

دراسة انتقادية للأساليب التكاليفية المستخدمة في تخفيض التكاليف

بالمؤسسات الصناعية

A Critical Study of The Cost Methods used in Reducing Costs in Industrial Organization

بحث مقدم من

أميمة رزق على الجيوشي

المدرس المساعد بقسم المحاسبة

بالمعهد العالي للحاسب الآلي وإدارة الأعمال بدمياط

دكتور

جيهان عادل أميرهم

مدرس المحاسبة والمراجعة

بكلية التجارة - جامعة بورسعيد

الأستاذ الدكتور

نبيل فهمي سلامة

أستاذ المراجعة ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة

بكلية التجارة - جامعة بورسعيد

ملخص

يهدف هذا البحث إلى مناقشة مفهوم وأهمية فلسفة تخفيض التكاليف ومناقشة وتحليل الدراسات المحاسبية التي تناولت تخفيض التكاليف، للوصول إلى أكثر النظم والأساليب استخداماً في تخفيض التكلفة والوقوف على مدى تحقيق التطبيق الفعلي لتلك النظم ومدى فعالية تلك النظم والأساليب في تحقيق التخفيض الفعلي في عناصر تكاليف القطاع الصناعي ، وقد توصلت الباحثة إلى أن أساليب التكاليف على أساس النشاط، والتكاليف على أساس المواصفات، والتكاليف المستهدفة تمثل أكثر الطرق المستخدمة في تخفيض التكاليف على المستوى النظري والأكاديمي إلا أنه لا يوجد تطبيق فعلي لها في الواقع العملي.

كلمات البحث: تخفيض التكاليف، التكاليف على أساس النشاط ، التكاليف على أساس المواصفات، التكلفة المستهدفة .

Abstract

This research aims to discuss the concept and importance of the philosophy of cost reduction and to discuss and analyze accounting studies dealing with cost reduction, To reach the most used systems and methods in cost reduction and to determine the extent to which the actual application of these systems and how effective these systems and methods in achieving the actual reduction in the cost components of the industrial sector, The researcher concluded that activity-based costing methods, Attribute cost approach and target costs are the most used methods of cost reduction at the theoretical and academic level, but there is no actual application in practice.

Keywords: Cost Reduction, Activity Based Costs, Attribute Cost Approach, Target Cost.

أولاً: مشكلة البحث

أدت التطورات في بيئة نظم التصنيع الحديثة إلى تغيرات هائلة في نوعية الأنشطة وطرق أدائها وهياكل تكلفتها وطرق الرقابة عليها، وأدت تلك التطورات إلى زيادة حدة المنافسة ومن ثم لم تعد الإدارة بحاجة فقط إلى المعلومات الملائمة عن البيئة الداخلية للمنظمة بل امتدت لتشمل المعلومات الملائمة عن البيئة الخارجية، وما يسودها من تغيرات سريعة ومتلاحقة تؤثر على تكاليف وأسعار المنتجات والخدمات، لهذا كان لابد من البحث عن نظم وأساليب حديثة تساعد المنظمات في تخفيض التكاليف دون أي تأثير على جودة أو وظائف المنتجات أو الخدمات مع تحقيق الأرباح المرغوبة، من خلال القضاء على / أو تخفيض التكلفة التي لا علاقة لها بالأعمال الأساسية حيث يُعد تخفيض التكاليف هو السبيل الوحيد لبقاء المنظمات في السوق العالمية.⁽¹⁾

ثانياً : أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى مناقشة مفهوم وأهمية فلسفة تخفيض التكاليف ومناقشة وتحليل الدراسات المحاسبية التي تناولت تخفيض التكاليف، للوصول إلى أكثر النظم والأساليب استخداماً في تخفيض التكلفة والوقوف على مدى تحقيق التطبيق الفعلي لتلك النظم ومدى فعالية تلك النظم والأساليب في تحقيق التخفيض الفعلي في عناصر تكاليف القطاع الصناعي.

ثالثاً : حدود البحث

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه تتمثل حدوده فيما يلي :

1- لن يتناول البحث كافة أدوات وأساليب إدارة التكلفة إلا بالقدر الذي يفى الغرض من الدراسة وذلك لكثرة الدراسات التي تناولت هذه الأساليب .

رابعاً : خطة البحث

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه وحدوده، تتمثل خطته فيما يلي :

المبحث الأول : طبيعة فلسفة تخفيض التكاليف .

المبحث الثاني : دراسة إنتقاديته للأساليب التكاليفية المعاصرة الهادفة للتخفيض.

(1) Perica ,I., "Comparation of Production and Service Costs in Croatia and Cost Reduction Measures" , *Journal of Accounting and Management*, Vol. 7, No.1 , 2017, P: 46.

المبحث الأول طبيعة فلسفة تخفيض التكاليف

تمهيد

أدت مجموعة متنوعة من العوامل والأحداث في السنوات الأخيرة إلى تغيير كبير في الإقتصاد العالمي، مما أدى إلى زيادة المنافسة الشديدة في الأسواق ودفع ذلك العديد من المنظمات إلى مراجعة عملياتها لتصبح أكثر كفاءة وسعى إلى إيجاد فرص لتخفيض التكاليف من أجل الحفاظ على النتائج المالية ورضاء المساهمين والعملاء بشكل مقبول⁽¹⁾. لذلك استحوذ تخفيض التكاليف على الفكر المحاسبي التكاليفي بشكل ملحوظ من أجل التوصل إلى نظم ومنهجيات أكثر دقة تساهم في تخفيض تكاليف المنظمات بشكل فعلى بما لا يؤثر على مستوى الجودة المطلوبة، وتهدف الباحثة من هذا المبحث إلى دراسة وتوضيح دوافع المنظمات لتطبيق فلسفة تخفيض التكاليف وأهميتها، بالإضافة إلى عرض وتحليل الأدبيات المحاسبية التي تناولت تخفيض التكاليف للتوصل إلى أكثر الأساليب فعالية في تخفيض التكاليف.

أولاً : دوافع المنظمات لتطبيق فلسفة تخفيض التكاليف

تعتبر فلسفة تخفيض التكاليف هدفاً أساسياً للمنظمات التي تسعى إلى الحفاظ على قدرتها التنافسية على مدى طويل الأجل ، ويوجد العديد من الدوافع والأسباب التي تدفع المنظمات إلى استخدام العديد من الأساليب والإستراتيجيات من أجل تخفيض تكاليف المنتجات والخدمات، ويمكن عرض تلك الدوافع على النحو التالي⁽²⁾:

أ- مواجهه مشكلة إنخفاض الأسعار:

تبدأ الحاجة إلى عملية تخفيض التكلفة لمواجهه مشكلة انخفاض الأرباح فإذا كانت منتجات وخدمات المنظمة عرضه لإنخفاض الأسعار فإنه يجب أيضاً تخفيض التكاليف لمواكبة تلك التغيرات، ومن المفيد للمنظمة أيضاً تأكيد اختبار توقعات المنتجات لاتخاذ القرارات بشأن الإنتاجية في حالة حدوث انخفاض كبير في الأسعار مع مراقبة نتائج المنظمات الأخرى الموجودة في نفس الصناعة لتحديد مدى مرونة السعر، هذا وتعتبر الانخفاضات السريعة في

⁽¹⁾ Spee, R and Douw.W., "Cost-reduction location strategies" , *Journal of Corporate Real Estate*, Vol. 6, No. 1,2003,P:32.

⁽²⁾ Steven, M., *Cost Reduction Analysis: Tools and Strategies* ,John Wiley & Sons, Inc., 2010, Pp:4-7.

الأسعار مشكلة خاصة عندما يمكن للمنافسين الجدد الدخول بسهولة إلى السوق وخفض الأسعار.

وعلى المدى القصير تنخفض الأسعار عندما يكون هناك قدر كبير من المخزون غير المباع في السوق وفي جميع الحالات يمكن أن يكون الإنخفاض في الإيرادات شديداً لدرجة أن المنظمات الصغيرة غير المعروفة في البداية قد تكون في موضع خسارة كبيرة بشكل مفاجئ . وفي هذا السياق أشار (Lawal) إلى أن الدافع من عملية تخفيض التكلفة يتمثل في تحقيق أقصى قدر ممكن من الأرباح حيث يمكن لأي منظمة ناجحة استخدام تخفيض التكاليف من خلال بيع منتجاتها بسعر أقل من منافسيها دون التأثير على الجودة، كما يهدف تخفيض التكلفة إلى معرفة ما إذا كانت هناك أي إمكانية لتحقيق وفورات في التكاليف التي تتحملها المنظمة مثل تكاليف الأجور، المواد، التكاليف الصناعية غير المباشرة، ويترتب على تخفيض التكاليف تحقيق هامش الربح المستهدف مما يحقق العديد من المنافع للمنظمة تتمثل أهمها فيما يلي :

- تحقيق وفر في الأرباح مما يحقق المزيد من الربح للمساهمين، والمكافآت للموظفين والاحتفاظ بالأرباح لتوسيع أعمال المنظمة التي سوف تخلق المزيد من فرص العمل والآفاق الصناعية الشاملة.
- يوفر تخفيض التكلفة المزيد من المال لخطط رعاية العمال وبالتالي تحسين العلاقة بين الموظفين والإدارة.
- يساعد تخفيض التكلفة في إتاحة السلع للمستهلكين بأسعار أقل، وهذا سيخلق المزيد من الطلب على المنتجات، واقتصادات الإنتاج على نطاق واسع، والمزيد من العمالة من خلال التصنيع والتحسين الشامل في مستوى المعيشة.
- يركز تخفيض التكلفة على البحث المستمر عن التحسين الذي من شأنه تحسين صورة المنظمة لتحقيق فوائد على المدى الطويل.

ب- بساطة فلسفة تخفيض التكاليف مقارنة بعملية زيادة الإيرادات :

تعد عملية تخفيض التكاليف الطريقة الأسهل لزيادة الربح المتوقع على المدى القصير، والمحرك الرئيسي للنمو على المدى الطويل إذا تم تنفيذ منهجية التخفيض بشكل مناسب وصحيح وذلك لأن عملية تخفيض التكلفة تقع بالكامل تحت رقابة المنظمة بداية من تحديد مجال خفض التكلفة وحتى تنفيذ استراتيجية التخفيض، وتختلف عملية تخفيض التكاليف عن عملية زيادة الإيرادات من خلال استخدام العديد من الأساليب المختلفة والتي يتخللها عدم التأكد

عند تطبيقها مثل التسعير وتحديد هامش المساهمة وردود فعل المنافسين والمصالح الحكومية، لذلك فإن عملية تخفيض التكلفة تعد من أبسط الطرق لزيادة القدرة التنافسية وتحسين التدفقات النقدية .

ج- وجود قاعدة من التكاليف الثابتة لدى المنظمة :

تعتبر التكاليف الثابتة عن التكلفة التي لا تتغير على المدى الطويل حتى مع حدوث تغيرات في حجم المبيعات أو مستويات النشاط الأخرى، ويرتبط هذا النوع من التكلفة بفترة من الزمن مثل دفع الإيجارات، ويتطلب المستوى المرتفع للتكلفة الثابتة أن تحافظ المنظمة على مستوى مرتفع من الإيرادات لتجنب حدوث الخسائر، فقد تمتلك بعض المنظمات قاعدة كبيرة من التكاليف الثابتة بشكل استثنائي وذلك بسبب استخدام مستويات مرتفعة من التشغيل الآلي، أو لأن السوق يتطلب قدراً كبيراً من المعدات من أجل المنافسة، وتعني قاعدة التكلفة الثابتة المرتفعة أن المنظمة يجب أن تعمل بنسبة مئوية مرتفعة نسبياً من أجل تحقيق الربح، ويعد هذا الأمر بمثابة مشكلة رئيسية في المنظمات الصناعية حيث يجب أن تمتلك تلك المنظمات قدر كبير من المعدات والآلات لأن انخفاض معدلات التصنيع يعني أن الأسعار ستخفض بشكل كبير في حين تحاول أغلب المنظمات الحفاظ على مستويات طاقة مرتفعة.

د- الحد من التكاليف المتزايدة Creeping Costs :

تُعرف التكاليف المتزايدة على أنها التراكم البطيء في إجمالي التكاليف مع مرور الوقت، وتعتبر مشكلة مستمرة تخفض من قدرة المنظمة على العمل ولا يمكن التعرف عليها في الأجل القصير، كما أنها لا تكون حدث مفاجئ لذلك فإن الإدارة لا تكون متحمسة لاتخاذ إجراءات التخلص منها، وعند هذه النقطة ستكون هناك حاجة إلى قدر أكبر من الجهد للعودة إلى مستوى الربحية السابقة إذ لم يتواجد داخل المنظمة فلسفة حقيقية وفعالة ومستمرة لتخفيض التكاليف الافتراضية (المتزايدة).

ثانياً: مفهوم وأهمية فلسفة تخفيض التكاليف.

تتعدد الوسائل والأساليب التي تساعد المنظمات في تحقيق وزيادة الربحية، منها زيادة أسعار بيع المنتجات، أو زيادة كمية المبيعات من خلال استخدام استراتيجية التمييز والتي تهدف إلى تحسين جودة المنتجات التي تقدمها المنظمة وتمييزها عن المنتجات المثلثة لها في المنظمات الأخرى، أو تغيير نسب المزيج السلعي لتحديد أفضل تشكيلة من المنتجات التي تساهم في تحقيق أكبر ربح ممكن، أو التخلص من المنتجات والأنشطة التي لا تحقق الأرباح المرغوب فيها، ومع ذلك قد لا تستطيع المنظمات التحكم في الأساليب والأدوات السابقة بسبب

ظروف العرض والطلب على المنتجات، وبالتالي تعد فلسفة تخفيض التكاليف أفضل وسيلة أمام المنظمات لتحسين الربحية، وتدعيم المركز التنافسي لها.

وتعتبر التكاليف الركيزة الأساسية لتحقيق مزايا تنافسية لمنظمات الأعمال، وأساساً هاماً لبقاء واستمرار المنظمات في ظل بيئة الأعمال الحالية التي تتميز بالتغير والتطور السريع وشدة المنافسة، كما أصبحت حاجات ورغبات العملاء في السلع والخدمات المطلوبة كثيرة ومتعددة من بينها الحصول على منتجات متعددة الخصائص وذات جودة عالية بسعر منخفض، وحيث أن تحقيق السعر المنخفض يتطلب تخفيض التكاليف وذلك من منظور العملاء، فإن تخفيض التكاليف أصبح من أهم الأهداف التي تسعى المنظمات إلى تحقيقها مع عدم الإخلال بمواصفات المنتج والإبقاء على مستوى الجودة المطلوبة من قبل العملاء⁽¹⁾.

ولقد نال تخفيض التكاليف اهتمام الكثير من الباحثين فقد عرف أحد الباحثين⁽²⁾ فلسفة تخفيض التكاليف على أنها عملية تحقيق الوفورات في تكاليف الأنشطة من خلال تخفيض الوقت والجهد اللازم لإتمامها، أو من خلال إستبعاد بعض الأنشطة المتداخلة والتي لا تضيف أي قيمة للمنتجات بشرط أن يكون إستبعادها غير مؤثر على جودة وخصائص المنتج .

وبناء على ما سبق عرضه فإن فلسفة تخفيض التكاليف تركز بشكل أساسي علي تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بما يقلل من مجالات الإسراف وسوء الاستخدام ويوجه التكلفة إلى الأنشطة الضرورية التي تضيف قيمة حقيقية للمنتج، مع تحقيق رضاء العملاء من خلال تقديم المنتج بالجودة والمواصفات المميزة وبأقل سعر ممكن مقارنة بأسعار المنافسين . ومن هذا المنطلق ينبغي أن يأخذ تخفيض التكلفة شكلاً متحركاً بدلاً من الوضع الساكن الذي تم الاعتياد عليه، فالأمر لا يتعلق بتحقيق مستوى منخفض محدد من التكلفة كما في أنظمة الرقابة التقليدية حيث تمثل المعايير الحد المستهدف من التكلفة، وإنما المطلوب هو التخفيض المستمر للتكلفة طالما أن هناك فرصة يمكن اقتناصها لاخترق التكلفة المستهدفة والوصول إلى مستوى أفضل

ثالثاً : تقييم الدراسات الرائدة في مجال تخفيض التكاليف

أ - الدراسات التي تناولت دور أدوات إدارة التكلفة في تخفيض التكاليف

(1) Horngren,C.and et al., *Introduction to management accounting* ,15th Global Edition, Person,2011,Pp:219.

(2) د. أحمد محمد حجاج ، د. مكرم عبد المسيح باسيلي ، المحاسبة الإدارية - التخطيط والرقابة، المكتبة العصرية، 2001 ، ص: 510.

أشارت دراسة (Areqat,A& Al-Saffar,H (2017) إلى إمكانية استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط في تخفيض التكاليف في البنوك ، وذلك من خلال دراسة حالة بنك الإسكان للتجارة والتمويل، وقد تم جمع البيانات الخاصة بمنهجية الدراسة من الأدبيات ذات الصلة، بالإضافة إلى التقرير السنوي لبنك الإسكان للتجارة والتمويل لعام 2013.

وأظهرت نتائج الدراسة النظرية والميدانية أن بنك الإسكان لا يزال يطبق نظام التكاليف التقليدي، على الرغم من أن تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط قد يوفر تخفيض التكاليف التشغيلية، واحتساب تكلفة العميل بدقة أكثر، وزيادة ربحية البنك، كما أشارت النتائج إلى قبول فروض الدراسة حيث يعمل تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط على تحديد أدق لتكلفة العميل، وتخفيض التكاليف التشغيلية وإضافة ميزة تنافسية. وقد أوصت الدراسة بضرورة التحول من الاعتماد على نظم التكاليف التقليدية إلى استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط لما يوفره من مزايا تؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية للبنوك .

بينما هدفت دراسة (Faeq. M,et al(2019) إلى معرفة أثر التغيرات في البيئة التنافسية على أداء المنظمات، وتناولت الدراسة أن تلك التغيرات تؤثر على أساليب المحاسبة الإدارية وبخاصة أسلوب التكاليف على أساس النشاط، وأشارت إلى أن ABA يهدف إلى خلق معلومات دقيقة عن تقدير التكاليف واتخاذ قرارات فعالة لتحسين الأداء التنظيمي في بيئة التصنيع التي تتسم بالمنافسة، وأكدت الدراسة على أن ABC يعد تقنية مهمة للمنظمات للتعامل مع التحديات المختلفة، من خلال توفير معلومات هامة لا تساعد فقط في التغلب على تحديات التغييرات في بيئة العمل، ولكن تساعد أيضًا في تحسين الأداء التنظيمي.

ب- بعض الدراسات التي تناولت دور الأساليب الكمية في تخفيض التكاليف

اهتمت بعض الدراسات المحاسبية بتخفيض التكاليف من خلال استخدام الأساليب الكمية فهدفت دراسة (Singer,M & Donoso,P(2006) إلى توضيح دور أسلوب البرمجة الخطية في صنع القرار الإستراتيجي في إطار نظرية التنظيم الصناعية أو القرارات القائمة على الموارد أو المناهج الأخرى للإدارة الإستراتيجية ، حيث تم استخدام أسلوب البرمجة الخطية عند تطبيق التكاليف على أساس النشاط لحساب تكلفة وحدة المنتج وتقييم جدوى خطط الإنتاج المرتقبة وتخفيض التكاليف .

وتناولت الدراسة دور التكاليف على أساس النشاط في تقدير التكاليف من خلال وصف نظام الإنتاج كشبكة من الأنشطة المرتبطة بالتدفقات المادية حيث يتم تقدير التكلفة عن طريق النسب ومدى استخدام الموارد في الأنشطة ومساهمة الأنشطة في المنتجات النهائية من خلال

تجميع المواد الخام RM في مجموعة الأنشطة A التي تولد مجموعة منتجات وسيطة IP وتستهلك مجموعة من الموارد ، ثم تم استخدام نموذج البرمجة الخطية من خلال تحديد الهدف والذي يتمثل في تخفيض التكلفة وتعظيم الإيرادات من خلال حساب أسعار الظل لكل قيد من قيود نموذج البرمجة الخطية وذلك بالنظر إلى الأسعار المتوقعة وتحديد القيود المفروضة على المصنع عند البدء في العملية الإنتاجية.

وتوصلت الدراسة إلى وجود ارتباط جوهري بين استخدام التكاليف على أساس النشاط وأسلوب البرمجة الخطية، وأن استخدام كلا الأسلوبين يُحسن عملية صنع القرارات من خلال تحديد التكلفة الدقيقة للمنتجات وتخفيض التكلفة وتوفير ردود فعل ذات قيمة للمديرين تدعم الموقف التنافسي للمنظمات الصناعية. ورغم أن هذه الدراسة تعتبر من إحدى الدراسات النادرة التي حاولت تقديم نموذج يهدف لتخفيض التكاليف .

وفي ضوء الأساليب والنماذج الكمية هدفت دراسة (Dabee, F., & al (2014) إلى التوصل لنموذج مقترح لتخفيض تكاليف المخزون والحد من المخاطر في وقت واحد في نظام الإنتاج اللحظي ، وقد تم تطوير هذا النموذج للتأكد من إستراتيجية الترتيب المثلي لشراء المواد الخام، من أجل تخفيض التكلفة الإجمالية للمنتجات، وفي الوقت نفسه الحد من المخاطر الناشئة عن تخفيض التكاليف في نظم الإنتاج، وتحقيق أفضل جودة للمنتج وتحقيق الإجراءات المالية والتشغيلية في سلسلة التوريد بشكل أفضل.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج تمثل أهمها في أن هذا النموذج يُستخدم للتأكد من إستراتيجية الترتيب المثلي عند الحصول على المواد الخام لتخفيض التكلفة الإجمالية للمنتجات النهائية وتأثيرها على المخاطر، كما أثبتت النتائج فاعلية هذا النموذج في تخفيض تكلفة المخزون والمخاطر التي تتعرض لها نظم الإنتاج اللحظي، ومن خلال تطبيق النموذج يتم استنتاج أن نظم الإنتاج اللحظي والذي يعتمد على كمية محددة من المخزون خلال مدة محدودة كان له تأثير غير مؤكد على الإنتاج.

وركزت دراسة (Sarkar, B., & al (2016) على تخفيض تكاليف سلاسل التوريد وتحسين الجودة وتخفيض تكلفة الإعداد من خلال تقديم نموذج لوغاريتمي، حيث تناولت الدراسة أن تخفيض تكاليف الإعداد يلعب دوراً هاماً في تحسين كفاءة المنظمات من خلال الحد من التكرار في التكاليف وتعزيز الإنتاجية وبالتالي المحاسبة عن الأعمال المتنوعة اليومية حيث أن أي حدث سلبي يومي سيكون له عواقب مباشرة على الأعمال والعملاء مما يؤدي إلى إهدار الوقت والموارد.

المبحث الثاني

تقييم لأساليب القياس التكاليفي التي تهدف لتخفيض التكاليف

تمهيد

تتسم بيئة الأعمال الحالية بالمنافسة العالمية مما يؤثر على كل المنظمات سواء كانت صغيرة أو كبيرة لذلك تمثل الهدف الرئيسي لدى كافة المنظمات في ظل الظروف الحالية في تخفيض كل التكاليف إلى الحد الأدنى من خلال فحص كل جانب من جوانب هيكل التكلفة بعناية من أجل التخلص من التكاليف الإضافية غير الضرورية مع الاحتفاظ بالجودة المناسبة ورضاء العملاء⁽¹⁾، وبذلك أصبح على المنظمات تدعيم قدرتها التنافسية وبناء إستراتيجياتها من خلال البحث عن كافة الأساليب التي تساهم في تخفيض التكلفة .

فظهرت العديد من أساليب وطرق تخفيض التكاليف من قبل الأكاديمين والمهنيين، وقد كانت إحدى المحاولات الأولية لتخفيض التكاليف من قبل شركة تويوتا في نظام الإنتاج من خلال استخدام منهجية الإنتاج اللحظي، ثم تبع ذلك ظهور المناهج التكاليفيه الحديثة لتحديد ورقابة التكلفة بدقة والعمل على تخفيضها مع الحفاظ على مستوى الجودة المرغوبة من قبل العملاء للحفاظ على المركز التنافسي للمنظمات، وبتتبع واستقراء الفكر المحاسبي ومن خلال ما تم عرضه من دراسات سابقة ترى الباحثة أن أغلب الدراسات المحاسبية قد ركزت على استخدام العديد من أساليب وطرق إدارة التكلفة نظم القياس على أساس النشاط، القياس على أساس المواصفات والتكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات والخدمات .

وبناءً على ذلك يهدف هذا المبحث إلى عرض وتحليل النظم التكاليفيه الحديثة المستخدمة في تخفيض التكاليف للتوصل إلي مدى فعالية تلك الأساليب في تخفيض التكاليف، ويتم تناول ذلك على النحو التالي.

أولاً : أسلوب التكاليف علي أساس النشاط

أدت زيادة المنافسة في الأسواق المحلية والدولية وتغيير هيكل أسعار المنتجات إلى اتجاه المنظمات لتعديل توقعاتها التقليدية وفقاً للنظم المحاسبية والمعلومات الفعلية ، ولهذا كان من المتوقع أن تتجه المنظمات لإحداث تغييرات جوهرية في التكاليف التقليدية ، وفي عام 1991 ناقش Cooper & Kaplan أن الأنظمة التقليدية لحساب التكلفة النهائية لا تلبى احتياجات

(1) Allen ,P ., *Cost Reduction as an Element of Business Strategy* , DCA , DVISORS, 2014, P:1

المديرين، وأن استخدامها لا يؤدي إلى التوصل لقرارات إدارية سليمة ويمكن أن تؤدي في النهاية إلى خسائر كبيرة للمنظمات .

كما أشارت دراسة Narong⁽¹⁾ إلى أن نظم التكاليف التقليديه ليس نظاماً مناسباً لعملية صنع القرار لأنه يشوه تخصيص التكاليف العامة، مما يؤدي إلى هيكل غير فعال لتقييم النفقات، وبسبب تلك المشكلات ظهر نظام التكاليف على أساس النشاط لرقابة وتحميل التكاليف غير المباشرة. حيث قد يحسن نظام التكاليف على أساس النشاط من أوجه قصور النظم التقليدية من أجل التوصل إلى مزيد من التكاليف الحقيقية، ولذلك يُعد أحد الأنظمة التي من شأنها دعم صناعات القرار وعرض الأنماط والسلوكيات الحقيقية للتكاليف والموارد، وذلك بما يمكن المديرين من تقسيم أعمالهم إلى مجموعة من الخطوط وتحديد الأنشطة المتعلقة ، ومساهمة كل نشاط في الإيرادات والمصروفات.

وعرف أحد الباحثين⁽²⁾ التكاليف على أساس النشاط على أنه نظام لقياس تكاليف وأداء الأنشطة و وحدات التكلفة من خلال تحميل التكلفة على الأنشطة باعتبارها مسبب التكلفة، وبذلك يقوم هذا النظام على اعتبار أن الأنشطة هي مسبب التكلفة بالزيادة أو بالنقص والتي يشار إليها بمحركات التكلفة، على سبيل المثال فإن تكاليف توليد النشاط من المحتمل أن تكون مرتبطة بعدد من طلبات العروض التي يتم انشاؤها، ويعتبر تحديد العلاقة السببية عملية صعبة تتطلب عادة جمع المعلومات عن أنشطة محددة من أجل فهم محركات التكلفة للعمليات المحددة ونتيجة لذلك فإن تحديد محركات التكلفة يتطلب فهم الأنشطة والعمليات الخاصة بها، وقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن آليه تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط تتم من خلال مجموعه من الخطوات يمكن إيجازها في الآتي⁽³⁾ :

أ- الخطوة الأولى : يتم تحديد التكاليف غير المباشرة في مجتمعات للتكلفة على أساس الأنشطة، وهذه المجتمعات تختلف في مفهومها وعددها عن تلك المستخدمة في النظم التقليدية، حيث يزيد عدد هذه المجتمعات وفقاً لعدد الأنشطة المسببة للتكاليف ، ففي

(1) Narong,D., "Activity-based costing and management solutions to traditional Shortcomings of cost accounting", *Cost Engineering* , Vol.51, No. 8, 2009, Pp:11-18.

(2)O'Leary, D., "ABB Industries: Implementing SAP &ABC", *journal of emerging technologies in accounting*, Vol. 2, 2005, Pp:75-77.

(3) د. منال حامد فراج، " تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات المصرية من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط: دراسة تطبيقية"، *مجلة البحوث التجارية*، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد الثامن والعشرون، 2006، ص:540.

أسلوب التكلفة على أساس النشاط يزيد عدد مجتمعات التكلفة المستخدمة في تجميع التكاليف غير المباشرة بالمقارنة بالمدخل التقليدي الذي يجمع التكاليف في مجموعه واحده في حالة استخدام معدل تحميل واحد على مستوى المصنع أو تجميع التكاليف غير المباشرة على أساس مجتمعات الأقسام، حيث أن مجمع التكاليف غير المباشرة في مجتمعات للتكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى زيادة عدد هذه المجتمعات وفقاً لعدد الأنشطة المسببة للتكاليف .

ب- الخطوة الثانية : يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات وفقاً لعدد الأنشطة المطلوبة لإنجازها حيث يتم تحديد مقاييس للأنشطة يطلق عليها مسببات التكلفة وهي عبارة عن أي حدث أو عملية أدت إلى إنفاق التكلفة، فالمنتجات النهائية لا تستهلك موارد المنظمة وإنما تستهلك أنشطة مختلفة، وأن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد المنظمة.

ووفقاً لما أوضحتته إحدى الدراسات⁽¹⁾ فإن نظام التكاليف على أساس النشاط قد مر بالعديد من التطورات على المستوى العملي والعلمي اكتسب خلالها النظام قيم وخصائص إضافية، فلقد أولي المجتمع الصناعي والأكاديمي اهتماماً خاصاً لهذا النظام على مدى العقود الماضية، وعلى الرغم من أن بعض البحوث الأكاديمية أثبتت استفادة المنظمات التي تستخدم هذا النظام في الرقابة على التكاليف وتخصيص التكاليف غير المباشرة إلا أن البعض الآخر أظهر أن عدد كبير من المنظمات لم تعتمد على هذا النظام وذلك نظراً لوجود العديد من المشاكل التي تواجه المنظمات عند التطبيق الفعلي لنظام التكاليف على أساس النشاط، فقد انقسمت الآراء بخصوص نظام التكاليف على أساس النشاط نحو مؤيد ومعارض ، وتعرض الباحثة وجهات النظر الداعمة لهذا النظام على النحو التالي:

اعتمدت الدراسات التي نادى بضرورة تطبيق التكاليف على أساس النشاط على أن النظام اعتمد في انتشاره على النظرية التي قدمها Abrahamson⁽²⁾ والتي تعتمد على أن تطبيق التكاليف على أساس النشاط يتم من خلال مجموعة من الأبعاد :

- البعد الأول : يمثل الاختيار الفعال وهو ما يعنى أن المنظمة سوف تطبق تلك النظام على أساس اقتصادي ومنطقي، فإذا كانت تكاليف النظام أكبر من منافعه لن يتم تطبيقه .

⁽¹⁾Mamdouh, K., "Some Important Factors Affecting Evolution of Activity Based Costing (ABC) System in Egyptian Manufacturing Firms", *Scientific Papers Series Management* , Vol.14, Issue.1, 2014, P:187.

⁽²⁾ Abrahamson, E. , "Managerial fads and fashions : The diffusion and rejection of Innovations" , *Academy of Management Review* , Vol.16, No. 3, 1991, Pp: 586-612.

- البعد الثاني : يمثل الاختيار الإجباري وهو ما يعنى أن المنظمة تكون ملزمة بتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط بأوامر من الإدارة العليا .
- البعد الثالث : يتمثل في مدى تأثير النظام وهو ما يعنى كونه نظاماً مبتكراً أم لا .
- البعد الرابع : يتمثل في التقليد وهو ما يعنى أن المنظمة سوف تطبق نظام التكاليف على أساس النشاط تقليداً لمنافسيها .

حيث أوضح Kaplan⁽¹⁾ أنه في ظل البيئة التنافسية يجب على المنظمات البحث عن أدوات تساعد في تخصيص ورقابة التكاليف ، ويعد نظام التكاليف على أساس النشاط أداة هامة لتخصيص التكاليف بما يؤدي إلى إتخاذ قرارات إدارية أكثر دقة وملاءمة من تلك القرارات الناتجة عن النظم التقليدية مع ضمان الكفاءة والجودة في الإنتاج وهذا بدوره سيؤدي إلى معلومات مالية أكثر واقعية ويقلل من فرصة اتخاذ القرارات المضللة .

كما توصلت دراسة Sarokolaei⁽²⁾ والتي أجريت حول كيفية زيادة تحسين أداء المنظمة من خلال استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط إلى أنه نتيجة لاستخدام تلك النظام فإن الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج سيتم القضاء عليها بما يؤدي إلى زيادة العائد وربحية المنظمة، كما أنه يسمح بتعزيز عملية صنع القرار، وإضافة لذلك أثبتت العديد من الدراسات المختلفة أن الفوائد المترتبة على تنفيذ نظام التكاليف على أساس النشاط تتمثل في تحسين جودة المعلومات الواردة بما يؤثر على تحسين عملية صنع القرار، ورضاء مستخدمي المعلومات، وتحسين الأداء المالي .

ويرى (Djordje) في دراسته أن نظام التكاليف على أساس النشاط يُعد أسلوباً شاملاً وقد يكون جزءاً من محاسبة التكاليف سواء في ظل تطبيق الإنتاج الفردي أو الإنتاج الكبير، وقد تم استخدامه في الشركات الحديثة في البلدان المتقدمة لمواجهة حدة المنافسة العالمية، ويوفر تلك النظام أساساً للمعلومات للحد من التكاليف الدائمة على جميع مستويات المنظمة ويتحقق ذلك من خلال الرقابة المستمرة للعمليات والقضاء على نفايات الموارد، وفي حالة ارتفاع بعض التكاليف نتيجة (الاستثمار في التكنولوجيا الجديدة) فإنه يتم تخفيضها على المدى الطويل

⁽¹⁾Kaplan,R., " The competitive advantage of management accounting", *Journal of Management Accounting Research* ,No. 18,2006, Pp: 127-135.

⁽²⁾ Sarokolaei,M. and et al., "A comparative study of activity-based costing system and the traditional system: A case study of Refah Bank", *African Journal of Business Management* ,Vol.6,No. 45, November 2012,P:11223 .

بهدف الوصول إلى التكلفة المستهدفة، أي تقليل الفرق بين التكلفة الحالية والتكلفة المستهدفة إلى أدنى حد سواء في مرحلة تصميم المنتج.⁽¹⁾

كما يرى (Djordje) أن نظام التكاليف على أساس النشاط يوفر بيانات دقيقة مالية وغير مالية متعلقة بأوجه التكلفة المختلفة في الوقت المناسب، وتعد المعلومات الناتجة من تلك النظام أساس لاتخاذ القرارات الإدارية ، وتساهم التقارير الواردة منه في توفير معلومات عن الربحية من الموردين، المنتجات، قنوات التسويق، العملاء، وتكاليف الأنشطة، فضلاً عن اعتبار تلك التقارير آلية قياس وتقييم لعوامل النجاح الحاسمة، الأمر الذي يجعل نظام التكاليف على أساس النشاط داعماً هاماً في التشغيل، وتوفير المعلومات المفيدة ليس فقط في عملية التخطيط الاستراتيجي، ولكن أيضاً في عملية تنفيذ الاستراتيجية. وبحسب ما يرى إحدى⁽²⁾ المؤيدين لنظام التكاليف على أساس النشاط فإن صانعو القرار داخل أو خارج المنظمات يحددون اعتماد أو رفض نظام التكاليف على أساس النشاط وفي حالة ما إذا طبقت المنظمة تلك النظام فإنها تكون قد هيئت المنظمة بأكملها لعملية التنفيذ ومن ثم فلا مجال في تلك الحالة لما تم توجيهه من انتقادات للنظام.

ثانياً : أسلوب التكاليف على أساس المواصفات

نتيجة للانتقادات التي وجهت لنظام التكاليف على أساس النشاط بدأت المنظمات في تطوير نظام يعتمد على حاجات ورغبات العملاء لمواكبة المنافسة العالمية، وكانت فكرة مواصفات المنتج قد ظهرت في كتابات علم التسويق منذ الستينات من القرن الماضي، حيث أشار علماء التسويق إلى ضرورة بناء الإستراتيجية التسويقية للمنظمة على أساس دراسات السوق التي تُحدد رغبات المستهلكين والمواصفات التي يرغبون في وجودها في منتجات المنظمة وهناك نوعين من الإستراتيجيات يمكن للمنظمة أن تستخدم إحدهما لتخلق لنفسها ميزة تنافسية⁽³⁾:

⁽¹⁾ Kalicanin, D., and. Knezevic, V., " Activity Based Costing as an Information Basis for an Efficient Strategic Management Process", *Economic Annals* , Vol. LVIII, No. 197, April – June 2013,P:113.

⁽²⁾ Elgmmal,W.and et al. , "Reasons behind the non-application of the activity based costing system in developing countries, case of Lebanon" , *The Journal of Developing Areas*, Vol.50, No.3, Summer 2016,P:422.

⁽³⁾ د. عصام الدين مصطفى محمد مصطفى، " نموذج مقترح لاستخدام المواصفات كهدف التكلفة في التخطيط الاستراتيجي للمنتجات الرأسمالية مع دراسة تطبيقية"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة* ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، القاهرة ، العدد 4، 1997، ص:397.

- إستراتيجية التميز في المنتج : وتقوم علي أن هناك طرق عديدة لخلق ميزة للمنشأة والمنتج مثل التميز بمهارات التصنيع، الاستخدام الآمن للمنتج، القرب من سوق التوزيع، ولكن المهم أن يكون للميزة قيمة لدى المستهلك أي أن يقبل المستهلك أن يدفع لها مقابل مادي، ومع السعي لتحقيق التميز يجب ألا تتغافل المنظمة عن تأثير السعر في المنافسة .

- إستراتيجية زيادة التكلفة : ولا تعنى مجرد منع الفقد والتلف لتخفيض التكاليف، ولكنها تعنى أنه يجب تنفيذ منتج ذات مواصفات وجوده تنافسية عالية ولكن بأقل تكلفة ممكنة والريادة بهذا الشكل ستكون من نصيب المنتج الذي يعرف كيف ينفذ هذه الإستراتيجية، وليس هناك إستراتيجيات وسيطة بين النوعين إنما هناك منظمات في مراحل انتقالية من إستراتيجية لأخرى، ولكن الهدف والاتجاه العام للمنظمة يجب أن يكون نحو واحدة من هاتين الإستراتيجيتين.

وترى الباحثة أن الفكر التكاليفي قد ركز بشكل أكبر على توصيف كافة النظم والأساليب الإدارية نحو إستراتيجية تخفيض التكلفة، لذا بدأت الدراسات في الإشارة نحو استخدام نظام التكاليف على أساس المواصفات في مجال تخفيض التكاليف، حيث يعبر نظام التكاليف على أساس المواصفات عن منهجية لتقدير تكلفة المنتج على أساس تحليل الخصائص الأولية والمواصفات (مميزات المنتج)، لذا تتميز أهم مزايا هذه المنهجية في وجود صلة واضحة بين خيارات التصنيع وآثارها من حيث التكلفة وما يترتب على ذلك من زيادة القدرة على تصحيح التصميم وتحسينه وسهولة التطبيق مقارنة بالمناهج الأخرى مع تبسيط تجميع البيانات اللازمة لحساب تكلفة المنتج، وتعتمد آليه تطبيق مدخل المواصفات كأساس لقياس التكاليف على عدة خطوات تشمل ما يلي (1) :

أ- تحديد المواصفات الأساسية للمنتج

إنطلاقاً من حاجات ورغبات العملاء والمستهلكين، كأساس لتحديد وقياس التكاليف على أساس سليم ودقيق، تركز أولاً على العوامل المؤثرة في درجة رضا العملاء والمستهلكين، ثم يتم بعد ذلك إنتاج المنتجات التي تُشبع حاجات ورغبات العملاء، أي أن تلك النظام يوجه أنشطة الإنتاج نحو إنتاج ما يمكن بيعه وليس بيع ما يمكن إنتاجه بالجودة والمواصفات المطلوبة من قبل الفئات المختلفة من العملاء، وإذ ترى الباحثة أن بداية تطبيق التكاليف على أساس المواصفات خطوة غاية في التعقيد والصعوبة خاصة إذا كان المنتج مقدماً لفئات متعددة من العملاء فغالباً ما يصعب تلبية احتياجات كافة الفئات المختلفة، وفي هذه الحالة تضطر

(1) د. محمد السيد محمد الصغير ، "إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية" ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج ، المجلد 25 ، العدد 1، 2011، ص ص:80-82.

المنظمات لإعطاء الأولوية لاحتياجات فئة معينة بالجودة المطلوبة مما يؤدي إلى زيادة التكاليف.

ب- تحديد الأنشطة والعمليات اللازمة لتنفيذ المواصفات

بمعنى حصر الأنشطة من أجل معرفة مدخلات ومخرجات كل عملية، ودراسة الأنشطة المختلفة الخاصة بالعمليات، ومدى إضافة كل عملية للقيمة حتى يمكن التفرقة بين الأنشطة التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة . وترى الباحثة أنه إذا كانت المنتجات معقدة ومتعددة الأنشطة فإن تلك الخطوة سوف تأخذ الكثير من الوقت والمجهود والتكلفة وهي إحدى الإنتقادات التي وجهت للتكاليف على أساس النشاط ولم يتم معالجتها في التكاليف على أساس المواصفات .

ج- تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة والعمليات

وتتمثل الموارد في الأفراد، المعدات، المواد الخام، التكنولوجيا، التسهيلات الأخرى، وفي تلك المرحلة يتم حصر وتحديد الموارد اللازمة لإنجاز كل نشاط أو عملية أو مرحلة أداء معينة تساعد في إضافة قيمة لمواصفات المنتج أو تساهم في تحقيق أحد بدائل مستويات إنجاز المواصفات مع مراعاة أن تحقيق كل مستوى إنجاز لمواصفة ما قد يتم من خلال مرحلة واحدة أو عدة مراحل ، وقد يكون ذلك داخل المنظمة أو خارجها من خلال عقود الباطن حيث أن مواصفات المنتج ومستويات إنجاز كل صفة تتحقق خلال كافة مراحل دورة حياة المنتج.

د- تحديد تكاليف مستويات الإنجاز

تعتبر مستويات أداء أو إنجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج أحد المتغيرات الأساسية التي يجب الإهتمام بها، ويرجع ذلك إلى أن تكلفة وحدة المنتج يتم تحديدها في ضوء تكلفة مواصفاته، ويتم إتخاذ الإجراءات اللازمة لتحديد تكاليف كل مستوى من مستويات إنجاز كل مواصفة من خلال تحديد تكلفة الأنشطة التي تضيف قيمة لمستويات الإنجاز، وتكلفة الأنشطة الضرورية التي لا تضيف قيمة لمستويات الإنجاز، ثم اختيار أفضل توليفة من مستويات الإنجاز التي تحقق أكبر منافع للمنظمة في ضوء المواصفات التي تفي بحاجات ورغبات العملاء وعلى ذلك فإن تكلفة أي مستوى إنجاز تساوى مجموع تكاليف الأنشطة اللازمة لتنفيذ هذا المستوى، وترى الباحثة أنه من الصعب التفرقة بين الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة الضرورية التي لا تضيف قيمة، كما أنه قد يكون مستحيلاً إشباع مواصفات كافة العملاء في تلك الخطوة.

وفي هذه الخطوة يتم تبويب تكاليف المواصفات وفقاً لمسببات تغيرها متمثلة في حجم الإنتاج، الأنشطة المنفذة، مدى استغلال الطاقة، ثم طبيعة القرارات الإدارية، حيث توفر بيانات

تحليلية عن تكاليف كل مواصفة في ظل بدائل مستويات إنجاز متعددة، وفي ضوء المفاضلة بين تلك المستويات البديلة يمكن قياس مواصفات المنتج وفقاً لاستراتيجية المنظمة التنافسية لاختيار بدائل تنفيذ حزمة المواصفات المستهدفة كما أنها توفر بيانات تحليلية عن تكاليف مستويات الإنجاز البديلة وفقاً لعلاقتها بالمتغيرات المختلفة الموجهة لتلك التكاليف وذلك لتدعيم الوظيفة الرقابية وترشيد استخدام الموارد المتاحة.

هـ - تحليل العلاقة بين التكاليف والمنافع

في هذه الخطوة يتم تحليل علاقة التكاليف بالمنافع بالنسبة لكل وحدة من وحدات المنتج، وفي ضوء تحليل العلاقة بين التكاليف والمنافع يمكن التعرف على عدة مستويات لتكلفة ومنفعة وحدة المنتج، وذلك بتجميع التكاليف والمنافع المتعلقة بمستويات إنجاز كل مواصفة من المواصفات المطلوب توافرها في المنتج، كما يمكن تحديد الحد الأدنى والأعلى لتكلفة ومنفعة وحدة المنتج عن طريق تجميع كل مواصفات المنتج على أساس مستوى الإنجاز .

ثالثاً : أسلوب التكلفة المستهدفة

لقد نال استخدام معلومات التكلفة وإدارة التكاليف إهتماماً متزايداً في الكتابات المحاسبية، فاستحدثت الشركات اليابانية مفهوم عُرف باسم التكلفة المستهدفة⁽¹⁾ وقد تم تطوير هذه التقنية في البداية من قبل شركة تويوتا موتورز واستخدمت التكاليف المستهدفة على نطاق واسع في المنظمات الصناعية اليابانية، كما اعتمدها العديد من المنظمات الأمريكية والأوروبية.

وتمثل التكلفة المستهدفة حل إداري يساعد على تخفيض التكلفة الإجمالية للمنتج من خلال تحسين الخصائص المادية للمنتج في مرحلة التصميم المبكرة، كما تساهم في الحفاظ على الجودة والأداء الوظيفي وتخفيض وقت تطوير المنتجات من خلال التخطيط الاستراتيجي وإدارة التكاليف للمنظمة مما يؤدي إلى زيادة ربحية المنتجات وزيادة قدرة المنظمة على المنافسة وتعزيز مركزها التنافسي، وحيث أن التكلفة المستهدفة تركز على العميل وعلى السوق فإن المنظمة لن تقوم بإنتاج منتج جديد حتى تتأكد من أنه سيولد ربحاً كافياً، كما تركز التكلفة المستهدفة على الإدارة الإستراتيجية لمستوى التكاليف مع الإهتمام بوظائف المنتجات التي ستحدد بالتأكيد الحصول على منتجات أقل سعراً وأكثر جاذبية للعملاء وذلك من خلال الضغط

(1) Aurelian,C., "Target Costing in the Budget and Calculation of Costs and of Results for Some Products in the Stainless Steel Industry", *Valahian Journal of Economic Studies*, Vol. 6, Issue. 1 ,2015, P:96.

المستمر في جميع مراحل تطبيقها للقضاء على التكاليف عديمة الفائدة⁽¹⁾. ويمكن توضيح آليه تقدير التكلفة المستهدفة على النحو التالي:

أ- رسم خريطة للمنتج في السوق:

في هذه الخطوة يتم استخدام خصائص المنتج وتحديد الخصائص المطلوبة في قطاعات السوق المختلفة وبعد ذلك يتم تقسيم الخصائص المطلوبة لكل قطاع من قطاعات السوق إلى خصائص أساسية إضافية تكون مطلوبة من قبل المستهلكين، مع تحديد التوقيت المناسب لتقديم المنتج للعملاء وذلك بالنسبة للمنتجات الجديدة، أما بالنسبة للمنتجات الحالية يتم دراسة السوق وتحديد متطلبات العملاء.

ب- تحديد السعر المستهدف :

بعد تحديد متطلبات المنتج ودراسة السوق فإن الخطوة التالية تتمثل في تحديد سعر السوق في اللحظة التي يتم فيها بيع المنتج، وتعد تلك الخطوة الأهم في تحديد التكلفة المستهدفة وقد تتم بمساعدة سعر السوق التاريخي للمنتج والذي يعد وسيلة مناسبة لتحديد الاسعار في المستقبل، ويقصد بالأسعار المستهدفة للمنتج الأسعار التي لا تزيد عن أسعار المنافسين ويقبلها المستهلكين وتحقق الربح المستهدف الذي يمثل أدنى هامش ربح تتقبله الإدارة.

ج- تحديد التكلفة المستهدفة:

بعد تحديد سعر البيع المستهدف يمكن تحديد التكلفة المستهدفة ومن الضروري توضيح بنود التكلفة التي سيتم تضمينها في تكاليف المنتج ففي الطرق التقليدية يتم التركيز فقط على تكلفة السلع المباعة أما في حالة استخدام التكلفة المستهدفة فإنه لا يتوافر لدى المنظمة سوى هامش الربح المطلوب لتحديد التكلفة المستهدفة، ومن الضروري أن تضاف العديد من التكاليف المحتملة للشركة مثل التكاليف (الهندسية، التركيب، النقل، الضرائب والرسوم، البحوث والتطوير، التسويق) للتكلفة المستهدفة، ويتحدد هامش الربح بناء على طريقة إستراتيجية الربح العامة للمنظمة.

د- تحديد سبل تحقيق الأهداف:

في هذه المرحلة يكون من الواضح تماماً مواصفات المنتج المطلوبة من قبل العملاء ، وفي كثير من الأحيان يكون من الواضح أن تكلفة المنتج ستكون مرتفعة جداً لذلك يصبح من الضروري إيجاد طرق لتخفيض بعض التكاليف للمنتج دون التضحية بالجودة أو القدرات وتسد

(1)Alexandra,M., "Considerations Concerning the Application of Target Costing Method in the Industry of Dairy Products" , *Economic Sciences Series* ,Vol. XVII, Issue. 1,2017 , P:546.

تلك المهمة إلى فرق متعددة الوظائف من مختلف أقسام الشركة مثل: إدارة الإنتاج، التسويق، المبيعات، الهندسة، التصميم، التصنيع، أو التركيب وبالإضافة إلى ذلك فإنه من المفيد جداً الاستعانة بخبراء متخصصين للمساعدة في تخفيض تكاليف المنتج دون المساس بالجودة.

الخلاصة والنتائج والتوصيات

استهدف هذا البحث دراسة الإطار النظري لفلسفة تخفيض التكاليف وتوضيح أهمية سعي المنظمات نحو تخفيض حقيقي ودائم للتكاليف، وفي هذا السياق تناول البحث أهم الأساليب المعاصرة المستخدمة لقياس وتخفيض التكاليف والتي تتمثل في التكاليف على أساس النشاط، التكاليف على أساس المواصفات، والتكلفة المستهدفة، وتناول البحث خطوات تطبيق تلك الأدوات.

وتوصلت الباحثة إلى مجموعة من النتائج تمثل أهمها فيما يلي :

- 1- تعتبر فلسفة تخفيض التكاليف هدفاً أساسياً للمنظمات التي تسعى إلى الحفاظ على قدرتها التنافسية على مدى طويل الأجل.
 - 2- ظهرت أدوات وأساليب إدارة التكلفة نتيجة زيادة المنافسة في الأسواق المحلية والدولية وتغيير هياكل أسعار المنتجات إلى اتجاه المنظمات لتعديل توقعاتها التقليدية وفقاً للنظم المحاسبية والمعلومات الفعلية .
 - 3- عند تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط تتحمل المنظمة تكاليف قد تفوق العائد من تطبيقه، لذلك لا تتبنى أغلب المنظمات تطبيق هذا الأسلوب.
 - 4- تمثل التكلفة المستهدفة حل إداري يساعد على تخفيض التكلفة الإجمالية للمنتج من خلال تحسين الخصائص المادية للمنتج في مرحلة التصميم المبكرة، إلا أنه لا يوجد لها مجال للتطبيق الفعلي في الدول النامية.
- وتوصى الباحثة بضرورة التوصل إلى إطار فعلي يحقق تخفيض التكاليف بشكل فعلي ودائم ويلئم البيئة التنافسية والتكنولوجيا المعاصرة .

مراجع البحث

أولاً : المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب

1- د. أحمد محمد حجاج ، د. مكرم عبد المسيح باسيلي ، المحاسبة الإدارية - التخطيط والرقابة، المكتبة العصرية، 2001 .

ب- الدوريات

1-د. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن ، " مدخل تحليل المواصفات لتطوير نظم إدارة التكلفة ودعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال المصرية" ، المجلة العلمية ، كلية التجارة ، جامعة أسيوط ، المجلد 20، العدد 34 ، يونيه 2003.

2-د. عصام الدين مصطفى محمد مصطفى، " نموذج مقترح لاستخدام المواصفات كهدف التكلفة في التخطيط الاستراتيجي للمنتجات الرأسمالية مع دراسة تطبيقية" ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، القاهرة ، العدد 4، 1997.

3-د. محمد السيد محمد الصغير ، "إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية" ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج ، المجلد 25 ، العدد1، 2011.

4-د. منال حامد فراج ، " تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات المصرية من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط: دراسة تطبيقية " ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول ، المجلد الثامن والعشرون ، 2006.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- Abrahamson,E. , "Managerial fads and fashions : The diffusion and rejection of Innovations" , *Academy of Management Review* , Vol.16, No. 3, 1991.
- 2- Alexandra,M., "Considerations Concerning the Application of Target Costing Method in the Industry of Dairy Products" , *Economic Sciences Series* ,Vol. XVII, Issue. 1,2017.
- 3- Allen ,P ., *Cost Reduction as an Element of Business Strategy* , DCA , DVISORS, 2014.
- 4- Areiqat,A. and Al-Saffar,H ., "Reducing Costs by Applying Activity-Based Costing System and the Possibility of the Application in the Banking Sector: An Empirical Study on the Housing Bank for Trade and Finance" , *Scientific Journal* , Vol.19,No.2,2017.
- 5- Aurelian,C.,"Target Costing in the Budget and Calculation of Costs and of Results for Some Products in the Stainless Steel Industry", *Valahian Journal of Economic Studies* , Vol. 6, Issue. 1 ,2015.
- 6- Coca,C.and Patrau,D., "Methodological Considerations On The Process Of Determining the Target Cost" , *Economics, Management, and Financial Markets* , Vol.12,No.2, 2017.
- 7- Dabee, F. and et al ., "An Optimization Model for A Simultaneous Cost Risk Reduction In Just-In-Time Systems" , **Australian Journal of Multi-Disciplinary Engineering**, Vol. 9, No. 2 , 2014.
- 8- Elgmmal,W.and et al. , "Reasons behind the non-application of the activity based costing system in developing countries, case of Lebanon" , *The Journal of Developing Areas* , Vol.50, No.3, Summer 2016.
- 9- Faeq, M.et al., "The Influence of External Contingency Factors and Activity-Based Costing Implementation on Organizational Performance" ,*Journal of Management* ,No. 55,2019.
- 10- Horngren,C.and et al., *Introduction to management accounting* ,15th Global Edition, Person,2011.
- 11- Kalicanin, D., and. Knezevic, V., " Activity Based Costing as an Information Basis for an Efficient Strategic Management Process", *Economic Annals* , Vol. LVIII, No. 197, April – June 2013.
- 12- Kaplan,R., " The competitive advantage of management accounting", *Journal of Management Accounting Research* ,No. 18,2006.
- 13- Lawal, B., "Effect of Cost Control and Cost Reduction Techniques in Organizational Performance" , *International Business and Management*, Vol. 14, No. 3, 2017.