



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

**أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة
التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية
" دراسة تطبيقية "**

**The Impact of the Application of the Entry of Target Cost in the
Management of Costs in the Jordanian Industrial Companies
"An Empirical Study"**

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة

إعداد

زياد عودة ابنيه العمادة

المشرف

الأستاذ الدكتور/عطا الله وراد خليل

جامعة دمشق

المشرف المشارك

الدكتور/محمد ياسين الرحاحلة

جامعة آل البيت

2012 م / 1433هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قَالَ تَعَالَى:

﴿يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ ءَامَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ

دَرَجَاتٍ ۖ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ ۝۱۱﴾

المجادلة: 11

إهداء

إلى الذي افتخر واعتز به مدى الحياة

والذي رحمه الله

إلى من هزت العالم بيمينها والسرير بيسارها وكانت نبع الحنان الدافئ

والذي رحمه الله

إلى من هي صاحبة الروح الطاهرة ومن كافحت لكن القدر لم يمهلها

أختي رحمه الله

إلى من شاركوني حلو الحياة ومرها الذين أناروا الطريق لي لأكون

إخواني وأخواتي

إلى من سألني لها مديناً ما حييت رفيقة الدرب مكافحة صابرة

زوجتي العزيزة

إلى من هم زينة الحياة الدنيا فلذة كبدي وقرة عيني

أبنائي وبناتي الأعزاء

اهدي هذا العمل المتواضع

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين القائل: (لأن شكرتم لأزيدنكم) والصلاة والسلام على سيدنا محمد النبي الأمين وعلى آله وصحبه أجمعين ومن سلك طريقهم إلى يوم الدين، فقد قال صلى الله عليه وسلم: (لا يشكر الله من لم يشكر الناس). لذا فإنه لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير والاعتراف بالجميل لجامعة دمشق التي تعتبر مركز إشعاع حضاري وعلمي تهدف إلى تنمية المجتمع اقتصادياً وعلمياً وثقافياً من خلال وظائفها الأساسية التي تقوم بها وهي التعليم والبحث العلمي وخدمة المجتمع.

كما لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير والاعتراف بالجميل إلى من وجهاني لطلب العلم وشرفاني بالإشراف على هذه الرسالة الأستاذ الدكتور عطا الله وراد خليل أستاذ المحاسبة بالكلية والذي تفضل علي بأخلاقه النبيلة وحلمه الواسع وعلمه الوافر وكرمه العظيم وكان لتوجيهاته ورعايته عظيم الأثر في إخراج هذه الرسالة إلى النور. والشكر موصول إلى الأستاذ الدكتور محمد ياسين الرحاحلة الأستاذ بكلية إدارة المال والأعمال بجامعة آل البيت في الأردن وذلك لمساهمته الصادقة والفعالة في توجيه الباحث فجزاهما الله عني خير الجزاء.

وما زادني فخراً تفضل الأستاذ الدكتور خالد القطيني: أستاذ المحاسبة ورئيس قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد بجامعة حلب على تفضله بقبول الاشتراك في لجنة المناقشة والحكم على هذه الرسالة وما يعتبره الباحث شرفاً كبيراً له وللرسالة لما يتمتع به من تواضع بالغ وأدب رفيع، وأخلاقه العالية وعلمه اللامحدود. فجزاه الله عني خير الجزاء.

كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذ الدكتور حسن زكي أستاذ المحاسبة بالكلية على تفضله بقبول الاشتراك في لجنة المناقشة والحكم على هذه الرسالة، أنار الله طريقه بالعلم وزاده من فضله فله مني كل التقدير والاحترام.

كما أتقدم بالشكر الجزيل وبخالص الاحترام والتقدير إلى الأستاذ الدكتور محمد ناصر الأستاذ في قسم إدارة الأعمال ورئيس القسم على تكرمه بقراءة وتقييم ومناقشة هذه الرسالة وإثرائها بآرائه القيمة وعلمه الغزير، فله مني كل التقدير والاحترام.

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير والعرفان إلى الدكتورة منى فرحات المدرسة في قسم المحاسبة لرحابة صدرها وحسن تعاونها وتواضعها البالغ وكان لتوجيهاتها بالغ الأثر في إثراء هذه الرسالة، جزاها الله عني خير الجزاء.

كما أتقدم بالشكر إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل

وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين

محتويات الدراسة

م	الموضوع	الصفحة
-	الآية الكريمة.	أ
-	الإهداء.	ب
-	الشكر والتقدير.	ج
-	محتويات الدراسة	هـ
-	قائمة الجداول	ز
-	قائمة الأشكال	ط
-	قائمة المصطلحات	ي
-	الملخص باللغة العربية	ل
*	الإطار العام للدراسة	8-1
—	مقدمة	2
أولاً	الظاهرة البحثية محل الدراسة	3
ثانياً	الدراسة الاستكشافية	4
ثالثاً	مشكلة الدراسة	5
رابعاً	أهداف الدراسة	5
خامساً	أهمية الدراسة	6
سادساً	حدود الدراسة	7
سابعاً	فرضيات الدراسة	8
ثامناً	تنظيم خطة الدراسة	8
*	الفصل الأول: الإطار الفكري لمدخل التكلفة المستهدفة	46-9
—	مقدمة	10
المبحث الأول	طبيعة مدخل التكلفة المستهدفة	13
أولاً	مفهوم التكلفة المستهدفة	13
ثانياً	خصائص التكلفة المستهدفة	15
ثالثاً	خطوات تحديد التكلفة المستهدفة	17
رابعاً	أهداف مدخل التكلفة المستهدفة	21

الصفحة	الموضوع	م
22	مبادئ مدخل التكلفة المستهدفة	خامساً
25	العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة	سادساً
31	الدراسات السابقة ذات الصلة	المبحث الثاني
46	ملخص الفصل الأول	—
72-47	الفصل الثاني: أدوات إدارة التكلفة والأدوات الداعمة لمدخل التكلفة المستهدفة	*
48	مقدمة	—
49	أدوات إدارة التكلفة	المبحث الأول
62	الأدوات الداعمة لمدخل التكلفة المستهدفة	المبحث الثاني
72	ملخص الفصل الثاني	—
131-73	الفصل الثالث: (تأثير تطبيق التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف)	*
74	المقدمة.	—
75	منهجية الدراسة التطبيقية وإجراءاتها	المبحث الأول
81	نموذج لتطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية	المبحث الثاني
95	تحليل البيانات واختبار الفرضيات	المبحث الثالث
139-132	خاتمة الدراسة	*
133	دلالات الدراسة.	أولاً
136	نتائج الدراسة التطبيقية.	ثانياً
138	توصيات الدراسة.	ثالثاً
150-140	مراجع الدراسة	*
141	المراجع العربية	أولاً
147	المراجع الأجنبية	ثانياً
I-II	الملخص باللغة الإنجليزية	*

فهرس الجداول

الصفحة	موضوع الجدول	رقم الجدول
17	أوجه التفرقة بين التكلفة والنظم التقليدية للتكاليف	1.
83	دور الوحدات الإنتاجية في فريق التكلفة المستهدفة	2.
92	مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال إتباع أسلوب هندسة القيمة	3.
98	تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج الأول قبل تطبيق التكلفة المستهدفة	4.
103	التكلفة المقدرة للوحدة الواحدة من المنتج الأول بعد هندسة القيمة	5.
104	تأثير استخدام التكلفة المستهدفة على مكونات التكلفة للوحدة الواحدة من المنتج	6.
108	التكاليف الفعلية للوحدة الواحدة من المنتج الأول بعد تطبيق التكلفة المستهدفة	7.
110	الإنحرافات بين التكاليف الفعلية والتكاليف المخطط لها للوحدة الواحدة من المنتج	8.
111	تأثير استخدام التكلفة المستهدفة على المؤشرات المحاسبية الأساسية	9.
113	نتائج اختبار الفرضية الأولى للمنتج الأول	10.
115	نتائج اختبار الفرضية الثانية للمنتج الأول	11.
117	نتائج اختبار الفرضية الثالثة للمنتج الأول	12.
119	تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج الثاني قبل تطبيق التكلفة المستهدفة	13.
122	التكلفة المقدرة للوحدة الواحدة من المنتج الثاني بعد هندسة القيمة للمنتج	14.
124	تأثير استخدام التكلفة المستهدفة على مكونات التكلفة للوحدة الواحدة من المنتج	15.
126	التكاليف الفعلية للوحدة الواحدة من المنتج الثاني بعد تطبيق التكلفة المستهدفة	16.

الصفحة	موضوع الجدول	رقم الجدول
128	الإنحرافات بين التكاليف الفعلية والتكاليف المخطط لها للوحدة الواحدة من المنتج	17.
129	تأثير استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على المؤشرات المحاسبية الأساسية	18.
130	نتائج اختبار الفرضية الأولى للمنتج الثاني	19.
130	نتائج اختبار الفرضية الثانية للمنتج الثاني	20.
131	نتائج اختبار الفرضية الثالثة للمنتج الثاني	21.

فهرس الأشكال

الصفحة	موضوع الشكل	رقم الشكل
87	نموذج تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة	11.
91	تحليل التكاليف المستهدفة حسب مراحل الإنتاج	12.

المصطلحات

المصطلح باللغة الإنجليزية	المصطلح باللغة العربية
Target Costing (TC)	التكلفة المستهدفة
Value Engineering(VE)	هندسة القيمة
Price Led Costing	السعر يقود إلى التكلفة
Customer Driven	التركيز على العميل
Life Cycle Costing(LCC)	تكاليف دورة حياة المنتج
Value Chain(VC)	سلسلة القيمة
Market-Driven Target Costin Strategy	استراتيجية التكلفة المستهدفة الموجهة بالسوق
Product-Level Target Costing Strategy	استراتيجية التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج
Component- Level Target Costing Strategy	استراتيجية التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات
Develop a Product	تخطيط المنتج
Target Price	السعر المستهدف
Margin Price Target	هامش الربح المستهدف
Rate of Return on Sales(ROS)	معدل العائد على المبيعات
Return on Investment(ROI)	معدل العائد للاستثمار
Subtraction Method	طريقة الخصم
Addition method	طريقة الإضافة
Integrated method	الطريقة المتكاملة
Target reduction rate method	طريقة معدل تخفيض التكلفة
Feature to Function Analysis	تحليل الخصائص الوظيفية
Function Map	الخريطة الوظيفية
Creative Thinking	التفكير البناء
Analysis	التحليل
Value Analysis(VA)	تحليل القيمة
Functional Analysis	التحليل الوظيفي
Design Analysis	تحليل التصميمات

المصطلح باللغة الإنجليزية	المصطلح باللغة العربية
Cost Tables (CT)	جداول التكلفة
Quality Function Deployment (QFD)	إنتشار وظيفة الجودة
Functional Cost Analysis (FCA)	التحليل الوظيفي للتكلفة
Simultaneous Engineering (SE)	الهندسة المتزامنة
Reverse Engineering (RE)	الهندسة العكسية
Group technology (GT)	تكنولوجيا المجموعات
Human Factors Engineering (HFE)	هندسة العوامل البشرية
Standard Costs (SC)	نظام التكاليف المعيارية
Kaizen Costing (KC)	أسلوب تكلفة كايزن للتحسين المستمر
Benchmarking (BT)	أسلوب القياس المرجعي
Activity-Based Costing (ABC)	أسلوب التكلفة على أساس النشاط
Just- In Time(JIT)	أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد

"أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية دراسة تطبيقية"

إعداد

زياد عودة ابنيه العمائدة

إشراف الأستاذ الدكتور: عطا الله خليل

المشرف المشارك: الدكتور محمد ياسين الرحالة

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية، وذلك من خلال بيان دور تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الرقابة على التكلفة الكلية، والربحية في الشركات الصناعية الأردنية. وبيان العلاقة بين تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وتحسين التكلفة الكلية في الشركات الصناعية الأردنية، تم التوصل إلى النتائج التالية:

1- توجد علاقة جوهريّة بين تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وتخطيط التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية. وأن استخدام هذا المدخل يؤدي إلى التخطيط للتكاليف.

2- إن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وخفض التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية. ويعزى ذلك إلى أنّ تطبيق هذا المدخل يساعد في إعادة تصميم المنتج وإعادة هندسة التكاليف بما يتلاءم مع التكلفة التي تحددها الإدارة بناءً على الدراسات التي يجريها فرق تطبيق التكلفة المستهدفة.

3- توجد علاقة جوهريّة بين تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة والرقابة على التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية. حيث إن هذا المدخل يستخدم في تخطيط التكلفة، ويعتبر وسيلة فاعلة للرقابة على التكاليف وتحديد الانحرافات عن التكلفة المستهدفة.

4- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وزيادة الربحية في الشركات الصناعية الأردنية.

وأما أهم التوصيات، فكانت ضرورة أن تتوفر لدى الشركات الصناعية الأردنية الاستعداد لتطبيق نظام التكاليف المستهدفة والالتزام بتطبيق معادلة التكاليف المستهدفة، بالإضافة لتطبيق جميع مبادئ وأسس هذا النظام حتى تتم الاستفادة الكاملة منه، وأن تعمل الشركات الصناعية الأردنية على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة مما يسهم في تحقيق التنافسية في الأسواق العربية والأجنبية على حد سواء. وضرورة عقد دورات تدريبية للعاملين الذين لهم علاقة مباشرة بالتصميم والعملية الإنتاجية تعزز من مقدرتهم على ممارسة هذا النظام.

الإطار العام للدراسة

مقدمة.

أولاً: الظاهرة البحثية محل الدراسة.

ثانياً: الدراسة الاستكشافية.

ثالثاً: مشكلة الدراسة.

رابعاً: أهداف الدراسة.

خامساً: أهمية الدراسة.

سادساً: حدود الدراسة.

سابعاً: فرضيات الدراسة.

ثامناً: تنظيم خطة الدراسة.

مقدمة:

لقد أدت التطورات والتغيرات في البيئة الاقتصادية، كثرة المعلومات وتحرير التجارة العالمية وظهور مفاهيم الجودة وتأكيدها، وظهور المنشآت العملاقة ذات الفروع والأقسام وأخرى متعددة الجنسيات، وزيادة المنافسة بين المنشآت إلى فرض تحديات كبيرة محلية ودولية على إدارات المنشآت لإيجاد أنظمة رقابية وضوابط محاسبية وإدارية قوية ومتطورة تمكنها من القيام بمسؤولياتها المختلفة وتساعدتها على الاستخدام الاقتصادي الأمثل والأكثر كفاءة للموارد الاقتصادية مما يكسبها ميزة تنافسية هي في أشد الحاجة إليها .

ولقد شهدت محاسبة التكاليف تطورات متلاحقة باعتبارها أحد فروع العلوم الاجتماعية التي تتصف بالتطور كلما حدثت مستجدات عبر السنوات المتلاحقة، حيث ظهرت حاجة ملحة لقيام محاسب التكاليف بمجهودات كبرى لتوفير المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة على ترشيد قراراتها وتعظيم كفاءتها وفعاليتها، فالمعلومات التكاليفية التي توفرها نظم التكاليف التقليدية تكون مفيدة لبيئة الأعمال التقليدية المستندة إلى اقتصاديات الحجم في إنتاج المنتجات المتماثلة وغير المتميزة وبفنون تكنولوجية متماثلة، وفي ذات الوقت تصبح غير مفيدة لبيئة الأعمال الحديثة؛ لأنها لم تحدث نوعاً من التوافق مع ماتفرزه بيئة الأعمال الاقتصادية والصناعية الحديثة من متغيرات مستجدة ومتلاحقة بفعل تزايد حدة المنافسة العالمية وظهور تكنولوجيا الإنتاج الحديثة، بالإضافة إلى تبني منظمات الأعمال مفهوم الإدارة الاستراتيجية لمواجهة متغيرات بيئة الأعمال الاقتصادية والصناعية الحديثة، وكنتيجة لتحول بيئة الأعمال الحديثة نحو الآلية في التشغيل واعتمادها على استخدام تقنيات الإنتاج الحديثة وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات، فقد أفرز الفكر الإداري الاستراتيجي والفكر المحاسبي مجموعة من الأدوات والمداخل التكاليفية المستجدة في إطار الاتجاهات الحديثة لمحاسبة التكاليف، وللتغلب على قصور نظم التكاليف التقليدية فقد انتهى الأدب المحاسبي التكاليفي إلى وجود العديد من المداخل والأساليب الحديثة لإدارة التكاليف، والتي ظهرت خلال العقود الماضية ومن هذه المداخل الحديثة والمتطورة مدخل التكلفة المستهدفة كأداة إدارية استراتيجية لخفض التكلفة، والرقابة على التكلفة وتعظيم الربحية.

وترجع بدايات ظهور مفهوم التكلفة المستهدفة إلى الستينات من القرن العشرين في اليابان حيث تم تطبيقه في 42 شركة صناعية وكانت نتائج تطبيقه هي تفوق تلك الشركات على غيرها في مجال كسب أسواق جديدة مع تحقيق مزايا تنافسية عديدة لتلك الشركات خاصة في الجوانب المتعلقة بالتكلفة

والأسعار والجودة. وبذلك انتشر تطبيقه في معظم الشركات اليابانية بدءاً من أوائل التسعينيات وامتد تطبيقه إلى العديد من دول العالم المتقدم بدءاً من عام 1995م. ويستخدم مدخل التكلفة المستهدفة الآن على نطاق واسع بواسطة الصناعات المختلفة في مختلف أنحاء العالم مثل صناعة السيارات والصناعات الإلكترونية وصناعة الحواسيب.

ويتمتع القطاع الصناعي الأردني بأهمية كبرى كأحد مصادر الدخل القومي وتعتبر التكلفة إحدى أولويات اهتمام الإدارات في الشركات الصناعية الأردنية، وتسعى دائماً لخفضها دون المساس بجودة المنتج وذلك لكسب أكبر عدد من المستهلكين وزيادة الأرباح.

ومن هذا المنطلق، فإن هذه الدراسة تنصب حول أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية.

أولاً: الظاهرة البحثية محل الدراسة:

لقد ظهر نظام التكاليف المستهدفة مؤخراً في العديد من الدراسات والأبحاث كأحد أهم نظم إدارة التكاليف الحديثة، حيث استخدمته المشروعات الرائدة في اليابان وفي الدول المتقدمة الأخرى في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، ويستعين هذا النظام في تحقيق أهدافه من تخفيض التكاليف وتطوير للمنتجات ببعض النظم الإدارية والإنتاجية المتطورة كنظام اختبار وتصميم دالة الجودة QFD ونظام هندسة القيمة VE ونظام التطوير المستمر CI، حيث أن تلك النظم تتفق مع نظام التكاليف المستهدفة في أهمية تخفيض التكاليف إلى أدنى الحدود الممكنة مع الحفاظ على الجودة النوعية للمنتجات وتحقيق رغبات العملاء.

ولما كان المؤشر الحقيقي للميزة التنافسية يتمثل في إرضاء المستهلك بحصوله على السلعة أو الخدمة التي تشبع رغباته بجودة مقبولة وسعر معتدل، فإن مدخل التكلفة المستهدفة الذي يركز على خفض تكلفة المنتج قبل الإنتاج (نشاط البحوث والتطوير والتصميم) وأثناء الإنتاج (نشاط التصنيع) وبعد الإنتاج (نشاط البيع والتوزيع وخدمات ما بعد البيع) يعتبر من أنسب أساليب إدارة التكاليف في الشركات الصناعية في مختلف مراحل دورة حياة المنتج.

ولذلك تتمثل الظاهرة البحثية محل الدراسة في احتلال مدخل التكلفة المستهدفة دوراً رئيساً في إدارة التكلفة في الشركات الصناعية نتيجة الضغوط التنافسية التي تتزايد مع تزايد تعقيد طلبات الزبائن من حيث الجودة ومكونات ووظائف المنتجات.

ثانياً: الدراسة الاستكشافية:

قام الباحث بإجراء دراسة استطلاعية استكشافية لبعض أنشطة شركة الخزف الأردنية¹، وقد ترتب على هذه الدراسة مجموعة الدلالات والنتائج التالية:

- تنتج الشركة المنتجات التالية: (السيراميك، البورسلين، أطقم الحمام والمغاسل) طبقاً للمواصفات القياسية العالمية.
- يتم تصنيع منتج السيراميك والبورسلين في خطوط إنتاج يضم كل خط عمليات تصنيعية محددة في ظل دورة فنية (الطحن، تجفيف العجينة، الكبس، البطانة وطباعة الألوان، التجفيف النهائي، الفحص والاختبارات الفيزيائية والكيميائية، توكيد الجودة).
- يتم قياس تكلفة إنتاج المنتج وفقاً لارتباط العناصر بوحدة المنتج موزعاً على الوظائف المختلفة (إنتاج، تسويق، إدارة) ويتم توزيع التكلفة غير المباشرة الصناعية وفق أسس توزيع ومعدلات تحميل مرتبطة بمراكز التكلفة (مثل مركز الطحن، مركز التجفيف، مركز تحضير الألوان، مركز الطباعة).
- يتم تسعير المنتج وفقاً لقاعدة (التكلفة+هامش ربح) الأمر الذي يقلل حصة الشركة في السوق المحلي والخارجي لضعف مواجهة المنافسة مع الشركات الصناعية المماثلة.

هذا وقد انتهت الدراسة الاستطلاعية / الاستكشافية إلى أنه يمكن تعزيز الحصة السوقية للشركة ودعم مركزها التنافسي مع الشركات الصناعية المماثلة الأخرى شريطة إدارة التكاليف بالشركة استناداً إلى مدخل التكلفة المستهدفة.

¹ - تمت المقابلة الشخصية لإجراء الدراسة الاستطلاعية والتطبيقية مع مديري إدارات الإنتاج والتسويق والتمويل والتخزين وذلك بشكل مجداول خلال شهر نوفمبر 2009 م -أب 2010 م.

ثالثاً: مشكلة الدراسة:

إن التباين في بيئة الأعمال التقليدية وبيئة الأعمال الحديثة ابرز أفكار إدارية جديدة تعتبر بمثابة أهداف وإرشادات لأنشطة المديرين في الوقت الحاضر لتساعدتهم في مواجهة المنافسة الحادة ومن ثم الاستمرار في السوق. إلى مجموعة من الأفكار والمفاهيم الإدارية المتطورة والتي تتمثل في: إرضاء العميل، الابتكار، الجودة، الوقت، التكلفة، تحليل سلسلة القيمة، التحسين المستمر، التركيز المزدوج. واعتبرت التكلفة من العوامل الحاسمة في تحديد الموقف التنافسي لمعظم الشركات.

تتمثل مشكلة الدراسة في عدم قدرة الشركة على التحكم في سعر بيع المنتج في ظل المنافسة المتزايدة، وهذا يتطلب من الشركة الاهتمام أكثر بالتكلفة من حيث تخطيط التكلفة وخفضها والرقابة عليها وتحسينها على مدى دورة حياة المنتج. لذلك سوف يتم ومن خلال تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركة الخزف الأردنية التحقق من مدى فاعليته في إدارة التكاليف.

ويمكن عرض مشكلة الدراسة من خلال طرح التساؤلات التالية والإجابة عليها في متن الدراسة:

1- هل يؤدي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة إلى خفض التكلفة الكلية في الشركات الصناعية الأردنية؟

2- ما أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الرقابة على التكلفة الكلية في الشركات الصناعية الأردنية؟

3- ما أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على ربحية الشركات الصناعية الأردنية؟

4- ما العلاقة بين تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وتحسين التكلفة الكلية في الشركات الصناعية الأردنية؟

رابعاً: أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى بيان أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية بصفة أساسية، وذلك تحقيقاً للأهداف الفرعية التالية:

1. بيان موقع مدخل التكلفة المستهدفة في ظل أدوات إدارة التكلفة في الشركات الصناعية

الأردنية.

2. بيان مختلف أبعاد الإطار الفكري لمدخل التكلفة المستهدفة.

3. بيان أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في خفض التكلفة الكلية في الشركات الصناعية الأردنية.

4. بيان دور تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الرقابة على التكلفة الكلية في الشركات الصناعية الأردنية.

5. بيان أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على الربحية في الشركات الصناعية الأردنية.

6. بيان العلاقة بين تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وتحسين التكلفة الكلية في الشركات الصناعية الأردنية.

خامساً: أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من جانبين نظري وتطبيقي، فمن الجانب النظري تتضح أهمية الدراسة كونها تتناول قطاع الصناعة في الأردن من حيث مساهمته في الدخل القومي، حيث يساهم بـ 35% تقريباً، ومن الناحية العملية تتضح أهمية الدراسة في أنها تتناول تحليل أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، مما يساهم في النهوض بمستوى أداء هذه المنظمات بشكل عام وهذا بدوره ينعكس على الاقتصاد الوطني ككل؛ نظراً لأن المداخل التقليدية الأخرى لإدارة التكلفة والمطبقة حالياً في الشركات الصناعية الأردنية أصبحت غير ملائمة في الوقت الحاضر لقياس التكلفة ودعم التنافسية بسبب التطورات الحاصلة في بيئة التصنيع وزيادة حدة المنافسة.

وفي الوقت نفسه تعمل الدراسة على تطوير قاعدة البيانات في الشركات الصناعية الأردنية التي تعمل في مجال صناعة الأدوات الصحية والخزف لإمكانية توظيفها في ترشيد القرارات الإدارية خاصة القرارات المتصلة بدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية في الأردن.

تستمد هذه الدراسة أهميتها من خلال:

1- كون هذه الدراسة من الدراسات القليلة التي تتناول موضوع تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، وربطه بموضوع إدارة التكاليف، لذلك فيه تساعد الأكاديميين على الاستفادة منها في الانطلاق نحو دراسات جديدة.

2- بما أن هذا المفهوم حديث العهد نسبياً في البيئة الإدارية العربية بشكل عام والأردنية بشكل خاص، لذلك فإن إخضاع هذا المفهوم للدراسة التطبيقية يعطيها أهمية واضحة ضمن الإطار العلمي لأساليب توظيف الأنظمة المتقدمة في محاسبة التكاليف لاكتساب المعارف والمهارات، واستخدامها في استراتيجيات قيادة التكلفة والتميز والتركيز من قبل الشركات الصناعية الأردنية.

3- كما تستمد هذه الدراسة أهميتها من خلال ما سيتم التوصل إليه من نتائج، وتوصيات ستضيف هذه الدراسة شيئاً جديداً إلى المعرفة والبحث العلمي وتوجه أنظار إدارة الشركات الصناعية الأردنية إلى ضرورة الاهتمام بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

سادساً: حدود الدراسة:

هذه الدراسة تقتصر على تناول ما يلي:

1- الاكتفاء بشركة الخزف الأردنية كدراسة حالة للتعبير عن الدراسة التطبيقية، وذلك نظراً لصعوبة الحصول على بيانات تكاليفيه كافية وملائمة لإجراء التحليل والتفسير، وبهذه المناسبة فإن الباحث يشكر إدارة الشركة على إتاحة أهم المعلومات التكاليفية التي أمكن من خلالها إتمام الدراسة التطبيقية التي يمكن تعميم نتائجها على الشركات الصناعية الأردنية الأخرى التي تعمل في مجال صناعة الخزف والتي لم تدخل في التطبيق لصعوبة الحصول على معلوماتها التكاليفية.

2- البعد الزمني للدراسة التطبيقية خمس سنوات (2005 – 2009 م) وليس لهذه السلسلة الزمنية معنى خاص سوى توظيفها لأغراض التحليل والتفسير والاستدلال على النتائج ورصد التوصيات الهادفة.

3- يقتصر البحث على توضيح بعض النظم المعاونة لنظام التكاليف المستهدفة وهي نظام اختبار وتصميم نظام هندسة القيمة والرقابة على التكلفة الكلية، والربحية دون النظم المعاونة الأخرى، وذلك لظهور أهمية هذه النظم كنظم معاونة للتكاليف المستهدفة في تحقيق أهدافها من خلال دراسات سابقة.

سابعاً:فرضيات الدراسة

بناءً على مشكلة وأهداف الدراسة تقوم الدراسة باختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى:

" يؤدي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة إلى خفض التكلفة الكلية في شركة الخزف الأردنية".

الفرضية الثانية:

" يؤدي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة إلى تحسين الربحية في شركة الخزف الأردنية".

الفرضية الثالثة:

"يؤدي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة إلى الرقابة على التكاليف الكلية في شركة الخزف الأردنية".

ثامناً:تنظيم خطة الدراسة

تناولت الدراسة ثلاثة فصول كما يلي بخلاف الإطار العام(الظاهرة البحثية، الدراسة الاستكشافية، المشكلة البحثية، الأهداف، الأهمية، الحدود، فرضيات الدراسة).

الفصل الأول:الإطار الفكري لمدخل التكلفة المستهدفة، وقد ضم هذا الفصل مبحثين اختص الأول بطبيعة مدخل التكلفة المستهدفة بينما اختص المبحث الثاني بالدراسات السابقة ذات الصلة.

الفصل الثاني:أدوات إدارة التكلفة والأدوات الداعمة لمدخل التكلفة المستهدفة، وقد ضم هذا الفصل مبحثين تناول الأول أدوات إدارة التكلفة بينما تناول المبحث الثاني الأدوات الداعمة لمدخل التكلفة المستهدفة.

الفصل الثالث:الدراسة التطبيقية، وقد تناول هذا الفصل ثلاثة مباحث أولها منهجية الدراسة التطبيقية وإجراءاتها، أما المبحث الثاني فتناول نموذج تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية والمبحث الثالث فقد تناول تحليل البيانات واختبار الفرضيات .

الفصل الأول

الإطار الفكري لمدخل التكلفة المستهدفة:

مقدمة.

المبحث الأول: طبيعة مدخل التكلفة المستهدفة

المبحث الثاني: الدراسات السابقة ذات الصلة

— مقدمة:

ظهرت المحاسبة عن التكاليف نتيجة حاجة الإدارة إلى بيانات ومعلومات إضافية - خلاف البيانات والمعلومات التي تقدمها النظم المحاسبية الأخرى - تساعد على الأداء الجيد للوظيفة أو العملية الإدارية وأيضاً ظهرت الحاجة إلى نظم المحاسبة عن التكلفة نتيجة قصور نظم المحاسبة المالية في إمداد الإدارة بالبيانات والمعلومات التحليلية التي تحتاجها في تخطيط وتنسيق ورقابة أنشطة المنشأة¹.

وكان لظهور نظام التكاليف المستهدفة في الآونة الأخيرة متميزاً عن غيره من الأنظمة التكاليفية السابقة، لأن نشاطه لا يقتصر على إدارة التكاليف فحسب، إنما يتعداها ليهتم بعملية التنسيق والتنظيم لجميع إدارات وأقسام المشروع، حيث يتناول العملية الإنتاجية منذ بداية التخطيط لها وحتى يصل المنتج إلى يد المستهلك النهائي، بل قد يتجاوز هذه المرحلة ليهتم أيضاً بمرحلة الصيانة والمتابعة والتشغيل لبعض المنتجات التي تحتاج لذلك⁽²⁾. ويتميز كذلك هذا النظام بأنه لا يصمم المنتجات على ضوء الإمكانيات والتقنيات الصناعية المتاحة لدى المشروع، وإنما يصمم المنتجات التي تلبي رغبات العملاء وتشبع احتياجاتهم بجودة وسعر مناسبين⁽³⁾.

يعتبر نظام التكاليف المستهدفة أحد أهم وأفضل نظم إدارة التكاليف المبتكرة، وذلك لأنه يفترض فيه العمل على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دون المساس بالجودة النوعية للمنتجات، كما يفترض فيه إرضاء العملاء بصفة مستمرة وتحقيق أعلى نسبة ممكنة من المبيعات والأرباح⁽⁴⁾.

ويبدأ هذا النظام عمله منذ مرحلة التخطيط والتصميم، عن طريق دراسة السوق وظروف العرض والطلب ليتعرف على نوعية المنتجات التي يرغب فيها العملاء حسب المواصفات والأسعار التي تناسبهم. ويجعل من كل ذلك هدفاً محدداً له يلزم نفسه بالوصول إليه، مما يولد الإحساس بالمسؤولية لدى جميع الأفراد العاملين بالمشروع، وخاصة الذين لهم علاقة مباشرة بعمليات التصميم، بل قد يتجاوز ذلك الإحساس بالمسؤولية حدود المشروع إلى الأطراف الخارجية كالموردين ليجد

¹ - إبراهيم ميده وعطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2011م، ص 45.

2) M. Fellman, Selling IT goods to disable end-user, Marketing News, Chicago, Vol.33, No.6, Mar(1999):1.

3) M . M. Morgan, A Case Study in Target Costing: Accounting for Strategy, Management Accounting, Vol.71, No.5, UK- Japan, (1993):20-24.

4) K. Fitzgerald, Cost tops all Design Concerns, Purchasing, Vol.122, US, No.5, Apr3(1997): 64

هؤلاء الموردين أنفسهم مضطرين لخفض تكاليفهم والارتقاء بمستوى منتجاتهم سواءً الخامات منها أو تلك المصنعة تصنيعاً أولياً⁽¹⁾.

ويهدف نظام التكاليف في أية منشأة إلى تحقيق الأهداف التالية²:

- ضبط ورقابة عناصر التكاليف:

إن استخدام محاسبة التكاليف يساعد على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول واستخدام المواد واللوازم ومتابعة نشاط العمال، وتحديد الأعباء غير المباشرة حسب مستويات الطاقة الإنتاجية واستفادة كل منتج من الخدمات واللوازم المشتركة، يؤدي ذلك إلى ضبط التكاليف عن طريق التقليل والحد من التبذير والإسراف في المواد، متابعة وتنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال، والتحكم في الأعباء غير المباشرة، هذا يؤدي إلى زيادة الفعالية وقدرة المنشأة على المنافسة، ويجدر بنا الإشارة إلى أن التوجه الحالي في تقنيات إدارة التكاليف، لا يستوجب ضبط ورقابة عناصر التكاليف من حيث حجم الأعباء فقط، بل تدخل متطلبات عناصر الجودة، نظام إدارة الجودة الشامل، وهذا يشمل جودة المواد الأولية وأسعار شرائها، والتعبئة، ومهارة العاملين، واستعمال الطرق والأساليب الحديثة في العمليات الإنتاجية، توفر أجهزة القياس وإجراءات الرقابة، طرق إدارة وتنظيم خدمات ما بعد البيع.

- قياس تكلفة الإنتاج:

تعد هذه المهمة المنطلق الذي أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف، بحيث تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت، وكذلك لمعرفة مدى استفادته من الخدمات واللوازم المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج، للقيام بالتسعير وتقييم المخزون السلعي.

- ترشيد القرارات الإدارية:

عملية اتخاذ القرارات هي عصب الإدارة، وحتى يكون القرار رشيداً فإنه من الضروري أن يكون البديل الذي وقع عليه الاختيار هو أفضل البدائل، التي تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة بتكلفة

1) R. Cooper, and R. Slagmulder, Target Costing and Value Engineering, Portland/Or: Productivity Press and Montvale, NJ: Institute of Management Accountants, (1997):69

² - المرجع السابق ذكره، ص 47.

اقتصادية، وأمثلة على بعض القرارات الإدارية شراء أو إنتاج جزء معين يدخل في الإنتاج، والتوسع أو عدم التوسع في الإنتاج، وفتح أسواق جديدة أو الاكتفاء بالأسواق الحالية.

وتعد المعلومات حول التكاليف ذات أهمية خاصة لإدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات الرشيدة حيث أن اتخاذ بعض القرارات غير المدروسة قد يفوت على المؤسسة فرصة تحقيق ربح أكبر أو قد يؤدي إلى إلحاق خسائر كبيرة بها، و يقوم نظام محاسبة التكاليف بتوفير المعلومات اللازمة لإعداد الموازنة التقديرية مثل تكلفة المواد والأجور وتكاليف الخدمات الأخرى.

- الرقابة على تكلفة الأنشطة الخدمية:

تعتبر التكاليف التي تتحقق في الأقسام التي تقدم خدمات للأقسام الإنتاجية بمثابة تكاليف لتقديم هذه الخدمات بحيث يتم ردها بصورة أو بأخرى إلى تكلفة المنتج، لذلك من الضروري ربط تكاليف هذه الأقسام بالخدمات التي تقدمها ومتابعة ومراقبة هذه التكاليف ومقارنتها مع الأسعار السائدة في السوق فيما لو لجأت المؤسسة إلى الحصول عليها من السوق.

وبرغم هذه الأهداف وأهميتها للتطبيق في الشركات الصناعية إلا أن هدف إدارة التكاليف باستخدام التكلفة المستهدفة له الأولوية لدعم المراكز التنافسية بهذه الشركات.

وعليه فإن هذا الفصل يضم مبحثين هما:-

المبحث الأول: طبيعة مدخل التكلفة المستهدفة.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة ذات الصلة.

المبحث الأول

طبيعة مدخل التكلفة المستهدفة

يعرض هذا المبحث مفهوم التكلفة المستهدفة، خصائص التكلفة المستهدفة، أهمية التكلفة المستهدفة، أهداف التكلفة المستهدفة، مبادئ التكلفة المستهدفة، العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة.

أولاً: مفهوم التكلفة المستهدفة:

تتعدد تعريفات التكلفة المستهدفة ولا يوجد اتفاق بين الكتاب والدارسين على تعريف محدد ومعروف للتكلفة المستهدفة، حيث أن هنالك الكثير من التعريفات والتي تعكس مفاهيم متباينة تبعاً لوجهات نظر واضعيها.

ولقد تناولت الدراسات مفهوم مدخل التكلفة المستهدفة ببعض التفصيل، وتعددت التعريفات لمدخل التكلفة المستهدفة وركزت في معظمها على التعريف الذي قدمه Kato والذي يعتبر أكثر التعريفات شمولاً وأكثرها شيوعاً، هو أن مدخل التكلفة المستهدفة "نشاط يهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة، مع التأكيد على الجودة والصلاحية والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المحتملة لتخفيض التكاليف عند مرحلة تخطيط المنتج والبحث والتطوير وفي مراحل الإنتاج المختلفة"¹.

ويعرفها Lockamy & Smith بأنها: "عملية للتأكد من أن تكلفة دورة حياة المنتج الذي تتوي المنشأة طرحه في السوق بمستوى أداء وظيفي وجودة وسعر منافس يمكن أن تنتج مستوى مرضياً من الربحية"².

وعرفها Bird et.al بأنها: "مجموعة من الخطوات التي تهدف لخفض تكاليف المنتج التي يتم تحديدها بناء على فهم رغبات وحاجات العملاء"¹.

1-Kato, Yutake, "Target Costing Support Systems: Lessons From leading Jpaanese Companies", management Accounting Research, Vol 4, No 4, 1993, p.36.

نقلاً عن مجيب الرحمن احمد عبدالله، إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية، دراسة تطبيقية على الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، 2010م.

2- Lockamy, Archie and Smith, Wilbur, "Trget Costing For Supply Chain Management: Criteria and Selection", Industrial Management and data System, Vol 100 Issue 5, 2000, p 213.

يعرفها ehrlenspiel and et.al بأنها: "أدوات التحكم في التكلفة خلال عمليات تطوير المنتج"². والتكلفة المستهدفة كقيمة هي الفرق بين سعر البيع المرتقب وربحية المنشأة المخططة. وكمدخل هي العملية التي تهدف إلى الوصول للنتائج المالية المرغوبة للمنتج في توقيت معين من خلال خفض التكلفة وتحسين الربحية.

كما أن التكلفة المستهدفة هي "أحدى أنظمة التكاليف الفعّالة والشاملة، التي تهتم بالتنسيق والتنظيم لجميع مراحل وأقسام المشروع من تخطيط وتصميم وإنتاج ورقابة، بهدف تقديم منتجات متنوعة وذات جودة مناسبة وتكاليف منخفضة، ولها وظائف متطورة تشبع احتياجات العملاء وتحقق الأرباح المطلوبة والمكانة السوقية المهمة"³.

لقد ظهرت العديد من الدراسات التي تشرح وتوضح مفهوم نظام التكاليف المستهدفة وأهدافه ووظائفه، حيث عرفه⁽⁴⁾ Sakurai على أنه "أحد أدوات إدارة التكاليف التي تخفض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين بهندسة الإنتاج والتصميم وبحوث التسويق والمحاسبة". كما عرفه⁽⁵⁾ Horvarth على أنه "التكلفة الإدارية المخططة والمستخدم في المراحل الأولية من تصميم المنتج، بحيث تؤثر على عملية إنتاج المنتج حسب متطلبات السوق. أما Yoshikawa⁽⁶⁾ فعرفه على أنه "مجموعة الأنشطة التي يتم صياغتها وتحديد لها لبلوغ مستويات التكاليف المطلوبة، وهي عادة ما تكون مقسمة إلى مراحل، وذلك تسهيلاً لتحقيق الأهداف المالية المخططة من قبل الإدارة". ويرى⁽⁷⁾ Kato أنه "مجموعة الأنشطة التي تهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج ذي الجودة العالية، والذي يلبي احتياجات العملاء عن طريق فحص جميع الأفكار التي يمكن من خلالها تخفيض

1- Bird,H.MB.,Albano,R.E.and Townsed,W.P.,"**Target Costing:Delighting Your Customers While Making a Profit**",Focus Magazing,2003.P5

2- Ehrlenspiel, Klaus, Kiewert, Alfons and Lindemann, Udo" **Cost- Effiction Design**", Springer, Verlag, Berlen, Heidelberg, 2007, p.63.

3- Zaman.M.,"**Target Costing Implementation in Australian Companies: An Exploratory Study Of Current Corporate Practice And Strategic Intent**", Research in Accounting Conference,4 to 6 July 2004.P2.

4)M. Sakurai, Target Costing and How to Use It, Journal of Cost Management, Vol.3, No.2, Sum(1989):39

5)P. Horvarth, Target Costing: State of the Art Report, Arlington-Texas: Computer Aided Manufacturing-International (CAM-I), (1993): 33.

6)T. Yoshikawa, J. Innes, F. Mitchell, and T. Masayasu, Target Cost, Chapter Four, Contemporary Cost Management, first edition, Chapman and Hall, (1993):33.

7)Y. Kato, Target Costing Support System: Lesson from Leading Japanese Companies, Management Accounting Research, Japan,Vol.4, No.1,Mar (1993):33.

تلك التكاليف في مرحلتي التخطيط والتطوير". ويعرفه Brausch⁽¹⁾ على أنه "أحد الأدوات الإستراتيجية التي تعمل على خفض تكاليف المنتجات خلال دورة حياتها". ويعرفه Bhimani⁽²⁾ على أنه "نظام متكامل تابع لإدارة التكاليف يستخدم عند تصميم منتج جديد أو عند تطوير منتج سابق". ويمكن من خلال المفاهيم السابقة تحديد مفهوم نظام التكاليف المستهدفة بعد الأخذ في الاعتبار ما يلي:

- 1 - إن التكاليف المستهدفة هي أحد أهم نظم إدارة التكاليف التي تنظم جميع وظائف المشروع من تخطيط وتصميم وإنتاج ورقابة لتكسبه المنافسة القوية والمكانة السوقية المهمة.
- 2 - تهدف التكاليف المستهدفة إلى تخفيض التكاليف وتقديم المنتجات ذات الجودة والسعر المناسبين والتي تشبع احتياجات العملاء وتحقق الأرباح المطلوبة.
- 3 - تحقق التكاليف المستهدفة أهدافها الإدارية والمالية المخططة بفعالية أكبر عند إنتاج العديد من المنتجات داخل المشروع الواحد.

وعليه يمكن تحديد مفهوم التكاليف المستهدفة من وجهة نظر الباحث على أنه "أحد أنظمة التكاليف الفعالة والشاملة، التي تهتم بالتنسيق والتنظيم لجميع مراحل وأقسام المشروع من تخطيط وتصميم وإنتاج ورقابة، بهدف تقديم منتجات متنوعة وذات جودة مناسبة وتكاليف منخفضة، ولها وظائف متطورة تشبع احتياجات العملاء وتحقق الأرباح المطلوبة والمكانة السوقية المهمة".

ثانياً: خصائص مدخل التكلفة المستهدفة:

يتميز نظام التكاليف المستهدفة بالعديد من الخصائص وأهمها:

1. هو نظام مفتوح لأنه يهتم بالتفاعل القائم بين المشروع وبيئته الخارجية، عن طريق معرفة رغبات العملاء بصفة مستمرة ومن ثم تهيئة جميع الظروف والإمكانيات لتحقيقها⁽³⁾.
2. أنه نظام يشجع على تشغيل المراحل الإنتاجية بصورة متوازية، أي العمل على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلاً من إنتاجها بصورة متتابعة، مما يساعد ذلك كثيراً على تقليل الزمن المخصص للتصنيع، وبالتالي تخفيض التكلفة الناتجة عن ذلك⁽⁴⁾.

1)J. Brausch, Target Costing for Profit Enhancement, Management Accounting ,Vol.76, No.5, Nov(1994):45

2)A. Bhimani, and H. Okano, Targeting Excellence: Target Cost Management at Toyota in the UK, Management Accounting, London, Vol.73, No.6, Jun(1995):42.

3)S. Ansari, J. Bell, and CAM-I Target cost Cor Group, po.cit., (1997):16.

4)Ibid., 12

3. يشرح ويصف هيكل أو خطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعدد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين⁽¹⁾.
4. يقوم بتحليل عناصر التكاليف ويدرس تأثير كل عنصر على ربحية المنتج⁽²⁾.
5. ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين في المشروع لتحقيق هدف موحد وهو العمل على إخراج المنتج بالصورة المطلوبة⁽³⁾.
6. يستخدم في المشروعات الصناعية والمشروعات الخدمية على حدٍ سواء مع وجود بعض الاختلاف في الطريقة⁽⁴⁾ المتبعة لتحديد تكلفة المنتج في كلا المشروعين عن بعضهما البعض، بحيث يتم تحديد تكلفة المنتج في المشروعات الصناعية على أساس أن المنتج لا يزال تحت الدراسة أو مواد خام أو أجزاء تجميعية، أما في المشروعات الخدمية فيعتبر المنتج جاهز صناعياً فقط يتم الاستعداد لشرائه وترويجه وبيعه.
7. هو نظام يتنبأ بالتكاليف المطلوبة للمنتج ويجهز للإنتاج في حدودها⁽⁵⁾.
8. يعمل على التخطيط في الأجل الطويل خلافاً للتكاليف المعيارية Standard Cost التي تخطط لفترة محاسبية واحد⁽⁶⁾ حيث أنه يحدد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منهما هدفاً يلتزم بالوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر لعدة أجيال للمنتج. أما التكاليف المعيارية فهي تقوم بعملية المقارنة بين ما هو مخطط وبين ما تم تحقيقه فعلاً لفترة محاسبية واحدة.
9. يستخدم كأداة جيدة للرقابة، ويتميز بكونه رقابة مائعة أو وقائية، لأنه يتفادى حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج، وهو بذلك يختلف عن التكاليف المعيارية التي تقوم بالرقابة في مرحلتي الإنتاج والبيع⁽⁷⁾.
10. يعتبر نظام التكاليف المستهدف بمثابة الوسيلة للتعرف على أي المنتجات تحقق الأرباح الكافية والمطلوب⁽⁸⁾.

1)R. Cooper and B. Chew, Control Tomorrow's Costs Through Today's Designs, Harvard Business Review, US, Vol.74, No.1, Jan/Feb (1996):93.

2)T. Yoshikawa, J. Innes, F. Mitchell and T. Masayasu, op.cit., (1996):36

3)Ibid.

4)J. Corrigan, Target Costing-A New Approach, Australia-Japan, Vol.74, No.3, (1996):53-54.

5)F. Worthy, (1991) Japan's Smart Secret Weapon, Fortune, Japan, Vol.124, No.4, (Aug12):72-75.

6)F. Koons, Applying ABC to Target Cost, American Association of Cost Engineers, US, (1994):11.1. US, (1994):11.1.

7)Ibid.

8)R. Cooper and R. Slagmulder, op.cit., 23.

كما أن هذا النظام عند قيامه بتحديد التكلفة المستهدفة للمنتج وتخطيطه لحصر هذه التكاليف في حدود معينة، فهو يعمل على تنظيم وترتيب جميع أقسام المشروع حسب التسلسل المطلوب لمراحل المنتج الإنتاجية، وبالتالي يضمن توفير الوقت والجهد والتكاليف وتحديد المسؤوليات.

وبناءً على ما سبق يرى الباحث أن مدخل التكلفة المستهدفة أداة من أدوات إدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات مع الحفاظ على جودة المنتج وقدرته الوظيفية واحتياجات العملاء عن طريق تخفيض التكلفة في مراحل ما قبل الإنتاج (التخطيط، التطوير، المراحل التجريبية للإنتاج) وخلال مراحل سلسلة القيمة، بالإضافة لكونه أداة لتخطيط الربحية حيث إنه يسعى لتقديم منتجات تحقق ربح مستهدف في ضوء احتياجات العملاء وخصائص وجودة المنتج والحصة السوقية المستهدفة والسعر السوقي وتقديم المنتجات في الوقت المناسب دون تأخير.

ثالثاً: خطوات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة:

اعتماداً على وجهة النظر اليابانية يمكن القول إن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يمر بالخطوات التالية:

الخطوة الأولى: تخطيط المنتج:

حيث يتم من خلال إعداد تصور عام للأسواق تحديد المنتجات المنافسة في السوق، تمهيداً لمعرفة المنتجات التي سوف تغطيها المنشأة، وتحديد متطلبات ومواصفات المنتج من خلال الاستماع لصوت العميل والتعرف على ما يرغب في دفعه مقابل الحصول على هذه السلع والوظائف المطلوبة منها، مع الأخذ في الاعتبار أسعار السلع المنافسة¹.

الخطوة الثانية: تحديد السعر المستهدف:

وتعد نقطة البداية للوصول للتكلفة المستهدفة للمنتج الجديد أو المطور، ويعبر السعر المستهدف عن السعر المقدر للمنتج الذي يكون العملاء على استعداد لدفعه للحصول على المنتج، ويتأثر سعر البيع بعدة عوامل منها طبيعة المنتج وخصائصه، والعميل المتوقع إقباله على هذا المنتج، والسوق

¹-Blocher, E.J, et al., "Cost Management :A Strategic Emphasis", Boston: Mc Graw-Hill Higher Education, 2002, p.156.

المستهدف ودورة حياة المنتج، وحجم المبيعات المتوقع، ودرجة المنافسة المتوقع مواجهتها في السوق، والاستراتيجيات السعريه للمنافسين في السوق¹.

وعليه فإن الأسعار المستهدفة للمنتج تلك الأسعار التي تحقق التوافق بين الاعتبارات الآتية²:

- لا تزيد بأية حال من الأحوال عن أسعار المنافسين، ويفضل أن تقل عنها.
- الأسعار التي يتقبلها العميل ويمكن للمنشأة من خلالها تحقيق حصة سوقية مرغوبة للمنتج المقترح أو توسيع نطاق الحصة السوقية الحالية وكسب أسواق جديدة.
- الأسعار التي تحقق الربح المستهدف والذي يمثل أدنى هامش ربح تتقبله الإدارة ولا يمكنها التنازل عنه.

الخطوة الثالثة: تحديد هامش الربح المستهدف:

بعد تقدير سعر البيع المستهدف يتم تحديد الربح المستهدف من إنتاج وبيع المنتج، ويتم تقدير الربح المستهدف لمنتج معين على ضوء التخطيط الاستراتيجي لأرباح الشركة ككل، أي يتم تخطيط الربح المستهدف للمنتجات غالباً عن طريق استراتيجية الربح العامة للمنشأة، ففي الشركات اليابانية يتم تحديد إجمالي الأرباح المستهدفة على أساس خطط الربح متوسطة الأجل التي تعكس الإستراتيجيات التجارية والإدارية خلال فترة من ثلاث إلى خمس سنوات³.

في كثير من الأحيان يتم احتساب الربح المستهدف على أساس العائد على المبيعات (ROS) ويقل استخدام معدل العائد للاستثمار (ROI) ويرجع تفضيل ذلك للعديد من الأسباب منها أن العائد على المبيعات يعكس ربحية كل منتج بوضوح عند إنتاج عدد من المنتجات، وعندما تنتج المنشأة عدة منتجات بأحجام صغيرة قد يكون من المستحيل احتساب العائد على الاستثمار، واستخدام العائد على المبيعات مفيداً في اتخاذ القرارات والسهولة في المقارنة بين المنتجات على أساس الربحية⁴.

¹ - صفاء محمد عبد الدائم، "نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة - دراسة تطبيقية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، يوليو، 2001م. ص 474.

² - عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، "مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية"، مرجع سابق، 2001، ص 23.

³ - عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 27.

⁴ - ماجدة حسين ابراهيم، "إطار مقترح لتخفيض تكاليف الإنتاج والجودة من منظور مدخل تكاليف دورة حياة المنتج"، مرجع سبق ذكره، 2000، ص

الخطوة الرابعة: تحديد التكلفة المستهدفة:

ويطلق على تكلفة المنتج بعد إجراء التخفيضات الممكنة "التكلفة المستهدفة" وتصبح هذه التكلفة المستهدفة هي الهدف الذي يسعى لتحقيقه كل العاملين في الشركة وهناك عدة طرق تستخدم في تحديد التكلفة المستهدفة وتختلف باختلاف الهدف من القياس وفلسفة وأهداف الإدارة واستراتيجيتها ومنها:

- طريقة الخصم:

تحدد التكلفة المستهدفة وفقاً لهذه الطريقة عن طريق طرح الربح المستهدف للمنتج من سعر البيع المستهدف، ويمكن توضيح الوصول للتكلفة المستهدفة من خلال المعادلة التالية¹:

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

وتعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق شيوعاً في التطبيق خاصة في الشركات اليابانية، حيث أوضحت العديد من الدراسات أن أكثر من 85% من الشركات اليابانية تطبق طريقة الخصم.

هذه الطريقة تمتاز عن غيرها من الطرق الأخرى بأنها أكثر دقة وموضوعية بالإضافة أنها تأخذ في الاعتبار كافة العوامل المحيطة والمؤثرة على الأداء داخلية كانت أم خارجية خاصة الأسعار المستهدفة التي ترضي العملاء والأرباح المستهدفة التي تحقق سياسة الإدارة وقيمة المساهمين².

وتساعد هذه الطريقة في ربط التكلفة المستهدفة بخطط الربحية متوسطة وطويلة الأجل، وكذلك التخطيط الاستراتيجي للأعمال الذي يغطي فترة من ثلاث إلى خمس سنوات، وهي تتناسب إلى حد كبير مع الظروف المرتبطة بالمنتجات الجديدة، ولذلك يفضل استخدامها في تحديد التكلفة المستهدفة التي يمكن الاعتماد عليها لرفع كفاءة قرار تسعير المنتجات الجديدة³.

- طريقة الإضافة:

يتم في هذه الطريقة تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو نشاط بدءاً بمستوى التكلفة الحالي مع الأخذ في الاعتبار أية تخفيضات محتملة في التكلفة، لأسباب داخلية أو خارجية ويتم تجميع هذه التكلفة

¹- Cokins,G,"Integrating Target Costing and ABC",Journal Cost Management,Jul/Aug.2002,pp.13-21.

²- عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 24.

³ - نرمين محمد فهمي شكر، "استخدام التكلفة المستهدفة لزيادة كفاءة نظام معلومات المحاسبة الإدارية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة بنها، 2006، ص 90.

لكل منتج طبقاً للوظائف التي يحققها المنتج حتى يمكن التوصل للتكلفة المستهدفة للمنتج الجديد، وتعتمد هذه الطريقة على اختبارات الجدوى للتحسينات الفنية والهندسية ذات القيمة التي يقترح إدخالها على المنتج عند تطويره¹.

يعاب على هذه الطريقة صعوبة ربطها بطريقة منتظمة بخطط الشركة وأهدافها الاستراتيجية، بالإضافة إلى صعوبة تقدير آثار التحسينات المتوقعة على تكلفة المنتج خاصة الجانب المتعلق بالعوامل الخارجية².

- الطريقة المتكاملة:

هي الطريقة التي تجمع بين كل من طريقة الخصم والإضافة، ومن ثم فهي تأخذ في الاعتبار كلاً من تكنولوجيا الإنتاج والقدرات الحالية للمنشأة (محور اهتمام طريقة الإضافة) والموقف السوقي (محور اهتمام طريقة الخصم).

إن التكامل بين طريقتي الإضافة والخصم يحدث بتأثير قيادات الإدارة العليا في المنشأة وتصبح حينئذ التكلفة المستهدفة أداة إدارية فعالة لتدعيم الموقف التنافسي للمنشأة، ويضاف إلى ذلك أن خطة التكلفة المستهدفة المتكاملة تعمل على علاج العديد من المشاكل الصعبة، كما تفتح مجالات عديدة للتفاوض بشأن التحديد السليم للتكلفة المستهدفة³.

- طريقة معدل تخفيض التكلفة:

وهنا يمكن تقدير التكلفة المستهدفة عن طريق تطبيق معدل تخفيض للتكلفة على التكلفة الحالية، بما يعكس معدل التطور التكنولوجي في أداء المهام ويمكن تطبيق هذه الطريقة على منتجات قائمة يراد تطويرها، أو إذا كانت المنشأة تقوم بإنتاج منتجات أخرى مشابهة لحد كبير للمنتج الجديد، وكذلك يتطلب تطبيقها بنجاح ضرورة التوصل إلى معدل معقول للتطبيق يعكس بالفعل التحسينات التي يترتب عليها تخفيض التكلفة وفقاً للمعادلة الآتية:

التكلفة المستهدفة (TC) = التكاليف الحالية - (معدل التخفيض المستهدف × التكلفة الفعلية)

¹ - عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 22.

² - المرجع السابق، ص 23.

³ - شوقي السيد فوده، "إطار مقترح بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة - دراسة نظرية استكشافية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، 2007، ص 212.

أهم ما يعيب هذه الطريقة هو الأسلوب الذي يتم به تحديد معدل التخفيض للتكلفة الحالية، حيث تتوقف دقة القياس للتكلفة المستهدفة على دقة تحديد معدل التخفيض المطبق، ومدى تعبير هذا المعدل عن التحسينات الحقيقية في الأداء أو التطوير الحقيقي في أساليب الأداء ومدى تأثير ذلك على خفض التكلفة التقديرية للوصول إلى التكلفة المستهدفة¹.

الخطوة الخامسة: الوصول إلى التكلفة المستهدفة:

حيث يتم تحديد التكاليف التقديرية بالاعتماد على التصميم المبدئي للمنتج، وقياس التكلفة في ظل الإمكانيات الفنية وهياكل العمل والعمليات القائمة والتكاليف الحالية للوحدة. ثم تحدد فجوة التكلفة وتحسب من خلال المعادلة التالية:

$$\text{فجوة التكلفة} = \text{التكلفة المستهدفة} - \text{التكلفة التقديرية}$$

وتعتبر فجوة التكلفة هي هدف خفض التكلفة الذي يسعى فريق عمل التكلفة المستهدفة على تحقيقه.

رابعاً: أهداف مدخل التكلفة المستهدفة:

يهدف مدخل التكلفة المستهدفة بصورة أساسية إلى تخفيض في التكاليف وتطوير المنتجات وذلك من خلال تحسين أداء الآلات وزيادة تدريب الأيدي العاملة وتخفيض الفاقد والتالف وإزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.

واستخدام مدخل التكلفة المستهدفة يعطي المهندسين ومصممي المنتج كيفية الاستخدام الأمثل لتكلفة المواد والمصادر الأخرى التي يحتاج إليها التصميم والتصنيع للمنتج، ويعطي أيضاً القدرة للمهندسين على التحكم بتكاليف المنتج الجديد في مرحلة التخطيط والتصميم.

واعتماداً على ما سبق فإن استخدام مدخل التكلفة المستهدفة يهدف إلى²:

- خفض التكلفة بدءاً من مرحلة تخطيط وتصميم المنتج وانتهاءً بمرحلة ما بعد البيع.

¹ - عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 23.

² - Bragg,S,M, " Controller's Guide to Costing", John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, U.S.A, 2006, pp.156 -157.

- تقديم منتجات ذات جودة وسعر مناسبين. فالعميل هو الركيزة الأساسية للشركة فإذا لم يحصل على السلعة الجيدة وبسعر مناسب فانه سوف يتجه لسلع المنافسين.
- التخطيط للتكلفة المستهدفة في ضوء كل من الإمكانيات الداخلية والمنظور الخارجي الذي يأخذ في الاعتبار تكلفة المنافسين وأسعار البيع التنافسية.
- الرقابة على التكلفة من خلال مقارنة التكلفة الفعلية بالتكلفة المستهدفة وتحديد الفجوة في التكلفة وأسبابها ومحاولة سد هذه الفجوة.
- التكلفة المستهدفة تهدف إلى إدارة أرباح المنشأة.

ويرى الباحث أن مدخل التكلفة المستهدفة بتوفيره للمنتجات ذات الجودة والسعر المناسبين فهو يؤدي إلى زيادة الطلب على السلعة بحيث لا يقتصر على الطلب المحلي فقط بل يتعدى ذلك إلى الأسواق العالمية.

خامساً: مبادئ مدخل التكلفة المستهدفة:

يقوم مدخل التكلفة المستهدفة في تحقيق أهدافه على مجموعة من المبادئ تتمثل في الآتي:

- السعر يحدد التكلفة:

من المبادئ التي تستند إليها التكلفة المستهدفة أن التكلفة هي القائمة على السعر بدلاً من السعر القائم على التكلفة، حيث إن التكلفة المستهدفة كمدخل تستند على الأسعار المستهدفة الموجه بالسوق، بمعنى أن الإدارة تقرر أولاً الأسعار المستهدفة وهامش الربح المستهدف الذي ترضاه المنشأة لحساب التكلفة المستهدفة. ولذلك يعامل فيها سعر البيع المستهدف على أنه هو المتغير المستقل في حين التكاليف المسموح بها للتصميم والتصنيع والتسويق وغيرها كتكاليف مستهدفة هي المتغيرات التابعة¹.

- التركيز على المستهلك:

تحتاج التكلفة المستهدفة إلى فهم واسع لرغبات العميل، فقبول العميل لسعر البيع مرتبط بحجم الإشباع الذي يحصل عليه من المنتج الذي تعرضه المنشأة، مع مراعاة حجم الإشباع من المنتجات المنافسة، ولذلك فمن الضروري دراسة رغبات العميل واحتياجاته من ناحية الجودة، والسعر

¹ - Crow,K,"Target Costing", [http://www.pd-tark.com/target-costing, htm](http://www.pd-tark.com/target-costing.htm), DRM Associates,2002,p.3.

والتوقيت، حيث إن التكلفة المستهدفة تهدف إلى تخطيط وإدارة خفض التكلفة، والتركيز على عدم التضحية بأي من المواصفات والخصائص التي يرغبها العميل في المنتج¹.

- التركيز على التصميم:

ويعنى فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة، كما يجب تصميم جميع الأوجه وفقاً للتكلفة المستهدفة للمنتج، فمدخل التكلفة المستهدفة يساعد في خفض التكاليف أثناء عمليات التصميم والتصنيع والتسويق فمن خلال تبني وتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يمكن إتمام عمليات تصميم المنتج وعمليات التصنيع وتسليم المنتج للمستهلك في نفس الوقت بشكل متزامن، وهو ما يطلق عليه الهندسة المتزامنة². ومدخل التكلفة المستهدفة يتطلب التركيز على تصميم المنتج لأن التصميم هو العنصر الرئيسي في التكلفة المستهدفة، وهذا يتطلب من المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود التكلفة المستهدفة.

وتعتمد التكلفة المستهدفة على إدارة تكاليف المنتجات قبل دخولها مرحلة الإنتاج وذلك لأن 70% إلى 80% من التكاليف يتم الالتزام بها خلال مرحلة التصميم للمنتجات في حين أن التكلفة التي في مرحلة الإنتاج من 10% إلى 20% من إجمالي تكلفة المنتج³.

- فريق عمل متكامل:

يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل من مختلف إدارات المنشأة والتي تشمل: بحوث التسويق، والبيع، وهندسة التصميم، وهندسة الإنتاج، وجدولة الإنتاج، والتجهيز، وإدارة التكاليف.

ليس هناك قسم أو أكثر هم المسؤولون فقط عن تنفيذ مدخل التكلفة المستهدفة، بل مدخل التكلفة المستهدفة يعتمد على فريق عمل يضم مختلف التخصصات (إدارة المشتريات، إدارة التصميم والتطوير، الإدارة الهندسية، المبيعات، إدارة البحوث والتطوير) يكونون مسؤولين عن المنتج منذ بداية نشأة الفكرة وحتى قيام العميل بالتخلص من المنتج بعد نهاية استخدامه، كما يضم هذا الفريق الأطراف

¹ - Howell .R.A, Op.Cit, 2000, p.6.

² - جمال سعد خطاب، "مشاكل تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة ودور أسلوب القياس المرجعي في تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية: دراسة ميدانية" مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة- بني سويف- جامعة القاهرة، العدد الأول، مارس 2004، ص269.

³ - Crow, K, "Achieving Target Cost/Design-to-Cost Objectives", <http://www.pd-tark.com/target-costing.htm>, DRM Associates, 2000, p.4.

الخارجية التي تتمثل في كل من الموردين والعملاء بشكل رئيسي، والتعاون بين فريق العمل يساعد على الوصول لأهداف التكلفة المستهدفة.¹

– التركيز على تكاليف دورة حياة المنتج:

ويقصد بذلك جميع عناصر التكاليف الخاصة بملكية المنتج مثل أسعار الشراء، وتكاليف التشغيل، تكاليف الإصلاح والصيانة، وكذلك تكاليف التخلص من المنتج، وهدف تكاليف دورة حياة المنتج هو خفض تكلفة ملكية وحيازة المستهلك للمنتج من وجهة نظر المنشأة المنتجة. وعليه فإن تتبع تكاليف دورة حياة المنتج تعني تصميم المنتجات التي تخفض جميع عناصر التكاليف بداية من البحوث والتطوير وحتى عمليات التخلص من المنتج أو إعادة تدويره ومن هنا فإنه ينبغي أن يتنبه المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار، والعمل على تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج سواء تكاليف التوزيع أم الشراء أم التشغيل أم الصيانة وصولاً إلى تكلفة التخلص منه بعد انتهاء الغرض من استخدامه.²

– سلسلة القيمة:

الوصول إلى التكلفة المستهدفة يتطلب ضرورة التعاون بين الأعضاء الثلاثة لسلسلة القيمة وهم (الموردون- المنتجون- العملاء) وعدم توافر هذا التعاون قد يعني عدم القدرة إلى الوصول إلى التكلفة المستهدفة.

ويرى Cooper & Slamulder أن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يتم وفقاً لاستراتيجيات ثلاث (استراتيجية التكلفة المستهدفة الموجهة بالسوق، واستراتيجية التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج واستراتيجية التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات).³

واستراتيجية التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات دالة على استراتيجية المنشأة الخاصة بالعلاقات مع الموردين وتتأثر بثلاثة عوامل هي⁴:

¹ - Castellano. J.F and S.Young, "Speed Splasher: an interactive, tem – based Target Costing Exercise", Journal of Accounting Education, Vol.21, Issue.2, 2003, p 150.

² - حسين محمد عيسى، "إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة: دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية"، مرجع سبق ذكره، 2001، ص 513.

³ -Cooper .R,Slagmulder.R, "Intergenerational Costing", Part 1 CostManagement, Sep /Oct.2003,pp 14- 21.

⁴ - محمد حسن السعيد، "نموذج محاسبي مقترح لتقدير التكلفة المستهدفة في ظل المتغيرات البيئية الحديثة – دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2003، ص ص 14 – 15.

1. درجة التكامل الأفقي مع الموردين:

وتقاس درجة التكامل الأفقي بنسبة تكلفة المكونات المشتراة من خارج المنشأة إلى إجمالي تكلفة المنتج، وتزيد أهمية ومن ثم تأثير العلاقات مع الموردين على مدى نجاح تطبيق التكلفة المستهدفة، كلما زادت درجة التكامل الأفقي وبالتالي تزيد الحاجة إلى ممارسة مزيد من الضغوط على الموردين لخفض سعر التوريد.

2. القوة على الموردين الرئيسيين:

تحدد القوة النسبية لعلاقة المورد بالمشتري في مدى الجهد الواجب بذله لإلزام كل منهما الآخر بالسعر الذي يقدمه ثمناً للمكون، فتزداد إمكانية إقناع المنشأة لمورديها بالإلتزام بالسعر المقدم منها كلما زادت درجة نفوذها عليهم.

3. طبيعة العلاقة بالموردين:

وكما قويت العلاقات بالموردين زاد ذلك من نفع نظام التكلفة المستهدفة ونجاحه، ولا بد من النظر إلى الموردين كسلسلة متصلة على مستوى المنتج تهدف إلى تحسين الخدمة المقدمة للعميل عند أقل تكلفة ممكنة للسلسلة ككل بهدف زيادة رضا العميل.

سادساً: العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة:

هناك خمسة عوامل رئيسية تؤثر على عملية تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها وعلى الفوائد الناتجة عنها، هذه العوامل الخمسة اثنان منها يتعلقان بظروف السوق، واثنان يتعلقان بإستراتيجية الإدارة، والعامل الأخير هو إستراتيجية التوريد، وقد تم إدراج هذه العوامل على النحو التالي:

النوع الأول: العوامل الخاصة بظروف السوق. وتشمل¹:

1 - **كثافة وشدة المنافسة:** إن كثافة وشدة المنافسة هي إحدى العوامل المهمة والمؤثرة في تحديد درجة أو نسبة الأهمية المعطاة للمشروعات المنافسة، فعند ارتفاع شدة المنافسة قد تضطر المشروعات المتنافسة إلى شراء منتجات منافسيها لتفكيكها وتحليلها والاستفادة منها في عمليات الاختراع والابتكار، ما يجعلها تتحمل تكاليف إضافية كبيرة، لذلك تعتبر التكاليف المستهدفة ضرورية ومفيدة جداً في حالة المنافسة

¹ - R.Cooper, and R. Slagmulder, "Target Costing and Value Engineering", Productivity Press, Portland, OR, 1997, pp 169-173

الشديدة، وبدونها قد تتعرض المشروعات إلى خسارة كبيرة، أما في حالة المشروعات التي تكون فيها المنافسة عادية فإن فوائد التكلفة المستهدفة تكون أقل.

ويرى الباحث انه في بيئة التصنيع الحديثة يعتبر هذا العامل مهماً حيث لا تستطيع الشركة تجاهل وجود المنافسين وأسعارهم ولا تستطيع الاستمرار بمعزل عن السوق، حيث أن شدة المنافسة تجعل المنشأة تقوم بتخفيض تكاليفها لكي تبقى وتستمر في السوق مع تحقيق هامش ربح معقول.

2- طبيعة العملاء: هناك عدة خصائص للعملاء من شأنها التأثير في أهمية تطبيق التكاليف

المستهدفة وهي تتمثل في الآتي:

أ- مدى نضج وإدراك العملاء: إن ارتفاع وعي وإدراك العملاء بالمنتجات التي تطرحها المشروعات وقدرتهم على عقد المقارنة بين مختلف هذه المنتجات من حيث السعر والجودة والخصائص الوظيفية، تجبر تلك المشروعات على تكثيف مجهوداتها في تحليل طلبات هؤلاء العملاء والسعي الدائم لتحقيقها، وعليه يمكن القول أن مثل هذه البيانات التي تشتمل على عملاء على قدر كبير من الوعي تحتاج بصورة أكبر للتكاليف المستهدفة التي تهتم بإدخال الخصائص الوظيفية المطلوبة من قبل العملاء بالتكلفة المناسبة.

ب- معدل تغير متطلبات العملاء: يؤثر معدل تغير متطلبات العملاء في مدى أهمية التكاليف المستهدفة ومدى الفوائد الناتجة عنها، فمثلاً نجد في مجال صناعة السيارات التغير السريع لمتطلبات العملاء، مما يجعل المشروعات العاملة فيها تبذل مجهودات كبيرة ومتواصلة في التنبؤ بمتطلبات العملاء المستقبلية. أما عندما تكون متطلبات العملاء ثابتة فإن ذلك يتطلب مجهودات أقل في عمليات التنبؤ بالمتطلبات المستقبلية ومثال ذلك صناعة الجرافات وحاملات الأثقال فهي تحتاج إلى مجهودات أقل في عمليات التنبؤ وتكون الفائدة أقل من التكاليف المستهدفة.

ج- مدى تفهم وإدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية: إن درجة معرفة العملاء لمتطلباتهم المستقبلية تحدد حجم المجهود المبذول من قبل المشروعات العاملة بنظام التكاليف المستهدفة في تحليل طلبات العملاء ورغباتهم المستقبلية، فكلما ارتفع مستوى معرفة العملاء بمتطلباتهم المستقبلية كانت الحاجة أكبر لنظام التكاليف المستهدفة وكانت الفائدة منه أعلى.

ويرى الباحث انه يجب على المنشأة أن تقوم بإجراءات مكثفة للتحليل السوقي للتعرف على ما يريده العملاء، وذلك من خلال بحث سوقي لمستوى جودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين والسعر المتوقع الذي يمكن للمنتج في ظلّه أن يكون أكثر جاذبيه.

النوع الثاني: العوامل الخاصة بإستراتيجية الإدارة. وتشمل¹:

1- **استراتيجية المنتج:** تحدد استراتيجية المنتج كمية المجهود المبذول في تحقيق التكلفة المستهدفة كما تحدد الوقت اللازم لذلك المجهود وكيفية أدائه، وهناك ثلاث خصائص لإستراتيجية المنتج وتتمثل في الآتي:

أ- عدد المنتجات الموجودة في الخط الإنتاجي: يعتبر عدد المنتجات في الخط الإنتاجي عاملاً مهماً ورئيسياً في تحديد الميزانية المخصصة لتطوير المنتجات، فكلما ارتفع عدد المنتجات كلما ارتفعت الميزانية المخصصة لتطوير المنتجات وبالتالي إمكانية زيادة أرباحها، مما ينتج عن ذلك زيادة في الجهود المبذولة لتحقيق التكاليف المستهدفة والحصول على فائدة أعلى منها.

ويرى الباحث أنه هذا يتفق مع أحد مبادئ التكاليف المستهدفة حيث أنه ينادي بأهمية إنتاج العديد من المنتجات في المشروع، فقد يكون من الممكن إنتاج هذه المنتجات من خلال خط إنتاج واحد وبالتالي تحقيق التكاليف المستهدفة.

ب- عدد مرات إعادة التصميم: إن معظم المشروعات تفضل إدخال منتجات جديدة على القيام بتطوير منتج سابق إذا كان غير مربح بصورة كافية أو إذا وجد به بعض المواقفات غير المرغوب فيها، وأن السبب في ذلك هو ارتفاع تكلفة عملية إعادة التطوير عن عملية إدخال منتجات جديدة، بالإضافة إلى محدودية الوقت وعدم وجود زمن كاف لتصحيح الأخطاء، فلو حدث وتم إنتاج منتج غير مربح فإنه سيظل كذلك لحين سحبه من الأسواق.

ويرى الباحث أن عملية تفضيل العديد من المشروعات لإدخال منتجات جديدة بدلاً من تلك السابقة غير المربحة بصورة كافية، هو أن المستهلك غالباً ما يكون غير مستعد للتضحية بنقوده وتجربة المنتج أكثر من مرة إذا لم يكن مرضياً له من المرة الأولى، وهي على ذلك تفضل إنتاج المنتج الجديد الذي يتفادى العيوب السابقة ويحقق الإشباع المرغوب من قبل المستهلك.

ج- درجة التجديد: تساعد درجة التجديد في المنتج على تحديد عنصرين، هما: حجم الميزانية المخصصة لتطوير المنتج، ومدى الاعتماد على المعلومات المتاحة لدى المشروع عن تكلفة المنتجات السابقة، بحيث أنه كلما ارتفعت درجة التجديد في تطوير المنتج ارتفعت تكلفته وارتفعت أيضاً الحاجة

¹ - Cooper,R and Slagmulder,R, " Factors Influencing the Target costing Process:Lessons From Japanese Practice", February 25, 1997,pp.10 -11.

إلى الحصول على معلومات جديدة، لأن المعلومات القديمة لدى المشروع تصبح حين ذلك دون جدوى أو أهمية للمنتجات المتغيرة بصورة جذرية والمعتمدة على التكنولوجيا الحديثة. وهكذا يكون من الصعب تطبيق التكاليف المستهدفة على المنتجات المتغيرة جذريا لعدة أسباب أولها: صعوبة وضع سعر مستهدف، وثانيها: عدم وجود تكلفة تاريخية، وثالثها: أن هذه العملية تتطلب مجهودا أكبر لمعرفة رغبات العملاء. فعلى سبيل المثال: عندما أدخلت تويوتا سيارة لكزس لم تكن فوائد كبيرة من التكاليف المستهدفة، لأنها كانت تشتمل على درجة عالية من التجديد.

2- خصائص المنتج: لخصائص المنتج تأثير قوي على طريقة تطبيق التكلفة المستهدفة وعلى

الفوائد الناجمة عنها، تتمثل في الآتي:

أ- درجة تعقيد المنتج: إن درجة تعقيد المنتج تعكس عدد المكونات الموجودة في المنتج ومدى صعوبة تصنيعها، كما تعكس عدد الخطوات اللازمة لعملية إنتاجه والتكنولوجيا اللازمة لذلك، فكلما ارتفعت درجة تعقيد المنتج كلما ازدادت الحاجة للتكاليف المستهدفة وازدادت الفائدة المحققة منها، لما لها من تأثير جيد على عملية إدخال التعديلات اللازمة على التصميم بحيث يصبح أكثر سهولة وأقل تكلفة.

ب- حجم الاستثمار الرأسمالي: تختلف الفائدة المجنية من التكاليف المستهدفة حسب رؤوس أموال المشروعات المستخدمة لها، وكذلك حسب الأموال التي تخصصها لعملية تطوير منتجاتها، فالمشروعات ذات رؤوس الأموال المحدودة تنتج منتجات صغيرة ومحدودة التكاليف وتتفق كذلك أموالا محدودة في سبيل تطوير منتجاتها. فمثلا تتفق مشروعات إنتاج المشروبات الغازية القليل من الأموال على البحوث والتطوير ويكون لديها استعداد كبير للمغامرة بإنزال العديد من المنتجات أملا في أن ينجح البعض منها، وهي لا تتضرر كثيرا عند عدم نجاح بعض هذه المنتجات، وبالتالي تكون التكاليف المستهدفة بالنسبة لها أقل فائدة.

أما المشروعات التي لها رؤوس أموال كبيرة وتنتج منتجات باهظة التكاليف فهي تتفق أموالا طائلة في سبيل تطوير منتجاتها، وليس لها الاستعداد الكافي للمخاطرة بأموالها وإنزال منتجات كثيرة قد تتحمل النجاح أو الفشل. وبالتالي فهي تحتاج أكثر للتكاليف المستهدفة وتكون الفائدة التي تجنيها منها أعلى.

ج- المدة التي يستغرقها المنتج لتطويره: تختلف المدة التي تستغرقها عملية التطوير من منتج لآخر، وتبعاً لذلك تختلف الفائدة الناتجة عن التكاليف المستهدفة، فكلما ازدادت فترة تصميم المنتج ولكن في حدود معينة أمكن الاستفادة أكثر من نظام التكاليف المستهدفة عن طريق الحصول على تصميمات أفضل وذات تكلفة أقل، فمنتجات كالجرافات مثلاً تحتاج إلى فترة طويلة لتصميمها، وبالتالي تحتاج أيضاً إلى بذل مجهود أكبر في عملية تطبيق نظام التكاليف المستهدفة.

النوع الثالث: استراتيجية التوريد. وتشمل¹:

1- **درجة التكامل الأفقي:** يعني التكامل الأفقي انفصال المشروع الرئيسي عن المشروعات الموردة له والتي تمده بالاحتياجات، أما التكامل الرأسي فهو يعني اندماج المشروع الرئيسي مع المشروعات الموردة له، بحيث يكون المشروع المورد جزءاً لا يتجزأ من المشروع الرئيسي، وتقتصر هذه الخاصية على المشروعات القائمة بالعمليات التجميعية.

وتزداد أهمية التكاليف المستهدفة في المشروعات التي لها صفة التكامل الأفقي عن تلك المشروعات التي لها صفة التكامل الرأسي، لأن نسبة كبيرة من أجزاء المنتج يتم الحصول عليها من مصادر خارجية، وبالتالي تكون إمكانية التوفير أكبر من خلال استخدام الضغط على الموردين لتخفيض أسعارهم. وعلى العكس من ذلك تكون إمكانية التوفير أقل في المشروعات الرأسية لأنه يصعب ممارسة الضغط على الموردين في تلك المشروعات لتخفيض تكاليفهم.

2- **سلطة المشروعات على الموردين:** إن العلاقة النسبية بين المشروع الرئيسي ومورديه تحدد مستوى المجهود المبذول في تحديد أسعار المشتريات، فعندما تكون المشروعات ذات سلطة عالية على مورديها، نجد أن هؤلاء الموردين يبذلون مجهوداً كبيراً في تطوير التكلفة المستهدفة، بالعكس عندما تكون المشروعات ذات أحجام إنتاجية بسيطة ونفوذ قليل على مورديها فإنها تقابل بمجهود أقل من قبل الموردين في عملية تطوير التكلفة المستهدفة.

وعليه نجد أنه كلما كانت سلطة المشروعات على مورديها أكبر كلما كانت الفوائد الناتجة عن التكاليف المستهدفة أكثر، وذلك نتيجة مدى ممارسة الضغط على الموردين من قبل هذه المشروعات.

¹ - حسين محمد عيسى، "إطار مقترح لاستخدام هندسة نظم المحاسبة الإدارية في ترشيد قرارات التسعير" مرجع سبق ذكره، 1997، ص 191-192.

ويرى الباحث انه إذا كانت العلاقة وثيقة مع الموردين فإنهم قد يشاركون في عملية التخطيط والتصميم للمنتجات.

3- طبيعة العلاقة مع الموردين: تختلف الفائدة الناتجة عن التكاليف المستهدفة باختلاف نوعية وطبيعة علاقة المشروعات بمورديها، فكلما اتسمت العلاقة بينهما بتعاون أكبر كانت الفائدة الناتجة عن التكاليف المستهدفة أكبر في إيجاد السبل لتخفيض التكاليف. فوجود هذا التعاون الكبير تتم اللقاءات المتكررة بين المصممين والموردين لإيجاد الحلول المبتكرة التي من شأنها زيادة الأداء الوظيفي والجودة العالية والتخفيض في التكاليف

المبحث الثاني

الدراسات السابقة ذات الصلة

أجريت العديد من الجهود المحاسبية السابقة في مجال طبيعة مدخل التكلفة المستهدفة ودورها في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية، وفيما يلي أهم الدراسات السابقة في هذا المجال والتي أتيت خلال فترة الدراسة.

أولاً: الدراسات السابقة العربية:

1. عبد الله (2010)¹ : وهدفت الدراسة إلى تحديد أوجه القصور في نظام التكاليف المطبق في الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية وإجراء دراسة تطبيقية لإمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في الشركة لرفع القدرة التنافسية لها والتعرف على المشاكل والصعوبات التي تعيق تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في الشركة واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي. هذا وقد انتهت الدراسة إلى جملة من النتائج كان أهمها تتوفر لدى الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية الإمكانيات الفنية والمحاسبية للوفاء بمتطلبات نظام التكلفة المستهدفة، وتتوفر الوسائل والأدوات الفنية المساعدة على تطبيق التكلفة المستهدفة، وتوفر الكوادر المؤهلة علمياً وعملياً خاصة في قسم الحسابات وقسم التكاليف، وأن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى رفع القدرة التنافسية للشركة وذلك من خلال تحسين آلية تخصيص عناصر التكاليف على الأنشطة الإنتاجية وإحكام الرقابة على مسبباتها، وأن هناك معوقات قد تحول دون تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في الشركة كالا اعتماد على البيانات التاريخية للتكاليف وحاجة نظام التكلفة المستهدفة العديد من التغييرات الهيكلية في الوظائف والاختصاصات للعاملين في الشركة. وهناك صعوبات في تحديد سعر السوق المستقبلي للمنتج الجديد والذي يعتبر بدوره نقطة لبداية لحساب التكلفة المستهدفة.

¹ - محبب الرحمن احمد عبد الله، "إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية"، دراسة تطبيقية على الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية"، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، 2010.

2. العمرو (2009)¹ : وهدفت إلى إلقاء الضوء على موضوع التكاليف المستهدفة من حيث تعريفها وخطوات ومراحل تحديدها، وبيان تأثير عدد من العوامل وهي (شدة المنافسة، طبيعة العملاء، استراتيجية المنتج، خصائص المنتج، إستراتيجية التوريد) في عملية تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية. واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي. وقد خلصت الدراسة إلى أن مدخل التكلفة المستهدفة من أحدث نظم التكاليف التي ظهرت نتيجة المنافسة الشديدة وهو يعتمد على البدء بدراسة احتياجات العملاء ومحاولة تحقيقها بأقل تكلفة ممكنة مع الاحتفاظ بأعلى مستوى من الجودة، كما خلصت إلى أن هذه العوامل تؤثر في التكلفة المستهدفة وتختلف في درجة تأثيرها في عملية تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية.

3. المطارنة (2008)² : وهدفت الدراسة إلى التعرف على مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية والتعرف على مدى توافر العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل، كذلك المعوقات التي تحول دون تطبيقه. وقد تم من خلال الجانب النظري التعرف إلى مفهوم التكلفة المستهدفة وأهداف التكلفة المستهدفة وخصائصها فضلاً عن آلية تطبيق هذا المدخل وطرائق تقدير التكلفة المستهدفة. وقد وزع الاستبيان على عينة الدراسة المكونة من 31 شركة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية التي لها اهتمام ومعرفة بهذا المدخل. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها، أن الشركات الصناعية الأردنية لا تقوم بتطبيق هذا المدخل، ويتوافر عدد من العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل في الشركات الصناعية الأردنية إلا أن هناك عدداً من المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل.

4. دراسة علي (2007)³ : وهدفت الدراسة إلى وضع إطار عام ومنهجية منظمة للتسعير المستهدف والتكلفة المستهدفة تقوم على استخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الضبابية، وقدمت الدراسة شرحاً مفصلاً لتعريف التكلفة المستهدفة، والخطوات التنفيذية اللازمة لمنهج التكاليف المستهدفة وطبقت الدراسة على أحد المصانع التي تنتج وتبيع الملابس الجاهزة.

¹ - زياد عوده العمرو، "العوامل المؤثرة في عملية تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، مجلة التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، 2009م.

² - غسان فلاح المطارنة، "متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية"، مجلة جامعة دمشق للاقتصاد والعلوم القانونية، المجلد 24، العدد الثاني، 2008، ص ص 277-305.

³ - جمال عبد الحميد عبد العزيز علي، "إطار مقترح للتسعير المستهدف والتكلفة المستهدفة باستخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الضبابية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 2007، ص ص 179-227.

توصلت الدراسة إلى أنه ليس هناك تعريف واحد وبسيط للتكلفة المستهدفة، ولا توجد خطوات محددة متفق عليها لمنهج التكاليف المستهدفة، وأن منهج التكلفة المستهدفة بوضعه الحالي لا يصلح للتطبيق في كافة الشركات بسبب اختلاف طرق التسعير المتبعة بها والذي يجب أن تتبناه الشركة وفقاً لظروف المنافسة بها.

5. الخلف وزويلف (2007)¹: وهدفت إلى التعرف على واقع أساليب التسعير المستخدمة في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني ومدى ملاءمتها للتطورات الجارية وتعدد أشكال المنافسة، ومن ثم الارتقاء بأساليب التسعير المستخدمة من خلال اقتراح منهج للتسعير، وتم الحصول على بيانات الجانب التطبيقي من خلال المشاهدة المباشرة والمقابلات الشخصية، إضافة إلى الاستبيان. كما تم استخدام أسلوب الحالة الدراسية أيضاً. ومن أبرز نتائج الدراسة أن قرارات التسعير تتأثر بالعديد من العوامل كالزبائن والمنافسين والتكاليف، وأن اعتماد المنهج التقليدي في التسعير في عصر العولمة وحرية التجارة لا يُمكن من المنافسة في حدود السعر السائد في الأسواق التنافسية، وأن منهج التكلفة المستهدفة يمثل طريقة للتسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة في البيئة التنافسية. كما أن الشركات التي تمثل عينة البحث تطبق نظام تكاليف فعلي وتستند في تسعير منتجاتها بصورة رئيسة على التكلفة الكلية.

6. فوده (2007)²: وهدفت الدراسة إلى بناء إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة للمنشأة في ظل بيئة الإنتاج الحديثة. حيث تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية المصرية بقطاع الأعمال العام والخاص، وتم جمع البيانات عن طريق قائمة الاستقصاء والمقابلات الشخصية وتمثلت أهم النتائج في أن أسلوب التكلفة المستهدفة يمثل أداة من أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة والتي تهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج. ويعتبر مفهوم تحليل سلسلة القيمة أداة للربط بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة، فهي كأداة تحليلية لتحليل أنشطة المنشأة والتخلص من الأنشطة التي لا

¹ - نضال محمد رضا الخلف وأنعام محسن حسن زويلف، "التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة - دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية

الأردني"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، العدد 21، 2007، ص ص 159 - 200.

² - شوقي السيد فوده، "إطار مقترح بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة - دراسة نظرية استكشافية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، 2007م، ص ص 187 - 251.

تضيف قيمة، وهناك اتفاق بين شركات عينة البحث المختارة على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

7. مجاهد(2007)¹: وهدفت إلى إيجاد مدخل متقدم لتطوير نظام محاسبة التكاليف في مجال دعم وتخطيط وإدارة التكلفة في الأجل الطويل، حيث ناقشت أثر تقنيات الإنتاج الحديثة على سلوك عناصر التكاليف بالشركات الصناعية وتحليل دور الأساليب المحاسبية المتقدمة في دعم وتخطيط التكاليف في الشركات متعددة المنتجات، حيث تناولت الدراسة مع الشرح المفصل مفهوم التكلفة المستهدفة والخطوات التي يمر بها مدخل التكلفة المستهدفة وأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة، وتطوير أسلوب التكلفة المستهدفة خلال دورة حياة المنتج باستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط. واستخدام المدخل المقترح المتكامل لتطوير محاسبة التكاليف على إحدى الشركات الصناعية التي تعمل في مجال بيئة الإنتاج الحديثة (شركة السمكة للدهانات ومواد الطلاء بالجمهورية العربية الليبية). وتوصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف التقليدي أصبح غير ملائم في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة، التي تتطلب ضرورة توافر أدوات محاسبية متقدمة لتوفير بيانات التكاليف الدقيقة والموضوعية لمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات السليمة، وأن أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق الدقة في قياس وتخطيط تكلفة المنتجات.

8. البصول (2006)²: وهدفت توضيح أهمية استخدام طريقة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ودورها في تحسين الربحية وتطوير المنتج، وبيان فيما إذا كانت هذه الشركات تستخدم هذه الطريقة في إدارة تكاليفها لإخراج منتجات بأقل التكاليف وبنفس الجودة، وبيان مدى التوافق بين عناصر التكلفة المستهدفة بالنسبة للشركات التي تستخدم هذه الطريقة. ووزع الاستبيان على المسؤولين عن إدارة التكاليف ضمن عينة جغرافية طبقية ممثلة بالشركات الموجودة في محافظتي عمان والزرقاء، وقد بلغ عددها (40) شركة، أي ما نسبته (52%) من مجتمع الدراسة. وانتهت الدراسة إلى أن الشركات تدرك أهمية استخدام طريقة التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها، من خلال إدراكها لأهمية استخدام كل

¹ - سمير مرتضى محمد مجاهد، "مدخل مقترح لتطوير نظام التكاليف بغرض دعم وتخطيط تكاليف المنتجات المتعددة للشركات الصناعية في ظل تقنيات

الإنتاج الحديثة - دراسة نظرية تطبيقية"، مرجع سبق ذكره، يناير، 2007، ص 233 - 300.

² - ريم أحمد البصول، "مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن، 2006.

عنصر من عناصر طريقة التكلفة المستهدفة وأثره على تخفيض كلفة المنتج وتطويره والمحافظة على جودته وبالتالي زيادة الربحية، كما أن الشركات تطبق مجموعة من عناصر طريقة التكلفة المستهدفة في حين إن هناك شركتين تستخدمان هذه الطريقة بكامل عناصرها، وتتفق الشركات على مجموعة من العناصر الرئيسية لطريقة التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها.

9. شكري (2006)¹: وهدفت بيان مدى إمكانية الاستعانة بأسلوب التكلفة المستهدفة للتغلب على نواحي القصور التي يمكن أن تعترى نظام معلومات المحاسبة الإدارية التقليدية، وتوفير البيانات اللازمة لترشيد علمية اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وقد تم جمع بيانات الدراسة عن طريق قائمة استقصاء من خلال دراسة ميدانية لإحدى الشركات الصناعية (شركة بنها للصناعات الالكترونية). وتوصلت الدراسة إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة يستخدم في عدة مجالات أهمها استخدامه في إدارة التكلفة في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج وكمشرد جيد للتسعير، كما يساعد على تحقيق خفض إيجابي في تكلفة المنتج وخلق مستقبل تنافسي للمنشأة.

10. فراج (2006)²: وهدفت الدراسة تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات المصرية من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط، وتحقيقاً لهدف الدراسة قسمت الدراسة إلى ثلاثة أجزاء يناقش الجزء الأول أثر ظروف المنافسة الحالية على أساليب التكاليف، أما الجزء الثاني فقد أبرزت الدراسة فيه أهمية التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط في تحقيق الميزة التنافسية والجزء الثالث قام الباحث فيه بإجراء دراسة تطبيقية على إحدى شركات الإسمنت (شركة إسمنت سينا) وتم جمع البيانات للدراسة من خلال المقابلات الشخصية مع بعض المسؤولين في المصنع. وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يدعم القدرة التنافسية، حيث إن تخفيض التكلفة من خلال هذا الأسلوب هو خفض حقيقي سابق لعملية الإنتاج مع المحافظة على الجودة. ويؤدي الترابط والتكامل للأدوات المحاسبية مثل التكلفة على أساس

1 - نرمين محمد فهمي شكري، "استخدام التكلفة المستهدفة لزيادة كفاءة نظام معلومات المحاسبة الإدارية"، مرجع سبق ذكره، 2006.

2 - منال حامد فراج، "تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات المصرية من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط - دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث للتجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد الثامن والعشرون، العدد الأول، يناير، 2006، ص ص 525-560.

النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة إلى نظام إداري قوي يترتب عليه زيادة القدرة التنافسية للمنتجات.

11. الشماع (2003)¹: وهدفت الدراسة تصميم إطار نظري وإجرائي يتضمن التكلفة المستهدفة في علاقتها بالتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف إدارة تشكيلة الأنشطة داخل سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة، وأجريت دراسة استطلاعية على 25 شركة صناعية وقد تم جمع بيانات الدراسة من خلال قائمة الاستقصاء ثم المقابلات الشخصية، وتمثلت أهم نتائج الدراسة بأنه وعلى الرغم من انتشار المعرفة النظرية والأكاديمية بمدخل التكلفة المستهدفة إلا أن الشركات التي تطبق هذا المدخل تطبقه بشكل مبسط ودون إتباع خطوات منهجية واضحة. وهناك صعوبات كثيرة تعترض تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة من أهمها التزام المديرين بنظام عمل الشركة والإجراءات الروتينية وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية ومحاربة محاولات التغيير.

12. هاشم (2003)²: وهدفت هذه الدراسة توفير إطار شامل لإبراز دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق استراتيجية ريادة التكلفة خاصة في بيئة الأعمال المعاصرة، ويقوم المنهج الذي تبناه الباحث على الاستقراء والاستنباط معاً، وكان من أهم نتائج البحث: أن أسلوب التكلفة المستهدفة يلعب دوراً هاماً في مرحلة بناء استراتيجية ريادة التكلفة حيث يساهم في توفير العديد من البيانات اللازمة للتعرف على نقاط القوة والضعف في الأداء التكاليفي الداخلي للشركة. وأنه يساهم في مرحلة تطبيق استراتيجية ريادة التكلفة حيث يساهم بفاعلية في أنشطة التحسين والتطوير المستمر. وأنه يلعب دوراً هاماً في رقابة وتقويم استراتيجية ريادة التكلفة.

13. السعيد (2003)³: وهدفت بيان مدى تأثير تطبيق المنشأة لإدارة التكلفة المستهدفة على ترشيد استخدام مواردها البشرية والمادية والمالية. وقد قامت الدراسة على فرضيتين أساسيتين هما

¹ - علياء محمد الشماع، "نحو تكامل مفهوم التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة في ضوء ظروف المنافسة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2003.

² - محمد صالح هاشم، "تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة ببيئة الأعمال المتقدمة، مجلة البحوث الإدارية، مركز البحوث والمعلومات، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، السنة الحادية والعشرون، عدد أبريل، يوليو، أكتوبر، 2003م، ص ص 210 - 229.

³ - محمد حسن السعيد، "نموذج محاسبي مقترح لتقدير التكلفة المستهدفة في ظل المتغيرات البيئية الحديثة - دراسة تطبيقية"، مرجع سبق ذكره، 2003م.

الفرضية الأولى : لا يؤدي استخدام إدارة التكلفة المستهدفة إلى ترشيد القرارات المتعلقة بتقدير التكلفة، وقد تم جمع البيانات اللازمة لاختبار هذه الفرضية من خلال قائمة الاستقصاء. والفرضية الثانية لا تختلف مستويات التكلفة المستهدفة طبقاً للأسلوب المستخدم في تقديرها من المنشأة عن تلك التي يتم تقديرها باستخدام النموذج المقترح، وتمثلت أهم نتائج الدراسة في إن البيئة المصرية قد تهتم نسبياً بمتابعة عمليات التحسين المستمر أكثر من الأهمية النسبية للتأكيد من سلامة تقديرات التكاليف خلال مرحلة التصميم، وعدم الإهتمام بتوطيد العلاقات مع الموردين كإحدى الدعامات الرئيسية في تطبيق إدارة التكلفة المستهدفة.

14. زغلول (2003)¹: وهدفت الدراسة تقديم منهج إداري يقود إلى دعم وربط كل من أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل أنشطة سلسلة القيمة الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فعالية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في خفض التكلفة مما يساعد على دعم الميزة التنافسية لتنظيمات الأعمال ولتحقيق هذا الهدف قدم البحث دراسة حالة على شركة سنيوريتا للصناعات الغذائية واستخدمت قائمة استقصاء كأداة لجمع البيانات، وكانت أهم نتائج هذه الدراسة أن هنالك اتجاهًا لتنظيمات الأعمال في مصر نحو تبني استراتيجية ريادة التكلفة كأساس لدعم الميزة التنافسية. ووجود نوع من الاعتمادية التتابعية أو التبادلية بين تنظيمات الأعمال والموردين. وأن خفض هامش الربح المستهدف هو البديل الأنسب وليس زيادة السعر في حالة فشل الجهود التنظيمية في إدارة التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة وصولاً إلى التكلفة المستهدفة في المدى الزمني طويل الأجل.

15. عبد الرحمن (2000)²: وهدفت دراسة وتحليل مداخل التكاليف التقليدية في مجال الرقابة وخفض التكاليف لتحديد مدى كفايتها في مجال تحقيق التكلفة التنافسية لمواجهة متغيرات البيئة الاقتصادية الحديثة، كما يهدف إلى تحديد متطلبات وأسس تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات المصرية وأدوات خفض التكلفة. وقد اعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي حيث قام الباحث باستقراء وتحليل الكتابات التي اهتمت بهذا

¹ - جودة عبد الرؤوف زغلول، "منهج إداري مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض تكلفة أنشطة ما قبل الإنتاج على سلسلة القيمة"، مرجع سبق ذكره، 2003م، ص ص 1-66.

² - عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، "مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية"، مرجع سبق ذكره، 2001، ص ص 1-42.

المجال كما قام الباحث باستنباط إطار مقترح لتطبيق هذا المدخل ودعائم متطلبات تطبيقه ومجالات خفض التكلفة من خلال هذا المدخل. وتمثلت أهم نتائج هذه الدراسة في إمكانية تحقيق الخفض الإيجابي للتكلفة من خلال استخدام مدخل التكلفة المستهدفة من زوايا متعددة أهمها: الإسترشاد بتكلفة المنافسين عند تخطيط التكلفة المستهدفة قد يكشف عن مواطن جديدة لخفض التكلفة. والإسترشاد بالأسعار التنافسية عند تخطيط التكلفة المستهدفة يجعل من تلك التكلفة أساساً موضوعية وحدوداً لتقديرات التكلفة تكسبها الواقعية. والمشاركة في تخطيط التكلفة المستهدفة تحقق الدافع الذاتي لدى العاملين لضبط ورقابة التكاليف. واعتماد مدخل التكلفة المستهدفة على منهج هندسة وتحليل القيمة يساعد على تنمية الأفكار الابتكارية للوصول إلى بدائل متعددة للتصميم والإنتاج. وارتباط مدخل التكلفة المستهدفة بمنهج الجودة الشاملة يحقق وفورات في التكلفة.

16. دراسة محرم¹(1995): وهدفت إلى البحث في طبيعة قرارات التسعير للمنتجات الجديدة في ظل ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة، والعمل على إمكانية تطبيق أسس محاسبية حديثة في مصر تتماشى مع هذه المتغيرات من خلال استخدام مدخل التكلفة المستهدفة من أجل رفع كفاءة القرارات ذات الصلة وتجاوز مشكلة التسعير للمنتجات الجديدة، وأظهرت نتائجها أن مدخل التكلفة المستهدفة يعتبر من المداخل التي تعتمد على دراسة السوق آخذه بعين الاعتبار العوامل المؤثرة على قرارات التسعير من خلال دراسة سلوك المستهلك ومدى إدراكه لسعر المنتج الجديد، إضافة إلى درجة المنافسة المحتملة. كما أن هذا الأسلوب يصلح للتطبيق في تسعير المنتجات الجديدة وخاصة في الصناعات التجميعية والصناعات الالكترونية المتطورة التي تطبق طرق إنتاجية متطورة وأن هذا المدخل يمكن تطبيقه في مصر في ظل ظروف الاقتصاد الحر والمنافسة الشديدة.

¹ - زينات محمد محرم، "استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة تسعير المنتجات في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الأول، 1995م، ص 635 - 669.

ثانياً- الدراسات الأجنبية:

17. Christian et al. (2008)¹: وهدفت إلى إيضاح تأثيرات المنافسة ومستوى البيئة شديدة

التغيير على تبني التكلفة المستهدفة. وناقشت الدراسة تبني مدخل التكلفة المستهدفة المرتبطة إيجابياً بكثافة المنافسة، وأجريت الدراسة في شركات صناعية سويدية، حيث بينت أن تبني مدخل التكلفة المستهدفة يرتبط إيجاباً بكثافة المنافسة وأن البيئة شديدة التغيير تؤثر سلباً على تبني هذا المدخل، أي أن مدخل التكلفة المستهدفة أقل ملائمة عندما تكون درجة الشك عالية حول متطلبات العميل والسلوك المستقبلي للمنافسين.

18. Ibusuki and Kaminski (2007)²: وهدفت إلى اقتراح أسلوب لتطوير المنتج في شركة

للسيارات من خلال هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة. ومن أجل ذلك تم تطوير خطط عمل من ثلاث مراحل مع تطبيق أسلوب هندسة القيمة هي: الفكرة، الخطة، التصديق. وقد وجدت الدراسة أن هذا الأسلوب كان ناجحاً، حيث كان هناك خفض في تكلفة المنتج والتشغيل وتحقيق النوعية بم يتلاءم مع حاجات العميل واستراتيجية المنشأة. ركزت الدراسة على بعض النقاط الإيجابية التي تؤدي إلى نجاح نظام متكامل من هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة كما يلي: الأداء الجيد لتخطيط التكلفة في تطوير المنتج، والتطوير خلال الفريق متعدد الوظائف، والوظيفة المالية، وتكامل خطط التكلفة مع استراتيجية الشركة العالمية، واستخدام الأدوات والتقنيات التي تدعم هندسة القيمة للتطبيق المنظم نحو عملية تخفيض التكلفة لإنجاز التكلفة المستهدفة. ومن دراسة الحالة استنتج الباحثان أن الشركة تستخدم العديد من التقنيات لتخفيض التكلفة.

19. Ansari et al (2006)³: وقد راجعت الأدب النظري لمدخل التكلفة المستهدفة خلال العقد

الأخير من القرن الماضي واعتمدت على أكثر من 80 منشوراً كتب باللغة الانجليزية و 100 منشوراً كتب باللغة اليابانية، وتوصلت الدراسة إلى أن مدخل التكلفة المستهدفة سلاح

¹- Christian, A., Jan, G., and Nilsson, U., "the Impact of Competition on the Adoption of Target Costing", International Journal of Production Economics, 2008.p p.26-45

²- Ibusuki. U and P, Kaminski, "Product development process with focus on value engineering and target-costing: A case study in an automotive company", International journal of production economics, Vol.105, Issue.2, 2007, pp 459-474.

³- Ansare .S. et al, "Target costing: Uncharted Research Territory", Handbooks of Management Accounting Research, Vol.2 2006 pp 507 -530.

استراتيجي والذي تم تبنيه من قبل عدد متزايد من الشركات الرائدة في كافة أنحاء العالم وقد صدرت هذه التجربة إلى كوريا والولايات المتحدة الأمريكية خصوصاً في مجال صناعة السيارات، وبينت أن المديرين قد يفقدون حقيقة أن مدخل التكلفة المستهدفة يكون عملية تخطيط منظمة بدلاً من الاتجاه الداخلي لطرق التكلفة التقليدية حيث أن التكلفة المستهدفة تركز خارجياً على السوق والعملاء وتتأثر بالسوق الذي يطور المنتجات لمقابلة سعر العميل ومتطلبات الجودة كمقابل للتكلفة التي أدت إلى تطوير المنتجات ومن ثم دفعهم لشراء تلك المنتجات.

20. Ellram (2006) ¹: وهدفت إبراز أهمية عملية شراء المواد الخام في تحقيق التكلفة المستهدفة في الولايات المتحدة، وتم تسليط الضوء على كيفية تطبيق التكلفة المستهدفة في الولايات المتحدة مقارنة مع المفهوم الشائع للتكلفة المستهدفة، واعتمدت هذه الدراسة على إحدى عشرة منشأة تطبق التكلفة المستهدفة في الولايات المتحدة، ولقد أوضحت نتائج هذه الدراسة أن عملية الشراء تلعب دوراً ناجحاً في تحقيق التكلفة المستهدفة، فالتكلفة المستهدفة تأخذ بالحسبان رأي العميل وتشرك المزود مع الأداء الهندسي وفرق العمل لتنتج المنتج المطلوب بحيث يلبي رغبات العميل ويكون مربحاً للمنشأة المنتجة.

21. Kee&Matherly (2006) ²: وأوضحت الدراسة الموضوعات الهامة المتعلقة بمدخل التكلفة المستهدفة، حيث قامت الدراسة بتعريف مدخل التكلفة المستهدفة مع الشرح المفصل لأهداف ونطاق تطبيقه مع عرض لمراحل تطبيقه، ثم قام الباحث بعمل مقارنة بين المدخل التقليدي ومدخل التكلفة المستهدفة، كما ناقشت الدراسة تحليل خصائص نظام المعلومات اللازم لدعم تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ليساعد في اتخاذ القرارات مبكراً في دورة تطوير المنتج، حيث إن صنع القرارات أثناء دورة تطوير المنتج تحسب 70% إلى 80% من تكاليف المنتج وقامت الدراسة بتحليل العلاقة بين مدخل التكلفة المستهدفة ودورة حياة المنتج داخل الشركة.

¹- Ellram .L, "The implementation of target costing in the United States:Theory versus practice", Journal of Supply Chain Management:Aglobal review of purchasing&supply, Vol.42,Issue.1,2006,pp13-26.

²-Kee .R and M.Mtherly, "Decision Control of Products Developed Using Target Costing " Advances in Management Accounting , Vol.15,2006, pp 267- 292.

22. Zaman (2004)¹: وهدفت الدراسة التحقق من الإمكانية المستقبلية والحالية لتطبيق التكلفة المستهدفة في استراليا وقامت الدراسة بمسح 50 شركة استرالية من الشركات الكبرى ويتضح في هذا المسح بأن 12.5% فقط من هذه الشركات تطبق التكلفة المستهدفة و 30% من هذه الشركات تخطط لتطبيقه في المستقبل. وكانت أهم نتائج هذه الدراسة بأنها تشير إلى أنه ليس من المعقول تطبيق التكلفة المستهدفة قبل تبني التكلفة على أساس النشاط. وتشير النتائج أيضا إلى أن الفهم السيئ للتكلفة المستهدفة من قبل العديد من مديري الشركات الاسترالية أدى إلى الانخفاض في تطبيقه بهذه الشركات، وعلى الرغم من ذلك فإن الشركات الاسترالية أصبحت تتبنى التكلفة المستهدفة كاستراتيجية داعمة للقدرة التنافسية التكاليفية.

23. Swenson et al (2003)²: وهدفت الدراسة معرفة مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لدى مجموعة متنوعة من المشروعات الصناعية في الولايات المتحدة الأمريكية والعوامل التي تؤثر على نجاح هذه المشروعات في تطبيق هذا المدخل. وقد عرضت الدراسة ستة مبادئ أساسية لحساب التكلفة المستهدفة من بينها التركيز على العملاء، والعناية بمدخل تكاليف دورة حياة المنتج الإجمالية، والتركيز على مرحلة تصميم المنتج. وجدت الدراسة أن هناك أربع شركات تقوم بتطبيق التكلفة المستهدفة وهي: (Chrysler and Continental The Boeing Company، Caterpillar، Daimler،Teves) وتعتبر هذه الشركات الأفضل طبقاً لمدخل التكلفة المستهدفة، حيث إنه لديها هيكل تنظيمياً فعالاً ومتداخل الوظائف وتصغي لصوت العملاء وتؤكد على خفض التكلفة خلال مرحلة تطوير المنتج الجديد، هذا بالإضافة إلى فعاليتها في تخفيض التكاليف على امتداد سلسلة التوريد. وخلصت الدراسة إلى أن مدخل التكلفة المستهدفة يعتبر مدخلاً جديداً على الشركات الأمريكية غير أنه جاري تبنيه واعتماده في بعض الصناعات الرئيسية وهي صناعة النقل وصناعة المعدات الثقيلة، وأن الهدف الأساسي من تطبيق هذا المدخل هو الرقابة على التكلفة في مراحل تصميم المنتج ومحاولة تخفيضها وتحسين ربحية المنشآت.

¹ - Zaman, M. "Target Costing Implementaion in Australian Companies: An Exploratory Study Of Current Coporate Practice and Strategic Intent ",Op.Cit.2004 ,pp 1-9.

² -Swenson .D, et, al,"Best Practices in Target Costing", Mnagement Accounting Quarterly, Winter, 2003 pp 12- 17.

24. Dekker and Smidet (2003)¹: وهي دراسة مسحية أجريت على الشركات الهولندية المسجلة في سوق الأسهم بمدينة امستردام حول تبنيها واعتمادها على استخدام ممارسات لتجديد التكلفة تشبه مفهوم التكلفة المستهدفة لدى اليابانيين. وقد اعتمدت هذه الدراسة على إعداد استمارة استقصاء شملت العديد من الشركات الهولندية. وقد أوضحت نتائج الدراسة أن قيام شركات التصنيع في هولندا باستخدام تقنيات أو أساليب حسابات تكلفة مشابهة نسبياً لمفهوم التكلفة المستهدفة هذه الأساليب تواجبت تحت مسميات مختلفة مثل السعر الصافي الأساسي، وتخفيض التكلفة مقارنة هياكل التكلفة لدى المنافسين وأن تبني استخدام هذا الأسلوب بشكل كبير لدى شركات التجميع التي تتسم بشدة المنافسة فيما بينها. كما أن الهدف الرئيس من تطبيق هذه الممارسات هو تخفيض التكلفة، هذا بالإضافة إلى تطوير المنتج، وأظهرت الدراسة أن الإدارات الأكثر مشاركة في تنفيذ عملية تطبيق التكلفة المستهدفة هي إدارة التطوير وإدارة التصميم وأن إدارة الحسابات هي الأقل مشاركة.

25. Borgernas and Fridh (2003)²: وهدفت إلى الإجابة عن التساؤلات التالية: إلى أي مدى يتم تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات السويدية؟ وإلى أي مستوى يتم تطبيقه مقارنة بالدول الأخرى؟ ولماذا؟ وتم إجراء الدراسة من خلال قائمة استقصاء أرسلت إلى العديد من المصانع السويدية. إذ وجدت الدراسة أن 16.5% من الشركات التي أجريت عليها الدراسة تستخدم مدخل التكلفة المستهدفة. ولقد جاءت هذه النتائج خلافاً للتوقعات الباحثين حيث إنهما توقعاً أن مدخل التكلفة المستهدفة مطبق بشكل أكبر من هذه النسبة، ووجدت الدراسة أن أحد الأسباب الرئيسة لعدم تطبيق التكلفة المستهدفة يرجع إلى عدم الإلمام الكافي بهذا الأسلوب. وعزا الباحثان ذلك إلى خوف الشركات من تبني أساليب جديدة مختلفة عن الأساليب المستخدمة لدى هذه الشركات. كما جاءت النتائج فيما يتعلق باستراتيجية الشركات مخالفة للتوقعات. وفقاً للدراسات السابقة والفكر المحاسبي فقد توقع الباحثان أن الشركات التي تطبق التكلفة المستهدفة تركز في استراتيجياتها على تخفيض

¹ - Dekker .H, and P. Smidet, "A survey of the Adoption and Use of target Costing in Dutch Firms", International Journal of Production Economics, Vol.84, Issue.3, 2003, pp 293-305.

² - Borgernas. H, and G. Fridh, "The use of target costing in Swedish Manufacturing Firms", Goteborg University, School of Economics & Commercial Law, 2003.

التكلفة. ولم يكن الحال كذلك بالنسبة للشركات السويدية حيث إن الشركات التي تركز على تخفيض التكلفة كانت الأقل استخداماً لهذا المدخل.

26. Kato et al (2003)¹: وهدفت عرض مدى مساهمة فلسفة التكلفة المستهدفة في تحقيق الخفض الحقيقي لتكلفة المنتجات الجديدة وعرض العديد من الأسباب من وراء تحويل معظم الشركات اليابانية من أسلوب (جي أي تي) إلى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والذي يركز على مراحل تخطيط وتطوير وتصميم المنتج ويعرض تحليل خصائص نظام المعلومات اللازمة لدعم تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، مع التركيز على تحليل نظم المعلومات المدعمة لأنشطة البحوث والتطوير وبحوث السوق وقياس الأرباح المستهدفة وهندسة القيمة. وتوصلت الدراسة إلى أن التكلفة المستهدفة ليست نظاماً تكاليفياً بحد ذاته، بل هو نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة مع ذلك يضمن جودة المنتجات والمصادقية ومتطلبات العملاء الأخرى عن طريق فحص كل الأفكار من أجل خفض تكلفة المنتج في مرحلة تخطيط المنتج.

27. cooper & slumulder (2003)²: وهدفت الدراسة التي وقعت في جزأين إلى تحديد الطرق الخاصة بتقليل التكلفة لتحقيق التكلفة المستهدفة ومن ثم زيادة الأرباح، وذلك من خلال عملية التنظيم الداخلي لإدارة التكلفة، حيث بينت ثلاثة أوجه رئيسية لهذا التنظيم يمكن استخدامها لتقليل التكلفة وتوصلت الدراسة بأن عملية التكلفة المستهدفة في معظم الشركات يمكن أن تتضمن ثلاث خطوات رئيسية وهي التكلفة المستهدفة على مستوى السوق والتكلفة المستهدفة على مستوى المنتج والتكلفة المستهدفة على مستوى المكونات. واقترحت الدراسة أن يتم الربط بين كل من أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب كايزن للتحسين المستمر، وكانت أهم نتائج الدراسة أن التفاوض مع الموردين للحصول على أفضل الأسعار وإجراء تعاقدات معهم طويلة الأجل يضمن التوريد في الوقت المناسب بالجودة المناسبة، وتساعد هذه التعاقدات على نجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

¹ - Kato.Y, "Functions and Dysfunctions of Target Costing", Managerial Accounting Department of Accounting and Finance, LSE, <http://www.Kato.Powerweb.ne.jp/>, 2003, pp. 1-17.

² -Cooper. R, R.Slagmulder, "Intergenerational Costing" Op.Cit.2003.

28. Ellram (2002)¹: هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على دور إدارة الإمداد في مراحل التكلفة المستهدفة، حيث قام الباحث باستعراض حالات تطبيقية على إحدى عشر منشأة تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة. لقد أوضحت نتائج هذه الدراسة أن إدارة الإمداد تلعب دوراً رئيساً في مراحل التكلفة المستهدفة. وأوضحت الدراسة أن مساهمة إدارة الإمداد مهمة خاصة في المراحل الأولية عند تطوير مكونات أو عناصر التكلفة المستهدفة، وأظهرت النتائج أيضاً أن إدارة الإمداد تكون أكثر فاعلية عند مشاركتها في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأيضاً من خلال فريق عمل يتكون من الوظائف والأقسام المختلفة للمنشأة، كما أوضحت النتائج أن مثل هذه المشاركة توفر المعرفة والتعاون والارتباط لتحقيق النجاح في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة. كما أوضحت النتائج أنه لا توجد وظيفة واحدة في المنشأة تستطيع أن تتولى تطبيق التكلفة المستهدفة، وأن مشاركة العديد من الأقسام في التطبيق يؤدي إلى نجاح أكبر لهذا المدخل.

29. Cokins (2002)²: وهدفت وصف التكاليف المستهدفة وبيان كيف تمكن بيانات نظام التكاليف المبني على الأنشطة من مساعدة الموردين ومصممي المنتجات على ترجمة صورة وميزات المنتجات إلى تكاليف منتجات مستقبلية. وتم التعريف بالتكاليف المستهدفة ثم قام الباحث بوصف العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف المبني على الأنشطة حيث ذكر الباحث أن بيانات نظام التكاليف المبني على الأنشطة يمكن أن تستخدم كتغذية مستقبلية في تحديد التكاليف المستهدفة كما أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يقدم معلومات عن مراكز التكلفة وبيان التكاليف المرتبطة بالمنتجات بشكل واضح وكل هذا يساهم في تحديد التكاليف المستهدفة بشكل أوضح.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

باستعراض الدراسات السابقة التي تمت في موضوع البحث يتضح للباحث ما يلي:

1. اعتبرت بعض الدراسات السابقة أن تطبيق أسلوب التحليل الإستراتيجي يغنى عن تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة .

¹ - Ellram. L., "Supply Management's Involvement in the Target Costing Process", European Journal of Purchasing and Supply Management, Vol.8, Issue.4, 2002, pp235-245.

² - Cokins. G., "Integrating target costing and ABC", Op.Cit., 2002, pp 13-22.

2. ركزت معظم الدراسات السابقة على تخطيط وتصميم المنتجات ولم تعطى الاهتمام الكافي لدراسة وتحليل نظم المعلومات المدعمة لأنشطة و بحوث التسويق و التي تعتبر الخطوة الأولى لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة في إدارة التكاليف .

3. إن نظام التكاليف المستهدفة نظام متكامل مع أنظمة وأساليب أخرى تعمل أيضا داخل الشركة مثل نظام تكاليف النشاط .

4. إن تطبيق نظام التكاليف المستهدفة ليس له هدف وحيد فقط وإنما مجموعة من الأهداف أهمها على الإطلاق هو خفض التكاليف في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج، يأتي بعدها تأكيد الجودة وتحقيق التوقيت المناسب لتقديم المنتجات سواء الجديدة أو المطورة.

5. أن هناك عدم اهتمام من قبل الدراسات المحاسبية السابقة على الجوانب النظرية و العملية لمدخل التكلفة المستهدفة وتطبيقاته المختلفة والتي تحمل في طياتها تسعير المنتجات.

من كل ما سبق يمكن للباحث أن يقول أن هذه الدراسات لم تتعرض بالتركيز الكافي لموضوعات عديدة سواء ما يتعلق منها بتقدير التكلفة للمنتج أو ما يتعلق بتقدير السعر حيث أنها قد قامت على أساليب لا تتماشى مع المتغيرات البيئية الحديثة، فجزء منها قد قام على استخدام مدخل التكلفة بشقيه (التكلفة زائد هامش الربح، التسعير باستخدام العمليات التجريبية) والآخر قام على أساس السوق بشقيه (سياسة الإغراق ، السعر المستهدف و التكاليف المستهدفة) كذلك فقد اعتبرت بعض الدراسات السابقة أن أسلوب التكلفة المستهدفة هدفه الأساسي تخفيض تكلفة المنتج في مرحلتي تصميم وتطوير المنتج في حين أن النظر لأسلوب التكاليف المستهدفة من هذه الزاوية الضيقة فقط يعتبر قاصر حيث أن أسلوب التكاليف المستهدفة أسلوب اعم واشمل من ذلك ولا يقتصر على مرحلتي تصميم وتطوير المنتج وإنما هو أسلوب مستمر لتخفيض التكاليف طوال دورة حياة المنتج مع الأخذ في الاعتبار تحسين جودة المنتج.

وبالتالي فإن هذه الدراسة تبحث في أثر تطبيق التكلفة المستهدفة في خفض التكلفة والرقابة على التكاليف وتعظيم الربحية، لذلك جاءت هذه الدراسة كوحدة متكاملة تبحث إدارة التكاليف من كافة جوانبها (تخطيط التكلفة المستهدفة وخفضها والرقابة عليها و عملية التحسين المستمر لها) في الشركات الصناعية الأردنية.

— خلاصة الفصل:

عرض هذا الفصل الإطار الفكري لمدخل التكلفة المستهدفة، والدراسات السابقة ذات الصلة، حيث عرض المبحث الأول طبيعة مدخل التكلفة المستهدفة من حيث نشأته، حيث جاء ظهور هذا المدخل بعد أن وجدت نظم التكاليف أنها تواجه مجموعة من التحديات خاصة شدة المنافسة، وعدم التجانس في متطلبات العملاء، وتطور أساليب وأدوات الإنتاج، والتقدم التكنولوجي المستمر والمتجدد الذي أدى إلى قصر دورة حياة المنتجات، أما من حيث مفهومه فقد تعددت التعريفات لكن جميعها تتفق في أنه يعتمد على اعتبارات السوق وأسعار البيع ورغبات العملاء والربح المستهدف للوصول إلى التكلفة المستهدفة. وتناول المبحث أيضاً خصائص مدخل التكلفة المستهدفة وأهميته وأهدافه ومبادئه.

فمدخل التكلفة المستهدفة يتميز بقدرته على إدارة التكلفة بفاعلية وتحقيقه التحسينات المطلوبة، ومساعدته الإدارة في اتخاذ القرارات من خلال توفيره للبيانات التي تحتاجها الإدارة وبالتالي المحافظة على مركز تنافسي جيد يحقق للمنشأة البقاء والاستمرار.

أما المبحث الثاني فتناول الدراسات السابقة ذات الصلة، حيث أكدت على أنه مدخل يساعد في دعم الميزة التنافسية للمنشأة من خلال اعتماده على أسعار السوق ورغبات العملاء في تحديد التكلفة المستهدفة. وأكدت أيضاً على أنه مدخل له أهداف متعددة من تخفيض التكلفة، وضمان الجودة، وتطوير المنتجات، وكسب أكبر عدد من المستهلكين.

الفصل الثاني

أدوات إدارة التكلفة والأدوات المساندة لمدخل التكلفة المستهدفة:

مقدمة

المبحث الأول: أدوات إدارة التكلفة.

المبحث الثاني: الأدوات المساندة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

مقدمة:

يستخدم مفهوم إدارة التكلفة للتعبير عن ممارسات الإدارة من أجل الرقابة على التكلفة وخفضها من أجل إرضاء المستهلكين والقررة على المنافسة والبقاء في السوق.

ويمكن استخدام مدخل التحليل الاستراتيجي للتكلفة وتحليل سلسلة القيمة والفصل بين الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لاتضيف قيمة للوصول إلى الهدف الاستراتيجي لكل منشأة وهو خفض التكلفة.

ولقد تعددت التعريفات حول إدارة التكلفة، نذكر منها التعريف التالي: "بأنها إدارة ذات فكر إداري وسلوكي متطور يهدف إلى تقديم منتج / خدمة بخصائص وجودة مميزة بما يحقق إرضاء العميل ويشبع رغباته، وذلك بالسعر المناسب بأقل تكلفة وفي الوقت المحدد من خلال الاعتماد على أدوات ومداخل حديثة مثل: أسلوب التكلفة المستهدفة ودعائمه من أسلوب هندسة القيمة، ونظام التكلفة على أساس النشاط وكذلك أسلوب تحليل القيمة¹.

ويمكن تحقيق الأهداف الإستراتيجية المحددة للنظام التكاليفي، وبالتالي للمنشأة ككل والتي من أهمها خفض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية من خلال مسايرة التطورات والتغيرات التكنولوجية الحديثة وذلك عن طريق استخدام الأدوات والأساليب المحاسبية المشار إليها في التعريف.

وحيث إن تحسين التخطيط الاستراتيجي من المقومات الأساسية للتحليل الاستراتيجي للتكلفة، فعن طريقه يتم تقييم مواطن القوة ومواطن الضعف في الأداء الحالي للمنظمة، بالإضافة إلى تحديد الانحرافات والأداء غير المرضي للمنظمة وذلك مقارنة بأداء المنافسين².

وعليه فإن هذا الفصل يضم مبحثين كما يلي:-

المبحث الأول: أدوات إدارة التكلفة.

المبحث الثاني: الأدوات المساندة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

¹ - مكرم عبد المسيح، المحاسبة الإدارية - الأصالة والمعاصرة - مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة، 1997، ص 93.

² - لمزيد من المعلومات يرجى الرجوع إلى:

- صابر حسن الغنام، النظام المحاسبي في الموائى والشركات الملاحية، مكتبة الجلاء الحديثة ببورسعيد، الطبعة السابعة، 2005، ص 244-245.

- عبد المنعم عبد الله، "انعكاسات إستراتيجية المنشأة على نظام التكاليف"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، السنة الحادية عشر، العدد الثاني، يوليو، 2001م، ص28.

- حسين محمد عيسى، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية - إطار مقترح، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2000م، ص166.

المبحث الأول

أدوات إدارة التكلفة

تعتمد إدارة التكلفة على العديد من الأدوات التي تؤثر في التخطيط الاستراتيجي، ويمكن تطبيقها في الواقع العملي في بيئة الخدمات أو الإنتاج الحديثة، وهذه الأدوات تتمثل فيما يلي:

1. تحليل سلسلة القيمة:

سلسلة القيمة هي مجموعة من الأنشطة المترابطة والتي تبدأ بنشاط البحوث والتطوير وتنتهي بنشاط العملاء ، وقد استخدمت كأداة لزيادة درجة رضا العملاء وتحقيق هدف تخفيض التكلفة مما يتطلب الأمر التنسيق والتوفيق بين الأنشطة المكونة لسلسلة القيمة ، كما أن التزاوج بين سلسلة القيمة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة يقود إلى تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يتطلب الأمر تعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد للأنشطة التي لا تضيف قيمة وما يترتب عليه من تخفيض للتكلفة ومن ثم القدرة على المنافسة¹ .

وتتمثل تلك الوظائف الإدارية في المنشأة في وظائف ست هي:

• البحث والتطوير:

وهي عملية التجريب والإبداع من خلال أفكار مرتبطة بمنتجات جديدة أو خدمات أو عمليات إنتاجية.

• تصميم المنتجات والخدمات أو العمليات الإنتاجية:

وهي عملية التخطيط الهندسي التفصيلي للمنتجات والخدمات أو العمليات.

• الإنتاج:

وهي عملية تنسيق وتجميع الموارد الإنتاجية بقصد إنتاج المنتج أو تقديم خدمة.

• التسويق:

¹ Hilton, Ronald(2005) Management Accounting creating value in a dynamic Business Environment, Fifth Edition. -

وهي الطريقة التي يتعرف الأفراد من خلالها إلى مقدار القيمة التي تضاف إلى المنتجات، وشراء تلك المنتجات.

• التوزيع:

وهي الآلية التي يتم على أساسها تسليم المنتجات أو تقديم الخدمات إلى العملاء، والبحث عن فتح قنوات توزيع جديدة.

• خدمة العملاء:

وهي الأنشطة الداعمة للعملاء خدمة لهم فيما بعد البيع سواء خلال فترة الضمان للمنتجات المباعة أو بعدها.

وتعتبر المحاسبة هي الوسيلة الرئيسية التي تساعد المديرين في إدارة كل وظيفة من الوظائف الإدارية لسلسلة القيمة، وفي كيفية التنسيق بين الأنشطة داخل الهيكل التنظيمي للمنشأة ككل.

ويمكن تحليل الأنشطة من خلال سلسلة القيمة الى:

أ- الأنشطة التي تضيف قيمة:

وهي الأنشطة التي تضيف القيمة إلى منتج معين حتى يصل إلى المستهلك¹. ومفتاح مفهوم سلسلة القيمة هو أن اضافة القيمة تحدث عند كل مرحلة من مراحل الانتاج. ويمكن قياس اضافة القيمة وتحليل توزيعها على طول السلسلة². بحيث تعرّف على أنها حلقات السلسلة التي توجد داخل حدودها ومدى ربحية هذه الحلقات القائمة والامكانيات المتاحة لإدخال حلقات اضافية³.

¹ - عبد الدائم ، صفاء ، " نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة الإستراتيجية في بيئة التصنيع الحديثة - دراسة تطبيقية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - جامعة الإسكندرية ، العدد الثاني ، 2001م، ص 23.

² - الجمال ، رشيد ، وأيمن شتيوى ، " المحاسبة الإدارية المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة " ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ، الناشر الدار الجامعية ، 2007م ، ص 58.

³ - حسين ، إيمان على ، " التكلفة المستهدفة كمدخل فعال لدعم المركز التنافسي للمنشأة في ظل بيئة الأعمال الحديثة - دراسة تطبيقية " ، رسالة ماجستير غير منشورة 2003م ، ص 19.

ب- الأنشطة التي لا تضيف قيمة :

وهي الأنشطة التي لا تساهم في القيمة المقدمة للمستهلك مثل تكاليف المخزون¹. حيث إن خفض هذا النشاط لن يؤثر على احتياجات الزبائن، ومن ثم سوف يعطي فرصة لخفض التكلفة المصاحبة لهذا النشاط وبالتالي اكتساب المنشأة ميزة تنافسية. وعلى الرغم من هذا قد يصعب في بعض الحالات التخلص بصورة تامة من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وذلك تلبية لسياسة المنشأة ففي هذه الحالة يتم اللجوء إلى تخفيضه إلى أدنى حد ممكن.

إن تحليل سلسلة القيمة يحقق الأهداف التالية²:

1- تُعد إحدى الأدوات الأساسية للتحليل الاستراتيجي فهي تهدف لتخفيض التكلفة، عن طريق تحليل تكلفة وإيرادات وموجودات كل منشأة، ومقارنة سلسلة القيمة للمنشأة مع سلاسل القيمة لواحدة أو أكثر من المنشآت المتنافسة.

2- تحقق التكامل الدقيق لدورة حياة المنتج باعتبارها إحدى الأدوات الكفوة والفعالة في التحديد الشامل لتكاليف وإيرادات الأنشطة .

3- تقديم صورة واضحة عن تدفق الأنشطة داخل المنشأة .

2. تحليل الموقف الاستراتيجي للتكلفة:

أسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي ، يعنى تحقيق موقف تنافسي مميز إما عن طريق التميز في جودة المنتج وهو ما يعرف بإستراتيجية التميز أو من خلال إستراتيجية الريادة في التكلفة أو من خلال إستراتيجية التركيز في التكلفة³، يعتبر المدخل الاستراتيجي للتكلفة مناسب لدعم القدرة التنافسية للمنشأة، حيث يركز على⁴:

- إدارة تكاليف العمليات والأنشطة ومقاييس الأداء ورضا المستهلك.

- تحديد واختيار الملائم للتكلفة بالمقارنة مع المنافسين.

¹- Chery. S, M & Dale.C, M & Jerolb. L, Z, **Management Accounting Analysis and Interpretation**, 2nd.ed, Mc Graw-Hill, Newyork, 2001, p 8.

²- اسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة : قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، عمان ، دار الكتب، 2007، ص 364.

³- خميس، أحمد ضياء، دور نظام التكاليف المستهدفة والأنظمة المعاونة في تخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، ع2، بنها - كلية التجارة 1994، ص.

⁴ - Miller. A, Gregory. G., **Strategic Management**. second Edition, McGraw Hill Inc, 1996.p 120.

- تحديد الوسائل التي يمكن للمنشأة بواسطتها دعم ميزتها التنافسية.

وهناك مجموعة من المبررات الأساسية التي تدعم الإعتماد على المدخل الاستراتيجي للتكلفة وهي¹:

1- الحاجة إلى استجابة للمتغيرات البيئية المعاصرة والتي من أبرزها:

- عالمية الأعمال وازدياد حدة المنافسة.

- التقدم في تكنولوجيا المعلومات والصناعة.

- التوجه والتركيز على المستهلك.

- التطور في النظم الإدارية.

2- قصور المدخل التقليدي لإدارة وتحليل التكلفة حيث ركز هذا المدخل على ما يلي:

- رقابة الأنشطة التصنيعية وإهمال أثر الأنشطة الأخرى.

- اغفال الترابط بين الأنشطة.

- عدم الإهتمام بدراسة وتحليل الأوضاع التكاليفية للمنافسين حيث يركز على إدارة التكلفة المخططة وتشخيص الإنحراف.

وتحقيق مهام إدارة التكلفة الاستراتيجية يتطلب توافر العناصر التالية²:

1- أن تتصف إدارة التكلفة بالمرونة والتغير المستمر.

2- إعتداد أسلوب التحليل الاستراتيجي لتقييم مدى تنفيذ الاستراتيجيات وهذا يتم باستخدام المؤشرات والمقاييس المالية وغير المالية.

3- استخدام أنظمة الرقابة الاستراتيجية والتي تركز على مراقبة وتقييم عمليات الإدارة الاستراتيجية للتأكد من تنفيذها بصورة صحيحة.

ويرى الباحث أنّ الموقف الاستراتيجي يعبر عن اختلاف الدور الذي تلعبه أساليب قياس وتحليل التكلفة من خلال تخفيض التكلفة أو تحقيق الريادة في مجال التخفيض وتقديم منتجات متميزة ومختلفة وفي ظل المنافسة القوية يصبح من الضروري أن تحدد الشركة إستراتيجيتها التنافسية، وكيف تكتسب

¹ - اسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 362.

² - أميرة عثمان ورشيد جمال، محاسبة التكاليف - مدخل إداري، الأسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2006، ص 11.

الميزات التنافسية من خلال ما تقدمه من تكنولوجيا المعلومات لتعزيز مركز الشركة وموقفها التنافسي.

3. أسلوب التحسين المستمر (الكايزن):

يعرف هذا النظام باسم كايزن (Kizen) من قبل المشروعات اليابانية، وباسم التطوير المستمر Continuous Improvement أو باسم تقنية تحليل القيمة Value Analysis من قبل المشروعات الأمريكية¹، ويعرف الكايزن بأنه السعي الدؤوب نحو تطوير وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك وتخفيض التكلفة وإلى أدنى حد ممكن دون المساس بالجودة².

كما يعرف على أنه الفعالية التي بواسطتها يتم التركيز على توجه المنشأة إلى بعض الفعاليات التي يكون فيها المدراء والعاملون على قدرة ومعرفة لأدائها والتي تؤدي إلى خفض التكاليف³.

وينظر إليه على أنه عملية تأتي بشكل تدريجي أي على شكل خطوات صغيرة مدروسة بشكل جيد وبتأني، ومتتالية ومتلاحقة وبشكل مستمر وأنها عملية تراكمية لا تأتي دفعة واحدة بل على دفعات، ويركز على العنصر البشري أكثر من العنصر المادي والتكنولوجي، إذ تكون التكنولوجيا المستخدمة في التحسين سهلة وبسيطة. ويشير أسلوب التحسين المستمر إلى أن تخفيض التكلفة في الأجل الطويل يعتبر ضرورياً لتطوير المنشأة ولتحقيق رضا المستهلك، وكذلك لتحقيق المزيد من المنافسة في السوق، ولكل ذلك انعكاس على تحقيق أهداف المنشأة في الأمد الطويل⁴.

ويقوم التحسين المستمر على مجموعة من المبادئ وهي⁵:

1- ليس للتحسين نهاية فهو مستمر طالما المنشأة قائمة وهو من متطلبات وجودها.

2- التحسين عملية شاملة.

3- تحتاج عمليات التحسين إلى جهود جميع من يعمل في المنشأة.

¹ - Ansari, Bell, J and CAM-I, Target Cost Core Group, Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management, Consortium for Advanced Manufacturing International, (1997):33, 28

² - مكرم عبد المسبح باسيلي، محاسبة التكاليف الاصلية والمعاصرة، الطبعة الثالثة، الجزء الأول، المكتبة العصرية، الإسكندرية، 2002، ص 109.

³ - Kaplan. R, S & Atkinson.A,A, Advanced Management Accounting, 3rd. ed. prentice Hall, NewJersey, 1998 , P.229.

⁴ - عمر وصفي عقيلي، مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2001، ص 133.

⁵ - المرجع السابق، ص 133 - 134.

4- لا يعني عدم وجود أخطاء عدم وجود حاجة للتحسين.

5- العمل الجماعي والمشاركة؛ لأن التحسين مسؤولية الجميع.

6- استغلال الوقت لكي تسبق المنشأة المنافسين وتكون الأولوية لها.

إن هدف التحسين المستمر هو استمرار التحسين في العمليات الإنتاجية للمنشأة، لتحقيق ميزة تنافسية تمكنها من البقاء في السوق. وهدف الكايزن هو هدف متحرك باستمرار ويعني متابعة مستمرة على صعيدين هما:

أ- تلبية احتياجات الزبائن هي هدف متحرك تتم متابعته بتحسين المواصفات باستمرار وفق متطلبات واحتياجات الزبائن المتغيرة.

ب- تخفيض التكلفة باستمرار للمحافظة على ميزة تنافسية هو أيضاً هدف متحرك تتم متابعته باعتماد سياسة إنتاج خالي من العيوب والتالف¹.

ويتم تحقيق أهداف الكايزن من خلال:

1- خفض التكلفة: وذلك عن طريق خفض المستمر لتكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتقليل الضياع، والتحسين في وقت الدورة الصناعية إذ كلها تساهم في خفض التكلفة²، فضلاً عن اقتراحات التحسين المقدمة من قبل العاملين، والتي تؤخذ بجدية ويطبق المناسب منها أينما كان ذلك ممكناً وبالتالي النتيجة هي عملية إنتاجية أكثر كفاءة وفاعلية وكلفة أقل³.

2- تحسين الجودة: وتعرف الجودة بأنها تحقيق رغبات وتوقعات المستهلكين مما تقدمه المنشأة من سلع وخدمات ومحاولة تقديم مستوى أعلى من تلك التوقعات⁴. أما عملية تحسين الجودة فهي عملية للتحسين المستمر للجودة وتمد المنشأة بخريطة تمكنها من المحافظة على إنتاج

¹ - الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الإدارية المفاهيم الأساسية، مطابع الشمس، الجزء العاشر، عمان، 2001، 452.

² - Hilton. R, W, **Managerial Accounting**, 4th.ed Mc Graw –Hill , Newyork , 1999,p 220.

³ - Anderson S. and K. Sedatole, Designing Quality into Products: The Use of Accounting Data in New Product Development, **Accounting Horizons**, Vol.12, No.3 Sep(1998): 213-233

⁴ - نبيل عبد الحافظ عبد الفتاح، إدارة الجودة الشاملة ودورها المتوقع في تحسين الإنتاجية بالأجهزة الحكومية، مجلة الإداري، معهد الإدارة العامة، العدد 82، مسقط، ايلول، 2000، ص 78.

سلع ذات جودة عالية¹. وقد عملت المنشآت وبشكل مستمر لمحاولة تحسين جودة منتجاتها لأسباب مختلفة منها شدة المنافسة والرغبة في زيادة المبيعات.

3- إن خدمة المستهلك تعتبر عاملاً مهماً في تعزيز العلاقة معه، ولتحقيق ذلك يجب على المنشأة الإستجابة السريعة لما يطلبه المستهلك. ويعد رضا المستهلك عاملاً مهماً في استمرار المنشأة في السوق، حيث إن المنشأة التي ترغب في الحصول على هذه الميزة يتوجب عليها مواكبة التغيرات المحيطة عن طريق البدء في عمليات التحسين المستمر المنصبة على كل من الأشخاص والعمليات والمتمثلة في خفض التكلفة وتحسين الجودة والإستجابة السريعة لتلبية طلب المستهلك عن طريق خفض وقت دورة التصنيع في العملية².

ويرى الباحث أن أسلوب التحسين المستمر يتفق مع نظام التكاليف المستهدفة من حيث الأهداف المتمثلة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، وهو يقوم بتحقيق ذلك عن طريق ممارسة الرقابة المستمرة على العملية الإنتاجية وعلى جميع أقسام ومراحل المشروع للتأكد من سيرهم بالصورة المطلوبة وإلا فهو يعمل على اكتشاف مواطن الخلل ويقوم بعلاجها بصورة جذرية.

4. نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة:

يعرف نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بأنه نظام يقوم أولاً بتخصيص الموارد على الأنشطة التي استفادت منها، ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة وفقاً لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة³.

ويؤدي نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط دوراً فعالاً في تخفيض التكاليف، وذلك عن طريق تشجيع الإدارة العليا لتوجيه المزيد من الاهتمام إلى إدارة الأنشطة والعمليات وعدم الاهتمام بالتكلفة وحدها، وبذلك يمكن التعرف على العديد من مجالات التحسين المستمر وتقييمها⁴.

¹ - وارين شمادت وجيروم فانجا، مدير الجودة الشاملة، ترجمة محمود عبد الحميد مرسى، الطبعة الأولى، دار آفاق الإبداع العالمية للنشر والأعلام، الرياض، 1997، ص 128.

² - Knott D., North Sea Operators Target Cost Cutting in Field Development, **Oil and Gas Journal**, Vol.93, No.2, Jan(1995):14-19

³ - ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004، ص 218.

⁴ - Austill, A. David, Kocakulah, M. " Product Development and Cost Management Using Target Costing : A Discussion and Case Analysis", **Journal of Business and Economics Research**, 2006, Vol.4, No.2. pp61-71.

أن نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط يمثل إدارة ورقابة الأداء في المنشأة باستخدام معلومات النشاط كوسائل أولية في دعم القرار¹.

ويعرف بأنه نظام يصحح أنظمة محاسبة التكاليف الأخرى عن طريق التركيز على الأنشطة الفردية واعتبارها موقع التكلفة الأساسي².

إن نظام التكاليف على أساس النشاط يقوم على تحليل الأنشطة حيث يتم تقسيم المنشأة إلى مجموعة من الأنشطة الرئيسية وكل نشاط يصف جانب مما تؤديه المنشأة من عمليات وينتج عن تحليل الأنشطة هيكل هرمي من الأنشطة ويمكن تصنيفها إلى أربعة أنشطة رئيسية:

المستوى الأول : أنشطة على مستوى وحدة الإنتاج : وهي الأنشطة التي يتم أدائها في كل مرة يتم فيها إنتاج وحدات جديدة ، ويشمل هذا المستوى كافة الأنشطة والوظائف التي يتم القيام بها وتكرارها كلما تكرر إنتاج وحدة المنتج وهذه الأنشطة ترتبط بالحج الكلي للإنتاج³.

المستوى الثاني : أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج : وهي الأنشطة التي يتم أدائها في كل مرة يتم فيها إنتاج دفعة من دفعات المنتج، ولا ترتبط تكاليف هذه الأنشطة بعدد الوحدات (حجم الإنتاج) التي يتم إنتاجها وإنما تتوقف على عدد دفعات الإنتاج التي يتم إنتاجها، وبالتالي فإن أنشطة هذا المستوى تستهلك موارد بناء على عدد دفعات الإنتاج التي يتم إنتاجها، ومن أمثلة هذه الأنشطة نشاط شراء المواد، نشاط الفحص، ونشاط إعداد الآلات⁴.

¹ - Nooryan , Saeid , " The Steps of Implementing Target Costing ", available at: <http://ssrn.com>.

² - Horngren. C,T., Datar. S,M., Foster. G, **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, 12th.ed, Upper Saddle River: New Jersey ,Prentice Hall, 2006,p 144.

³ - أبو الهيجا، خالد صبحي، نظام التكاليف المبني على الأنشطة: حالة الشركات الصناعية في الأردن. رسالة ماجستير

غير منشورة، جامعة آل البيت، عمان، الأردن، 2001، ص 46.

⁴ - خشارمة، حسين، استخدام نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، 2002،

228-213، (1) ص 29.

المستوى الثالث : أنشطة على مستوى المنتج: وهي الأنشطة التي يتم أدائها لمنتج معين بذاته ولا يستفيد بها منتجات أخرى مثل أوامر تغيير المواصفات الهندسية، فحص الجودة، نشاط وضع تصاميم المنتجات، ملاحظات التنفيذ الهندسي، نشاط تطوير وتحسين المنتج ، ونشاط نظم المعلومات¹.

المستوى الرابع : أنشطة على مستوى المنشأة (أنشطة التسهيلات العامة): وهي الأنشطة التي يتم أدائها لدعم ومساندة كل العمليات الصناعية والمنتجات والخدمات على مستوى المنشأة ككل، فهي أنشطة عامة ومشاركة لكل المنتجات ولا ترتبط بعمليات الإنتاج فقط، ومن أمثلة هذه الأنشطة الصيانة، الحراسة ، الأنشطة الإدارية، الإضاءة والتدفئة، وهذه الأنشطة عامة يشترك في الاستفادة منها جميع المنتجات، لذلك تكون تكلفتها ثابتة على كل الأنشطة والمنتجات والخدمات التي تؤديها المنشأة. وحيث أن هذه التكاليف لا ترتبط بمنتج معين أو خط إنتاجي معين فإنه يتم تجميعها في مجموعة واحدة وخصمها من هامش الربح الكلي للمنتجات للوصول إلى ربح التشغيل الخاص بالمنشأة².

ويلعب نظام التكاليف المبني على الأنشطة دوراً محورياً في تحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات، وتحسين مستوى أداء الأنشطة والعمليات، وخفض التكلفة، كما يساهم في التغلب على مشاكل النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف، ومن خلال ما يحققه هذا النظام من مزايا عديدة يمكن الوصول إلى نتائج أفضل، حيث يتم تخصيص التكاليف على المنتجات أو الخدمات في ضوء علاقة السبب والنتيجة³.

ولما كان تحليل التكلفة من منظور نظام التكاليف المبني على الأنشطة يتعدى عناصر التكاليف التي تتم داخل نظام ما يعرف بالقيود المزدوج إلى إطار التقديرات والتنبؤات مع مراعاة ملاءمتها لفترة اتخاذ القرار، فإنه يعمل على زيادة كفاءة عملية اتخاذ القرارات الإدارية.

¹ - مروان إرشيدات، نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) - نموذج مقترح لصناعة الفوسفات: شركة مناجم الفوسفات الأردنية حالة دراسية. رسالة دكتوراه غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2005 ص 36.

² - صالح، رضا إبراهيم، مدخل المحاسبة عن التكلفة علي أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات. مجلة الإدارة العامة، (1) 42، 2002، ص 43.

³ - عبد الله، سلمان حسن ، أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسات التعليم العالي الخاصة في الأردن: دراسة تطبيقية في إحدى الجامعات الأردنية الخاصة " المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، 2004، المجلد 7، العدد 1، ص 185.

ويمكن التحقق من مدى مناسبة نظام التكاليف المبني على الأنشطة للمنشأة من خلال بعدين هما¹:

1. نتج عن استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة مخرجات تختلف عن المخرجات المتحققة عن النظم التقليدية.

2. أن المعلومات المتحققة عن نظام التكاليف المبني على الأنشطة سوف تستخدمها الإدارة بالفعل في اتخاذ القرارات الهامة.

كما يعد نظام التكاليف المبني على الأنشطة أداة إستراتيجية هامة في تطوير أداء المنشأة من خلال

1. الحصول على فهم عميق لميكانيكية عمل المنشأة واقتصادياتها.

2. استخدام هذا الفهم في وضع ممارسات إدارية فعالة.

3. تحسين الخدمات المقدمة².

5. نظام الإنتاج في الوقت المحدد:

يعرف نظام الإنتاج في الوقت المحدد بأنه ذلك النظام الذي ينتج فيه كل جزء من أجزاء المنتج في إحدى محطات التشغيل على خط الإنتاج في نفس اللحظة التي تحتاج فيه المحطة التالية، وتكون مستعدة لاستلامه، ويعدّ طلب العميل للمنتج نقطة الانطلاق لكافة العمليات على خط الإنتاج في تتابع عكسي بتناسق وتناغم منضبط بين مراكز ومحطات التشغيل، والهدف من ذلك ضمان تدفق المنتجات بشكل يتناسب وطلب العميل وتحقيق انخفاض في مستوى المخزون³.

¹ - العلكاوي، طلال جيجان، تقييم آثار ومعوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في البنوك التجارية الأردنية"، مجلة البصائر، 2004، المجلد 8، العدد 1، ص 65.

² - عيسى، حسين محمد ، دراسة تحليلية لمشاكل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1997، العدد 3، ص 123.

³ - محمد رشيد الجمال و ناصر نور الدين، " إدارة التكلفة لأغراض القياس والتخطيط والرقابة "، الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر، 2005، ص 167.

ويعرف بأنه "أسلوب يعتمد على التكنولوجيا للحد من الهدر في وقت الشراء والإنتاج والاستغناء عن كافة أنواع المخزون بالطريقة التي تؤدي إلى تخفيض تكاليف العملية الإنتاجية وزيادة الإنتاج وتلبية احتياجات العملاء في الوقت المناسب بالكميات المحددة"¹.

ويهدف نظام الإنتاج في الوقت المحدد إلى تحقيق الأهداف التالية²:

- عدم إنتاج كميات تفوق الطلب أي الاكتفاء بدفعات صغيرة حسب الطلب.
- تفادي الإنتاج من أجل التخزين (المهلة الزمنية الصفرية أو وقت التوريد) .
- المناولة الصفرية وذلك بإزالة كل العمليات التي لا تضيف قيمة للمنتج بل تعتبر أعباء إضافية.
- المخزون الصفري، باعتبار أن المخزون الاحتياطي لا يوصف بأنه يعالج المشاكل، بل يقلل من خطورتها دون إزالة أسبابها (مثل عطل آلة).
- وقت الإعداد الصفري، ويتم ذلك بإعادة تصميم الماكينات أو من خلال تغيير التنظيم الداخلي للمصنع، مثل استخدام تكنولوجيا المجاميع.
- الأعطال الصفرية، وتقتضي تبني برامج الصيانة الوقائية للتقليل من الأعطال.
- التلف الصفري أو العيوب الصفرية، تؤكد هذه النظم على استخدام قواعد التفشي والفحص للمنتجات واستخدام خرائط الجودة ومستويات الجودة المقبولة للمنتجات المصنعة لتحقيق التميز في كل خطوات العملية الإنتاجية.

ويتطلب التطبيق الناجح لنظام الإنتاج في الوقت المحدد وجود خمسة عناصر أساسية تتمثل فيما يلي³:

¹ - سليمان البشتاوي وغسان المطارنة، "أثر تطبيق نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) على الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الأردنية"،

مجلة دراسات (العلوم الإدارية)، الجامعة الأردنية - الأردن المجلد 34، العدد 2، 2007، ص 44.

² - زكية مقري، "نحو تفكير جديد في إدارة الإنتاج في ظل هيمنة التسويق"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية جامعة الحاج لخضر - باتنة - الجزائر، 2008، ص 78.

³ - محمد روازقي، "الإدارة الاقتصادية في الشركات اليابانية مع التركيز على نظام التوقيت الدقيق JIT ومحاولة الاستفادة منه في إحدى الشركات الجزائرية"، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة الجزائر، 2008، ص 86 - 88.

أولاً: أن تعتمد الشركة على عدد محدود من الموردين بالإضافة إلى إلزام هؤلاء الموردين بعقود توريد طويلة الأجل. فالتطبيق يجعل الشركة على درجة كبيرة من الحساسية لأي تأخير في مواعيد استلام المواد الخام أو الأجزاء نصف المصنعة. لذلك يجب تحديد وتركيز التعامل مع عدد محدود من الموردين الذين ثبت بالتجربة إمكانية الاعتماد عليهم في الالتزام الحرفي بمواعيد استلام المواد والأجزاء نصف المصنعة والمواصفات الدقيقة المتفق عليها.

ثانياً: أن يكون الموردين الذين تم اختيارهم على استعداد للتوريد المتكرر على فترات صغيرة وبكميات صغيرة. فقد يستلزم الأمر في ظل نظام الإنتاج في الوقت المحدد توريد عدة طلبيات صغيرة في نفس اليوم. وهذه الطريقة في الشراء تستلزم وجود خط اتصال دائم ومباشر بين الشركة وبين الموردين ومن الأفضل أن يكون المورد بالقرب من الشركة.

ثالثاً: ضرورة أن تطبق الشركة برنامج الجودة الشاملة على المواد الخام وعلى الأجزاء نصف مصنعة وبالتالي على المنتجات التامة. ويعتبر هذا البرنامج من الأركان الأساسية لنجاح نظام الإنتاج في الوقت المحدد. فكل محطة إنتاج تقدم المواد أو الأجزاء التي تطلبها أو تجذبها المحطة التي تليها دون أية زيادة أو نقصان. يترتب على ذلك أن اكتشاف أي عيب في هذه المواد أو الأجزاء سيؤدي إلى توقف خط الإنتاج بأكمله.

رابعاً: أن يتصف العمال في بيئة الإنتاج في الوقت المحدد بتعدد وتنوع المهارات والمواهب ويرجع السبب في ذلك إلى ترتيب الآلات والتجهيزات سيختلف عن الترتيب التقليدي الوظيفي فسيستلزم نجاح نظام الإنتاج في الوقت المحدد بالضرورة وجود نظام مرّن للإنتاج. حيث يتم ترتيب الآلات والتجهيزات في نظم الإنتاج المرنة على شكل خلايا صغيرة تشكل فيما بينها خطوط إنتاج متكاملة. ويتوقع من العامل الذي يعمل في خلية معينة أن تتوافر لديه القدرة والمهارة على تشغيل كل الآلات والتجهيزات التي تعمل في هذه الخلية.

خامساً: التركيز على تبسيط أنشطة الإنتاج بحيث يتم اكتشاف الأنشطة غير الضرورية والتخلص منها. فيتصف نظام الإنتاج في الوقت المحدد باتصال واستمرار عملية التصنيع من أولها إلى آخرها دون أي انقطاع أو توقف وذلك بهدف تطبيق نظام العمليات الإنتاجية المستمرة، على كل عمليات التصنيع الخاصة بالمنتجات الأخرى.

ويرى الباحث أن تخفيض المخزون إلى الحد الأدنى يؤدي إلى الاستغناء عن الإجراءات المحاسبية والرقابية ذات العلاقة بالمخزون، وتخفيض التالف أو الفاقد من خلال استلام المواد المشتراة مباشرة عند الحاجة وبالكمية المطلوبة مما يؤدي إلى الاستغناء عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، والتعامل مع عدد محدود من الموردين يؤدي إلى تخفيض الكثير من إجراءات الشراء والفحص والاستلام وبالتالي تخفيض التكلفة.

ويرى الباحث ان هذه الأدوات - أدوات إدارة التكلفة - تحقق للشركة القدرة التنافسية من خلال تحقيقها التميز التكاليفي للشركة، وذلك من خلال الخفض الإيجابي للتكلفة، والتميز بالجودة من خلال تقديمها منتجات ذات جودة عالية وملبية لرغبات العملاء وبالتالي الحصول على حصة سوقية اكبر.

المبحث الثاني

الأدوات المساندة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة:

يؤدي توظيف مدخل التكلفة المستهدفة دور مهماً وبارزاً في خدمة الإدارة، وتزويدها بالبيانات والتقارير المهمة اللازمة لإغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وتزويد الإدارة ببيانات التكاليف اللازمة لقياس التكلفة وإعداد القوائم المالية الخاصة بالتكاليف، فقد "أصبحت المحاسبة عن التكاليف أمراً ضرورياً وحيوياً لاستمرار الوحدات الاقتصادية ازدهارها وقدرتها على المنافسة مع مثيلاتها.

وفيما يلي توضيح لهذه الأدوات:

1. جداول التكلفة:

حيث تعد تلك الجداول من المصادر الهامة للمعلومات عند تحديد التكلفة المستهدفة، فهي توفر المعلومات عن أثر استخدام المواد الإنتاجية المختلفة وطرق التصنيع البديلة وتصميم المنتجات البديلة على التكلفة من خلال تحليل التكاليف الخاصة بكل بديل وتوفير قاعدة معلومات تكاليفيه. كما تساند جداول التكلفة جهود خفض التكلفة خلال دورة حياة المنتج وبصفة خاصة مرحلة ما قبل الإنتاج¹.

وتستخدم جداول التكلفة كنظام مدعم للقرار؛ لأنها تعتمد على أنشطة الإنتاج والاختلافات في الطرق الهندسية الخاصة بالعلاقة بين تصاميم المنتج والتكلفة، وهذا ما يجعلها أداة مفيدة في تحديد التكلفة المستهدفة.

2. التحليل الوظيفي للتكلفة:

حيث يتم الاستعانة بمنهج التحليل الوظيفي في حالة توافر معلومات تكاليفيه عن كل وظيفة من وظائف المنتج، وبالتالي يمكن تعديل الوظائف بتخفيضها أو التوسع فيها أو ضم بعضها بعضاً، وغالباً ما ينظر للتحليل الوظيفي على أنه أداة مكملة لهندسة القيمة².

¹ - Tomas, W.L,et al., "Compensation Contrasting Chinese and Japanese Systems", Cost Management, Vol. 19, no. 2, Mar/Apr. 2005, p. 41.

² - عاطف عبد الحميد عبد الرحمن، "مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكاليف كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية" مرجع سبق ذكره، ص 29.

وفي نطاق التحليل الوظيفي للمنتج يتم تحليل المنتج إلى مجموعة من الوظائف الرئيسية والثانوية، ومقارنة تكلفة كل وظيفة من وظائف المنتج مع ما يرغب المستهلك في دفعه مقابل الانتفاع بهذه الوظيفة، فقد يتطلب الأمر حذف بعض الوظائف التي تشير التغذية العكسية إلى عدم أهميتها من وجهة نظر العملاء فالعميل لن يدفع مقابل وظائف ليس لها قيمة لديه¹.

فكل منتج له وظائف رئيسية تتجمع معاً لتحقيق الغرض الرئيسي من المنتج ، وفي خلال هذه العملية يتم تحليل المنتج إلى مجموعة من الوظائف الرئيسية والثانوية ، ومقارنة تكلفة كل وظيفة مع ما يرغب العميل في دفعه مقابل الانتفاع بتلك الوظيفة ، فقد يتطلب الأمر حذف بعض الوظائف التي تشير التغذية العكسية على عدم أهميتها من وجهة نظر العميل ، فالعميل لن يدفع مقابل لوظائف ليست لها قيمة لديه . وبعد عمل التحليل السابق يتم تخصيص التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف وذلك بناءً على الأهمية النسبية لكل وظيفة² .

ويمكن تلخيص خطوات إجراء التحليل الوظيفي للتكلفة بما يلي³:

1/2 - اختيار موضوع التحليل.

2/2 - اختيار أعضاء فريق العمل.

3/2 - تجميع المعلومات.

4/2 - تحديد وظائف المنتج موضوع التحليل.

5/2 - رسم شجرة العائلة الوظيفية .

6/2 - تحديد القيمة النسبية لكل وظيفة.

7/2 - تحديد تكلفة كل وظيفة.

8/2 - تخصيص التكلفة المستهدفة للمنتج.

¹ - عبدالمعطي نجاتي ، استخدام التحليل الوظيفي للتكلفة في زيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ببها، العدد(2)، ص

85.

² - Jergease, G. and Cook, V. Value Engineering the Project Execution Phase, 1997, **Transaction of AACE International**, p:322.

³ - الكسار، طلال عبد الحسن وأحمد، محمود جلال، محاسبة التكاليف: قياس تخطيط ورقابة، الطبعة الأولى، الأردن، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع،

2010، ص 46.

9/2 - اقتراح البدائل.

10/2 - مراجعة النتائج الفعلية للتحليل.

ويستخدم التحليل الوظيفي عند مرحلة تصميم المنتج الجديد، حيث يتم تحديد التكلفة المستهدفة لكل وظيفة، ثم يتم جمع هذه التكاليف المستهدفة لتمثل التكلفة المستهدفة للمنتج.

3. الهندسة المتزامنة:

تسمى الهندسة المتزامنة أحياناً الهندسة المتوازية، وهي وسيلة لتخفيض زمن تطوير المنتج. حيث يبدأ أعضاء فريق العمل عملهم في توقيتات زمنية معينة قد تكون متزامنة - أي في وقت واحد - وبحيث تتقابل الأعمال وتنتهي جميعاً في موعد محدد. وبذلك يمكن أن يترتب على تطبيق الهندسة المتزامنة أن تؤدي مجموعة من الأعمال الخاصة بتطوير المنتج في وقت واحد. وبذلك لن يترتب على ظهور أية نقطة اختناق في مهمة معينة توقف مفاجئ في عملية التطوير ككل لأنه توجد مهام أخرى لازالت تتم في مجراها الطبيعي وبمواعيدها المحددة. وذلك عكس المداخل التقليدية - مثل المدخل التتابعي - حيث يتم التحرك خطوة بعد خطوة ولا تترك مرحلة إلا بعد إنهاء كل متطلباتها، وبالتالي تعطيل في مرحلة معينة سيترتب عليه بطء أو حتى توقف في عملية التطوير¹.

وأسلوب الهندسة المتزامنة إضافة لتحقيقه وفورات زمنية فهي طريقة لإدارة المشاريع حيث تقلل وقت المشروع باستخدام فرق متعددة الوظائف مبكراً في عملية مشاريع تطوير منتجات جديدة وتخطيط أنشطة متوازية، وهذا ما يجعلها أداة مساعدة في الوصول إلى التكلفة المستهدفة.

4. الهندسة العكسية:

وهي عملية تقييم للمنتج المنافس لتحديد فرص خفض التكلفة والتحسين للمنتج داخل الشركة عن طريق أخذ منتج المنافس وتفكيكه، ومن ثم تحديد الوظائف والتصميم الذي يتخذه المنافسون في تصميم المنتج، ومن أهم المزايا التي توفرها الهندسة العكسية معلومات عن المزايا والمساوئ الموجودة في منتج المنافس، وتشمل الهندسة العكسية أيضاً مقارنة تصميم منتج الشركة مع التصميمات المنافسة².

¹ - المرجع السابق، ص 29.

² - Tomas,et al. W.L,Op Cit,p.41.

وتعتبر الهندسة العكسية أداة مساعدة لتحديد التكلفة المستهدفة من خلال دراسة منتجات السوق، لأن الهندسة العكسية تركز أساساً على تصميم المنتج وتعتبر عنصراً مهماً في تحديد تكلفة المنتج، حيث يقوم فريق التكلفة المستهدفة بعملية تحليل التكلفة بحيث يحدد بالتفصيل كل عنصر من عناصر التكلفة وكل عنصر من العناصر الوظيفية والتي تتضمن عناصر التكاليف المختلفة¹.

5. تكنولوجيا المجموعات:

هي طريقة لتحديد التشابه في المنتجات من الأجزاء والوظائف والأنشطة ويمكن لشركات التصنيع استخدام نفس الأجزاء في منتجين أو أكثر عن طريق البحث في قواعد بيانات تكنولوجيا المجموعات، ويتم الكشف عما إذا كان يوجد نفس الجزء أو جزء مماثل له سبق تصميمه، فإذا وجد هذا الجزء يقوم المصممون إما باستخدام هذا الجزء أو إدخال تعديل عليه ليتم استخدامه في نماذج مختلفة، وتستخدم في خطوط الإنتاج للصناعات الكبيرة مثل صناعة السيارات، وتلعب دوراً هاماً في نجاح مدخل التكلفة المستهدفة من خلال تجنب تصميم الجزء الواحد عدة مرات².

6. هندسة العوامل البشرية:

تهدف هذه الأداة إلى ضرورة تصميم منتج يتصف بسهولة الاستخدام من قبل المستهلك، وتقوم هذه الأداة على إمكانية تعديل مواصفات المنتج لتناسب مع القدرات البشرية، نظراً لصعوبة تعديل القدرات البشرية لتناسب مع خصائص المنتج التي يتم تصميمها، ويمكن القول أن هذه الأداة تهتم بتصميم منتج يلقي قبولاً من قبل المستهلك³.

7. هندسة القيمة:

إن الدور المتوقع الذي تقوم به هندسة القيمة من خلال فريق مشكل من جميع المديرين العاملين في الشركة سوف يساعد على تخفيض التكاليف إلى حد الوصول إلى التكلفة المستهدفة أو ما يقاربها،

¹ - عبد الدايم، صفاء، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، 2001، العدد3، ص 89.

² - Blocher, E.J.et al, "Cost Management :A Strategic Emphasis", op cit,p.159.

³ - شوقي السيد فؤده، "إطار مقترح بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة - دراسة نظرية استكشافية"، مرجع سبق ذكره، 2007، ص 215.

من خلال إعادة تصميم المنتج أو تصميم العمليات الإنتاجية إلى غير ذلك من الأمور التي قد تؤدي إلى اختصار التكاليف، والوصول إلى منتج ضمن مجال التكلفة المستهدفة¹.

وتعرف هندسة القيمة بأنها الجهد المنظم بشكل مباشر للقيام بتحليل وظائف إنتاج المنتجات مع تحقيق هدف إنجاز الوظيفة المحددة بأقل تكلفة ممكنة، وتشير الخبرات والدراسات السابقة، إلى أن تطبيق مفهوم هندسة القيمة، ساعد في خفض تكاليف التصنيع بنسبة تقريبية تقدر بـ 15% - 25%².

وتعرف هندسة القيمة أيضاً بأنها تقييم منظم لجميع وظائف أنشطة سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكاليف مع مراعاة عدم تجاهل تحسين الجودة وإرضاء حاجات العميل، وتشمل عمليات التحسين تصميم المنتج والتغيير في تخصيص المواد والتعديل في طرق التشغيل، وكذلك تمكن المديرين من التمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة³.

ويعود استخدام هندسة القيمة إلى الفترة الواقعة ما بين عامي 1938 - 1945 عندما لجأت شركة General Electric إلى التغيير في التقنيات الصناعية أو التصميم بهدف توفير ملموس للمواد أو الجهود، لتحسين قيمة العمل وتطوير تحليل القيمة⁴.

وتتلخص الأهداف الرئيسة لهندسة القيمة بما يلي⁵:

- 1- حذف أو تخفيض تكلفة العملية أو المنتج.
- 2- تحسين قبول العميل للمنتج أو الخدمة.
- 3- وضع تحليل القيمة كنمط مستمر سوف يكون فيما بعد تطبيقاً على جميع مشاكل الشركة بخصوص التكلفة أو وظيفة النشاط.

وتعدّ هندسة القيمة مفهوماً نظامياً يمر بترتيبات ومراحل متعددة، ومن أهم المراحل التي تمر بها ما يلي⁶:

1. اختيار الفريق: هذه المرحلة ترتبط بتشكيل فريق لهندسة القيمة يتكون من مجموعة من الأعضاء المناسبين، ولا بد اختيارهم من القادرين على أن يقوموا بهذه المهمة،

¹- Hwaiyu.G, **Manufacturing Engineering Handbook**, McGraw – Hill, New York, USA,2004,p57.

²- Dhillon, B. S, **Engineering and Technology Management Tools and Applications**. Aretch House Incorporated, USA,2002,p193.

³- Horngren, C.T and Datar, S.M. and Foster. G, **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, Thirteenth Edition. Prentice- Hall, New Jaersey, USA,2009,p426.

⁴-Hwaiyu.G,Op Cit, p58.

⁵ - Dhillon, B. S, p193.

⁶ -Op Cit, pp198-199.

علماً بأن وجود أعضاء غير مناسبين سوف يؤدي إلى نتائج غير مرغوب فيها، ناتجة عن ضياع الجهود وفرص إنجاز مهمة هندسة القيمة.

ومن الضروري تحديد وتعريف القدرات التقنية والخبرات الفردية الوحيدة والمناسبة لإنجاز مهام هندسة القيمة مع مراعاة الحجم المناسب لفريق هندسة القيمة، فحجم الفريق المناسب لهندسة القيمة يتكون من ثلاثة إلى خمسة أعضاء، وذلك لتحقيق التشغيل الكفؤ، أما إذا كانت التنظيمات يبلغ عدد العاملين فيها 3000 عاملٍ أو أكثر، يمكن تكوين فريق من خمسة إلى عشرة أعضاء، ولذلك يمكن تحديد المعدل المقبول لعدد أعضاء فريق هندسة القيمة من ثلاثة إلى سبعة أعضاء. أما تجاوز عدد أعضاء فريق هندسة القيمة المعدل سوف يؤدي إلى إعاقة مهمته، إذ إن زيادة عدد الفريق عن سبعة أعضاء سوف يؤدي إلى ضعف في التفاعل، ويصبح التفاعل البناء معقداً وغير مجدٍ أحياناً، ويبدأ الفريق بهدم عملية بناء هندسة القيمة بدلاً من التقدم بها، وتصبح المهمة غامضة، ومن المعلوم أن وجود عضو غريب بين أعضاء الفريق سوف يكون مفيداً، لأنه يساعد في تخفيض قرارات الانقسام وتغيرها.

1/1- الخصائص المهمة في تشكيل فريق هندسة القيمة:

أ- الفريق يجب أن يكون نظامياً، ويحقق التمثيل الجغرافي، إذ إن الفريق يجب أن يمثل منتج المنتج والمستخدم، ويشتمل على أعضاء من مواقع عدة، مثل التصميم والتصنيع والتشغيل والتسويق وتخطيط الإنتاج.

ب- الفريق يجب أن يشمل على خبير أو اختصاصي في المنتج.

ج- أعضاء الفريق يجب أن يأتوا من ترتيبات متعادلة أو متكافئة داخل التنظيم، ولديهم الفطنة والسياسة والقدرة على التأثير.

د- يجب أن يتضمن الفريق على الأقل واحداً من الأعضاء متمكناً ولديه خبرة في مفهوم هندسة القيمة.

هـ- توافر الخبرات من الماضي في الفريق، تشير إلى منافع لمتخذ القرار المحددة.

2/1- العوامل المهمة التي يجب توافرها في فريق هندسة القيمة: هناك بعض العوامل المهمة التي يجب توافرها في فريق هندسة القيمة حتى يستطيع أن ينجز المهمة بصورة جيدة وهي¹:

- أ- أن يكونوا مدركين لمصادر البيانات ومواقعها بحكم خبرتهم ومعرفتهم.
- ب- أن يكونوا ممن يمتلكون خصائص لخلق وفهم واستغلال التغيير.
- ج- أن يكون المنتج مألوفاً لهم مع مراعاة فهم المنتجات الأخرى.
- د- يمتلكون عقولاً متفتحة وقادرين على التواصل والعمل مع الآخرين بكل عزم وحيوية.
- هـ- أن يكونوا ممن يمتلكون المقومات التي تمكنهم من الحكم في مهمة الآخرين.
- و- أن يكونوا قادرين على الحصول على مساعدة وتعاون الآخرين، حتى يتصوروا قطاعهم التنظيمي المحدد.
- ز- أن يكون لديهم الوقت الكافي والملائم لقيامهم بإنجاز مهمتهم والمساعدة باستمرار المنتج.

2. **تجميع المعلومات:** ترتبط هذه المرحلة بتقنية وتكلفة وتجميع المعلومات من مصادرها المتنوعة، ومن هذه المصادر الخارجية: الباعة والعملاء وموردي المواد لمشاريع مشابهة أو مماثلة، والمصادر الداخلية للمعلومات وتتضمن عدة دوائر منها دائرة هندسة النظم، ودائرة الهندسة الصناعية ودائرة المحاسبة ودائرة المشتريات. أما طبيعة أنواع المعلومات المجمعة تتضمن معلومات عن التكلفة الهندسية المتعلقة بالمكونات المادية، وكذلك معلومات صناعية ومعلومات عن المشتريات ومعلومات تتعلق بالعميل، ومعلومات عن رقابة الجودة ومعلومات عن الفحص وإدارته والتخطيط والجدولة، ومعلومات عن التسويق. أما المعلومات التي لا تتعلق بالتكلفة الهندسية تتضمن إجراء مخطط وقت العمليات والوقت المنقضي، وعمليات نوعية سنوية، ومعدل الاستعمال، والمشاكل، والتأجيل. وهناك بعض الخطوات الإرشادية المفيدة المرتبطة بجمع المعلومات، وهي كما يلي²:

¹ - محمد إبراهيم منصور، "دراسة تحليلية لإعادة هندسة الحاسبة الإدارية لتوفير المعلومات الحاسبة الملائمة: دراسة نظرية- ميدانية"، المحلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الأول، 2002، ص ص 416-418.

² - Cheah, C. and Ting, S. \Appraisal of value engineering in construction in southeast asia", **International Journal of Project Management**, 2005, p:46.

أ- فحص ومراجعة المعلومات، ومدى صحتها ومقارنة المعلومات من المصممين مع وثائق البيانات الهندسية.

ب- الحصول على المعلومات من مصادر جيدة.

ج- مقارنة مع التكاليف الحقيقية بما فيها التالف وإعادة العمل.

د- مراجعة تقارير التالف لتحديد مصدر مشاكل المنتج.

هـ- تحديد الآثار على نتيجة الطريق المسدود، كما أن مسؤولية قائد هندسة القيمة، ترتبط بتجميع معلومات عن اختصار الطريق وتحضيرها لكامل الفريق.

3. **العصف الذهني:** يعود مفهوم العصف الذهني إلى أسلوب من أساليب تحفيز التفكير والإبداع الكثيرة، ويُعدّ أسلوباً للتفكير الجماعي أو الفردي الذي يستخدم في حل كثير من المشاكل العلمية والحياتية المختلفة، ويكون القصد من ذلك زيادة القدرات العقلية والعمليات الذهنية، واستخدام العقل في التصدي للمشاكل، وقد أخذ هذا المصطلح من المشاكل التي تعصف بالذهن، وقيامه بتفحصها وتمحيصها بهدف التوصل إلى حلّ إبداعي مناسب للمشكلة أو خلق مشكلة للخصم أو إيجاد مشاريع وخطط جديدة أو تحفيز أفكار المشاركين¹.

في هذه المرحلة يتم اختصار خيارات التكلفة المتنوعة، ومراجعتها وتحديد هذه الخيارات، وكذلك تشمل عملية مقارنة الخيارات مع التصميم الأصلي أو الوظيفة الأصلية، وتحت هذه الحالة فإن العامل الخلاق المهم والمحوري في تحديد معظم الخيارات المرغوب فيها، يعتمد على العديد من العوامل.

4. **تقييم البديل:** هذه المرحلة تتعلق باختيار البديل المناسب مع الأخذ بعين الاعتبار أعلى توفير في التكلفة، والتركيز على جوهر الإنجاز في تصميم المشروع، وجميع البدائل تُرتب حسب ارتباطها أو تعلقها بمقدار التوفير الممكن في التكلفة، واحتمال قابليتها لدى العميل إذا كانت ملائمة².

¹ - Younker, D.L., **Value Engineering: Analysis and Methodology**, New York, Marcel Dekker, 2003, p:53.

² - Cooper, R., and Slagmulder, R. **Target Costing and Value Engineering**, Portland/Or: Productivity Press and Montvale, NJ: Institute of Management Accountants, p:6.

5. **تطوير البديل:** هذه المرحلة تتعلق بدراسة متعمقة لكل بديل من البدائل، لتحديد فيما إذا كان ذلك البديل سوف ينتج وفراً في التكلفة منها أم لا، وترتب البدائل حسب الأولوية، وعلاوة على ذلك يوضع لكل بديل تحليل دورة حياة التكلفة، وتشمل رأس المال والتشغيل وتكلفة الصيانة المنجزة¹.

وهناك خط غير واضح بين مرحلة التقييم ومرحلة تطوير البديل وهي الأفكار غير المرشحة التي لا تقود إلى أهداف الدراسة المستمرة في هذه المرحلة، وتعدّ أفكاراً أولية في مرحلة التقييم، تخلص إلى تطوير فكرة واحدة أو أكثر لتطبق على أنشطة واضحة سوف تحصل في مرحلة التطوير.

6. **التوصية:** هذه المرحلة تتعلق بتحضير الخيارات التي طُورت عن طريق الفريق، وأن يختار الفريق واحداً أو أكثر من بين التوصيات، إذا كانت مناسبة للعميل، ويجهز التقرير الذي يحتوي ما يلي²:

أ- هدف الدراسة.

ب- أعضاء الفريق ومواقعهم وتخصصاتهم.

ج- بيانات الاستبانة.

د- برنامج وظيفي مع التكاليف وتخصيص مواقف العملاء.

هـ- أهداف تحليل القيمة.

و- ملخص الاقتراح.

7. **التنفيذ:** هذه المرحلة تتعلق بالتنفيذ والتحضير لما توصل إليه فريق هندسة القيمة كما وردت في التقرير، وتحتوي على التغيرات الواردة في التقرير النهائي لمرحلة التوصيات، ولا بدّ من وجود خطة لتنفيذ التوصيات بعد تبني الإدارة العليا لها، وتشجيع العاملين للوصول إلى الهدف المنشود جراء تنفيذ التوصيات التي كانوا مصدرها، ويعد فريق العاملين مصدراً ضرورياً لتنفيذ التوصيات المتعلقة بدراسة هندسة القيمة، فبعد

¹ - محمد إبراهيم منصور، "دراسة تحليلية لإعادة هندسة الحاسبة الإدارية لتوفير المعلومات الحاسوبية الملائمة: دراسة نظرية- ميدانية"، المجلة العلمية للبحوث

والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الأول، 2002، ص ص 417.

² - Dhillon, B. S, p201.

استلام التقرير النهائي الذي يشتمل على ملخص عن أهداف الدراسة وملخص عن نتائج الدراسة ومتطلبات التنفيذ، يعهد إلى العاملين تنفيذ التوصيات لإنجاح الأفكار التي خلص إليها فريق هندسة القيمة بهدف الوصول إلى التكلفة المستهدفة¹.

وهندسة القيمة تستخدم في التكلفة المستهدفة لتخفيض تكلفة المنتج عن طريق تحليل البدائل المتاحة لخصائص (وظائف) وتكاليف المنتج لتلبية رغبات المستهلكين، والعمل على استبعاد الخصائص ومن ثم التكاليف غير الضرورية من المنتج الجديد أو الحالي، وتركز هندسة القيمة على عدة أساليب منها التحليل الوظيفي الذي يستخدم في فحص الأداء والتكلفة لكل وظيفة أو جزء أساسي للمنتج ومن ثم تحقيق التوازن بينهما، حتى يتم الوصول إلى المستوى المطلوب لتحقيق الأداء لكل وظيفة مع الاحتفاظ بتكاليف كل الوظائف عند مستوى أقل من التكلفة المستهدفة².

ويرى الباحث أن فعالية مدخل التكلفة المستهدفة في تحقيق أهدافه تعتمد وبشكل كبير على الأدوات الداعمة لتطبيقه، فهو يتناول العملية الإنتاجية منذ بداية التخطيط لها حتى يصل المنتج إلى يد المستهلك، فإذا ما استخدمت هذه الأدوات بشكل جيد فإنها ستؤدي إلى خفض حقيقي في التكلفة بدءاً من مرحلة ما قبل الإنتاج وانتهاءً بمرحلة مابعد البيع، وتقديم منتجات تلبي رغبات المستهلكين.

¹ - Romani, P. The Resurrection of Value Engineering, **Manage**, US, Vol.49, No.1, 1997, p:27.

² - Duaij J. A value Engineering Approach to Quality Light Weight Concert Aggregates, **Cost Engineering**, US, 1997, Vol.39, No.5, (May)p: 21.

— خلاصة الفصل:

عرض هذا الفصل أدوات إدارة التكلفة والأدوات المساندة لمدخل التكلفة المستهدفة، فمن خلال هذا المبحث تم توضيح مفهوم أدوات إدارة التكلفة من خلال تحليل سلسلة القيمة، وأسلوب التحسين المستمر (الكايزن) والتطرق إلى نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، نظام الإنتاج في الوقت المحدد وتحليل الموقف الاستراتيجي للتكلفة والتي تؤدي إلى خفض التكلفة في الأجل القصير وتحسينها في الأجل الطويل، وتقديم منتج بجودة عالية محققاً لرغبات العملاء ومنافس للمنتجات الموجودة في السوق.

أما المبحث الثاني فقد تناول الأدوات الداعمة لمدخل التكلفة المستهدفة، حيث يحتاج مدخل التكلفة المستهدفة إلى العديد من الأساليب والأدوات الداعمة والتي تساعد في تحقيق أهدافه المتمثلة في تقديم منتجات بجودة عالية وأسعار تلبي رغبات المستهلكين وتحقيق الربح المستهدف للشركة.

واستناداً إلى الإطار الفكري والدراسات السابقة ذات الصلة والأدوات المساندة لمدخل التكلفة المستهدفة فيمكن بلورة فكرة الدراسة التطبيقية وبناء نموذج لتطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، واختبار نتيجة تطبيق التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية وهذا ما سيتم تناوله في الفصل التالي.

الفصل الثالث

تأثير التكلفة المستهدفة على إدارة التكاليف:

مقدمة.

المبحث الأول: منهجية الدراسة وإجراءاتها.

المبحث الثاني: نموذج لتطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية.

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

— مقدمة:

في ضوء مجموعه الدلالات النظرية التي ترتبت على الإطار الفكري لمدخل التكلفة المستهدفة والدراسات ذات الصلة والواردة في الفصل الأول، وأيضاً التي ترتبط بمدخل التكلفة المستهدفة في ظل أدوات إدارة التكلفة في الفصل الثاني، يعرض هذا الفصل أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على إدارة التكاليف بشركة الخزف الأردنية وذلك من خلال منهجية وإجراءات الدراسة التطبيقية، بالمبحث الأول والتي اعتمدت على البيانات من دفاتر وسجلات وتقارير الشركة محل الدراسة ودعمًا لبناء نموذج لتطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية بالمبحث الثاني وصولاً للنتائج المترتبة على الدراسة التطبيقية بالمبحث الثالث والتي اعتمدت على البيانات الثانوية للشركة محل الدراسة خلال السلسلة الزمنية (2005-2009).

وعليه فإن هذا الفصل يضم ثلاثة مباحث هي:

المبحث الأول: منهجية الدراسة التطبيقية وإجراءاتها.

المبحث الثاني: نموذج لتطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية.

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

المبحث الأول

منهجية الدراسة التطبيقية وإجراءاتها

مقدمة

يتناول هذا الفصل شرحاً لمنهجية الدراسة وإجراءاتها، والأساليب المستخدمة في جمع بيانات الدراسة والأساليب الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

1. منهجية الدراسة:

لدراسة أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية، فقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي والاستقرائي من خلال تحليل البيانات وتحليل المحتوى، لذا فقد اعتمدت الدراسة على البيانات الثانوية والأولية، والأسلوبين التاليين:

- تحليل المحتوى:

وذلك من خلال جمع المعلومات المتوفرة في الدراسات السابقة والمقالات والبحوث والدوريات، لبناء الإطار النظري وبناء نموذج الدراسة. حيث يقوم المنهج الذي يتبناه الباحث أساساً على الاستقراء، من خلال حصر ودراسة وتحليل الكتابات العلمية الخاصة بموضوع البحث، وكذلك للتعرف على كافة جوانب مدخل التكلفة المستهدفة.

- تحليل البيانات:

والذي استخدم لتوصيف متغيرات الدراسة والإجابة عن أسئلتها واختبار فرضياتها من خلال تحليل البيانات التي تم جمعها من شركة الخزف الأردنية.

2. أدوات الدراسة:

للتعرف إلى أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية، فقد اعتمدت الدراسة على البيانات المتوفرة في إحدى شركات تصنيع الأدوات الصحية والخزف والتي توفرت للباحث من مصادر واقع بيانات الشركة.

3. مجتمع الدراسة:

نظراً لتشابه تطبيق نموذج الدراسة على شركة أو أكثر، وصعوبة تطبيق النموذج على شركات غير متشابهة من حيث القطاع الذي تعمل فيه، فقد اقتصرَت الدراسة على قطاع الصناعات الخزفية،

حيث تشير الدراسات إلى أن هذا القطاع من القطاعات الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، حيث إنه قطاع يتصف بكون عمر ودورة حياة السلعة فيه متوسطة وكون التغيرات التقنية فيه سريعة، وكذلك التغيرات في تصميم هذه السلع، وموديلاتها وهناك تغير في الطلب على منتجات القطاع خصوصاً مع زيادة حجم الاستثمار في قطاع البناء وتعدد الطبقات الاجتماعية المستفيدة منه وتعدد أذواق زبائن هذا القطاع، إضافة إلى تميزه بالمنافسة الكبيرة في السوق الأردني، حيث تتوفر بدائل كثيرة من الإنتاج المحلي والإنتاج المستورد من الدول الأوروبية والعربية على حد سواء، ويتمثل مجتمع الدراسة في الشركات الصناعية الأردنية العاملة في قطاع الخزف والأدوات الصحية.

وقد استخدمت البيانات المتوفرة عن إحدى الشركات واقتصر التطبيق على منتجين والتي تشكل العמוד الفقري لإنتاج الشركة من جهة، والعوامل الاقتصادية المتعلقة بهذه المنتجات من جهة أخرى، حيث إن هنالك طلباً كبيراً على هذه المنتجات ووجود منافسة شديدة في السوق، وهنالك الكثير من الشركات التي تمثل ماركات عالمية متواجدة في السوق الأردني، كما روعي في اختيار المنتجات التي تلبي طلبات مختلف الشرائح الاجتماعية لمستهلكي هذه السلع من الطبقة الغنية والمتوسطة والفقيرة.

4. نموذج الدراسة:

لغايات التطبيق العملي للدراسة، فقد اعتمدت الدراسة على تبني نموذج رياضي أساسي الذي يستخدم في تحديد التكلفة المستهدفة والذي يعتبر العמוד الفقري لهذا المدخل، والذي يعتمد على أن التكلفة المستهدفة عبارة عن السعر المستهدف مطروحاً منه هامش الربح، ونموذج يبين خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، بحيث يمكن الشركة الراغبة في تطبيق هذا المدخل من اتباع الخطوات والنموذج للوصول إلى هدفها في استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف فيها، واعتمد في بناء النموذج الرياضي ونموذج التطبيق على أدبيات الدراسات السابقة والحالات المشابهة في الصناعات الأخرى، وذلك بهدف وضع خطوات سهلة وبسيطة وعملية لتطبيق النموذج في الشركات الصناعية الأردنية.

وبعد تطبيق النموذج على المنتجات مدار البحث سيتم مايلي:

1. التعرف على أسعار ومكونات التكاليف ونسبة الربح من سعر البيع ونسبة الربح من التكاليف قبل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

2. التعرف على أسعار ومكونات التكاليف ونسبة الربح من سعر البيع ونسبة الربح من التكاليف باستخدام مدخل التكلفة المستهدفة.

3. التعرف على أسعار ومكونات التكاليف ونسبة الربح من سعر البيع ونسبة الربح من التكاليف بعد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، للتعرف إلى دور مدخل التكلفة المستهدفة في تخطيط التكاليف وإدارتها، والوصول إلى تقديرات تكاليف أقرب ما تكون للواقع.

4. مقارنة أسعار ومكونات التكاليف ونسبة الربح من سعر البيع ونسبة الربح من التكاليف، ومعرفة الانحرافات والفروقات بين التكاليف المقدرة حسبما جاء في نموذج التكلفة المستهدفة وتلك التكاليف الفعلية بعد عملية التصنيع، بهدف التعرف إلى دور مدخل التكاليف المستهدفة في الرقابة على التكاليف ومعرفة مواطن الإسراف في التكاليف التصنيعية.

5. الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لأغراض تحقيق أهداف الدراسة، استخدمت الأساليب الإحصائية التالية:

- الأساليب الإحصائية الوصفية:

استخدمت هذه الأساليب للحصول على مؤشرات عامة حول متغيرات الدراسة.

- اختبار (ت) (T-Test):

وذلك لاختبار فيما إذا كانت قيمة المتوسطات الحسابية تختلف عن بعضها البعض بدلالة إحصائية، سواء أكانت هذه الفروقات أكبر أم أقل، وذلك لاختبار الفرضيات، ومعرفة أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية.

6. إجراءات الدراسة:

تمثلت إجراءات الدراسة بالخطوات التي قام بها الباحث لإتمام الدراسة وقد كانت كالآتي:

1. تم إعداد الجانب النظري للدراسة والرجوع إلى الأدبيات المتعلقة بموضوع الدراسة والتي تمثلت بالكتب والدراسات السابقة الأجنبية والعربية.

2. بعد الاطلاع على الجانب النظري تم إعداد نموذج الدراسة والذي يمكن تطبيقه في البيئة الأردنية.

3. تم التعاون مع شركة الخزف الأردنية لتوفير البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة وتم تحليل هذه البيانات.

4. تم إجراء الاختبارات الإحصائية اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة.

7. المجال التطبيقي للدراسة:

يتمثل المجال التطبيقي للدراسة في شركة الخزف الأردنية التي تم إنشاؤها سنة 1993 م، وفيما يلي وصف مختصر لهذه الشركة¹.

أ) يبلغ رأس مال الشركة 7.5 مليون دينار أردني سنة 2010 م، وتبلغ حقوق المساهمين ما يقرب من 7.9 مليون دينار أردني في ذات السنة، ويبلغ إجمالي أصول الشركة ما يقرب من 10.2 مليون دينار أردني في سنة 2010 م، بعد ما كانت 13.3 مليون دينار أردني سنة 2006 م.

ب) تنتج الشركة ثلاثة منتجات هي (سيراميك، والبروسلين، وأطقم الأحواض والحمامات).
ج) نسبة استغلال الطاقة الإنتاجية 67% سنة 2010 م، بعدما كانت 78% سنة 2006م، ومن خلال المقابلات مع المسؤولين تبين أن الأمر يعود إلى تدني الحصة التسويقية للشركة في السوق المحلي والخارجي مما أدى إلى التراجع في الطاقة الإنتاجية، وهو بذلك يبرر مدى حاجة الشركة إلى توظيف أسلوب التكلفة المستهدفة لإدارة التكاليف من أجل دعم المركز التنافسي لهذه الشركة.

8. واقع نظام التكاليف داخل الشركة:

8/1- سياسة تسعير المنتج داخل الشركة:

ترتبط سياسة تسعير المنتج في الشركة بتكلفة المنتج حيث يتم تحديد تكلفة المنتج وإضافة هامش الربح له والمحسوب على أساس العائد على المبيعات والناتج يكون عبارة عن سعر بيع المنتج.

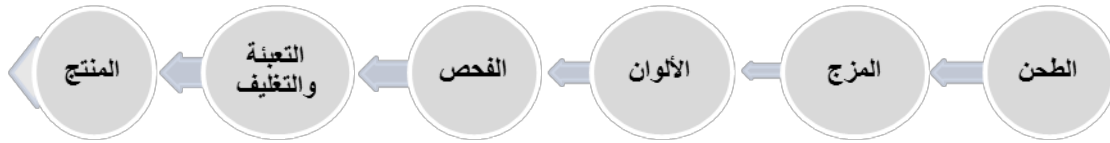
8/2- طريقة المحاسبة عن التكلفة المتبعة في الشركة:

تتأثر المحاسبة عن التكلفة في صناعة الخزف والسيراميك بمجموعة من العوامل أهمها استمرار واتصال الإنتاج وتباين صور الإنتاج للسوق، كثرة العمليات المتداخلة وظهور العمليات المتوازية التي يتولد عنها أكثر من منتج.

¹ - شركة الخزف الاردنية ، قاعدة البيانات بالشركة ، التقارير المالية ومؤشرات الأداء ، سنوات مختلفة

وبفعل هذه العوامل تتعدد الطرق التي تستخدمها الشركة في إجراء هذه المحاسبة طريقة المراحل الإنتاجية والأوامر الإنتاجية والخط الإنتاجي الواحد:

- نظام تكاليف المرحلة الواحدة: (خط إنتاجي واحد) حيث يتم تجميع الخامات اللازمة لإنتاج المنتج القابلة للخلط في مرحلة واحدة.
- نظام تكاليف المراحل الإنتاجية: بعض المنتجات تمر بأكثر من مرحلة إنتاجية حيث تطلب المراحل التالية:



- يوضح الشكل السابق طبيعة المراحل الإنتاجية المتعاقبة في صناعة المنتج داخل الشركة.
- نظام تكلفة الأوامر: بعض المنتجات يتم إنتاجها طبقاً لأوامر العميل وبمواصفات العميل، وهناك بعض العملاء يوفر الخامات لإنتاج المنتج لحسابه في مصانع الشركة.

8/ 3- علاقة حسابات التكاليف مع الحسابات المالية داخل الشركة:

ينعكس أثر تصميم نظم التكاليف على تصميم المجموعة الدفترية لتحديد العلاقة بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف، حيث يختلف تصميم الدفاتر باختلاف طبيعة العلاقة بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف داخل الشركة، وإن حسابات التكاليف منفصلة في دفاترها ومعالجتها المحاسبية عن المحاسبة المالية، ولكنه بنفس الوقت متكامل مع الحسابات المالية في كونه الأداة التحليلية للقيم الإجمالية والمسجلة في سجلات الحسابات المالية. وتشمل حسابات التكاليف التي تمسكها إدارة التكاليف داخل الشركة مايلي:

- حسابات تكاليف مراكز إنتاجية مستقلة.
- حسابات تكاليف مخازن التسعير الوارد والمنصرف.
- حسابات تكاليف مخازن الإنتاج التام والفروع.
- حسابات تكاليف الأصول.
- حسابات تكاليف مراكز خدمات الإنتاج وأوامر الإنتاج.

8/4- تقارير تقييم الأداء في الشركة:

بدراسة وتحليل هيكل ومحتويات تقارير تقييم الأداء في الشركة نلاحظ أن هذه التقارير تركز على توفير معلومات ومؤشرات عامة تعكس النتائج النهائية للأداء على مستوى الشركة أو المراحل الرئيسية للإنتاج دون توفير معلومات أو مؤشرات تحليلية تفصيلية تابعه لكل مرحلة رئيسية، فالشركة مازالت تتمسك بنماذج تقارير تقييم الأداء التقليدية، حيث يجب أن تمنح المرونة الكافية لإدارة الشركة فيما يتعلق بحرية اتخاذ قرارات الإنتاج والتسعير والاستثمار وذلك بهدف رفع الكفاءة الإنتاجية وتطوير أداء هذه الشركة بعيداً عن القواعد والتعليمات والخطط المركزية الإلزامية.

8/5- تقييم نظام التكاليف داخل الشركة:

تطبق الشركة نظام التكاليف التقليدي الذي يعتمد على التكلفة التاريخية ونظام التكاليف المعيارية الذي يعتبر منهج موضوعي للرقابة وتقييم الأداء، وتعمل في إطار هذا المنهج على مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وقياس انحرافات التنفيذ بشكل إجمالي ثم تحليل هذه الانحرافات وإرجاعها إلى أسبابها وتحديد نواحي الإسراف والكفاية تمهيداً لاقتراح الحلول المناسبة للقضاء على أو للحد من نواحي الإسراف وتدعيم مناطق الكفاية. وقد فسرت متغيرات بيئة الأعمال الحديثة حقيقة عجز نظام التكاليف المعيارية في تحقيق أهداف الإدارة الإستراتيجية المتوافقة مع بيئة هذه الأعمال، ويتصف هذا النظام بالسكون وعدم الحركة واهتمامه بالرقابة المالية والرقابة على الأداء المالي وإهماله لمعايير الأداء التشغيلي وتمسكه بمستوى وحدات الإنتاج أكثر من مستوى الأنشطة، وإن هذا النظام مازال يحتاج إلى مزيد من التطوير ليفي بالغرض. وفي ضوء بدائل تطوير نظام التكاليف الحالي المعمول به في الشركة فإن هذه الدراسة تركز على مدخل التكلفة المستهدفة والتكلفة المطورة والعمل على تطبيق هندسة القيمة بعد تطويره بمدخل التكلفة المستهدفة كأحد أدوات إدارة التكلفة التي تهدف إلى خفض بعض عناصر التكاليف واستبعاد عناصر تكاليف أخرى في مرحلة التشغيل الرئيسية بما يضمن تحقيق تحسين حقيقي في كفاءة الأداء خلال دورة حياة المنتج بما يضمن تخطيط التكاليف والتحكم في حدوثها لدعم القدرة التنافسية للمنظمة من حيث إرضاء المستهلك وتحقيق خطة الربحية وذلك بإنتاج منتج بتكلفة مستهدفة تحقق ربح مستهدف من خلال بيعه بسعر يرتضيه المستهلك وإحداث خفض حقيقي في تكلفة مرحلة ما قبل الإنتاج أكثر من إحداثها في مرحلة ما بعد الإنتاج.

المبحث الثاني

نموذج تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية

يعتبر هذا المدخل دعامة هامة في العمل على تخفيض تكلفة المنتج دون المساس بجودته، حيث يرمي إلى خفض التكلفة في مرحلة تصميم وإنتاج المنتج، أي في مرحلتي ما قبل الإنتاج والإنتاج، ويفيد بدوره في حالة تصميم منتج جديد، أو عند تطوير منتج قائم سواء بشكل جزئي أم كلي، وهو ما يساعد بطريقة غير مباشرة في إدارة الربحية. ويتواءم هذا المدخل مع فكرة اختراق السوق بمنتج يفي برغبات العملاء ويتميز بمستوى مرتفع من الجودة، لأن مدخل التكلفة المستهدفة لا يسعى نحو الاستفادة المثلى من الموارد المتاحة فحسب، ولكن يمتد إلى دراسة سبل خفض تكاليف الإنتاج عبر خطوات تصميم وإنتاج المنتج، ومحاولة التوصل إلى السعر التنافسي الذي يدعم بناء ميزة تنافسية للمنتج الذي تطرحه المنشأة في الأسواق من خلال خفض التكلفة وتمييز المنتج.

وهذا المبحث مخصص لبناء نموذج لتطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية بحيث يمكن تطبيق النموذج في أية شركة تعمل في مجال الصناعة مع إجراء بعض التعديلات بما يتناسب مع طبيعة الشركة.

1. هدف النموذج:

الهدف الرئيس لهذا النموذج تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على أي منتج من المنتجات التي تقوم الشركة بإنتاجها من أجل إدارة التكلفة وخفضها والرقابة عليها من جهة وزيادة الأرباح دون أن يؤثر ذلك سلباً على نوعية المنتج، لا بل يأخذ بعين الاعتبار تحسين جودة المنتج وزيادة تنافسية الشركة في المنتج وبالتالي زيادة الحصة السوقية للشركة.

2. متطلبات تطبيق النموذج:

لتطبيق النموذج لابد من توفر المتطلبات التالية:

1/2 - تشكيل فريق عمل لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتكون من مجموعة من العاملين في

الشركة في الوحدات الإدارية التالية:

(أ) البحث والتطوير.

(ب) المحاسبة (يفضل من محاسبي التكاليف).

(ج) التسويق والمبيعات ومن لهم علاقة بالعملاء.

(د) التوريد والمشتريات ومن لهم علاقة بتوفير مستلزمات الإنتاج والمواد الأولية.

(هـ) الإنتاج والعمليات الإنتاجية.

ويبين جدول رقم (2) دور كل عضو من أعضاء فريق تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة والإدارة التي يمثلها وواجبات كل منهم. حيث يشير الجدول إلى أن دور المحاسبين ينحصر فيما يلي:

- تنسيق عملية التكلفة المستهدفة.
- وضع الفروض الخاصة بالمنتجات المقترح تقديمها.
- إعداد ملخصات الأرباح والخسائر لكل منتج مزعم تنفيذه.
- رقابة تنفيذ خطط التكلفة التي تم التوصل إليها، وتقديم التقارير الدورية وتبني الإجراءات التصحيحية.

نلاحظ أن العبء الأكبر يقع على عاتق المهندسين والمصممين للسلعة، وذلك بوضع تصميم المنتج وتنفيذ أسلوب هندسة القيمة وإعادة هندسة العملية، وتحديد المواصفات والمعلومات لكل جزء أو مكون من مكونات المنتج. وبما يتفق مع نتائج الدراسات والملاحظات التي يقدمها مندوبو البيع والتسويق في الشركة، وذلك من دراسات أسعار البيع وتحديد المواصفات وفقاً لمتطلبات ورغبات وتوقعات العملاء والدراسات المتعلقة بمصاريف البيع والتوزيع التي يقومون بها.

أما ممثلو المشتريات والتوريد فإنهم يقومون بشراء المواد محلياً، وإصدار قرارات التوريد ومتابعة التوريد قبل وبعد البدء في تنفيذ الأوامر الإنتاجية.

ويلاحظ من الجدول إلى أن تحديد التكاليف الفعلية وتطبيقها ومعرفة إمكانيات الخفض في التكاليف وفق كافة المراحل الإنتاجية تعتمد على عملية تنفيذ التصاميم الهندسية للمنتج، والذي يوكل إلى مهندسي الإنتاج ومراكز الإنتاج وذلك من خلال:

- دراسة وتحليل تكلفة العملية في ضوء خرائط تدفق الأنشطة المكونة لها.
- تنفيذ أسلوب هندسة القيمة.

– التحسين المستمر للعمليات.

جدول رقم (2)

دور الوحدات الإنتاجية في فريق التكلفة المستهدفة

المسؤولون	الوظيفة والدور	مسمى الإدارة أو العضو
- المحاسب الإداري - ومحاسب التكاليف	- تنسيق عملية التكلفة المستهدفة. - وضع الفروض الخاصة بالمنتجات المقترح تقديمه. - إعداد ملخصات الأرباح والخسائر لكل منتج مزمن تنفيذ. - رقابة تنفيذ خطط التكلفة التي تم التوصل إليها. تقديم التقارير الدورية وتبني الإجراءات التصحيحية.	المالية
- التوريد والمشتريات	- شراء المواد محلياً. - إصدار قرارات التوريد. - متابعة التوريد قبل وبعد البدء في تنفيذ الأوامر الإنتاجية.	المشتريات
- مهندسو التصميم والإنتاج	- وضع تصميم المنتج. - تنفيذ أسلوب هندسة القيمة. - تحديد المواصفات والمعلومات لكل مكون من مكونات المنتج.	الهندسية
- المراكز الإنتاجية.	- دراسة وتحليل تكلفة العملية في ضوء خرائط تدفق الأنشطة المكونة لها. - تنفيذ أسلوب هندسة القيمة. - التحسين المستمر للعمليات.	الإنتاجية والتصنيع
- المبيعات والتوزيع.	- دراسات أسعار البيع. - تحديد المواصفات وفقاً لمتطلبات ورغبات وتوقعات العملاء. - الدراسات المتعلقة بمصاريف البيع والتوزيع.	المبيعات والتسويق

المصدر: إعداد الباحث بتصرف.

2/2- تحديد المنتج أو المنتجات المراد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة عليها.

3/2- نظام معلومات محاسبية ونظام محاسبة تكاليف يوفر معلومات عن تكاليف الإنتاج الحالية والمستقبلية.

4/2- إجراء دراسات مسحية واستقصائية عن السوق بما في ذلك حجم السوق والحصة السوقية وأسعار ومواصفات المنتجات المنافسة.

3. نموذج التكاليف المستهدفة:

يقوم النموذج على نموذج رياضي وهو:

أ) تحديد السعر المستهدف بناءً على الدراسات السوقية.

ب) تحديد هامش ربح من قيمة سعر السوق للوحدة الواحدة من المنتج وفق الدراسات وأهداف الشركة.

ج) تطبيق المعادلة التالية وذلك للوحدة الواحدة من المنتج:

التكلفة المستهدفة = السعر المستهدف - السعر المستهدف مضروباً بنسبة هامش الربح المستهدف.....(1)

د) تحديد حجم المبيعات المستهدفة (كميات الإنتاج المستهدفة الكلية).

هـ) تحديد الفجوة التكاليفية للوحدة الواحدة من المنتج من خلال المعادلة التالية:

الفجوة التكاليفية (الوحدة الواحدة) = التكلفة الحالية - التكلفة المستهدفة(2)

و) تحليل التكاليف الحالية للمنتج لتحديد إمكانيات تقليل التكلفة والتكلفة المستهدفة لكل بند من بنود التكلفة الحالية، ويشمل ذلك تكاليف التوريد. والإنتاج والتسويق والتكاليف الإدارية والعمومية للوحدة الواحدة من المنتج.

ز) يقوم الفريق الفني بإعداد تصميم المنتج وفق التكلفة المحددة من النموذج وإجراء الدراسات اللازمة لتنفيذ المنتج الجديد.

ح) يتم إنتاج المنتج الجديد أو المطور.

ط) يتم التأكد من أن المدخل قد حقق أهدافه في خفض التكلفة.

1/3: نموذج تخطيط التكلفة المستهدفة:

يتم احتساب التكلفة المستهدفة (المخطط لها) الكلية للمنتج من خلال المعادلات التالية:

$$1- \text{مـجـ (ت م)} = \text{ع م} - \text{ع م} \times \text{ر م}$$

$$2- \text{مـجـ (ت م)} = \text{ع م} (1 - \text{ر م})$$

$$3- \text{مـجـ (ت م)} = \text{مـجـ س1} + \text{مـجـ س2} + \text{مـجـ س3} + \text{مـجـ س4}$$

حيث:

مـجـ ت م : التكلفة المستهدفة الكلية للمنتج

ع م : السعر المستهدف

ر م : نسبة هامش الربح

مـجـ س1 : مجموع التكاليف المستهدفة لمرحلة ما قبل الإنتاج (تشمل تكاليف تخطيط وتصميم وهندسة المنتج المستهدفة).

مـجـ س2 : مجموع التكاليف المستهدفة لمرحلة الإنتاج (وتشمل تكاليف الشراء لمستلزمات الإنتاج وتخزينها وتكاليف عملية التصنيع المستهدفة).

مـجـ س3 : مجموع تكاليف ما بعد الإنتاج وما قبل البيع وتشمل (تكاليف التخزين والبيع والتوزيع المستهدفة).

مـجـ س4 : مجموع مرحلة خدمة ما بعد البيع والتخلص من المنتج (وتشمل تكاليف التركيب والصيانة وتكاليف إعادة التدوير المستهدفة).

2/3: تحديد الفجوة التكاليفية للوحدة الواحدة من المنتج:

يمكن تحديد الفجوة التكاليفية أي دور مدخل التكاليف المستهدفة في تخطيط وخفض التكاليف للمنتج حسب المعادلة التالية:

$$\text{الفجوة التكاليفية (الوحدة الواحدة)} = \text{التكلفة الحالية} - \text{التكلفة المستهدفة (المخطط لها)}$$

3/3: تحديد الانحرافات للوحدة الواحدة من المنتج :

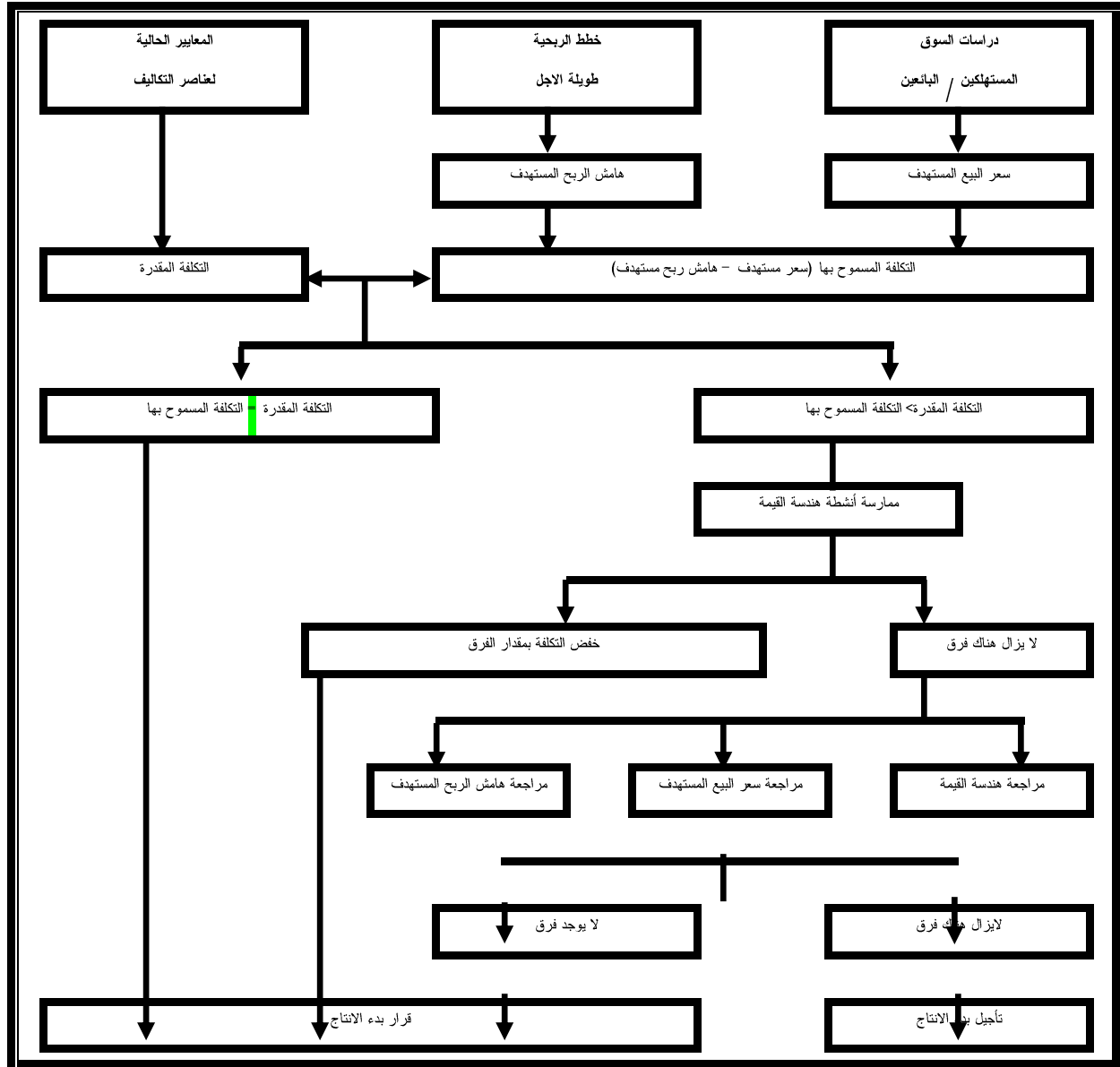
ويمكن استخدام مدخل التكاليف المستهدفة في الرقابة على التكاليف وذلك باحتساب الانحرافات ما بين التكاليف المستهدفة (المخطط لها) والتكلفة المستهدفة الفعلية خلال مرحلة الإنتاج الفعلي من خلال المعادلة التالية:

$$\text{الانحرافات التكاليفية} = \text{التكلفة المستهدفة التقديرية} - \text{التكلفة المستهدفة الفعلية}$$

ويُلخص الشكل (1) الخطوات التنفيذية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة والذي يمكن تطبيقه على أي منتج وفي أي قطاع صناعي.

شكل رقم (1)

نموذج تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة



المصدر: إعداد الباحث بتصرف.

4. خطوات تطبيق النموذج:

لتطبيق النموذج فلابد من تنفيذ الخطوات التالية:

4-1 - : مرحلة تخطيط التكلفة المستهدفة: وتشمل:

1. إجراء الدراسات الأولية والأساسية وتشمل مايلي:

- دراسة رغبات المستهلكين واحتياجاتهم المرتبطة بالخصائص المادية والجمالية للمنتج.
- دراسة السوق.
- تحليل خصائص وأسعار المنتجات المنافسة.
- دراسة المنافسين.
- دراسة المنتج ومواصفات المنتجات المنافسة ووضع المنتج في السوق ومكانته بين منافسيه.
- دراسة تكاليف المنتج الحالية وبنود التكاليف والمعلومات الفنية للإنتاج ومكونات المنتج.
- السعر الذي يكون العملاء مستعدين لدفعه مقابل الوظائف والخصائص التي تميز المنتج والعوامل المؤثرة على السعر.

2. تحديد التكلفة المستهدفة من خلال توفير وتحديد المتغيرات الواردة في المعادلات الرياضية السابقة الذكر وهي:

- السعر المستهدف.
- هامش الربح المستهدف كنسبة من السعر المستهدف.

4-2 - : مرحلة تحقيق التكلفة المستهدفة: وتتضمن مايلي:

1. يقوم الفريق الفني بمايلي:
- مراجعة مراحل الإنتاج وكميات المواد الأولية وعمليات الإنتاج.
- تحديد إمكانيات ومواطن تخفيض التكلفة.
- تحديد مواصفات وخصائص المنتج الجديد أو المطور.

- استخدام الأدوات لتخفيض التكلفة : ويقصد بالأدوات هنا الأدوات والطرق والمنهجيات المرتبطة بتصميم وتركيب وتجميع المنتجات إضافة إلى فحص واختبار معايير الإنتاج، هذه الطرق والمنهجيات تشتمل على خطوات إرشادية وتعليمات وقواعد بيانات وتدريبات وإجراءات، إضافة إلى أدوات تحليلية أخرى.
 - مناقشة وتحليل البدائل: وهذه الخطوة هامة جداً لعمل تخفيض للتكلفة من خلال تصميم البدائل لكل المنتجات، وتدعيم العمليات في كل مرحلة من دورة التطوير ويشمل ذلك المواد الخام المقترحة، وطرق التصنيع، وعمليات التجميع والتركيب.
 - إعادة تصميم المنتج بما يتناسب مع نتائج الدراسات.
 - تحديد المواد الأولية وكمياتها اللازمة لإنتاج المنتج الجديد أو المطور بحيث تكون المواد الخام المقترحة مناسبة لطرق التصنيع، وعمليات التجميع والتركيب.
2. يقوم فريق حساب التكاليف بمايلي:
- تحديد تأثير حجم الإنتاج الجديد على بنود التكاليف وخصوصاً تكاليف التوريد والتسويق والتكاليف الإدارية والعمومية.
 - البحث عن نواحي الإسراف والتخلص منها.
 - فحص التكاليف غير المباشرة والتركيز على تخفيض التكلفة غير المباشرة حيث إنها تشكل حوالي 30-50 % من إجمالي التكاليف.
 - التفاوض مع الموردين على أسعار المواد المشتراة منهم.
 - تفادي الأخطاء والعيوب وصيانة الآلات قبل الإنتاج.
 - إحداث التوازن بين الخامات اللازمة وعدد المنتجات المطلوبة.
 - تعظيم الاستفادة من مخلفات المواد بإعادة تصنيعها أو بيعها.
 - إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمشروع.
 - تطوير الأداء في المشروع.
 - التخزين بالقدر المناسب.
 - التسليم في الوقت المناسب.

- إحداث التوازن بين عدد العاملين والمهام المطلوبة منهم، بحيث لا مجال لإهدار الوقت من قبلهم أو الأجور الإضافية.

- تحديد التكلفة المقدرة بحيث لا تزيد عن التكلفة المستهدفة.

ومن أجل تحديد التكلفة المستهدفة على المستوى الكلي لا بد من تقسيم التكاليف المستهدفة على مكونات التكاليف الفرعية وفق المراحل المختلفة لإنتاج المنتج. ويمكن تقسيم التكاليف حسب المراحل الرئيسية تبعا لكل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج والتي لها تأثير قوى على التكاليف لأي منتج إلى أربع مراحل، وهي:

- تكاليف ما قبل الإنتاج (تخطيط وتصميم وهندسة المنتج).

- تكاليف الإنتاج وتشمل تكاليف الشراء والتصنيع.

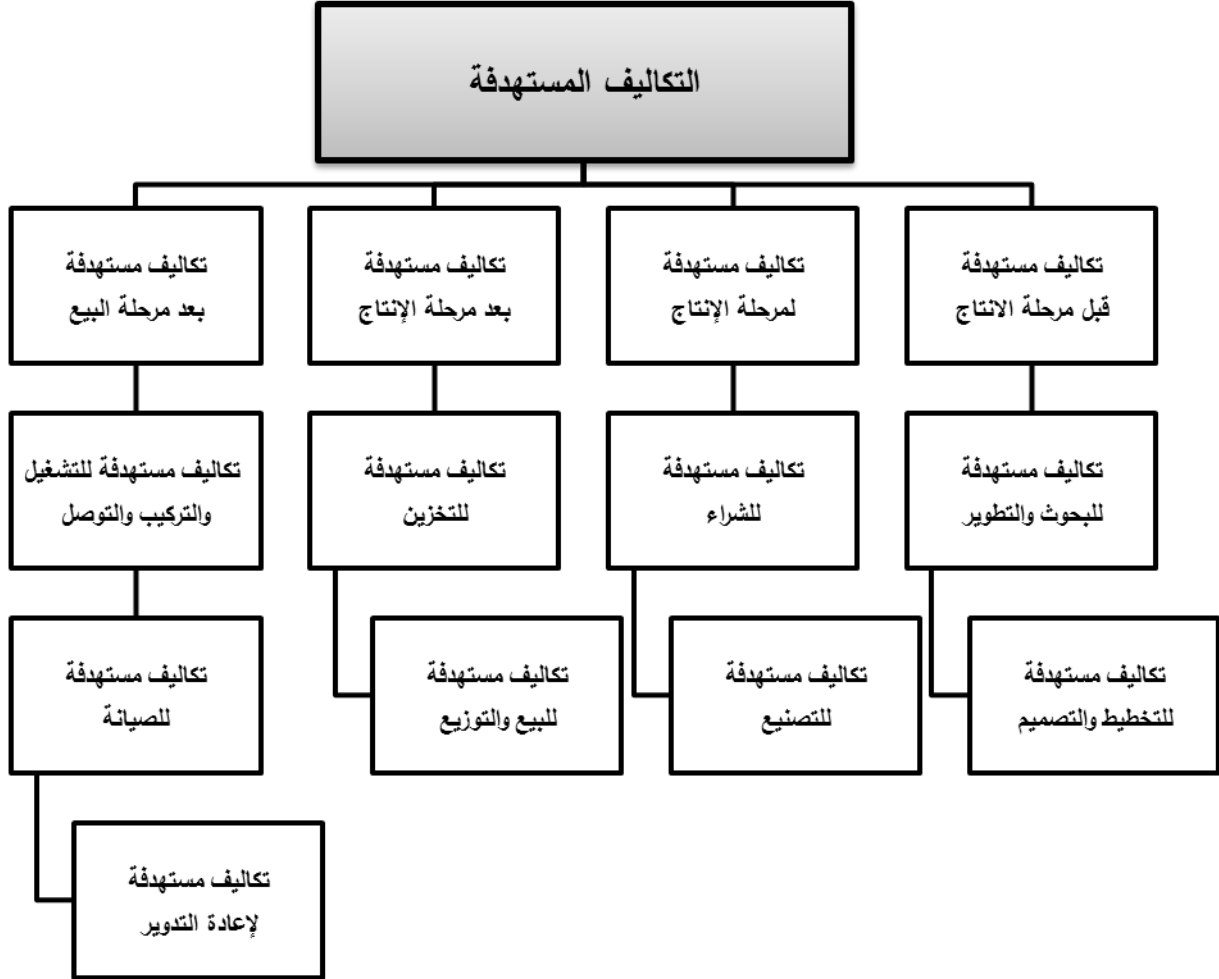
- تكاليف ما بعد الإنتاج وما قبل البيع وتشمل تكاليف التخزين والبيع والتوزيع.

- مرحلة خدمة ما بعد البيع والتخلص من المنتج، وتشمل تكاليف التشغيل والتركيب والصيانة وتكاليف وإعادة التدوير.

وفي كل مرحلة من هذه المراحل يوجد بنود تكاليف يجب دراستها والتعرف إليها وتقديرها وحساب التكاليف المستهدفة لكل مرحلة من هذه المراحل والشكل التالي رقم (2) يبين مختلف أنواع التكاليف المستهدفة لكل مرحلة من تلك المراحل:

شكل (2)

تحليل التكاليف المستهدفة حسب مراحل الإنتاج



المصدر: ميساء محمود راجحان، "دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، 2002، ص 42.

4-3- : مرحلة تحسين التكلفة المستهدفة.

4-4- : الإنتاج التجاري من المنتج.

4-5- : إعادة النظر في التكلفة على ضوء الدراسات السوقية.

ويمكن تلخيص المراحل المختلفة بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة من خلال الاعتماد على

أسلوب هندسة القيمة والتي تمثل أكثر أساليب خفض التكلفة من خلال الجدول رقم (3) التالي:

جدول رقم (3)

مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال إتباع أسلوب هندسة القيمة

المرحلة	مكونات المرحلة	خصائص المرحلة
مرحلة الإعداد لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة	- اختيار رئيس وأعضاء فريق هندسة القيمة. - جمع كل المعلومات المناسبة.	- يجب أن يتمتع الفريق بالاستقلالية. - توافر المهارة التكنولوجية والخبرة الفنية لدى رئيس وأعضاء الفريق.
مرحلة جمع المعلومات	التصميم الأصلي المنتج أو العمليات من فريق هندسة القيمة.	يجب أن يكون لدى عناصر الفريق معلومات كافية لفهم التصميم الأصلي.
مرحلة تحليل الوظيفة	تحديد الوظائف الأساسية والثانوية والتكاليف اللازمة لها.	- رسوم بيانية وتخطيطية تركز على الهدف الرئيسي للدراسة وتسفر عن حلول جديدة. - التفكير الوظيفي للفريق في المفهوم الأصلي للتصميم.
مرحلة الإبداع	أفكار إبداعية بديلة ولتحقيق الوظائف الأساسية.	الأفكار الإبداعية يمكن أن تأخذ صيغ مختلفة: جماعية أو فردية، لفظية أو مكتوبة، وتحدد الفروق الفردية مستويات مشاركات الفريق.
مرحلة التقييم	تقييم وتصنيف الأفكار حسب معيار معين.	- تطوير معيار للتقييم لتحسين أفكار التطوير. - تقييم كل فكرة بعناية لتجنب الاستبعاد المبكر للبدائل التي يحتمل أن تكون قيمة.
مرحلة التطوير (تطوير السلعة مدار البحث والتي تناسب السوق)	تطوير الأفكار عالية التصنيف داخل بدائل العملية.	- استخدام كل الموارد المتاحة لتطوير البدائل بتفاصيل كافية لكل بديل. - تعد قائمة بالمنافع والمساوئ لتدعيم هدف تقرير بدائل هندسة القيمة.
مرحلة التعريف بالنموذج أو التصميم	إعطاء وصف شفهي لبدائل هندسة القيمة لأصحاب الشركة أو مجلس الإدارة أو المساهمين.	- إعداد تعريفات تؤكد على الإفصاح الجيد لأصحاب الشركة أو مجلس الإدارة أو المساهمين، فالتعريف هو الخطوة الأولى لفهم وتطبيق التغيرات داخل بدائل هندسة القيمة.
مرحلة التنفيذ والتصنيع	مراجعة واختيار بدائل هندسة القيمة وتعديل التصميم الأصلي.	- المناظرة التي تتم بواسطة فريق هندسة القيمة في تنفيذ البدائل تزيد فهم وقبول المعدلات. - تخصيص وقت كافٍ لتنفيذ العمليات يؤكد التقييم الكافي والعاقل لبدائل هندسة القيمة.

المصدر: إعداد الباحث بتصرف.

5. نموذج التكاليف المستهدفة الرياضي:

وبناءً على ما سبق فإنه يمكن إعادة كتابة النموذج الرياضي لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأثرها على إدارة التكاليف وخفضها والرقابة على التكاليف على النحو التالي:

1/5: نموذج تخطيط التكلفة المستهدفة:

يتم احتساب التكلفة المستهدفة (المخطط لها) الكلية للمنتج من خلال المعادلات التالية:

$$4- \text{مـجـ (ت م)} = \text{ع م} - \text{ع م} \times \text{ر م}$$

$$5- \text{مـجـ (ت م)} = \text{ع م} (1 - \text{ر م})$$

$$6- \text{مـجـ (ت م)} = \text{مـجـ س1} + \text{مـجـ س2} + \text{مـجـ س3} + \text{مـجـ س4}$$

حيث:

مـجـ ت م : التكلفة المستهدفة الكلية للمنتج

ع م : السعر المستهدف

ر م : نسبة هامش الربح

مـجـ س1 : مجموع التكاليف المستهدفة لمرحلة ما قبل الإنتاج (تشمل تكاليف تخطيط وتصميم وهندسة المنتج المستهدفة).

مـجـ س2 : مجموع التكاليف المستهدفة لمرحلة الإنتاج (وتشمل تكاليف الشراء لمستلزمات الإنتاج وتخزينها وتكاليف عملية التصنيع المستهدفة).

مـجـ س3 : مجموع تكاليف ما بعد الإنتاج وما قبل البيع وتشمل (تكاليف التخزين والبيع والتوزيع المستهدفة).

مـجـ س4 : مجموع مرحلة خدمة ما بعد البيع والتخلص من المنتج (وتشمل تكاليف التركيب والصيانة وتكاليف إعادة التدوير المستهدفة).

2/5: تحديد الفجوة التكاليفية للوحدة الواحدة من المنتج:

يمكن تحديد الفجوة التكاليفية أي دور مدخل التكاليف المستهدفة في تخطيط وخفض التكاليف للمنتج حسب المعادلة التالية:

$$\text{الفجوة التكاليفية (الوحدة الواحدة)} = \text{التكلفة الحالية} - \text{التكلفة المستهدفة (المخطط لها)}$$

3/5: تحديد الانحرافات للوحدة الواحدة من المنتج :

ويمكن استخدام مدخل التكاليف المستهدفة في الرقابة على التكاليف وذلك باحتساب الانحرافات ما بين التكاليف المستهدفة (المخطط لها) والتكلفة المستهدفة الفعلية خلال مرحلة الإنتاج الفعلي من خلال المعادلة التالية:

$$\text{الانحرافات التكاليفية} = \text{التكلفة المستهدفة التقديرية} - \text{التكلفة المستهدفة الفعلية}$$

المبحث الثالث

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

مقدمة:

في هذا المبحث سيتم تطبيق التكلفة المستهدفة على عدد من المنتجات، وذلك من خلال استخدام البيانات الحقيقية المتوفرة في الشركة، ومن ثم اختبار الفرضيات ومعرفة فيما إذا كان النموذج المقترح والذي تم استعراضه في المبحث السابق يتناسب مع الشركة ومتطلبات العمل فيها.

وفي هذا المبحث سوف يتم استعراض مايلي:

1. دراسة وتحليل واقع التكاليف في الشركة قبل وبعد التطبيق.

2. اختبار الفرضيات.

المنتج الأول:

أولاً: التعريف بالمنتج: للتعرف إلى المنتج فانه يتم اتباع الخطوات التالية:

1. المنتج موضوع الدراسة:

يتمثل المنتج الذي سنطبق عليه الدراسة في حمام الجاكوزي والتي تعتبر من أهم منتجات الشركة وهي ماركة تجارية معروفة في الأردن، وقد تم اختيار المنتج والشركة لعدة أسباب منها:

(أ) هنالك طلب كبير على هذا المنتج.

(ب) تعدد الشركات والماركات العالمية المنتشرة في الأردن وبالتالي وجود منافسة شديدة في السوق.

(ج) لتغيرات الكثيرة في المنتج نتيجة التقدم التقني وبالتالي ظهور موديلات متعددة.

(د) هو منتج واسع الاستعمال.

2. تطبيق النموذج:

أ. أهداف النموذج المقترح:

يهدف النموذج المقترح إلى تخفيض تكلفة المنتج بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

ب. خطوات تطبيق النموذج المقترح:

- 1- تقديم المنتج محل الدراسة وجمع أكبر قدر من المعلومات المتعلقة به.
- 2- دراسة سوق المنتج والمنتجات المنافسة.
- 3- تحديد السعر المستهدف والتكلفة المستهدفة.
- 4- مقارنة التكلفة المقدرة بالتكلفة المستهدفة للمنتج.
- 5- تطبيق منهجية نموذج أسلوب التكلفة المستهدفة من أجل تخفيض تكلفة المنتج ورقابته وتخطيط التكلفة.

ج. مصدر البيانات:

قام الباحث بدراسة وتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من سجلات وقوائم التكاليف، كما تم إجراء مقابلات شخصية مع بعض المعنيين في الشركة في أقسام الإنتاج والتسويق والمسؤولين الماليين والمحاسبين. ومن خلال الدراسة الاستكشافية التي قام بها الباحث في الشركة تم التوصل الى وجود فريق عمل يعمل على تطوير المنتجات في الشركة ويتكون هذا الفريق من مايلي:

- ممثل عن البحث والتطوير.
- ممثل عن المحاسبة.
- ممثل المبيعات والتسويق.
- ممثل عن الإمداد والتزويد.
- ممثل عن العمليات الإنتاجية.

د. افتراضات النموذج:

- تقوم الشركة قبل عملية التطوير بإنتاج هذا المنتج حيث تبلغ تكلفته 480 ديناراً.

- سعر بيع المنتج الحالي 550 ديناراً.
- تتوقع الشركة أن يقوم المنافسون بتخفيض سعر بيع الوحدة من منتجهم المنافس إلى 520 ديناراً بعد دراسة أسعار المنتجات المنافسة. حيث من الضروري أخذ وجود المنافسين في الاعتبار عند اتخاذ قرار التسعير، إذ يمكن أن تؤثر أسعار المنتجات المنافسة في الطلب وتجبر المنشأة على تخفيض أسعارها.
- تقوم الشركة بناءً على دراسات السوق بوضع تصور مبدئي للمنتج بحيث يحقق الوظائف الأساسية المطلوبة من المنتج.
- يقوم مهندسو قسم التصميم بإعداد تصميم للمنتج يحتوي على الخصائص والوظائف التي يطلبها المستهلكين، وتحديد مواصفات المكونات التفصيلية للمنتج.

3. دراسة وتحليل تكاليف إنتاج المنتج الأول:

سيقوم الباحث بدراسة وتحليل بيانات المنتج الأول الذي تنتجه الشركة محل الدراسة كما يلي:

1/3- هيكل التكاليف قبل عملية التطوير

جدول (4)

تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج قبل تطبيق التكلفة المستهدفة

بند التكلفة	مسبب التكلفة	عدد وحدات المسبب	تكلفة الوحدة الواحدة	تكلفة كل بند	نسبة من التكاليف الإجمالية
مواد خام	مباشر	-	-	165	34.3
المكونات المشتراة	مباشر	-	-	105	21.8
التخزين	نسبة من المواد الخام	-	0.02	3.3	0.7
التجميع	ساعات التجميع مباشر	1.6	35	56	11.7
توكيد الجودة	ساعات الفحص	1.75	7.6	13.3	2.8
إعادة التشغيل (المعيب)	ساعات إعادة التشغيل	1.5	6.5	9.75	2.0
مواد غير مباشرة	نسبة من ت.المواد الخام	-	0.09091	15	3.1
إعداد الآلات والصيانة والإستهلاك	نسبة من ت.التجميع	-	0.71429	40	8.3
الإشراف	ساعات الإشراف	0.4	25	10	2.1
التكاليف الإدارية	ساعات العمل	0.3	81	24.3	5.1

والتسويقية					
الهندسة (التصميم)	ساعات التصميم	0.5	78	39	8.1
مجموع التكاليف				480.65	
سعر البيع				550	
مقدار الربح				69.35	
نسبة الربح إلى التكلفة				0.14	
نسبة الربح من سعر البيع				0.126	

يبين جدول رقم (4) أن التكاليف الكلية للمنتج الواحد تبلغ حوالي 480 ديناراً بينما يبلغ سعر البيع 550 ديناراً للوحدة الواحدة من المنتج مدار البحث، كما ويشير الجدول إلى أن مجموع التكاليف من المواد الخام التي يتم استيرادها من الخارج تبلغ (165) ديناراً وتشكل 34.3 % من إجمالي التكاليف، بينما بلغت قيمة المكونات والمواد الأولية التي يتم شراؤها من السوق المحلي (105) ديناراً شكلت حوالي 21.8 % من إجمالي التكاليف لتصنيع هذا المنتج. ويرتبط بهذه التكاليف تكاليف التخزين من هذه المواد وهي كنسبة مئوية تبلغ 0.7 % من إجمالي التكاليف لإنتاج هذا المنتج.

أما فيما يتعلق بتكاليف التجميع تبلغ حوالي 56 ديناراً تشكل حوالي 11.7 % من إجمالي التكاليف لهذا المنتج وتكاليف توكيد الجودة تبلغ 13.3 ديناراً وتشكل 2.8 % من إجمالي تكاليف المنتج وتكاليف إعادة التشغيل للمعيب 9.75 ديناراً بنسبة 2 % من تكلفة المنتج أما تكاليف المواد غير المباشرة بلغت 15 ديناراً بنسبة 3.1 % والإشراف فقد بلغت 10 دنانير بنسبة 2.1 %.

ويشير الجدول رقم (4) إلى أن الشركة تقوم بإنفاق حوالي 39 ديناراً أي حوالي 8.1 % من التكاليف الكلية على عملية التصميم وهي تكلفة عمل المهندسين العاملين في مجال التصميم، أما تكاليف إعداد الآلات والصيانة والإستهلاك فقد بلغت 40 ديناراً بنسبة 8.3 %.

أما التكاليف الإدارية والتسويقية فتبلغ حوالى 24.3 ديناراً وهي تشمل الإيجارات وتكاليف الإعلان والدعاية ورواتب العاملين في الإدارة العامة وفي التسويق والمبيعات وتشكل هذه التكاليف 5.1 %.

وحيث إن سعر المبيع للوحدة الواحدة يبلغ 550 دينار كما يشير الجدول فإن قيمة الربح تساوي 69.35 دينار وهي الفرق ما بين سعر المبيع وبين التكاليف.

وفي هذه الحالة، فإن أرباح الشركة تبلغ حوالى 14% من التكاليف و (13%) من سعر البيع وتشير دراسات السوق إلى أن الإقبال على هذا المنتج يتوقف على سعر البيع ووجود منتجات منافسة أخرى، أسعارها أقل من سعر المنتج مدار البحث في السوق المحلي، إضافة إلى أن الإقبال على منتجات الشركات المنافسة يعود إلى كون بعض المنتجات الأخرى ذات ماركات عالمية وأن موطن صنعها في البلد الأصلي، الأمر الذي ينعكس سلباً على المبيعات وحجمها وكذلك تحديد قيمة الربح.

2/3- هيكل التكاليف المقترح باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على بيانات المنتج الأول:

نظراً للمنافسة الشديدة في السوق المحلي ووجود ماركات ونوعيات مختلفة، كان لابد من تطوير المنتج مدار البحث.

وبما أن نظرية المنافسة المسماة استراتيجية المواجهة والتي تقوم على أن المزايا التنافسية للشركة المعتمدة على قدرتها في تقديم منتجات ذات مستويات عالية الجودة ولها مستويات أداء وظيفي مرتفعة في ظل أقل تكلفة ممكنة. حيث إن مفتاح النجاح في البيئة التنافسية هو تحقيق التوازن بين ثلاثة عناصر أساسية هي: السعر، والتكلفة، والجودة. ويوجد عدة أساليب تساعد على تحقيق الأهداف السابقة، منها مدخل التكلفة المستهدفة، وهندسة القيمة، وسلسلة القيمة، والتكاليف المطورة. وهذا يتم من خلال تصميم المنتج بمكونات أقل تكلفة من مثيلاتها من المنتجات الأخرى وبمستويات جودة عالية بما لا يقلل من كفاءة الأداء الوظيفي للمنتج.

وبما أن أهم ميزة لتبني التكلفة المستهدفة في أنها تخصص أثناء مرحلة تخطيط وتصميم المنتج وبذلك يمكن أن يكون لها تأثير كبير على تحديد مستوى التكاليف التي تبذلها الشركة على كافة مكونات وعمليات التصنيع وما بعد التصنيع بما يكفل تحسين النوعية وتأكيد الجودة ويجعل من السلعة سلعة منافسة في السوق. ولا سيما أن مدخل التكلفة المستهدفة يساهم في توفير العديد من البيانات اللازمة

للتعرف على نقاط القوة والضعف في الأداء التكاليفي الداخلي للشركة، ومن أجل ذلك تم الاعتماد على البيانات الواردة في الجدول السابق ومن خلال تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لمعرفة أثر ذلك في إدارة التكاليف في الشركة.

إذ إن هذا الأسلوب يعتمد على مجموعة من المبادئ الأساسية تتمثل في الإعتماد على السوق في تحديد التكلفة من خلال تحديد سعر البيع والتركيز على العملاء واحتياجاتهم ورغباتهم وتحقيق هذه الرغبات في المنتج، وذلك من خلال التركيز على تصميم المنتج والخصائص الوظيفية له وعلى دورة حياة المنتج. فلابد للشركة التي تتبنى هذا المدخل من أن تتبنى مجموعة من الأساليب المختلفة التي يتم اتباعها للوصول إلى التكلفة المستهدفة، ومن هذه الأساليب هندسة القيمة وتحليل سلسلة القيمة باعتبارهما أسلوبين يستخدمان عند تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بغرض تحسين الأداء الوظيفي وخفض التكلفة.

ودور هندسة القيمة الذي يقوم بعملية التأكد من فعالية أجزاء المنتج المحددة سابقاً وأهميتها في إخراج المنتج بالصورة المطلوبة له، كما يقوم أيضاً بالكشف عن تلك الأجزاء مرتفعة التكاليف والتي لا تضيف قيمة للتخلص منها واستبدالها بالأفضل والتي تحقق التكاليف المستهدفة.

وتقوم الشركة بإعادة تطوير المنتج من خلال فريق عمل يضم من بين أعضائه الماليين والمحاسبين ومندوبين عن دوائر التسويق والإنتاج والهندسة والتصميم وبناءً على دراسات السوق يتم تحديد سعر المنتج، وبناءً عليه يتم تحديد التكلفة المستهدفة، بعدها يقوم الفريق بتخطيط إنتاج المنتج وخفض التكاليف مع التأكيد على الجودة كعنصر من عناصر الميزة التنافسية، وزيادة مبيعات الشركة وزيادة الحصة السوقية للمنتج في السوق.

وبناءً على ماتقدم فقد قامت الشركة بدراسة السوق ووجدت أن المنتج الأكثر طلباً في السوق المحلي وكذلك السعر الذي يقبل المستهلك على الشراء به هو (520) ديناراً، وأن الشركة لابد من أن تحقق هامشاً ربحياً مقداره (20%). وبناءً على هذه المعلومات، فقد بلغت التكلفة المستهدفة حوالي (415) ديناراً وبذلك فإن الشركة تحقق هامشاً ربحياً مقداره 105 ديناراً في كل وحدة، وهذا سوف يؤدي إلى زيادة نسبة المبيعات وأعداد المنتجات المباعة بحيث تكون حصة هذه الشركة حصة جيدة في السوق المحلي.

وبناءً على هذه المعطيات، وعلى دراسة رغبات المستهلكين ودراسة مواصفات وخصائص المنتجات المنافسة والبديلة في السوق، فقد قام قسم البحث والتطوير في الشركة بإعادة تصميم المنتج والتركيز على الحجم الأكثر طلباً ومبيعاً في السوق المحلي.

وقد تم تحديد السعر المستهدف 520 دينار وهو السعر الذي تم تحديده بناءً على الدراسات التي أُشير إليها سابقاً وكما تم تحديد نسبة الربح بحيث تكون 20%.
وبتطبيق المعادلة التالية وذلك للوحدة الواحدة من المنتج:

التكلفة المستهدفة = السعر المستهدف - السعر المستهدف مضروباً بنسبة هامش الربح المستهدف.....(1)

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 520 - 520 * (100/20)$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 520 - 104$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 416 \text{ دينار}$$

وبناءً على النموذج فإن هذا المبلغ (416) دينار يشكل الحد الأعلى لتكاليف إنتاج هذا المنتج، ونتيجة عملية إعادة الهندسة للأنشطة والعمليات وتصميم المنتج فإن الجدول رقم (5) يبين تكلفة كل بند من بنود التكاليف بعد استخدام مدخل التكلفة المستهدفة وإعادة تصميم المنتج وإعادة هندسة القيمة.

وقد توصل الفريق إلى أن التكاليف المخطط لها للمنتج موضحة في جدول (5)، ويشير الجدول إلى أن التكاليف الكلية بلغت حوالي (141.9) ديناراً أي أقل من التكلفة المستهدفة، كما ويشير الجدول إلى أن التكاليف من مواد الخام المستوردة ومن المواد والمكونات التي يتم شراؤها من السوق المحلي تبلغ (149) و (91) ديناراً شكلت (35.9%) و (21.9%) على التوالي. بينما بلغت تكاليف تخزين المواد الخام ومستلزمات الإنتاج (2.98) ديناراً. كما أن تكاليف التجميع بلغت (52.5) ديناراً شكلت 12.7% من التكاليف الكلية.

كما ويلاحظ أن إعداد الآلات والصيانة والإستهلاك تبلغ 33.6 ديناراً شكلت حوالي 8.1% من إجمالي التكاليف اللازمة لإنتاج وحدة واحدة من المنتج.

ويلاحظ أن الربح للوحدة الواحدة يبلغ (105.1) ديناراً تشكل 25% من التكاليف وحوالي 20% من سعر المبيع.

وسيتّم مقارنة هذه التكاليف مع التكاليف قبل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في البند اللاحق.

جدول (5)

التكلفة المقدرة للوحدة الواحدة من المنتج بعد هندسة القيمة

بند التكلفة	مسبب التكلفة	عدد وحدات المسبب	تكلفة الوحدة الواحدة	التكلفة الإجمالية	الأهمية النسبية للتكاليف
مواد خام	مباشر	-	-	149	35.9
المكونات المشتراه	مباشر	-	-	91	21.9
التخزين	نسبه من المواد الخام	-	0.02	2.98	0.7
التجميع	ساعات التجميع مباشر	1.5	35	52.5	12.7
توكيد الجودة	ساعات الفحص	1.75	7.6	13.3	3.2
إعادة التشغيل (المعيّب)	ساعات إعادة التشغيل	1	6.5	6.5	1.6
مواد غير مباشرة	نسبة من ت.المواد الخام	-	0.08456	12.6	3.0
إعداد الآلات والصيانة والإستهلاك	نسبة من ت.التجميع	-	0.64	33.6	8.1
الإشراف	ساعات الإشراف	0.3	25	7.5	1.8
التكاليف الإدارية والتسويقية	ساعات العمل	0.23	81	18.63	4.5
الهندسة (التصميم)	ساعات التصميم	0.35	78	27.3	6.6

100.	414.91				مجموع التكاليف
	520				سعر البيع
	105.09				مقدار الربح
	0.25				نسبة الربح إلى التكلفة
	0.20				نسبة الربح من سعر البيع

3/3- تأثير استخدام التكلفة المستهدفة على مكونات التكاليف للمنتج الأول:

وللتعرف على تأثير استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة فقد تم مقارنة تكاليف البنود الأساسية وكذلك التغير في نسبة المكونات إلى التكاليف الكلية، والتي يوضحها جدول رقم (6).

جدول (6)

تأثير استخدام التكلفة المستهدفة على مكونات التكلفة للوحدة الواحدة من المنتج

بند التكلفة	الفرق بين الحالي و المستهدف	نسبة الانخفاض من إجمالي الانخفاض	نسبة التكلفة السابقة %	نسبة التكلفة المخطط لها %	التغير في نسبة التكلفة %
مواد خام	16	24.3	34.3	35.9	1.6
المكونات المشتراة	14	21.3	21.8	21.9	0.1
التخزين	0.32	0.5	0.7	0.7	0.0
التجميع	3.5	5.3	11.7	12.7	1.0
توكيد الجودة	0	0.0	2.8	3.2	0.4
إعادة التشغيل	3.25	4.9	2.0	1.6	-0.5
مواد غير مباشرة	2.4	3.7	3.1	3.0	-0.1
إعداد الآلات	6.4	9.7	8.3	8.1	-0.2

والصيانة والإستهلاك					
الإشراف	2.5	3.8	2.1	1.8	-0.3
التكاليف الإدارية والتسويقية	5.67	8.6	5.1	4.5	-0.6
الهندسة (التصميم)	11.7	17.8	8.1	6.6	-1.5
المجموع	65.74	100	100	100	100

ويشير الجدول إلى أن هنالك تغيراً في التكلفة تصل إلى حوالي 66 ديناراً للوحدة الواحدة، وأن هذا الانخفاض يعود بالدرجة الأولى إلى الانخفاض في المواد الأولية والمكونات المشتراة من السوق المحلية حيث بلغت حوالي (16) و (14) ديناراً شكلت حوالي (24.3%) و(21.8%) من إجمالي الانخفاض في التكاليف نتيجة استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، ويعود ذلك إلى زيادة مبيعات الشركة وبالتالي الاستفادة من اقتصاديات الحجم نتيجة ارتفاع الكميات المشتراه من المواد الأولية سواء كانت من بلد الأصل أم من السوق المحلي، وبالتالي انخفاض التكاليف غير المباشرة كتكاليف الشحن وغيرها من التكاليف المرتبطة بالشحن والتخزين وهذا يعكس أثر الموردين ووجود مندوبين عن دائرة المشتريات في فريق التكلفة المستهدفة وجزء من الانخفاض يعود إلى التغير في احتياجات المنتج الجديد (بعد إعادة التصميم) من المواد الأولية الخام ومستلزمات الإنتاج الأخرى.

وفي السياق نفسه فإن الجدول يشير إلى ارتفاع الأهمية النسبية لهذين البندين قياساً بالتكاليف الأخرى، ويعود السبب في ذلك إلى انخفاض التكاليف الأخرى، نتيجة إعادة هيكلة وهندسة التكاليف وزيادة حجم المبيعات والمشتريات بنفس الوقت.

أما تكلفة التجميع فقد انخفضت بمقدار 3.5 ديناراً أي ما نسبته 5.3% من قيمة الانخفاض في التكاليف، ويعود السبب في ذلك إلى التغير في تصميم وشكل المنتج ويعود أيضاً إلى الاستفادة من القوى العاملة والموارد البشرية في الشركة.

وفيما يتعلق بإعادة التشغيل، فإننا نلاحظ أن هنالك انخفاضاً في التكاليف المتعلقة بإعادة التشغيل للمنتجات المعيبة، حيث انخفضت بمقدار 3.25 ديناراً شكلت 4.9% من قيمة الانخفاض في التكاليف وهذا يعني أن استخدام مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحسين الجودة وتقليل تكاليف إعادة تشغيل المعيب حيث إنه عندما يقوم بعملية تصميم المنتج مهندسون ذو كفاءة وباستخدام جهاز الحاسوب ويكون التصميم مبسط فإن ذلك يساعد على تقليل نسبة المعيب من المنتج.

أما تكاليف توكيد الجودة أي الفحوصات الخاصة بالجودة فإنها لم تتغير لأنها عمليات ثابتة ويتم أخذ عينات لغايات الفحص وفحص كل قطعة لوحدها.

أما بقية التكاليف فإن الانخفاض فيها كان في مجال إعداد الآلات والصيانة والإستهلاك وفي مجال الهندسة أي التصميم حيث انخفضت بمقدار 6.4 و 11.7 ديناراً لكل وحدة أي ما نسبته 9.7% و 17.8% من إجمالي الانخفاض في التكاليف، فإنخفاض بند التصميم يعود إلى الإعتماد على مهندسين ذو كفاءة وقادرين على الإستعانة بأسلوب الهندسة العكسية، والتركيز أكثر على أجهزة الحاسوب حيث يساعد ذلك على تقليل عدد الساعات اللازم لعملية التصميم، أما انخفاض إعداد الآلات والصيانة والإستهلاك فيعود السبب في ذلك إلى انخفاض تكاليف التجميع حيث أن تكاليف إعداد الآلات والصيانة والإستهلاك تمثل نسبة من تكاليف التجميع، وأيضاً يعود ذلك إلى زيادة مبيعات الشركة وبالتالي الإستفادة من اقتصاديات الحجم، وإلى إمكانية توفير عمالة مؤهلة ومدربة لتقوم بأعمال متعددة مثل تشغيل الآلات وإعدادها وصيانتها.

أما التكاليف الإدارية والتسويقية فإن مساهمتها في انخفاض التكاليف كانت 5.3%. وسبب انخفاض بند تكاليف الإدارة يعود إلى إمكانية التخلص من العمالة الزائدة في الأقسام الإدارية والتسويقية هذا من جانب أما من الجانب الآخر فيمكن من خلال زيادة كمية الإنتاج تقليل نصيب المنتج من التكاليف الإدارية والتسويقية.

وانخفاض بند التخزين يعود سببه إلى انخفاض تكلفة المواد الخام حيث أنه نسبة من تكلفة المواد الخام، بالإضافة إلى أنه يمكن الحصول على الإحتياجات من المواد المشتراة من السوق المحلي في الوقت المناسب.

أما فيما يتعلق ببند الإشراف فقد انخفض بمبلغ 2.5 ديناراً ويمكن تحقيق ذلك من خلال استخدام تكنولوجيا المجموعات حيث يحتوي كل مركز على عدد من الآلات المختلفة بحيث يمكن إجراء عدد

من العمليات المختلفة على المنتج، وبالتالي يقوم مشرف واحد بالإشراف على هذه الآلات، وبالتالي يمكن الاستغناء عن العمالة الزائدة في هذا المجال.

وسبب انخفاض بند المواد غير المباشرة فيعود إلى زيادة مبيعات الشركة وبالتالي الاستفادة من اقتصاديات الحجم نتيجة ارتفاع الكميات المشتراة من المواد غير المباشرة، وما يترتب عليه من الحصول على خصم من خلال التفاوض مع الموردين، وانخفاض تكاليف الشحن.

أما التغير في نسبة كل بند من بنود التكاليف فإنه يلاحظ أن بعض البنود قد انخفضت نسبتها إلى التكاليف الكلية وذلك بسبب انخفاض التكلفة الأجمالية، وبعض البنود خصوصاً بند المواد الأولية والمواد المشتراة فإن نسبتها إلى التكاليف الكلية ارتفعت، ويعود السبب إلى أن الانخفاض في بقية البنود، مما أدى إلى أن تكون هذه التكاليف أكثر أهمية في عملية الإنتاج بعد إعادة تصميم المنتج الجديد. وهذا يعني أن سلوك بنود التكاليف يتغير وفقاً لعملية إعادة إنتاج المنتج واستخدام مدخل التكلفة المستهدفة المبنية على إعادة هندسة القيمة للمنتج.

ونلاحظ من جدول (6) إلى أن الانخفاض الكلي للتكاليف بلغ حوالي (66) ديناراً للمنتج الواحد، وإذا ما أضيف إليه الفرق بين سعر البيع المستهدف والبالغ (520) ديناراً للمنتج الواحد والفرق بين التكلفة قبل التطبيق حوالي (480) ديناراً للمنتج الواحد فإن الفرق يبلغ حوالي 39.5 ديناراً للمنتج الواحد فإننا نخلص إلى أن مجموع الربح يكون قيمة الانخفاض بالتكلفة مضافاً إليه الربح على أساس التكلفة قبل التطبيق دون استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، ونلاحظ أن هنالك ربحاً متحققاً مقداره حوالي (105) ديناراً للمنتج الواحد أي حوالي 20% من سعر البيع و (27%) من التكلفة للمنتج الواحد.

4/3- هيكل التكاليف الفعلي بعد تطبيق التكلفة المستهدفة على المنتج الأول:

ولبيان أثر استخدام أسلوب التكلفة على رقابة التكاليف فقد تم استخراج التكاليف الفعلية للمنتج الواحد بعد استخدام التكلفة المستهدفة والتي يظهرها جدول رقم (7).

جدول (7)

التكاليف الفعلية للوحدة الواحدة من المنتج بعد تطبيق التكلفة المستهدفة

بند التكلفة	مسبب التكلفة	عدد وحدات المسبب	تكلفة الوحدة الواحدة	التكلفة الإجمالية
مواد خام	مباشر	-	-	149
المكونات المشتراة	مباشر	-	-	91
التخزين	نسبة من المواد الخام	-	0.02	2.98
التجميع	ساعات التجميع مباشر	1.5	35	52.5
توكيد الجودة	ساعات الفحص	1.75	7.6	13.3
إعادة التشغيل	ساعات إعادة التشغيل	1	6.5	6.5
مواد غير مباشرة	نسبة من ت. المواد الخام	-	0.08456	12.6
إعداد الآلات والصيانة والإستهلاك	نسبة من ت. التجميع	-	0.73846	33.6
الإشراف	ساعات الإشراف	0.3	25	7.5
التكاليف الإدارية والتسويقية	ساعات العمل	0.144	81	11.63
الهندسة (التصميم)	ساعات التصميم	0.35	78	27.3
مجموع التكاليف				407.91
سعر البيع				520
مقدار الربح				112.09

0.27479				نسبة الربح إلى التكلفة
0.21555				نسبة الربح من سعر البيع

ويلاحظ من جدول رقم (7) إلى أن التكاليف الفعلية للمنتج الواحد قد بلغت حوالي (408) ديناراً مقابل (480) ديناراً للمنتج الواحد قبل عملية التطوير باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، وهذا يعني أن هنالك انخفاضاً مقداره (72) ديناراً للمنتج الواحد مقارنة بالتكلفة التي كانت الشركة تتحملها قبل عملية التطوير. ومن ذلك نلاحظ أن الربح قد ارتفع ليصل إلى حوالي 112 ديناراً للمنتج الواحد.

كما ويلاحظ من الجدول (7) أن نسبة الربح من سعر البيع بلغت حوالي (21.5%) بينما بلغت (27.5%) من التكاليف الكلية للمنتج الواحد، مع بقاء سعر البيع ثابت.

ويشير جدول (8) إلى أنه لا توجد فروقات بين التكاليف الفعلية والتكاليف المستهدفة للمنتج الواحد إلا في التكاليف الإدارية والتسويقية المخطط لها والفعلية وذلك لانخفاض التكاليف العمومية الفعلية بمقدار 7 دنانير مما أدى إلى انخفاض التكاليف الكلية بمقدار 7 دنانير أي ارتفاع هامش الربح بمقدار 7 دنانير.

جدول (8)

الإنحرافات بين التكاليف الفعلية والتكاليف المخطط لها للوحدة الواحدة من المنتج

الإنحرافات	التكلفة الفعلية	التكلفة المخطط لها	بند التكلفة
0.00	149	149	مواد خام
0.00	91	91	المكونات المشتراة
0.00	2.98	2.98	التخزين
0.00	52.5	52.5	التجميع
0.00	13.3	13.3	توكيد الجودة
0.00	6.5	6.5	إعادة التشغيل
0.00	12.6	12.6	مواد غير مباشرة
0.00	33.6	33.6	إعداد الآلات والصيانة والإستهلاك
0.00	7.5	7.5	الإشراف
0.00	27.3	27.3	الهندسة (التصميم)
-7.00	11.63	18.63	التكاليف الإدارية والتسويقية
-7.00	407.91	414.91	مجموع التكاليف

5/3- مقارنة المؤشرات المحاسبية قبل وبعد تطبيق التكلفة المستهدفة على المنتج الأول:

لمعرفة تأثير استخدام التكاليف المستهدفة على إدارة التكاليف وأرباح الشركة، فقد اعتمدت مؤشرات التكاليف والربحية وكذلك نسبة هامش الربح والتي يوضحها الجدول رقم (9). ويشير الجدول إلى أن التكاليف الكلية المستهدفة والفعلية للمنتج الواحد قد انخفضت بمقدار (65.7) و (72.7) ديناراً عما كانت عليه قبل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتطوير المنتج بشكله الجديد.

جدول (9)

تأثير استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على المؤشرات المحاسبية الأساسية

المؤشر	التكاليف قبل التطوير	التكاليف المستهدفة	التكاليف الفعلية	الفرق بين قبل التطوير والمستهدف	الفرق بين قبل التطوير والفعلي
مجموع التكاليف	480.65	414.91	407.91	-65.74	-72.74
سعر البيع	550	520	520	-30	-30
مقدار الربح	69.35	105.09	112.09	35.74	42.74
نسبة الربح إلى التكلفة %	14	25	27.5	11	13.5
نسبة الربح من سعر البيع %	13	20	21.6	7	8.6

بينما نجد أن سعر البيع قد انخفض بمقدار 30 ديناراً للمنتج الواحد الأمر الذي يؤدي إلى أن يصبح سعر المنتج الواحد أكثر منافسة من ناحية السعر، وعلى الرغم من ذلك فقد ارتفعت الأرباح من 69.4 ديناراً لتصبح 105 ديناراً و 112 ديناراً في حالة التكاليف المستهدفة والواقع الفعلي بعد عملية تطوير المنتج باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة. في حين ارتفعت نسبة هامش الربح من التكاليف الكلية للمنتج الواحد بمقدار 14% إلى 25% و 27.5% في حالة التكاليف المستهدفة والواقع الفعلي لتكاليف المنتج الواحد. بينما حصلت الشركة على نسبة (20%) و 21.9% من سعر البيع في حالة المخطط والواقع الفعلي في حالة تطوير المنتج باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، مقابل (13%) من سعر البيع قبل عملية التطبيق.

ثانياً: اختبار الفرضيات بالنسبة للمنتج الأول:

باستخدام الأساليب الاحصائية الملائمة تم التأكد من صحة اختبار فرضيات الدراسة واستخلاص النتائج المترتبة على ذلك على النحو التالي:

اختبار الفرضية الأولى: وموذاها:

"يؤدي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة إلى خفض التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية".

استخدم اختبار (t) لاختبار هذه الفرضية، ولمعرفة فيما إذا كانت قيمة المؤشرات الكلية للتكاليف تختلف بدلالة إحصائية عما كانت عليه قبل استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وبعد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، بحيث يتم قبول أو رفض الفرضية العدمية وباختبار هذه الفرضية إحصائياً نستنتج مايلي:

أ) يتم قبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة إذا كانت قيمة (t) سالبة، وذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من مستوى الدلالة المعتمد لغاية هذه الدراسة ($\alpha = 0.05$) أي أن قيمة التكاليف المستهدفة أكبر من التكاليف قبل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بدلالة إحصائية، أي وجود فروقات جوهرية بين قيمة التكاليف المستهدفة وقيمة التكاليف قبل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لصالح عدم تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

ب) يتم قبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة إذا كانت قيمة (t) سالبة أو موجبة وكانت دلالة لها أكبر من مستوى الدلالة المستخدم في هذه الدراسة ($\alpha = 0.05$) أي أن قيمة التكاليف المستهدفة أكبر من التكاليف قبل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة أي عدم وجود فروقات جوهرية بين قيمة التكاليف المستهدفة وقيمة التكاليف قبل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، مما يعني تساوي القيمتين وأن الاختلاف هو اختلاف ظاهرياً.

ج) يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة (t) موجبة و ذات دلالة إحصائية أي أن مستوى المعنوية لها أقل من ($\alpha = 0.05$) أي أن التكاليف المستهدفة أقل من التكاليف قبل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بدلالة إحصائية مما يعني وجود فروقات جوهرية بين التكاليف المستهدفة والتكاليف قبل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة. أي وجود فروقات جوهرية بين قيمة التكاليف المستهدفة وقيمة التكاليف قبل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لصالح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

جدول (10)

نتائج اختبار الفرضية الأولى للمنتج الأول

الفرضية	قيمة t	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
يؤدي استخدام التكلفة المستهدفة إلى خفض التكلفة	8.12	0.000	قبول الفرضية

ويشير الجدول (10) أن قيمة (t) تبلغ (8.12) وبدلالة إحصائية نقل عن (0.0005)، أي أنها أقل من مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) المستخدم في هذا البحث، كما أن قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) و البالغة (1.98). أي أن قيمة التكاليف عند تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة نقل عن تلك التكاليف قبل استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تطوير المنتج مدار البحث وبدلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).

وبناءً على ما سبق فإننا نقبل الفرضية القائلة: بأن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي إلى خفض التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية.

اختبار الفرضية الثانية: ومؤداها:

" يؤدي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة إلى تحسين الربحية في الشركات الصناعية الأردنية".

استخدم اختبار (t) لاختبار هذه الفرضية، ولمعرفة فيما إذا كانت قيمة المؤشرات الكلية للربح تختلف بدلالة إحصائية عما كانت عليه قبل استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وبعد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، بحيث يتم قبول أو رفض الفرضية العدمية وباختبار هذه الفرضية إحصائياً نستنتج مايلي:

أ) يتم قبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة إذا كانت قيمة (t) سالبة، وذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من مستوى الدلالة المعتمد لغاية هذه الدراسة ($\alpha = 0.05$) أي أن قيمة الربح عند تطبيق مدخل التكاليف المستهدفة أقل من الربح قبل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بدلالة إحصائية، أي وجود فروقات جوهرية بين قيمة الربح عند تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وقيمة الربح قبل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لصالح عدم تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

ب) يتم قبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة إذا كانت قيمة (t) سالبة أو موجبة وكانت دلالة لها أكبر من مستوى الدلالة المستخدم في هذه الدراسة ($\alpha = 0.05$)، أي أن قيمة الربح عند تطبيق مدخل التكاليف المستهدفة أكبر أو أقل من الربح قبل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة أي عدم وجود فروقات جوهرية بين قيمة الربح عند تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وقيمة الربح قبل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، مما يعني تساوي القيمتين وأن الاختلاف هو اختلاف ظاهرياً.

ج) يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة (t) موجبة وذات دلالة إحصائية أي أن مستوى المعنوية لها أقل من ($\alpha = 0.05$). أي أن الربح عند تطبيق مدخل التكاليف المستهدفة أكبر من الربح قبل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بدلالة إحصائية مما يعني وجود فروقات جوهرية بين قيمة الربح عند تطبيق مدخل التكاليف المستهدفة والربح قبل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة. أي وجود فروقات جوهرية بين قيمة الربح عند تطبيق مدخل

التكلفة المستهدفة وقيمة الربح قبل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لصالح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

جدول (11)

نتائج اختبار الفرضية الثانية للمنتج الأول

الفرضية	قيمة t	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
يؤدي استخدام التكلفة المستهدفة إلى تحسين الربحية	9.13	0.000	نقبل الفرضية

ويشير الجدول (11) أن قيمة (t) تبلغ (9.13) وموجبة وبدلالة إحصائية تقل عن (0.0005)، أي أنها أقل من مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) المستخدم في هذا البحث، كما أن قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) و البالغة (1.98). أي أن قيمة الربح عند تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة أكبر منه قبل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في تطوير المنتج مدار البحث وبدلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).

وبناء على ما سبق فإننا نقبل الفرضية القائلة: بأن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحسين الربحية في الشركات الصناعية الأردنية.

اختبار الفرضية الثالثة: ومؤها:

" يؤدي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة إلى الرقابة على التكاليف الكلية في الشركات الصناعية الأردنية".

استخدم اختبار (t) لاختبار هذه الفرضية، ولمعرفة فيما إذا كانت قيمة المؤشرات الكلية للتكاليف تختلف بدلالة إحصائية للتكاليف المستهدفة والفعلية أي كما هو مخطط له والواقع الفعلي، أي أن هنالك فرقاً بين التكاليف المستهدفة والفعلية لصالح التكاليف الفعلية، (لا يوجد فروقات ما بين التكلفة المستهدفة حسب ما هو مخطط قبل عملية الإنتاج وبين التكلفة الفعلية بعد عملية الإنتاج)، بحيث يتم قبول أو رفض الفرضية العدمية وباختبار هذه الفرضية إحصائياً نستنتج مايلي:

أ) يتم قبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة إذا كانت قيمة (t) سالبة، وذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من مستوى الدلالة المعتمد لغاية هذه الدراسة ($\alpha = 0.05$) أي أن قيمة التكلفة المستهدفة حسب ما هو مخطط قبل عملية الإنتاج تختلف عن قيمة التكلفة الفعلية بعد عملية الإنتاج بدلالة إحصائية، أي وجود فروقات جوهرية بين التكلفة المستهدفة حسب ما هو مخطط قبل عملية الإنتاج وبين المكلفة الفعلية بعد عملية الإنتاج.

ب) يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة (t) سالبة أو موجبة وكانت دلالة لها أكبر من مستوى الدلالة المستخدم في هذه الدراسة ($\alpha = 0.05$)، أي أن قيمة التكلفة المستهدفة حسب ما هو مخطط قبل عملية الإنتاج تساوي التكلفة الفعلية بعد عملية الإنتاج، أي عدم وجود فروقات جوهرية بين التكلفة المستهدفة حسب ما هو مخطط قبل عملية الإنتاج وبين التكلفة الفعلية بعد عملية الإنتاج، مما يعني تساوي القيمتين وأن الاختلاف هو اختلاف ظاهرياً.

ج) يتم قبول الفرضية العدمية، ورفض الفرضية البديلة إذا كانت قيمة (t) موجبة وذات دلالة إحصائية أي أن مستوى المعنوية لها أقل من ($\alpha = 0.05$). أي أن التكاليف المستهدفة أقل من التكاليف قبل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بدلالة إحصائية مما يعني وجود فروقات جوهرية بين التكاليف المستهدفة والتكاليف قبل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة. أي وجود فروقات

جوهريّة بين قيمة التكاليف المستهدفة وقيمة التكاليف قبل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لصالح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

جدول (12)

نتائج اختبار الفرضية الثالثة للمنتج الأول

الفرضية	قيمة t	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
يؤدي استخدام التكلفة المستهدفة إلى الرقابة على التكاليف الكلية (فرق بين المخطط والفعلي)	-1.3	0.97	نقبل الفرضية

ويشير الجدول (12) أن قيمة (t) تبلغ (1.3) وسالبه وبدلالة إحصائية تزيد عن (0.97)، أي أنها أكبر من مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) المستخدم في هذا البحث، كما أن قيمة (t) المحسوبة أقل من قيمة (t) الجدولية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) و البالغة (1.98). أي أن قيمة التكاليف المخطط لها عند تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لا تختلف عن تلك التكاليف الفعلية عند استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تطوير المنتج مدار البحث وبدلالة ليست إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).

على ما سبق فإننا نقبل الفرضية القائلة: بأن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي إلى الرقابة على التكاليف الكلية في الشركات الصناعية الأردنية.

المنتج الثاني:

أولاً: التعريف بالمنتج:

المنتج موضوع الدراسة:

المنتج الثاني الذي سنطبق عليه الدراسة هو طقم حمام سوبر ديلوكس والتي تعتبر من المنتجات الضرورية في المنازل والمحلات التجارية على حد سواء، أي أن هنالك طلباً كبيراً على هذا المنتج. وتعدد الشركات والماركات العالمية المنتشرة في الأردن وبالتالي وجود منافسة شديدة في السوق.

د) افتراضات النموذج:

- تقوم الشركة قبل عملية التطوير بإنتاج هذا المنتج حيث تبلغ تكلفته 362 ديناراً.
- سعر البيع الحالي 480 ديناراً هذا سعر بيع الشركة.
- تتوقع الشركة أن يقوم المنافسون بتخفيض سعر بيع الوحدة من منتجهم المنافس الى 520 ديناراً بعد دراسة أسعار المنتجات المنافسة. حيث من الضروري أخذ وجود المنافسين في الاعتبار عند اتخاذ قرار التسعير، إذ يمكن أن تؤثر أسعار المنتجات المنافسة في الطلب وتجبر المنشأة على تخفيض أسعارها.
- تقوم الشركة بناءً على دراسات السوق بوضع تصور مبدئي للمنتج بحيث يحقق الوظائف الأساسية وهي (الحجم، القدرة أو الكفاءة).
- يقوم مهندسو قسم التصميم بإعداد تصميم المنتج بحيث تحتوى على الخصائص والوظائف التي يطلبها العملاء، وتحديد مواصفات المكونات التفصيلية لها.

1. دراسة وتحليل التكاليف للمنتج الثاني:

سيقوم الباحث بدراسة وتحليل بيانات المنتج الثاني الذي تنتجه الشركة محل الدراسة كما يلي:

1/1- هيكل التكاليف قبل عملية التطوير للمنتج الثاني:

يبين جدول (13) تكاليف إنتاج الوحدة الواحدة من المنتج الذي تم اختياره لغايات الدراسة والذي تنتجه الشركة وفقاً للمواصفات الأردنية مقدرة بالدينار الأردني حسب البيانات التي تم الحصول عليها من الشركة موزعة وفقاً للبنود الرئيسية للتكاليف.

جدول (13)

تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج قبل تطبيق التكلفة المستهدفة

بند التكلفة	مسبب التكلفة	عدد وحدات المسبب	تكلفة الوحدة الواحدة	التكلفة لكل بند	النسبة من التكاليف الاجمالية
مواد خام	مباشر	-	-	125	34.5
المكونات المشتراة	مباشر	-	-	45	12.4
التخزين	نسبة من المواد الخام	-	0.02	2.5	0.7
التجميع	ساعات التجميع مباشر	1.6	36	57.6	15.9
توكيد الجودة	ساعات الفحص	1.5	7.5	11.25	3.1
إعادة التشغيل (المعيب)	ساعات إعادة التشغيل	1.2	6.2	7.44	2.1
مواد غير مباشرة	نسبة من ت.المواد الخام	-	0.13688	17.11	4.7
إعداد الآلات والصيانة والإستهلاك	نسبة من ت. التجميع	-	0.6094	35.1	9.7
الإشراف	ساعات الإشراف	0.35	26	9.1	2.5
الهندسة (التصميم)	ساعات التصميم	0.35	80	28	7.7
التكاليف الإدارية والتسويقية	ساعات العمل	0.3	80	24	6.6
مجموع التكاليف				362.1	
سعر المبيع				480	

مقدار الربح				117.9	
نسبة الربح إلى التكلفة				0.33	

يبين جدول رقم (13) أن التكاليف الكلية للوحدة الواحدة من المنتج تبلغ حوالي 362.1 ديناراً بينما يبلغ سعر المبيع 480 ديناراً للوحدة الواحدة من المنتج مدار البحث، وأن المكون الخام المستورد يبلغ (125) دينار في حين تبلغ المشتريات من الداخل حوالي (45) دينار، وهذه تشكل حوالي (34.5%) و (12.4%) من التكاليف الإجمالية، بينما تتوزع التكاليف المتبقية على عمليات التجميع وعمليات توكيد الجودة وإصلاح المعيب والفاقد وتكاليف التسويق والتكاليف العمومية في الشركة. ويشير الجدول إلى أن تكاليف التخزين تبلغ 2.5 ديناراً للوحدة الواحدة وهي تشكل 0.7% من تكاليف المواد الأولية ومستلزمات الإنتاج.

وتبلغ تكاليف التجميع 57.6 دينار تشكل حوالي 15.9% من إجمالي التكاليف، أما تكاليف توكيد الجودة وإعادة تشغيل المعيب حوالي 11.25 و 7.44 ديناراً لكل وحدة على التوالي أي ما نسبته 3.1 و 2.1 % من إجمالي التكاليف للمنتج.

وتشكل تكاليف إعداد الآلات والصيانة والإستهلاك حوالي 9.7 % من إجمالي التكاليف أي 35.1 ديناراً. أما التكاليف الإدارية والتسويقية فتشكل حوالي 7.7% من إجمالي التكاليف. وحيث إن سعر بيع الوحدة الواحدة تبلغ (480) ديناراً فإن الفرق بين سعر البيع وقيمة التكاليف يساوي مقدار الربح وهذا يعني 117.9 دينار لكل وحدة، وفي هذه الحالة فإن أرباح الشركة تبلغ حوالي 33% من التكاليف و (25%) من سعر المبيع وتشير دراسات السوق إلى أن الإقبال على هذا المنتج يتوقف على سعر المبيع ووجود منتجات منافسة أخرى، أسعارها أقل من سعر المنتج مدار البحث في السوق المحلي.

2/3- هيكل التكاليف باستخدام مدخل التكلفة المستهدفة على بيانات المنتج الثاني:

تقوم الشركة بإعادة تطوير المنتج من خلال فريق عمل يضم من بين أعضائه الماليين والمحاسبين ومدوبين عن دوائر التسويق والإنتاج والهندسة والتصميم، وبناءً على دراسات السوق يتم تحديد سعر المنتج ثم يتم تحديد التكلفة المستهدفة، وبعدها يقوم الفريق بتخطيط إنتاج المنتج وخفض التكاليف مع التأكيد على الجودة كعنصر من عناصر الميزة التنافسية، وزيادة مبيعات الشركة وزيادة الحصة السوقية للمنتج في السوق.

وحيث إن السعر المستهدف بناءً على الدراسات السوقية هو (480) دينار.

وتم تحديد هامش ربح من قيمة سعر السوق للوحدة الواحدة من المنتج وفق الدراسات وأهداف الشركة. بحيث يكون (25%) من سعر المبيع.

وبتطبيق المعادلة التالية وذلك للوحدة الواحدة من المنتج:

التكلفة المستهدفة = السعر المستهدف - السعر المستهدف مضروباً بنسبة هامش الربح المستهدف.....(1)

وبناءً على ماتقدم فقد قامت الشركة بدراسة السوق ووجدت أن المنتج الأكثر طلباً في السوق المحلي وكذلك السعر الذي يقبل المستهلك على الشراء به هو (450) ديناراً، وأن الشركة لابد من أن تحقق هامشاً ربحياً مقداره (25%). وبناءً على هذه المعلومات فقد بلغت قيمة التكلفة المستهدفة حوالي (415) ديناراً وبذلك فإن الشركة تحقق هامشاً ربحياً مقداره 105 ديناراً في كل وحدة وهذا سوف يؤدي إلى زيادة نسبة المبيعات وأعداد المنتجات المباعة بحيث تكون حصة هذه الشركة حصة مقبولة في السوق المحلي.

وبناءً على هذه المعطيات وعلى دراسة رغبات المستهلكين ودراسة مواصفات وخصائص المنتجات المنافسة والبديلة في السوق، فقد قام قسم البحث والتطوير في الشركة بإعادة تصميم المنتج والتركيز على الحجم الأكثر طلباً ومبيعاً في السوق المحلي.

وقد توصل الفريق إلى أن التكاليف المخطط لها للمنتج موضحة في جدول (14).

ويشير الجدول إلى أن تكاليف المواد الخام وتكاليف المكونات المشتراه من السوق الداخلي تبلغ (125) و (45) ديناراً وأن نسبة هذين البندين بلغت (37.1%) و (13.4%) من إجمالي التكاليف، أي أن تكاليف المواد الأولية تبلغ حوالي نصف تكاليف الإنتاج لهذا المنتج في حين توزعت التكاليف الأخرى على بقية البنود.

وقد بلغت تكاليف التخزين حوالي 2.46 ديناراً وهي نسبة من مقدار المشتريات من المواد الخام ومستلزمات الإنتاج أي 0.7% من هذه التكاليف.

وتبلغ تكاليف التجميع 50.4 ديناراً شكلت 15.1% من إجمالي التكاليف الكلية لهذه المنتج، وتكاليف المواد غير المباشرة 15.34 دينار أي مانسبته 4.6% .

وبلغت تكاليف فحص الجودة وتأكيد الجودة وإعادة تصنيع المعيب وإصلاحه (10.5) و(4.95) ديناراً لكل وحدة أي ما نسبته 3.1 و 1.5% من إجمالي التكاليف الكلية لإنتاج المنتج.

أما تكاليف (إعداد الآلات والصيانة والإستهلاك) وتكاليف التصميم فإنها تشكل حوالى 8.9% و 7.4% من إجمالي التكاليف وهذه التكاليف تدل على أن الشركة تولي أهمية كبيرة لعملية التصميم وهذا يعني أنها تقوم بإعادة تصميم المنتج بين الفترة والأخرى. أما التكاليف الإدارية والتسويقية فإنها تشكل 6.2% أي ما مقداره 20.8 ديناراً. في حين بلغت تكاليف الإشراف 7.8 ديناراً مانسبته 2.3%.

جدول (14)

التكلفة المقدرة للوحدة الواحدة من المنتج بعد هندسة القيمة للمنتج

بند التكلفة	مسبب التكلفة	عدد وحدات المسبب	تكلفة الوحدة الواحدة	التكلفة الاجمالية	الاهمية النسبية لبنود التكاليف
مواد خام	مباشر	-	-	123	36.7
المكونات المشتراة	مباشر	-	-	45	13.4
التخزين	نسبة من المواد الخام	-	0.02	2.46	0.7
التجميع	ساعات التجميع مباشر	1.4	36	50.4	15.1
توكيد الجودة	ساعات الفحص	1.4	7.5	10.5	3.1
إعادة التشغيل (المعيب)	ساعات إعادة التشغيل	0.8	6.2	4.96	1.5
مواد غير مباشرة	نسبه من ت. المواد الخام	-	0.1247	15.34	4.6
إعداد الآلات والصيانة والإستهلاك	نسبة من ت. التجميع	-	0.5881	29.64	8.9
الإشراف	ساعات الإشراف	0.3	26	7.8	2.3

7.4	24.8	80	0.31	ساعات التصميم	الهندسة (التصميم)
6.2	20.8	80	0.26	ساعات العمل	التكاليف الإدارية والتسويقية
100.0	334.7				مجموع التكاليف
	450				سعر المبيع
	113.26				مقدار الربح
	0.336				نسبة الربح إلى التكلفة
	0.252				نسبة الربح من سعر المبيع

ويلاحظ من الجدول إلى أن التكاليف الإجمالية المستهدفة للوحدة الواحدة من المنتج بلغت 334.7 ديناراً أردنياً، وأن سعر البيع يبلغ 450 ديناراً وعليه فإن الأرباح بلغت 113.26 ديناراً أردنياً للوحدة الواحدة أي ما يعادل 33.6% من التكاليف و 25 % من سعر المبيع أي أن التكاليف تبلغ 75% من سعر المبيع وبعبارة أخرى فإن الشركة تحصل على ما نسبته 25% من السعر الذي تباع به.

3/3- تأثير استخدام التكلفة المستهدفة على مكونات التكاليف للمنتج الثاني:

وللتعرف إلى تأثير استخدام مدخل التكلفة المستهدفة فقد تم مقارنة تكاليف البنود الأساسية وكذلك التغير في نسبة مكونات التكاليف إلى التكاليف الكلية قبل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وبعد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة والتغير النسبي في نسب التكاليف، والتي يوضحها جدول رقم (15). ويشير الجدول إلى أن هنالك تغيراً في التكلفة تصل إلى حوالي 27.4 دينار للوحدة الواحدة، وأن هذا الانخفاض يعود بالدرجة الأولى إلى الانخفاض في عمليات الإنتاج حيث أن تكاليف المواد الأولية ومستلزمات الإنتاج لم تشهد انخاضاً ملحوظاً، فنلاحظ أن التكاليف من السوق المحلي لم تتغير بينما انخفضت قيمة المواد الخام المستوردة بمقدار 2 ديناراً للوحدة الواحدة أي ما نسبته 2.2%. ويعود ذلك إلى زيادة مبيعات الشركة وبالتالي الاستفادة من اقتصاديات الحجم نتيجة ارتفاع الكميات المشتراة من

المواد الأولية من الخارج، وما يترتب عليه من الحصول على خصم وانخفاض في تكاليف الشحن، وهذا يعكس اثر الموردين ووجود مندوبين عن دائرة المشتريات في فريق التكلفة المستهدفة، وايضاً بسبب اختيار تصميم جديد للمنتج أدى إلى هذا الإنخفاض.

ويلاحظ من الجدول أن التغير الكبير قد حدث في عمليات التجميع، حيث إن نسبة التغير والانخفاض في هذا البند من التكاليف قد بلغ 26% من إجمالي انخفاض التكاليف، وهي أكبر نسبة انخفاض، ويعود السبب في ذلك إلى إمكانية التخلص من العمالة الزائدة والإستفادة من العمالة والموارد البشرية في الشركة بكفاءة وفعالية، وكذلك تغيير تصميم المنتج أدى إلى انخفاض تكلفة التجميع.

جدول (15)

تأثير استخدام التكلفة المستهدفة على مكونات التكلفة للوحدة الواحدة من المنتج

بند التكلفة	الفرق بين الحالي والمستهدف	نسبة التكلفة السابقة %	نسبة التكلفة المخطط لها %	التغير في نسبة التكلفة %	نسبة الانخفاض من إجمالي الانخفاض %
مواد خام	2	34.5	36.7	2.2	7.3
المكونات المشتراة	0	12.4	13.4	1.0	0.0
التخزين	0.04	0.7	0.7	0.0	0.1
التجميع	7.2	15.9	15.1	-0.8	26.3
توكيد الجودة	0.75	3.1	3.1	0.0	2.7
إعادة التشغيل (المعيّب)	2.48	2.1	1.5	-0.6	9.1
مواد غير مباشرة	1.77	4.7	4.6	-0.1	6.5
إعداد الآلات	5.46	9.7	8.9	-0.8	19.9

والصيانة والإستهلاك					
الإشراف	1.3	2.5	2.3	-0.2	4.7
الهندسة (التصميم)	3.2	7.7	7.4	-0.3	11.7
التكاليف الإدارية والتسويق	3.2	6.6	6.2	-0.4	11.7
مجموع التكاليف	27.4	100	100		100.0

أما بند إعداد الآلات والصيانة والإستهلاك فبلغت نسبة انخاضه من قيمة الانخفاض الكلية 19.9% ويعود السبب في ذلك إلى انخفاض تكاليف التجميع حيث أن تكاليف إعداد الآلات والصيانة والإستهلاك تمثل نسبة من تكاليف التجميع، وأيضاً يعود ذلك إلى زيادة مبيعات الشركة وبالتالي الاستفادة من اقتصاديات الحجم، وإلى إمكانية توفير عمالة مؤهلة ومدربة لتقوم بأعمال متعددة مثل تشغيل الآلات وإعدادها وصيانتها.

أما بندي التصميم والإدارة فقد بلغت نسبة الانخفاض من قيمة الانخفاض الكلية لكل منهما 11.7%، فانخفاض بند التصميم يعود إلى الاعتماد على مهندسين ذو كفاءة وقادرين على الإستعانة بأسلوب الهندسة العكسية، والتركيز أكثر على أجهزة الحاسوب حيث يساعد ذلك على تقليل عدد الساعات اللازم لعملية التصميم. أما انخفاض بند الإدارة والتسويق يعود إلى إمكانية التخلص من العمالة الزائدة في الأقسام الإدارية والتسويقية هذا من جانب أما من الجانب الآخر فيمكن من خلال زيادة كمية الإنتاج تقليل نصيب المنتج من التكاليف الإدارية والتسويقية.

أما فيما يتعلق بتكاليف إعادة تشغيل المعيب فإن هنالك انخفاضاً فيها، وهذا يعني أن استخدام مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحسين الجودة وتقليل تكاليف إعادة تشغيل المعيب حيث إنه عندما

يقوم بعملية تصميم المنتج مهندسون ذو كفاءة وباستخدام جهاز الحاسوب ويكون التصميم مبسط فإن ذلك يؤدي إلى انخفاض في نسبة المعيب من المنتج.

أما انخفاض بند التخزين فيعود سببه إلى انخفاض تكلفة المواد الخام حيث إنه نسبة من تكلفة المواد الخام، بالإضافة إلى أنه يمكن الحصول على الإحتياجات من المواد المشتراة من السوق المحلي في الوقت المناسب.

وانخفاض بند الإشراف يكون من خلال استخدام تكنولوجيا المجموعات حيث يحتوي كل مركز على عدد من الآلات المختلفة بحيث يمكن إجراء عدد من العمليات المختلفة على المنتج، وبالتالي يقوم مشرف واحد بالإشراف على هذه الآلات، وبالتالي يمكن الاستغناء عن العمالة الزائدة في هذا المجال.

أما فيما يتعلق ببند المواد غير المباشرة فيعود انخفاضه إلى زيادة مبيعات الشركة وبالتالي الاستفادة من اقتصاديات الحجم نتيجة ارتفاع الكميات المشتراة من المواد غير المباشرة، وما يترتب عليه من الحصول على خصم من خلال التفاوض مع الموردين، وانخفاض في تكاليف الشحن.

ونلاحظ من الجدول إلى أن الانخفاض الكلي للتكاليف بلغ حوالي (27.1) ديناراً للوحدة الواحدة. أما من حيث تأثير تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على الربح فإن الفرق بين سعر المبيع الحالي وسعر المبيع قبل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يبلغ حوالي 30 ديناراً انخفاضاً بينما انخفضت التكاليف بنسبة تصل إلى (27.1) ديناراً أردنياً.

4/3- هيكل التكاليف الفعلي بعد تطبيق التكلفة المستهدفة على المنتج الثاني:

ولبيان أثر استخدام أسلوب التكلفة على رقابة التكاليف فقد تم استخراج التكاليف الفعلية للوحدة الواحدة من المنتج بعد استخدام التكلفة المستهدفة والتي يظهرها جدول رقم (16).

جدول (16)

التكاليف الفعلية للوحدة الواحدة من المنتج بعد تطبيق التكلفة المستهدفة

بند التكلفة	مسبب التكلفة	عدد وحدات المسبب	تكلفة الوحدة الواحدة	التكلفة الإجمالية
مواد خام	مباشر	-	-	123
المكونات المشتراة	مباشر	-	-	45

2.46	0.02	-	نسبة من المواد الخام	التخزين
50.4	36	1.4	ساعات التجميع	التجميع
10.5	7.5	1.4	ساعات الفحص	توكيد الجودة
4.96	6.2	0.8	ساعات إعادة التشغيل	إعادة التشغيل (المعيّب)
15.34	0.1247	-	نسبه من ت.المواد الخام	مواد غير مباشرة
29.64	0.5881	-	نسبه من ت.التجميع	إعداد الآلات والصيانة والإستهلاك
7.8	26	0.3	ساعات الإشراف	الإشراف
24.8	80	0.31	ساعات التصميم	الهندسة (التصميم)
17.2	80	0.215	ساعات العمل	التكاليف الإدارية والتسويقية
331.1				مجموع التكاليف
420				سعر المبيع
88.9				مقدار الربح
0.2685				نسبة الربح إلى التكلفة

ويلاحظ من جدول رقم 16 إلى أن التكاليف الفعلية للوحدة الواحدة من المنتج بلغت حوالي (331.1) ديناراً مقابل (362.1) ديناراً للوحدة الواحدة من المنتج قبل عملية التطوير باستخدام مدخل التكلفة المستهدفة، وهذا يعني أن هنالك انخفاضاً مقداره (31) ديناراً للوحدة الواحدة من المنتج مقارنة بالتكلفة التي كانت الشركة تتحملها قبل عملية التطوير. ومن ذلك نلاحظ أن الربح قد ارتفع ليصل إلى

حوالى 88.6 ديناراً للوحدة الواحدة من المنتج. كما ويلاحظ من الجدول (16) أن نسبة الربح من سعر المبيع بلغت حوالى (26%) بينما بلغت (21%) من التكاليف الكلية للوحدة الواحدة من المنتج.

ويشير جدول (17) إلى أنه لا توجد فروقات بين التكاليف الفعلية والتكاليف المستهدفة للوحدة الواحدة من المنتج إلا في التكاليف الإدارية والتسويقية المخطط لها والفعلية وذلك لانخفاض التكاليف الإدارية والتسويقية الفعلية بمقدار 3.6 دينار مما أدى إلى انخفاض التكاليف الكلية بمقدار (3.6) ديناراً أي ارتفاع هامش الربح مقدار (3.6) دنانير.

جدول (17)

الانحرافات بين التكاليف الفعلية والتكاليف المخطط لها للوحدة الواحدة من المنتج

الانحرافات %	التكلفة الإجمالية الفعلية دينار	التكلفة الإجمالية المخطط لها دينار	بند التكلفة
0.00	123	123	مواد خام
0.00	45	45	المكونات المشتراة
0.00	2.46	2.46	التخزين
0.00	50.4	50.4	التجميع
0.00	10.5	10.5	توكيد الجودة
0.00	4.96	4.96	إعادة التشغيل (المعيّب)
0.00	15.34	15.34	مواد غير مباشرة
0.00	29.64	29.64	إعداد الآلات والصيانة والإستهلاك
0.00	7.8	7.8	الإشراف
0.00	24.8	24.8	الهندسة (التصميم)
-3.60	17.2	20.8	التكاليف الإدارية والتسويقية
-3.60	331.1	334.7	مجموع التكاليف

5/3- مقارنة المؤشرات المحاسبية قبل وبعده تطبيق التكاليف المستهدفة على بيانات المنتج الثاني:

لمعرفة تأثير استخدام التكاليف المستهدفة على إدارة التكاليف وأرباح الشركة، فقد اعتمدت مؤشرات التكاليف والربحية وكذلك نسبة هامش الربح والتي يوضحها الجدول رقم (18). ويشير الجدول إلى أن التكاليف الكلية المستهدفة والفعلية للوحدة الواحدة من المنتج قد انخفضت بمقدار

(27.4) و (31) ديناراً عما كانت عليه قبل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وتطوير المنتج بشكله الجديد.

جدول (18)

تأثير استخدام مدخل التكلفة المستهدفة على المؤشرات المحاسبية الأساسية

المؤشر	التكاليف قبل التطوير	التكاليف المستهدفة	التكاليف الفعلية	الفرق قبل والمستهدف	الفرق بين قبل والفعلي
مجموع التكاليف	362.1	334.7	331.1	-27.4	-31
سعر المبيع	480	450	450	-30	-30
مقدار الربح	117.9	115.3	118.9	-2.6	1
نسبة الربح إلى التكلفة %	0.326	0.344	0.359	0.019	0.034
نسبة الربح من سعر المبيع %	0.246	0.256	0.264	0.011	0.019

نجد أن سعر المبيع قد انخفض بمقدار 30 ديناراً للوحدة الواحدة من المنتج، الأمر الذي يؤدي إلى أن يصبح سعر الوحدة الواحدة من المنتج أكثر منافسة من ناحية السعر، وعلى الرغم من ذلك فقد ارتفعت الأرباح من 117.9 ديناراً لتصبح 118.9 ديناراً و (115.3) ديناراً في حالة الواقع الفعلي وتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وبعد عملية تطوير المنتج باستخدام مدخل التكلفة المستهدفة. في حين ارتفعت نسبة هامش الربح من التكاليف الكلية للوحدة الواحدة من المنتج بمقدار 24.6% إلى 25.6% و 26.4% من سعر المبيع قبل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وبعد تطبيقه والواقع الفعلي للتكاليف للوحدة الواحدة من المنتج. بينما حصلت الشركة على نسبة (32.6%) و 33.4 و 35.9% من تكلفة الإنتاج للوحدة الواحدة من المنتج قبل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وبعد تطبيقه والواقع الفعلي.

ثانياً: اختبار الفرضيات للمنتج الثاني:

باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة تم التأكد من صحة اختبار فرضيات الدراسة واستخلاص النتائج المترتبة على ذلك على النحو التالي:

– اختبار الفرضية الأولى:ومؤداها:

" يؤدي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة إلى خفض التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية".

جدول (19)

نتائج اختبار الفرضية الأولى للمنتج الثاني

الفرضية	قيمة t	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
يؤدي استخدام التكلفة المستهدفة إلى خفض التكلفة	5.5	0.000	قبول الفرضية

ويشير الجدول (19) أن قيمة (t) تبلغ (5.5) وبدلالة إحصائية تقل عن (0.0005)، أي أنها أقل من مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) المستخدم في هذا البحث، كما أن قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) و البالغة (1.98). أي أن قيمة التكاليف عند تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة تقل عن تلك التكاليف قبل استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في تطوير المنتج مدار البحث وبدلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).

وبناءً على ما سبق، فإننا نقبل الفرضية القائلة: بأن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي إلى خفض التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية.

– اختبار الفرضية الثانية:ومؤداها:

" يؤدي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة إلى تحسين الربحية في الشركات الصناعية الأردنية".

جدول (20)

نتائج اختبار الفرضية الثانية للمنتج الثاني

الفرضية	قيمة t	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
يؤدي استخدام التكلفة المستهدفة إلى تحسين الربحية	9.5	0.000	قبول الفرضية

ويشير الجدول (20) أن قيمة (t) تبلغ (9.5) وموجبة وبدلالة إحصائية تقل عن (0.0005)، أي أنها أقل من مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) المستخدم في هذا البحث، كما أن قيمة (t) المحسوبة أكبر من

قيمة (t) الجدولية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) والبالغة (1.98). أي أن قيمة الربح عند تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة أكبر منها قبل استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في تطوير المنتج مدار البحث وبدلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).

وبناءً على ما سبق، فإننا نقبل الفرضية القائلة: بأن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحسين الربحية في الشركات الصناعية الأردنية.

– اختبار الفرضية الثالثة: ومؤداها:

" يؤدي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة إلى الرقابة على التكاليف الكلية في الشركات الصناعية الأردنية".

جدول (21)

نتائج اختبار الفرضية الثالثة للمنتج الثاني

الفرضية	قيمة t	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
يؤدي استخدام التكلفة المستهدفة إلى الرقابة التكاليف الكلية (فرق بين المخطط والفعلي)	1.48	0.93	قبول الفرضية

ويشير الجدول (21) أن قيمة (t) تبلغ (1.48) بدلالة إحصائية تزيد عن (0.93)، أي أنها أكبر من مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) المستخدم في هذا البحث، كما أن قيمة (t) المحسوبة أقل من قيمة (t) الجدولية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) والبالغة (1.98). أي أن قيمة التكاليف المخطط لها عند تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لا تختلف عن تلك التكاليف الفعلية عند استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في تطوير المنتج مدار البحث وبدلالة ليست إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).

وبناءً على ما سبق، فإننا نقبل الفرضية القائلة: بأن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي إلى الرقابة على التكاليف الكلية في الشركات الصناعية الأردنية.

خاتمة الدراسة:

دلالات الدراسة النظرية

نتائج الدراسة التطبيقية

توصيات الدراسة

— دلالات الدراسة:

(1) مما لا شك فيه أن مدخل التكلفة المستهدفة تمثل أداة من أدوات إدارة التكلفة والتي تركز على تعظيم أرباح الشركات الصناعية الأردنية في الأجل الطويل من خلال:

أ) تخفيض التكاليف قبل حدوثها أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها مما يزيد من أهميتها خاصة في قصر دورة حياة المنتج.

ب) تخفيض تكلفة المنتج مع الحفاظ على الخصائص الوظيفية ومستوى الجودة المستهدف.

ج) التأكد من أن المنتجات الجديدة سيتولد عنها أرباح كافية، أما هدف تخفيض تكلفة المنتجات الحالية يتم عن طريق إدارة تشكيل الأنشطة.

(2) من الحقائق الثابتة أن مدخل التكلفة المستهدفة وتكاليف دورة حياة المنتج تتبنى فكرة أن الهدف يجب أن لا يكون في توازن طاقة الشركة مع الطلب على المنتج وإنما في توازن تدفق الإنتاج مع الطلب على المنتج.

(3) يقوم المنهج الإجرائي لتكامل مدخل التكلفة المستهدفة وتكاليف دورة حياة المنتج من خلال مفهوم سلسلة القيم من أجل إزالة القيود ونقاط الاختناق وقياس وتخفيض التكاليف الكلية للمنتج في شركة الخزف الأردنية على المراحل التالية:

أ. معرفة و تحديد نقاط الاختناق والقيود داخل الشركة.

ب. كيفية معالجة إدارة القيود داخل الشركة.

ج. كيفية إدارة الأنشطة التي لا تمثل قيود على الشركة.

د. تقويم ومعالجة قيود الشركة باعتبارها كنظام.

هـ. إزالة ومعالجة نقاط الاختناق والقيود وحلها للشركة.

و. تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج أو للمستهلك النهائي.

ز. تحديد التكاليف التي لا تضيف قيمة أو منفعة للمنتج أو المستهلك النهائي.

(4) تتصف القيود الإنتاجية وقيود السياسات وقيود المنافسة والسوق من خلال أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالطبيعة الديناميكية فالقيود لا تتصف بالثبات حيث يوجد دائماً تغير أثناء العمليات الإنتاجية سواء في الطلب على المبيعات أم في احتياجات العملاء أم في الطاقة الإنتاجية، مما يعني ظهور القيود بصفة متجددة.

(5) لقد ركز نظام التكاليف التقليدي على تكاليف العمليات الإنتاجية فقط وبالتالي اعتبر أن تكاليف ما قبل الإنتاج (تكاليف البحوث والتطوير والتصميم) وتكاليف ما بعد الإنتاج (التكاليف التسويقية وتكاليف خدمة العميل) تعالج على أنها تكاليف زمنية حدثت في الفترة.

(6) من أهم نتائج البحث وطبقاً للتطوير الحديث في نظم التكاليف تم تقسيم دورة حياة المنتج إلى مرحلة التخطيط والتطوير، ومرحلة التصميم، ومرحلة الإنتاج، مرحلة التسويق والبيع وخدمة العميل.

(7) تعتبر نسبة من (65% : 75%) من تكاليف دورة حياة المنتج تكاليف ملزمة تم التعاقد عليها في مرحلة التصميم ولها تأثير مباشر على تعظيم أرباح الشركات الصناعية الأردنية.

(8) يمثل مفهوم سلسلة القيمة للمنشأة أداة التكامل بين مدخل التكلفة المستهدفة وتكاليف دورة حياة المنتج، حيث إن كل منهما ينظر إلى المنتج من وجهة نظر دورة حياة المنتج.

(9) تعتبر التكلفة المستهدفة أحد أساليب إدارة التكلفة التي تهدف إلى خفض تكاليف دورة حياة المنتج، من خلال تحسين الأداء والجودة والتحسين المستمر للمنتج، ويتم ذلك عن طريق ما يلي:

أ. هندسة القيمة والتي تتمثل في نشاط تصميم المنتج من زوايا مختلفة بأدنى تكلفة ممكنة بحيث تلبي رغبات واحتياجات العملاء.

ب. تحليل القيمة والذي يتم به التعرف إلى قدرة المنتج على أداء وظيفته بأدنى قدر ممكن من التكاليف.

ج. التحسين المستمر ويطلق عليه المفهوم الذي يسعى نحو تطوير الأداء وتحسين الجودة وخفض التكلفة خلال دورة حياة المنتج من أجل تعظيم الأرباح في الأجل الطويل.

(10) هناك اتفاق بين مديري ومهندسي الإنتاج على أهمية القيود أو نقاط الاختناق أو خفض تكاليف المنتج التي تعوق أداء الشركات الصناعية الأردنية في تحقيق أهدافها، سواء أكانت هذه القيود داخلية أم خارجية وسواء أكانت تتعلق بزمان التشغيل الفعلي للإنتاج أم بمرحلة ما بعد الإنتاج (البيع والتسويق وخدمة ما بعد البيع).

(11) إن تحليل القيمة يمثل عملية منظمة تعمل بصفة دائمة لتحسين القيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ومنع التكاليف غير الضرورية في كافة مراحل دورة حياة المنتج وذلك من خلال دراسة العلاقة بين الوظائف والأنشطة والتكلفة للمنشأة.

– نتائج الدراسة التطبيقية:

يعتبر مدخل التكاليف المستهدفة من الأساليب الإدارية والهندسية والمحاسبية الحديثة والذي يطبق في العديد من الشركات، وهذا المدخل تتعاون في تطبيقه وحدات إدارية مختلفة كل منها يأخذ جانباً معيناً ومحددًا تكون المحصلة النهائية لجهود جميع المعنيين والمشاركين في التطبيق هو إنتاج منتج ذي مواصفات عالية وأسعار منافسة في ظل سوق منافسة تتصف بالمنافسة التامة أو شبه التامة، والمدخل في حد ذاته يتمثل في قاعدة أساسية ألا وهي تحديد سعر المنتج أولاً وبناءً على السعر يتم تحديد التكلفة وهامش الأرباح ومن ثم العمل على إنتاج المنتج ضمن التكلفة التي يتم تحديدها مسبقاً.

وبناءً على البيانات التي تم الحصول عليها من واقع إنتاج بعض المنتجات في القطاع الصناعي الأردني تم التوصل إلى النتائج التالية:

(1) لقد جاءت نتائج هذه الدراسة مغايرة للدراسات السابقة الأردنية والتي أشارت إلى أن هنالك معوقات كبيرة تعترض تطبيق هذا المدخل، في حين بينت هذه الدراسة أنه يمكن استخدام هذا الأسلوب وقد يعود السبب في ذلك إلى عدة أسباب من أهمها أن هذه الدراسة جاءت لتغطي منتجات محددة وفي قطاع محدد ومعين وموحد، وفي هذا السياق فقد بينت الدراسات السابقة غير العربية والأدب النظري الوارد في هذه الدراسة إلى أن الصناعات التجميعية هي من أكثر الصناعات ملائمة لتطبيق هذا الأسلوب.

(2) توجد علاقة جوهرية بين تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وتخطيط التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية. وأن استخدام هذا المدخل يؤدي إلى أن تقوم الشركة بتطبيق مبدأ التخطيط للتكاليف حيث يتم سلفاً تحديد التكاليف الكلية للمنتج بناءً على سعر السوق والهامش الربحي الذي تريد الشركة الحصول عليه.

(3) أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وخفض التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية. حيث بينت الدراسة أن تكاليف الإنتاج للمنتجات التي تم دراستها في هذه الدراسة قد انخفضت قيمة التكاليف لها، ويعود السبب في ذلك إلى أن هذا المدخل يمكن من إعادة تصميم المنتج وإعادة هندسة التكاليف بما يتلاءم مع التكلفة التي تحددها الإدارة بناءً على الدراسات التي يجريها فرق تطبيق التكلفة المستهدفة، ومن ناحية أخرى أشارت الدراسة إلى أن تطبيق هذا النوع من أساليب إدارة التكلفة يعتمد بالدرجة الأولى على

خفض تكاليف الإنتاج المتعلقة بالموارد البشرية وعمليات التجميع وعمليات تحسين الجودة الأمر الذي يؤدي إلى خفض التكلفة وبالتالي زيادة القدرة التنافسية للمنتج مما يجعل الشركة قادرة على الحصول على حصة سوقية أكبر وزيادة مبيعاتها وهذا يعني زيادة كفاءة وفاعلية عنصر العمل والاستفادة من الآلات والمعدات الموجودة في الشركة بحيث يتم استغلالها بشكل يصل إلى الطاقة الإنتاجية المتاحة لها الأمر الذي يعني أن الشركة تستفيد من الطاقة الضائعة في المصنع سواء أكانت مادية أم بشرية. كما أشارت الدراسة إلى انخفاض التكاليف الإدارية والعمومية في الشركة نتيجة زيادة حجم الإنتاج.

(4) توجد علاقة جوهريّة بين تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة والرقابة على التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية، حيث إن هذا المدخل يستخدم في تخطيط التكلفة، وبالتالي فإن لدى الإدارة وسيلة ممتازة وأداة فاعلة للرقابة على التكاليف وتحديد الانحرافات عن التكلفة المستهدفة.

(5) توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وزيادة الربحية في الشركات الصناعية الأردنية، كما أن تطبيق هذا المدخل يعنى بشكل آخر زيادة الربح على الرغم من أن سعر البيع قد ينخفض لكن الزيادة الناتجة عن انخفاض التكاليف تكفي لزيادة الربح.

(6) يؤدي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة إلى التحسين المستمر للتكلفة في الشركات الصناعية الأردنية. حيث نلاحظ أن الشركات تقوم باستمرار بدراسة الأسواق والعمل على تطوير منتجاتها بما يتلاءم مع متطلبات السوق التي تعتبر انعكاساً لمتطلبات العملاء من ناحية واستجابة إلى التغير في قوى السوق من عرض وطلب ودخول منتجات جديدة الأمر الذي يجعل الشركة تعمل على تحسين جودة المنتج الذي تنتجه وتطوره وتطور وظائفه بما يتلاءم مع السوق، وهذه العملية مستمرة وبشكل دوري فبعد أن يتم تأسيس فرق التكلفة المستهدفة في الشركة والذي يضم كافة وحدات الشركة الإنتاجية والتسويقية والتوريد والتزويد ويتم الاتصال مع الموردين والعملاء وإشراكهم في عملية تصميم وإعادة تصميم المنتج فإن عمله لا يتوقف عند حد معين.

(7) أن مدخل التكلفة المستهدفة ليس غاية بحد ذاته بل وسيلة تتضافر فيه جهود الإدارة والعاملين وهو بذلك أسلوب إدارة وأسلوب تصنيع وأسلوب ترويج و تسويق.

(8) يؤدي استخدام مدخل التكلفة المستهدفة إلى معالجة نقاط الاختناق لتحقيق توازن خطوط الإنتاج بالمصنع والاستغلال الأمثل لموارد المنشأة، مما يؤدي إلى دعم القرارات الإدارية عند كل المستويات.

التوصيات:

توصل الباحث إلى أن التكلفة المستهدفة كأداة ضرورية لإدارة التكلفة والتناسق بين مدخل التكلفة المستهدفة وتكاليف دورة حياة المنتج من أجل تعظيم الأرباح في الشركات الصناعية في الأجل القصير والطويل ببيئة الأعمال الأردنية، لذا يوصي الباحث بما يلي:

(1) ضرورة زيادة إدراك ووعي مديري ومهندسي الإنتاج ومحاسبي التكاليف ومتخذي القرارات بأهمية مدخل التكلفة المستهدفة وتكاليف مراحل دورة حياة المنتج للشركات الصناعية محل البحث التطبيقي.

(2) يوصي الباحث بضرورة الأخذ بمدخل التكلفة المستهدفة كأداة لرفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات الجديدة في ظل ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة من أجل تعظيم الأرباح في الشركات الصناعية في الأجل الطويل.

(3) ضرورة استخدام مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض تكاليف الإنتاج مع التحسين المستمر بهدف تعظيم الأرباح في الشركات الصناعية ببيئة الأعمال الأردنية.

(4) ضرورة تغيير دور المحاسب الإداري وزيادة رفع كفاءته في تحليل البيانات المالية وغير المالية لتوفير معلومات تساعد متخذي القرارات على رفع جودة المنتج بأقل تكاليف ممكنة مع التحسين المستمر نحو تطوير الأداء للشركات الصناعية بهدف تعظيم الأرباح والمنفعة التي يحصل عليها المستهلك.

(5) ضرورة إجراء محاولات عديدة لخفض تكلفة دورة حياة المنتج وذلك من خلال تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة قبل وبعد الإنتاج باعتبارها أداة من أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية.

(6) ضرورة إجراء مزيد من البحوث والدراسات النظرية والتطبيقية لبناء إطار متكامل بين مدخل نظرية القيود وتكاليف دورة حياة المنتج ومدخل سلسلة القيمة والتحسين المستمر من أجل تعظيم الأرباح في الشركات الصناعية وذلك من خلال إدارة وتحسين تكلفة المنتج ليس فقط في مرحلة ما قبل الإنتاج ولكن أيضاً خلال وما بعد الإنتاج من خلال مفهوم التحسين المستمر.

(7) أن يقوم الباحثون والدارسون بإجراء دراسات ميدانية متعمقة للقطاعات الصناعية الأردنية لمعرفة درجة تطبيقها لهذا المدخل وعدم اكتفائهم بإجراء دراسات عامة تشكل كافة القطاعات الصناعية.

(8) أن تقوم الشركات الأردنية بعقد دورات تدريبية للعاملين فيها على مدخل التكلفة المستهدفة وكذلك لتمكينهم من العمل ضمن فريق تطوير وتطبيق هذا الأسلوب والذي يلعب المحاسب الإداري فيه دوراً رئيسياً حيث إنه هو الذي يحدد التكلفة.

(9) أن تعمل الجامعات وشركات إنتاج البرامج المحاسبية ونظم المعلومات على توفير برامج وبرمجيات توفر البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية التي تساعد على تطبيق هذا النظام والمدخل لاسيما وأن المعلومة هي الأساس المناسب لأي أسلوب إدارة تكاليف في أية شركة.

مراجع الدراسة:

أولاً: مراجع الدراسة باللغة العربية.

ثانياً: مراجع الدراسة باللغة الأجنبية.

أولاً: المراجع العربية:

أ. الكتب:

- 1- إبراهيم ميده وعطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2011م.
- 2- اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة : قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، عمان، دار الكتب، 2007.
- 3- أميرة عثمان ورشيد جمال، محاسبة التكاليف - مدخل إداري، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2006.
- 4- حسين محمد عيسى، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية - إطار مقترح، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2000م.
- 5- سمير أبو الفتوح صالح، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لدعم الإدارة في البيئة التنافسية، المكتبة العصرية، المنصورة، 2004م.
- 6- صابر حسن الغنام، النظام المحاسبي في الموانئ والشركات الملاحية، مكتبة الجلاء الحديثة ببورسعيد، الطبعة السابعة، 2005.
- 7- عمر وصفي عقيلي، مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2001.
- 8- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الإدارية المفاهيم الأساسية، مطابع الشمس، الجزء العاشر، عمان، 2001.

9- محمد رشيد الجمال وناصر نور الدين، " إدارة التكلفة لأغراض القياس والتخطيط والرقابة"، الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر، 2005.

10- مكرم عبد المسيح باسيلي، المحاسبة الإدارية، المكتبة العصرية، الطبعة الثالثة، 2001.

11- مكرم عبد المسيح باسيلي، محاسبة التكاليف الاصلية والمعاصرة، الطبعة الثالثة، الجزء الأول، المكتبة العصرية، الإسكندرية، 2002.

12- مكرم عبد المسيح، المحاسبة الإدارية - الأصالة والمعاصرة- مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة، 1997.

13- ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية وتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004.

14- وارين شمدت وجيروم فانجا، مدير الجودة الشاملة، ترجمة محمود عبد الحميد مرسي، الطبعة الأولى، دار أفاق الإبداع العالمية للنشر والأعلام، الرياض، 1997.

ب. المجالات العلمية:

1- جمال سعد خطاب، " مشاكل تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة ودور أسلوب القياس المرجعي في تحقيق إستراتيجية الريادة التكاليفية: دراسة ميدانية" مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة- بني سويف- جامعة القاهرة، العدد الأول، مارس 2004.

2- جمال عبد الحميد عبد العزيز علي، " إطار مقترح للتسعير المستهدف والتكلفة المستهدفة باستخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الضبابية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 2007.

- 3- جودة عبد الرؤوف زغلول، "منهج إجرائي مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض تكلفة أنشطة ما قبل الإنتاج على سلسلة القيمة"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2003م.
- 4- حسين محمد عيسى، "إطار مقترح لاستخدام هندسة نظم المحاسبة الإدارية في ترشيد قرارات التسعير"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، العدد الأول، السنة الأولى، 1997.
- 5- حسين محمد عيسى، "إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة: دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، عين شمس، العدد الثاني، 2001.
- 6- زياد عوده العمرو، "العوامل المؤثرة في عملية تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، مجلة التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، 2009م.
- 7- زينات محمد محرم، "استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة تسعير المنتجات في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الأول، 1995.
- 8- سليمان البشتاوي وغسان المطارنة، "أثر تطبيق نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) على الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الأردنية"، مجلة دراسات (العلوم الإدارية)، الجامعة الأردنية - الأردن المجلد 34، العدد 2، 2007.
- 9- سمير مرتضى محمد مجاهد، "مدخل مقترح لتطوير نظام التكاليف بغرض دعم وتخطيط تكاليف المنتجات المتعددة للشركات الصناعية في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة - دراسة نظرية تطبيقية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد التاسع والعشرون، العدد الأول، يناير، 2007م.

10- سمير مرتضى محمد مجاهد، "مدخل مقترح لتطوير نظام التكاليف بغرض دعم

وتخطيط تكاليف المنتجات المتعددة للشركات الصناعية في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة -

دراسة نظرية تطبيقية"، مرجع سبق ذكره، يناير، 2007م.

11- شوقي السيد فوده، "إطار مقترح بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة

بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة - دراسة نظرية استكشافية"،

المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، 2007.

12- صفاء محمد عبد الدائم، "تحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة

- دراسة تطبيقية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، يوليو،

2001م.

13- عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، "مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة

كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية"، المجلة العلمية لكلية التجارة،

جامعة أسيوط، العدد 28، 2000م.

14- عبد المنعم عبد الله، "انعكاسات إستراتيجية المنشأة على نظام التكاليف"، مجلة الدراسات

المالية والتجارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، السنة الحادية عشر، العدد الثاني،

يوليو، 2001م.

15- غسان فلاح المطارنة، "متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات

الصناعية المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية"، مجلة جامعة دمشق للاقتصاد والعلوم

القانونية، المجلد 24، العدد الثاني، 2008.

16- ماجدة حسين ابراهيم، "إطار مقترح لتخفيض تكاليف الإنتاج والجودة من منظور مدخل

تكاليف دورة حياة المنتج"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين

شمس، العدد الأول، 2000.

17- ماهر موسى درغام، "مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في

الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية"، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة

الدراسات الانسانية، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني 2007.

18- محمد إبراهيم منصور، "دراسة تحليلية لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية لتوفير المعلومات

المحاسبية الملائمة: دراسة نظرية - ميدانية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية،

كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الأول، 2002.

19- محمد حسن علي مفتي وفريد عمر شيخ، "مدى فعالية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة

بالمنشآت الصناعية: دراسة استكشافية على عينة من المنشآت الصناعية بمدينة جده"، مجلة

كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، 2005.

20- محمد صالح هاشم، "تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية

ريادة التكلفة ببيئة الأعمال المتقدمة"، مجلة البحوث الإدارية، مركز البحوث والمعلومات،

أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، السنة الحادية والعشرون، عدد أبريل، يوليو، أكتوبر،

2003م.

21- منال حامد فراج، "تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات المصرية من خلال التكامل بين أسلوب

التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط - دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث

للتجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد الثامن والعشرون، العدد الأول، يناير،

2006.

22- نبيل عبد الحافظ عبد الفتاح، "إدارة الجودة الشاملة ودورها المتوقع في تحسين الإنتاجية

بالأجهزة الحكومية"، مجلة الإداري، معهد الإدارة العامة، العدد 82، مسقط، ايلول، 2000.

23- نضال محمد رضا الخلف وأنعام محسن حسن زويلف، "التسعير باستخدام منهج التكلفة

المستهدفة - دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني"، مجلة جامعة الملك

عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، العدد 21، 2007.

ج. الرسائل العلمية:

1- راضية عطوي، "دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف"، رسالة ماجستير

جامعة لخضر، الجزائر، 2008.

2- ريماء أحمد البصول، "مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة

العامة الأردنية"، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن، 2006.

3- زكية مقري، "نحو تفكير جديد في إدارة الإنتاج في ظل هيمنة التسويق"، رسالة دكتوراه غير

منشورة، كلية العلوم الاقتصادية جامعة الحاج لخضر - باتنة - الجزائر، 2008.

4- سعد سلمان المعيني، "دور أنظمة (ABB،ABM،ABC) في تخطيط ورقابة التكاليف في

الكلية الأهلية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2000.

5- سهى السيد حسن فرج، "مدخل مقترح لتطوير الرقابة وتخفيض التكاليف كهدف استراتيجي

بغرض تحقيق التنافسية - دراسة نظرية تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة في

المحاسبة، كلية التجارة ببورسعيد، جامعة قناة السويس، 2004 .

6- علياء محمد الشماع، "تحو تكامل مفهوم التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة في

ضوء ظروف المنافسة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2003.

7- مجيب الرحمن أحمد عبد الله، "إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية،

دراسة تطبيقية على الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية"، رسالة دكتوراه، جامعة

دمشق، 2010.

8- محمد حسن السعيد، "تموذج محاسبي مقترح لتقدير التكلفة المستهدفة في ظل المتغيرات

البيئية الحديثة - دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة ، جامعة عين شمس،

2003.

9- محمد روازقي، الإدارة الاقتصادية في الشركات اليابانية مع التركيز على نظام التوقيت

الدقيق JIT ومحاولة الاستفادة منه في إحدى الشركات الجزائرية، كلية العلوم الاقتصادية،

جامعة الحاج لخضر، باتنة الجزائر، 2008.

10- ميساء محمود راجحان، "دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات -

دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة"، رسالة ماجستير غير منشورة،

كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، 2002 .

11- نرمين محمد فهمي شكر، "استخدام التكلفة المستهدفة لزيادة كفاءة نظام معلومات المحاسبة الإدارية"، رسالة ماجستير،

كلية التجارة، جامعة بنها، 2006.

ثانياً: المراجع الانجليزية:

A-Books:

1- Blocher, E.J, et al., "Cost Management :A Strategic Emphasis" ,Boston:
Mc Graw-Hill Higher Education,2002.

2- Chery. S, M & Dale.C, M & Jerolb. L, Z, Management Accounting
Analysis and Interpretation, 2nd .ed, Mc Graw-Hill, Newyork, 200.

3- Hilton. R, W, Managerial Accounting , 4th .ed Mc Graw –Hill , Newyork
,1999.

- 4- Horngren, C.T and Datar, S.M. and Foster. G, Cost Accounting A Managerial Emphasis, Thirteenth Edition. Prentice- Hall, New Jaersey, USA,2009.
- 5- Horngren. C,T., Datar. S,M., Foster. G, Cost Accounting A Managerial Emphasis, 12th.ed, Upper Saddle River: New Jersey ,Prentice Hall, 2006.
- 6- Hwaiyu.G, Manufacturing Engineering Handbook, McGraw – Hill, New York, USA,2004.
- 7- Kaplan. R, S & Atkinson.A,A, Advanced Management Accounting, 3rd. ed. prentice Hall, NewJersey, 1998.
- 8- Miller. A, Gregory. G., Strategic Management. second Edition, McGraw Hill Inc, 1996.
- 9- Williams, H and Bettner, Financial & Managerial Accounting, 2005.

B- Articlcs:

- 1- Ansare .S.etal,"Targetcosting:Uncharted ResearchTerritory", Handbooks of Management Accounting Research, Vol.2 2006.
- 2- Bird,H.MB.,Albano,R.E.and Townsed,W.P., "Target Costing:Delighting Your Customers While Making a Profit",Focus Magazing,2003.
- 3- Borgernas. H, and G. Fridh, ,"The use of target costing in Swedish Manufacturing Firms",Goteborg University, School of Economics &Commercial Law,2003.
- 4- Bragg,S,M, " Controller's Guide to Costing", John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, U.S.A, 2006.
- 5- Castellano. J.F and S.Young,"Speed Splasher: an interactive, tem – based Target Costing Exercise", Journal of Accounting Education, Vol.21, Issue.2, 2003.
- 6- Christian, A., Jan, G., and Nilsson, U., "the Impact of Competition on the Adoption of Target Costing", International Journal of Production Economics, 2008.

- 7- Cokins. G.,” Integrating target costing and ABC”, Journal of Cost Management, Vol.16. No.4, July/August, 2002.
- 8- Cooper, R. and Slagmulder, R.” Target Costing and Value Engineering”, Productivity Press, Portland, OR, 1997.
- 9- Cooper, R and Slagmulder, R, " Factors Influencing the Target costing Process: Lessons From Japanese Practice", February 25, 1997.
- 10- Cooper. R, R.Slagmulder, “Intergenerational Costing” Part 1 Cost Management , Sep /Oct.2003.
- 11- Crow, K, "Achieving Target Cost/Design-to-Cost Objectives", [http://www.pd-tark.com/target-costing, htm](http://www.pd-tark.com/target-costing.htm), DRM Associates, 2000.
- 12- Crow, K, "Target Costing", [http://www.pd-tark.com/target-costing, htm](http://www.pd-tark.com/target-costing.htm), DRM Associates, 2002.
- 13- Dekker .H, and P. Smidet, “A survey of the Adoption and Use of target Costing in Dutch Firms”, International Journal of Production Economics, Vol.84, Issue.3, 2003.
- 14- Dhillon, B. S, Engineering and Technology Management Tools and Applications. Arecth House Incorporated, USA, 2002.
- 15- Ehrlenspiel, Klaus, Kiewert, Alfons and Lindemann, Udo" Cost-Efficient Design", Springer, Verlag, Berlin, Heidelberg, 2007.
- 16- Ellram .L, ”The implementation of target costing in the United States: Theory versus practice”, Journal of Supply Chain Management: A global review of purchasing & supply, Vol.42, Issue.1, 2006.
- 17- Ellram. L., purchasing and Supply Management’s participation in the Target Costing Process, the Journal of Supply chain Management, spring 2000.
- 18- Ellram. L., ”Supply Management’s Involvement in the Target Costing Process”, European Journal of Purchasing and Supply Management, Vol.8, Issue.4, 2002.

- 19- Ibusuki. U and P, Kaminski,”Product development process with focus on value engineering and target-costing: A case study in an automotive company”, International journal of production economics, Vol.105, Issue.2, 2007.
- 20- Kato, Yutake, “Target Costing Support Systems: Lessons From Leading Japanese Companies“, management Accounting Research, Vol 4, No 4, 1993.
- 21- Kato.Y,”Functions and Dysfunctions of Target Costing “, Managerial Accounting Department of Accounting and Finance, LSE,
<http://www.Kato.Powerweb.ne.jp/>, 2003.
- 22- Kee .R and M.Mtherly, “Decision Control of Products Developed Using Target Costing “ Advances in Management Accounting , Vol.15,2006.
- 23- Lockamy, Archie and Smith, Wilbur,”Target Costing For Supply Chain Management: Criteria and Selection “, Industrial Management and data System, Vol 100 Issue 5, 2000.
- 24- Swenson .D, et, al,”Best Practices in Target Costing”, Management Accounting Quarterly, Winter, 2003.
- 25- Tomas,W.L ,et al.,"Compensation Contrasting Chinese and Japanese Systems",Cost Management,Vol.19,no.2,Mar/Apr.2005.
- 26-Zaman.M.,"Target Costing Implementation in Australian Companies: An Exploratory Study Of Current Corporate Practice And Strategic Intent", Research in Accounting Conference,4 to 6 July 2004.

ملحق رقم (1) جداول بيانات الدراسة

جدول ملحق (1) بيانات تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج الاول قبل تطبيق التكلفة المستهدفة خلال خمس سنوات

بند التكلفة	مسبب التكلفة	عدد وحدات المسبب	متوسط		التكلفة بالدينار لسنوات				
			تكلفة الوحدة الواحدة	تكلفة كل بند	سنة 1	سنة 2	سنة 3	سنة 4	سنة 5
مواد خام	مباشر	-	-	165	168.2	166.5	165.5	163.4	161.7
المكونات المشتراة	مباشر	-	-	105	107.0	106.0	105.3	104.0	102.9
التخزين	نسبه من المواد الخام	-	0.02	3.3	3.4	3.3	3.3	3.3	3.2
التصميم	ساعات التصميم (عمل)	0.5	78	39	39.8	39.4	39.1	38.6	38.2
توكيد الجودة	ساعات الفحص (عمل)	1.75	7.6	13.3	13.6	13.4	13.3	13.2	13.0
إعادة التشغيل (المعيّب)	ساعات إعادة التشغيل	1.5	6.5	9.75	9.9	9.8	9.8	9.7	9.6
مواد غير مباشرة	نسبة من ت. المواد الخام	-	0.09091	15	15.3	15.1	15.0	14.9	14.7
إعداد الآلات والصيانة والإستهلاك	نسبة من ت. التجميع	-	0.71429	40	40.8	40.4	40.1	39.6	39.2
الإشراف	ساعات الإشراف	0.4	25	10	10.2	10.1	10.0	9.9	9.8
التكاليف الإدارية والتسويقية	ساعات العمل	0.3	81	24.3	24.8	24.5	24.4	24.1	23.8
التجميع	ساعات التجميع (عمل)	1.6	35	56	57.1	56.5	56.2	55.5	54.9
مجموع التكاليف				480.65	490.0	485.0	482.0	476.0	471.0

جدول ملحق (2) بيانات التكاليف الفعلية للوحدة الواحدة من المنتج الاول بعد تطبيق التكلفة المستهدفة خلال خمس سنوات

بند التكلفة	مسبب التكلفة	متوسط			التكاليف بالدينار				
		عدد وحدات المسبب	تكلفة الوحدة الواحدة	التكلفة الإجمالية	سنة 1	سنة 2	سنة 3	سنة 4	سنة 5
مواد خام	مباشر	-	-	149	152	152	146	149	146
المكونات المشتراه	مباشر	-	-	91	93	93	89	91	89
التخزين	نسبه من المواد الخام	-	0.02	2.98	3	3	3	3	3
التصميم	ساعات التصميم (عمل)	0.35	78	27.3	28	28	27	27	27
توكيد الجودة	ساعات الفحص (عمل)	1.75	7.6	13.3	14	14	13	13	13
إعادة التشغيل	ساعات إعادة التشغيل	1	6.5	6.5	7	7	6	7	6
مواد غير مباشرة	نسبة من ت.المواد الخام	-	0.08456	12.6	13	13	12	13	12
إعداد الآلات والصيانة والإشراف	نسبة من تكاليف التجميع	-	0.64	33.6	34	34	33	34	33
الإشراف	ساعات الإشراف (عمل)	0.3	25	7.5	8	8	7	8	7
التكاليف الإدارية والتسويقية	ساعات العمل (عمل)	0.23	81	18.63	19	19	18	19	18
التجميع	ساعات التجميع (عمل)	1.3	35	45.5	46	46	45	46	45
مجموع التكاليف				407.91	415	416	400	408	401

جدول ملحق (3) بيانات تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج الثاني قبل تطبيق التكلفة المستهدفة خلال خمس سنوات

بند التكلفة	مسبب التكلفة	المتوسط			التكلفة بالدينار لسنوات				
		عدد وحدات المسبب	تكلفة الوحدة الواحدة	التكلفة لكل بند	سنة 1	سنة 2	سنة 3	سنة 4	سنة 5
مواد خام	مباشر	-	-	125	128.1	126.3	125.3	123.6	121.9
المكونات المشتراه	مباشر	-	-	45	46.1	45.5	45.1	44.5	43.9
التخزين	نسبه من المواد الخام	-	0.02	2.5	2.6	2.5	2.5	2.5	2.4
الهندسة	ساعات التصميم (عمل)	0.35	80	28	28.7	28.3	28.1	27.7	27.3
توكيد الجودة	ساعات الفحص (عمل)	1.5	7.5	11.25	11.5	11.4	11.3	11.1	11.0
اعادة التشغيل (المعيب)	ساعات اعادة التشغيل	1.2	6.2	7.44	7.6	7.5	7.5	7.4	7.3
مواد غير مباشرة	نسبة من تكلفة المواد الخام	-	0.13688	17.11	17.5	17.3	17.2	16.9	16.7
اعداد الالات والصيانة والإشراف	نسبة من تكاليف التجميع	-	0.6094	35.1	36.0	35.5	35.2	34.7	34.2
الإشراف	ساعات الإشراف	0.35	26	9.1	9.3	9.2	9.1	9.0	8.9
التكاليف الإدارية والتسويقية	ساعات العمل	0.3	80	24	24.6	24.3	24.1	23.7	23.4
التجميع	ساعات اتمام	1.6	36	57.6	59.0	58.2	57.7	56.9	56.2
مجموع التكاليف				362.1	371.0	366.0	363.0	358.0	353.0

جدول ملحق (4) بيانات تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج الثاني قبل تطبيق التكلفة المستهدفة خلال خمس سنوات

بند التكلفة	مسبب التكلفة	المتوسط			التكلفة بالدينار لسنوات				
		عدد وحدات المسبب	تكلفة الوحدة الواحدة	التكلفة الإجمالية	سنة 1	سنة 2	سنة 3	سنة 4	سنة 5
مواد خام	مباشر	-	-	123	125.7	124.2	122.7	121.3	120.5
المكونات المشتراه	مباشر	-	-	45	46.0	45.4	44.9	44.4	44.1
التخزين	نسبه من المواد الخام	-	0.02	2.46	2.5	2.5	2.5	2.4	2.4
الهندسة	ساعات التصميم	0.31	80	24.8	25.3	25.0	24.7	24.5	24.3
توكيد الجودة	ساعات الفحص	1.4	7.5	10.5	10.7	10.6	10.5	10.4	10.3
إعادة التشغيل (المعيّب)	ساعات اعادة التشغيل	0.8	6.2	4.96	5.1	5.0	4.9	4.9	4.9
مواد غير مباشرة	نسبة من ت. المواد الخام	-	0.1247	15.34	15.7	15.5	15.3	15.1	15.0
إعداد الآلات والصيانة والإشراف	نسبة من ت. التجميع	-	0.5881	29.64	30.3	29.9	29.6	29.2	29.0
الإشراف	ساعات الإشراف	0.3	26	7.8	8.0	7.9	7.8	7.7	7.6
التكاليف الإدارية والتسويقية	ساعات العمل	0.26	80	20.8	21.3	21.0	20.8	20.5	20.4
التجميع	ساعات التجميع	1.4	36	50.4	51.5	50.9	50.3	49.7	49.4
مجموع التكاليف				334.7	342.0	338.0	334.0	330.0	328.0

ملحق رقم (2) التحليل الإحصائي

T-Test

Notes

21-APR-2012 02:17:06	Output Created	
	Comments	
<none>	Filter	Input
<none>	Weight	
<none>	Split File	
6	N of Rows in Working Data File	
User defined missing values are treated as missing.	Definition of Missing	Missing Value Handling
Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.	Cases Used	
T-TEST /TESTVAL = 51.66 /MISSING = ANALYSIS /VARIABLES = VAR00006 /CRITERIA = CI(.95) .	Syntax	
0:00:00.01	Elapsed Time	Resources

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
2.59615	5.80517	72.8000	5	VAR00006

One-Sample Test

Test Value = 51.66						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
28.3481	13.9319	21.14000	.000	4	8.143	

T-Test

Notes

21-APR-2012 02:25:05	Output Created	
	Comments	
<none>	Filter	Input
<none>	Weight	
<none>	Split File	
6	N of Rows in Working Data File	
User defined missing values are treated as missing.	Definition of Missing	Missing Value Handling
Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.	Cases Used	
T-TEST /TESTVAL = 23.75 /MISSING = ANALYSIS /VARIABLES = VAR00007 /CRITERIA = CI(.95) .	Syntax	
0:00:00.01	Elapsed Time	Resources

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.73485	1.64317	27.8000	5	VAR00007

One-Sample Test

Test Value = 23.75						VAR00007
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
6.0903	2.0097	4.05000	.005	4	5.511	

T-Test

Notes

01-MAY-2012 11:19:10	Output Created	
	Comments	
C:\Users\rasha\Desktop\zeid.sav	Data	Input
<none>	Filter	
<none>	Weight	
<none>	Split File	
12	N of Rows in Working Data File	
User defined missing values are treated as missing.	Definition of Missing	Missing Value Handling
Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.	Cases Used	
T-TEST /TESTVAL = 8.69 /MISSING = ANALYSIS /VARIABLES = VAR00008 /CRITERIA = CI(.95) .	Syntax	
0:00:00.01	Elapsed Time	Resources

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
3.33766	7.46324	39.2000	5	VAR00008

One-Sample Test

Test Value = 8.69						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
39.7768	21.2432	30.51000	.001	4	9.141	

T-Test

Notes

01-MAY-2012 11:23:36	Output Created	
	Comments	
C:\Users\rasha\Desktop\zeid.sav	Data	Input
<none>	Filter	
<none>	Weight	
<none>	Split File	
12	N of Rows in Working Data File	
User defined missing values are treated as missing.	Definition of Missing	Missing Value Handling
Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.	Cases Used	
T-TEST /TESTVAL = 3.9 /MISSING = ANALYSIS /VARIABLES = VAR00010 /CRITERIA = CI(.95) .	Syntax	
0:00:00.01	Elapsed Time	Resources

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.62915	1.25831	4.7500	4	VAR00010

One-Sample Test

95% Confidence Interval of the Difference		Test Value = 3.9				
		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
2.8522	-1.1522	.85000	.270	3	1.341	VAR00010

T-Test

Notes

01-MAY-2012 11:28:31	Output Created	
	Comments	
C:\Users\rasha\Desktop\zeid.sav	Data	Input
<none>	Filter	
<none>	Weight	
<none>	Split File	
12	N of Rows in Working Data File	
User defined missing values are treated as missing.	Definition of Missing	Missing Value Handling
Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.	Cases Used	
T-TEST /TESTVAL = 9.7 /MISSING = ANALYSIS /VARIABLES = VAR00011 /CRITERIA = CI(.95) .	Syntax	
0:00:00.01	Elapsed Time	Resources

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
3.36155	7.51665	42.0000	5	VAR00011

One-Sample Test

Test Value = 9.7						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
41.6332	22.9668	32.30000	.001	4	9.509	VAR00011

T-Test

Notes

01-MAY-2012 11:34:51	Output Created	
	Comments	
C:\Users\rasha\Desktop\zeid.sav	Data	Input
<none>	Filter	
<none>	Weight	
<none>	Split File	
12	N of Rows in Working Data File	
User defined missing values are treated as missing.	Definition of Missing	Missing Value Handling
Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.	Cases Used	
T-TEST /TESTVAL = -5.3 /MISSING = ANALYSIS /VARIABLES = VAR00012 /CRITERIA = CI(.95) .	Syntax	
0:00:00.01	Elapsed Time	Resources

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
4.52327	10.11435	1.4000	5	VAR00012

One-Sample Test

Test Value = -5.3						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
19.2586	-5.8586	6.70000	.213	4	1.481	VAR00012

Syrian Arab Republic
Damascus University
Faculty of Economics
Department of accounting



The Impact of the Application of the Entry of Target Cost in the Management of Costs in the Jordanian Industrial Companies "An Empirical Study"

A Thesis Submitted in fulfillment for the Ph.D. degree in account

**Prepare by:
Zyad Audeh Ebnih Al-Amayda**

**supervisor by:
Prof. Ata Allah Warad Khalil
Damascus University**

**supervisor by:
Dr. mohammad Yaseen Al-Rahahleh
Al alBayt University**

2012

ABSTRACT

Cost management tools consider one of the most accounting directions nowadays to support and improve the effective control systems applied on corporation's activities. Also to better use of available production resources, and control the activities that consuming the resources, in proper to show it's role in reducing the production cost and predicting the production's profitability.

The researcher focused on the Target Costing Approach as one of the most important tools in evaluating its role in improving and enhancing the private corporations' especially industrial one. For this reason the researcher did a survey to evaluate the impact of most factors and variables concerning bottlenecks' and reducing production costs in Jordanian companies working in ceramic sectors. In addition to studying the materiality of reducing the production costs in these companies resulted by using an appropriate statistical method.

The researcher submitted a suggested accounting framework to evaluate the effect of the independent variables on targeted costing as a related variable to support the existence and the continuous of companies, especially under international free trading agreement, open market system, under quality and competition and the new technical tools a company with new environment based on the new tools used in measuring the costs, performance and the quality during the production or even before or after it.

The new manufacturing environment affected with a various of new accounting tools such as activity based cost (ABC), timely score cards analysis, the cost of product cycle, ongoing improvements in addition to target costing which represents by this research, according to having a few researches related to targeted costing the researcher encourage to study the nature of target costing and evaluating its role in reducing the cost of the production cycle with testing of the method on industrial public Jordanian corporations, especially that this method provides the accounting information needed to support the interest's decisions throughout the cost management in steps of evaluating and improving, marketing ,selling ,distributing the products and support the customers.

Finally, this research focused on the Impact of applying target costing in cost management in Jordanian industrial companies especially that work in ceramic sectors.