

استخدام مدخل التكلفة المستهدفة بهدف زيادة جودة المعلومات التكلفية وتطوير المنتجات

فادية ناجى محمد

الملخص:

تعتبر التكلفة المستهدفة من أهم أدوات إدارة التكلفة التي تبحث حول إمكانية خفض التكاليف على مستوى مرحلة تصميم المنتج والتأكيد على جودته في ضوء المنافسة الكاملة لتوليد ربحية في ضوء السعر التنافس، وبالتالي زيادة قدرة المنشأة على تحقيق هدف البقاء والنمو والاستمرار وتدعيم ثقة العملاء في التكامل مع المنشأة، لأن إتباع هذا الأسلوب يوفر للمنشأة معلومات تفيدها في إمكانية بيع المنتجات في سوق تنافسية بسعر يرضي العملاء نتيجة النجاح في خفض التكاليف مع الحفاظ على مستوى الجودة وتحقيق ربح مستهدف. فأسلوب التكلفة المستهدفة لديها التوجه القوي للبيئة الخارجية لذلك لا بد من فهم البيئة الخارجية ومتطلبات العملاء باعتباره أمر بالغ الأهمية حتى يتم تصميم المنتجات وفقاً لمتطلبات العملاء بأكبر قدر ممكن.

وهناك مجموعة من العوامل الرئيسية التي تؤثر على تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها وعلى الفوائد الناتجة عنها وهذه العوامل هي (كثافة شدة المنافسة، طبيعة العملاء، استراتيجية المنتج، خصائص المنتج، استراتيجية التوريد) لذلك لكي تحقق التكاليف المستهدفة أهدافها لا بد أن تهتم بالتكاليف التي تكبدتها دورة حياة المنتج بالكامل. وللقيام بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ولضمان خفض التكلفة دون المساس بالجودة لا بد من الاستعانة بنظم مساعدة لتحديد تكلفة وعائد بحوث التطوير للمنتجات مثل (هندسة القيمة، سلسلة القيمة، التحسين المستمر، جداول التكلفة، تحليل وظائف المنتج) وذلك لتوفير البيئة الملائمة لنجاح هذا التطبيق وتعظيم القدرة التنافسية للمنشأة.



Abstract:

The target cost of the most important tools is affectation administration which research about the possibility of reducing costs at the level of product design and the emphasis on quality stage in the light of full competition to generate profit in the light of the competitive price, and there by increasing the facility is ability to achieve the goal of survival and to continue and strengthen customers, confidence in dealing with facility. Because follow this method provides property information were useful in the possibility of selling products in a competitive market at price the customer satisfaction as result of success in reducing costs while maintaining the level of quality and make a profit target.

The target cost method has a strong orientation of the external environment. So we must understand the external environment and customer requirements as a matter of great importance until the products are designed according to customer requirements as much as possible. A set of key factors that influence the setting of the target cost and application it and benefits resulting from it, and these factors are: (intensity of competition - the nature of the customers – product strategy – product properties – supply strategy) therefore, in order to achieve the targeted cost objectives – must concerned with costs incurred by the entire product life cycle the entrance to the style of the target cost in order to increase the cost information quality product development.

المقدمة وطبيعة البحث:

أدت التطورات السريعة والمتلاحقة في تكنولوجيا التصنيع وبيئة الإنتاج إلى زيادة الضغوط على منشآت الأعمال حتى تتواءم وتتكيف مع متطلبات السوق المفتوح، وتكتسب مزايا تنافسية تمكنها من التأثير في السوق الحالي والمتوقع وذلك عن طريق تطوير نظام التكاليف المطبق واستخدام أساليب محاسبية متقدمة لعلاج أوجه قصور نظام التكاليف التقليدي بغرض تطوير أداء هذه المنشآت والوصول بتكاليف منتجاتها إلى أفضل وضع ممكن مع تحقيق مستويات عالية من الجودة لمواجهة ضغوط السوق سواء من جانب المنافسين أو من جانب إرضاء عملائها (سمير مرتضى ٢٠٠٧، ص ٢٣٣).

تعتبر التكلفة المستهدفة من أهم أدوات إدارة التكلفة التي تبحث حول إمكانية خفض التكاليف على مستوى مرحلة تصميم المنتج والتأكيد على جودته في ضوء المنافسة الكاملة لتوليد ربحية في ضوء السعر التنافس، بالتالي زيادة قدرة المنشأة ومساعدتها على البقاء والاستمرار وإتباع هذا الأسلوب يوفر للمنشأة معلومات تقيدها في إمكانية بيع المنتجات في سوق تنافسية بسعر يرضي العملاء نتيجة النجاح في خفض التكاليف مع الحفاظ على مستوى الجودة وتحقيق ربح مستهدف يرضي المساهمين (محمد شحاته خطاب ٢٠١٠، ص ٦٧١، ٦٧٦).

حيث تعرف التكلفة المستهدفة على أنها "مدخل يهدف إلى تقديم منتج للسوق بجودة عالية وسعر منخفض يتمشى مع أسعار المنافسين ومحققاً للأرباح المطلوبة وذلك من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج خلال دورة حياة المنتج ابتداءً من مرحلة التخطيط والتصميم وحتى بيع المنتج (زياد أبنيه العميدة).

هدف البحث:

تسعى الباحثة من وراء اعداد هذا البحث إلى تحقيق هدفاً رئيسياً وهو محاولة التعريف بالتكاليف المستهدفة ودورها في تخفيض التكاليف وتطوير



المنتجات والتحسين المستمر من أجل تحقيق أهداف المنشأة.

أهمية البحث: تتمثل أهمية البحث في:

تدعيم جهود البحث العلمي في مجال دراسة أسلوب التكلفة المستهدفة بهدف زيادة جودة المعلومات التكاليفية ودورها في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات.

حدود البحث:

يقتصر البحث على تناول أداة من أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وهي أسلوب التكلفة المستهدفة. ويخرج عن مجال البحث غيرها من الأدوات والأساليب. وإن كان الباحث سيتعرض لها بعض الشيء تحقيقاً لأهداف البحث.

منهج البحث:

يعتمد البحث على المنهج الاستنباطي مستخدماً أسلوب الدراسة النظرية المعتمدة على الكتب والرسائل والدوريات العلمية والمراجع المتاحة على الإنترنت التي ترتبط بموضوع البحث.

خطة البحث: وقد تم تقسيم هذا البحث على ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول: الدراسات السابقة في مجال البحث.

المبحث الثاني: توضيح العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة.

المبحث الثالث: إبراز دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات.



المبحث الأول

الدراسات السابقة في مجال البحث

(١) دراسة (Ulrika Baden Felt 2008):

تقوم هذه الدراسة على: حيث تركز على اختيار نسب المشاركة في عقود التكلفة المستهدفة وتقديم فهم أوسع لترتيبات التكاليف المستهدفة من خلال دراسة ميدانية وذلك من خلال التعرف على وجهات نظر كل العملاء بشركات البناء والمقاولات السويدية.

وقد توصلت هذه الدراسة بأن هناك مجموعة من المخاطر التي قد تؤثر على تصميم ونتائج عقود التكلفة المستهدفة ومنها عدم تماثل المعلومات.

(٢) دراسة (Daniel Will.Chan – Albert Pochans):

حيث تركز هذه الدراسة على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من جهة صناعة البناء والتشييد وذلك لمصلحة كل من الملاك والعملاء حيث أنها تهدف إلى تحقيق وضع مربح للجانبين معاً. كما اهتمت هذه الدراسة بمواجهة المخاطر التي تعرقل تطبيق الحد الأقصى للسعر والتكلفة المستهدفة في صناعة البناء والتشييد حيث أن تحديد عوامل الخطر الرئيسية وأهميتها النسبية أمر مهم في إدارة المخاطر عند تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والحد الأقصى للسعر ومن ثم تنفيذ تدابير ملائمة لتخفيض المخاطر.

(٣) دراسة (KarimMamelouh Abbas 2014):

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد جوانب العقبات في تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في البيئة المصرية والآثار الناتجة عن هذه العقبات. فقامت هذه الدراسة بوصف العقبات في شركات التصنيع المصرية وتشمل الدراسة (٢١) من شركات التصنيع المصرية) وتوصلت هذه الدراسة إلى أن هناك عقبات كثيرة تواجه



شركات التصنيع المصرية عن طريق نظام التكلفة المستهدفة سواء كانت شركات داخلية أو شركات خارجية، والأبعاد الخارجية أكثر تأثيراً من الأبعاد الداخلية حيث أن ضعف المنافسة له تأثير في حالة الأبعاد الخارجية.

ثانياً: الدراسات العربية:

(١) دراسة شوقي السيد فودة (٢٠٠٧):

تقوم هذه الدراسة على "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة - دراسة نظرية استكشافية".

توصلت هذه الدراسة إلى أنه يتم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتصميم تكلفة المنتج قبل دخوله العملية الإنتاجية بعكس الطرق التقليدية لإدارة التكلفة. ويعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة لتصميم تكلفة المنتج قبل دخوله العملية الإنتاجية بعكس الطرق التقليدية لإدارة التكلفة. ويعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أحدث نظم التكاليف التي ظهرت نتيجة المنافسة الشديدة حيث يعتمد على البدء بدراسة احتياجات العملاء ومحاولة تحقيقها بأقل تكلفة ممكنة مع الاحتفاظ بأعلى مستوى من الجودة.

(٢) دراسة سالم سعيد بإعجاجة (٢٠٠٩):

بعنوان "التحليل الاستراتيجي للتكاليف ومدى إمكانية تطبيقه دراسة تطبيقية على شركات الإسمنت، بالمملكة العربية السعودية".

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق هدف رئيس وهو معالجة مشكلات التحليل الاستراتيجي للتكاليف ومعرفة مدى إمكانية تطبيقه في الشركات السعودية، ويتضح من هذه الدراسة مشكلات تطبيق التكلفة المستهدفة وهي:



- وجود صراع بين الأطراف المسؤولة عن تحديد التكلفة المستهدفة.
- يعاني كثير من العاملين في المنشآت من شدة الإرهاق نتيجة شعورهم المستمر بالضغط عليهم لتحقيق التكلفة المستهدفة.
- زيادة في الوقت المستفيد على التطوير والتحسين وذلك بسبب استخدام القيمة الهندسية لتخفيض التكاليف والتي قد تؤدي إلى تأخير ظهور المنتج الجديد في الأسواق:
- صعوبة التوفيق بين رغبات العملاء لأن كل عميل رغبة الخاصة به.
- صعوبة الحصول على معلومات مفيدة عن المنافسين.

(٣) دراسة محمد علي لطفى (٢٠١٠):

بعنوان "نموذج مقترح لزيادة جودة المعلومات التكاليفية بهدف تخطيط إدارة الربح. (دراسة تطبيقية)".

أوضحت هذه الدراسة مدى تأثير تطبيق المنشأة لإدارة التكلفة المستهدفة على ترشيد وحسن استخدام مواردها البشرية والمادية والمالية، وكما هو مرجو من تطبيق التكلفة المستهدفة في ظل المتغيرات البيئية الحديثة من خلال خمسة متغيرات (التركيز على العميل، التأكد من سلامة تقديرات التكاليف خلال مرحلة تصميم المنتج، عمليات التحسين المستمر، تحسين نظم الاتصال، توطيد العلاقات مع الموردين).

توصلت هذه الدراسة إلى أنه من المتوقع أن يكون لتطبيق إدارة التكلفة المستهدفة أثره الواضح في تفعيل دور المحاسبة الإدارية وتدعيمه وتقويته داخل المنشأة.

(٤) دراسة د/ سامي محمد أحمد غنيمي (٢٠١٤):

الدراسة بعنوان "مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك" (دراسة تحليلية)



تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق هدفا رئيسياً ألا وهو محاولة التعرف على مدى امكانية وفعالية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في مجال خفض التكلفة وتسعير الخدمات في البنوك التجارية. والتعرف على المزايا المترتبة على تطبيق هذا الأسلوب ، كذلك التعرف على المقومات الأساسية التي يجب توافرها لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأهم الصعوبات والمشاكل التي تواجه عملية التطبيق وكيفية علاجها.

توصلت هذه الدراسة إلى :

- أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد بدرجة كبيرة على دعم وزيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية وهو ما يؤدي إلى ضمان البقاء والنمو والاستمرار.
- أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يواجه بعد المعوقات في البنوك بصفة عامة والتي من بينها عدم وجود نظم تكاليفية فعالة وعدم توفير المعلومات المالية والمحاسبية اللازمة لهذا التطبيق.

بعد استعراض الدراسات السابقة في هذا الجزء من البحث أنه يمكن للباحثة أن تسجل عدد من الملاحظات الهامة وهي :

١. اهتمت أغلب الدراسات العربية والأجنبية لدراسة أسلوب التكلفة المستهدفة باعتباره من أحدث نظم التكاليف التي ظهرت نتيجة المنافسة الشديدة.
٢. اتضح من الدراسات السابقة مدى تأثير تطبيق المنشأة لأسلوب التكلفة المستهدفة على ترشيد وحسن استخدام مواردها البشرية والمادية والمالية.
٣. ركزت الدراسات على أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر من أهم أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وله أثر واضح في تفعيل دور المحاسبة الإدارية وتدعيمه وتقويته داخل المنشأة.
٤. أن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يمكن أن يساهم بدرجة كبيرة في



خفض التكلفة وتحسين كفاءة التسعير للمنتجات بالرغم من وجود بعض المشكلات والمعوقات التي تحتاج لمعالجتها.

وفى النهاية ترى الباحثة أن على منظمات الأعمال التي ترغب فى البقاء والنمو والاستمرار أن تعمل جاهدة على استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة والذي يعد من أهم الأدوات التي اعتمدت عليها إدارة التكلفة الاستراتيجية فى خفض التكلفة وزيادة جودة المعلومات التكاليفية والتأكيد على جودة المنتجات.

المبحث الثاني

توضيح العوامل المؤثرة فى تحديد التكلفة المستهدفة

تعتبر التكلفة المستهدفة إحدى أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة التي تساعد على توفير المعلومات الملائمة في مجال تطوير منتجاتها وتخفيض تكاليفها. كذلك توفير معلومات عن سعر البيع المستهدف والربح المستهدف (سيد عبد الفتاح سيد ٢٠١٠، ص ٢٩٧).

فكان لابد من التعرف على العوامل المؤثرة على عملية تحديد التكلفة المستهدفة وهذه العوامل هي (شدة المنافسة، طبيعة العملاء، استراتيجية المنتج، خصائص المنتج، استراتيجية التوريد).

التعريف بالتكاليف المستهدفة:

في أواخر الستينات زادت رغبة المستهلكين اليابانيين في وجود إنتاج متنوع يلبي أذواقهم واحتياجاتهم وأصبح التنوع في الإنتاج ظاهرة ملحوظة في الأسواق اليابانية، قد زادت هذه الرغبة من قبل المستهلكين العبء الملقى على عاتق إدارة المنشآت لتحقيق رغباتهم وتلبية أذواقهم بحثاً عن رضاهم وقد أدى ذلك إلى إتباع سياسة تعتمد على إنتاج منتجات متعددة الأغراض وبكميات ضئيلة



خاصة في ظل بيئة التصنيع الحديثة مما أدى إلى قصر دورة حياة المنتج (مكرم عبد المسيح ٢٠٠٧، ص ١٠٧، ١٠٨).

لذلك يطلق على التكلفة المستهدفة "تخطيط التكلفة" وهي باعتبارها أسلوب تخطيطي يعني الترشيد المستمر للتكلفة باستخدام مفهوم الإدارة بالأهداف.

- ويمكن القول أن التكلفة المستهدفة هي أحد الطرق المرتبطة بتحديد أهداف التكاليف الخاصة بالمنتجات التي لها أسعار مبيعات تتحدد عن طريق الأسواق التنافسية، ويبدأ التحليل مع سعر البيع المقرر الذي سيكون مقبولاً للعملاء ويتم طرح الربح المرغوب فيه للتوصل إلى التكلفة المستهدفة وذلك باستخدام المعادلة التالية (أمين السيد لطفي ٢٠٠٧، ص ٥٦٠).

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - الربح المرغوب في تحقيقه ويمكن تعريف التكلفة المستهدفة بأنها:

أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض التكلفة الإجمالية للمنتج خلال دورة حياته بالكامل مع مساعدة أقسام الإنتاج والهندسة والبحث والتطوير والتسويق والمحاسبة (فايزة عبيد الله ٢٠١١، ص ٩١).

- وهناك من يعرفها بأنها: تعبر عن التكلفة طويلة الأجل التي تمكن المنشأة من دخول سوق جديدة أو الاستمرار في السوق الحالي ومواجهة منافسة المنتجين الآخرين في السوق مع تحقيق أرباح مناسبة (زينات محمد محرم ١٩٩٥، ص ٦٥١).

- ويرى البعض بأنها:

نظام تكاليف يعتمد على البحث السوقي للتعرف على احتياجات ورغبات العملاء والسعر الملائم للحصول على منتج يشبع هذه الاحتياجات (السعر المستهدف) ثم تحديد الربح المستهدف عن طريق استراتيجية الربح العامة للشركة ومن ثم تحديد التكلفة المستهدفة، فهذا النظام يركز على إدارة التكلفة وتخفيضها خلال مرحلة ما قبل الإنتاج (عماد سعيد الزمر ٢٠٠٩، ص ٣٥٤).



- كما أنها تعريف بأنها أحد أنظمة التكاليف الفعالة والشاملة التي تهتم بالتنسيق والتنظيم لجميع مراحل وأقسام الشروع من تخطيط وتصميم وإنتاج ورقابة بهدف تقديم منتجات متنوعة وذات جودة مناسبة وتكاليف منخفضة ولها وظائف متطورة تشبع احتياجات العملاء وتحقق الأرباح المطلوبة والمكانة السوقية المهمة (زياد أنبينة العمادة ٢٠٠٩، ص ٢٠١).

- ومن التعاريف السابقة ترى الباحثة أنه يمكن تعريف التكلفة المستهدفة بأنها أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكاليف المنتج خلال دورة حياته، بالإضافة إلى تقديم منتجات متنوعة وذات جودة مناسبة تشبع احتياجات العملاء وتواجه المنتجين الآخرين في السوق وتحقق الأرباح المطلوبة للمنشأة.

أسباب ظهور التكلفة المستهدفة:

ظهر مدخل التكلفة المستهدفة نتيجة التحديات التي تواجه نظم التكاليف مثل شدة المنافسة، عدم تجانس احتياجات العملاء وتطور أساليب وأدوات الإنتاج وغيرها من التحديات، كل ذلك أدى إلى وجود أسباب لظهور مدخل التكلفة المستهدفة وهذه الأسباب هي:

١- العديد من الانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية من الأكاديميين والقائمين على المشروعات، لذلك تم ابتكار هذا النظام ليتفادى النقض السابق.

٢- تحديد تكاليف الإنتاج في حدود معينة للتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.

٣- تقديم منتجات ذات تكلفة منخفضة وجودة عالية.

لذلك ترى الباحثة أنه يجب على الإدارة أن تتخذ الإجراءات المناسبة لتحقيق التكاليف المستهدفة التي لها تأثيرات مختلفة على تكاليف الإنتاج.



دور أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق التوجه الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية:

يعتبر نظام التكلفة المستهدفة نظاماً شاملاً لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة قبل أن تحدث فعلاً، فهو يمثل منهجاً متكاملماً للأركان الاستراتيجية الثلاث وهي (الجودة، التكلفة، الوقت) ويمكن توضيح ذلك من خلال النقاط التالية:

١- الأسعار هي التي تقود التكاليف، فالتكاليف المستهدفة = الأسعار التنافسية - هامش الربح المستهدف، والأسعار تحددها ظروف المنافسة بينما هامش الربح المستهدف تحددها الاحتياجات، والمتطلبات المالية للشركة للبقاء في المنافسة في مجال الصناعة.

٢- يتم تحديد التكلفة المستهدفة من منظور السوق في ضوء نظام التكلفة المستهدفة وعلى ذلك فإن متطلبات المستهلكين من حيث (الجودة، التكلفة، الوقت) بحيث أن يتم مراعاتها في كل القرارات سواء المرتبطة بالمنتجات أو بالعمليات.

٣- يركز نظام التكاليف المستهدفة على تصميم المنتج بخلاف المنهج التقليدي الذي يحقق خفض التكاليف عن طريق وفورات الحجم وخفض مظاهر الضياع والتالف فإنه يقدم منهجاً بديلاً يتمثل في التحكم في التكاليف خلال مرحلة تصميم المنتج وقبل حدوث التكاليف (سعيد محمود الهلباوي ٢٠١١، ص ١٠٥، ١٠٦).

٤- يتطلب نظام التكاليف المستهدفة مشاركة تخصصات وظيفية مختلفة مرتبطة بالتصميم، التصنيع، الإنتاج، المبيعات، التسويق، محاسبة التكاليف، خدمات ما بعد البيع، صيانة المنتج من خلال أطراف خارجية مثل الموردين، العملاء، الموزعين، وكذلك القائمين على عمليات تدوير هذه المنتجات بعد انتهاء صلاحية استخدامها.



أما أهداف التكلفة المستهدفة فهي:

يهدف مدخل التكلفة المستهدفة بصورة أساسية إلى التخفيض في التكاليف وتطوير المنتجات وذلك من خلال تحسين أداء الآلات وزيادة تدريب الأيدي العاملة وتخفيض الفاقد وإزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج كما يهدف نظام التكاليف المستهدفة إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية (زياد أبنية العمائدة، د/ عطا الله وارد خليل، ص ٢٠٣، ٢٠٤).

١- تقديم منتجات ذات جودة وسعر مناسبين. فالعميل هو الركيزة الأساسية للشركة فإذا لم يحصل على السلعة الجيدة وبسعر مناسب فإنه سوف يتجه لسلع المنافسين.

٢- إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر.

٣- تحديد السعر الذي يحقق الحصة السوقية المستهدفة.

٤- الاهتمام بدورة حياة المنتج ككل، فلكي تحقق التكاليف المستهدفة التخفيض في التكاليف لابد من الاهتمام بدورة حياة المنتج وتتبعها من البداية حتى النهاية.

٥- تحديد هامش ربح معتدل مثل دخوله الأسواق.

مما سبق ترى الباحثة بأن التكلفة المستهدفة قد تساعد المنشأة على تقديم منتجات ذات جودة وسعر مناسبين والاهتمام بدورة حياة المنتج لكي تساعد على تخفيض التكاليف وكذلك تعمل على تحديدها مشاريع معقول للمنتج قبل دخوله الأسواق فكل ذلك قد يؤدي إلى تحقيق القدرة التنافسية للمنشأة.

العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة:

هناك خمسة عوامل رئيسية تؤثر على عملية تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها وعلى الفوائد الناتجة عنها، هذه العوامل الخمسة منها اثنان يتعلقان



بظروف السوق واثنان يتعلقان باستراتيجية الإدارة، والعامل الأخير هو استراتيجية التوريد وفيما يلي توضيح هذه العوامل:

النوع الأول: العوامل الخاصة بظروف السوق: تقسم إلى:

(١) كثافة وشدة المنافسة:

إن كثافة وشدة المنافسة هي إحدى العوامل المهمة والمؤثرة في تحديد درجة الأهمية المعطاة للمشروعات المنافسة (زيادة عودة ابنىة العميدة، ص ٢٠٨، ٢٠٩).

ومع زيادة شدة المنافسة العالمية فإن المنافسون يواجهون ظروف متغيرة باستمرار في سوق هذه المنافسة القوية نظراً لاستخدام الاستراتيجيات التنفيذية والإبداعية للحفاظ على الربحية المطلوبة في عملياتها، والاستفادة من التقنيات الحديثة لتوفير منتجات عالية الجودة في السوق بأسعار أقل. وتفيد هذه العملية بطرح مجموعة كبيرة ومتنوعة من المنتجات في السوق (YaseminZengin&Erhan Ada, P 5595)، حيث أن شدة المنافسة تجعل المنشأة تقوم بتخفيض تكاليفها لكي تبقى وتستمر في السوق مع تحقيق هامش ربح معقول، فإن التكاليف المستهدفة تعتبر ضرورية ومفيدة جداً في حالة المنافسة الشديدة وبدونها قد تتعرض المشروعات إلى خسارة كبيرة، أما في حالة المشروعات التي تكون فيها المنافسة عادية فإن فوائد التكلفة المستهدفة تكون أقل.

(٢) طبيعة العملاء:

يتوقف نجاح أي منشأة واستمرارها على قدرتها على توقع احتياجات عملائها المستقبلية. وقدرتها على تلبية هذه الاحتياجات وعمل علاقة مرحة ومستمرة (خالد فتحي جابر، ص ١٦). معهم من خلال بناء وتعظيم قيمة هؤلاء العملاء عن طريق إرضائهم، حيث يوجد عدة خصائص العملاء من شأنها التأثير في تطبيق التكاليف المستهدفة. وهي:

أ- مدى إدراك العملاء: إن ارتفاع وعي وإدراك العملاء بالمنتجات التي



تطرحها المشروعات وقدراتهم على عمل المقارنة بين مختلف المنتجات، تجبر تلك المشروعات على تكثيف مجهوداتها في تحليل طلبات هؤلاء العملاء.

ب- معدل تغير متطلبات العملاء: يؤثر معدل تغير متطلبات العملاء على التكاليف في هذه المشروعات، لأنه كلما تغيرت متطلبات العملاء كلما جعلت المشروعات العاملة فيها تبذل مجهودات أكبر لتلبية متطلبات العملاء المستقبلية.

ج- مدى فهم وإدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية: إن درجة معرفة العملاء لمتطلباتهم المستقبلية تحدد حجم الجهود المبذولة من قبل المشروعات العاملة بنظام التكاليف المستهدفة في تحليل رغبات العملاء ورغباتهم المستقبلية، فكلما ارتفع مستوى معرفة العملاء بمتطلباتهم المستقبلية كانت الحاجة أكبر لنظام التكاليف المستهدفة (زيادة عودة، ص ٢٠٩).

وترى الباحثة أن أسلوب التكلفة المستهدفة لديها التوجه القوي للبيئة الخارجية لذلك لا بد من فهم البيئة الخارجية ومتطلبات العملاء باعتباره أمر بالغ الأهمية، حتى يتم تصميم المنتجات وفقاً لمتطلبات العملاء بأكثر قدر ممكن، ومن ثم جذب العملاء الحاليين والمتوقعين.

النوع الثاني: العوامل الخاصة باستراتيجية الإدارة وهي:

(١) **استراتيجية المنتج:** وتحدد استراتيجية المنتج كمية المجهود المبذول في تحقيق التكلفة المستهدفة كما تحدد الوقت اللازم لذلك المجهود وكيفية أدائه وهناك ثلاث خصائص لاستراتيجية المنتج وتتمثل في الآتي:

- **عدد المنتجات الموجودة في الخط الإنتاجي:** ويعتبر عدد المنتجات في الخط الإنتاجي عاملاً مهماً ورئيسياً في تحديد الميزانية المخصصة لتطوير المنتجات.



ويرى أحد الكتاب أنه لا بد من تحديد حجم مستوى تكاليف تطوير المنتجات في بيئة التصنيع الحديثة ذات التكنولوجيا العالمية. ومن المتوقع أن يتم التكاليف المستهدفة على نطاق واسع في المستقبل القريب (Malcolm J Morgan 1994, P 13)

- عدد مرات إعادة التصميم: يقصد بالتصميم وضع التخطيط التفصيلي والهندسي للمنتجات أو الخدمات أو العمليات الجديدة. لذلك فإن مدخل التكلفة المستهدفة يمكن أن يمتد إلى الأطراف المتعاونة مع الشركة من خلال فرق تصميم المنتج التي تشترك في تحديد وإدارة وحل مشاكل التكاليف وتحديد المستوى المرغوب من تخفيضات التكاليف، والتي يترتب عليها تغيرات سواء في المنتج أو في عمليات التصنيع.

- درجة التجديد: تقوم درجة التجديد في المنتج على تحديد عنصرين هما: حجم الميزانية المخصصة لتطوير المنتج (زيادة عودة أبنية العمادة، ص ٢١٠)

ومدى الاعتماد على المعلومات المتاحة لدى المشروع عن تكلفة المنتجات السابقة. بحيث أنه كلما ارتفعت درجة التجديد في تطوير المنتج ارتفعت تكلفته وارتفعت أيضاً الحاجة إلى الحصول على معلومات جديدة.

(٢) خصائص المنتج:

لخصائص المنتج تأثير قوي على طريقة تطبيق التكلفة المستهدفة وعلى الفوائد الناجمة عنها وهي تتمثل في:

- درجة تعقيد المنتج: فكلما ارتفعت درجة تعقيد المنتج كلما ازدادت الحاجة للتكاليف المستهدفة وازدادت الفائدة المحققة منها لما لها من تأثير جيد على عملية إدخال التعديلات اللازمة على التصميم بحيث يصبح أكثر سهولة وأقل تكلفة.

- حجم الاستثمار الرأسمالي: تختلف الفائدة من التكاليف المستهدفة حسب رؤوس



أموال المشروعات المستخدمة لها وكذلك حسب الأموال التي تخصصها لعملية تطوير منتجاتها فالمشروعات ذات رؤوس الأموال المحدودة تنتج منتجات صغيرة ومحدودة التكاليف وتنفق أموالاً محدودة في سبيل تطوير منتجاتها، أما المشروعات التي لها رؤوس أموال كبيرة تنتج منتجات عالية التكاليف فهي تنفق أموالاً طائلة في سبيل تطوير منتجاتها، وليس لها الاستعداد الكافي للمخاطرة بأموالها وطرح منتجات كثيرة قد تحتمل النجاح أو الفشل بالتالي فهي تحتاج أكثر للتكاليف المستهدفة.

- **المدة التي يستغرقها المنتج لتطويره:** تختلف المدة التي تستغرقها عملية التطوير من منتج لآخر تبعاً لذلك تختلف الفائدة الناتجة عن التكاليف المستهدفة فكلما ازدادت فترة تصميم المنتج ولكن بحدود معينة أمكن الاستفادة أكثر من نظام التكاليف المستهدفة عن طريق الحصول على تصميمات أفضل وذات تكلفة أقل.

النوع الثالث: استراتيجية التوريد:

هناك ثلاث خصائص لاستراتيجية التوريد والتي تؤثر على التكلفة المستهدفة وهي:

- **درجة التكامل الأفقي:** يعني التكامل الأفقي انفصال المشروع الرئيسي عن المشروعات الموردة والتي تمده بالاحتياجات، أما التكامل الرأسي فهو يعني اندماج المشروع الرئيسي مع المشروعات الموردة له وبحيث يكون المشروع المورد جزءاً لا يتجزأ من المشروع الرئيسي (محمد يسن عبد اللطيف ٢٠١٢، ص١٦٦)

وفي سياق اختيار الموردين يجب على الشركة أن تأخذ في الاعتبار معايير السمعة والقدرة التنافسية وعرض مستويات الابتكارات ولا بد من تشكيل



قاعدة بيانات للموردين والعمل على تجديدها باستمرار للبحث عن موردين جدد وعمل عقود طويلة الأجل مع الموردين الذين يستوفون المعايير المذكورة (Ljilja, Bojana 2011, P 253)

وترى الباحثة أن الشركة يجب أن تقوم بتشكيل قاعدة بيانات للموردين وينبغي تجديدها باستمرار وذلك لتوفير عدد كبير من الموردين حتى يمكنها اختيار الموردين الأفضل وعمل عقود طويلة الأجل مع هؤلاء الموردين الذين تتوافر فيهم المعايير المطلوبة.

- سلطة المشروعات على الموردين: إن العلاقة بين المشروع الرئيس ومورد به تحدد بمستوى الجهود المبذولة في تحديد أسعار المشتريات فعندما تكون المشروعات ذات سلطة عالية على مورديها نجد أن هؤلاء الموردين يبذلون مجهوداً كبيراً في تطوير التكلفة المستهدفة وبالعكس عندما تكون المشروعات ذات أحجام إنتاجية بسيطة ونفوذ قليل على مورديها فإنها تقابل بمجهود أقل من قبل الموردين في عملية تطوير التكلفة المستهدفة.

- طبيعة العلاقة مع الموردين: تختلف الفائدة الناتجة عن التكاليف المستهدفة باختلاف نوعية وطبيعة علاقة المشروعات بمورديها فكلما اتسعت العلاقة بينهما يتعاون أكبر كانت الفائدة الناتجة عن التكاليف المستهدفة في إيجاد السبل لتخفيض التكاليف أكبر.

ومن خلال تطوير علاقة تعاونية مع جميع أعضاء المنشأة مثل الموردين والعملاء والموزعين يمكن الوصول إلى تقليل تكاليف دورة حياة المنتج بحيث يتم زيادة الربح على المدى الطويل، ولتحقيق هذا الهدف فإن التكاليف المستهدفة لا تأخذ في الاعتبار تكاليف الإنتاج فقط ولكن تهتم أيضاً بالتكاليف التي تكبدتها دورة حياة المنتج بالكامل كما يتحقق أيضاً تقليل دورة حياة المنتج من خلال سلسلة القيمة (Patrick Feil and Keun- HyoYook 2004)



ثالثاً: المبحث الثالث

دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات

ترتب على التطورات الهائلة في بيئة الأعمال وبيئة التصنيع تغييرات كبيرة في احتياجات العملاء وتنوع المنتجات وعالمية الأسواق المفتوحة وشدة المنافسة والتقدم التكنولوجي، وكذلك ظهور مجموعة من الأساليب المحاسبية والتكاليفية الحديثة والتي يجب على المنشآت الأخذ بها في ظل بيئة الأعمال والإنتاج الحديثة ومن أسلوب التكلفة المستهدفة (محمد محمد منصور ٢٠٠٢، ص ١٦).

ويعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أسلوب استراتيجي يساعد المنشأة في تخطيط تكلفة مخفضة للمنتجات الجديدة وفي نفس الوقت يضمن جودة المنتج وفي متطلبات العملاء وذلك عن طريق فحص كل الأفكار المحتملة من أجل تخفيض التكلفة في مرحلة تصميم وتطوير المنتج بالإضافة إلى مرحلة الإنتاج، لا يقتصر هذا الأسلوب على تخفيض التكلفة فقط ولكنه جزء من استراتيجية شاملة تهدف إلى إدارة الربح (شوقي فودة السيد، ص ٢٠٩).

وطبقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة فإن السعر هو الذي يقود التكلفة وليس العكس كما هو في المدخل التقليدي للتسعير، ويجعل أسلوب التكلفة المستهدفة التكلفة سبباً لعملية تطوير المنتج وليس نتيجة له.

ويتميز أسلوب التكلفة المستهدفة باهتمامه بعملية التنسيق والتنظيم لجميع إدارات المشروع فهو يتنازل العملية الإنتاجية منذ بداية التخطيط لها حتى يصل إلى يد المستهلك النهائي.

= الأدوات السائدة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة:

يحتاج أسلوب التكلفة المستهدفة إلى العديد من الأدوات المعاونة التي تتمثل فيما يلي (زياد عودة ٢٠٠٩، ص ٢٠٥).



(أ) مدخل هندسة القيمة:

يقصد بهندسة القيمة بأنها نشاط تصميم المنتج من زوايا مختلفة بأدنى تكلفة ممكنة وذلك من خلال إعادة التعرض للوظائف أو المنافع التي يحتاجها العملاء حيث أنها أساساً جزء من أنشطة تحليل القيمة وهي تسلك بطريقة مختلفة في مختلف الشركات (مكرم عبد المسيح ٢٠٠٧، ص ١٢٤، ١٢٥) وتستخدم هندسة القيمة بعد مرحلة التخطيط التي تنتهي بتحديد مواصفات وتصميم المنتج بشكل نهائي حيث تبدأ مرحلة تحقيق التكاليف للوحدة. وتعتبر هندسة القيمة والتكاليف المستهدفة عمليات تكاملية حيث يمكن لأحدهما تحقيق خفض التكاليف والأخر يعمل على تحديد الهدف المراد تحقيقه لضمان تحقيق الربحية باعتبارها خطة طويلة الأجل للشركة، فهندسة القيمة تهدف إلى تحسين وظيفة المنتج وخفض التكلفة والحفاظ على الجودة وفقاً لاحتياجات العملاء واستراتيجية الشركة (UgoIbusuki and Paulo Carols 2007, P 459)

(ب) تحليل سلسلة القيمة:

هي العملية التي يتم من خلالها تحليل النشاط التشغيلي إلى الوظائف أو للأنشطة الفرعية التي يتكون منها بهدف التعرف إلى الوظائف أو الأنشطة الفرعية التي يحتاج إليها العميل وتكون ذات قيمة مضافة بالنسبة له والوظائف أو الأنشطة الفرعية التي تشكل عبئاً أو نفقة ولكنها لا تضيف قيمة أو منفعة للعميل أي أنشطة ليست ذات قيمة مضافة (محمود راجح خليل ومحمد عطية ٢٠١١، ص ٤١٥)

يتم تحقيق التكامل بين نظام التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة عن طريق تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتج وتخفيض زمن دورة تصميم المنتج مما يتطلبه من تكاليف وهنا تعزيز لزيادة ربحية المنتجات الجديدة وتحقيقاً لهدف التحسين المستمر للتكاليف من خلال تحديد الأنشطة المضيضة للقيمة وغير المضيضة للقيمة كي يتم استبعادها أو تحسين وظيفتها من خلال التحسين المستمر ويتم تحديد الفرق بين التكاليف المسموح بها والتكاليف في ظل الظروف المتاحة،



كما أنه يساهم بالتنبؤ بهيكل التكاليف المستقبلية وفي إطار هذا التكامل يمكن تحقيق المنافع التالية التي تمثل جوانب مختلفة لتحسين التكاليف:

- أن الاستفادة من العلاقة مع عملاء المنشأة تمثل الفكرة الأساسية التي يقدمها أسلوب سلسلة القيمة حيث أنه يعالج بوضوح العلاقة بين ما يدفعه العميل مقابل الحصول على المنتج وبين إجمالي التكاليف التي يتحملها المستهلك خلال دورة حياة المنتج لدى المستهلك، كما أنه في مرحلة التصميم يمكن تطوير تصميم المنتج بما يؤدي إلى تخفيض تكاليف استخدام المنتج لدى المستهلك.

- أن الأجزاء والمواد المشترية تمثل غالباً نسبة كبيرة من تكلفة الإنتاج فإن جهود تخفيض التكاليف تحتاج أن التركيز ليس فقط على كفاءة الأداء في المنشأة ولكن أيضاً على كفاءة الأداء لدى الموردين.

- لتحقيق الهدف الاستراتيجي للمنشأة من تعظيم القيمة مع أعلى مستوى للجودة فيكون ذلك بتخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن وعدم المساس بجودة المنتج بما يلي متطلبات واحتياجات العملاء، ويتحقق ذلك من خلال الربط بين أساليب التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة وهندسة القيمة وتحليل القيمة مع إدارة تكلفة دورة حياة المنتج (سيد عبد الرازق عبد السميع ٢٠١١، ص ١١٨).

والتكلفة المستهدفة لها أهداف متعددة منها خفض التكاليف، ضمان الجودة وتقديم المنتجات الجديدة إلى السوق في الوقت المناسب، ويعتبر التعاون مع الموردين هي واحدة من أهم عوامل النجاح وذلك لنقل إدارة التكاليف المستهدفة إلى الشركات الأجنبية التابعة. كما يعتبر تقدير التكاليف المستهدفة جزء من عملية استراتيجية إدارة التكاليف وإدارة الشركة لأنه يقوم على محاولات لتخفيض تكلفة المنتج من قبل إدارة التكاليف في المرحلة السابقة لمرحلة الإنتاج دون التأثير على وظائف المنتج (Ljilja Antic and Bojana Nouice)



تري الباحثة مما سبق يتضح أن هندسة القيمة تساند التكاليف المستهدفة بهدف خفض التكاليف وتطوير المنتجات دون المساس بجودة المنتج لأن هندسة القيمة تعمل على تحقيق التكلفة المستهدفة أثناء مرحلة التخطيط والتصميم، كما يتضح أيضاً مساندة سلسلة القيمة للتكاليف المستهدفة من خلال التعرف على احتياجات ورغبات العملاء والاعتماد على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج وتجنب الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تحسين فعاليتها مما يؤدي في النهاية إلى تعظيم القيمة للعميل.

(ج) جداول التكلفة:

تتضمن جداول التكلفة جميع البيانات عن المنتجات التي تقوم المنشأة بإنتاجها سواء كانت داخلية أو خارجية وبالتالي فهي تساعد على تقييم المقترحات البديلة لتكلفة المنتج لاختيار أنسبها بما يتلاءم مع مقدرة المستهلك ورد فعل المنافسين (د/ محمد بكر عربي ١٩٩٩، ص ١٩٠)

كما تساعد جداول التكلفة جهود خفض التكلفة خلال دورة حياة المنتج وبصفة خاصة مرحلة ما قبل الإنتاج، وتستخدم جداول التكلفة كنظام مدعم للقرار لأنها تعتمد على أنشطة الإنتاج، وتستخدم جداول التكلفة كنظام مدعم للقرار لأنها تعتمد على أنشطة الإنتاج والاختلافات بين هذه الأنشطة وهذا ما يجعلها أداة مفيدة في تحديد التكلفة المستهدفة (زياد اينية العمادة ٢٠٠٩، ص ٢٠٧)

وعادة الشركات اليابانية تستخدم جداول التكلفة للعمل على خفض التكاليف لكل نشاط في تطوير المنتجات، لذلك يجب أن يتم تحديث بيانات جداول التكلفة بشكل مستمر (Hassan Yazdifar and Askarany 2012, P 383)

(د) التحسين المستمر:

يقصد بالتحسين المستمر بسعي نحو تطوير الأداء وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك وتخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن



دون المساس بالجودة، إذا مفهوم التحسين المستمر يهدف أساساً إلى خفض التكاليف، وليس رقابة التكاليف بقصد خفضها وذلك في الأجل القصير (مكرم عبد المسيح ٢٠٠٧، ص ١٣٠ - ١٣٨)

ويعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر من أهم الأساليب التي تهدف إلى تخفيض التكاليف على مستوى منتج قائم من خلال عمليات تطوير وتحسين أساليب الأداء والمفاضلة والاختيار من بين العديد من بدائل المدخلات الإنتاجية وبدائل التشغيل لتحديد أفضل الطرق وأقلها تكلفها (محمد محمد منصور ٢٠٠٢، ص ٢٩)

بذلك يتضح أن أسلوب التحسين المستمر يهدف إلى تخفيض التكاليف أثناء دورة الإنتاج والتصنيع وهو بهذا يتفق مع نظام التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف للمنتج إلا أن مدخل التحسين المستمر يتم تطبيقه في مرحلة الإنتاج أو التصنيع لكن التكلفة المستهدفة يتم تطبيقه في مرحلة تصميم وتطوير المنتج.

(هـ) التحليل التفكيكي:

يبني التحليل التفكيكي على التقييم المقارن القائم على مقارنة أسلوب الأداء داخل المنشأة بمعايير الأداء من خارج المنشأة ويقال أيضاً بأنه بحث المنشأة عن أفضل طرق للتطبيق لإنجاز شيء ما من بين طرق التطبيق في المنشأة والمنشآت الأخرى.

ويهدف التحليل التفكيكي إلى مد المنشأة بمعلومات عن تكلفة المنتجات المنافسة وفيه يقوم مهندسو المنشأة باختبار مكونات المنتجات المنافسة تفصيلاً كل مكون على حدة من حيث طريقة تصحيحه وهيكل تكلفته المقدر ومستوى الأداء الوظيفي وزيادة جودته دون زيادة في تكلفته (محمد علي لطفى ٢٠١٠، ٨٧٧، ٨٧٨).

(و) التحليل الوظيفي:

فكل منتج له وظائف رئيسية تتجمع معاً لتحقيق الغرض الرئيسي من



المنتج ومن خلال هذه العملية يتم تحليل المنتج إلى مجموعة من الوظائف الرئيسية والثانوية ومقارنة تكلفة كل وظائفه مع ما يرغب العميل في دفعه مقابل الإنفاق بتلك الوظيفة، وقد يتطلب الأمر حذف بعض الوظائف نظراً لعدم أهميتها من وجهة نظر العميل. لأن العميل لن يدفع مقابل الوظائف ليست لها قيمة لديه، ويعد عمل التحليل السابق يتم تخصيص التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف وذلك بناء على الأهمية النسبية لكل وظيفة (سيد عبد الرازق ٢٠١١، ص ٩٦).

حيث يتم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لضمان خفض المستمر في التكلفة ويعتبر منهج التكلفة المستهدفة من الأساليب الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية التي توجد نتيجة تطبيق التقنيات الحديثة في مجال الإنتاج والأساليب المعاصرة في الإدارة ممثل في نظام الإنتاج المرن ونظام الإنتاج وقت الحاجة ونظام الجودة الشاملة (أبو زيد كامل ١٩٩٩، ص ٢٥٣).

ترى الباحثة أنه للقيام بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ولضمان خفض التكلفة دون المساس بالجودة لابد من الاستعانة بنظم معاونة لتحديد تكلفة وعائد بحوث التطوير للمنتجات مثل (هندسة القيمة، سلسلة القيمة، التحسين المستمر، وجداول التكلفة، تحليل وظائف المنتج) وذلك لتوفير البيئة الملائمة لنجاح هذا التطبيق وتعظيم القدرة التنافسية للمنشأة.

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:

- تعتبر التكلفة المستهدفة من أهم أدوات إدارة التكلفة التي تبحث إمكانية خفض التكاليف على مستوى مرحلة تصميم المنتج والتأكد من جودته في ضوء المنافسة الكاملة.

- إن أسلوب التكلفة المستهدفة لديها التوجه القوي للبيئة الخارجية ولذلك لابد من فهم البيئة الخارجية ومتطلبات العملاء باعتباره أمر بالغ الأهمية حتى يتم



تصميم المنتجات وفقاً لمتطلبات العملاء بأكبر قدر ممكن.

- هناك مجموعة من العوامل الرئيسية التي تؤثر على تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها وعلى الفوائد الناتجة عنها وهذه العوامل هي (كثافة وشدة المنافسة، وطبيعة العملاء، واستراتيجية المنتج، وخصائص المنتج، استراتيجية التوريد) لذلك لكي تتحقق التكاليف المستهدفة أهدافها لا بد أن تهتم بالتكاليف التي تكبدتها دورة حياة المنتج بالكامل.

- يعتبر هندسة القيمة والتكاليف والمستهدفة عمليات تكاملية حيث يمكن لأحدهما تحقيق خفض التكاليف، والأخر يعمل على تحديد الهدف المراد تحقيقه لضمان تحقيق الربحية.

- سلسلة القيمة تعتبر من الأدوات المساندة للتكاليف المستهدفة من خلال التعرف على احتياجات ورغبات العملاء والاعتماد على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج وتجنب الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو تحسين فعاليتها مما يؤدي في النهاية إلى تعظيم القيمة للعميل.

ثانياً: التوصيات:

- لا بد أن تتخذ الإدارة الإجراءات المناسبة لتحقيق التكاليف المستهدفة التي لها تأثيرات مختلفة على تكاليف الإنتاج.

- يجب عمل علاقة تعاونية مع جميع أعضاء المنشأة مثل الموردين والعملاء والموزعين حتى يمكن الوصول إلى تقليل تكاليف دورة حياة المنتج بحيث يتم زيادة الربح على المدى الطويل.

- التوجه بالعميل من خلال فهم السوق وتوجيه موارد المنشأة المالية لتطوير المنتجات وتحقيق رغبات وحاجات العملاء وقياس القدرة على تقديم قيمة للعميل.



المراجع العربية:

(أ) الكتب:

- ١- د/ أمين السيد أحمد لظفي: "إدارة الأعمال باستخدام معلومات محاسبية"، الدار الجامعية، ٢٠٠٧.
- ٢- د/ سعيد محمود الهلباوي، د/ تهاني محمود النشار: "المحاسبة الإدارية المتقدمة مدخل إدارة التكلفة" الطبعة الثالثة ٢٠١١.
- ٣- د/ مكرم عبد المسيح باسيلي: "المحاسبة الإدارية، الأصالة، المعاصرة" الناشر المكتبة العصرية، ٢٠٠٧.

(ب) الدوريات العلمية:

- ١- زياد عودة إبنية العمائدة: "العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - جامعة عين شمس، العدد الثالث، ٢٠٠٩.
- ٢- د/ زينات محمد محرم: "استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - جامعة عين شمس - العدد (١)، جزء (٢)، ١٩٩٥.
- ٣- د/ سمير مرتضى محمد مجاهد: "مدخل مقترح لتطوير نظام التكاليف بغرض دعم وتخطيط تكاليف المنتجات المتعددة للشركات الصناعية في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة. دراسة تطبيقية" مجلة البحوث التجارية - جامعة الزقازيق - العدد الأول، يناير ٢٠٠٧م، المجلد التاسع والعشرون.
- ٤- د/ سالم سعيد باعاججة: "التحليل الاستراتيجي للتكاليف ومدى إمكانية تطبيقه على شركات الإسمنت بالمملكة العربية السعودية، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، العدد الأول والثاني، يناير ويوليه، ٢٠٠٩.



٥- أ/ سيد عبد الفتاح سيد: "تقييم فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء في ترشيح قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الأعمال. دراسة ميدانية" المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية - جامعة حلوان - العدد الثاني - الجزء الأول - ٢٠١٠.

٦- د/ شوقي السيد فوده: "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة" دراسة نظرية استكشافية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - جامعة الإسكندرية - العدد الأول - مارس ٢٠٠٧.

٧- د/ عماد سعيد الزمر: "دراسة تحليلية تطبيقية المدى تأثير تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء التنظيمي ودعم الاستراتيجية التنافسية لمنشآت الأعمال". مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين - جامعة القاهرة العدد الثالث والسبعون، سنة ٢٠٠٩، السنة الثامنة والأربعون.

٨- د/ فايزة عبيد الله: "دور أدوات إدارة التكلفة بالشركات الصناعية في تحقيق ودافع التعويد، مع دراسة استطلاعية في مصر"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مجلد (٤٨)، عدد (٢)، يوليو ٢٠١١، الجزء الأول.

٩- د/ محمد بكر عربي: "إطار مقترح لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية لتحقيق مطالب الإدارة الاستراتيجية في القطاع الصناعي مع دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - العدد الثاني - إبريل ١٩٩٩.

١٠- محمود راجح خليل أبو عواد ومحمد مطر: "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية". المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (٧)، العدد (٣) تموز ٢٠١١م.

١١- د/ محمد شحاته خطاب خطاب: "التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات إطار مقترح، دراسة نظرية ميدانية" المجلة العلمية للتجارة والتمويل جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الثاني، ٢٠١٠.

١٢- د/ محمد علي لطفي: "نموذج مقترح لزيادة جودة المعلومات التكاليفية بهدف تخطيط إدارة الربح. دراسة تطبيقية" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - جامعة عين شمس، العدد الرابع - الجزء الثاني، ٢٠١٠.



١٣- د/ محمد يسن عبد اللطيف: "إطار مقترح للتكامل بين منهجية الإنتاج الخالي من الفاقد ومنهجية ستة سيكما بغرض تطوير أداء المنشآت الصناعية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية – جامعة الإسكندرية – مجلد (٤٩)، عدد (٢)، يوليو ٢٠١٢.

(ج) الرسائل العلمية:

- سيد عبد الرازق عبد السميع عبد الرازق: "استخدام تحليل سلسلة القيمة الخارجية بهدف تعظيم قيمة المنشأة" دراسة تطبيقية على قطاع صناعة السيارات" رسالة ماجستير، جامعة قناة السويس، ٢٠١١.

ثانياً: المراجع الأجنبي:

- 1- Daniel W.M. Chan, Albert P.O. Chan: R "Shrinking and analysis in target cost contracts empirical evidence from the construction industry international Journal of Project management. Vol 29, Iss 6. August 2011.
- 2- Hassan yazdifar and DavoodAskarany:"A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the Australia and New Zealand" International Journal of production Economics: vol (135) Issue (1), January 2012.
- 3- KarimMamdouh Abbas: Aspects obstacles for applying target costing: A survey of manufacturing firms in Egypt – Scientific papers series management economic engineering in agriculture and rural development, vol 14 Issue I, 2014.
- 4- Ljilja Antic and Bojarana Novice Vic: Target costing for the purpose of generic strategies realization. FACTAUNIVERSITATIS. Economics and organization vol (6). N (3), 2011.



- 5- **Malcolm J Morgan:** "Controlling software development costs" industrial management & data systems, vol (94). Iss. I, 1994.
- 6- **Patrickfeil and Keun – HyoYook, II Woonkim:** "Japanese target costing: A historical perspective, "international, Journal of strategic cost management, Spring, 2004.
- 7- **Urika Baden Felt (2008):** The selection of sharing ratios in target ratios in target cost contracts engineering, "construction and architectural management Vol (15), Iss (I).
- 8-**UgoIbusuki and Paulo Carols Kamin Ski:** "Product development process with focus on value engineering and target costing: a case study in an automotive company". **International Journal of production economics.** Vol (105), Issue (2), February 2007.
- 9- **YaseminZengin&Erhan Ada:** "Cost management through product design target costing approach". **International Journal of Production Research,** Vol (48), No (19) October.