



إطار مقترح لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركات قطاع المقاولات المصرية دراسة حالة

أ/ محمد سمير السيد محمد

معيد بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

ملخص البحث

يهدف هذا البحث الى دراسة وقياس مدى إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كأحد أهم أدوات المحاسبة الادارية الإستراتيجية في شركات قطاع المقاولات , ولتحقيق الهدف الرئيسي للبحث تم التعرف على مدخل التكلفة المستهدفة من حيث المفهوم والمبادئ و الخطوات اللازمة للتطبيق , أيضا تم التعرف على ودراسة الخصائص الفنية والخصائص العامة لقطاع المقاولات والتي ينفرد بها هذا القطاع دون القطاع الصناعي, ايضاً تم دراسة العوامل والادوات اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في قطاع المقاولات , وإشتقاق إطار شامل مقترح يتضمن أهم الادوات والانظمة الداعمة اللازمة للتطبيق في شركات قطاع المقاولات , وأخيرا يستهدف البحث إختبار الاطار الشامل من خلال إشتقاق مؤشر مقترح وقياس مدى قبوله , وفي سبيل تحقيق ذلك تم إجراء دراسة تطبيقية من خلال دراسة حالة على إحدى شركات المقاولات المصرية.

وتوصل الباحث لعدة نتائج يمكن صياغتها في : توجد دعائم ومقومات يستلزم توافرها للتطبيق السليم لمدخل التكلفة المستهدفة ومنها هندسة القيمة , التحليل الوظيفي للتكلفة , جداول التكلفة , وجود هيكل تنظيمي داعم للتطبيق . ويتوقف نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركات قطاع المقاولات على توافر مجموعة من المقومات تتمثل في الهيكل التنظيمي , تبادل المعرفة , وأدوات وأنظمة داعمة. وتتمثل العوامل التي تؤثر في فاعلية الهيكل التنظيمي في دعم الإدارة العليا , التعليم والتدريب المستمر , فريق عمل متعدد التخصصات , العلاقات مع الموردين. كما تتمثل العوامل التي تؤثر في فاعلية إدارة المعرفة في مشاركة المعلومات ,الاتصالات بين الأقسام , ونظم التشجيع والتحفيز. بينما الأدوات الداعمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في قطاع المقاولات تتمثل في نظم معلومات هندسة القيمة , ونظام جداول التكلفة.

Abstract

The purpose of this study is to study and measure the extent to which the target cost approach can be applied as one of the most important strategic management accounting tools in the construction sector companies. In order to achieve the main objective of the research, the target cost approach was identified in terms of concept, principles and steps for implementation. General of the construction sector, which is unique to this sector without the industrial sector, also examined the factors and tools to implement the input cost target in the contracting sector, and derive a comprehensive framework proposed including the most important tools and support systems required for the application In the construction sector companies, and finally targeted research test the overall framework through the derivation of a proposed indicator to measure the extent of acceptance, and in order to achieve this was an applied study through a case study on one of the Egyptian contracting companies.

The researcher reached several conclusions that can be formulated in the following areas: • There are pillars and elements that must be met in the proper application of the target cost approach, including value engineering, cost analysis, cost tables, and a supportive organizational structure. The constituents consist of organizational structure, knowledge sharing, supportive tools and systems. The factors influencing the effectiveness of the organizational structure are the support of senior management, continuing education and training, multidisciplinary team, and relationships with suppliers. The factors influencing the effectiveness of knowledge management are information sharing, inter-departmental communication, incentive and motivation systems, The tools supporting the implementation of the target cost input in the contracting sector are the value engineering information systems and the cost tables system.

١ - مقدمة البحث

تعرض الاقتصاد العالمي في السنوات الأخيرة للعديد من الأزمات، بالإضافة إلي ظروف السوق التنافسية التي تواجهها الشركات، والتي تفرض عليها العمل علي ضمان الربحية وكذلك مواجهة المتطلبات المتغيرة للعملاء، مما أجبر الشركات علي بيع منتجاتها بناء علي السعر المحدد من قبل العملاء. وبناءً علي ذلك فإن قطاع المقاولات لا يمثل استثناء من تلك الظروف، حيث أن البيئة التنافسية لهذا القطاع تتمثل في العملاء من جانب وشركات المقاولات التي تسعى لتعظيم ربحيتها من جانب آخر وهو الأمر الذي يجبر الشركات علي استخدام أساليب جديدة وأنظمة حديثة لإدارة التكلفة لمساعدتها في الاستمرار في السوق والوفاء بمتطلبات العملاء من حيث المواصفات والجودة المطلوبة وأيضاً تحقيق الربحية المطلوبة من المشروعات.

لذلك قامت شركة تويوتا اليابانية في عام ١٩٦٠ بتطوير مدخل التكلفة المستهدفة لمقابلة تلك الاحتياجات، ويتمثل الغرض الرئيسي من تطبيقه في إنتاج منتجات ذات جودة مرتفعة وتقديمها للسوق بسعر تنافسي، وبالتالي يساعد مدخل التكلفة المستهدفة في تقليص الفجوة بين التكلفة المحددة من قبل دراسات السوق والتكلفة التي تستطيع الشركة تحقيقها, kaur (2014).

وتمثل التكلفة المستهدفة في ظل البيئة التنافسية الحديثة أداة متطورة من أدوات إدارة التكلفة تهدف إلي تخفيض تكلفة المنتجات مع المحافظة على الجودة والخصائص الوظيفية المطلوبة، كما أنه يتم استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في الوقت الحالي في العديد من القطاعات منها القطاع الصناعي وقطاع الاستشارات والنقل والمواصلات. الأمر الذي جعل هذا المدخل يلقي قبولاً في العديد من الدول، حيث يقوم عدد كبير من الشركات الصناعية الرائدة عالمياً بتطبيق هذا المدخل، مثال علي ذلك, (Nicolini Et Al.,Kodak, Boeing,Chrysler Mercedes,2000). وعلي الرغم من انتشار تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الكثير من القطاعات الصناعية إلا أن استخدامه في قطاع المقاولات لم يتم علي نطاق واسع، نظراً لوجود مجموعة من العوامل والأنظمة الداعمة لتطبيقه والتي لم تتمكن غالبية الشركات من تطبيقها، وعلي النقيض من ذلك، فإن الشركات التي قامت بتبني

هذا المدخل قد تمكنت من تحقيق تحسن ملحوظ في مقاييس الأداء الخاصة بها في الجوانب المالية والتشغيلية والتسويقية (Wu, Et Al., 2013).

وفيما يتعلق بالدراسات التي تناولت تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في قطاع المقاولات نجد أن هناك ندرة في هذا المجال، مقارنة بالقطاعات الصناعية الأخرى وذلك نظرا لوجود العديد من الاختلافات في الواقع العملي بين النظم المحاسبية المستخدمة في تلك القطاعات (Robert & Granja 2006).

ونتيجة لذلك، تعرضت العديد من شركات إلى مخاطر انخفاض عدد أوامر وطلبات البناء، بالإضافة إلى ارتفاع تكلفة الإنشاء للمشروعات الجديدة عن أسعار العقود المبرمة مع العملاء، الأمر الذي أجبر الشركات علي رفض القيام بالعديد من المشروعات وذلك نتيجة للكساد الإقتصادي وتزايد ضغوط من قبل العملاء علي الشركات لخفض التكلفة (Yook, Et Al., 2005). وذلك نتيجة وجود تزايد في الفجوة السلبية بين سعر المشروع المقدم من العميل وبين تكلفة تنفيذه من قبل الشركة في الوقت الحالي، مما دفعت الشركات إلي قبول أوامر بناء (مشروعات) تقل أسعارها بنسبة ٢٠% عن إجمالي التكلفة المقدرة لها (Ibrahim et al. 2010).

كما قامت أيضا بعض الشركات بقبول مشروعات مع تقديم تخفيضات بالغة، الأمر الذي ألحق خطر الإفلاس بكثير من الشركات الصغيرة وأمتد أيضاً إلي الشركات متوسطة وكبيرة الحجم. ونتيجة تلك العوامل المؤثرة علي بيئة الأعمال، فإنه يجب علي شركات المقاولات تعديل ممارستها الحالية حتي يتثنى لها النجاح في إدارة المنظمة وتحقيق الربحية المطلوبة، الأمر الذي يستوجب بناء نظام معلومات إداري يستند إلي منظور جديد وترابط بين كافة الوظائف مثال ذلك وظيفة خفض التكلفة وتطوير المنتجات ورقابة الجودة وإستراتيجية الأعمال (Society of Japanese value engineering 2000)

ومن الجدير بالذكر أن شركات المقاولات اليابانية قد قامت منذ فترة قصيرة بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وهو المدخل التي قامت بتطويره شركة تويوتا اليابانية منذ أكثر من ٣٠ عام وتم استخدامه في نواحي عديدة داخل القطاع الصناعي في اليابان (Pennanen Et Al., 2011). وتشير الملاحظات أن ١٥% من شركات المقاولات في اليابان قامت بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالإضافة إلى وجود ٣٦% من الشركات التي ترغب في تطبيق

ذلك المدخل في المستقبل، وتتمثل المشكلة في أن حوالي نصف شركات المقاولات ليس لديها خطة واضحة لتطبيق ذلك المدخل، إلا أنه علي الرغم من ذلك، قد أشارت دراسة (Nicolini et al., 2000) إلي قيام عدد كبير من شركات المقاولات الأمريكية والبريطانية بتبني تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة من خلال أدوات مثل هندسة القيمة وجدول التكلفة ودورة حياة المنتج.

٢ - مشكلة البحث

يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وقد تم استخدامه في العديد من القطاعات الاقتصادية في بعض الدول مثل اليابان والولايات المتحدة الأمريكية ولقد أثبت نجاحاً كبيراً في قدرته على تحديد تكلفة الوحدة المنتجة، إلا أن هناك العديد من الصعوبات والمحددات التي تواجه شركات المقاولات عند محاولتهم لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة مما يتسبب في عدم القدرة على تخطيط تكلفة المشروعات بصورة دقيقة.

ولذا يعتقد الباحث ضرورة دراسة كيفية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لإدارة التكلفة في شركات المقاولات بصورة أكثر فعالية وكفاءة. ومن هنا تتركز مشكلة البحث في محاولة الإجابة على التساؤلات التالية:-

- ما هو مدخل التكلفة المستهدفة ؟ وما هي خطواته وأدواته ؟
- ما هي أشكال التعاقدات المختلفة، وأنواع العقود داخل قطاع المقاولات؟
- هل هناك إمكانية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركات المقاولات ؟ وإن كان هناك إمكانية للتطبيق ، فما هي العوامل والأدوات والأنظمة الفرعية الداعمة للتطبيق الناجح لهذا المدخل؟
- هل يمكن اشتقاق إطار مقترح لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركات المقاولات ؟ وهل يلقي هذا الإطار المقترح قبولاً لدى العاملين بالشركة محل الدراسة (الشركة محل دراسة الحالة)؟
- هل يمكن اشتقاق مؤشر مقترح لإختبار مدى إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركات المقاولات ؟ وهل يلقي هذا المؤشر المقترح قبولاً لدى العاملين بالشركة محل الدراسة (الشركة محل دراسة الحالة)؟

٣ - هدف البحث

يهدف هذا البحث إلى دراسة تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركات المقاولات ، ولتحقيق هذا الهدف الرئيسي يتم التعرف على مدخل التكلفة المستهدفة وخطواته وأدواته ، وأيضاً تحليل وتقييم الدراسات السابقة المتعلقة بإمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركات المقاولات ودعائم ومقومات التطبيق الناجح لذلك ، وكذلك محاولة التعرف على الصعوبات والمعوقات التي قد تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركات المقاولات وكيفية التغلب على تلك المعوقات ، كما يستهدف البحث محاولة اشتقاق إطار مقترح لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لإدارة التكلفة في شركات المقاولات.

٤ - أهمية ودوافع البحث

تتمثل أهمية البحث في تناوله لموضوع حيوي وهام يمكن أن يساعد شركات المقاولات المصرية على تحقيق مزايا تنافسية في عملياتها المختلفة من خلال إدارة التكلفة ، وتزداد الأهمية العلمية للبحث نظراً لأن هناك ندرة في الدراسات الأكاديمية الأجنبية السابقة في هذا المجال وأيضاً في الدراسات الأكاديمية العربية، وقد أوضح (ملتقى بناء مصر اليوم ، ٢٠١٧) أن هناك مجموعة من التحديات والمعوقات التي تواجه قطاع التشييد والبناء في جمهورية مصر العربية وتتمثل أبرز تلك التحديات في فروق الأسعار الناتجة عن تعويم الجنيه، بجانب تزايد أسعار المحروقات؛ وارتفاع فوائد القروض البنكية؛ وكذلك تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، بالإضافة إلى ارتفاع أجور العمالة مما يستوجب توافر دراسات أكاديمية في هذا الشأن بغية التوصل إلى حلول علمية للتغلب على تلك المعوقات. ويمثل هذا البحث بذلك إضافة للمكتبة المحاسبية حيث يتناول موضوع تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لإدارة التكلفة في شركات المقاولات، ويعتبر هذا الموضوع من الموضوعات الأكثر حداثة في البحوث المحاسبية.

ومن ناحية أخرى تتمثل الأهمية العملية للبحث في أن التطبيق العملي لمخرجات هذا البحث يمكن أن يساعد شركات المقاولات المصرية على إدارة التكلفة بما يحقق مزايا تنافسية لها في ظل بيئة الأعمال المعاصرة الديناميكية ، وأيضاً بسبب التحديات التي يواجهها قطاع المقاولات في أغلبية دول العالم وخاصة مصر والتي تتمثل في ارتفاع تكلفة إنشاء

المشروعات الجديدة مع انخفاض الجودة ومن ثم انخفاض ثقة العملاء مما نتج عنه تحديات للشركات العاملة في ذلك القطاع من انخفاض في الربحية وانخفاض في حجم الاستثمارات الموجه له.

٥ - حدود البحث

في ضوء مشكلة البحث السابقة سوف يهتم البحث بصورة أساسية بدراسة تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركات قطاع المقاولات ، وقد قام الباحث باختيار مجموعة من العوامل المتعلقة بنجاح تطبيق نموذج التكلفة المستهدفة في قطاع المقاولات والتي تتمثل في الهيكل التنظيمي ، وإدارة المعرفة ، والأنظمة والأدوات الداعمة، ولذا يخرج عن إطار البحث دراسة الأدوات الأخرى لمدخل التكلفة المستهدفة ، وكذلك يخرج عن نطاق البحث استخدام الأدوات الأخرى لإدارة التكلفة ومنها : نظام التكلفة على أساس الأنشطة ونظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت ونظام محاسبة استهلاك الموارد ، وتركز الدراسة التطبيقية على الشركات في قطاع المقاولات فقط ولهذا يخرج عن نطاق البحث الشركات الصناعية في المجالات الأخرى والشركات في القطاع الخدمي.

٦ - خطة البحث

إنطلاقاً من مشكلة البحث والهدف منه، وفي إطار حدوده يتكون البحث من النقاط التالية:

٦-١- التأصيل النظري للتكلفة المستهدفة (المفهوم ، خصائص، أهداف ،خطوات التطبيق ، طرق الحساب ، صعوبات التطبيق)

٦-٢- خصائص وطبيعة قطاع المقاولات

٦-٣- إعتبرات وعوامل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في قطاع المقاولات

٦-٤- الدراسة التطبيقية

٦-٥ نتائج البحث والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

ويعرض الباحث لكل جزئية على النحو التالي:

٦-١- التأسيس النظري للتكلفة المستهدفة (المفهوم , خصائص , أهداف , خطوات التطبيق , طرق الحساب , صعوبات التطبيق)

ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة كاحد الأساليب المستحدثة في المحاسبة الإدارية استجابة للتطورات المستمرة في بيئة الأعمال المعاصرة والتي منها زيادة حدة المنافسة، وما تتطلبه من ضرورة إحداث توازن بين التكلفة والجودة والوقت باعتبارهم يمثلون أبعادا لاستراتيجية الشركة والحاجة أيضا إلى منهج فعال لتسعير المنتجات الجديدة بما يتناسب مع اسعار المنافسين، حيث يساعد هذا الأسلوب على تحقيق ميزة تنافسية من خلال إدارة التكلفة بكفاءة، وقياس وتقييم الأداء مقارنة بالمنافسين، والمساهمة في تخطيط وتنظيم الربحية في الأجل الطويل (أحمد عبد الله النور ، ٢٠١٢، ص ١٧)

ويرجع ظهور مدخل التكلفة المستهدفة إلى عدة أسباب منها زيادة حدة المنافسة التي تواجه الشركات بما يقلل من قدرتها على التأثير على السعر وهو ما دفع الشركات إلى تقديم منتجات ذات أسعار تنافسية وبجودة مرتفعة وبتشكيلة متنوعة ومتطورة حتى تستطيع البقاء في السوق، وأيضاً التطوير المستمر للمنتجات وما صاحبه من قصر دورة حياة المنتج حيث ازدادت فرص التأثير على الربح في مرحلة التصميم والتطوير حيث تتحدد تكلفة المنتج بالفعل (محرم،، ١٩٩٥).

وفيما يتعلق بتعريف مدخل التكلفة المستهدفة تعددت الدراسات التي تناولت مدخل التكلفة المستهدفة في الفكر المحاسبي، ولكنها لم تتفق على تعريف موحد لمدخل التكلفة المستهدفة، حيث اتجهت غالبية الدراسات (عبد الدايم،، ٢٠٠١؛ تهامي،، ٢٠٠١؛ هاشم،، ٢٠٠٣؛ زقروق،، ٢٠١١؛ Kato.,1993;Cooper and Slagmulder., 1999 ; Ellram.,2000 ; El-Dyasty., 2007 ; Al-Awawdeh and Al-Sharairi., 2012) لتعريفها بأنها أداة لإدارة التكلفة. وتبين دراسة (عبد اللطيف ، ٢٠١٦) أنه بتحليل وتقييم تلك الدراسات السابقة يمكن استنتاج تعريف للتكلفة المستهدفة يأخذ الاعتبارات التالية:

١- يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أداة من أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والتي تركز على خفض التكاليف أثناء مراحل ما قبل الإنتاج لدعم المزايا التنافسية للشركة.

٢- يتجه مدخل التكلفة المستهدفة نحو خفض تكلفة المنتجات مع المحافظة على المثلث الذهبي للبقاء في ظل عولمة المنافسة والمتمثل في المحافظة على الجودة والوظيفية والأداء بما يحقق رضا العملاء.

وقد عرف (Sakurai , M . , 2008 , p. 23) مدخل التكلفة المستهدفة على أنها "أحد أدوات إدارة التكاليف التي تسعى إلى تخفيض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين بهندسة الإنتاج والتصميم وبحوث التسويق والمحاسبة".

أما (شوقي السيد فودة، ٢٠٠٧، ص ٢١٠) فقد عرف التكلفة المستهدفة على أنها "أداة من أدوات إدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة والحالية مع الحفاظ على جودة المنتج وقدرته الوظيفية ودرجة الثقة فيه وتلبية احتياجات العملاء عن طريق فحص كل الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة عند مراحل التخطيط، البحوث، التطوير والمراحل التجريبية للإنتاج، وهي تقود عملية المفاضلة بين بدائل تصميم المنتج والعملية الإنتاجية لاختيار البديل الذي يمكن إنتاجه بتكلفة تعادل التكلفة المستهدفة في ضوء سعر البيع المستهدف والقدرات الوظيفية المستهدفة وحجم المبيعات والربح المستهدف، ومن ثم فهي جزء من نظم الإدارة الاستراتيجية الشاملة للربحية".

وفيما يتعلق بخصائص التكلفة المستهدفة توضح دراستي (الحاج و إلياس ، ٢٠١٧ ؛ نوادي ، ٢٠٠٩) بأن نظام التكلفة المستهدفة يتميز بعدة خصائص والتي تساهم في تعزيز الموقف التنافسي للشركة ومن أهمها :

- إنه نظام مفتوح يهتم بالتفاعل القائم بين الشركة وبيئتها الخارجية، من خلال التعرف على رغبات العملاء والعمل على تلبيتها ، أي أنه ذو توجه خارجي.

- يستخدم كأداة للرقابة كونه يطبق في مرحلة التخطيط والتصميم وذلك قبل البدء في الإنتاج

- يساعد على خلق مستقبل تنافسي قوي للشركات من خلال التركيز على الإدارة الموجهة للسوق

- إنه نظام لإعادة تصميم المنتج وهندسة القيمة والعمليات؛ ويعمل على التخطيط للأجل الطويل، حيث يحدد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منهما هدفا يلتزم بالوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر للمنتج

- يناسب المنتجات التي تتصف بقصر دورة حياتها أكثر من المنتجات التي لها دورة حياة طويلة
- يدعم العلاقة مع الموردين من خلال تعزيز التعاون بين الأطراف وتبادل الدعم والخبرات، وكذلك الحال بين المستهلكين
- أما فيما يتعلق بأهداف مدخل التكلفة المستهدفة تتفق عدة دراسات (عبد اللطيف، ٢٠١٦ ; Al-Awawdehand Al-Sharairi., 2012; Briciu and Căpușeanu., ; 2013 ; الحاج و إلياس ، ٢٠١٧) على أن مدخل التكلفة المستهدفة يحقق عدة أهداف للشركات التي تطبقه ، وتتمثل هذه الأهداف في:
- يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة بمثابة نظام لإدارة التكاليف ومن ثم فإن الهدف الأساسي له هو خفض تكلفة المنتجات مع الحفاظ على القدرات الوظيفية ومستوي الجودة المستهدف.
- تحقيق أهداف الإدارة من الأرباح والمنافسة على المدى الطويل بالرغم من التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية والتقلبات في أذواق العملاء وانخفاض درجة الولاء من خلال خفض تكاليف مدخلات المنتج.
- توفير منتج منافس من حيث المواصفات المطلوبة والجودة والسعر والوقت، لتلبية وإشباع احتياجات ورغبات العملاء.
- الربط المنهجي بين الموردين والتجار والعملاء في نظام متكامل ومتماسك لتخطيط التكاليف والأرباح، وهو ما يجعل مدخل التكلفة المستهدفة وسيلة لتحقيق مزايا تنافسية.
- مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.
- وفيما يتعلق بمبادئ مدخل التكلفة المستهدفة تتفق عدة دراسات (عبد اللطيف، ٢٠١٦ ; عبد الحفيظ ، ٢٠١١ ; ; Ansari et al., 2007) على أن المبادئ الأساسية لمدخل التكلفة المستهدفة تتمثل في ستة مبادئ لتحقيق أهدافه الرئيسية هي:
- ١- السعر هو الذي يحدد التكلفة **Price Led Costing**: حيث يستخدم سعر السوق في تحديد التكلفة المستهدفة وذلك بالمعادلة الآتية:

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

- ٢- **التركيز على العملاء Customer Focus**: تؤثر توقعات المستهلكين من حيث السعر والجودة وتوقيت الاستلام على قرارات الإنتاج، وتستخدم كمرشد لتحليل التكلفة
- ٣- **التركيز على التصميم Design Centered**: يهتم مدخل التكلفة المستهدفة برقابة التكلفة في مرحلة التصميم، لذلك قد يتطلب إجراء تغييرات هندسية على تصميم المنتج قبل بداية الإنتاج بما يؤدي إلى تخفيض التكلفة والزمن اللازم لتقديم المنتج.
- ٤- **تحقيق التكامل الوظيفي (فريق العمل الشامل) Cross-functional teams**:
يعنى هذا المبدأ وجود فريق عمل يتكون من مختلف التخصصات يكون مسئول عن المنتج منذ بداية الفكرة حتى انتهاء الإنتاج. وهو ما يخلق جو من الترابط والتفاعل الذي يعمل على تجنب التعقيد واستهلاك الوقت عند تقييم التكلفة.
- ٥- **التركيز على مشاركة أطراف سلسلة القيمة Value Chain Involvement**: يجب أن تتضمن التكلفة المستهدفة جميع أجزاء سلسلة القيمة الداخلية (البحوث والتطوير، التصميم، الإنتاج، التسويق والتوزيع، وأخيراً خدمة ما بعد البيع) وكذلك الخارجية (الموردين، الموزعين، والعملاء). حيث يعتمد مدخل التكلفة المستهدفة على خلق علاقات طويلة الأجل تقوم على تبادل المنافع بين عناصر سلسلة القيمة.
- ٦- **الاهتمام بدورة حياة المنتج Life Cycle Orientation**: حيث يتطلب مدخل التكلفة المستهدفة تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج لكل من المستهلك والمنتج وهو ما يتطلب ضرورة أخذ تكاليف دورة حياة المنتج في الاعتبار عند حساب التكلفة المستهدفة، حيث أن الهدف من مدخل التكلفة المستهدفة هو تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج بالنسبة للعملاء والمنتج. وتضيف دراسة (الحاج و إلياس ، ٢٠١٧) إلى المبادئ الستة السابقة مبدأ آخر وهو التركيز على الإنتاج ، ويعني فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم بأعلى كفاءة ممكنة.
- وفيما يتعلق بخطوات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة توضح دراسة الكبيجي (٢٠١٤) أن دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف يتحقق من خلال أربعة مراحل وهي:
- **مرحلة تخطيط المنتج وتصميمه**: وهنا يتم تحديد تكلفة المنتج المصمم وفقاً لاحتياجات ورغبات العملاء .

■ **مرحلة تحليل التكاليف:** من خلال دراسة مكونات تكلفة المنتج ومحاولة إيجاد وسيلة لتخفيضها دون التأثير على جودة أداء المنتج لوظائفه وكذلك تحليل تكلفة كل جزء من أجزاء المنتج والعمل على تخفيض التكاليف لأقصى حد ممكن والوصول بها للتكلفة المستهدفة

■ **مرحلة تطبيق هندسة القيمة (تحليل القيمة):** هنا يتم تحليل وظائف مكونات المنتج المختلفة وذلك بهدف إنجاز الوظائف عبر دورة حياة المنتج بأقل تكلفة ممكنة ودون التأثير على جودة المنتج وأدائه ويتم ذلك من خلال مدخل هندسة القيمة كأداة من أدوات التحسين المستمر ويتم فيها تحديد الأنشطة وتكلفتها وتنقسم لنوعين : أنشطة وتكلفة تضيف قيمة، أنشطة وتكلفة لا تضيف قيمة . مما يساعد على تحديد مناطق محتملة لتخفيض التكلفة .

■ **مرحلة الإنتاج والقرار النهائي:** بناء على المقارنة بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة . كما تتفق دراستي (Sheikh And Rana 2014 ; Hussein Et Al. 2011) على أن العناصر الرئيسية في عملية TC تتمثل في ثلاثة مراحل وهي: - السوق يقود إلى التكلفة (تحليل السوق يلعب دورا حيويا في تحديد التكاليف المسموح بها وتستخدم لنقل ضغوط التكلفة التنافسية والتي تواجه الشركة لمصممي المنتج). تكلفة مستهدفة لمستوى المنتج (يركز هذا القسم على إبداع مصممين المنتجات لتحقيق التكلفة المستهدفة التي من شأنها أن يتم تحليلها إلى مكونات المنتجات ، وتحويلها إلى الموردين لإيجاد وسيلة لتصميم وإنتاج مكونات المنتجات من مصدرها الخارجي). تكلفة مستهدفة لمستوى المكونات (تركيز على إبداع الموردين والتوصل لطرق مفيدة بالنسبة للمشتري).

أما بالنسبة لطرق حساب التكلفة المستهدفة: أوضحت دراسة (الحاج و إلياس ، ٢٠١٧) أن أهم الطرق المستخدمة في ذلك:

■ **طريقة الخصم:** وفق هذه الطريقة يتم تحديد التكلفة المستهدفة عن طريق خصم الربح المستهدف الذي يتم احتسابه على أساس العائد على المبيعات وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

■ **طريقة تخفيض معدل التكلفة:** يتم تطبيق هذه الطريقة على مُنتجات قائمة وهناك رغبة في تطويرها، أوفي حالة إنتاج الشركة لمُنتجات أخرى مشابهة للمُنتج الجديد بشكل كبير. وتكون معادلة التكلفة المستهدفة كما يلي:

التكلفة المستهدفة = التكلفة الحالية- (التكلفة الفعلية x معدل التخفيض)

■ **طريقة الإضافة:** تعتمد هذه الطريقة على تقدير التكلفة المستهدفة كل جزء أو مكون أو نشاط على حده بدلا من مستوى التكلفة الحالي مع أخذ أي تخفيضات محتملة في التكلفة سواء لأسباب داخلية أو خارجية، بعدها يتم تجميع التكاليف الجزئية للمنتج وفقا للوظائف التي يحققها حتى يتم التوصل للتكلفة المستهدفة للمنتج الجديد. وتتمثل أهم صعوبات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وفقا لـ (خديجة محمد كوسه، ٢٠١٢، ص ٩٢) في:

- (١) وجود صراع بين الأطراف المسؤولة عن تحديد التكاليف المستهدفة.
- (٢) إن العاملين في الشركات التي تطبق التكلفة المستهدفة يعانون من الاجهاد نتيجة الشعورهم المستمر بالضغط عليهم لتحقيق التكاليف المستهدفة، وعندما يصعب تحقيق التكلفة المستهدفة تبدأ مشكلة الإحباط من قبل العاملين وتبدأ مشكلة التعارض بين الأقسام المختلفة.
- (٣) غياب النظم المعاونة لتحديد التكاليف المستهدفة والتي تتعلق بالتسعير والبحوث والتطوير.

٦-٢- خصائص وطبيعة قطاع المقاولات

تقوم شركات قطاع المقاولات بدور اقتصادي بارز باعتبارها أحد الدعائم الأساسية للنمو بالمساهمة الفعالة في استكمال البنية الأساسية، لشركات قطاع المقاولات العديد من الخصائص والسمات التي جعلتها تختلف عن غيرها من الشركات من حيث صعوبة ادارتها وصعوبة تخطيط ورقابة تكلفة الإنتاج بها، وفيما يلي عرض لأهم هذه الخصائص: (أيمن عبد العزيز، ٢٠١٤، عبد العزيز الهجان، ٢٠١٦)

أولا: الخصائص العامة: تتعدد هذه الخصائص ومن أهمها :

- تعمل شركات قطاع المقاولات في ظل ظروف المخاطرة وعدم التأكد، ويرجع ذلك إلى طبيعة النشاط في حد ذاته الذي يتميز بعدم دقة التنبؤ بأسعار المدخلات الإنتاجية لفترة طويلة مستقبل.

- يتم التسعير أو تحديد القيمة التعاقدية قبل التنفيذ، وتعتبر عملية تقدير التكاليف من أهم الصعوبات التي تواجه شركات قطاع المقاولات نظرا لاختلاف المواصفات والشروط من عملية الأخرى بالإضافة إلى ضخامة تكاليف التنفيذ عادة.
- يختلف هيكل المنتج في شركات قطاع المقاولات من عملية الأخرى، بالرغم من احتمال التشابه بين المكونات الأساسية في كل منها.
- تحصل شركات قطاع المقاولات على قيمة العقد من صاحب العمل على دفعات عن الأعمال المنتهية بموجب مراحل تنفيذ العقد، وعادة ما تختلف الدفعات المستحقة عن الدفعات المحصلة، وأحيانا لا تتناسب الإيرادات المحققة مع تكلفة ما تم تنفيذه فعلا، وذلك لأن الأعمال المعتمدة لا تتضمن العمليات تحت التنفيذ.

ثانيا: الخصائص الفنية: تتعدد هذه الخصائص ومن أهمها :

- اختلاف فترات تنفيذ العقود بين شركات المقاولات.
- ضخامة وحدة التكلفة، في شركات قطاع المقاولات وهو ما يعتبر عادة العقد نفسه وحدة تكلفة متكاملة ويترتب على ذلك ضخامة وحدة التكلفة في شركات قطاع المقاولات ضخامة نسبية في تكاليف تنفيذ العمليات.
- الاعتماد على أسلوب التقدير، حيث يعتمد نظام المحاسبة عن تكاليف عقود المقاولات على أرقام تكاليف تقديرية تتخذ كأساس لتحديد قيمة العطاء أو سعر المناقصة الذي تتقدم به الشركة.
- إسناد بعض الأعمال إلى مقاولي الباطن.
- ضرورة الاهتمام بدقة وموضوعية دراسة العطاء.
- أعداد المقايسة التي تمكن شركة المقاولات من المنافسة والفوز بالعطاء. البدء في التنفيذ الفعلي في حالة الفوز بالمناقصة. ومن ثم متابعة ورقابة الأداء والتكاليف. وفي نهاية كل فترة مالية يتم أعداد تقرير تكاليف المقاولات لتحديد نتائج المقاولات.
- وتختلف طرق التعاقد في المشروعات الهندسية حيث توضح دراستي (تقنية مدنية عقود التشييد) ٢٠٠١، (chan et al 2010) طرق التعاقد في المشروعات الهندسية وأنواع عقود المقاولات ، حيث تنقسم طرق التعاقد في المشروعات الهندسية لخمس طرق وهي :

١- طريقة التعاقد العام أو التقليدى **General (traditional) contract method**:

وفىها يتم التعاقد بين المالك والمقاول الرئيسى , بحيث يتم تمثيل المالك بواسطة شركة تقوم بإعداد التصميمات الهندسية وكل ما يتعلق بالعقد , ويتم عادة الاعلان عن المشروع فى الوسائل العامة لاشعار المقاولين لتقديم العطاءات و ويتم ترسية العطاءات لاقبل عطاء من حيث السعر .

٢- طريقة التعاقد المنفصل **Separate contract method**: وفقا لتلك الطريقة يتم

التعاقد بين المالك ومقاولين متخصصين للقيام باعمال بنود المشروع المختلفة , وتختلف تلك الطريقة عن السابقة فى عدم وجود مقاول رئيسي مما يتيح للمالك الاشراف على المشروع وتوفير بعض النفقات التى تذهب للمقاول الرئيسي.

٣- طريقة التنفيذ الداخلى (الحساب الاجبارى) **Direct labor / Force account method**:

فى تلك الطريقة لا يوجد عقد مكتوب للاعمال الانشائية , حيث يكون لدى المالك الامكانيات والموارد البشرية القادرة على تنفيذ المشروع وكذلك الاشراف بالتالى يلعب المالك دورا اساسيا (مديرالمشروع) بينما يلعب المصمم دور غير أساسى , وتمثل تلك الطريقة أستفادة كبيرة للمالك حيث يتم توفير جزء كبير من التكاليف التى كانت تدفع للمقاولين السعر .

٤- طريقة تسليم المفتاح **Turnkey contract**: وفقا لتلك الطريقة يتم توظيف شركة

إنشاءات ومن ثم الاستفادة من خبراتها فى مرحلة التصميم الهندسى على وجه الخصوص , بالتالى تكون مسؤولية المقاول التصميم الهندسى وتنفيذ المشروع وتستخدم فى المشاريع الكبيرة مثل محطات تكرير النفط

٥- طريقة التعاقد المتخصص **Construction management**: وفقا لتلك الطريقة يتم

التعاقد مع شركة إنشاءات لكى تقوم باعمال تخصصية بحتة , ويتم توظيف مدير فنى للمشروع من قبل المالك

أما فيما يتعلق بأنواع العقود فى قطاع المقاولات فتتقسم لأربعة أنواع وتعتمد تقسيمات تلك العقود على أساس التعامل المادى (طريقة الدفع) بين المالك والمقاول ويمكن تصنيفها الى أربعة أنواع وهى:

١- عقود الثمن الكلي أو السعر الثابت **Lump sum or fixed-price contracts**:

وهو أحد أنواع عقود التشييد التي يلتزم فيها المقاول بالقيام بالأعمال المتفق عليها، نظير مبلغ إجمالي ثابت من المال يدفعه المالك، ما يُحمل المقاول مسئولية أي مخاطر يتعرض لها المشروع أثناء التنفيذ، ولا يتحمل المالك أي مشاركة في تحمل أي نسبة من أي زيادة مالية يتعرض لها المشروع.

٢- عقود ثمن الوحدة **Unit price contracts** : يعتمد هذا النوع من العقود على ثمن

الوحدة من كل بند، والذي يتم تقدير التكلفة له من قِبَل المقاول، بناءً على جداول الكميات التي يتم حصرها من خلال الرسومات المعمارية والإنشائية. ويقوم المقاول أو من ينوب عنه بناءً على حجم الأعمال المذكورة في جداول الكميات نظير كل بند بتحديد أسلوب التنفيذ المناسب وتحديد أطقم العمل والتي تتكون من عمالة ومعدات، وكذلك حساب كميات المواد الخام اللازمة لتنفيذ هذه البنود. وبالتالي يمكن حساب التكلفة المباشرة للبناء. بجمع تكلفة الموارد المطلوبة من عمال ومواد ومعدات، ثم تُقدر التكلفة الغير مباشرة ومنها: إدارة الموقع، الإدارة العامة، الضمان، المخاطر، الربح، كنسبة من التكلفة المباشرة، وتضاف إليها، فيتم الحصول على التكلفة الكلية للبناء أي ثمن البند

٣- عقود التكلفة مع نسبة استرداد المصروفات **Cost Plus Contract Or Cost Reimbursable Contract** :

في هذا النوع من العقود يتم الاتفاق بين المالك والمقاول على أساس قيام المقاول بالعمل المطلوب، نظير استرداد أي مصروفات يقوم بإنفاقها بالإضافة إلى نسبة للمقاول نظير الإدارة والربح. وقد يُستبدل بهذه النسبة مبلغ ثابت، أو قد يتم الجمع بينهما، بمعنى حصول المقاول على مبلغ ثابت متفق عليه بالإضافة إلى نسبة من المصروفات، ويُفضل استخدام هذا النوع من العقود في الحالات التالية: في حالة المشروعات القابلة لتغيير كميات العمل بها أثناء التنفيذ، وفي حالة المشروعات التي تتطلب البدء في أعمال التنفيذ بأسرع ما يمكن دون انتظار للدراسات والتصميمات، وكذلك في حالة رغبة المالك المشاركة في إدارة المشروع، ومراقبته بنفسه، حيث إن قيامه بدفع المصروفات المباشرة سيوفر له فرصة الاطلاع على كافة الحسابات ومعدلات العمل ونظام الصرف.

٤- عقود التكلفة المستهدفة **Target cost contracts**: في هذا النوع من العقود يتم الاتفاق بين المالك والمقاول على أساس قيام المقاول بتنفيذ المشروع ومسئولية المالك عن المصروفات، بالإضافة إلى نسبة من هذه المصروفات تُدفع للمقاول نظير عمله وإدارته للتنفيذ، وإلى هذا الحد فهو يشبه تماماً عقد التكلفة زائد نسبة، ولكن في عقد التكلفة المستهدفة يُضاف شرط أساسي للعقد وهو مشاركة المقاول في تحمل جزء من أي مصروفات تزيد عن التكلفة النهائية للمشروع، والتي يُطلق عليها التكلفة المستهدفة،

٦-٣- إعتبارات وعوامل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في قطاع المقاولات

يتمثل التعريف العام للتكلفة المستهدفة على أنها " عملية شاملة لإدارة الأرباح المستقبلية من خلال تحديد كلا من السعر والجودة وإمكانية الإعتماد على المنتج وعملية تسليمه بالإضافة الي كافة العمليات المستهدفة في نفس توقيت مرحلة تصميم المنتج وتطويره وذلك بما يتوافق مع رغبات العملاء المتوقعة، وتحقيق تلك العمليات المستهدفة علي مستوي العمليات الرئيسية والفرعية" (kaur,2014). ولكن وفقاً للطبيعة الفريدة لقطاع المقاولات فمن الممكن إعادة صياغة ذلك المفهوم لتطبيقه بما يتوافق مع خصائص قطاع المقاولات بحيث يمكن تعريف التكلفة المستهدفة في هذا القطاع بأنها "إجمالي نظام إدارة التكلفة والذي يقوم بإدارة عمليات الحصول علي الربح المستهدف من خلال وضع وتحقيق التكلفة المستهدفة عند كل خطوة من تلك العملية، منذ بداية تصميم المشروع بما يتوافق مع رغبات العملاء والخصائص المطلوبة، وأيضاً الربط بين كل الأقسام الداخلية للشركة والأطراف الخارجية" (Yook, et al., 2005).

وبالنظر الي التعريف السابق نجد بعض النقاط التي يمكن توضيحها كما يلي :

- ١- التكلفة المستهدفة تعد بمثابة نظام شامل لإدارة التكلفة والذي يسمح للعميل ومصمم المشروع والقائم بالبناء بالعمل معاً كفريق منذ بداية التصميم وحتى نهاية المشروع من أجل إتمام المشروع بما يحقق أقل تكلفة وفي نفس الوقت يتوافق مع كل المتطلبات والرغبات الوظيفية المطلوبة من العميل
- ٢- ان مدخل التكلفة المستهدفة ليس مجرد مدخل بسيط لخفض التكلفة فهو يمثل نظام شامل يسمح بتحقيق الربح المستهدف من خلال إدارة فعالة للتكلفة وأيضاً تحقيق متطلبات العميل

- ٣- التكلفة المستهدفة تتعامل مع التكلفة الكلية لذلك لا بد من الأخذ في الاعتبار التكلفة المتحققة عند كل خطوة من خطوات المشروع حتى إكتماله
- ٤- التكلفة المستهدفة يجب أن تكون أقل تكلفة لإتمام المشروع ومقابلة رغبات العميل، فهي لا تعتمد علي مفهوم التسعير التقليدي (cost plus)
- ٥- يجب أن يشتمل الهيكل التنظيمي علي كل الأقسام والتي تعمل معا من أجل تحقيق التكلفة المستهدفة، أيضا من الضروري التعاون مع الأطراف الخارجية مثال ذلك العملاء والموردين ومقاولي الباطن
- ٦- في القطاع الصناعي نجد أن مدخل التكلفة المستهدفة ينتهي عند قبول التصميم وطرحه للتنفيذ، أما في قطاع المقاولات فإن التكلفة المستهدفة تطبق منذ بداية مرحلة التخطيط حتى مرحلة البناء
- ٧- نلاحظ أيضا أن التكلفة المستهدفة يتم إدارتها قبل تحقيقها، وذلك بخلاف نظم رقابة التكلفة التقليدية والتي تقوم بإدارة التكلفة منذ تحققها في مرحلة الانتاج، وبالتالي نجد أن تركيز تلك النظم ينصب علي مرحلة الإنتاج علي الرغم أنه منذ بداية تلك المرحلة تصبح ٨٠-٩٠% من عناصر التكاليف غير قابلة للتحكم فيها.
- ٨- تتميز القطاعات الصناعية بوجود سعر محدد لكل مجموعة متجانسة من المنتجات أو دفعة من المنتجات إلا أن في قطاع المقاولات نجد تباين كبير في التسعير بين المشروعات وقد يحدث هذا التغيير على مستويين المستوي الرأسي (وذلك نتيجة الإختلاف في المواصفات التفصيلية للعقارات داخل نفس المشروع مثال ذلك إختلاف جودة التشطيب أو الديكور) وأيضا المستوي الأفقي (ويحدث نتيجة إختلاف مواقع المشروعات ومن ثم إختلاف تكاليف البناء وأسعار الاراضي) (Brown et al., 2013). إضافة لما سبق فإن النظام التقليدي للتكلفة يعتمد علي مفهوم معادلة (التكلفة + نسبة الربح) أما مدخل التكلفة المستهدفة يعتمد علي سعر السوق عند تقدير التكلفة) .
- وفيما يتعلق باهم العوامل والادوات اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في قطاع المقاولات تري دراسة (Ansari&Bill 2006) أن إعتقاد الإدارة العليا بأهمية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يعد أولى الخطوات اللازمة لتحقيقه، لذلك فإن إدماج مفهوم التكلفة المستهدفة بالأنشطة اليومية في المنظمة يتطلب إنتشار تنظيمي واسع المجال لهذا المفهوم

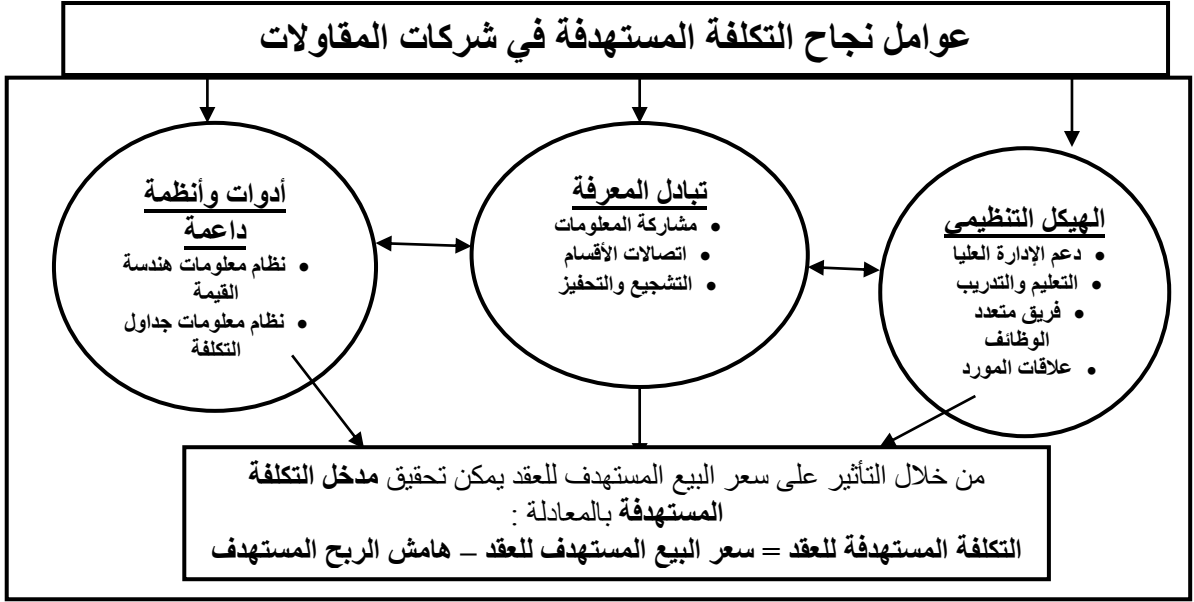
مما يستدعى وجود تهيئة تنظيمية بالإضافة الى خطة نظرية وخطة تنفيذ. ويجب أيضا تحديد التغييرات الهيكلية والفنية اللازمة والسلوك المرغوب داخل المنظمة والقيم الثقافية المطلوبة بالإضافة الي تنمية ودعم العقول، لذلك علي الإدارة تفهم العناصر الاساسية اللازمه لتطبيق التكلفة المستهدفة بنجاح.

كما ترى دراسة (Awawdeh, A., et al., 2012, p. 133) ان تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب الاستعانة بالعديد من الأساليب التي ظهرت منها هندسة القيمة، والهندسة المتزامنة، الهندسة العكسية، جداول التكلفة. وتنشأ الحاجة لاستخدام أساليب معاونة للتكلفة المستهدفة في حالتين:

الأولى: في مرحلة التخطيط والتصميم، عندما تختلف التكلفة المستهدفة عن تقديرات التكلفة الحالية أو المتوقعة لتنفيذ النشاط. حيث يتطلب الأمر الاستعانة بهندسة القيمة او الهندسة المتزامنة في محاولة لتخفيض التكلفة الحالية أو المقدره لتساير التكلفة المستهدفة

الثانية: خلال مراحل ما بعد البدء في الإنتاج، وذلك عند الرغبة في تحسين مستوى جوده أو إجراء المزيد من خفض التكاليف، أو لمواجهة أي مشاكل طارئة نتيجة حلول.

ومن خلال إستقراء وتحليل الدراسات (Ansari& Awawdeh, A., et al., 2012; Danny, Et Al 2000; TRANI Et Al 2016 ; Shin Et Al 2016; Bill1997; ; Brown Et Al., 2013; Yook, Et Al., 2005; , Pennanen Et Al.,; 2011 الجناي ، ٢٠٠٩) توصل الباحث لإطار مقترح يبين تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لإدارة التكلفة في شركات ويتمثل النموذج المقترح للدراسة في الشكل التالي رقم (١):



شكل رقم (١): الإطار المقترح لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركات المقاولات
(من إعداد الباحث)

وبهدف قياس مدى قبول الإطار المقترح للدراسة قام الباحث بتصميم مؤشر مقترح لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لإدارة التكلفة في شركات المقاولات من خلال صياغة عدة عوامل تقيس كل متغير من متغيرات النموذج المقترح الذي تم تصميمه ، وبلغ عدد العوامل ٤٦ عامل قسمها الباحث حسب المتغير الذي يريد قياسه، ويتمثل المؤشر المقترح للدراسة في الشكل التالي رقم (٢):

المتغير	العوامل
الهيكل التنظيمي	١- تقوم الإدارة العليا بتوفير الدعم لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
	٢- توفر الإدارة العليا الموارد المالية اللازمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
	٣-تقوم الإدارة العليا بتوفير برامج تدريب وتعليم مستمر للعاملين لرفع الكفاءة والتعرف على أحدث التقنيات والأساليب الحديثة في عمليات البناء
	٤- تضع الإدارة خطة تنفيذية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة داخل الشركة
	٥- تقوم الإدارة في مرحلة تصميم المشروع بتكوين فريق عمل متعدد التخصصات يضم موظفين من جميع أقسام الشركة
	٦- يختار قسم الموارد البشرية الموظفين والعاملين بناءً على معايير تعدد المواهب والقدرة على الابتكار
	٧- تهتم الإدارة بالإطلاع على وتطبيق الأساليب الفنية الحديثة في مجال التصميمات والبناء والتشييد
	٨- تهتم الإدارة ببناء علاقات شراكة طويلة الأجل مع موردي المواد الخام ومقاولي الباطن
	٩- تقوم الإدارة بإشراك الموردين ومقاولي الباطن في مرحلة تصميم المشروع واختيار نوعية المواد المطلوبة
	١٠- تتضمن الشركة قسم خاص للبحوث والتطوير في مجال البناء والتشييد
	١١- تهتم الإدارة بوضع برامج لتقييم جودة الموردين ومقاولي الباطن
	١٢-تهتم الإدارة ببناء نظام معلومات يمتاز بسرعة تحديث أسعار المواد الخام وفقا لأسعار السوق
	١٣- تهتم الإدارة ببناء نظام معلومات يوفر نماذج تصميم متعددة للمشروع وفقا للسعر المحدد من قبل العميل
	١٤- تهتم الإدارة بالتزام بالجدول الزمني المحدد لتسليم المشروع إلى العميل
	١٥- تتبع الشركة هيكل تنظيمي من أسفل إلى أعلى
	١٦- تهتم الإدارة بالأفكار الخاصة بالتغييرات الجذرية في الأساليب الإدارية و الفنية الحديثة
	١٧- لدى الإدارة خطة طويلة الأجل لتطوير مركزها التنافسي
	١٨- لدى الإدارة الأساليب الخاصة لمواجهة المعارضة العمالية والتعامل مع القضايا السياسية الناتجة عن تغيير الإستراتيجية
	١٩- تهتم الإدارة بالإطلاع على الخطط الإستراتيجية للموردين
	٢٠- تأخذ الإدارة في الحسبان إستراتيجية الشراء أو التصنيع عند المفاضلة بين عدة بدائل للمشروع
تبادل المعرفة	٢١- يوجد لدى الشركة نظام فعال لتبادل المعلومات بين الأقسام المختلفة
	٢٢- يتم الأخذ في الاعتبار كافة الأفكار المطروحة من أعضاء فريق التصميم خلال مرحلة التصميم
	٢٣- تتم مشاركة معلومات المشروع مع العاملين خلال مرحلة التصميم
	٢٤- لدى الشركة نظام معلومات لتسجيل الأفكار المختلفة للموظفين والعاملين
	٢٥- تستخدم الشركة نظم حوافز ذات فاعلية عند تحفيز العاملين
	٢٦- تقوم الشركة بتناوب الوظائف بين أعضاء فريق التصميم بصفة دورية عند بدء مشروع جديد
	٢٧- تقوم الشركة بعمل دورات تدريبية لمهندسي التصميم بصفة دورية
	٢٨- لدى الشركة نظام لتحديد كمية وتكلفة عملية مشاركة المعلومات مع أطراف سلسلة القيمة

	٢٩- تقوم الشركة باستخدام نظم معلومات تتيح مشاركة المعلومات والبيانات مع الموردين ومقاولي الباطن
	٣٠- توفر الشركة البيئة المناسبة للعاملين والتي تحفز على توليد الأفكار والابتكار
	٣١- تقوم الشركة بتطبيق أساليب إدارة التكلفة البيئية لإدارة العلاقة مع الموردين ومقاولي الباطن
الأدوات والأنظمة الداعمة	٣٢- يتكون فريق تصميم المشروع من أعضاء داخليين وخارجيين عن المنظمة
	٣٣- يتم إشراك مندوب من العميل (مالك المشروع) ضمن فريق التصميم
	٣٤- تعتمد الشركة خلال مرحلة التصميم على مصادر معلومات متنوعة
	٣٥- تقوم الشركة بإعداد نماذج التكلفة التي تربط بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة للمشروع
	٣٦- تقوم الشركة بتحديد أماكن التكلفة المرتفعة والبحث عن بدائل تصميم لتلك الأماكن
	٣٧- تستخدم الشركة نظم التوضيح البياني (<i>Function Analysis (fast)</i>) و (<i>System Technique</i>) (نظم التحليل الوظيفي) لتوضيح العلاقة بين الوظائف المختلفة للمشروع
	٣٨- يحدد فريق التصميم الوظائف الثابتة والوظائف الأساسية للمشروع بصورة دقيقة
	٣٩- يعتمد فريق التصميم عند دراسة الأفكار على الأسلوب التحليلي أو الأسلوب الإبتكاري
	٤٠- خلال مرحلة التصميم يتم حساب القيمة الحالية للوفر المتوقع لكل بديل على طول دورة حياة المشروع
	٤١- خلال مرحلة التصميم يتم تقييم الأفكار مع الأخذ في الاعتبار الصورة الجمالية والمتانة والرواج
	٤٢- يتم استخدام طريقة حساب التكاليف الوظيفية والاستحقاق عند تقسيم المشروع إلى أنظمة فرعية وأنظمة أساسية وتقدير التكاليف لكل متر مربع
	٤٣- تستخدم الشركة كافة الأساليب الفنية المتاحة من أجل تضيق الفجوة بين احتياجات العملاء والتكلفة المقدرة للمشروع
	٤٤- تستخدم الشركة نظام معلومات فعال لجدول التكلفة
	٤٥- تستخدم الشركة مزيج من الأنواع المختلفة من جداول التكلفة وهي جداول التكلفة على أساس البند وجدول التكلفة القطاعية
٤٦- تستخدم الشركة جداول التكلفة في مرحلة المفاوضات مع العميل	

شكل رقم (٢): المؤشر المقترح لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركات المقاولات
(من إعداد الباحث)

٦-٤-١ - هدف الدراسة التطبيقية

تهدف الدراسة التطبيقية إلى إختبار صحة المؤشر المقترح لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لإدارة التكلفة في شركات المقاولات. ويستخدم الباحث منهج دراسة الحالة من خلال إختيار شركة مقاولات كبيرة الحجم تعمل في البيئة المصرية ولها عدة فروع في جمهورية مصر العربية ، وقد إستخدم الباحث منهج دراسة الحالة بسبب حداثة تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة والليات والادوات اللازمة لتطبيقه في قطاع المقاولات ، كما إستند الباحث لدراسة (Trkman(2010) والتي أوضحت أن منهج دراسة الحالة يتم إختياره في حالات الأسئلة المتعلقة بأحداث خاصة وتكون في شكل لماذا وكيف (Why, How) ويخدم منهج دراسة الحالة الموضوعات البحثية الناشئة والجديدة والتي تحتاج لفهم وإكتشاف ووصف.

وأظهرت دراسة (Modell (2005 أيضا أن أبحاث المحاسبة الإدارية حديثاً تعتمد على منهج يسمى Case Study – Based Research بهدف زيادة صلاحية نتائج البحث (ويقوم هذا المنهج بزيادة عدد الطرق الكمية المكملة Quantitative Methods (Survey Methods) داخل دراسة الحالة والتي تعتبر (Qualitative Method).

٦-٤-٢ أدوات ومصادر جمع البيانات

إعتمد الباحث على الوسائل التالية لتجميع البيانات وهم:

- إجراء المقابلات الشخصية مع أقسام الإدارة المالية وإدارة المشروعات وإدارة الموارد البشرية والإدارة الهندسية في الشركة محل الدراسة وتم شرح مفهوم التكلفة المستهدفة للعاملين بهذا الأقسام.
- المراسلات حيث تم إرسال المؤشر المقترح للحكم على مدى توافر العوامل والادوات والانظمة الداعمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة،
- تمكن الباحث من إستخدام اسلوب Check Lists لإختبار المؤشر المقترح لقياس مدى توافر العوامل والادوات والانظمة الداعمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

٦-٤-٣ الأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل الإحصائي

نظراً لطبيعة البيانات التي يتم الحصول عليها والتي تمثل في غالبيتها أسئلة ترتيبية فإنه سيتم الاعتماد على الاختبارات اللاعملمية (Non Parametric) حيث تم الاعتماد على إختبار ويلكوكسن Wilcoxon Signed Rank Test (أمين ٢٠٠٧ : ٣٠٠) لاختبار عبارات وبنود المؤشر المقترح، وتم قياس هذا المؤشر من خلال متغير وهمى أو نوعي ثنائي القيمة يأخذ القيمة (١) إذا كانت العبارة موجودة ومطبقة بالشركة محل الدراسة، والقيمة (٠) إذا كانت العبارة غير موجودة ولا تطبق بالشركة محل الدراسة

ويتمثل الفرض الخاص بإختبار المؤشر المقترح في:

يلقي المؤشر المقترح قبول العاملين في الشركة محل الدراسة

ويمكن صياغة الفرض إحصائياً كما يلي:

$$H_0 = \text{Median} \leq 50\%$$

ويعنى ذلك أن المؤشر المقترح لا يلقي القبول في الشركة محل الدراسة

$$H_1 = \text{Median} > 50\%$$

ويعنى ذلك أن المؤشر المقترح يلقي قبول الغالبية في الشركة محل الدراسة

ويعبر الـ Median عن وسيط إجابات مفردات العينة التي تم أخذها من الشركة محل الدراسة

٦-٤-٤ نتائج الدراسة التطبيقية

تظهر مخرجات برنامج spss لتحليل إختبار Wilcoxon لعينة واحدة كإختبار لامعلمي (في ملحق نتائج التحليل الإحصائي) أن قيمة (Sing)P-Value المحسوبة (٠,٠٠) لعبارات المؤشر المقترح أقل من (٠,٠٥) والتي تمثل مستوى المعنوية ٥% عند مستوى ثقة ٩٥% فإننا نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل والذي ينص على أن المؤشر المقترح يلقي قبول العاملين في الشركة محل الدراسة.

وتم إختبار المؤشر المقترح من خلال إجابات أفراد العينة (أفراد من مجلس الإدارة وقسم الحسابات وقسم التكاليف وقسم الموارد البشرية وقسم التصميمات وقسم التحصيلات وقسم إدارة المشروعات وقسم العلاقات العامة وقسم المشتريات والمخازن ، وتتمثل عدد أفراد دراسة الحالة محل الدراسة في ١٦ مفردة تعبر عن ممثلي الإدارة العليا) داخل الشركة محل الدراسة (دراسة الحالة)، وتم إحتساب نسبة تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالشركة محل الدراسة من خلال المعادلة التالية = عدد الإجابات بالاختيار " نعم " في المؤشر لمفردات العينة ÷

إجمالي الإجابات لمفردات العينة للشركة محل الدراسة = $552 \div 736 = 75\%$ وهي نسبة مرتفعة وتتفق مع ما توصل إليه الباحث في الشق النظري للدراسة من إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في قطاع المقاولات ، ومن ثم يمكن قبول النموذج المقترح لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركات المقاولات من قبل أغلبية مفردات العينة في الشركة محل الدراسة.

٦-٥ نتائج البحث والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

٦-٥-١ نتائج البحث والإجابة على أسئلته

إشتمل البحث علي دراسة نظرية، بالإضافة إلي دراسة تطبيقية (دراسة حالة). ويمكن بلورة أهم نتائج البحث بشقيه النظري والتطبيقي، ومن ثم الإجابة على أسئلته علي النحو التالي:-

١- إن التطبيق الكفاء لمدخل التكلفة المستهدفة يمكن الشركات من إدارة التكلفة بما في ذلك تخفيض التكاليف دون التأثير على جودة المنتج أو الخدمة المقدمة.

٢- إن التطبيق السليم لأسلوب التكلفة المستهدفة يجب أن يتم من خلال عدة خطوات مترابطة ومتكاملة.

٣- توجد دعائم ومقومات يستلزم توافرها عند التطبيق السليم لمدخل التكلفة المستهدفة ومنها هندسة القيمة ، التحليل الوظيفي للتكلفة ، جداول التكلفة ، وجود هيكل تنظيمي داعم للتطبيق.

٤- توصلت الدراسات الأكاديمية السابقة إلى إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة داخل قطاع المقاولات وأن هناك عوامل نجاح لازمة للتطبيق تتمثل في الهيكل التنظيمي ، وتبادل المعرفة ، أدوات وأنظمة داعمة.

٥- أن العوامل التي تؤثر في فاعلية الهيكل التنظيمي تتمثل في دعم الإدارة العليا ، التعليم والتدريب المستمر ، فريق عمل متعدد التخصصات ، العلاقات مع الموردين.

٦- أن العوامل التي تؤثر في فاعلية إدارة المعرفة تتمثل في مشاركة المعلومات ، والاتصالات بين الأقسام ، نظم التشجيع والتحفيز.

٧- أن الأدوات الداعمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في قطاع المقاولات تتمثل في نظم معلومات هندسة القيمة ، ونظام جداول التكلفة.

٨- انتهى الاختبار الإحصائي الخاص باختبار المؤشر المقترح إلى قبول مفردات العينة داخل الشركة محل الدراسة (دراسة الحالة) لأغلبية بنود وعبارات المؤشر المقترح لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لإدارة التكلفة في شركات المقاولات،

٩- توصل الباحث من خلال أسلوب دراسة الحالة إلى أن هناك توافر لعوامل متغيرات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة داخل الشركة محل دراسة الحالة إلا أن الشركة ليست على دراية بذلك.

١٠- هناك تباين وتفاوت بين ردود وإجابات مفردات العينة داخل الشركة محل دراسة الحالة لبعض العوامل الخاصة ببعض المتغيرات ويرجع الباحث ذلك إلى اختلاف الكفاءة والمؤهلات العلمية والعملية لأفراد العينة في الشركة محل دراسة الحالة.

١١- اتفقت آراء الأفراد الذين تم إجراء مقابلات شخصية معهم على أن هناك عامل رئيسي ومحوري داخل الشركة محل دراسة الحالة يؤثر على الأداء التشغيلي للشركة ومن ثم الأداء المالي ألا وهو تبادل المعرفة بينهم مما يخلق فرصاً للتطوير.

١٢- أظهرت إجابات الأفراد في الشركة محل دراسة الحالة أن هناك تفاوت في تطبيق واستخدام نظام هندسة القيمة ونظام جداول التكلفة ويرجع الباحث ذلك إلى اختلاف الكفاءة والمؤهلات ، ومهارات التطبيق ، وكذلك مدى توافر تكنولوجيا معلومات تمكن من عمل تحديث مستمر لجداول التكلفة للوقوف بصورة مستمرة على أحدث أسعار المواد الخام

١٣- تؤثر الثقافة التنظيمية بصورة جوهرية على نجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في قطاع المقاولات.

٦-٥-٢- التوصيات

في ضوء أهداف البحث ومشكلته وحدوده وما انتهى إليه من نتائج في شقيه النظري والتطبيقي يوصى الباحث بما يلي:

١- ضرورة قيام شركات المقاولات في جمهورية مصر العربية بتبني تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لإدارة التكلفة وذلك لمساهمته الفعالة في تحسين أداء شركات المقاولات على المستويات الثلاثة، الأداء المالي ، والأداء التشغيلي ، والأداء التسويقي.

- ٢- ضرورة زيادة وعى الإدارة العليا بشركات المقاولات المصرية بنظم وأدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة واستبدال الطرق التقليدية لتقدير تكاليف المشروعات ومحاولة توفير البنية التكنولوجية الداعمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.
- ٣- يجب على شركات المقاولات المصرية الاهتمام بتوفير الدعم المالي اللازم للبحوث والتطوير وتدريب العاملين على التقنيات المستحدثة في عمليات البناء والتشييد.
- ٤- يجب على شركات المقاولات تبنى أساليب المحاسبة الإدارية والخاصة بإدارة عمليات سلسلة القيمة بما يحقق التعاون الأمثل بينها وبين موردي المواد الخام ومقاولي الباطن.
- ٥- ضرورة اهتمام شركات المقاولات بتوفير الأدوات والنظم الداعمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وخاصة نظم هندسة القيمة لما لها من دور فعال في مرحلة إعداد التصميمات الأولية للمشروعات بكفاءة وفاعلية ومن ثم تخفيض التكاليف الإجمالية للمشروع.
- ٦- ضرورة اهتمام شركات المقاولات بتوفير الأدوات والنظم الداعمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وخاصة النظم الحديثة لجداول التكلفة لما لها من دور فعال في تحديد أسعار المواد الخام اللازمة بصورة دقيقة وأيضا تسهيل عملية التفاوض مع العملاء على السعر الاستراتيجي للمشروع.

٦-٥-٣- مجالات البحث المقترحة

- في ضوء أهداف ومشكلة وحدود البحث ومنهجيته، وما إنتهي إليه من نتائج وتوصيات، يعتقد الباحث بأهمية البحث مستقبلاً في بعض المجالات ذات الصلة، أهمها ما يلي:
- ١- دور اسلوب هندسة القيمة في دعم عملية إدارة التكلفة في شركات المقاولات -دراسة حالة
 - ٢- دراسة مقارنة لقياس تأثير إختلافات الهيكل التنظيمي على أداء شركات المقاولات
 - ٣- دور نظم إدارة المعرفة في دعم عملية إدارة التكلفة في شركات المقاولات - دراسة حالة

المراجع المستخدمة في إعداد البحث

أولاً: المراجع العربية

- الأهرام الإقتصادي . إبريل ٢٠١٧ . تحديات تواجه قطاع المقاولات طرحها مؤتمر بناء مصر . xpsa.3392/sweN/ge.gro.marha.ki//:ptth.
- الكبيجي ، مجدى وائل . ٢٠١٤ . مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية. مجلة الدراسات والعلوم الإدارية - كلية العلوم الإدارية والاقتصادية - جامعة القدس (١) - المجلد ٤١ : ١٧٠-١٩٠.
- الجنابي ، معاد خلف إبراهيم الجنابي . ٢٠٠٩ . تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وتربطها في خدمة منظمات الأعمال . كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الموصل - العراق : ١-٢٧ .
- أحمد عبد الله النور، (٢٠١٢)، تحليل علاقة التأثير المتبادل بين استراتيجية إدارة التكلفة ونظام القياس المتوازن لتحسين الأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة بالجمهورية اليمنية - دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- أيمن عبد العزيز عبد السلام، (٢٠١٦)، "ادارة مشروعات التشييد"، الدار الجامعية، الإسكندرية
- تهامى، عزالدين فكرى، (٢٠٠١)، " التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات لجديدة في ظل بيئة الأعمال لحديثة"، مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، العدد السادس عشر، جامعة الأزهر.
- تقنية مدنية - عقود التشييد - ٢٠٩ مدن . ٢٠٠١ . الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج - المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب - المملكة العربية السعودية.
- خديجة محمد كوسه، (٢٠١٢)، "تكامل أساليب إدارة التكلفة بغرض تحقيق المزايا التنافسية - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس
- رحيله، حاتم غانم سلطان، (٢٠١٠)، " دراسة العوامل المؤثرة على قرار تبني الشركات لمدخل التكلفة المستهدفة في قطاع الصناعة بمصر"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.

- زقزوق، سمر عبده احمد، (٢٠١١)، " دراسة إمكانية التكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة والقياس المتوازن للأداء كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.
- شوقي السيد فودة، (٢٠٠٧)، "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة - دراسة نظرية استكشافية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثالث، ص ص ١٨٧ - ٢٠٣.
- أمين، اسامة ربيع، (٢٠٠٧)، "التحليل الاحصائي بإستخدام برنامج SPSS - الجزء الاول - مهارات اساسية وإختبارات الفروض، القاهرة المكتبة الاكاديمية ومكتبة الانجلو المصرية، كلية التجارة .جامعة المنوفية
- صفاء محمد عبد الدايم، (٢٠٠١)، "نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة - دراسة تطبيقية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، يوليو، ص ص ٤٥٩-٥٠٥.
- عبداللطيف، ناصر نورالدين، (٢٠١٦)، " محاسبة التكاليف المتقدمة والإدارة الاستراتيجية للتكلفة " ، الإسكندرية، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.
- عبد الحفيظ، رغدة حسن، (٢٠١١)، " دور التكاليف المستهدفة كمدخل حديث لإدارة وخفض التكلفة "، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة- جامعة حلوان.
- عثمان، أحمد إبراهيم أحمد . ٢٠١٣. منهج إدارة القيمة بين رفع الجودة وخفض التكاليف دراسة في تطبيق المنهج علي مرحلة إعداد مستندات طرح المشروع. رسالة ماجستير غير منشورة. كلية الهندسة. جامعة عين شمس . قسم الهندسة المعمارية.
- الهجان، عبد العزيز محسن، (٢٠١٦)، "التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة والقياس المرجعي ودورها في ادارة التكلفة بهدف تحسين الاداء " ،رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة قناة السويس.

- محرم، زينات محمد، (١٩٩٥)، " استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة قارات التسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة "، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة ، كلية التجارة - جامعة عين شمس.
- مهدي، زوادي، (٢٠٠٩)، " مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي "، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد التاسع، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة فرحات عباس سطيف.
- مسكين الحاج & الياس صالح. (٢٠١٧). التكامل بين نظامي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كأداة لتخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية. المشكاة في الاقتصاد
- هاشم، محمد صالح، (٢٠٠٣)، " تقييم دور اسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق استراتيجية ريادة التكلفة ببيئة الاعمال المتقدمة "، مجلة البحوث الادارية، العدد الثالث ، اكااديمية السادات للعلوم الادارية.

ثانياً: المراجع الاجنبية

- Awawdeh, A., waleed, M., Sharairi, A., Jamal A., (2012), "The relationship between target costing and competitive Advantage of Jordanian private universities", International Journal of Business and management, vol.7, no.8, April, pp.123-142.
- Ansari, S. L., Swenson, D. W., & Bell, J. (2006). A template for implementing target costing. Journal of cost management, 20(5), 20-27.
- Briciu, S., & Capusneanu, S. (2013). Pros and cons for the implementation of target costing method in Romanian economic entities. Accounting and Management Information Systems, 12(3), 455.
- Cooper, R., and Slagmulder, R., (2004) "Achieving full - cycle cost management", Management Review, summer, vol.40, n4, pp23-33.
- Chan, D. W., Chan, A. P., Lam, P. T., & Wong, J. M. (2010). Identifying the critical success factors for target cost contracts in the construction industry. Journal of Facilities Management,8(3),179-201.
- Danny, K., Cheng, W., Fong, M., (2000), "Integration of value Analysis and total Quality management: the way a head in the next millennium", Total Quality Management, vol. 11, No. 2, pp. 180-198
- El-Dyasty, Mohamed M. "A framework to accomplish strategic cost management." (2007).

- Ellram, L. M. (2006). The implementation of target costing in the United States: theory versus practice. *Journal of Supply Chain Management*, 42(1), 13-26.
- Kaur, M. APPLICATION OF GENERAL AND SPECIFIC PROCESSES OF TARGET COSTING. (2014)
- Kato, Y., (2005), "target costing support systems: lessons from leading Japanese companies", *management Accounting Research*
- Nicolini, D., Tomkins, C., Holti, R., Oldman, A., & Smalley, M. (2000). Can target costing and whole life costing be applied in the construction industry?: evidence from two case studies. *British Journal of Management*, 11(4), 303-324.
- Modell, S. (2005). Triangulation between case study and survey methods in management accounting research: An assessment of validity implications. *Management accounting research*, 16(2), 231-254.
- Pennanen, A., Ballard, G., & Haahtela, Y. (2011). Target costing and designing to targets in construction. *Journal of Financial Management of Property and Construction*, 16(1), 52-63.
- Robert, G. T., & Granja, A. D. (2006). Target and kaizen costing implementation in construction. In *Annual Conference of the International Group for Lean Construction* (Vol. 14).
- (Society of Japanese value engineering 2000 <https://www.sjve.org/eng/eng-home>)
- Sakurai, M., (2008), target costing and how to use it", *journal of cost and management*, vol. 15, no.3.
- Trkman, P. (2013). Increasing process orientation with business process management: Critical practices'. *International journal of information management*, 33(1), 48-60.
- Yook, K., Kim, W., Yoshikawa, T., (2005), "Target Costing in the Construction Industry (Evidence from Japan)", *Construction Accounting and Taxation*, vol. 15, No.3.
- Yook, K. (2002). Relationship Between Critical Success Factors and Performance of Target Costing : an Empirical Study (in korean) *Korean Management Review* :vol .31 , No. 4, pp .951-974.
- Wu, C. L., Brown, D., Sivabalan, P., & Huang, P. H. (2013). The Application of Target Costing to the Real-Estate Investment Industry-A Dual Model Approach. *Asia Pacific Management Review*, 18(2), 221-237.