

أولاً: الإطار المنهجي

تمهيد:

أصبح من الضروري في الوقت الحاضر أن تستخدم المنشآت الصناعية الأساليب المستحدثة في نظم التكاليف، المحاسبة الإدارية، بالشكل الذي يمكنها من إنتاج منتجات جديدة تفي بمتطلبات ورغبات المستهلك النهائي بأقل تكلفة. وبما أن نجاح كل منظمة يتوقف إلى حد كبير على كفاءة القيادة وفعاليتها في إتباع منهجية علمية لتخفيض التكاليف حتى تتمكن من مواجهة التحديات، التغيرات التي تجري في البيئة الداخلية والخارجية في الأسواق العالمية والإقليمية والمحلية.

حيث تبدأ القيادة الفعالة في الرؤيا القيادية لتحديدها للسوق والفرص الموجودة تمتد من خلال وضع الاستراتيجيات الكفيلة بتحقيق الميزة التنافسية وصولاً إلى تحقيق نجاح المنظمة وتقديمها. إن العديد من المنظمات بدأت منذ عدة سنوات تستخدم أساليب الإنتاج الحديثة عند تطبيق أنظمة التكاليف المختلفة مع عدم مراعاة التمحيص الدقيق لمعايير التطبيق السليم لكل نوع بينما نجح نظام التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف لما له من ميزات وخصائص مادية ومعنوية غير ملموسة بمرونته مع الاستراتيجيات الحديثة وخاصة إستراتيجية ريادة التكلفة التي بدورها تتسم مع أهداف المنظمات.

أن دعم أسلوب التكلفة المستهدفة بإستراتيجية ريادة التكلفة يجعل معايير التكلفة ذات فعالية تساعد الإدارة علي تحقيق الإنتاج الجيد عند حدود التكاليف المتوقعة التي تفرضها المنافسة وتعكس أفضل درجات الإحكام في استخدام الموارد المتاحة وتوفير معلومات عن التكاليف لجعل عملية تخفيض التكاليف بطريقة أكثر دقة وتحقق ميزة تنافسية من خلال ربط الأسلوب بإستراتيجية ريادة التكلفة والتي بدورها تركز علي المستهلك و باعتبارها أفضل إستراتيجية تعمل علي إحكام الرقابة علي التكاليف بدقة في ظل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

مشكلة البحث:

تمثلت مشكلة الدراسة في أن المنافسة تفرض انتهاج إستراتيجية حديثة لتحقيق الأهداف المرجوة فمعايير التكلفة يجب أن تكون أداة فعالة للإدارة تساعدها على تحقيق الإنتاج الجيد عند حدود التكاليف المتوقعة التي تفرضها المنافسة. وتعكس هذه الحدود أفضل درجات الأحكام ويعد أمر اختيار إستراتيجية ملائمة لتخفيض التكاليف في غاية الصعوبة في ظل تعدد استراتيجيات التكاليف الحديثة سواء على مستوى المنظمة أو وحدات الأعمال أو الوحدات الوظيفية حيث ينبغي على إدارة التكاليف إعداد خطط عمل لاختيار إستراتيجية ذات فعالية تتماشى مع نظام التكاليف المتبع بالمنظمة.

ولتوضيح المشكلة بصورة أكثر دقة تم صياغة التساؤلات الآتية:

- 1- كيف يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في نجاح إستراتيجية زيادة التكلفة؟
- 2- هل يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة الأفضل في توفير المعلومات اللازمة عن التكاليف؟
- 3- هل تتماشى إستراتيجية زيادة التكلفة مع أسلوب التكلفة المستهدفة؟
- 4- إلى أي مدى يؤثر أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف؟

أهداف البحث:

يسعى البحث لتحقيق الأهداف التالية:

- 1- توضيح مفهومي التكلفة المستهدفة واستراتيجية زيادة التكلفة.
- 2- التعرف على دور التكلفة المستهدفة في تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة.
- 3- بيان أثر تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.
- 4- توضيح أثر أسلوب التكلفة المستهدفة في توفير المعلومات اللازمة عن التكاليف.
- 5- بيان مدى تطبيق المصانع لأسلوب التكلفة المستهدفة الرامي لترشيد وحسن استخدام الموارد المادية والمالية.

فرضيات البحث:

لتحقيق أهداف البحث تم اختبار الفرضيات الآتية:

- 1- التكلفة المستهدفة تؤثر في فعالية إستراتيجية زيادة التكلفة.
- 2- التكلفة المستهدفة توفر معلومات تكاليفية تعزز من نجاح إستراتيجية زيادة التكلفة.
- 3- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة المستهدفة و تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة.

أهمية البحث:

1- الأهمية العلمية:

تكمن أهمية البحث العلمية في أنه يحقق الريادة في الجانب الأكاديمي لتناوله موضوع أسلوب التكلفة المستهدفة ودورها في إستراتيجية زيادة التكلفة حيث يشير اغلب الباحثين لتناول التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف الى ضرورة تحقيق ميزة التنافسية من خلال المعروض الذي يقدم لهم .ولكن نجد قليل قد تطرق الى دراسة وتحليل ماهية التكلفة المستهدفة في نجاح ودعم إستراتيجية زيادة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة، لذلك يفرد البحث في تناوله أسلوب التكلفة المستهدفة ودورها في إستراتيجية زيادة التكلفة.

2- الأهمية العملية:

أهمية التكلفة المستهدفة باعتبارها احد الركائز التي تعتمد عليها الشركات الصناعية بتحقيق هدف تخفيض التكلفة والوصول الى زيادة التكلفة وتحقيقي الميزة التنافسية الافضل في ظل المنافسة الحالية والذي اصبح سبب في بقائها او إستمرارها في ظل تعدد إستراتيجيات التكاليف الحديثة.

منهجية الدراسة:

اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة وتحديد المحاور، بالإضافة إلى المنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات، هذا فضلاً عن المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من أجل وصف وتحليل المشكلة. كما تم استخدام المنهج الإحصائي من خلال أسلوب الحزم الإحصائية في العلوم الاجتماعية (SPSS) وذلك بغرض تحليل بيانات الدراسة الميدانية واختبار قبول أو عدم قبول فرضيات البحث.

الحدود الزمانية والمكانية:

أ- الحدود المكانية: شركة سيراميك رأس الخيمة ومصنع فوزي للبسكويت والحلويات بولاية الخرطوم - أم درمان.

ب- الحدود الزمانية: 2012م-2016م.

مصادر جمع البيانات:

تعتمد الدراسة على نوعين من المصادر لجمع المعلومات:

1/ المصادر الأولية

أ- المقابلات.

ب- الاستبانة.

2/المصادر الثانوية

أ- الكتب والمراجع والمجلات العلمية .

هيكل البحث:

تضمن هيكل الدراسة مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة ، حيث اشتملت المقدمة علي الإطار المنهجي و الدراسات السابقة ، أما **الفصل الأول** فقد تناول الإطار النظري للتكلفة المستهدفة ، وتناول المبحث الأول في الفصل الأول مفهوم وخصائص وأهداف وعناصر وطرق ومبادئ التكلفة المستهدفة ، بينما يتناول المبحث الثاني أفكار ومتطلبات ومراحل التكلفة المستهدفة، ويتناول **الفصل الثاني** الإطار النظري لاستراتيجية زيادة التكلفة، تناول المبحث الأول مفهوم وأهداف ومضامين وموجهات إستراتيجية زيادة التكلفة ، بينما تناول المبحث الثاني الاساليب الوسيطة بين التكلفة المستهدفة وإستراتيجية زيادة التكلفة ، **الفصل الثالث** للدراسة الميدانية تناول المبحث الأول نبذة تعريفية عن شركة سيراميك رأس الخيمة ومصنع فوزي للبسكويت والحلويات ، بينما تناول المبحث الثاني تحليل البيانات واختبار الفرضيات ، واشتملت الخاتمة علي النتائج والتوصيات ,والمصادر والمراجع والملاحق.

ثانياً: الدراسات السابقة:

لقد حظي أسلوب التكلفة المستهدفة باهتمام الكثير من الكتاب والباحثين كأحد الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة والتي ظهرت نتيجة لقصور نظم التكاليف التقليدية في مجارة البيئة التصنيعية

الحديثة حيث تناولت العديد من الدراسات هذا الأسلوب بالبحث والتقصي ولأهمية هذه الدراسة سوف يقوم الباحث باستعراض بعض الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

(1) دراسة: Kato 1993م: (1)

تناولت الدراسة أسلوب التكاليف المستهدفة وقد ساهم مساهمة فعالة في دفع مستوى تطبيق إدارة التكلفة في اليابان وقد أوردت العديد من الأسباب التي كانت وراء دخول معظم الشركات من أساليب الإنتاج وفقاً لأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد وأساليب خفض التكلفة إلى تطبيق متكامل لنظام التكاليف المستهدفة والذي يركز على مراحل تخطيط وتطوير وتصميم المنتج.

ونبعت أهمية الدراسة من الدور الذي يلعبه نظام التكاليف المستهدفة في رفع كفاءة الأداء مع التركيز على تحليل نظم المعلومات المدعمة لأنشطة البحوث والتطوير وبحوث السوق. وهدفت الدراسة إلى أن مساهمة التكاليف كنشاط يهدف إلى تحفيز تكاليف دورة حياة المنتج في الشركات اليابانية مع ضمان الجودة، والموثوقية وغيرها من متطلبات العملاء واستعراض بعض مشاكل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

واختبرت الدراسة الفرضيات الآتية: الفرضية الأولى: إن أسلوب التكاليف المستهدف لا يعمل بمنعزل داخل الشركة وإنما هناك وسائل مساعدة لدعم تطبيق الأسلوب. الفرضية الثانية: تطبيق نظام التكاليف المستهدفة يعزز من القدرة على تحقيق أقصى ربح ممكن.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي: أن نظام التكاليف المستهدف يساهم في رفع كفاءة الإدارة وأن التكلفة المستهدفة لا تعتبر معياراً للقياس الربحي المتوقع.

ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة هي: مراعاة أسس تطبيق نظام التكاليف المستهدفة عند تطبيق الأسلوب وضرورة تقييم النتائج النهائية في نهاية العام للتأكد من دقة

(1)Kato: Target costing support system. Lessons from leading Japanese companies. Management accounting research. Ro 1 – 4 – 1993.

وسلامة النظام وإيجاد حلول لمشاكل تطبيق نظام التكاليف المستهدفة من قبل الجهات المختصة.

ركزت هذه الدراسة على أسلوب التكلفة المستهدفة ومساهمتها في رفع مستوى تطبيق إدارة التكلفة في البيان ومن خلال تناول أسلوب هندسة القيمة وسلسلة القيمة والتكامل بينهما ركزت الدراسة الحالية على تسليط الضوء على الدور الذي يلعبه نظام التكاليف المستهدفة في إنجاح إستراتيجية زيادة التكلفة.

(2) دراسة: عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، 2000م⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في محاولة تطوير فعالية البعد الوظيفي لأنظمة التكاليف في القطاع الصناعي المصري من خلال مدخل التكلفة المستهدفة بغرض تحقيق الرقابة الفعالة بدءاً من مرحلة التصميم وانتهاءً بمرحلة ما بعد البيع مع الأخذ في الاعتبار مقومات الأداء الداخلي والخارجي للوصول إلى التكلفة المستهدفة والتي تحقق إستراتيجية التكلفة المستهدفة التنافسية.

وتهدف الدراسة إلى دراسة وتحليل مداخل التكاليف التقليدية وأساليب خفض التكلفة لتحديد مدى كفاءتها في مجال تحقيق التكلفة التنافسية لمواجهة متغيرات البيئة الاقتصادية الحديثة والتوصل العلمي لأسلوب التكلفة المستهدفة كأحد أساليب تدعيم الوظيفة الرقابية الشاملة على التكاليف بغرض تحقيق القدرة التنافسية للمنشآت بالإضافة إلى ذلك تحديد متطلبات وأسس تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات المصرية.

وافترضت الدراسة أولاً عدم ملائمة المداخل التقليدية لتحقيق البعد الرقابي في ظل متغيرات البيئة الحديثة وثانياً يحقق أسلوب التكلفة المستهدفة البعد الحقيقي للرقابة وخفض التكلفة لمواجهة البيئة التنافسية.

واعتمدت الدراسة المناهج التالية: أولاً الاستنباطي الاستقرائي.

(1) د. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية، المجلة العلمية، جامعة اسيوط، كلية التجارة، العدد الثامن والعشرون، 2000م.

تمثلت أهم النتائج في إمكانية تحقيق خفض الايجابي للتكلفة من خلال هذا الأسلوب من زوايا متعددة أهمها الاسترشاد بتكلفة المنافسين عند تخطيط التكلفة المستهدفة قد يكشف مواطن جديدة لخفض التكلفة وثانياً ارتباط هذا الأسلوب بمنهج الجودة الشاملة يؤدي إلى خفض حقيقي للتكلفة.

وأوصت الدراسة بمزيد من الدراسات النظرية والتطبيقية في هذا المجال لمحاولة نقل التجربة اليابانية الناجحة وتحقيق القدرة التنافسية في ظل البيئة التنافسية التي ستواجه الشركات المصرية بعد تطبيق اتفاقية الجات.

تناولت هذه الدراسة دراسة وتحليل مواقع التكاليف التقليدية وأساليب خفض التكلفة لتحديد مدى كفاءتها في مجال تحقيق التكلفة التنافسية لمواجهة متغيرات البيئة الاقتصادية الحديثة بالإضافة إلى متطلبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات المصرية، بينما ركزت الدراسة الحالية على دور التكاليف المستهدفة في نجاح إستراتيجية ريادة التكلفة مع استعراض إستراتيجية ريادة التكلفة.

(3) دراسة: ميساء محمود محمد راخان، 2002م⁽¹⁾

تناولت الدراسة دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات حيث تمثلت مشكلة الدراسة في عدم الاهتمام الكامل بنظام التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية في مدينة جدة بالرغم من وجود إمكانية تطبيقه في ظل الظروف المتاحة لدى الشركات بالأخص في ازدياد حدة المنافسة العالية.

هدفت الدراسة إلى إبراز دور التكاليف المستهدفة في المشروعات الرائدة بصفة خاصة وبناء إطار نظري متكامل لنظام التكاليف المستهدفة بوضع المفهوم والأهداف والخصائص والمبادئ التي يقوم بها بالإضافة إلى دراسة بعض النظم الإدارية والإنتاجية المتطورة التي تساعد نظام

(1) ميساء محمود راخان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض تكاليف الإنتاج وتطوير المنتجات دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية جدة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتكاليف غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، 2002م.

التكاليف المستهدفة في تحقيق أهدافه والاستفادة من خبرة بعض خبراء المشروعات اليابانية الرائدة في استخدام هذا النظام.

ونبعت أهمية الدراسة في كونها تساهم في إيضاح نظام التكاليف المستهدفة والدور الذي يلعبه في إنجاح المشروعات الرائدة والقاء نظرة فاحصة ودقيقة في عملية إسهامه في تحقيق التكاليف واستخدمت الدراسة الأساليب الإحصائية التي تتلاءم مع طبيعة البيانات ومع الأساليب الإحصائية الوصفية كالتكرارات والوسط الحسابي والجدول المزدوجة وذلك لاختبار مدى صحة الفرضيات.

واختبرت الدراسة الفرضيات التالية، الفرضية الأولى توجد لدى بعض المشروعات الصناعية السعودية إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستهدفة والفرضية الثانية يؤدي نظام التكاليف المستهدفة إلى تخفيض التكاليف في المشروعات الصناعية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن نظام التكاليف المستهدفة لا يتم تطبيقه في المشروعات الصناعية السعودية وأن نظام التكاليف المستهدفة يساهم في تخفيض التكاليف الصناعية.

ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة ضرورة تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية السعودية والاهتمام بالجودة الشاملة للحصول على ميزة تنافسية في الأسواق.

ركزت هذه الدراسة على دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات والوصول إلى الجودة الشاملة بينما ركزت الدراسة الحالية على إبراز الدور الذي يلعبه نظام التكاليف المستهدفة في إنجاح إستراتيجية زيادة التكلفة.

(4) دراسة: جودة عبد الرؤوف زغلول، 2003م⁽¹⁾

(1) جودة عبد الرؤوف زغلول، منهج إجرائي مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض التكاليف ما قبل الإنتاج على سلسلة القيمة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الأول، جامعة طنطا، كلية التجارة، 2003م.

تناولت الدراسة منهج إجرائي مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الإنتاج على سلسلة القيمة.

تمثلت مشكلة الدراسة في أن مدخل التكاليف التقليدية يفشل في توفير معلومات دقيقة بالإضافة إلى أنها تعطي إشارات خاطئة تؤثر على القدرة التنافسية من خلال وضع أسعار غير صحيحة بالإضافة إلى ذلك فإن هذه النظم تقوم على مفهوم موجه داخلياً يعرف بمفهوم القيمة المضافة وهذا المفهوم يعيق تنظيمات الأعمال. هذا بجانب عدم قدرة هذه النظم على دعم تحليلي لسلسلة القيمة.

وهدفت الدراسة إلى تقديم منهج إجرائي يقود إلى دعم وربط كل أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل أنشطة القيمة الأمر الذي يؤدي على زيادة فعالية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في خفض التكلفة مما يساعد على دعم القدرة التنافسية لتنظيمات الأعمال.

ونبعت أهمية الدراسة في كونها تلقي النظرة الكاملة لأسلوب التكلفة المستهدفة وإيجاد طرق لزيادة فعالية تطبيقه وقدرته على تحليل الأنشطة الداعمة له.

اتبعت الدراسة المناهج الآتية: الاستنباطي والاستقرائي بالإضافة على المنهج التحليلي الوصفي والذي يتمثل في دراسة الحالة.

اختبرت الدراسة الفرضيات التالية: الفرضية الأولى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي إلى خفض التكاليف الحالية ودعم الميزة التنافسية وتحقيق طموحات أصحاب المصلحة في تنظيم الأعمال. الفرضية الثانية تتمثل في الأهمية النسبية لآليات خفض التكاليف في كل أنشطة التصميم والتوريد. الفرضية الثالثة تخفيض هامش الربح المستهدف في حالة الفشل في إدارة التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة لمدى طويل الأجل وعدم الوصول إلى التكلفة المستهدفة يؤثر سلباً على طموحات أصحاب المصلحة.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي اتجاه تنظيمات الأعمال في مصر نحو تبني إستراتيجية زيادة التكلفة كأساس لدعم الميزة التنافسية ومن ثم تتركز في أنشطة تصميم المنتج والعمليات على سلسلة القيمة وبالإضافة إلى وجود نوع من الاعتمادية أو التبادلية بين تنظيمات الأعمال الأمر الذي يتطلب ضرورة تحقيق نوع من التنسيق والتكامل بين هذه الأطراف من خلال خلق تكلفة أنشطة التوريد على سلسلة القيمة.

ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة تشكيل فريق خفض التكلفة داخل كل شركة يتكون من مختلف الأنشطة المؤثرة ليتولى مسئولية خفض التكاليف وصولاً للتكلفة المستهدفة وتطبيق المنهج الإجرائي المقترح كمرشد لفريق خفض التكاليف وذلك لدعم الميزة التنافسية لتنظيمات الأعمال المصرية.

ركزت هذه الدراسة إلى اقتراح منهج إجرائي لزيادة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض التكاليف في الأنشطة مثل الإنتاج بالإضافة إلى ربط أسلوب التكلفة المستهدفة بالأنشطة التشغيلية بينما ركزت الدراسة الحالية إلى توضيح وبيان الدور الذي يلعبه أسلوب التكلفة المستهدفة في نجاح تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة.

(5) دراسة: تهناني محمود عبده النشار، 2003م⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن تحقيق المزايا التنافسية يتطلب المفاضلة بين ثلاث استراتيجيات وان تحقق التشكيلة المختارة من الاستراتيجيات التي تحددها المنشأة يتطلب استخدام العديد من أدوات إدارة التكلفة بما يتطلب التكامل بين هذه الأدوات المختلفة. تتلخص مشكلة البحث في الإجابة على الأسئلة الآتية:

1- ما هو دور مدخل تحليل مسببات التكاليف لأغراض إدارة التكلفة استراتيجياً بفاعلية.

(1) تهناني محمود عبده النشار، استخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين إدارات إدارة التكاليف ذات التوجه الاستراتيجي، المجلة المصرية، المجلد السابع والعشرون الدراسات التجارية، جامعة المنصورة، كلية التجارة، 1، 2003م.

2- ما هو دور مدخل تحليل مسببات التكاليف في تحقيق التوجه الاستراتيجي لأدوات إدارة التكلفة.

هدفت الدراسة إلى تطوير نطاق تحليل مسببات التكاليف بما يكفل تحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي وذلك لتحديد التشكيلة المثلى من استراتيجيات التنافس التي تخلق ميزة تنافسية لمنشآت الأعمال عن طريق تحقيق الأهداف الإستراتيجية.

انتهجت الدراسة المناهج التالية في محاولة لبناء إطار تركيبي لبيان كيفية استخدام تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين إدارات إدارة التكلفة وهو الاستنباطي والاستقرائي.

اختبرت الدراسة الفروض التالية: الفرضية الأولى إن استخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف يعد مدخل ملائم لتحقيق التكامل بين إدارات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي المتمثلة في تحليل سلسلة القيمة. الفرضية الثانية: لا توجد أي عقبات وعوائق أمام إدارات الشركات الصناعية وغير الصناعية في جمهورية مصر العربية لتبني المداخل الحديثة لإدارة التكلفة بصفة عامة.

من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن تحليل مسببات التكاليف يتناول تحديد وإعطاء قيم كمية لتأثير مسببات التكاليف على الأبعاد الثلاثة الأساسية للأداء متمثلة في الجودة والعرض والتكلفة وأن تحليل مسببات التكاليف يطرح مفهوم أن حجم المخرجات لا يعد العامل الوحيد الذي يتسبب في حدوث التكاليف.

ومن أهم التوصيات التي وصت بها الدراسة هو ضرورة تنمية الوعي لدى قيادة الشركات الصناعية بالقطاعات المختلفة في جمهورية مصر العربية والبحث في إيجاد مزايا تنافسية لمنتجات الشركات الصناعية على مستوى جمهورية مصر العربية بما يساعدها في تقوية مركزها التنافسي.

ركزت هذه الدراسة على دور تحليل مسببات التكاليف وتطوير نطاق التحليل لتحقيق التكامل بين إدارات إدارة التكاليف.

بينما ركزت الدراسة الحالية على دور أسلوب التكلفة المستهدفة في نجاح إستراتيجية زيادة التكلفة وبيان التكامل بينهما في تحقيق ميزة تنافسية.

(6) دراسة: محمد حسن علي المفتي، فريد عمر الشيخ، 2005م.⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة بظهور التكلفة المستهدفة كأسلوب مناظر للمدخل (التكاليف المعيارية) وذلك بهدف مساعدة الإدارة على ترشيد قرارات المتعلقة بتحديد تكلفة المنتج وتسعير المنتجات ولقد ركزت معظم أبحاث التكلفة المستهدفة على دراسات فردية أو حالات بعض الشركات وكان الهدف من هذه الدراسات هو وصف كيف تم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المصانع ونجد أن معظم هذه الدراسات أخذت تطور محاسبي لإلقاء الضوء على المحددات المحاسبية لتطبيق هذا الأسلوب بالفوائد المرجوة من جراء هذا التطبيق لذلك فقد ارتأى الباحثان القيام بدراسة استكشافية لمعرفة محددات تطبيق هذا الأسلوب على عينة من المنشآت الصناعية بمدينة جدة.

وهدفت الدراسة إلى إبراز وتشخيص مفهوم التكلفة المستهدفة ودورها في المنافسة العالمية التي تواجه المنشآت في الوقت الحاضر من خلال تسليط الضوء على الممارسات المختلفة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في العديد من الشركات الصناعية والتعرف على مدى تطبيق المنشآت الصناعية لأسلوب التكلفة المستهدفة وأهم مقومات ومعوقات التطبيق.

ونبعت أهمية الدراسة من أهمية تطبيق نظام التكاليف المستهدفة كأسلوب بديل للتكلفة المعيارية لمواكبة التطور والتغير في بيئة الأعمال الحديثة.

(1) محمد حسن علي، فريد عمر الشيخ، مدى فاعلية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، العدد الثاني، 2005م.

واختبرت الدراسة الفرضيات الآتية من خلال طرح مجموعة من الأسئلة: ما مدى تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية بالمملكة؟ وما هي الأسباب التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف المستهدفة؟ وما هي العناصر الأساسية التي تؤخذ في الاعتبار في تطبيق أسلوب؟ ما هي الأهداف المرجوة من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة؟

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن أهم الأهداف المرجوة من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة هو تخفيض التكلفة وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة، وأن أهم العناصر الأساسية التي تؤخذ في الاعتبار عند تطبيق نظام التكلفة المستهدفة مع الثورة الصناعية متمثلة في التصنيع المتقدم والمتسارع في الوقت الحاضر يليها العناصر الإستراتيجية ومن أهم عناصر التكاليف التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند تطبيق نظام التكلفة المستهدفة مع المواد الخام والمشتريات والتكاليف التمويلية.

(7) دراسة: شوقي السيد فودة، 2007م⁽¹⁾

تناولت هذه الدراسة اقتراح إطار للتكامل بين التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة وتمثلت مشكلة الدراسة في ندرة الدراسات والبحوث العلمية التي تناولت أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مراحل دورة حياة المنتج بالبحث والتحليل وإبراز دور أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي بهدف تخفيض التكاليف الإنتاجية خلال الأهداف الفرعية التالية: بيان مدى فاعلية أسلوب التكلفة المستهدفة من تخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة من خلال مفهوم سلسلة القيمة للمنشأة في الأجل الطويل. بيان مدى مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة في توفير المعلومات عن تكاليف الأنشطة خلال مرحلة التصميم وما بعدها بناء إطارين متكاملين أسلوب التكلفة المستهدفة ومفهوم التحليل الاستراتيجي.

(1) شوقي السيد فودة، إطار مقترح للتكامل بين التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، مجلة التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، العدد الأول المجلد 44، 2007م.

واتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي. وافترضت الدراسة مدى معرفة ملائمة تطبيق مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة في الشركات الصناعية المصرية من خلال مفهوم سلسلة القيمة على عينة البحث الميداني ومدى جودة درجة التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومفهوم التكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: يمثل أسلوب التكلفة المستهدفة احد الإدارات الإستراتيجية للتكلفة التي تهدف إلى تحقيق دورة حياة المنتج مع الحفاظ على جودة المنتج كما يساعد على التحليل الاستراتيجي للمنشأة مع تحسين توظيف الموارد المتاحة بطريقة مثالية ومن ثم تخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة من خلال مفهوم سلسلة القيمة كما يعتبر مفهوم سلسلة القيمة أداة الربط بين أسلوب التكلفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة.

وقد أوصت الدراسة بضرورة نشر وتوضيح الفكر الاستكشافي الخاص بأسلوب التكلفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بين الشركات الصناعية المصرية وضرورة وجود إطار متكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة.

ركزت هذه الدراسة على إيجاد مقترح إطار متكامل بين التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بينما ركزت الدراسة الحالية على التكاليف المستهدفة ودورها في إنجاح إستراتيجية زيادة التكلفة.

(8) دراسة: أسماء عوض محمد منصور، 2008م⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في بيان إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل أساسي في تخفيض تكاليف الأنشطة الخدمية كأسلوب لإدارة التكلفة يتجه نحو المنافسة ويهتم بتحليل

(1) أسماء عوض محمد منصور، استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف تدعيم قدرتها التنافسية، رسالة ماجستير في التكاليف، منشورة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، 2008م.

سلسلة القيمة للبيئة الداخلية والخارجية للمنظمة ومعرفة رغبات واحتياجات العملاء ذلك بالاستعانة بالمستجدات المحاسبية التكاليفية والإدارية الأخرى.

وقد هدفت الدراسة إلى رفع كفاءة أداء المنظمات الخدمية بهدف جودة عالية بتكلفة اقل بما يعمل على تحقيق رضا العميل واكتساب المنظمة ميزة تنافسية وذلك من خلال دراسة تحليلية لأهم الأساليب التكنولوجية الحديثة التي يمكن تطبيقها في المنظمات الخدمية بالإضافة إلى تحديد أهم المستجدات من الأساليب المحاسبية التكاليفية والإدارية التي في ضوءها يتم اختيار الاستراتيجيات التي يجب على المنظمة إتباعها وذلك بهدف تخفيض تكاليف الخدمات بهذه المنظمات ومواجهة المنافسة الشديدة السائدة في البيئة التنافسية الحديثة.

ونبعت أهمية الدراسة في الحوجة الماسة لنظام تكاليف حديث يساهم في خفض تكاليف الخدمات لضمان جودة الخدمة ومواكبة التطورات المستمرة في البيئة الداخلية والخارجية للمنظمات وخاصة التغيرات المختلفة للعملاء.

اُختبرت الدراسة الفرضيات الآتية: الفرضية الأولى أن تطبيق نظام التكاليف المستهدف يوفر معلومات تكاليفية سليمة تساعد المنظمة في اتخاذ القرارات، الفرضية الثانية يوفر نظام التكاليف المستهدفة معلومات تفيد في تقييم الأداء الداخلي للمنظمة.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي تطوير النظام المحاسبي التكاليفي المطبق بالمنظمة الخدمية يوفر معلومات تكاليفية سليمة يمكن من اعتماد إدارة المنظمة عليها في اتخاذ القرارات التي تساعد على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، أيضاً يحقق استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وما يدعمه من أساليب حديثة رفع كفاءة أداء الموائى والقضاء على ازدحامها وكذلك القضاء على تكس السفن وطول الفترة الانتظرية وبالتالي منع تحمل الدولة بغرامات تأخير.

وأوصت الدراسة بالآتي: أولاً ضرورة اهتمام إدارة المنظمة بمجال التوظيف بتطوير النظام المحاسبي التكاليفي للتغلب على نقاط ضعفه ومن ثم مساعدة الإدارة على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والاهتمام بالتحليل الاستراتيجي للتكاليف واستخدام إدارات إدارة التكاليف الإستراتيجية ذلك لتخفيض التكاليف وتحقيق الوضع التنافسي للمنظمة.

ركزت هذه الدراسة إلى استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية فيما ركزت الدراسة الحالية على إبراز الدور الذي يلعبه نظام التكاليف المستهدف في نجاح إستراتيجية زيادة التكلفة من خلال دراسة تحليلية للنظام.

(9) دراسة: علي عاشور المصراطي، 2010م⁽¹⁾

تناولت الدراسة دور استخدام نظم التكاليف الحديثة في تخفيض تكاليف الإنتاج في المنشآت الصناعية الليبية وتمثلت مشكلة الدراسة في ارتفاع تكاليف الإنتاج والتي تعتبر اعقد المشاكل التي تواجهها المنشآت الليبية وبالتالي هل بالإمكان تطبيق النظم الحديثة في المنشآت الصناعية الليبية؟

وقد هدفت الدراسة إلى حث المنشآت الصناعية الليبية على ضرورة التفكير في سبيل استقرارها ونموها وبناء قدراتها على المنافسة محلياً ودولياً من خلال استخدام نظم إنتاج واستراتيجيات تكاليفية حديثة لها القدرة على توفير معلومات مفيدة تساعد في تحسين المنتجات وتخفيض التكاليف وميزة تنافسية.

ونبعت أهمية الدراسة في كونها تناولت أنظمة التكاليف الحديثة وأثرها على تخفيض تكاليف الإنتاج في المنشآت الصناعية الليبية من خلال التطبيق السليم لهذه الأنظمة ومدى الالتزام بمعايير التطبيق والنهوض بعملية الإنتاج الحسن.

واتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي والوصفي التحليلي للوصول إلى الأهداف والنتائج واختبرت الدراسة الفرضيات التالية: الفرضية الأولى: استخدام نظم التكاليف الحديثة يدعم إلى حد كبير القدرة على النمو والمنافسة من خلال تخفيض التكاليف الإنتاجية وتحقيق أفضل الأسعار بالمنافسة. الفرضية الثانية: استخدام التكلفة على أساس النشاط يسهم في خفض التكاليف وزيادة كفاءة أداء النشاط.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن نظام التكاليف المستهدفة يعتبر مدخلاً فعالاً لتقييم الأداء من خلال تحليل كافة الأنشطة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة يخفض التكاليف ويرفع من كفاءة أداء الأنشطة ويساهم في تعظيم الإنتاج وبناء القدرات التنافسية.

(1) علي عاشور المصراطي، استخدام نظم التكاليف الحديثة في تخفيض التكاليف الإنتاجية في المنشآت الصناعية الليبية، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف، غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2010م.

ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة ضرورة إتباع نظام التكاليف المستهدفة لتحقيق أفضل جودة وضمان حصة سوقية، والاهتمام بمفهوم الجودة الشاملة لتفادي تكاليف الجودة الرديئة.

ركزت هذه الدراسة على دور استخدام نظام التكاليف الحديثة في تخفيض تكاليف الإنتاج في المنشآت الصناعية الليبية من خلال استعراض أنظمة التكاليف الحديثة المختلفة بينما ركزت الدراسة الحالية على التكاليف المستهدفة ودورها في نجاح إستراتيجية زيادة التكلفة من خلال إبراز الدور المتكامل بينها.

(10) دراسة: رحاب آدم أحمد أبكر، 2011م⁽¹⁾

تناولت الدراسة أثر التكلفة المستهدفة في خفض تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية السودانية نسبة للتغير السريع في مستوى الطلب ومواجهة المنافسة الحادة. وتمثلت مشكلة الدراسة في أن كثير من الشركات الصناعية السودانية تعاني من مشاكل الأعباء التكاليفية الأمر الذي ينعكس على أدائها.

وهدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف وبيان دورها في مساعدة الشركات الصناعية في تحقيق أهدافها من صنع منتجات جديدة بأقل تكلفة.

ونبعت أهمية الدراسة من أنها تلقي الضوء على نظام التكاليف المستهدفة والدور الذي تقوم به في تخفيض تكاليف الإنتاج بصورة دقيقة في ظل الظروف البيئية المتغيرة للأسواق المختلفة والتوجه نحو العالمية.

واتبعت الدراسة المناهج التالية: المنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة ووضع الفروض والمنهج الاستقرائي لاختبار صحة الفروض والوصول إلى نتائج وتعميمات والوصفي التحليلي لدراسة الحالة واختبرت الدراسة الفرضيات الآتية: الفرضية الأولى: نظام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج بالشركات الصناعية السودانية، الفرضية الثانية: تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يساعد في تحقيق الكفاءة الإنتاجية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة إن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى خفض تكاليف الإنتاج وذلك من خلال استخدامها في مرحلة قبل حدوث التكلفة (مرحلتى التخطيط

(1) رحاب آدم أحمد أبكر، أثر التكلفة المستهدفة في خفض تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية السودانية، رسالة ماجستير التكاليف والمحاسبة الإدارية، غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2011م.

والتصميم) ونظام التكلفة المستهدفة يساعد نظام هندسة القيمة والتحسين المستمر في إنتاج منتجات بتكلفة اقل وجودة عالية.

ومن أهم التوصيات التي أوصت الدراسة بها ضرورة اهتمام الشركات الصناعية السودانية بنظام التكلفة المستهدفة في كل مرحلة لما لها من مزايا جيدة في خفض التكلفة وضرورة الاهتمام بعملية التحسين المستمر في مستوى الأنشطة في الشركة وليس على عملية الإنتاج فقط.

ركزت هذه الدراسة على أثر التكلفة المستهدفة في خفض تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية السودانية من خلال الاستعراض الكامل للتكاليف المستهدفة من مزايا وعيوب وإظهار الأثر في خفض التكاليف الإنتاجية بينما ركزت الدراسة الحالية على التكاليف المستهدفة ودورها في نجاح إستراتيجية ريادة التكلفة.

(11) دراسة: عماد عبد الخالق الشيخ النور، 2013م⁽¹⁾

تناولت الدراسة التكلفة المستهدفة ودورها في دعم القدرة التنافسية للقطاع الصناعي السوداني وتمثلت مشكلة الدراسة في أن المداخل التقليدية للتكاليف أصبحت لا تتلاءم مع البيئة الصناعية الحديثة لأنها قد نشأت في بيئة إنتاجية مختلفة تتصف بطول دورة حياة المنتج كما أنها تقوم بمراقبة التكلفة والتحكم في الجودة بعد الانتهاء من عملية الإنتاج ونسبة لمواجهة التغيرات في بيئة العمل الحديثة.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أسلوب التكلفة المستهدفة ولمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على المنشآت الصناعية السودانية وإبراز دور التكلفة المستهدفة كأحد الأساليب الحديثة في تخفيض تكاليف الإنتاج وبيان أثره في دعم القدرة التنافسية.

ونبعت أهمية الدراسة في أنها تناولت أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد الأساليب الحديثة التي تقدم معلومات تساعد الإدارة في تحقيق أهدافها وأهميته في دعم القدرة التنافسية وتحقيق ميزة تنافسية بالسوق.

واتبعت الدراسة المناهج التالية: المنهج الاستنباطي لتحديد محاور وصياغة الفرضيات، والاستقرائي لاختبار الفرضيات، والتاريخي الوصفي التحليلي لدراسة الحالة التطبيقية وافترضت

(1) عماد عبد الخالق الشيخ النور، التكلفة المستهدفة ودورها في دعم القدرة التنافسية في القطاع الصناعي السوداني ماجستير في تكاليف المحاسبة والإدارية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا، 2013م.

الدراسة الفرضيات الآتية: الفرضية الأولى أنظمة التكاليف التقليدية لا تتلاءم مع بيئة التصنيع الحديثة في الشركات الصناعية، والثانية يؤدي تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في القطاع الصناعي إلى تخفيض التكاليف مما يدعم الميزة التنافسية.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية: لأسلوب التكلفة المستهدفة العديد من الخصائص التي تميزه عن غيره من أنظمة التكاليف التقليدية بتفاعله المستمر مع البيئة الخارجية. واهتمام أسلوب التكلفة المستهدفة بالتخطيط والتنظيم لجميع مراحل وأقسام المشروع بهدف تقديم منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف.

وأوصت الدراسة بالتوصيات الآتية: ضرورة إيجاد إطار متكامل يعين أسلوب التكلفة المستهدفة وأدوات تحجيم التكلفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، وضرورة تعيين أسلوب التكلفة المستهدفة بالمصنع وتطبيق جميع مبادئ وأسس هذا الأسلوب حتى تتم الاستفادة الكاملة منه والعمل على زيادة التعاون المشترك بين جميع الإدارات والأقسام لما لها من أهمية بالغة في رفع مستوى الأداء.

ركزت هذه الدراسة علي التكلفة المستهدفة ودورها في دعم القدرة التنافسية للقطاع الصناعي السوداني من خلال بيان اثره في دعم القدرة التنافسية و تخفيض تكاليف الانتاج وبينما ركزت الدراسة الحالية علي ابراز دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف من خلال تطبيق استراتيجية زيادة التكلفة وبيان التكامل بينهما في تحقيق الميزة التنافسية وزيادة الحصة السوقية.