرضيات:

جدول رقم (٤ - ٢ - ١) : يوضح اختبار الفرضية الأولى

رقم العبارة	العبارة	مربع كاي	الاحتمالية	درجة الحرية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاستنتاج
١-	يتم تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المنشآت	١٢.٨٠٠	٥.٠٠	١	٢.٨٠	٠.٦١٦	دالة
٢-	يؤدي نظام التكاليف المستهدفة تخفيض التكاليف يعتبر من أهم أهداف المنشأة	٢٨.٩٠٠	٥.٥٥	٢	٢.٨٥	٠.٤٨٩	دالة
٣-	تخفيض التكاليف يعتبر من أهم أهداف المنشأة	٢٨.٩٠٠	٥.٥٥	٢	٢.٨٥	٠.٤٨٩	دالة

المصدر : اعداد الباحثان من الاستبانة

من الجدول أعلاه نجد أن جميع القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي هي أقل من ٥.٠٠٥% وهي دالة إحصائيا أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين (دالة) ، وبالنظر لقيم الأوساط. الحسابية نجد جميعها أكبر من الوسط الفرضي (٢) عليه أخذت أراء المبحوثين جانب الموافقة.

جدول رقم (٤ - ٢ - ٢) يوضح اختبار الفرضية الثانية:

رقم العبارة	العبارة	مربع كاي	الاحتمالية	درجة الحرية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاستنتاج
١-	يؤدي نظام التكاليف المستهدفة إلى توفير المعلومات	٢٤.١٠٠	٥.٥٥	٢	٢.٨٠	٠.٥٢٣	دالة
٢-	يساعد نظام التكاليف المستهدفة على تطوير المنتجات	١٦.٢٠٠	٥.٥٥	١	٢.٩٠	٠.٤٤٧	دالة
٣-	يساعد استخدام التكاليف المستهدفة على ترشيد المصروفات	١٢.٨٠٠	٥.٥٥	١	٢.٩٠	٠.٦١٦	دالة

المصدر : اعداد الباحثان من الاستبانة

من الجدول أعلاه نجد أن جميع القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي أقل من ٠.٥ وهي دالة إحصائياً على وجود فروق بين اجابات المبحوثين (دالة) وأن جميع الأوساط الحسابية أكبر من الوسط الفرضي (٢).

جدول رقم (٤ - ٢ - ٣) يوضح اختبار الفرضية الثالثة:

رقم العبارة	العبارة	مربع كاي	الاحتمالية	درجة الحرية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاستنتاج
١-	١/ هنالك بعض المعوقات التي تعرقل تطبيق نظام التكليف المستهدفة في المنشآت	٢٤.٠٠٠	٥.٥٥	١	٢.٩٠	٠.٤٣٣	دالة
٢-	٢/ تخفيض التكاليف دليل على نجاح سياسات المنشأة	١٦.٢٠٠	٥.٥٥	٢	٢.٩٠	٠.٥٢٧	دالة
٣-	٣/ هنالك درجة عالية من الاهتمام بعمليات الرقابية لتطوير المنتجات	١٢.٨٠٠	٥.٥٥	١	٢.٨٠	٠.٦١٠	دالة

المصدر : اعداد الباحثان من الاستبانة

من الجدول أعلاه نجد أن جميع القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي أقل من ٠.٥ وهي دالة إحصائياً على وجود فروق بين اجابات المبحوثين (دالة) وأن جميع الأوساط الحسابية أكبر من الوسط الفرضي (٢).

النتائج

١. هناك إمكانية لتطبيق نظام التكاليف المستهدفة ولكن قد يحتاج ذلك بعض الوقت حتى يتم تفهم هذا النظام بصورة صحيحة وحتى يتم التدريب على طريقة تطبيقه بصورة كافية .

٢. يؤدي تطبيق نظام التكاليف المستهدفة وإتباع مبادئه بصورة صحيحة منذ البدء بعملية التخطيط للمشروع وللعملية الإنتاجية إلى تخفيض التكاليف .

٣. يؤدي إتباع خطة التطوير المحددة من قبل نظام التكاليف المستهدفة إلى الحصول على معلومات مهمة تساعد في عملية تطوير المنتجات.

التوصيات

١. على المشروعات التي لديها الاستعداد لتطبيق نظام التكاليف المستهدفة الالتزام بتطبيق معادلة التكاليف المستهدفة .

٢. بالإضافة لتطبيق جميع مبادئ وأسس هذا النظام حتى تتم الاستفادة الكاملة منه.

٣. على الإدارات العليا وأصحاب المشروعات التي لديها إمكانية لتطبيق النظام أو التي ترغب في تطبيقه منح جميع الموظفين والإداريين وخاصةً الذين لهم علاقة مباشرة بالتصميم والعملية الإنتاجية دورات تدريبية تعزز بها مقدرتهم على ممارسة هذا النظام.

٤. كما عليها الاستعانة بذوي الخبرة والمعرفة في هذا المجال.

٥. ضرورة تفهم جميع المشروعات الهادفة لتحقيق الأرباح على المدى الطويل لأهمية نظام التكاليف المستهدفة.

٦. حيث أنه من الأنظمة الشاملة التي تتناول جميع أقسام المشروع بالدراسة والتنظيم.

المراجع

١. ناصر نور الدين عبد اللطيف ، التكاليف " لأغراض القياس - التخطيط - تقييم الاداء " ، دار التعليم الجامعي ، 2010
٢. محمود محمد المقصيد ، محاسبة التكاليف "مدخل تطبيقي" ، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، ط١، ٢٠١٢
٣. ناصر نور الدين أنظمة محاسبة التكاليف "لأغراض القياس - التخطيط - تقييم الاداء"، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، ط١ ، ٢٠١١
٤. محمد سامي راضي ، محاسبة التكاليف "نظام تكاليف المراحل - الأوامر - التكاليف الصناعية"، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، ط١ ، ٢٠١١
٥. محمود محمد المقصيد ، محاسبة التكاليف "مدخل تطبيقي" ، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، ط١، ٢٠١٢
٦. ناصر نور الدين أنظمة محاسبة التكاليف "لأغراض القياس - التخطيط - تقييم الاداء"، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، ط١ ، ٢٠١١
٧. محمد سامي راضي ، محاسبة التكاليف "نظام تكاليف المراحل - الأوامر - التكاليف الصناعية"، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، ط١ ، ٢٠١١
٨. خبراء بميك ، محاسبة التكاليف ونظم الرقابة عليها، مركز الخبرات المهنية للإدارة، ط١، الرياض، ٢٠١١
٩. محمد العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، دار اليازوري العلمية، عمان، ٢٠١١
١٠. محمد عبد الفتاح العشماوي ،نظام التكاليف الصناعية لأغراض القياس والرقابة، دار اليازوري العلمية، عمان، ٢٠١١
١١. خبراء بميك ، محاسبة التكاليف في صناعة البترول، مركز الخبرات المهنية للإدارة، ط١، الرياض، ٢٠١١
١٢. عيسى الرواشدة ، محاسبة التكاليف، دار كنوز المعرفة العلمية، بيروت، ٢٠١١
ص٧٧
١٣. عبد الناصر نور ، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للطباعة والنشر، الخرطوم، ٢٠١١
١٤. عبد الناصر نور ، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للطباعة والنشر، الخرطوم المرجع السابق ، ٢٠١١

١٥. محمد عبد الفتاح العثماوي، نظام التكاليف الصناعية لأغراض القياس والرقابة، دار اليازوري العلمية، عمان، ٢٠١١
١٦. طلال عبد الحسن الكسار، محاسبة التكاليف قياس. تخطيط ورقابة، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، بيروت، ٢٠١٠
١٧. عيسى الرواشدة، محاسبة التكاليف، دار كنوز المعرفة العلمية، بيروت، ٢٠١١
١٨. محمود جلال أحمد، محاسبة التكاليف الزراعية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، بيروت، ٢٠١٠.
١٩. طلال عبد الحسن الكسار، محاسبة التكاليف قياس.. تخطيط ورقابة، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ط١، عمان، ٢٠١٠.
٢٠. رضوان حنان، محاسبة التكاليف المعيارية (رقابة وإثبات)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط٤، بيروت، ٢٠١١
٢١. أحمد حلمي جمعة، محاسبة التكاليف المعيارية (التصميم - الرقابة - محاسبة المسؤولية)، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، ط١، القاهرة، ٢٠١٠
٢٢. ناصر نور الدين عبد اللطيف، أنظمة محاسبة التكاليف "لأغراض القياس - التخطيط - تحقيق الاداء"، دار التعليم الجامعي، ط١، القاهرة، ٢٠١٠
٢٣. أحمد حلمي جمعة، محاسبة التكاليف المعيارية (التصميم - الرقابة - محاسبة المسؤولية)، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠١٠
٢٤. محمد سامي راضي، محاسبة التكاليف "نظام تكاليف المراحل - الاوامر التكاليف الصناعية"، دار التعليم الجامعي، القاهرة، ٢٠١٠

T.R.Sikka, Fundamentals of Cost Accounting Seventh Edition, New Delhi, Viva Books, 2013

Daniel, D.Montgomery, Cost Accounting, 2006

النت:- <http://www.neelwafurat.com/itempage.aspx?id=egb155417>

[5166368&search=books](http://www.neelwafurat.com/itempage.aspx?id=egb155417)

ملحق رقم (١)

الاستبيان

القسم الأول : البيانات الشخصية

١/ المؤهل الأكاديمي:

بكالوريوس ماجستير دكتوراه أخرى

٢/ الوظيفة :

محاسب مراجع إداري أخرى

٣/ سنوات الخبرة:

١ - ٥ سنوات ٦ - ١٠ سنوات ١١ - ٢٠ سنة

القسم الثاني : البيانات الأساسية

الفرضية الأولى :

العبارة	أوافق	لا أوافق	محايد
١/ يتم تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المنشآت			
٢/ يؤدي نظام التكاليف المستهدفة إلى تخفيض التكاليف			
٣/ تخفيض التكاليف يعتبر من أهم أهداف المنشأة			

الفرضية الثانية:

العبارة	أوافق	لا أوافق	محايد
١/ يؤدي نظام التكاليف المستهدفة إلى توفير المعلومات			
٢/ يساعد نظام التكاليف المستهدفة إلى تطوير المنتجات			
٣/ يساعد استخدام التكاليف المستهدفة إلى ترشيد المصروفات والعمل على تقليلها			

الفرضية الثالثة:

العبارة	أوافق	لا أوافق	محايد
١/ هنالك بعض المعوقات التي تعرقل تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المنشآت			
٢/ تخفيض التكاليف دليل على نجاح سياسات المنشأة			
٣/ هنالك درجة عالية من الاهتمام بعمليات الرقابية لتطوير المنتجات			