



جمهورية العراق

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة بابل – كلية الادارة و الاقتصاد

قسم المحاسبة

بحث مقدم الى مجلس كلية الادارة و الاقتصاد كجزء من متطلبات نيل درجة البكالوريوس في

المحاسبة

بحث بعنوان

استعمال الكلفة المستهدفة لتحقيق جودة المنتجات

اعداد الطالبة

زينب سلمان خضير

اشراف الاستاذ

أ.م.د عز الدين حسن كاظم

٢٠٢٤م

١٤٤٥هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا

صِدْقِ اللَّهِ الْعَظِيمِ

﴿طه: ١١٤﴾

الإهداء

قال تعالى (قل اعملوا فسيرى الله عملكم و رسوله و المؤمنون)

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلى بطاعتك

ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك .. ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ..

ولا تطيب الجنة إلا بروئيتك

الله جل جلاله

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة .. إلى نبي الرحمة ونور العالمين ..

سيدنا محمد صلى الله عليه واله وسلم

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار .. إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من أحمل أسمه بكل

افتخار .. أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثماراً قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك

نجوم أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد

والذي العزيز..

إلى ملاكي في الحياة .. إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني .. إلى بسمة الحياة وسر الوجود

إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى التي لا تصفها العبارات

امي الحبيبة

شكر و تقدير

قال تعالى (ومن يشكر فإنما يشكر لنفسه) لقمان - ١٢

أحمد الله تعالى حمداً كثيراً طيباً و مباركاً على ما اكرمني به لأكمل بحث التخرج ، ثم اتوجه بجزيل الشكر و عظيم الامتنان الى كل من ...

الدكتور عزالدين حسن كاظم حفظه الله و اطال في عمره لتفضله الكريم بالأشراف على هذا البحث و تكرمه بنصحي و توجيهي حتى اتمام البحث

والشكر موصول و التقدير واجب لجميع اساتذتي في كلية الادارة والاقتصاد قسم المحاسبة الذين تتلمذت على ايديهم في جميع المراحل الدراسية جزاهم الله خير الجزاء و حفظهم الله للعلم ..

بسم الله الرحمن الرحيم

(استعمال الكلفة المستهدفة لتحقيق جودة المنتجات)

مقدمة :

مع زيادة حدة المنافسة والتطورات الهائلة في التكنولوجيا كان لابد من تحقيق مزايا تنافسية للمنشآت مما جعلها تركز على التكلفة ، من خلال تخفيض التكاليف مما زاد من أهمية أكثر من اداة من ادوات التكلفة وكان من ادوات ادارة التكلفة مدخل التكلفة المستهدفة .

تأثرت الكيانات الاقتصادية علي مستوى العالم خلال العقد الأخير من القرن العشرين وبداية القرن الحادي والعشرين بالعديد من المتغيرات الاقتصادية والصناعية نتيجة التقدم الهائل في أنظمة الإنتاج وتكنولوجيا المعلومات وارتفاع حدة المنافسة بين كافة الشركات الصناعية أو التجارية وكذلك المؤسسات المالية والبنوك ، من خلال تخفيض تكاليف منتجاتها أو خدماتها مع ضمان الاحتفاظ بتحقيق مستويات الجودة العالمية المطلوبة ، وأن تسعى جاهدة لتصل إلي وضع الصدارة في مجال خفض التكاليف الخاصة بالإنتاج أو الخدمات لتحقيق ضمان الاستمرارية في السوق العالمي ، وتحقيق معدلات ربحية مقبولة لصالح المساهمين.

وأسلوب التكلفة المستهدفة باعتبارهما من الوسائل التي أثبتت فعاليتها في مجال خفض تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية ، وقد استخدمت بعض الدراسات العديد من الطرق التطويرية لتحسين كفاءة وفعالية استخدام هذه الاستراتيجيات مثل هندسة القيمة والتكاليف المطورة وإدارة الأنشطة ، ومازالت الجهود مستمرة لوضع حلول جديدة لتخفيض التكاليف ، ووضع برامج أكثر كفاءة وفعالية في إدارة موارد الوحدة الاقتصادية ، وما يترتب عليه من ضمان إدارة التكاليف بطريقة اقتصادية واضحة ، وتقديم منتجات أو خدمات تشبع رغبات العملاء ، وتحقيق متطلبات ظروف المنافسة المحلية والعالمية وكان من أساليب تخفيض التكلفة مدخل التكلفة المستهدفة الذي سيكون المحور الأساسي الذي ناقشه في هذا البحث وعن مدى تحقيقه لجودة المنتجات (جعفر، ٢٠٠٠).

مشكلة البحث

- محاولة تخفيض التكاليف في ظل بيئة المنافسة الحادة و في ظل الأسواق المتغيرة و غير المستقرة ، و أثر ذلك على البيئة العالمية .
- دور التكلفة المستهدفة في ترشيد القرارات الادارية و الوصول الى افضل انتاج.
- عدم قدرة الشركات العالمية على التحكم في سعر بيع المنتج في ظل ظروف المنافسة الشديدة و التغيرات البيئية و الاقتصادية الحديثة.

أهمية البحث

أن الدافع للقيام بهذه الدراسة، هو وجود قاعدة صناعية تكنولوجية متطورة في العالم ، يتوسع نطاقها الجغرافي والتكنولوجي يوماً بعد يوم، مما يدعو إلى الوقوف على المدى الذي وصلت إليه هذه القاعدة في تطبيق نظم معينة للتكاليف، لمعرفة الظروف والعوامل الممهدة لتطبيق نظم علمية متطورة لحساب تكاليف الإنتاج ، وصولاً إلى أفضل النتائج في الاستثمار والاستغلال لتحقيق المعدلات الاقتصادية المنشودة، بأقل التضحيات الاقتصادية في الموارد والإمكانيات المتاحة .

أهداف البحث

- ١- التعريف بماهية التكلفة المستهدفة وأهمية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالإضافة الى دراسة إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لأداره التكاليف
- ٢ - معرفة مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة والصعوبات التي تواجهها الشركات في تطبيق التكلفة المستهدفة.

الفصل الاول

المبحث الاول

مفهوم وطبيعة أسلوب التكلفة المستهدفة:

لقد عرف أحد الكتاب الباحثين (فوده ، ٢٠٠٧) التكلفة المستهدفة بأنها أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم ، ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل الأخرى التالية لها ، مع مراعاة الاحتفاظ بجودة الإنتاج ودرجة الثقة والرضا من جانب العملاء .

كما عرفها كاتب آخر (عبد الدائم ، ٢٠٠١) بقوله أن التكلفة المستهدفة عبارة عن نشاط تمارسه الإدارة بغرض تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة مع مراعاة التأكيد علي ضمان وتحقيق جودة المنتجات وتحقيق رغبات العملاء الأخرى ، من خلال دراسة المقترحات المطروحة لخفض التكلفة أثناء مراحل التخطيط والبحث والتطوير للمنتج ، خاصة في المراحل التجريبية للإنتاج ، ومن خلال فحص وتقييم التصورات المتاحة لخفض التكلفة.

وعرفت جمعية المحاسبين اليابانيون (Keun – Hyo , Y. , 2005) ، (منصور ، أ. / محمود ، ٢٠٠٨) ، (نور ، د. / أحمد محمد ، وآخرون ، ٢٠٠٥) ، التكلفة المستهدفة بأنها عبارة عن عملية لإدارة الأرباح بصفة عامة ، وذلك عن طريق تحديد مستويات لجودة المنتجات وأسعارها وشروط توزيعها ، وغير ذلك من الأمور المتعلقة بالمنتجات التي يمكن أن تساعد الشركات علي تحقيق استراتيجيتها للربح ، وبشرط أن تتم تحقيق هذه المستويات في مرحلة التخطيط والتطوير للمنتجات بحيث تحقق التطلعات وتفي باحتياجات العملاء.

كما عرفها كاتب آخر (النابلسي ، ٢٠٠٨) ، عبارة عن عملية ضبط وتحديد أجمالي تكاليف المنتج المقترح والمحدد والذي يؤدي إنتاجه إلي توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل ، وهناك العديد من التعريفات لأسلوب التكلفة المستهدفة التي تدور في نفس الإطار ، ولا تخرج عن نفس المضمون المذكور في التعريفات السابقة ، وهو أن التكلفة المستهدفة هي وسيلة يتم

الاعتماد عليها لخفض تكلفة المنتج أو الخدمة ، مع مراعاة المحافظة علي الجودة المطلوبة لإشباع رغبات العملاء.

، حيث أن هذا الأسلوب يأخذ في اعتباره ثلاثة متغيرات يتم استهدافها وهي:-

(١) سعر السوق المستهدف:- وهو نقطة البداية ، والذي يتم تحديده في ضوء الوضع التنافسي في السوق ، وإشباع رغبات العملاء وقدرتهم علي الدفع ، وإستراتيجية الوحدة الاقتصادية .

(٢) هامش الربح المستهدف:- والذي يتحدد وفقاً لعملية تخطيط الربحية ، والذي يجب أن يأخذ في الاعتبار عدة أطراف ورغبتهم في تحقيق أعلى عائد ممكن للشركة ، منها:- المستثمرين وإدارة الشركة.

(٣) التكلفة المستهدفة:- وهي التكلفة المسموح بها ، والتي يتم تحديدها بالفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف ، والتي لا يجب تجاوزها عند القيام بعملية الإنتاج.

وبالتالي يمكن من خلال عرض وتحليل التعريفات السابقة أن يستخلص العديد من النقاط الأساسية من أهمها:-

(١) أن التكلفة المستهدفة هي واحدة من أهم أدوات إدارة التكلفة الحديثة التي يعتمد عليها في تحقيق أهداف الإدارة من تخطيط وإنتاج ورقابة ، من أجل دعم وزيادة القدرة التنافسية في الأسواق للشركات.

(٢) أن التكلفة المستهدفة توفر الضمانات الكافية لنجاح المنتجات الجديدة في السوق ، من خلال تخفيض درجة عدم التأكد ، بالإضافة إلي التأكد من تحقيق هامش ربح مستهدف ومقبول للشركة قبل طرح المنتجات في الأسواق التنافسية السائدة.

(٣) أن التكلفة المستهدفة تحاول بالدرجة الأولى تخفيض تكلفة المنتج أو تخفيض تكلفة تقديم الخدمة مع مراعاة الحفاظ علي الجودة التنافسية في حدود السعر ووفقاً للمواصفات التي تشبع رغبات العملاء ، إلي جانب تحقيق الأرباح المخططة التي ترضي كل من المساهمين وإدارة الشركة علي حد سواء.

(٤) أن أسلوب التكلفة المستهدفة هدفه الرئيسي خفض التكلفة في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج ، حيث تمثل التكلفة في هذه المرحلة الجزء الأكبر من تكلفة الإنتاج ، بالإضافة إلي أن خفض التكلفة تعتبر هدف إستراتيجي يساهم بشكل فعال في زيادة القدرة التنافسية للشركة.

(٥) يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أكثر واقعية من الأساليب الأخرى ، حيث يركز علي كافة الأبعاد المؤثرة علي تحديد التكلفة ، وبالتالي يتم تحديد التكلفة في ضوء تكلفة المنافسين ، ومدى تقبل السوق لتلك التكلفة ، إلي جانب مراعاة إمكانيات المشروع ، حتى تساعد التكلفة علي تحقيق الميزة التنافسية إلي جانب تحقيق أهداف كافة الأطراف المرتبطة بالشركة.

وفقاً لما سبق ، وبناءً علي ما ذكرته بعض الدراسات الأخرى في هذا الموضوع (زعرب و حمدي ، ٢٠١١) ، (خطاب واخرون ، ٢٠٠٤) ، يشير الباحث إلي أن أسلوب التكلفة المستهدفة يحكمه عدة مبادئ أساسية هي:ـ

- (١) أن سعر البيع المستهدف هو القائد لنظام التكاليف بالشركة.
 - (٢) الاهتمام بمتطلبات العملاء وإشباع رغباتهم من ناحية السعر والجودة والتوقيت المناسب لحصوله علي المنتج.
 - (٣) أن يكون تصميم المنتج وتطويره من خلال فريق عمل مكون من عدة تخصصات وإدارات مختلفة بالشركة.
 - (٤) العمل علي تخفيض تكلفة المنتج في كافة مراحل دورة حياته ، سواء تكاليف الشراء أو التشغيل أو التوزيع أو الصيانة ، وبما في ذلك تكلفة التخلص من المنتج بعد نهاية الغرض من استخدامه بالشركة.
 - (٥) التركيز علي خفض التكلفة في مرحلة تصميم المنتج ، أي مرحلة ما قبل الإنتاج التي يترتب عليها خلق التكلفة قبل البدء في العملية الإنتاجية.
 - (٦) الاهتمام بمراحل سلسلة القيمة ، بدءاً من العلاقة مع الموردين وانتهاء بالعلاقة مع العملاء المستهلكين للمنتج أو المستفيدين من الخدمة.
- ٢/١/٢ :- أهداف ومزايا تطبيق التكلفة المستهدفة:-

نظراً للمنافسة الحادة والتطور الهائل في تكنولوجيا نظم الإنتاج والمعلومات التي سادت العالم في الآونة الأخيرة ، فقد زادت الدراسات والأبحاث التي تحاول مواجهة تلك التحديات ، وفي هذا الإطار

ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة لإحداث نوع من التوافق مع تلك التحديات ، كما ذكر بعض الباحثين (منصور ، ٢٠٠٨) ، (زعرب ، ٢٠١١) ، (مهدي ، ٢٠٠٩) والذي يهدف تطبيقه إلي :-

(١) خفض تكلفة الإنتاج أو الخدمات ، وهو الهدف الأساسي لتطبيق التكلفة المستهدفة ، مع مراعاة الحفاظ علي الجودة والالتزام بكافة الشروط ، مثل السعر المناسب وفقاً للأسعار السائدة في السوق ، والتوقيت المناسب وإرضاء العملاء ، وغيرها.

(٢) السعي نحو تحقيق الربح المستهدف ، من خلال تحفيز العاملين في كافة المستويات الإدارية وتأهيلهم وتدريبهم علي تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

(٣) السعي نحو تحقيق التخفيض المستمر لتكلفة الإنتاج أو الخدمات ، من خلال اتباع سياسات التخطيط الاستراتيجي بالشركة ، وزيادة فعالية تصميم وتطوير المنتجات أو الخدمات.

(٤) جذب العملاء وتحسين الموقف التنافسي ، من خلال التطوير المستمر للمنتجات أو الخدمات وبث روح الانتماء لدى العاملين بالمنظمة.

(٥) التركيز علي البيئة الخارجية للمنظمة ، من خلال التركيز علي مواصفات المنتج أو الخدمة ورغبات العملاء والمنافسين ، مما يساعد علي الوصول إلي التكلفة التنافسية من واقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج أو الخدمة التي تقدمها المنظمة.

(٦) تحقيق الأهداف الاستراتيجية للإدارة العليا والحفاظ علي الوضع التنافسي في الأجل الطويل وتحقيق أرباح مقبولة ، في ظل التغير المستمر في كل من أذواق العملاء والظروف التكنولوجية والاقتصادية السائدة.

(٧) توفير احتياجات العملاء وإشباع رغباتهم ، من خلال تقديم منتجات أو خدمات جديدة بالجودة والسعر المناسب ، وهو ما يضمن الاستمرار في السوق.

(٨) تحديد التكلفة المستهدفة علي مستوى المكونات يعمل علي زيادة قدرة الموردين علي الابتكار مما يؤدي إلي تحويل ضغوط المنافسة إلي الموردين ، وهذا يعود بالفائدة الإيجابية علي الموردين والشركة معاً.

(٩) يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة علي تحقيق وفورات تكاليفية كثيرة من خلال إدارة سلسلة القيمة بالشركة وعلاقتها بالعملاء والموردين بحيث يمكن إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة بأفضل توليفة من الإجراءات أو الأنشطة.

(١٠) أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يرسخ فكرة العمل بروح الفريق داخل الشركة ، لأنه لا يمكن تطبيقه إلا من خلال تضافر الجهود لمجموعة من الأفراد من مختلف المستويات الإدارية والأقسام داخل الشركة.

وهنا يتضح للباحث تحقق الفرض الثاني من فروض البحث ، والذي ينص علي أن أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في تحقيق العديد من المزايا في مجال التسعير وخفض التكاليف الخاصة بالنسبة للمنتجات أو الخدمات وخاصة خدمات البنوك في القطاع المصرفي.

٢/٢ :- مراحل ومشكلات تطبيق التكلفة المستهدفة في قطاعي الإنتاج والخدمات.

١/٢/٢ :- مراحل وخطوات التخطيط لتطبيق التكلفة المستهدفة:-

أشارت إحدى الدراسات (منصور و أسماء عوض ، ٢٠٠٨) ، أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لابد له أن يمر بعدة خطوات أو مراحل أساسية ، يمكن عرضها فيما يلي:-

(١) المرحلة الأولى:- علي مستوى السوق.

وفقاً لهذه المرحلة يتم تصدير كل المشكلات التي تواجه المنظمة في السوق إلي مصممي وموردي المنتجات أو الخدمات ، حيث أن حساب التكلفة المستهدفة يكون علي أساس الأسعار السائدة في الأسواق ، وبالتالي تكون نقطة البداية من السوق بدلاً من التقديرات المحددة أو المعايير الداخلية للتكلفة المستخدمة في الأساليب التقليدية لحساب التكلفة.

فأسلوب التكلفة المستهدفة يقوم علي فكرة أساسية مضمونها هو:- السعي نحو تخفيض تكلفة إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة ، وليس تخفيض الأسعار السائدة في السوق والتي يدفعها العملاء ، وبالتالي فإن أسلوب التكلفة المستهدفة عند تحديد الأسعار يجب أن يأخذ في الاعتبار بعض الجوانب الأساسية ، منها:-

(أ) أذواق واحتياجات ورغبات العملاء التي ستؤثر علي تكلفة وسعر المنتج أو الخدمة.

(ب) السعر المناسب ، وهو السعر الذي يناسب العملاء ويكونوا راضياً وعلي استعداد لدفعه.

(ج) ظروف المنافسين في السوق ، من حيث جودة المنتج أو الخدمة وأسعارها ووظائفها.

(د) حصة المنظمة في السوق والتي ترغب في الحصول عليها بالأسعار التنافسية.

(٢) المرحلة الثانية: علي مستوى المنتجات.

في هذه المرحلة يتم مراعاة إمكانيات المنظمة أو الموردين عند تقدير التكلفة ، حيث يتم تقدير تكلفة المنتج أو الخدمة وفقاً لإمكانيات المنظمة ومستوي التكنولوجيا المطبقة بها ، بحيث يتم تصميم المنتج أو الخدمة لتتوافق مع التكلفة المستهدفة ، ويجب مراعاة بذل أقصى جهد للوصول إلي التكلفة المستهدفة مع مراعاة الاحتفاظ بالجودة ، وعدم تخفيض أداء المنتج أو الخدمة عن الحد الذي يرضاه العملاء ، وهنا يجب التأكيد علي ضرورة مراعاة العوامل المؤثرة علي التكلفة المستهدفة في هذه المرحلة ، والتي من أهمها:.

(أ) استراتيجية الإنتاج الخاصة بالمنتج أو الخدمة ، حجم الإنتاج المخطط ، وعملية تكرار تجديد التصميم ، ودرجة هذا التجديد.

(ب) خصائص المنتج ، من حيث درجة التعقيد ، وضخامة الاستثمارات اللازمة ، والفترة الزمنية اللازمة لتطويره.

(٣) المرحلة الثالثة: علي مستوى الأجزاء.

والتي تتم في كثير من الحالات بالتوازي مع المرحلة الثانية حيث يتم تجزئة المكونات إلي وظائف فرعية ومحاولة تخفيض تكلفة كل جزء علي حده ، مثل ما تم علي مستوى المنتج أو الخدمة ، مع مراعاة العوامل المؤثرة ، والتي من أهمها:.

(أ) درجة التكامل الأفقي.

(ب) القوة تجاه أغلبية الموردين.

(ج) طبيعة علاقات الموردين.

وقد تناول كاتب آخر (مجاهد و سمير ، ٢٠٠٧) ، (زعرب و حمدي ، ٢٠١١) ، خطوات التخطيط ومراحل التطبيق لأسلوب التكلفة المستهدفة فيما يلي:-

المرحلة الأولى:- مرحلة بحوث السوق.

يتم فيها دراسة السوق للتعرف علي رغبات وأذواق العملاء المستهدفين وقدرتهم الشرائية ، من خلال جمع المعلومات عن المنتجات المتوفرة بالأسواق وتحديد المنتج الذي ترغب الشركة في إنتاجه وتحديد نوعية العملاء المستهدفين.

المرحلة الثانية:- مرحلة تحليل المنافسين.

ويتم في هذه المرحلة التعرف علي أنواع منتجات المنافسين المتوفرة في سوق عملاء الشركة المستهدفين ، للتعرف علي درجة تقييم العملاء لهذه المنتجات ، وردود فعل الشركات المنافسة المتوقعة في حالة عرض منتجات الشركة في الأسواق المستهدفة.

المرحلة الثالثة:- مرحلة تعريف المنتج وتحديد احتياجات العملاء وأذواقهم.

والتي يتم فيها عمل دراسات دقيقة للتعرف علي مواصفات المنتج ، وطبيعة السوق ، واتجاهات وأذواق العملاء ، من خلال عرض صورة مبدئية علي عينة من العملاء لدراسة وتحليل ملاحظاتهم والتي يجب أخذها في الاعتبار عند وضع التصميم النهائي للمنتج.

المرحلة الرابعة:- مرحلة تحديد سعر البيع وهامش الربح المستهدف.

حيث يتم تحديد سعر البيع المستهدف بناءً علي دراسة وتحليل السوق المستهدف ، وذلك من خلال دراسة مواصفات المنتج واتجاهات العملاء وأذواقهم ، ودورة حياة المنتج ، وأسعار منتجات الشركات المنافسة ، وكذلك الأهداف الاستراتيجية التي المحددة بخصوص المنتج ، وفي هذه المرحلة يتم أيضاً تحديد الربح المستهدف في الأجل الطويل ، بعد تغطية كافة التكاليف الخاصة بالمنتج ، وبحيث يكون هامش الربح أكثر واقعية.

المرحلة الخامسة:- مرحلة تحديد التكلفة المسموح بها.

والتي تمثل أقصى تكلفة يمكن تحملها لإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة ، ويتم تحديدها من خلال سعر البيع المستهدف مطروحاً منها الربح المستهدف

المرحلة السادسة:- مرحلة خفض التكلفة للوصول إلي التكلفة المستهدفة.

حيث يقصد بخفض التكلفة بأنها الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة المسموح بها ، حيث يجب التفرقة في هذه الحالة بين حالتين:-

(١) هدف خفض التكلفة الممكن:- وهو ما يمكن تحقيقه من خلال تطوير كل من تصميم المنتج والإمكانيات المتاحة للشركة.

(٢) الهدف الاستراتيجي لخفض التكلفة:- وهو الهدف الذي يصعب تحقيقه في الأجل القصير وفقاً للظروف والإمكانيات السائدة في الوقت الحاضر ، ولكن يجب أخذه بعين الاعتبار في الأجل الطويل من خلال عمليات البحث والتطوير المستقبلية ، وهو عبارة عن الفرق بين التكلفة المستهدفة للمنتج أو الخدمة والتكلفة المسموح بها.

وفقاً لما سبق وبغض النظر عن المراحل التي يقوم عليها أسلوب التكلفة المستهدفة ، يؤكد الباحث علي أن تحقيق التكلفة المستهدفة يأخذ في الاعتبار العديد من النقاط الهامة منها:-

(١) أن السعر هو الأساس الذي يعتمد عليه في تحديد التكلفة وليس العكس ، حيث تتحدد التكلفة المستهدفة بناء علي السعر التنافسي بعد خصم هامش الربح المستهدف.

(٢) أن الهدف الأساسي عند حساب التكلفة المستهدفة هو الاهتمام بالعميل ومتطلباته ، من حيث الجودة والسعر التنافسي والتوقيت المناسب.

(٣) أن خفض التكلفة وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة يبدأ من مرحلة التخطيط والتصميم للمنتج ومروراً بمراحل التصنيع والتسويق.

(٤) الاعتماد علي فريق عمل يتضمن تخصصات ووظائف مختلفة لدراسة المراحل التي يمر بها المنتج بداية من التفكير في تصميم المنتج ، وانتهاء بقيام العميل بالتخلص من هذا المنتج بعد استخدامه.

(٥) دراسة وتحليل التكلفة لكل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج أو تقديم الخدمة ، والتي تتمثل في ثلاث مراحل أساسية ، وهي:-

- مرحلة ما قبل الإنتاج (التخطيط والتصميم).

- مرحلة التصنيع أو الإنتاج.

- مرحلة خدمات ما بعد البيع والتخلص من المنتج.

بهدف العمل علي خفض التكلفة خلال المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج أو الخدمة ، من خلال تتبع تكاليف مراحل دورة حياة المنتج بدءاً من تكلفة البحوث والتطوير ، وانتهاء بتكاليف عمليات إعادة التطوير أو التخلص من المنتج.

المبحث الثاني

الدراسات سابقة حول التكلفة المستهدفة

نظرا لتعدد البحوث والدراسات التي تناولت العديد من الجوانب في هذا الموضوع ، فإن الباحث سوف يقوم بتناول بعض من هذه الدراسات كما يلي:-

(١) دراسة (سمير ، ٢٠١٣) ، والتي تناولت مدخل التكلفة المستهدفة باعتبارها من أهم عوامل تقدم الصناعة اليابانية ، وضرورة من ضروريات البقاء في السوق ومواجهة المنافسة الحادة التي أصبحت من أهم سمات الأسواق العالمية في الوقت الحاضر ، وتناولت كل من المراحل المتعددة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وسبل تطويرها ، والصعوبات التي تواجه تطبيقها في الشركات الصناعية ، وأهم المزايا والعوامل الداعمة لتطبيقها خلال مراحل الإنتاج الخاصة بوحدة المنتج في ظل ظروف المنافسة السائدة في عصر العولمة والتطورات التكنولوجية الفائقة السرعة ، خاصة في دول العالم المتقدم.

(٢) دراسة (زعرب ، واخرون ، ٢٠١٢) ، التي تناولت أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة التسعير للخدمات المصرفية ، وكذلك المزايا من تطبيق هذا المنهج إلي جانب المشكلات والمعوقات التي تقف أمام تطبيقه في المصارف بقطاع غزة ، وتوصلت الدراسة إلي عدة نتائج وتوصيات هامة ، منها:-

(أ) أن تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في المصارف يمكن أن يحقق العديد من المزايا منها خفض التكلفة والتحسين المستمر للخدمات المقدمة للعملاء ويعطي المزيد من المرونة في سياسات التسعير لتلك الخدمات.

(ب) أن هناك العديد من المقومات التي تساهم في تطبيق منهج التكلفة المستهدفة لتسعير الخدمات المصرفية ولكن مع وجود بعض المعوقات التي تحتاج إلي مزيد من الدراسات لمعالجتها ووضع حلول لها.

(ج) ضرورة تطوير الأنظمة المحاسبية بالمصارف لتلائم التطور المستمر في بيئة الأعمال المصرفية ، ويضمن تخفيض التكلفة للخدمات المصرفية ، وبالتالي تحسين كفاءة تسعير تلك الخدمات وتحقيق رغبات ومصالح العملاء.

(د) ضرورة تفعيل نظم محاسبة التكاليف في المصارف ، وتوفير الكفاءات العلمية والعملية اللازمة لتطبيقه في مجال تسعير الخدمات المصرفية.

(٣) دراسة (الجنابي ، ٢٠١١) ، والتي ذكرت أن تقنية التكلفة المستهدفة تعد من أهم تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية ، والتي تم اتباعها استجابة لمواكبة تطورات البيئة التنافسية الحديثة ، وأشارت الدراسة إلي أن :-

(أ) تقنية التكلفة المستهدفة تعتمد في التسعير علي عملية استهداف التكلفة القائمة علي أبحاث ودراسات السوق.

(ب) تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة يساعد الشركات علي تحقيق قيادة التكلفة وتنفيذ السياسات والاستراتيجيات التنافسية.

(ج) تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة يساعد علي توفير معلومات عن إدارة التكلفة ومعلومات عن العملاء والمنافسين ، وهذا بدوره يخدم الشركة في تحديد رغبات واحتياجات العملاء المستقبليين ومواجهة خطط وسياسات المنافسين.

(٤) دراسة (خطاب ، ٢٠١٠) ، التي تناول فيها الباحث مدى إمكانية وضع إطار مقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة ومبادئ حوكمة الشركات ، ومعرفة العلاقات المتبادلة بينهما ، ومدى استفادة كل

منهما من الآخر ، من أجل الوصول إلي تحقيق البقاء والنمو والاستمرار في سوق تتصف بالمنافسة الحادة ، وذكر الباحث من خلال هذه الدراسة عدة نقاط أساسية ، من أهمها:-

(أ) أن التكلفة المستهدفة من أهم أدوات إدارة التكلفة التي تبحث في إمكانية خفض التكلفة خلال مرحلة تصميم المنتجات ، مع الحفاظ علي الجودة وتحقيق الربحية في ظل سوق المنافسة الكاملة السائدة.

(ب) أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يزيد من القدرة التنافسية للشركة ويساعد علي تحقيق هدف البقاء والنمو والاستمرار.

(٥) دراسة (الخالدي ، ٢٠١٠) ، وقد توصلت الدراسة إلي أن:-

(أ) عملية تخفيض التكلفة يمكن تحقيقها بالاعتماد علي عدة إجراءات هندسية وتكاليفية وإحصائية للوصول للتكلفة المستهدفة ، وهذا بدوره يساعد علي دعم منهج التكلفة المستهدفة كأحد أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية.

(ب) ضرورة تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة لتطوير تصميم المنتجات واستبعاد التكاليف غير الضرورية ، وبالتالي الوصول إلي سعر مستهدف وتخفيض التكاليف.

(ج) يجب التركيز علي مرحلة البحث والتطوير نظراً لأهمية هذه المرحلة بالنسبة لتطوير المنتجات من خلال إيجاد قنوات اتصال بين قسم البحث والتطوير وأقسام الحسابات والإنتاج والتسويق داخل منظمات الأعمال.

(٦) دراسة (أبو عودة وعلي عدنان ، ٢٠١٠) ، والتي تناولت أسلوب التكلفة المستهدفة من حيث متطلبات تطبيقه ، وأهم العوامل التي تدعم هذا التطبيق بالنسبة للخدمات المصرفية ، إلي جانب المراحل وطرق التقدير والعوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها ، وكذلك أهم المزايا والصعوبات التي تواجه هذا التطبيق ، كما تناولت الدراسة العلاقة بين تسعير الخدمات المصرفية وأسلوب التكلفة المستهدفة.

ومن الدراسات التي تم الرجوع إليها دراسة الطالب (موسى، ٢٠٠٨) إذ تم التوصل إلى النتائج التالية في دراسته عن موضوع التكلفة المستهدفة :

- يهتم مدخل التكلفة المستهدف بالتكاليف في مرحلة التصميم و التطوير أي قبل حدوث التكلفة .
- قد تتساوى التكلفة المسموح بها مع التكلفة المستهدفة وذلك عندما يكون التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة يساوي صفر .
- يمكن للمنظمة الأختيار بين ادوات عديدة من ادوات تحجيم التكلفة للوصول إلى التكلفة المبدئية للمنتج إلى مستوى التكلفة المستهدفة .
- الوصول إلى التكلفة المستهدفة لا يعني نهاية الأمر و إنما يعني بداية مرحلة جديدة للبحث عن مواطن لاخترق التكلفة .
- مدخل التكلفة المطور قد يعني ضمنا مشاركة جميع العاملين بالمنظمة بإدارة التكلفة - ضرورة دعم الإدارة العليا لمدخل التكلفة المستهدفة .
- ضرورة حرص الإدارة على القضاء على الصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة حتى تستطيع المنظمة الاستفادة من مزايا هذا المدخل .
- وفي دراسة (حياني، ٢٠٠٥) في بحثه بعنوان : نظرية التكاليف وقد توصل في دراسته أن طريقة التكاليف المستهدفة تسمح بإيجاد مجالات جديدة لتخفيض التكلفة في مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج ، وهكذا فإن التكلفة المستهدفة ليست مقتصرة على الرقابة التكاليفية بل أصبحت مدخلاً شاملاً لإدارة التكاليف والأرباح.
- وقد توصل إلى خصائص يتسم بها مدخل التكلفة المستهدفة وهي :
- ان مدخل التكلفة المستهدفة مدخل تسعيري يعتمد على ظروف السوق والمنافسة ويعتبر السعر أحد المعطيات الثابتة التي يجب على المنشأة أن تتلاءم معها .
- ينطلق من التكاليف في الأجل الطويل فهو يبحث في مراحل دورة حياة المنتج التي تتجاوز عادة من ٣ إلى ٥ سنوات وتقتصر على المستوى الأول من حياة المنتج وهي مرحلة بدائل التصميم وبدائل هندسة العمليات الإنتاجية اللازمة للتصنيع .

وفي دراسة (عثمان، ٢٠٠٢) بعنوان : الأتجاهات الحديثة في إدارة التكاليف : إذ أنه لخص في دراسته أن التكاليف المستهدفة قد أضافت بعدا استراتيجيا للتكاليف المعيارية يعتمد على احتياجات العميل وما يقدمه المنافسون لهذا العميل .

وقد وضع الأهداف الأساسية للتكلفة المستهدفة وهي :

- خفض التكاليف

- ضمان جودة المنتج

- اشباع رغبات العميل

- تقديم المنتجات الجديدة وتطويرها باستمرار وهذا ناتج عن تضافر جهود كافة الأطراف في المنتظمة. كما أجرى (dekker, smeth, ١٩٩٤) دراسة بعنوان " اعتماد واستخدام الهدف من التكاليف المستهدفة في الشركات الهولندية" هدفت إلى بيان الفروق في الممارسات المتبعة لتطبيق إستراتيجية التكلفة المستهدفة بين الشركات الهولندية واليابانية التي تجمع بين وظائف متعددة ومعارف وقدرات مشتركة في عملية تطوير المنتجات الاقتصادية. ويقصد بالتكلفة المستهدفة تحديد هدف التكاليف وقيمتها التي يتوجب تحقيقها في نتاج عملية التنمية الاقتصادية، وذلك يحقق هامش ربحي مرتفع يتحقق عند منافسة المنتج في الأسواق. تكونت عينة الدراسة من (١٧٥) شركة صناعية من مختلفه القطاعات في هولندا، وتم تعديل بعض الاستراتيجيات التي تساهم في تطور هذه الإستراتيجية وتبعدها عن الطرق التي تتبع في الشركات اليابانية الأمر الذي احتاج إلى خلق استراتيجيات تجريبية بحاجة إلى التطبيق والاختبار. أظهرت نتائج الدراسة أن ما مجموعه (٤٣) شركة من أصل (١٧٥) طبقت فيها هذه الإستراتيجية وحققت هذه الاستراتيجيات نجاحا بلغت نسبته (٢٤.٦%)، وبينت النتائج أيضا أن هذه الاستراتيجيات الجديدة للتكلفة المستهدفة حققت نسبة أرباح عالية على المدى الطويل الأمر الذي حقق تقدما على الاستراتيجيات المتبعة في الشركات اليابانية، وبينت النتائج أن سبب انخفاض نسبة نجاح الشركات إلى وجود اختلافات إدارية واقتصادية في هذه الشركات.

المبحث الثالث

التكلفة المستهدفة :

التكلفة المستهدفة : عبارة عن عملية ضبط وتحديد إجمالي تكاليف المنتج المقترح والمحدد والذي يؤدي إنتاجه إلي توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل. كما عرفها (حياني ، ٢٠٠٥) بأنها طريقة لتخطيط التكلفة ترتكز على المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميزة أو الخاصة والدورة الحياتية القصيرة نسبياً وأنها طريقة التكلفة التي تستخدم في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج أي مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج. وعرفها (Bird and Albane ، ٢٠٠٣) بأنها مجموعة من الخطوات التي تهدف لخفض تكاليف المنتج التي يتم تحديدها بناء على فهم رغبات وحاجات العملاء. وهناك كثير من الخبرات المهنية الحديثة التي بذلت لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على نطاق وتشكيلة واسعة من المنتجات وعمليات والإجراءات في شركة تصنيع كبيرة الحجم ، ومن خلال ذلك تبين لنا ان هنالك مزايا يقدمها أسلوب التكلفة المستهدفة سواء للمنظمة أو العملاء والموردين ولذلك فان أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم على ان :

التكلفة المسموح به وهي التكلفة المستهدفة = سعر البيع المتوقع - الربح المرغوب فيه

كما ان التكاليف المستهدفة عبارة عن عملية الضبط التي تستخدم البيانات والمعلومات في سلسلة منطقية من الخطوات لتحديد وتحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج . إضافة إلى ذلك فان سعر وتكلفة المنتج ذو الوظائف المتفردة والمتخصصة التي يتميز بها دو غيره من المنتجات المنافسة يتم تحديده من خلال فهم وتحديد احتياجات ورغبات العملاء وقدرتهم على الدفع مقابل هذه الميزات.

وحيث أن ظهور مدخل التكلفة المستهدفة ظهر أولاً في اليابان فإنه من المناسب عرض تعريف جمعية المحاسبين اليابانيون للتكلفة المستهدفة حيث عرفتها بأنها :

عبارة عن عملية لأدارة لأرباح بصفة عامة وذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج والتي تمكن المنظمة من تحقيق استراتيجيتها للربح على ان يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج وكذلك تطويره للمستوى الذي يقابل تطلعات واحتياجات العملاء. (الرفاعي وآخرون، ٢٠٠٦).

المبحث الرابع

بداية ظهور أسلوب التكلفة المستهدفة

يعتبر أسلوب التكاليف المستهدفة عملية بسيطة الفهم والتطبيق نسبيا ، وبالرغم من ذلك فإنها تؤثر تأثيرا كبيرا على ربحية المنظمات والأعمال التجارية ، كما أنها لا تتطلب جيش من المتخصصين والمهنيين ، أو حتى تتطلب تطبيقات برامج واسعة النطاق، أو تراكيب وإجراءات إدارة معقدة. ولكنها في الغالب عبارة عن حسّ منضبط ومنطقي يترجم الإجراءات والعمليات الحالية للشركة (منصور ، ٢٠٠٨).

فقد بدأ ظهور هذا الأسلوب من التكلفة أولا في اليابان خلال عام ١٩٦٠ حيث وجد ان ٨٠% من الصناعات الكبرى كانت تتبع هذا الأسلوب بالفعل ، بالإضافة إلى قيام الصناعات اليابانية بتطوير بعض الأساليب والمفاهيم الأمريكية وإكسابها خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجهه تلك الصناعة (حياني ، ٢٠٠٥).

حيث قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة ، وتم تحويلها إلى نظام ديناميكي لخفض التكلفة وتخطيط الربحية ، وقد ظهر هندسة أسلوب القيمة في شركة (جنرال اليكتريك) الأمريكية أثناء الحرب العالمية الثانية ، وذلك كمنهج أو أسلوب هندسي منظم يسعى إلى إنتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة ، وأسفرت التجارب العملية عن إمكانية إنتاج منتج ذو فاعلية عالية ، ويتكون من اقل عدد ممكن من الأجزاء الداخلية في تركيبه ، ثم تطور الأسلوب حتى أصبح يؤدي إلى إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفاعلية مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى (الرفاعي وآخرون، ٢٠٠٦) .

واليوم أصبح هناك نسبة كبيرة جدا من الصناعات التجميعية اليابانية تستخدم هذا الأسلوب ، مثل صناعة السيارات ، الالكترونيات ، الأدوات المنزلية وغيرها من الصناعات الحديثة والمتقدمة ، ونجد ان معظم الشركات اليابانية العملاقة مثل تويوتا ، نيسان ، سوني ، وشركة كانون تستخدم هذا الأسلوب . كما ان أنشطة تحديد التكاليف مرتبطة ارتباطا مباشرا بتطوير المنتجات الجديدة وهو الشئ الذي تعتبره الشركات سرا وهذه السرية قد تكون سببا في إخفاء الأثر الحقيقي لأسلوب تحديد التكاليف المستهدفة. (منصور ، ٢٠٠٨).

نتيجة

يتضح مما سبق أن التكلفة المستهدفة تهتم بخفض التكاليف خلال مراحل دورة حياة المنتج بدءاً من مرحلة البحوث و التطوير ثم أنشطة التصميم ثم الإنتاج ثم التسويق و التوزيع و البيع و أخيراً خدمة ما بعد البيع مثل الصيانة و فى النهاية التخلص من المنتج.

الفصل الثاني

المبحث الأول

أسباب الاتجاه الى نظام التكلفة المستهدفة

ان من أهم أسباب الاتجاه إلى نظام التكلفة المستهدفة هي العيوب التي شابت النظم التقليدية فادت إلى صرف النظر عن تلك النظم نسبياً ، حيث أنها لا تحدد سعر البيع أولاً بل تقوم بتحديد التكلفة وإضافة هامش الربح المناسب ، فإذا كان هذا السعر أعلى من سعر السوق أو ان الشركة لا تستطيع البيع بهذا السعر ، فيتم تخفيض سعر البيع إلى اقل قدر ممكن ، في حين نرى ان نظام التكلفة المستهدفة قد عالج هذا الأمر عن طريق تحديد سعر السوق أولاً ثم تقوم بتحديد هامش الربح المخطط تحقيقه والفرق بين سعر السوق والربح المخطط يمثل التكلفة المسموح بها وعلى ذلك يتم إجراء الاختبارات والتصميمات على المنتج من اجل الوصول إلى التكلفة المسموح بها فقط (Ansari, et al ,2006).

ولذلك فان التكاليف المستهدفة تحدد التكاليف المسموح بها والتي تسمح بتحقيق معدل الربح المطلوب من بيع المنتج ، لذا فان التكاليف المستهدفة تعتمد على عوامل ومتغيرات السوق كما أثبتت العديد من الدراسات التي أجريت ان تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي تحسين الموقف التنافسي للشركة وتحقيق أهداف تحسين الجودة وخفض التكلفة والإسراع بتقديم المنتج للسوق حيث ان البيئة التنافسية التي تعمل فيها الشركات لا تحتل الخطأ أو التأخير (Henri, dekker,1994).

ولذلك وفى ظل هذه الأجواء كان من البديهي والمنطقي محاولة التطوير للوصول أفضل السبل لتخفيض التكلفة لتحقيق ميزة تنافسية مرتفعة في ظل بيئة تتصف بالديناميكية القوية ، وبعد ان انتقل التنافس إلى الريادة في تخفيض اكبر للتكلفة وكان من هذا التطوير كما ذكرنا هو محاول دراسة وتحليل الانتقادات الموجهة إلى النظم التقليدية للتوصل إلى أفضل الطرق المؤدية إلى نفس الغرض وهو

تخفيض التكلفة كما ان من دواعي الاتجاه إلى أسلوب التكلفة المستهدفة تلك البيئة التي تعيش فيها المنشآت والشركات حيث ان هذه الشركات تواجهه بيئة تتصف بعدة خصائص:

١- بيئة تنافسية

٢- بيئة سريعة التغيير

٣- بيئة لا تسامح في التأخير أو الأخطاء

٤- بيئة متزايدة الطلب (Ansari, et al ,2006).

المبحث الثاني

أهداف استخدام مدخل التكلفة المستهدفة :

- ١- تخفيض تكاليف المنتج اثناء مرحلة التصميم (هدف رئيسي)
- ٢- تأكيد جودة المنتج مع خفض تكاليفه .
- ٣- تطوير المنتج دائما لجذب المستهلكين .
- ٤- تخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلية .
- ٥- يساعد مدخل التكلفة المستهدفة في تحديد تكاليف المنتج المستهدفة أي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج .

ولا بد من وجود التكلفة المستهدفة لأنها تعد بغرض تحقيق التوازن بين المدخل الخارجي

(السوق) والمدخل الداخلي (المشاة) . (dekker, smeth ١٩٩٤)

المبحث الثالث

مزايا تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة (منصور، ٢٠٠٨):

- ١- نظام التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية.
- ٢- يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة اداة لأدرة التكلفة والربحية في آن واحد.
- ٣- يؤدي اتباع أسلوب التكلفة المستهدفة الى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكن تحمله وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات والخدمات محققة لأهداف الربحية.
- ٤- يمكن مدخل التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف أخرى خارجية مثل الموردين وحتى العملاء.
- ٥- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار بما يفيد المنظمة والموردين معا بما يؤدي الى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة الى الموردين.
- ٦- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي اثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها مما يزيد من أهمية خاصة في ضوء قصر دورة حياة المنتجات.
- ٧- أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من الوفورات التكاليفية عن طريق ادارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء بحيث يتم انتاج المنتج بأفضل توليفه ممكنه من الأنشطة.
- ٨- لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل مدخل التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقرير عنها وانما يمتد ليشترك مع فرق العمل في مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات.
- ٩- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تبني هذا المدخل الا من خلال تعاون مجموعات من الأفراد من مختلف الادارات والمستويات التنظيمية(منصور، ٢٠٠٨).

الفصل الثالث

المبحث الاول

مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة

تمر عملية تطبيق التكلفة المستهدفة بعدد من المراحل والتي لا بد وأن تبدأ بمرحلة تخطيط وتصميم المنتج قبل البدء بعملية التصنيع ، ومن ثم متابعة محاولات التحسين المستمر من خلال المراحل التالية عن طريق ما يعرف بدورة حياة المنتج، دون أن يتم تخفيض خصائص أو جودة المنتج، لذلك يمكن أن تقسم خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة على النحو الآتي (المطارنة-٢٠٠٨) :

١- تخطيط المنتج وتصميمه

تبدأ هذه الخطوة عند القيام بإعداد مشروع هذا المنتج وذلك في مرحلة التخطيط، وتقوم المنشأة بدراسة جدوى تسويق المنتج وبعد ذلك يتم التوصل إلى المشروع المبدئي بعد القيام بتقييم دراس السوق مع الأخذ بالحسبان المنافسة التي تنتمي لها هذه الصناعة ونوع المستهلكين المحتملين لهذا المنتج، بعد ذلك يتم عمل تقدير مبدئي لتكلفة التصميم ويقوم المحاسب الإداري في هذه المرحلة بمراجعة تقديرات تكلفة هذه التصميمات للمنتج الجديد لعرضها على اللجنة التي تستطيع من واقع المعلومات المستقاة من دراسة السوق وبيانات التكلفة المقدرة تحديد مدى جدوى إنتاج المنتج الجديد، وإذا اتضح أن هناك جدوى من إنتاج وتسويق المنتج الجديد تبدأ الإدارة الهندسية في إعداد خطة لإنتاج المنتج تتضمن تحديد الأجزاء التي سيتكون منها ومعايير الجودة المتعلقة بالمنتج الجديد

٢- تحديد السعر المستهدف

يقصد بالسعر المستهدف للمنتج هو السعر الذي يحقق التوافق بين الاعتبارات الآتية:

- الأسعار التي يتقبلها المستهلك ويمكن للمنشأة من خلالها تحقيق حصة سوقية مرغوب فيها للمنتج المقترح أو توسيع نطاق الحصة السوقية الحالية وكسب أسواق جديدة.
- لا يزيد السعر بأي حال من الاحوال على أسعار المنافسين .

- الأسعار التي تحقق الربح المستهدف والذي يمثل أدنى هامش ربح تهدف إلى تحقيقه الإدارة و لا يمكنها التنازل عنه.

لأخذ هذه الاعتبارات بالحسبان عند تحديد السعر المستهدف يجب أن يكون في المنشأة إدارة لبحوث السوق قادرة على دراسة السوق واحتياجاته وجمع المعلومات عن أسعار المنافسين وتحليلها والتنبؤ بالتغيرات المتوقعة في تلك الأسعار، كذلك التنبؤ بردود أفعال المنافسين تجاه الأسعار المتوقعة التي ترغب المنشأة في تحديدها لمنتجاتها

٣- تحديد الربح المستهدف:

يمكن تعريف الربح المستهدف بأنه الربح الذي ترغب المنشأة في الحصول عليه بعد القيام ببيع المنتج، ولكي يتم تحديد الربح المستهدف في أي منشأة لا بد من أخذ بعض الاعتبارات بالحسبان عند السعي لتحصيله (السامرائي، ٢٠٠٠).

- أن يكون هذا المنتج واقعيًا وكافيًا لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج.

- حجم المال المستثمر ومصادر الحصول عليه وحجم القروض ومعدلات الفوائد عليها.

في بعض الأحيان يتم تحديد الربح المستهدف على أساس العائد على المبيعات عند استخدام المحاسبه على أساس التكلفة المستهدفة كمرشد في تسعير المنتجات ويقل استخدام معدل العائد على الاستثمار، والسبب في تفضيل استخدام العائد على المبيعات في ظل استخدام التكلفة المستهدفة هو:

- أن العائد على المبيعات يعكس ربحية كل منتج بوضوح عند إنتاج عدد من المنتجات.

- قد يكون ليس من الممكن احتساب العائد على الاستثمار لكل منتج ولاسيما عندما تنتج المنشأة عددًا من المنتجات بأحجام صغيرة.

- يعد العائد على المبيعات مفيدًا في اتخاذ القرارات ومنها الشراء أو الصنع في الصناعات التي تعتمد على الآلية ككل.

- سهولة المقارنة بين المنتجات على أساس الربحية.

٤ - تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج:

يمكن احتساب التكلفة المستهدفة عن طريق الفرق بين السعر المستهدف والربح المستهدف، ويطلق عليها أحياناً طريقة الخصم لأنه يتم تحديدها عن طريق طرح الربح المستهدف من سعر البيع المخطط. كذلك يمكن الحصول على التكلفة المستهدفة عن طريق الإضافة، وهو أن يتم تقرير التكلفة لكل جزء أو نشاط بدءاً بمستوى التكلفة الحالي مع الأخذ في الاعتبار التخفيضات المحتملة في التكلفة، ويتم تجميع هذه التكلفة لكل منتج طبقاً للوظائف التي يحققها المنتج حتى يتم التوصل للتكلفة المستهدفة حتى يتم التوصل للتكلفة المستهدفة يمكن استخدام أسلوب هندسة القيمة وذلك عن طريق البحث عن المناطق المحتملة لخفض التكلفة في أثناء مرحلة تصميم وتخطيط المنتج واعتباره أسلوباً مكملًا لمدخل التكلفة المستهدفة (موسى، ٢٠٠٨).

٥- تحديد التكلفة المستهدفة باستخدام هندسة القيمة:

يمكن أن تعرف هندسة القيمة بأنها تحليل الجدوى الاقتصادية لمكونات المنتج أو التحليل الوظيفي لعناصر المنتج مع الحفاظ على الأداء الوظيفي للمنتج وجودته وذلك بهدف تخفيض التكلفة. في هذه المرحلة يتم إجراء دراسات ومقارنات بين التكلفة المسموح بها وتكاليف التصميم المقدر في ضوء خصائص ومواصفات المنتج والتي تسمى أحياناً التكلفة الجارية التي يمكن تحقيقها لمحاولة خفض التكلفة المقدره والاقتراب بها من مستوى التكلفة المسموح بها أو الوصول إلى المستوى نفسه.

كذلك نجد أن مدخل هندسة القيمة تستهدف تقليل الفجوة التي قد توجد بين التكلفة التقديرية للمنتج والتكلفة المسموح بها. فعند الانتهاء من التصميم المبدئي للمنتج يتم تقدير تكلفة تنفيذه ومقارنتها بالتكلفة المسموح بها ، فإذا ما تبين أن التكلفة المقدره لتنفيذ هذا التصميم تزيد على التكلفة المسموح بها تبدأ أنشطة هندسة القيمة ، حيث يتم تعديل التصميم والبحث عن بدائل تصميم أخرى تلبي احتياجات العملاء وتحقق التكلفة المستهدفة ، وذلك من خلال تركيز مدخل هندسة القيمة على مواصفات المواد الخام واستهلاكها، وعدد الأجزاء، وسهولة الأداء، ومقدار العمالة بحيث لا ينفذ تصميم المنتج إلا إذا كانت التكلفة المقدره مساوية أو أقل من التكلفة المسموح بها والتي تمثل التكلفة المستهدفة .

بناء على ما سبق نجد أن خطة هندسة القيمة تتم باتباع المراحل الآتية (منصور، ٢٠٠٠):

- تحديد الأهداف والتي تكمن في عملية التحسين والتطوير .

- جمع المعلومات عن المنتج عن طريق التعاون بين إدارة التكاليف وفريق العمل الهندسي .

- إعداد التصميم الهندسي للمنتج وفقاً لاحتياجات ورغبات العملاء .

- تقديم الأساليب والعمليات التي تحقق الوظائف الرئيسية للمنتج وفقاً لاحتياجات العملاء عن طريق العصف الذهني لفريق العمل .

- تقييم ما تم تقديمه من أفكار وأساليب وعمليات والتحقق من مدى إمكانية تطبيقها ومساهمتها في تخفيض التكلفة وتحسين جودة المنتج .

تطوير الأفكار والعمليات التي قدمت مع المحافظة على الأداء الوظيفي للمنتج وتقديم قائمة توضح الأجزاء الأساسية للمنتج وتكلفة كل جزء منها .

٦ - إعداد التصميم النهائي للمنتج:

يتم في هذه المرحلة ترجمة التكاليف المستهدفة إلى معايير أداء للأنشطة ومعايير تكاليف لكل نشاط ، وتحليل تلك المعايير حسب العمليات والعناصر باعتبارها معايير ملزمة للأطراف المشاركة في التصميم والإنتاج لا يمكن تجاوزها ، وفي تحقيقها يتم تحقيق التكلفة المستهدفة ، وتعد تلك المعايير بمنزلة أهداف استراتيجية تحقق الملاءمة والقدرة التنافسية والخفض الإيجابي الحقيقي للتكلفة ويتم بعد ذلك وضع نموذج تجريبي للمنتج طبقاً للتكاليف المستهدفة حيث يكشف النموذج التجريبي عن مدى الالتزام بتحقيق تلك التكلفة أو محاولة إعادة هندسة القيمة مرة أخرى (عكشة وآخرون ، ٢٠٠٥) .

المبحث الثاني

الصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة:

إن مدخل التكلفة المستهدفة مدخل حديث في إدارة التكاليف وبالتالي فإن هذا المدخل يواجه مجموعة من الصعوبات تتمثل بالتالي (جعفر، ٢٠٠٠، (ملياني-٢٠٠٨):

١- عدم وجود إطار يتسم بالعمومية يحدد متطلبات وخطوات التنفيذ نظراً لتركيز معظم الأبحاث التي تناولت هذا المدخل على تحليل التجارب الناجحة لبعض الشركات اليابانية مما أدى إلى نتائج تتسم بالخصوصية.

٢- عدم وجود إطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق الأساليب الحديثة لخفض التكلفة في إطار المحافظة على مستوى الجودة والأداء الوظيفي وبما يؤدي إلى الوصول إلى التكلفة المستهدفة.

٣- صعوبة التحديد الدقيق للعناصر الأساسية لتطبيق هذا المدخل وهي أسعار البيع والأرباح ومن ثم التكلفة المستهدفة نتيجة لعدم توافر قواعد البيانات الملائمة خصوصاً في دول العالم النامية.

٤- عدم وضوح كيفية تخصيص الخفض المستهدف في تقديرات التكلفة الحالية او المتوقعة لعمليات المنشأة لتتساوى مع التكلفة المستهدفة.

٥- صعوبة استمرارية المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة في إطار تطور تكنولوجيا سريع ومتزايد ودخول منافسين جدد للأسواق.

٦- الآثار المتعارضة المترتبة على الاستغناء عن الأيدي العاملة كنتيجة حتمية لتطبيق مدخل التكاليف المستهدفة (ملياني-٢٠٠٨) .

المبحث الثالث

خطوات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة

تعتمد التكلفة المستهدفة على إدارة التكلفة خلال مرحلتي تصميم تطوير المنتج وذلك على الرغم من أنها تستخدم خلال كافة مراحل دورة حياته ، ويرجع السبب في ذلك إلى أن خصائص ومكونات المنتج و المواد اللازمة لتصنيعه وتكلفة كل مادة وتكاليف التصنيع والتغليف يتم تحديدها والالتزام بها خلال مرحلتي التطوير والتصميم ، كما تأثر هذه العناصر المحددة خلال هاتين المرحلتين على إمكانية تخفيض التكاليف خلال المراحل المختلفة لدورة حياة المنتج ، ويعتمد هذا الأسلوب على إستراتيجية تخفيض التكاليف ويرتبط بصورة مباشرة مع عمليات التخطيط طويل الأجل لكل من الربحية والإنتاج والمنتجات ، ويعتمد هذا الأسلوب على إجابة السؤال :

- ما هي التكلفة التي يجب أن لا تزيد عنها تكلفة المنتج؟

- بدلاً من السؤال - ما هي تكلفة إنتاج المنتج؟

وتمر عملية تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة بالخطوات التالية (سلمان، ٢٠١٠):

الخطوة الأولى: تحديد سعر البيع المستهدف (TARGET PRICE)

ويعرف السعر بأنه السعر المقدر للمنتج الذي يكون الزبائن على إستعداد لدفعه وهذا التقدير يستند على أساس فهم القيمة التي يدركها الزبون للمنتج وأسعار المنافسين أو هو السعر التنافسي التي تسعى الشركات للوصول إليه من أجل البقاء في السوق، والهدف من السعر المستهدف هو تحديد وتحقيق مستوى الأداء التقني لكل ميزة من مواصفات المنتج التي تساهم في تعظيم الفرق بين القيمة التي يدركها الزبون وبين كلفة المنتج، ولذلك فإن سعر البيع المستهدف يتحدد من خلال الآتي :

أ- تحديده على أساس القيمة المدركة من قبل الزبون ويحدد الزبون هذه القيمة على أساس الخصائص الوظيفية التي يمتلكها المنتج وما يقدمه من منافع أو إشباع القدرة الشرائية التي يستطيع أن يتخلى عنها مقابل هذا الإشباع .

ب- تحديد السعر على أساس أسعار والخصائص الوظيفية للمنافسين التي تحقق قيمة للزبون .

وهناك العديد من المحددات التي يجب أخذها بعين الإعتبار عند تحديد السعر المستهدف من قبل الشركات أهمها هي :

١ - إحتياجات الزبون :

وهذا يتعلق بالخواص المادية للمنتجات التي يفضلها الزبون والمتمثلة بشكل المنتج أو مظهره الخارجي أو الحجم أو اللون وغيرها .

٢ - مستوى السعر الممكن قبوله :

وهذا يتعلق بمدى قبول الزبون للسعر ومدى قدرته على دفع ذلك السعر .

٣- مواصفات المنتج مقارنة مع منتجات المنافسين في السوق .

٤- تأثير الأسعار في الحصة السوقية المرغوب فيها.

الخطوة الثانية: إحتساب الكلفة المستهدفة (TARGET COST):

يتم احتساب الكلفة المستهدفة من خلال طرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وعادة ما يتم الاعتماد على نسب الربحية و العائد على الاستثمار في تحديد الربح المستهدف لأنها تفحص قدرة الشركة في توليد الأرباح من المبيعات والأصول و حقوق الملكية، والأرباح هي المقياس لكفاءة وفاعلية إدارة الشركة في الاستثمار و التشغيل واتخاذ القرارات، وعادة ما يتم تحديد الربح المستهدف كنسبه من سعر البيع المستهدف لكل وحده منتجه أو مباعه (الربح المستهدف قسمة سعر البيع المستهدف) .

ولذلك يتم تحديد الكلفة المستهدفة بالشكل التالي :

الكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف .

الخطوة الثالثة: احتساب التخفيض المستهدف :

إن التكاليف الحالية تمثل جميع تكاليف العمليات اللازمة لإنتاج و تسليم المنتج غالباً ما تكون هذه التكاليف أكبر من الكلفة المستهدفة وذلك بفعل ضغوط قوى السوق التي تتطلب من الشركة تخفيض تكاليف منتجاتها، ويطلق على الفرق بين الكلفة المستهدفة والكلفة الحالية تسمية تخفيض الكلفة

المستهدف، ولذلك فإن الضغوط التنافسية تجعل الكلفة المستهدفة هدفاً عاماً ينبغي الوصول إليه من خلال إستخدام مجموع الأدوات والطرق .

الخطوة الرابعة: الوصول إلى الكلفة المستهدفة : يتم الوصول إلى الكلفة المستهدفة بالطرق الآتية :

الطريقة الأولى :هندسة القيمة VAUIE ENGJNEERING

وهي عملية تحليل تفاضلي بين الأنواع والمستويات المختلفة لوظائف المنتج وخصائصه وبين الكلفة الكلية للمنتج، أو أنها فحص منظم للعوامل التي تؤثر على كلفة المنتج من أجل ابتكار وسائل لإنجاز غرض معين بالجودة والكلفة المطلوبة، وتتجز هندسة القيمة من خلال الآتي :

١ - وضع تصاميم المنتج بحيث تؤدي إلى تخفيض كلفة المنتج بدون التضحية بالوظيفة .

٢ - إلغاء الوظائف غير الضرورية في المنتج التي تؤدي إلى زيادة التكاليف في حين يكون الزبون غير مستعد لدفع أي مقابل عنها .

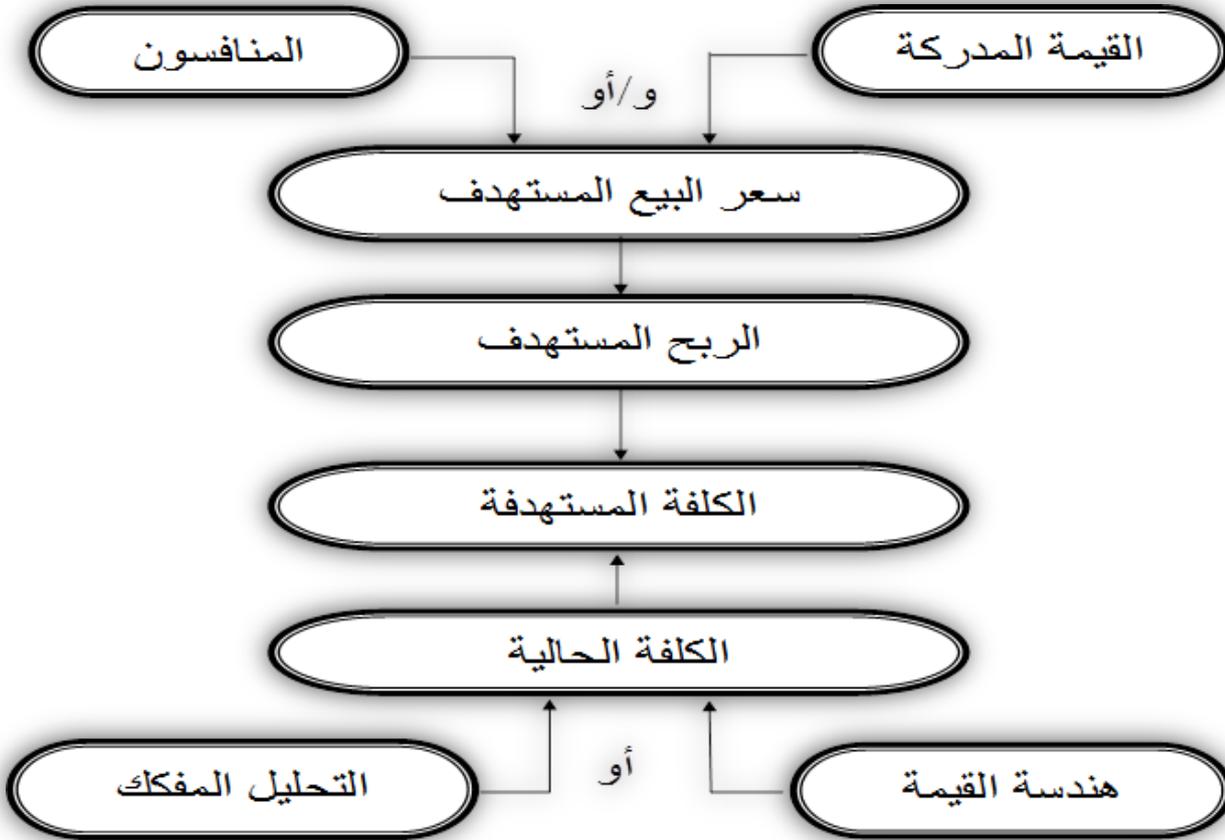
إن هندسة القيمة تتطلب إجراء التحليل الوظيفي وهي عملية تحليل المنتج إلى العديد من وظائفه أو خصائصه ومن ثم يتم مقارنة كل وظيفة مع القيمة المدركة للزبون فإن كانت كلفة كل وظيفة تزيد عن القيمة المدركة منها فيتم تعديل أو تحسين الوظيفة في ضوء القيمة المدركة من أجل أن تكون القيمة المدركة أكبر من الكلفة وأما إذا كان الزبون غير مستعد للدفع عن وظائف معينة فيتم التخلص من هذه الوظائف وكذلك تأخذ الشركة بعين الاعتبار استخدام المكونات التي تتجز الوظيفة نفسها في منتجات الشركات الأخرى لكي يتم زيادة استخدام المكونات القياسية والتي غالباً ما تؤدي إلى تخفيض الكلفة.

الطريقة الثانية : التحليل المفكك TEARBOWN ANAIYSIS

وهي عملية تقويم منتجات المنافسين من أجل تحديد الفرص لتحسين المنتج وتخفيض التكاليف حيث يتم تحليل منتجات المنافسين لتحديد وظائفها وتصميماتها وتوفير رؤية واضحة حول العمليات المستخدمة في إنتاج كل منتج وتكاليف صنعه حتى يتم توفير نوع من المقارنة المرجعية لمنتج الشركة مع منتجات المنافسين لإدخال أي تعديلات تمت ملاحظتها إلى منتج الشركة لتخفيض التكاليف .

والشكل رقم (١) يوضح خطوات تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة (سلمان ، مرجع سابق :٣٧٨).

شكل يوضح خطوات تحديد الكلفة المستهدفة



المبحث الرابع

التكلفة المستهدفة ومزايا تطبيقها في خفض التكلفة للمنتجات والخدمات:

لقد بدأ ظهور مفهوم التكلفة المستهدفة في اليابان منذ عام ١٩٧٣ ، حيث تم تطبيقه في أكثر من ٤٠ شركة من الشركات الصناعية اليابانية ، وكانت النتيجة هي تحقيق مزايا تنافسية متعددة في مجال التكلفة والأسعار وتحسين الجودة ، مما أدى إلي تفوق تلك الشركات وكسب أسواق جديدة في العديد من دول العالم ، ومع التطورات التكنولوجية في نظم الإنتاج والإدارة الاستراتيجية في الآونة الأخيرة سعت معظم الشركات الكبرى في دول العالم المتقدم نحو تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة خاصة بعد ما حققته الشركات اليابانية من نجاحات نتيجة تطبيقه (Shahid Ansari,et al,2006).

ومع نجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية ، وزيادة حدة المنافسة في مجال الإنتاج والخدمات والتطور الهائل في نظم المعلومات خاصة منذ بداية القرن الحادي والعشرين ، بدأت الدراسات تتجه نحو تطبيقه في قطاع خدمات البنوك التجارية ، حيث يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من المداخل الحديثة التي أثبتت كفاءتها في مجال خفض التكلفة وتحقيق مميزات استراتيجية داخلية وخارجية للشركات الإنتاجية والخدمية علي حد سواء ، فإن الباحث سوف يتناول أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال المحورين التاليين (Shahid Ansari et al,2006):-

١/٢ أسلوب التكلفة المستهدفة ومزايا تطبيقه في مجال التسعير وخفض التكلفة.

٢/٢ مشكلات ومراحل تطبيق التكلفة المستهدفة في قطاعي الإنتاج والخدمات.

١/٢ أسلوب التكلفة المستهدفة ومزايا تطبيقه في مجال التسعير وخفض التكلفة.

لقد انتشر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في معظم الشركات اليابانية بشكل كبير في بداية التسعينيات ، وامتد إلي العديد من دول العالم المتقدم منذ عام ١٩٩٥ ، وبالتالي زاد الاهتمام بتأصيل جوانب تطبيق التكلفة المستهدفة خاصة بعد أن أثبت تطبيقه نجاحات كبيرة في الشركات اليابانية ، حيث ذكرت إحدى الدراسات (عبد الرحمن و عاطف عبد المجيد ، ٢٠٠٠) ، أنه في ظل المنافسة الحادة التي تواجهها الشركات ، وعدم قدرة أنظمة التكاليف التقليدية علي توفير الرقابة الفعالة والخفض الحقيقي للتكلفة ، أصبح تبني إدارة نظم التكاليف لأسلوب التكلفة المستهدفة هو الأسلوب الأكثر فعالية في تحقيق التكاليف التنافسية.

وقد ذكرت نفس الدراسة السابقة أن المنافسة التكاليفية الهادفة إلي خفض الإيجابي للتكلفة تعتبر من أهم الجوانب الأساسية للمنافسة السائدة بين الشركات ، حيث أصبحت الأسواق الآن هي التي تفرض الأسعار علي منتجي السلع أو مقدمي الخدمات ، وبالتالي لم تترك لهم إلا خيار السعي بل والاستمرار في خفض التكلفة بالصورة التي تقبل الأسعار التنافسية السائدة في الأسواق مع مراعاة الحفاظ علي الجودة المقبولة وتحقيق هامش الربح المستهدف والمعقول ، وهذا لا يمكن تحقيقه إلا من خلال ما يسمى بالقدرة التنافسية التكاليفية.

وهنا يتضح للباحث أنه في ظل ما حققه أسلوب التكلفة المستهدفة من تقدم للصناعة اليابانية والعديد من الصناعات علي مستوى العالم أصبح من الضروري أن يوضح ماهية وطبيعة التكلفة

المستهدفة والمزايا والدوافع التي أدت إلى التحول نحو تطبيقها ، ومشكلات هذا التطبيق في كل من قطاعي الإنتاج والخدمات .

توصيات الدراسة :-

- الهدف الرئيسي لمدخل التكلفة المستهدفة هو تخفيض تكاليف المنتج مع الحفاظ على القدرات الوظيفية و مستوى الجودة المستهدف.
- يجب تخفيض التكاليف قبل حدوثها أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها خاصة كلما قصرت دورة حياة المنتج.
- يجب تطبيق مفهوم التكلفة المستهدفة في العديد من المنشآت والمشاريع الكبرى حتى يمكنها التصدي للمنافسة العالمية و المحلية بشكل منظم و واضح.
- ضرورة حرص الإدارة على القضاء على الصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة حتى تستطيع الشركة الاستفادة من مزايا مدخل التكلفة المستهدفة.
- لابد من زيادة وعى مديري و مهندسي الإنتاج و محاسبي التكاليف و متخذي القرارات بالأساليب الإدارية المعاصرة و التي من بينها أسلوب التكلفة المستهدفة و فهمها جيدا.
- التعاون بين فريق العمل داخل الشركات حتى يمكن تحقيق الهدف المطلوب.
- لابد من إدخال نظم الإنتاج الحديثة و برامج التحسين المستمر فى الشركات لتحسين أدائها.
- ضرورة استخدام أسلوب هندسة القيمة مع التكلفة المستهدفة لأنه يستخدم التكنولوجيا المطورة ويطبق في مرحلة التخطيط والتنفيذ ويساعد في عملية التحسين المستمر للمنتج.

المصادر:-

١. حيايني ، حسن (٢٠٠٤-٢٠٠٥) نظرية التكاليف ، دبلوم دراسات العليا ، كلية الاقتصاد ، جامعة حلب.
٢. السامرائي ، عدنان هاشم السامرائي ، (٢٠٠٠) ، كتاب محاسبة التكاليف ، الجامعة المفتوحة ، طرابلس ، العدد ٢ ، صفحة ٢٨٠.
٣. العثمان ، محمد نادر ، مايو -٢٠٠٢ – كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الملك سعود (الأبحاث الحديثة في ادارة التكاليف ، ٢٠٠٢) ، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية المنعقد للفترة من ١٨-١٩ مايو السعودية .
٤. ملياني ، حكيم ، ٢٠٠٨- ٢٠٠٧ ، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف- رسالة ماجستير - الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين – جامعة الملك فهد – السعودية .
٥. المطارنة ، الدكتور غسان فلاح -٢٠٠٨ ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ، المجلد ٢٤ ، العدد ٢ ، ص . ٢٧٧-٣٠٦ ، دراسة ميدانية- متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة – جامعة دمشق .
٦. عبد الحفيظ ، محمد عماد صلاح ، ٢٠٠٨ ، " التكلفة المستهدفة " ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية التجارة – جامعة القاهرة.
٧. منصور ، محمود ، ٢٠٠٨ ، " ماهية التكلفة المستهدفة " ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية التجارة – جامعة الأزهر.
٨. حنفي ، زكي ، ٢٠٠٩ ، " التكلفة المستهدفة " ، بحث غير منشور ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة.
٩. الخالدي ، كرار عبد الإله ، ٢٠١٠ ، " تقنية التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة الاستراتيجية – دراسة تطبيقية علي معمل أسمنت الكوفة الجديد " ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الكوفة ، العراق.
١٠. أبو عودة ، علي عدنان ، ٢٠١٠ ، " أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية – دراسة تطبيقية علي المصارف العاملة في قطاع غزة " ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، قسم المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية بغزة ، فلسطين ، نوفمبر.

- ١١.مدونة دكتور وليد سمير ، ٢٠١٣ م ، " مدخل التكاليف المستهدفة " ، بحث منشور علي شبكة الإنترنت ، الأحد، ٧ أبريل ٢٠١٣ .
- ١٢.خطاب ، محمد شحاته ، ٢٠١٠ ، " التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات ، إطار مقترح : دراسة نظرية وميدانية " ، الندوة (١٢) لسبل تطوير المحاسبة بالمملكة السعودية بعنوان " مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين " ، كلية إدارة الأعمال – جامعة الملك سعود ، ١٨ – ١٩ مايو .
- ١٣.مهدي ، زوادي ، ٢٠٠٩ ، " مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي " ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، سوريا ، العدد التاسع ، يناير .
- ١٤.منصور ، د./ أسماء عوض محمد ، ٢٠٠٨ ، " استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية – دراسة نظرية تطبيقية " ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، كلية التجارة - جامعة قناة السويس ، العدد الأول ، يناير .
- ١٥.مجاهد ، د./ سمير مرتضى محمد ، ٢٠٠٧ ، " مدخل مقترح لتطوير نظام التكاليف بغرض دعم وتخطيط المنتجات المتعددة للشركات الصناعية في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة – دراسة نظرية تطبيقية " ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة – جامعة الزقازيق ، السنة (٢٩) ، العدد الأول ، يناير .
- ١٦.فوده ، د./ شوقي السيد ، ٢٠٠٧ ، " إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة منت خلال مفهوم سلسلة القيمة " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة – جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، المجلد (٤٤) ، مارس .
- ١٧.عبد الرحمن ، د./ عاطف عبد الحميد ، ٢٠٠٠ ، " مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية " ، المجلة العلمية بكلية التجارة – جامعة أسيوط ، السنة (١٩) ، العدد الثاني ، يونيو .
- ١٨.عبد السميع ، د./ جمال عبد الحميد ، ٢٠١٠ ، " أثر رأس المال الفكري في الميزة التنافسية – دراسة تطبيقية علي بنوك القطاع العام التجارية " ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة – جامعة بنها ، السنة ٣٠ ، العدد (٢) ، المجلد الأول .
- ١٩.زعراب ، د./ حمدي شحده ، ٢٠١١ ، "مدي إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة – دراسة ميدانية " ، مجلة جامعة النجاح للأبحاث والدراسات الإنسانية ، المجلد (٢٥) ، الإصدار (١٠) .

٢٠. زعرب ، د./ حمدي شحدة ، أبو عودة ، أ./ علي ، ٢٠١٢ ، " أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية - دراسة تطبيقية علي المصارف العاملة في قطاع غزة " ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ، فلسطين ، المجلد (٢٠) ، العدد الأول ، يناير.
٢١. موسوعة النابلسي ، د./ طارق تيسير ، ٢٠٠٨ ، " إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في المشروعات الصناعية الأردنية " ، مجلة البحوث الإدارية ، جامعة الحسين بن طلال ، المملكة الأردنية مجلد ٢٣ ، العدد ١ ، ص ١٠٤٤ .
٢٢. المطارنة ، د. / غسان فلاح ، ٢٠٠٨ ، " متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية - دراسة ميدانية " ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد (٢٤) ، العدد الثاني.
٢٣. الجنابي ، أ./ معاد إبراهيم ، ٢٠١١ ، " الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة " ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة تكريت ، المجلد (٧) ، العدد (٢١).
٢٤. محاسبة دوت نت ، ٢٠٠٦ . كتاب التكاليف المعيارية و الموازنات التخطيطية، د/ لطفى الرفاعي فرج، د/ محمد سعيد جنيدى ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ٢٠٠٦ .
٢٥. عبد الدائم ، د./ صفاء ، ٢٠٠١ ، " نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة - جامعة عين شمس ، العدد الأول ، يناير.
٢٦. نور ، د./ أحمد محمد ، محرم ، د./ زينات محمد ، شحاته ، د./ شحاته السيد ، ٢٠٠٥ ، " المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة " ، مكتبة الدار الجامعية ، الاسكندرية.
٢٧. موسى ، محمود منصور شبل موسى (٢٠٠٨) ، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة الأزهر .
٢٨. سلمان ، علاء جاسم ، ٢٠١٠ ، محاسبة التكاليف المتقدمة - مدخل اداري في بيئة الاعمال المعاصرة ، ط الثانية ، الصادر للطباعة، صنعاء اليمن ٢٠١٠ .
٢٩. غنيمي ، الدكتور سامي محمد ، دراسة تحليلية عن الكلف المستهدفة ، ٢٠١٤ ، مجلة البحوث التجارية ، المجلد ١٠ - العدد ١ - ص ١٤٨ . جامعة الزقازيق ، كلية التجارة.
٣٠. عبد الله ، حنان عبد الله ، علاء جاسم ، جلييلة عيدان ، ٢٠١٠ مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية ، استعمال تقنية الكلفة المستهدفة في خفض التكاليف . جامعة بغداد ، كلية الادارة والاقتصاد ، المجلد ٢٥ العدد السابع ، ٢٠١٠ .

Henri, dekker, peter smeth ,the adoption and use of target costing in .³¹
dutch listed firms , 1994,(8)293-305

H.M.B. Bird, R.E. Albano, TARGET COSTING, Delighting Your .³²
Customers While Making a Profit , 2003.(902) 404-4366

Keun – Hyo , Yook , 2005 , " Target Costing The Construction .³³
Industry Evidence from Japan " , Construction Accounting &
.Taxation

Shahid Ansari, Janice Bell, Dan Swenson , Cost Management. Vol. 20, .³⁴
Iss. 5 , A TEMPLAT FOR IMPLEMENTING TARGET COSTING ,
Sep/Oct 2006