

## إستخدام التكلفة المستهدفة في تطوير معايير التكلفة

ولاء محمد عبد العليم عبد العظيم فتبح

مدرس مساعد بالأكاديمية الحديثة لعلوم الكمبيوتر وتكنولوجيا الإدارة بالمعادي

### الملخص:

تناولت هذه الورقة البحثية أهمية استخدام التكلفة المستهدفة في تطوير معايير التكلفة، حيث يحقق تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة الوصول إلي رقم تكلفة مستهدف ذو رؤيا شامله لجميع مراحل دورة حياة المنتج، ومرغوب فيه من كافة الأطراف بما يساعد على اعتماده ومن ثم اعتباره معياراً للتكاليف يتم الاسترشاد به في مرحلة الإنتاج. وتوصلت الدراسة إلي أهمية إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تطوير وضع المشروع وأدائه وتحسين المركز التنافسي للمنشأة من خلال تحقيق رغبات واحتياجات العملاء، تخفيض التكلفة، وتحسين الربحية مع الحفاظ على مستوى مناسب من الجودة، كما يساعد إستخدام التكلفة المستهدفة والأساليب المعاونة لها على تخفيض وتطوير معايير التكلفة.



### Summary:

This paper addressed the importance of the use target cost in the development of cost standards, which will bring the application target cost entrance to reach the No. cost target a vision inclusive of all stages of the product life cycle, and desirable of all the parties so as to help its adoption and then considered a benchmark for the costs of being guided by at the production stage. The study concluded the importance of using the target cost method in developing the project's status and performance and improving the competitive position of the establishment by achieving the desires and needs of the customers, reducing costs, improving profitability while maintaining an appropriate level of quality.



### المقدمة وطبيعة المشكلة:

ركزت العديد من الدراسات على أهمية إدارة التكلفة وخاصة في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج حيث أن العديد من التكاليف الفعلية التي تنشأ لاحقاً يتم تحديدها في هذه المرحلة، وهكذا تمثل مرحلة ما قبل الإنتاج - التصميم والتطوير - معطيات للمراحل التالية باعتبارها تكاليف إلزامية أو تعاقدية مستقبلية تؤثر بشكل فعال على التكاليف الآتية لها، ولذا فمراعاة مرحلة ما قبل الإنتاج تنشأ فرصاً لتخفيض التكلفة الفعلية في المراحل التالية (فتيح، ٢٠١١، ص ١١)، ومن هنا جاءت أهمية البحث عن أساليب لإدارة التكاليف خلال دورة حياة المنتج وبصفة خاصة مرحلة ما قبل الإنتاج.

ويمثل مدخل التكلفة المستهدفة (TC) Target Costing أداة هامة لدعم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، فهو يمكن المنشأة من تحقيق ثلاثة أبعاد في وقت واحد تتمثل في الجودة، التكلفة، والوقت المناسب، مع رقابة التكاليف قبل حدوثها مع تحقيق قيمة للعميل والتركيز على احتياجاته (خطاب، ٢٠١٥، ص ٢٣٣).

وتعمل التكلفة المستهدفة على تحسين الأداء التكاليفي للمنظمة على المدى الطويل والوصول إلى التكلفة التنافسية في ضوء ظروف السوق وأسعار المنافسين، وتعمل على تخفيض سعر التكلفة للمنتجات في المرحلة الأولية للتخطيط وتصميم المنتجات، وتحقيق الأرباح على المدى الطويل ( Sharafoddin S, 2016 , P123).

ويتناسب مدخل التكلفة المستهدفة مع طبيعة بيئة الأعمال الجديدة شديدة المنافسة، وهي موجهة بالسوق واحتياجات العملاء ( Kádárová J. et.al., 2015, p1195)، حيث تستخدم سعر البيع الذي يسمح به السوق كنقطة بداية لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة، وذلك بعد خصم هامش الربح المرغوب فيه، ويطلق على هذا الاتجاه الجديد المحرك السوقي للتكلفة Market-Driven Cost، وبذلك تصبح التكلفة دالة في سعر السوق، وليس العكس كما في نظم التكاليف التقليدية (كيوان، ٢٠١٥، ص



(٧٦٨)، ولذا يمكن تعريفها بأنها الفرق ما بين السعر المستهدف، وهامش الربح المستهدف (Al Chen.Y, et.al., p158).

ويقوم أسلوب التكلفة المستهدفة على فكرة تخفيض تكاليف المنتج انطلاقاً من تصميمه (هلال، ٢٠٠٦، ص٩٢، خميس، ص٣٤١)، أي ضرورة التركيز على المراحل القبلية لدورة حياة المنتج، فالقرارات المتخذة في هذه المراحل يجب أن يكون انشغالها الأساسي هو أمثلة الأداء المستقبلي للمنتج، مما يجعل أسلوب التكلفة المستهدفة ليس مجرد تقنية بسيطة لتخفيض التكاليف، بل يعتبر نظاماً متكاملًا للتسيير الاستراتيجي للتكاليف والأرباح. (عطي، ٢٠٠٨)

ويعد مدخل التكلفة المستهدفة مدخلاً مناظراً للمدخل التقليدي حيث يهدف إلى مساعدة الإدارة في ترشيد القرارات المتعلقة بتحديد تكلفة المنتج، وكذلك قرارات تسعير المنتجات، لذلك يمكن بلورة طبيعة المشكلة في محاولة الإجابة على الأسئلة التالية:

- ما هي الأهداف المرجوة من تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة؟
- ما هي أهم الأساليب المعاونة في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة؟
- ما هي درجة الاستفادة من تطبيق التكلفة المستهدفة في تطوير معايير التكلفة؟

#### الدراسات السابقة:

##### ١- دراسة (Yazdifar H., Askarany D., 2012, P 382–392):

تهدف لعمل دراسة استقصائية للتوصل لنتائج حول درجة اعتماد المحاسبين الإداريين CIMA الذين يعملون في شركات الصناعات التحويلية والخدمات في المملكة المتحدة وأستراليا ونيوزيلندا على اعتماد وتنفيذ التكلفة المستهدفة TC. وتبحث الدراسة أهمية سمات TC (وهي الميزة النسبية، والتوافق، وسهولة الاستخدام، نتيجة الإثباتية) لصانعي القرار لاعتماد وتنفيذ مثل هذه الأساليب الخاصة بالمحاسبة الإدارية. ويشير المسح إلى أن TC منتشر بالتساوي في كلا من الشركات التصنيعية والخدمية، وهناك فرق كبير فيما



بينهما من حيث مستويات التنفيذ. وتشير الدراسة إلى أن هناك اهتماما متزايدا في فحص جميع استراتيجيات خفض التكاليف في مرحلة التخطيط واعتماد هندسة القيمة لدمج متطلبات العملاء بدلا من التركيز على اعتماد استراتيجيات خفض التكاليف في مرحلة الإنتاج.

٢- دراسة (Baharudin N, Jusoh R., 2015, P 525 – 532):

طبقا لهذه الدراسة فإن إدارة التكاليف المستهدفة تعد أداة تنافسية للشركات اليابانية، والهدف من هذه الدراسة يتمثل في استكشاف كيف تمارس إدارة التكلفة المستهدفة TCM، وما هي العوامل الرئيسية التي تؤثر على ممارسة TCM في بيئة غير البيئة اليابانية. وقد قامت الدراسة باستخدام نهج دراسة الحالة حيث قامت بمقارنة ممارسات TCM في صناعة السيارات الماليزية مع مصنعي السيارات اليابانية، وتوصلت الدراسة إلى انه بالرغم من تماثل المفهوم الأساسي فهناك اختلافات في تفاصيل العمليات بسبب التكيف مع المعوقات.

٣- دراسة (Kádárová J, et.al., 2015, P 1195 – 1200):

يتمثل الهدف من هذه الدراسة في تناول إشكالية تنفيذ التكاليف المستهدفة TC في القرارات الإدارية. ويمكن استخدام TC لتحسين جودة المنتج والخدمة، وتقدير فترة البحث والتطوير فهي بمثابة جهد متواصل لخفض التكاليف. هذا وتستخدم التكاليف المستهدفة مبادئ تحليل القيمة، وذلك باستخدام أدوات تحليل التكاليف، وظيفية انتشار الجودة وبما يمكن من توفير التمايز الوظيفي للمنتج. وتوصلت الدراسة إلى أن هذا النهج له أهمية كبيرة في ضمان الجودة في مرحلة ما قبل الإنتاج وأكدت الدراسة على أن تطبيق التكاليف المستهدفة مازال ينمو في التطبيق العملي، وتوصلت الدراسة أيضا إلى أن التكاليف المستهدفة تعد أداة جديدة وحديثة تسهل عملية إدارة سعر المنتج بما يدعم متطلبات العملاء حيث يتم تحديد السعر من قبل السوق واحتياجات العملاء وبما يسمح بالإنتاج في حدود التكلفة المستهدفة.



#### ٤- دراسة (Sharafoddin S, 2016, P 123-127):

هدفت هذه الدراسة للتحقيق في استخدام التكاليف المستهدفة وأسلوب تنفيذها في إيران. وتشير النتائج إلى أن التكلفة المستهدفة تعمل على تحديد أسعار تنافسية واحتياجات العملاء، والدخول في المنافسة العالمية، والحد من التكلفة الأولية للمنتجات، والتحفيز على العمل الجماعي بين الموظفين، وذلك باستخدام هندسة القيمة، والتكاليف على أساس النشاط حيث تعد وسائل ضرورية لنجاح تنفيذ التكاليف المستهدفة. وتوصلت الدراسة إلى أن التكاليف المستهدفة هي واحدة من أكثر الوسائل فعالية في إدارة التكاليف حيث تعد منهج شامل للإدارة الاستراتيجية للتكاليف، وتخفيض سعر التكلفة للمنتجات في المرحلة الأولية للتخطيط وتصميم المنتجات، وتحقيق الأرباح على المدى الطويل.

#### ٥- دراسة (Bock S., Pütz M., 2017, p 146–158):

تقترح هذه الدراسة منهج جديد للرقابة الموجهة بالجودة لهندسة القيمة Value Engineering، ويتم تطبيقه بشكل معقول في إطار مفهوم التكاليف المستهدفة والتسعير المستهدف، وذلك من أجل الوصول لبيانات موثوقة ودقيقة على أساس التكاليف المستهدفة والأسعار، ويتم هنا تحديد نموذج رياضي للتخطيط الأساسي للجودة، وتقترح الدراسة منهج البرمجة الديناميكية المحدد لتحديد البرامج المثلى، وتقترح خطة تحليل التباين لدراسة النتائج المترتبة على القرارات الفعلية، بالإضافة إلى مراقبة وفهم عملية صنع القرار في أقسام المبيعات والإنتاج، وبما يدعم المحاسبة الإدارية الموجهة للقرار. ومن الدراسات السابقة يتضح للباحثة أن منهج التكلفة المستهدفة منهج لإدارة التكاليف في مرحلة التصميم والتطوير، ويعتبر أسلوب هندسة القيمة من أهم الأساليب المعاونة لمنهج TC، ويعد أسلوب التكلفة المستهدفة أسلوب موجه بالسوق وبما يراعي متطلبات العملاء، ويعمل على الوصول للسعر الذي يتناسب مع إمكانياتهم مما يحتم إدارة وتخفيض التكاليف والتوصل لرقم تكاليف مستهدف، وبالرغم من إجماع كل الدراسات السابقة على أهمية التكلفة



المستهدفة إلا أنها لم تتناول درجة الاستفادة من تطبيق التكلفة المستهدفة في تطوير معايير التكلفة، وهو ما سيكون محور الدراسة الذي ستحاول الباحثة تغطيته خلال هذا البحث.

### أهمية البحث:

تتبع أهمية الدراسة من ازدياد حدة المنافسة علي المستويين العالمي والمحلي، ومدي الحاجة للوصول لقرارات تسعير ملائمة ومقبولة من قبل العملاء فضلاً عن هامش الربح المستهدف، ورقم التكلفة المستهدف الذي يغطي كافة مراحل دورة حياة المنتج بما يتيح تقبله واعتماده ليصير معياراً معتمداً في المراحل التالية لمرحلة ما قبل الإنتاج، هذا ولا يعني الأمر الوقوف علي هذا المعيار وإنما محاولة اختراقه وتقليل التكلفة بصورة مستمرة وذلك بإعمال مفهوم التحسين والتطوير المستمر Kaizen Cost وبما يمكن من تطوير معيار التكلفة ومحاولة تحسينه وتخفيضه باستمرار.

### هدف البحث:

- يتمثل الهدف من الدراسة الحالية في:
- بيان أهمية استخدام التكلفة المستهدفة في التوصل إلى السعر والتكلفة المستهدفة للمنتج.
- معرفة دور التكلفة المستهدفة في تحسين وتطوير معايير التكاليف.

### منهج البحث:

- سوف يعتمد البحث على منهج مزدوج يتضمن:
- الدراسة الاستقرائية: لما هو متاح من الدراسات السابقة في هذا المجال، مدعماً ببعض الكتابات والقراءات التي تؤدي إلى تأصيل الجانب النظري للبحث.



- المنهج الاستنباطي: حيث يتم استنباط عدد من الفروض والنتائج التي ستحاول الباحثة التوصل لمدي صحتها.

### فروض البحث:

سوف تقوم الباحثة خلال هذا البحث بمحاولة اختبار مدي صحة الفروض التالي:

- الفرض الأول (فرض العدم  $H_0$ ): لا يوجد أهمية لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة في ظل التطورات الحالية.
- الفرض الثاني (الفرض البديل  $H_1$ ): يوجد أثر إيجابي لاستخدام التكاليف المستهدفة في إدارة التكاليف خلال كافة مراحل دورة حياة المنتج.
- الفرض الثالث (فرض العدم  $H_0$ ): لا يوجد أثر إيجابي للتكلفة المستهدفة والأساليب المعاونة لها على تطوير وتحسين معايير التكلفة.

### حدود البحث:

سيحد من هذا البحث عدم القيام بدراسة تطبيقية لفروض هذا البحث والاكتفاء بالدراسات النظرية من خلال استقراء ما توفر للباحثة من مصادر حول هذا الموضوع ومحاولة التوصل إلى مدي صحة ومصادقية فروض البحث.

### خطة البحث:

- تحقيقاً للهدف من البحث سيتم تقسيمة إلى المباحث التالية:
- القسم الأول: ماهية التكلفة المستهدفة.
- القسم الثاني: دور التكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة خلال دورة حياة المنتج.
- القسم الثالث: التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض وتطوير معايير التكلفة.
- الملخص والنتائج والتوصيات.
- قائمة المراجع.





## القسم الأول: الإطار الفكري للتكلفة المستهدفة

### مفهوم التكلفة المستهدفة:

تتمثل الفكرة التصورية وراء التكلفة المستهدفة في الموازنة بين احتياجات المستهلكين والربح المطلوب من قبل الشركة، هذا وتهدف التكلفة المستهدفة إلى الحد من التكلفة الإجمالية لكامل دورة حياة المنتج سواء للمنتج الجديدة أو تكلفة إجراء تغييرات علي المنتجات القائمة، بالإضافة إلى التأكيد علي الجودة والاعتمادية، وتلبية متطلبات العملاء، ولذا فهي تهتم بمرحلة التصميم من خلال الاهتمام بخصائص المنتجات وعمليات الإنتاج (Bock S., Pütz M., 2017, P 146).

هذا ولا يوجد تعريف موحد للتكلفة المستهدفة، وفيما يلي بعض التعريفات الواردة في الكتابات الأدبية: تعريف (Cooper & Slagmulder, 2002, p5) بأنها أسلوب محاسبي لإدارة الأرباح المستقبلية للشركة من خلال إدراج التكلفة المستهدفة صراحة في عملية تطوير المنتج.

وقد عرفها (فودة، ٢٠٠٧، ص٢٠٩) بأنها " أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها، وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية ودرجة الثقة فيها من جانب العملاء".

المبادئ أو الأفكار التي يقوم عليها مدخل التكلفة المستهدفة: (فتيح، ٢٠١١، ص١٤١، ١٤٢)

- تحديد التكلفة بناء على سعر البيع: حيث يتم قياس التكلفة المستهدفة وفق المعادلة التالية: " التكلفة المستهدفة = سعر البيع التنافسي – هامش الربح المستهدف".



- التركيز علي العميل: ويقصد هنا بأن متطلبات العميل تجاه جودة المنتج، السعر، والتوقيت هي التي تحكم عملية تحليل التكاليف، وذلك في إطار سعر البيع التنافسي وردود الفعل المتوقعة من المنافسين إزاء المنتج.
- التركيز على مرحلة التصميم: نظراً لأن حوالي من ٨٠% إلى ٩٠% من التكاليف يتم الالتزام بها خلال مرحلة التصميم، وبالتالي فإن أفضل فرصة لإدارة التكلفة تتحقق عندما يكون المنتج لا يزال في مرحلة التصميم.
- إعداد فريق عمل متكامل يضم مختلف الاختصاصات: بحيث يكون مسؤولاً عن المنتج من بداية نشأة الفكرة وحتى قيام العميل بالتخلص من المنتج بعد نهاية استخدامه.
- تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج: بالنسبة لكل من المنتج، والمستهلك والتي تشمل جميع التكاليف الخاصة بملكية المنتج طوال دورة حياته، كسعر الشراء، تكاليف التشغيل، وتكاليف الإصلاح والصيانة، وتكاليف التخلص من المنتج، أو إعادة تدويره في نهاية دورة حياته.
- إدماج سلسلة القيمة: ويعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، في فريق التصميم المتعدد التخصصات.

#### دوافع التحول من النظم التقليدية للتكاليف إلى مدخل التكلفة المستهدفة:

لقد أدت التغيرات الحديثة والمتلاحقة في بيئة الأعمال إلى ظهور الحاجة إلى نظام جديد للتكاليف كما أدي ازدياد المنافسة إلى تعظيم دور إدارة التكاليف وأصبحت المعرفة الدقيقة لتكلفة المنتج وما يتبعه من تسعير سليم بالإضافة للرقابة الجيدة للتكاليف وتخفيضها أكثر أهمية بما كانت عليه في الماضي (سالم، ١٩٩٩، ص٤٤٧، الرشيدى، ٢٠٠٦، ص٧٣-١٣٤). فنظم التكاليف التقليدية لا تمثل إطاراً مناسباً لدعم القدرة التنافسية لتنظيمات الأعمال في ظل البيئة الصناعية الحديثة (Lockamy, A., & Smith .W.2000, p. 110).



أوجه الاختلاف بين النظم التقليدية للتكاليف ونظام التكلفة المستهدفة  
(موسي، ٢٠٠٨، ص ١٨):

نظام التكلفة المستهدفة	النظم التقليدية للتكاليف
اعتبارات السوق تتحكم في عمليات تخطيط التكلفة	اعتبارات السوق ليست جزء أساسي من عمليات تخطيط التكلفة
يستخدم سعر البيع في تحديد التكلفة	تستخدم التكاليف في تحديد سعر البيع
يتم التعامل مع الموردين في مراحل مبكرة من دورة حياة المنتج	لا يتم التعامل مع الموردين إلا أثناء الإنتاج الفعلي
هناك اعتماد كبير على سلسلة القيمة عند التخطيط للتكلفة	لا توجد علاقة بين سلسلة القيمة وتخطيط التكلفة
هي وسيلة لتخطيط التكلفة	هي أساليب للرقابة على التكاليف
عمليات التصحيح تكون أثناء تصميم المنتج حيث يمنع التكاليف قبل حدوثها	عمليات التصحيح تكون بعد الإنتاج عن طريق تحليل الانحرافات
تستخدم أدوات تحجيم التكلفة أثناء مرحلة تصميم وتطوير المنتج	يتم تخفيض التكلفة عن طريق القضاء على عوامل الإسراف والتلف أثناء الإنتاج الفعلي

ومن كل ما سبق ترفض الباحثة الفرض الأول للبحث (فرض العدم  $H_0$ ) وتقبل الفرض البديل  $H_1$ ؛ فهناك أهمية لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف في ظل التطورات الحالية، وذلك حتى تستطيع المنشآت أن تحافظ على مكانة سوقية من خلال إنتاج منتجات تنافسية ترضي أنواع جميع العملاء وذلك بالسعر المستهدف والجودة المناسبة، حيث تعتبر التكلفة المستهدفة نظام إداري يقوم على



إدارة التكاليف والأرباح وذلك خلال دورة حياة المنتج مما يجعله نظاماً شاملاً ومناسباً في بيئة التصنيع الحديثة.

### القسم الثاني: دور التكلفة المستهدفة في إدارة وتخفيض التكلفة خلال دورة حياة المنتج

التكلفة المستهدفة هي نظام لإدارة التكاليف تم تصميمها لتطوير المنتجات مع مستوى من الربحية كافية لتبرير عملية إنتاجها، وتتمثل الاستراتيجية الكامنة وراء التكلفة المستهدفة في أن من ٨٠% إلى ٨٥% من تكاليف دورة حياة المنتج تتحدد أثناء مرحلة التصميم والتطوير، وتبدأ التكلفة المستهدفة بالبحث في الخصائص والجودة المطلوبة في المنتجات المستقبلية، السعر الذي يقبل المستهلكين دفعة في المستقبل للحصول علي خصائص المنتج، وتتضمن الخطوة التالية طرح الربح المستهدف بواسطة الشركة لتصنيع المنتج من السعر السوقي المستهدف و/أو المسموح، وتتركز كل الجهود اللاحقة للتكلفة المستهدفة علي تحقيق التكلفة المسموح بها للمنتج، وإذا أمكن تحقيق تكلفة المنتج يتم إنتاجه، وبخلاف ذلك يتم رفض المنتج مالياً ويكون غير متاح للتصنيع.

وتعد التكلفة المستهدفة بمثابة أسلوب من أساليب الإدارة الاستراتيجية التي تخفض إجمالي تكلفة المنتج خلال دورة حياته ، وتمدنا التكلفة المستهدفة بطريقة فعالة لعمل التخطيط، وإدارة الموارد، ونصل للتكلفة المستهدفة من خلال طرح الأرباح المستهدفة من أعلى سعر سيدفعه المستهلكين. (الجبالي، ١٩٩٧، ص ١٨٦)

هذا وتشجع إدارة تكاليف دورة حياة المنتج علي استخدام التكلفة المستهدفة Target costing حيث تعرف التكلفة المستهدفة بأنها مدخل يتم من خلاله مقارنة التكلفة الفعلية حتى تاريخه مع التكلفة المستهدفة، بدءاً من مرحلة التصميم وحتى الانتهاء من الإنتاج، وفقاً لهذا المدخل يتم تصنيف المناطق الوظيفية للمنتج الجديد طبقاً للاستخدام والقيمة، حيث يكون لكل منطقة وظيفية تكلفة مستهدفة لجميع أنشطة دورة حياة المنتج الجديد (القاضي، ١٩٩٧، ص ٩٨).



- وتنطوي التكلفة المستهدفة على اثنين من المبادئ الفرعية هما: -**
- من وجهة نظر المستخدم: فإن التركيز على دورة حياة المنتج يعني تقليل تكاليف امتلاك المنتج، تشغيله، صيانتته، والتخلص منه.
  - ويعني ذلك من وجهة نظر المنتج: تقليل تكاليف كل من عمليات البحوث، التطوير، الإنتاج، التسويق، التوزيع، وخدمات ما بعد البيع والتخلص الآمن من المنتج في نهاية عمره الإنتاجي أو إعادة استخدامه لأغراض أخرى أو إعادة استخدام بعض مكوناته.

ويهدف نظام التكلفة المستهدفة من وراء ذلك إلى تقليل تكاليف دورة الحياة لكل من المنتج والمستهلك معا. هذا ومما سبق يتضح توافق مفهومي التكلفة المستهدفة والتكلفة خلال دورة حياة المنتج وذلك باعتبار أن التكلفة المستهدفة هي من الشمول بالقدر الذي يأخذ في الاعتبار كافة ما هو متوقع من عناصر تكلفة تحدث خلال دورة حياة المنتج حيث أن إجمالي التكلفة المستهدفة خلال دورة حياة المنتج تتمثل في إجمالي التكلفة اللازمة لإنتاج، تسويق المنتج، وأيضاً تكلفة ما بعد البيع والخاصة بصيانة المنتج بعد البيع بغض النظر عن سيشتمل هذه التكلفة سواء المنتج أو المستهلك فهذا يمكن معرفته من شروط البيع أو الشراء.

ومما سبق يتضح صحة الفرض الثاني ( الفرض البديل H1 ) فالتكلفة المستهدفة تراعي التكاليف خلال كافة مراحل دورة الحياة من وجهة نظر المنتج والمستهلك بما يسمح بإنتاج منتجات ترضي جميع الأطراف وذات مركز تنافسي حيث أنها تنتج في حدود سعر مستهدف تنافسي وبجودة مناسبة فضلاً عن إرضاء رغبات واحتياجات الإدارة المتمثلة في الوصول إلي هامش ربح مستهدف والحصول علي حصة سوقية.



### القسم الثالث: تطبيق التكلفة المستهدفة كأداة لتحسين وتطوير معايير التكلفة

لقد ظهر مدخل التكلفة المستهدفة خلال العقدين الأخيرين كمدخل مناظر أو مقابل للمدخل التقليدي، ويقوم المدخل التقليدي على تحديد تكلفة المنتج مقدماً وفق معايير محددة سلفاً يقوم المصممون بتحديدوها، وفق هذا المدخل ويقوم عمل المحاسبون بعد انتهاء المصممون والمطورون للمنتج من مهامهم. حيث يتم تحديد تكلفة كل جزء من أجزاء المنتج وفق المعايير أو المتطلبات التي تم تحديدها من قبل المصممون لينتهي بهم الأمر في نهاية المطاف إلى تحديد التكلفة الإجمالية للمنتج ومنها تقوم إدارة المنشأة بالتعاون مع المحاسبون وفق استراتيجيات السوق بتحديد السعر المطلوب لهذا المنتج.

ونلاحظ أن هذا المدخل يختلف عن المدخل التقليدي ومدخل التكاليف المعيارية إذ انه لا يعتمد على الإمكانيات الداخلية فقط وإنما يركز على الأبعاد والعناصر التي تؤثر في التكلفة، إذ لا يتم تحديد التكلفة وفقاً لما يمكن للمشروع الإنتاج به، وإنما في ضوء إمكانيات المشروع وفي الوقت نفسه مدى تقبل السوق لهذه التكلفة، وكذلك الاهتمام بالعلاقة بين تكلفة المشروع وتكلفة المنافسين مما يعني التوازن بين جميع الأطراف ذات العلاقة في هذه التكلفة (المطارنة، ٢٠٠٨، ص ٢٩١).

ويجب التأكيد على أن التكلفة المستهدفة ليست بديلة للتكاليف المعيارية فهي تعتبر بمثابة مرحلة سابقة على مرحلة إعداد معايير التكلفة، والتي تمثل إحدى صور التكلفة المستهدفة والتي خضعت أكثر من مره لخطط التعديل والترشيد والتخفيض، بهدف الوصول إلى التكلفة المعيارية (الجبالي، ١٩٤، ١٩٩٧، ١٩٥)، والتكاليف المعيارية هي التكاليف المحددة مسبقاً وبغاية، والتي تستخدم للمقارنة مع التكاليف الفعلية، لذلك يجب أن تكون تلك التكاليف مقاييس مناسبة وعادلة لقياس الأداء وتشجيعه نحو تحقيق أهداف الشركة.

هذا وتمثل المعايير أدوات قياس علمية، ويتم تحديدها مقدماً للحكم على الأداء الفعلي لأن المعايير تمثل أولى مراحل العملية الرقابية حيث تتم بعد نهاية الفترة



المحاسبية مقارنة الكميات والأسعار الفعلية مع الكميات والأسعار المعيارية لتحديد الانحرافات وتحليلها واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

ويعمل منهج التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف خلال مرحلة التصميم وينتهي دورة بانتهاء هذه المرحلة وعند دخول المنتج مرحلة الإنتاج يتم استخدام نظام التكاليف المعيارية مع الأخذ في الاعتبار التكاليف المستهدفة، فهناك علاقة تكامل بين منهج التكاليف المستهدفة ونظام التكاليف المعيارية ولا توجد علاقة تبادل أو تعارض، فضلاً عن أن معايير التكلفة التي تعتمد في إعدادها على خطة التكاليف المستهدفة خلال حياة المنتج سوف تتسم بالشمول أكثر من التي كانت تعد في الماضي في حدود تكلفة إنتاج المنتج مما يضيف عليها صفة الاستقرار والثبات لفترات طويلة، وهي صفات لم تكن متوافرة في معايير التكلفة التقليدية، بما يساعد بدوره في نهاية الأمر على تطوير معايير التكلفة لتأتي مواكبة للتطور في طبيعة المشروعات المتطورة تكنولوجياً (فتيح، ٢٠١١، ص١٤٣).

هذا وتتطلب عملية إعداد المعايير اشتراك جميع إدارات وأقسام المشروع في وضع الأرقام المعيارية وقيام لجنة على مستوى أعلى بالإشراف على مراحل إعداد المعايير وتنفيذها، ففي حين تقوم إدارة الإنتاج بتحديد المقاييس الخاصة بكمية المواد الخام وساعات العمل والطاقة الإنتاجية المعيارية فإن الإدارة الهندسية تقوم بتحديد المصاريف الهندسية مثل إهلاك قطع الغيار ومصاريف الصيانة المتوقعة، وتقوم إدارة المشتريات بتحديد أسعار المواد المتوقعة، و يقوم قسم المحاسبة أو الإحصاء بتوفير بيانات تحليلية عن المصاريف الفعلية في السنوات السابقة ومعدلات تغيرها مع كمية الإنتاج، وبناءً عليه تقوم إدارة الحسابات بتقدير المصروفات المتوقعة وعمل الميزانية التقديرية في ضوء توجهات الإدارة كما تقوم إدارة التكاليف بمد اللجنة ببيانات التكاليف الفعلية عن الفترات الماضية وتقديمها للجهات المختصة (أبو معيلق، ٢٠٠٥، ص٣٩).



- الصفات التي يجب أن يتم توافرها فيمن يقومون بإعداد معايير التكلفة والتي يجب أن يتميز بها أعضاء فريق التكلفة المستهدفة: (أبو معيلق، ٢٠٠٥، ص٤٤، ٤٣)
- مشاركة مجموعة من المختصين في جميع الفروع ذات العلاقة بالعملية الإنتاجية والتي تمتلك الكفاءة والخبرة اللازمين لتحديد الكمية اللازمة لإنتاج منتج معين وفق مواصفات معينة في ظل ظروف محددة بدقة وبناءً على مستوى طموح الإدارة فيما يتعلق بجودة المنتج وحجم الإنتاج.
  - إلمام هؤلاء الأشخاص بالظروف المحيطة بالعملية الإنتاجية من جميع جوانبها كل في مجال تخصصه.
  - أن يكون لديهم قدرة على قراءة الواقع واستقراء المستقبل فيما يتعلق بالظروف المحيطة بالعملية الإنتاجية.
  - أن يكون لديهم معرفة بالأسعار الجارية لتكاليف عناصر الإنتاج، وقدرة على قراءة التطور المستقبلي للأسعار وذلك لتحديد السعر المستهدف.
  - أن يكون لديهم قدرة على استخدام الأساليب العلمية في تحديد متطلبات وحدة الإنتاج في ظل مستوى جودة معينة وسعر مستهدف في ظل ظروف بيئية وتشغيلية متطورة.

ويجب أن يتمتع رقم التكلفة المستهدف بمواصفات معينة حتى يكون معيار جيد يمكن الإسترشاد به أثناء كافة مراحل العملية الإنتاجية وذلك كما يلي: -

- إمكانية التطبيق.
- أن يتسم رقم التكلفة المستهدف بالقبول من المنفذين، وان يحوز على ثقتهم بحيث يكون معياراً مقبولاً لديهم كأداة رقابية عادلة عند تقييم الأداء ومحاسبة المسؤولية، حيث انه اعد في ظل مشاركة الإدارات والتخصصات المختلفة وبما يتوافق وظروف السوق واحتياجات ورغبات المستهلكين من سعر مستهدف، واحتياجات الإدارة من هامش ربح مستهدف.





- أن رقم التكلفة المستهدفة يتم التوصل إليه وفق أساليب علمية مراعية لدورة حياة المنتج مما يؤهله ليكون معيار مناسب للتكلفة.
- وبعد التوصل لرقم التكلفة المستهدفة واعتماده يصبح معياراً، ويجب أن يتسم هذا المعيار بالقبول من العاملين لأن ذلك يكسبه صفة الإلزام لكل أطراف العملية الإنتاجية.
- يجب أن يكون المعيار واضحاً ومحددأ ومفهوماً من المنفذين لكي يسهل قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالمعيار.
- بعد إعداد واعتماد رقم التكلفة المستهدفة يصبح معياراً، ويجب أن يتسم بالاستقرار والثبات، وذلك لا يتأتى إلا إذا تم إعادة بدقة ووفقاً للأساليب العلمية وبما يراعي دورة حياة المنتج، والمقصود هنا بالثبات هو الثبات النسبي أي في ظل الظروف العادية بعيداً عن الظروف الطارئة مثل نقص في المادة الخام المقرر إستخدامها واستبدالها بمادة أخرى بمواصفات مغايرة أو بأسعار مختلفة أو التغير في طرق وأساليب الإنتاج كأن يتم استبدال الطرق اليدوية بطرق آلية أو بسبب تغير في الأسعار نتيجة ظروف غير متوقعة.
- يجب على رقم التكلفة المستهدفة حتى يعتمد ويصير معياراً جيداً أن يتفق مع ظروف المنشأة الخاصة وإمكانياتها سواء البشرية أو الآلية، بحيث يكون معبراً عن أفضل ما يمكن تحقيقه من كفاءة في الأداء في ظل تلك الإمكانيات، ويسري هذا الأمر مع كل مركز تكلفة أو منتج بصورة مستقلة.

- الصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة: (موسي، ٢٠٠٨، ص ١٦): -
- الصراع التنظيمي حيث إن اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم قد تؤدي إلى صعوبة نجاح مدخل التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين هذه الأهداف.



- يحتاج تطبيق هذا المدخل إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج وهي تكاليف اختيارية ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد التكلفة المستهدفة لأن علاقة المدخلات بالمخرجات في هذه التكاليف غير واضحة.
- تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة وفي نفس الوقت يجب أن تكون فترات تطوير المنتج قصيرة وهذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل.
- إن تحديد التكلفة المستهدفة فنأ أكثر منه علماً وبالتالي على المنشأة التعلم من التجارب والخبرة حتى لا يتم تحديد تكلفة مستهدفة يصعب الوصول إليها فيشعر العاملون بالإحباط، أو يتم تحديد تكلفة مستهدفة سهلة التحقيق فلا يحفزهم ذلك على التحسين المستمر للأداء.
- يجب دراسة التكلفة والعائد قبل اتخاذ قرار استخدام مدخل التكلفة المستهدفة.
- التقلبات السوقية حيث يربط مفهوم التكلفة المستهدفة بالسوق فهو موجه بالمستهلك واحتياجاته وبالتالي فإن حدوث أي تقلبات سوقية سريعة يعنى فشل المفهوم في تحقيق رغبات المستهلك.
- يصعب تطبيق هذا المدخل في بعض الصناعات مثل صناعة الأدوية حيث تكون المكونات محكومة بعوامل طبية صحية وأخرى قانونية.

أهم العوامل الداعمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة: (موسي، ٢٠٠٨، ص ١٦، ١٧)

قد أظهر استطلاع للرأي أجري على عدد ١٣٥ شركة يابانية مقيدة في بورصة طوكيو وتستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة أن أهم عشرة عوامل داعمة لنجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ما يلي:

- وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية.
- وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على كلا من التكاليف التاريخية والدراسة السوقية لاتجاهات الأسعار.



- الدعم من قبل الإدارة العليا وذلك بسبب الطبيعة الاستراتيجية لهذا المدخل ولتأثيره على أسلوب العمل في مختلف الإدارات داخل المنظمة بالكامل.
- توفير الدورات العلمية والتدريب العملي للأفراد على استخدام مدخل التكلفة المستهدفة.
- تشجيع وتطوير فرق العمل التي تحتوي على أفراد من مختلف الإدارات والتخصصات.
- تنمية العلاقات مع الموردين بحيث تكون قائمة علي التعاون بدلا من ربح طرف على حساب خسارة للطرف الآخر.
- مشاركة جميع المعلومات المتاحة بين جميع الإدارات والأفراد وعدم اختصاص البعض بها.
- وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم سواء بين الشركة والموردين أو بين الشركة والعملاء أو بين مختلف الإدارات والأقسام داخل الشركة لتسهيل تقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات.
- اعتماد الإدارة على أسلوب تفويض السلطات لفرق العمل لمساعدتها على الابتكار والإبداع.
- تقييم جميع الأنشطة والأعمال والأفراد بمدي مساهمتهم في تحقيق استراتيجية الربح للشركة.

هذا وتنشأ الحاجة لاستخدام أساليب معاونة عند تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في

حالتين: (يوسف، ٢٠٠٠، ص ١٤٦\_١٤٧).

الحالة الأولى: في مرحلة التخطيط والتصميم: -

عند اختلاف التكلفة المستهدفة كفرق بين أسعار البيع المتوقعة والربح المستهدف عن تقديرات التكلفة الحالية أو المتوقعة لتنفيذ النشاط حيث يتطلب الأمر الاستعانة بهندسة القيمة وإعادة هندسة العمليات أو إعادة تصميم مكونات المنتج في محاولة لتخفيض التكلفة الحالية أو المقدره لتساير التكلفة المستهدفة.



الحالة الثانية: خلال مراحل ما بعد البدء في الإنتاج: -

عند الرغبة في تحسين مستوى جودة المنتج أو إجراء المزيد من خفض التكاليف، أو لمواجهة أي مشاكل طارئة نتيجة حدوث تغيرات في ظروف السوق، حيث يتطلب الأمر اللجوء لأسلوب التحسين المستمر للعمليات، والإسناد (المقارنة مع أفضل التطبيقات).

وتتمثل أهم الأساليب المعاونة فيما يلي: (يوسف، ٢٠٠٠، ص ١٤٦\_١٤٧ & الجبالي، ١٩٩٨، ص ١٣٧، ١٤٤)

- هندسة القيمة Value Engineering
- إعادة هندسة عملية المنظمة Business process Reengineering
- التحسين المستمر للعملية ( الكايزن ) Continuous process Improvement

### هندسة القيمة Value Engineering

يتم تطبيق هندسة القيمة في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج، ولقد اعتبرت هندسة القيمة بمثابة تنظيم جماعي تعمل خلاله مجموعه من الوسائل والأساليب الإدارية (تخطيط ورقابة) بهدف ضمان الوصول إلي أكثر المنتجات فاعلية وأقلها تكلفة.

وتتشابه هندسة القيمة مع التكلفة المستهدفة في أن كل منهما قد تتحدد أثناء مرحلة تصميم المنتج، وتساعد هندسة القيمة في محاولات الوصول إلى تحقيق التكلفة المستهدفة، وهو ما يدغم العلاقات القائمة بينهما.

وتركز هندسة القيمة على تحقيق كفاءة أكبر في الأنشطة المضيضة للقيمة لخفض التكاليف، ويتضمن مدخل هندسة القيمة إجراء التحليل الوظيفي للمنتج ولكل جزء من مكوناته بهدف الوصول إلى تصميم مناسب بديل للمنتج يحقق كافة الوظائف



الضرورية من وجهة نظر العميل وبأقل تكلفة ممكنة (التكلفة المستهدفة). (عبد الدايم، ٢٠٠١، ص ٣٩٧).

## إعادة هندسة عملية المنظمة (الهندسة العكسية) Business process Reengineering

تعتبر الهندسة العكسية أمراً ضرورياً لتطبيق هندسة القيمة منذ البدء بتطوير وتصميم المنتج وحتى سحبه من الأسواق ويتمثل الهدف النهائي لإعادة هندسة العملية ليس فقط جعل المنشأة أكثر كفاءة، بل خلق قيمة للعميل ممثلة في حصوله علي منتج عالي الجودة، وبأقل تكلفة ممكنة.

وتعرف إعادة هندسة العملية بأنها إعادة تفكير وتصميم جوهري لعمليات المنشأة لتحقيق تحسين أساسي في معايير قياس الأداء ممثلة في الجودة والتكلفة ، وهي بهذا تتفق في النتيجة مع هندسة القيمة إلا أن جوهر الاختلاف يتمثل في أن الأخيرة تركز على تحليل الوظيفة أو بينما إعادة الهندسة تتناول عملية التصميم ذاته للبحث عن تصميم جديد يؤدي إلى إنجاز نفس الوظيفة بتكلفة أقل فهي تهدف لجعل كل العمليات في أفضل وضع ممكن من خلال تصميم أفضل الأساليب لإنجاز العمل.

### التحسين المستمر للعملية Continuous process Improvement

لا يعني الوصول إلى التكلفة المستهدفة نهاية الأمر وإنما يعني بداية مرحلة جديدة من مراحل البحث المستمر عن مواطن لاختراق وتخفيض التكلفة كلما أمكن ذلك. وتتمثل فكرة التحسين المستمر Kaizen Cost في التكامل مع أسلوب إعادة هندسة العملية في ظل تطبيق مدخل هندسة القيمة للعمل علي محور التكلفة، ويرى البعض أن التحسين المستمر يعني إجراء تحسينات تدريجية ومتزايدة وبفاعلية للعمليات الحالية من خلال تحديد ما تريده المنشأة من عملية ما في ضوء متطلبات العملاء، ثم وضع المقاييس المتعلقة بتنفيذها، ويلي ذلك التنفيذ ومتابعة النتائج لتحديد مجالات التحسين الممكنة واقتراح التحسينات الملائمة وتطبيقها وقياس نتائج التطبيق، ثم تقييمها في ضوء المقاييس المحددة ، وتكرر تلك الخطوات مرة بعد الأخرى بهدف



تحقيق خفض متتالي في التكاليف من خلال استبعاد الأنشطة والتكاليف الغير مضيفة للقيمة في إطار السعي للاستغلال الأمثل للموارد المتاحة مع التقيد بمستوى الجودة المستهدف.

ومما سبق ترفض الباحثة الفرض الثالث فرض العدم  $H_0$  وقبول الفرض البديل  $H_1$ ؛ حيث أنه يوجد أثر إيجابي لاستخدام التكاليف المستهدفة والأساليب المعاونة علي تخفيض وتحسين معايير التكلفة؛ حيث أن التكلفة المستهدفة والأساليب المعاونة لها تهدف إلي الوصول لتخفيض التكاليف مع المحافظة علي الجودة والسعر والموصفات المرغوبة من قبل العملاء، فضلاً عن تحقيق الربح المستهدف للشركة بما يضمن الاستمرارية، والوصول إلي التحسين المستمر والتخفيض التدريجي للتكاليف خلال دورة حياة المنتج.

## الخلاصة والنتائج:-

### الخلاصة:

تناول البحث الحالي موضوع " استخدام التكلفة المستهدفة في تطوير معايير التكلفة " وقد تناولنا في القسم الأول من هذا البحث ماهية التكلفة المستهدفة، فضلاً عن دوافع التحول من النظم التقليدية للتكاليف إلي نظام التكلفة المستهدفة، وقد توصلت الباحثة من خلال هذا المبحث إلي أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف في ظل التطورات الحالية، وذلك حتي تستطيع أن تحافظ علي مكانة سوقية من خلال إنتاج منتجات تنافسية ترضي أذواق جميع العملاء وذلك بالسعر والجودة المستهدفين، حيث تعتبر التكلفة المستهدفة نظام إداري يقوم علي إدارة التكاليف والأرباح وذلك خلال دورة حياة المنتج مما يجعله نظاماً شاملاً ومناسباً في بيئة التصنيع الحديثة ، وتناولت الباحثة في القسم الثاني دور التكلفة المستهدفة في إدارة وتخفيض التكلفة خلال دورة حياة المنتج ، فالتكلفة المستهدفة تراعي اتكاليف دورة الحياة من وجهة نظر المنتج والمستهلك بما يسمح بإنتاج منتجات ترضي جميع الأطراف وذات مركز تنافسي حيث أنها تنتج في حدود سعر مستهدف تنافسي



وبجودة مناسبة فضلاً عن إرضاء رغبات واحتياجات الإدارة المتمثلة في الوصول إلي هامش ربح مستهدف والحصول علي حصة سوقية، وقد تناول القسم الثالث والأخير تطبيق التكلفة المستهدفة كأداة لتطوير معايير التكلفة، وقد عرض هذا المبحث الصفات التي يجب أن يتم توافرها فيمن يقومون بإعداد معايير التكلفة، والمواصفات التي يجب أن يتمتع بها رقم التكلفة المستهدف حتي يكون معيار جيد نسير عليه أثناء كافة مراحل العملية الإنتاجية، والصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، أهم العوامل الداعمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وأخيراً تم عرض اهم الأساليب المعاونة لاستخدام التكلفة المستهدفة والتي تساعد علي تخفيض وتحسين معايير التكلفة مع المحافظة علي الجودة والسعر والمواصفات المرغوبة من قبل العملاء، فضلاً عن تحقيق الربح المستهدف للشركة.

#### النتائج:

- يوجد أهمية لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة في ظل التطورات الحالية.
- يؤدي استخدام التكاليف المستهدفة إلي إدارة وتخفيض التكاليف خلال مراحل دورة حياة المنتج مما ينعكس علي تحقيق مزايا تنافسية.
- تساعد التكلفة المستهدفة والأساليب المعاونة لها على تحسين وتطوير معايير التكلفة.



## قائمة المراجع :-

### الكتب:

- ١- سالم، منير محمود، " محاسبة التكاليف \_ المبادئ العلمية والعملية "، بدون ناشر، ١٩٩٩.
- ٢- هلال، سمير رياض، " المحاسبة الإدارية: مدخل معاصر "، مطبعة غباشي، طنطا، ٢٠٠٦.
- ٣- النوريات العلمية:
- ٤- الرشيدى، طارق عبد العظيم يوسف، " دور إدارة التكلفة الاستراتيجية في تفعيل قرارات الإستثمار في ظل بيئة التجارة الإلكترونية – دراسة تطبيقية " المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد الثلاثون – العدد الأول، ٢٠٠٦.
- ٥- القاضي، محمد بهاء الدين بديع " أثر البيئة الصناعية الحديثة وبيئة المنافسة علي تصميم نظم المعلومات التكاليفية ودورها في خدمة اتخاذ القرارات الاستراتيجية "، مجلة البحوث التجارية بسوهاج - جامعة جنوب الوادي، المجلد الحادي عشر-العدد الثاني ديسمبر، ١٩٩٧.
- ٦- الجبالي، محمد مصطفى أحمد، " نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي تحليل القيمة وهندسة القيمة "، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية)، جامعة القاهرة \_ كلية التجارة \_ بني سويف، السنة الثامنة \_ العدد الثالث، ملحق ١٩٩٨.
- ٧- المطارنة، غسان فلاح، " متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية -دراسة ميدانية "، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- المجلد الرابع والعشرون -العدد الثاني – ٢٠٠٨.
- ٨- الجبالي، محمد مصطفى، " دراسة تطور منهج تحديد التكلفة حسب الأنشطة خلال دورة حياة المنتج "، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية)، كلية التجارة -جامعة القاهرة فرع بني سويف، العدد الثاني -يوليو -السنة السابعة، ١٩٩٧.
- ٩- أبو معلى، عبد الله جميل عبد الله، " التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية – دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في قطاع غزة "، الجامعة الإسلامية – غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، ٢٠٠٥م-٢٠٠٦هـ.





١٠- يوسف، محمود، " التأسيس النظري ومتطلبات التطبيق العلمي للتكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة "، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة \_ جامعة عين شمس، العدد الأول-السنة الرابعة، ٢٠٠٠، ص ١٤٦\_١٤٧.

١١- كيوان، راندا مرسي، " إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة-حالة تطبيقية "، مجلة الفكر المحاسبي، مصر، المجلد التاسع عشر، العدد الأول، ٢٠١٥، <http://search.mandumah.com/Record/662364>

١٢- عبد الدايم، صفاء محمد، " نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة دراسة تطبيقية "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية \_ العدد الثاني \_ المجلد الثامن والثلاثون، سبتمبر، ٢٠٠١.

١٣- فودة، شوقي السيد، " إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ١، جامعة الإسكندرية، ٢٠٠٧.

١٤- خطاب، محمد شحاته خطاب، " التكامل بين مدخل الدالة الوظيفية للجودة وأسلوب هندسة القيمة ونظام التكاليف المستهدفة لإدارة تكلفة المنتجات: نموذج مقترح"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة-جامعة طنطا، مصر، العدد الأول، ٢٠١٥. <http://search.mandumah.com/Record/734877>

١٥- خميس، أحمد ضياء محمد، " دور نظام التكاليف المستهدفة والنظم المعاونة في تخفيض تكاليف المنشآت الصناعية "، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، العدد الثاني.

#### رسائل علمية:

١- عطي، راضية "دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف"، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير، جامعة الحاج لخضر – باتنة، كلية العلوم والاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، ٢٠٠٧-٢٠٠٨.

٢- فتوح، ولاء محمد عبد العليم عبد العظيم، " عوامل القياس الاستراتيجي للتكلفة خلال دورة حياة المنتج دراسة تطبيقية "، رسالة ماجستير، جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، قسم المحاسبة والمراجعة، ٢٠١١.

#### مصادر أخرى:

١- موسي، محمود منصور شبل، " ماهية التكلفة المستهدفة "، كلية التجارة -جامعة الأزهر، الدراسات العليا، ٢٠٠٨. [www.pdfactory.com](http://www.pdfactory.com)



### English References

- 1- Al Chen.Y, Zuckerman.G, & Zering.K." Applying target costing in the development of marketable and environmentally friendly products swine waste ", The Engineering Economist, 5353:p.158.
- 2- Bock S., Pütz M.," Implementing Value Engineering based on a multidimensional qualityoriented control calculus within a Target Costing and Target Pricing approach", Int. J. Production Economics 183 ,2017., pp.146–158.
- 3- Baharudin N, Jusoh R., " arget Cost Management (TCM): a case study of an automotive company", Global Conference on Business & Social Science-2014, GCBSS-2014, 15th & 16th December.
- 4- Kuala Lumpur, rocedia - Social and Behavioral Sciences 172, 2015 . pp.525 – 532.
- 5- Cooper, R. & Slagmudler, R., "Target costing for newproduct development: Product level target costing". Journal of cost management. August. 5-11.,2002.
- 6- Lockamy, A., & Smith .W. "Target costing for selection. Industrial management, 2000.
- 7- Sharafoddin S, "The Utilization of Target Costing and its Implementation Method in Iran", Procedia Economics and Finance 36 ,2016.
- 8- Kádárová J., Teplická K., Durkáblová M., Vida M., " Target Costing Calculation and Economic Gain for Companies", 2nd Global Conference on Business, Economics, Management and Tourism, 30-31 October 2014, Prague, Czech Republic, Procedia Economics and Finance 23 , 2015.
- 9- Yazdifar H., Askarany D.," A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia and New Zealand ", Int. J. Production Economics 135,2012.

