

## المبحث الأول

### مفهوم وخصائص وأهداف أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)

قصور المدخل التقليدي للتكاليف والذي يعتمد على تحديد التكلفة أولاً ثم السعر، دون اللجوء إلى تحليل التكلفة وتحليل قيمة العملية والأنشطة المتعددة، ومع اشتداد المنافسة المحلية العالمية، وسرعة التقدم التكنولوجي، تنوع إحتياجات العملاء وقصر دورة حياة المنتجات، مما ترتب عليه ضرورة زيادة قدرة المنشأة على تصميم وتصنيع منتج ذو تكلفة أقل وجودة عالية، أصبح من الضروري إستخدام مجموعة متكاملة من الأساليب التكنولوجية الحديثة وربطها بالأساليب التكاليفية المستحدثة كأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والأساليب الأخرى المدعمة لها، ويعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) أحد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، وبناءً عليه يتم تحديد السعر أولاً الذي يلبي إحتياجات ورغبات العميل ويفي بمتطلباته وفي حدود مقدرته، ثم بعد ذلك تحدد التكلفة المستهدفة، أي أن السعر يقود إلى التكلفة وليس التكلفة تقود إلى السعر كما في المدخل التقليدي.

يتناول الباحث في هذا المبحث الإطار النظري لاسلوب التكلفة المستهدفة (TC) ويستعرض من خلاله المفهوم و خطوات التنفيذ ثم تقويم اسلوب التكلفة المستهدفة، وذلك بهدف ربط الإطار النظري بالدراسة التطبيقية التي تهدف إلى استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء بالشركة السودانية للتوليد الحراري وذلك على النحو التالي:-

### أولاً: مفهوم التكلفة المستهدفة (TC)

تناول العديد من الكتاب مفهوم التكلفة المستهدفة (TC)، ولم يتفقوا على تعريف محدد لها حيث تباينت المفاهيم التي تعكس وجهات نظر مختلفة، يستعرض الباحث بعض منها فيما يلي:-  
تعرف التكلفة المستهدفة بأنها نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع كمرشد أساسي، يأخذ في إعتبره متطلبات ورغبات العميل، يركز على تصميم وإعادة تصميم المنتج، يتطلب إعداد فريق عمل متكامل يضم كافة التخصصات، يبدأ بإدارة التكلفة في المراحل الأولية لتطوير المنتج خلال دورة حياته، وتمثل أنشطة سلسلة القيمة جزءاً هاماً من النظام<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - د.محمد سعيد محمد جندي، إطار مفاهيمي لزيادة فعالية نظام التكاليف المستهدفة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2001م، ص 315.

من خلال التعريف السابق والذي يبين أن التكلفة المستهدفة نظام لتخطيط الأرباح، بينما تعتبر التكلفة المستهدفة أسلوب وأداة من أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية تعمل في إطار خطة شاملة للربحية وفي ظل مستوى جودة يفي برغبات العملاء ومتطلباتهم.

كما تعرف التكلفة المستهدفة بأنها أسلوب استراتيجي يساعد المنشأة على التعامل مع أرباح المستقبل، ويتحقق ذلك عن طريق تحديد التكلفة الموجهة بالسوق Market-Driven Costing التي عندها يجب أن تنتج المنشأة منتجاً ذا أداء وجودة محددتين، وذلك إذا أرادت المنشأة أن يكون هذا المنتج مربحاً بسعر يبيعه التنافسي المتوقع، ومعنى ذلك أنه طبقاً لاسلوب التكلفة المستهدفة فإن السعر هو الذي يقود التكلفة وليس العكس كما كان الوضع في الماضي<sup>1</sup>.

يتضمن التعريف السابق أن تنتج المنشأة منتجاً ذا أداء وجودة محددتين، دون الإشارة إلى أن يكون المنتج ضمن رغبات العملاء وفي حدود إمكانياتهم المادية.

قد عرفها البعض أيضاً، أنها عملية منتظمة لتخطيط وعرض المنتجات الجديدة تقوم على تحديد أسعار السوق وتحديد هامش الربح المخطط للمنتجات الجديدة كما تعمل على تخفيض التكلفة الكلية للمنتجات من خلال دورة حياة المنتج لتلبية احتياجات العملاء<sup>2</sup>.

يلاحظ أن التعريف السابق قد حصر دور التكلفة المستهدفة في العمل على تخفيض التكلفة الكلية للمنتجات الجديدة، بينما يمكن أن يلعب أسلوب التكلفة دوراً هاماً في تطوير منتج قديم (منتج قائم)، فاسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر جزء من إستراتيجية إدارة التكلفة في المنشآت، والتي تعمل على تخطيط وإدارة الإرباح على المدى الطويل.

كذلك عرّف البعض التكلفة المستهدفة أنها عبارة عن برنامج متكامل لخفض التكلفة عن طريق تحديد وإستغلال كل الفرص المتاحة لخفض تكلفة المنتج وتنفيذها أثناء مرحلة تصميم وتطوير المنتج، وقد وجد اليابانيون أن ما يقارب نسبة 80% من التكلفة يمكن تحديدها خلال مرحلة التصميم بينما كافة الجهود المبذولة لخفض التكلفة يكون أثناء مرحلة التنفيذ وهي لا تمثل أكثر من 20% من تكاليف الإنتاج<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - يسري محمد علي خيرى، إطار مقترح للإدارة الإستراتيجية للتكلفة في مرحلة تصميم المنتج، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، جامعة المنصورة، كلية التجارة، 2004م، ص 70

2- Christian Ax, Jan Greve and Ulf Nilsson "The Impact of Competition and Uncertainty on The Adoption of Target Costing" International Journal of Production Economics, (2008) Vol (115),P93 .

<sup>3</sup> - سحر عبد الرشيد علي " تأثير نظام الانتاج في الوقت المحدد على تحليل انحرافات التكاليف " مؤتمر المحاسبة عن الاداء في مواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية A.C.A، المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين EIAA، اليوم الأول، السبت 6 مايو 2000م ص 19.

يلاحظ أن التعريف السابق حصر دور التكلفة المستهدفة في خفض التكلفة ولم يتناول أهمية القيام ببحوث السوق وإرضاء العملاء والمستهلكين، كما انه لم يتناول دورها الاستراتيجي الرامي إلي تخطيط وإدارة الأرباح على المدى الطويل.

يري آخر أن اسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلي تخفيض تكاليف الإنتاج مع تحسين وتحقيق جودة المنتج، وهذا بالطبع يدعم القدرة التنافسية للمنشأة ولكن الوصول للتكلفة المستهدفة يمر عبر بوابة السعر المستهدف، أي بعد معرفة السعر المستهدف الذي يستطيع المستهلك دفعه، وفي حالة صعوبة الوصول إلي السعر المستهدف لن تستطيع تحديد التكلفة المستهدفة، لذلك يعتمد هذا المدخل على تناغم عمل المنظومة الداخلية للمنشأة وتمثل هذه المنظومة أقسام الإنتاج والتسويق، المحاسب الإداري، وغيرها من الأقسام<sup>1</sup>.

حيث يبين التعريف السابق أن اسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلي تخفيض التكلفة مع تحسين وتحقيق الجودة، برأي الباحث إن تخفيض التكلفة دون الحفاظ على الجودة، قد يشجع بعض المنشآت التي ترمي ألي تحقيق الربح السريع أن تهمل الجانب الاستراتيجي من أهداف تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة، ويحدث ذلك عند محاولة إزالة فجوة التكلفة المستهدفة، فعندما يقوم قسم التصميم بمراجعة العمليات والمراحل الإنتاجية، وذلك باستخدام التقنيات الإدارية الحديثة مثل هندسة القيمة والتحسين المستمر، فيقترح استبدال بعض المواد أو القطع بأخرى أقل تكلفة بهدف تخفيض التكلفة دون مراعاة الجودة، فالجودة عامل مهم وإستراتيجي.

كما يري آخر أن اسلوب التكلفة المستهدفة أداة لتخطيط وإدارة التكلفة بهدف تخفيض إجمالي تكاليف المنتج وذلك في إطار تخطيط شامل للربحية وأسعار البيع وفي ظل مستوي جودة يفي برغبات العملاء ومتطلباتهم ويتم ذلك عن طريق الاستخدام الأمثل والكفاء للموارد البشرية والفنية وتطبيق نطاق واسع على المنتجات التي تتصف نسبياً بقصر دورة الحياة<sup>2</sup>.

يتضح من التعريف السابق أن جوهر اسلوب التكلفة المستهدفة هو تقديم أسعار بيع في ظل مستوي وجودة تفي برغبات العملاء، و يحصر هذا التعريف تطبيق نطاق اسلوب التكلفة المستهدفة على المنتجات التي تتصف نسبياً بقصر دورة الحياة، بينما يسعى الباحث إلي محاولة تطبيق التكلفة المستهدفة على منتج يتصف بطول دورة الحياة، منتج أو خدمة الطاقة الكهربائية.

<sup>1</sup> - محمد الناير محمد النور، نموذج محاسبي مقترح لقياس تكلفة إنتاج وتصنيع وتسويق الصمغ العربي بالسودان، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2009م، ص 87.

<sup>2</sup> - توفيق عبد المحسن عبدالله الخيال، مدي فعالية مدخل التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج في تخفيض إجمالي التكاليف، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثامن والعشرون، العدد الثاني، 2004م، ص 307.

فيما يري البعض<sup>1</sup> أن التكلفة المستهدفة تبدأ بإجراء بحوث للسوق Marketing research معرفة رغبة العملاء للمنتج وما يتعلق بوظيفته، جودته و سعره، ويخفض السعر السوقي للمنتج بالربح المتوقع الحصول عليه، والفرق بين سعر السوق للمنتج والربح المرغوب فيه يمثل التكلفة المسموح بها أو التكلفة المستهدفة.

التعريف السابق توصل إلي أن الفرق بين سعر السوق والربح المرغوب فيه يمثل التكلفة المستهدفة، الواقع أن هذا الإجراء الحسابي قد يفرز أن تكون التكلفة أكثر من المسموح بها مما يستدعي إجراء مزيدا من عمليات التخفيض، سواء بإعادة التصميم الهندسي أو تخفيض العمليات، وأفضل الأساليب لإجراء ذلك استخدام أسلوب هندسة القيمة أو أسلوب التحسين المستمر.

كما يري آخر أيضاً أن أسلوب التكلفة المستهدفة هو أداة من الأدوات التي يمكن استخدامها في تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج الجديد والحالي مع الحفاظ على جودة المنتج وقدراته الوظيفية ودرجة الثقة فيه وتلبية إحتياجات العملاء عن طريق إختبار كافة الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة عند مراحل التخطيط والبحوث والتطوير والمراحل التجريبية، وان نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) يمكن أن يساهم في الوصول إلي التكاليف المستهدفة للمنتج بأسلوب أكثر موضوعية وعدالة حيث يمكن هذا النظام الفين والمحاسبين من تجزئة عملية الإنتاج للمنتج الجديد إلي أنشطة تفصيلية ومن ثم تحديد التكاليف الواجبة للأنشطة المضيفة للقيمة أو الأنشطة الرئيسية للعملية الإنتاجية وبالتالي الوصول للتكلفة المستهدفة<sup>2</sup>.

يلاحظ أن التعريف السابق حصر دور التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج الجديد والحالي، بينما يجب النظر إلي التكلفة المستهدفة بأنها ليس أسلوب لتخفيض التكلفة فحسب بل هي جزء من أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية وهي منهج محاسبي يهدف إلي مد إدارة المنشأة بمعلومات داخلية وخارجية تساعد على استخدام مواردها بكفاءة وفعالية لتحقيق مزايا تنافسية في ضوء مجموعة من العوامل المساعدة. كما توصل التعريف إلي أن نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) يمكن أن يساهم في الوصول إلي التكاليف المستهدفة للمنتج، وهذا بالطبع قاد الباحث إلي تقديم دراسته للاستفادة من الخصائص المشتركة والعلاقات المتشابهة بين اسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط (ABC) من خلال التكامل بين الأسلوبين بهدف تقديم معلومات بصورة دقيقة تساعد في دعم وترشيد القرار.

---

1- Robert Kee "The Sufficiency of Target Costing for Evaluating Production-Related Decisions" International Journal of Production Economics, (2010) Vol (126) P 205 .

2 - فتح الإله محمد احمد محمد" استخدام تكاليف الجودة الشاملة في تقويم اداء المنشآت الصناعية" رسالة دكتوراه في فلسفة المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2009م، ص 55.

كما يري آخر ايضاً أن عملية تحديد التكلفة المستهدفة تعتبر عملية إستراتيجية بطبيعتها حيث أن موقع نظام التكاليف المستهدفة يكون في إطار التخطيط الاستراتيجي وفي إطار دورة تطوير المنتج، ويمكن تحديد جانبيين لنظام التكلفة المستهدفة، الجانب الأول يتمثل في تحديد التكلفة المسموح بها للمنتج ويبدأ هذا الجانب ببحوث السوق وتحليل الموقف التنافسي وتحديد المواصفات التي يرغبها المستهلكين وتحديد خصائص المنتج المطلوبة والتي على أساسها يتحدد سعر السوق، وبدراسة تخطيط الأرباح يتحدد هامش الربح المستهدف ومن خلال هذين العنصرين تتحدد التكلفة المستهدفة، الجانب الثاني لنظام التكلفة المستهدفة: يتمثل في تحويل التكلفة المستهدفة المسموح بها إلي التكلفة المستهدفة الممكن تحقيقها وهذا يتطلب تحديد فجوة التكاليف وهي التي تتمثل في الفرق بين التكلفة المقدرة مبدئياً وبين التكلفة المستهدفة المسموح بها والتي تتحدد بافتراض استخدام التكنولوجيا وطرق العمليات الحالية والتي يشير إليها اليابانيون باستخدام مصطلح Drifting Cost لأنها تتحول لتصبح التكلفة المستهدفة المسموح بها من خلال محاولات التصميم وإعادة التصميم المتتابعة<sup>1</sup>.

يلاحظ أن التعريف السابق وصف التكاليف المستهدفة بأنها نظام، بينما تشير الدراسات انه اسلوب من الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف وليس له مقومات النظام.

في حين يري آخر أن التكلفة المستهدفة تتمثل في تكاليف المنتج المسموح بها، والتي تسمح بتحقيق معدل الربح المطلوب من بيع المنتج، حيث تبدأ بتحديد سعر البيع التنافسي في الأسواق، وتنتهي بالتكلفة المسموح بها بعد طرح العائد المطلوب وهذه التكلفة الناتجة هي التكلفة المستهدفة ويتحمل مهمة الوصول إلي التكلفة المستهدفة فريق عمل من المتخصصين يتكون من المهندسين والفنيين ومحاسبي التكاليف<sup>2</sup>.

يلاحظ أن التعريف السابق بين أن التكلفة المستهدفة هي ناتج طرح الربح المرغوب من السعر المستهدف، بينما يعتبر هذا الإجراء حسابي فقط قد تكون نتيجته أن التكلفة أكثر من المسموح بها مما يستدعي إجراء مزيداً من عمليات التخفيض، سواء بإعادة التصميم الهندسي أو تخفيض العمليات، وأفضل الأساليب لإجراء ذلك هو اسلوب هندسة القيمة و اسلوب التحسين المستمر.

كما يري آخر أن مدخل التكلفة المستهدفة بني على حصر إمكانات هندسة المنتج في حدود تكاليف الإنتاج المستهدفة التي تحدد بناءً على الأسعار المتوقعة والربحية وأساليب الإنتاج، بالتالي

<sup>1</sup> - د.تـهـانـي مـحمـود عـبـد النـشـار، مـرجـع سـابـق، ص ص 122-123.

<sup>2</sup> - إيمان صالح فاضل، استخدام اساليب إدارة التكلفة في الرقابة على سلوك المديرين التنفيذيين للحد من ممارسات إدارة الإنتاج، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2011م، ص 46.

الخروج من النظام التقليدي الذي يتيح للمصمحرية العمل بعيداً عن قيود التكلفة التي يلقي بعبء حصرها على مهندس الإنتاج و محاسب التكاليف، إلى نظام جديد يعترف بحدة المنافسة في عالم يتصف بالتطور المذهل في وسائل الاتصال، ولم يعد يسمح بتحديد السعر وفقاً للتكلفة بل أصبح يحتم تحديد السعر وفقاً لأسعار البيع التي يحددها السوق<sup>1</sup>.

يلاحظ أن التعريف السابق يبين أن تكاليف الإنتاج المستهدفة تحدد بناءً على الأسعار المتوقعة، بينما لم يتطرق إلى إشباع رغبات العملاء وهم عنصر هام أيضاً في بناء أسلوب التكلفة المستهدفة.

بينما يعرف آخر أسلوب التكلفة المستهدفة بأنه أسلوب يركز على الإدارة الفاعلة للتكاليف الكلية، وفقاً له تحدد المنظمات أسعار منتجاتها عند المستوي الذي يعطيها أفضل ميزة تنافسية، ثم تحدد الربح الذي ترغب المنظمة في تحقيقه، وتكون التكلفة المستهدفة هي ناتج طرح الربح المرغوب من السعر المستهدف<sup>2</sup>.

يلاحظ ان التعريف السابق توصل إلي أن التكلفة المستهدفة هي ناتج طرح الربح المرغوب من السعر المستهدف، بينما الواقع أن هذا الإجراء الحسابي قد تكون نتيجته أن التكلفة أكثر من المسموح بها مما يستدعي إجراء مزيداً من عمليات التخفيض، سواء بإعادة التصميم الهندسي أو تخفيض العمليات، وأفضل الأساليب لإجراء ذلك استخدام أسلوب هندسة القيمة أو أسلوب التحسين المستمر.

كذلك يري آخر أن التكلفة المستهدفة يقصد بها التكلفة المرغوبة في ضوء السعر التنافسي والأرباح المنشودة، لذلك فإن السعر التنافسي يلعب دوراً هاماً في تحديد التكلفة وهو ما يتطلب من المنظمات التي تستخدم التكلفة المستهدفة أن تبحث عن أساليب جديدة لتخفيض التكلفة بشكل مباشر أو من خلال إعادة تصميم المنتج والعمليات الصناعية<sup>3</sup>.

التعريف السابق يري الأهمية في السعر التنافسي، وحصر أساليب تخفيض التكلفة من خلال إعادة التصميم، بينما تكمن الأهمية أيضاً في معرفة إحتياجات ورغبات العملاء، وتخفيض التكلفة ليس محصوراً في إعادة التصميم وإنما يكون عند مراحل التخطيط والبحوث والتطوير

1 - د.محمود يوسف الكاشف، مدخل مقترح لتطوير دور المعلومات المحاسبية في إطار المفهوم المتكامل للجودة الشاملة، معهد الإدارة العامة-الرياض، المجلد الأربعون، العدد الثالث، 2000م ص 454.

2 - د.محمد حسن عبدالعظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الادارة الإستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الامارات العربية المتحدة، المجلد الواحد وعشرون، العدد الأول، 2005، ص 31.

3 - د. بديع الدين ريشو، إدارة التكاليف، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2010) ص 10.

ومراحل العمليات، وأفضل الأساليب لإجراء عمليات تخفيض التكلفة استخدام اسلوب هندسة القيمة او اسلوب التحسين المستمر بالإضافة إلى تحليل الأنشطة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف إلى القيمة ويساعد في ذلك استخدام اسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC).

كذلك يري آخر أن اسلوب التكلفة المستهدفة من أهم الأساليب التي تستخدمها إدارة التكلفة في مجال خفض التكاليف والتحسين المستمر والتسعير بما يؤدي إلى تحسين الموقف التنافسي للشركة، وتقوم فلسفة هذا الأسلوب على انه لا يتم تصميم المنتجات في ضوء الإمكانيات والتقنيات الصناعية المتاحة بهدف تحقيق الاستخدام الأمثل فحسب، ولكن يتم تصميم المنتجات التي تقابل السعر المطلوب والذي يحقق نجاحاً متفوقاً في السوق.<sup>1</sup>

يلاحظ ان التعريف السابق قد أشار إلى أن تصمم المنتجات التي تقابل بالسعر المطلوب وتحقق نجاحاً وتفوق في السوق، دون الإشارة إلى إشباع رغبات العميل، وان تتصف تلك المنتجات بالجودة والنوعية التي تحقق مزايا تنافسية تشكل البعد الاستراتيجي لاسلوب التكلفة المستهدفة.

في حين يري كاتب آخر<sup>2</sup>، أن التكلفة المستهدفة تتمثل في تكاليف المنتج المسموح بها، والتي تسمح بتحقيق معدل الربح المطلوب من بيع المنتج، حيث تبدأ بتحديد سعر البيع التنافسي في الأسواق، وتنتهي بالتكلفة المسموح بها بعد طرح العائد المطلوب، وهذه التكلفة الناتجة هي التكلفة المستهدفة، ويتحمل مهمة الوصول إلى التكلفة المستهدفة فريق عمل من المتخصصين يتكون من المهندسين والفنيين ومحاسبي التكاليف في الشركة وذلك عكس الاتجاه التقليدي لتحديد السعر الذي يباع به المنتج، والمتمثل في تحديد التكلفة أولاً، ثم يضاف إليها هامش الربح المطلوب للوصول إلى سعر بيع المنتج الجديد.

يلاحظ أن التعريف السابق توصل إلى أن الفرق بين سعر السوق والربح المرغوب فيه يمثل التكلفة المستهدفة، الواقع أن هذا الإجراء الحسابي قد تكون التكلفة أكثر من المسموح بها مما يستدعي إجراء مزيداً من عمليات التخفيض، سواء بإعادة التصميم الهندسي او تخفيض العمليات، وأفضل الأساليب لإجراء ذلك استخدام اسلوب هندسة القيمة واسلوب (ABC).

يستنتج الباحث من خلال التعريفات السابقة ما يلي :

1 - د. إيمان أحمد أمين مجاهد، تفعيل دور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في ظل متطلبات البيئة الصناعية الحديثة، المؤتمر العلمي السنوي التاسع عشر، بعنوان تحديث الصناعة العربية في ضوء المتغيرات الدولية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 22-24 ابريل 2003م ص 21.  
2 إيمان صالح فاضل، مرجع سابق، ص ص 47-48.

1. أن التكلفة المستهدفة هي احدي الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة والتي تأخذ في الاعتبار البيئة التنافسية، وتهتم بالسوق والنوعية والتكلفة.
2. أن التكلفة المستهدفة ليست اسلوب لخفض التكلفة ولكنها اسلوب متكامل لإدارة التكاليف والأرباح.
3. أن التكلفة المستهدفة منهج رقابي يخضع التكاليف في كافة مراحلها للتحليل من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المستهدفة.
4. تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يطلب التنسيق الكامل بين الأقسام المختلفة.
5. يركز اسلوب التكلفة المستهدفة على دراسة البيئة الخارجية للمنشأة متمثلة في رغبات وإحتياجات العميل ومواصفات وخصائص الخدمة.
6. إحداث التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة على أساس النشاط (ABC) يدعم المركز التنافسي للمنشأة .

مما تقدم يري الباحث أن كثير من الدراسات ركزت على أن اسلوب التكلفة المستهدفة هو أداه لتخفيض التكلفة، في حين أن عملية التخفيض ليس جوهر عملية التكلفة المستهدفة، وإنما جوهرها يركز على البعد الاستراتيجي الذي يهدف إلي دعم القدرة التنافسية، حيث أصبحت دول العالم سوقاً واحدة متاحة للجميع مما زاد حدة المنافسة، لذا كان البحث عن أساليب جديدة تساعد المنشآت في دعم قدراتها لتحقيق مزايا تنافسية، لتلبي احتياجات العملاء، واسلوب التكلفة المستهدفة يستصحب كل هذه المتغيرات في الحسبان، لذا عملية التخفيض هي وسيلة وليس هدف لتحقيق التكلفة المستهدفة.

مما سبق يمكن تحديد مفهوم التكلفة المستهدفة من وجهة نظر الباحث على أنها "طرح منتجات ذات مواصفات محددة ضمن رغبات المستهلكين وضمن حدودهم المادية وذلك بتخفيض تكاليف الإنتاج لمقارنتها مع المنافس بغرض وضع سعر تنافسي مناسب يتحملة العميل ويحقق مستوي مقبول من الربحية للمنشأة".

### ثانياً: النشأة والتطور التاريخي لإسلوب التكلفة المستهدفة (TC)

تناولت العديد من الدراسات نشأة اسلوب التكلفة المستهدفة (TC)، فيما يلي يستعرض الباحث أهم الآراء التي تناولت ذلك:

ظهر اسلوب التكاليف المستهدفة (TC) في اليابان خلال الستينات حيث كانت الصناعة اليابانية تقوم بتطوير بعض الأساليب والمفاهيم الأمريكية وتكسبها خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجهه تلك الصناعة، فقد قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة



أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة Value Engineering وتم تحويلها إلى نظام ديناميكي لخفض وتخطيط الربحية، وقد ظهر أسلوب هندسة القيمة في شركة جنرال الكتريك 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 العلمية عن إمكانية إنتاج منتج ذو فاعلية عالية ويتكون من أقل عدد ممكن من الأجزاء الداخلة في تركيبه، ثم تطور الأسلوب بحيث أصبح يهدف إلى إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفاعلية مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى، لكن الصناعة الأمريكية لم تدرك الإمكانيات الكامنة لإسلوب هندسة القيمة من حيث القدرة على تحويله إلى أسلوب متكامل لتخطيط التكاليف والأرباح، وقد قامت الصناعة اليابانية بتحويل هذا الأسلوب إلى منهج التكاليف المستهدفة، ومع نهاية عقد التسعينات أصبح أكثر من 80% من الصناعات التجميعية في اليابان تستخدم هذا الإسلوب منها (تويوتا، نيسان سوني، كانون، ديهاتسو، وغيرها)<sup>1</sup>

في حين يري كاتب آخر<sup>2</sup> إن أكثر من 80% من كبري الشركات اليابانية من عينة الشركات قد قامت بتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة.

هنالك من يري أن أول من طبق اسلوب التكلفة المستهدفة هو شركة تويوتا لصناعة السيارات باليابان عام 1963م لمواجهة المنافسة الشرسة بينها وبين المنشآت الأمريكية والألمانية، وبسبب هذا الاسلوب تفوقت شركة تايوتا على العديد من المنشآت الأمريكية والأوربية في معظم الأسواق العالمية، وفي أواخر التسعينات من القرن الماضي استشعرت كبري المنشآت الأمريكية والأوربية التفاوت الرهيب بين أسعار منتجاتها وأسعار المنتجات اليابانية المماثلة، لذلك بدأت تتوالي الدراسات والبحوث للتعرف على أسباب ذلك، فوجد أن واحد من أهم هذه الاختلافات يتعلق بالتعامل مع التكاليف، وأهم هذه الاختلافات يتمثل في أن نظرة المنشآت اليابانية للتكاليف نظرة خارجية بمعنى أن التكاليف دالة في الأسعار التي ترضي العملاء وتمكن المنشأة من تحقيق مزايا على المنافسين، بينما نظرة المنشآت الغربية كانت داخلية، أما الاختلاف الثاني فهو اختلاف الهدف حيث تهدف المنشآت اليابانية إلى إدارة التكلفة بمعنى تخطيط وتخفيض وتحسين التكلفة، أما المنشآت الغربية فتهدف إلى دقة قياس التكلفة والرقابة عليها، أما الاختلاف الثالث فهو اختلاف بؤرة التركيز أو الاهتمام، فبؤرة تركيز المنشآت اليابانية هي تخطيط وتصميم منتج ذي تكلفة

<sup>1</sup> د.حسين محمد أحمد عيسي، إطار مقترح لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة دراسة تحليلية لتجربة اليابانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الثاني، 2001م، ص 507-508.

<sup>2</sup> Joshi P.L., The International Diffusion Of New Management Accounting Practices: The Case Of India, Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, Vol (10),2001, P88.

منخفضة حيث أن مرحلة التصميم هي التي تحدد فيها التكاليف وبالتالي يمكن التحكم في مستوى التكاليف خلالها، أما بؤرة تركيز المنشآت الغربية فهي الرقابة على التكاليف في المراحل التي تلي مرحلة التصميم، ومن هذا المنطلق بدأت المنشآت الغربية في التحول نحو استخدام الأدوات والأساليب المحاسبية التي أدت إلي تفوق المنشآت اليابانية في إدارة التكلفة، والتي من أهمها أسلوب التكلفة المستهدفة<sup>1</sup>.

بينما يري آخر انه ترجع بدايات تقنية التكلفة المستهدفة إلي العقود الأولى من القرن الماضي، في شركة Ford الأمريكية وشركة Volkswagen Beetle الألمانية، حيث قدمت شركة Volkswagen تقنية جديدة من اجل تحقيق السعر المستهدف للمركبة DM900 على أساس تخفيض كلفة التصنيع، إلا ان التطور المتكامل لتقنية التكلفة المستهدفة بدأ أثناء مدة ندرة الموارد الاقتصادية في أعقاب الحرب العالمية الثانية، ففي ذلك الوقت تبني رجال الأعمال الأمريكيان شعار تحسين نوعية المنتجات وتخفيض تكاليف إنتاجها في الوقت نفسه، إذ عرفت هذه التقنية بهندسة القيمة والتي صارت تطبق من قبل الشركات اليابانية بشكل تدريجي لمواجهة المنافسة العالمية، وفي الستينات تم توحيد هندسة القيمة مع فكرة تخفيض تكاليف المنتجات في مراحل مبكرة من العملية الإنتاجية قدر المستطاع أي في مرحلة التخطيط والتطوير، وكان أول استخدام لها في اليابان من قبل شركة Toyota لصناعة السيارات وذلك في العام 1963م<sup>2</sup>.

لم يبدأ أسلوب التكلفة المستهدفة بأركانه المتكاملة في الولايات المتحدة الأمريكية إلا في نهاية الثمانينات وكان الدافع الأساسي من وراء استخدامه هو فقد المنتجات الأمريكية للعديد من الأسواق وعدم قدرتها على مواجهة المنافسة اليابانية ويلاحظ أن البطء والتردد وراء استخدام هذا الأسلوب في الولايات المتحدة يعود للأسباب التالية:<sup>3</sup>

1. فشل المديرين في إدراك الأهمية الإستراتيجية للأسلوب.
2. اعتقاد بعض المديرين انه أسلوب محدود التطبيق تقتصر فائدته علي خفض التكلفة.
3. اعتقاد بعض المديرين أن بساطة أفكار الأسلوب تنعكس في بساطة مراحل التطبيق.

<sup>1</sup> يسري محمد علي خيري، إطار مقترح للإدارة الإستراتيجية للتكلفة في مرحلة تصميم المنتج، مرجع سابق ص 69.

<sup>2</sup> طه عليو ناصر، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير دراسة تطبيقية في معمل الألبسة والأدوية في الموصل، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد الخامس والثمانون، 2010م، ص 4.

<sup>3</sup> د.حسين محمد احمد عيسي، مرجع سابق، ص 508.

في حين يري (آخر)<sup>1</sup> أن اسلوب التكلفة المستهدفة بدأ في العام 1960م في اليابان وكان يعرف باسم "Genka Kikaku" كينكا كينكاكيو وهي تعني "Target Costing" منذ ذلك الحين تبني عدد من المنشآت تطبيقه ليس في اليابان وحدها مثل شركة تايوتا، نسيان، سوني، بل في عدد من المنشآت مثل مرسيدس كوداك، بوينق في الولايات المتحدة الأمريكية وأوربا.

مما سبق يتضح للباحث أن اليابان لها دور هام في نشأة اسلوب التكلفة المستهدفة ويرجع ذلك إلى أن اليابانيين يشكلون الأساليب حسب بيئتهم التي وهبها الله لهم، فظراً لمحدودية البقعة الجغرافية لديهم استحدثوا نظام الـ JIT الذي يوفر مساحات التخزين للاستفادة منها في جوانب أخرى، وهذا الأمر من وجهة نظر الباحث مشابه لاسلوب التكلفة المستهدفة حيث يتم إنتاج المنتج حسب رغبات العميل، أي تفاعلياً للتخزين وتبعاته، بالإضافة إلى ذلك إن الفرد الياباني يتميز بحبه وإخلاصه للعمل، وقد تناولت (بعض الكتابات)<sup>2</sup> الإستراتيجية اليابانية في العمل من خلال التعرف على قصة الكفاح التي مرت بها اليابان بعد الانتهاء من الحرب العالمية الثانية، التي تركت الكثير من المعاناة لذلك الشعب، كما تركت لهم الإصرار والعزيمة الكبارين على النجاح ، حيث يعرف الكثير من الناس أن اليابان بدأت عملها كمشروعات مقلدة للمنتجات الغربية، وشيئاً فشيئاً أصبحت منتجاتها تنافس المنتجات الغربية، وهكذا حتى أصبحت نموذجاً يحتذى به ويتم تقليده من بعض المشروعات كالصينية والتاوانية، ولم تصل اليابان إلى ذلك النجاح بمحض الصدفة أو فجاهه دون تخطيط، إنما وصلت إليه نتيجة الرغبة الشديدة في التطوير والعمل الجاد وابتكار السياسات التي هي خلاصة الخبرة على مدى سنوات طويلة، عليه يري الباحث ضرورة أن تعمل المنشآت السودانية على نقل التجربة اليابانية وخاصة في مجال أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية ومنها اسلوب التكلفة المستهدفة.

### ثالثاً: خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)

يري احد الكتاب أن التكلفة المستهدفة تتصف بالخصائص التالية<sup>3</sup> :-

<sup>1</sup> Udaya Naidu Gottipati, Development Of A Pilot Study Simulation To Investigate The Impact Of Target Costing On Team Dynamics And Design Aesthetics, Master of Science Unpublished, Texas A&M University, Graduate Studies,2010, P 1.

<sup>2</sup> ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبدالعزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، 2002م، ص 35.

<sup>3</sup> أ.د. محمد عبد الفتاح العشموي، محاسبة التكاليف المنظور التقليدي والحديث، (عمان: دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2011م)، ص ص 31-33.

1. التكلفة المحددة مقدماً في مرحلة تصميم وتطوير المنتج والتي يجب ألا تتعداها التكلفة الفعلية لهذا المنتج، وبهذه الخاصية يجب أن تقوم المنظمة بتعديل هيكل المنتج وصولاً للتصميم الذي يكون في حدود التكلفة المستهدفة التي تصيح بمثابة معيار تكلفة يمكن من خلاله تحديد مجالات انحرافات الأداء الفعلي لإحداث خفض حقيقي في التكلفة .
  2. أحد أدوات التكلفة التي تمارسها الإدارة بغرض رقابة وخفض التكلفة بشكل مستمر يهدف إلي إرضاء عملاء المنظمة ودعم قدرتها التنافسية وضمان بقاؤها في الأسواق.
  3. أحد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة التي تمزج بين مدخل الإدارة الإستراتيجية ومداخل إدارة التكلفة والتي تعتمد على أدوات أخرى بخلاف التكلفة المستهدفة مثل تحليل الأنشطة وهندسة القيمة وتحليل وإدارة الجودة الشاملة بهدف خفض التكلفة كهدف استراتيجي وصولاً إلي التكاليف التي يقبلها العملاء والتي تحقق القدرة التنافسية.
  4. النشاط الذي يهدف إلي تخفيض تكلفة المنتج الجديد في مرحلة تخطيط وبحوث تطوير المنتج والذي يضمن تحقيق التكلفة التي تفي بمتطلبات عملاء المنظمة.
  5. النشاط الذي يهدف إلي خفض التكلفة للمنتجات القائمة والجديدة في كافة مراحل العمليات الإنتاجية بدءاً من تخطيط المنتج ولتتهاءً بخدمات ما بعد البيع.
  6. النشاط الذي يهدف إلي ترشيد الإنفاق على دورة حياة المنتج بغرض تحقيق خفض حقيقي في عناصر التكاليف وأيضاً بغرض تحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجي للمنتج.
  7. يعتمد في تخطيط وتصميم وإنتاج المنتج على متغيرات البيئتين الداخلية والخارجية.
  8. النظام القادر على تخطيط الأرباح وعلى إدارة التكلفة اعتماداً على أسعار البيع التنافسية وعلى توجهات العملاء وأيضاً على سلسلة القيمة الكلية بغرض تطوير المنتج .
- بينما يري كاتب آخر<sup>1</sup> أن خصائص التكلفة المستهدفة تتمثل في :-

- أ- تطبيق التكاليف المستهدفة يكون في مرحلة التطوير والتصميم، وهي تختلف عن نظم مراقبة التكاليف المعيارية التي يتم تطبيقها في مرحلة الإنتاج.
- ب- أن التكاليف المستهدفة ليس أسلوباً إدارياً لمراقبة التكاليف بالمعني التقليدي ولكنها أسلوب يهدف إلي تخفيض التكاليف.
- ج- تستخدم العديد من أساليب علم الإدارة في عملية تحديد التكاليف المستهدفة، وذلك لان الأهداف الإدارية للتكاليف المستهدفة تتضمن الأساليب الفنية لتطوير وتصميم المنتج.

<sup>1</sup> د. فاروق جمعة عبدالعال، المدخل المتكامل لتخفيض الكلفة ورقابة الجودة لريادة السوق التنافسي في ظل تقنيات الانتاج الحديثة، مجلة الدراسات و البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، 2001م، ص 95-96.

د- ان تنفيذ اسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب تعاون العديد من الإدارات داخل المنشأة. مما تقدم يستنتج الباحث أن الوصول إلى التكلفة المستهدفة يتم عبر تصميم المنتج بمعنى التغيير في هيكل المنتج وصولاً للتصميم الذي يكون في حدود التكلفة المستهدفة، وان الاسلوب يمكن تطبيقه على منتج جديد أو تعديل منتج قديم، بالإضافة إلى ذلك يطبق في المنتجات الصناعية وبذات القدر يطبق على المنتجات الخدمية، وبهذه الخاصية يسعى الباحث إلى تطبيقه على منتج الطاقة الكهربائية (منتج قديم) وذلك من خلال دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري.

#### رابعاً: أهداف اسلوب التكلفة المستهدفة (TC)

- يري احد الكتاب أن اسلوب التكلفة المستهدفة يسعى إلى تحقيق ما يلي<sup>1</sup>:
- 1) حصر التصميم وعمليات الإنتاج في حدود تكلفة محددة مسبقاً بناءً على معطيات السوق.
  - 2) إتاحة الفرصة للحصول على وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير وفقاً للمنافسة .
  - 3) العمل على خفض التكلفة في مرحلتها التخطيطية وتصميم المنتج .
  - 4) العمل على تحقيق ودعم القدرة التنافسية للمنظمة كأحد أهم الأهداف الإستراتيجية.
  - 5) تحليل وتقييم ورقابة التكاليف في كافة مراحلها من تخطيط المنتج إلى التخلص منه.
  - 6) تنمية روح الفريق من خلال إيجاد نوعاً من التعاون بين أعضاء سلسلة القيمة .
  - 7) المساعدة في تحقيق الربح المخطط للمنظمة وإيضاً في تحقيق الأبعاد التنافسية للمنتج.
  - 8) يعمل على إشباع رغبات وإحتياجات العملاء من زوايا السعر والكلفة والجودة والوقت.
- بينما يري (آخر) انه يجب النظر إلى اسلوب التكلفة المستهدفة كإستراتيجية شاملة تحقق

العديد من الأهداف وهي<sup>2</sup>:

(أ) الإدارة الكفاء للتكلفة:

إن استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تغيير وتحويل نظرة الإدارة إلى برنامج شامل لخفض رقم التكلفة عن على مدار دورة حياة المنتج.

(ب) رفع وتحسين أداء المنتج:

يساهم اسلوب التكلفة المستهدفة في نقل وتوزيع الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء .

(ج) المساهمة في إدارة الأرباح المستقبلية:

<sup>1</sup> أ.د محمدعبد الفتاح العشماوي، مرجع سابق، ص ص 336-337.  
<sup>2</sup> أمجاد محمد كومي، تصميم إطار فكري متكامل لتفعيل اسلوب التكلفة المستهدفة، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، السنة الثانية عشر، 2008 ص ص 79-80.

في حين يري ( آخر)<sup>1</sup> أن هدف أسلوب التكلفة المستهدفة هو تخفيض تكلفة المنتجات، تحقيق الربح، الجودة، إشباع رغبات العملاء و تطوير سوق المنتج Market-Oriented Product .Development

كذلك يري (آخر)<sup>2</sup> أن الهدف من اسلوب التكلفة المستهدفة هو إيجاد السوق الموجة Market-Oriented ومن ثم تحديد التكلفة التي تتوافق مع المتغيرات المستمرة للسوق.

مما سبق يستنتج الباحث أن كثير من الكتابات تري أن الهدف الرئيسي لاسلوب التكلفة المستهدفة هو خفض تكلفة المنتجات، في حين أن اسلوب التكلفة المستهدفة هو إستراتيجية تتبعها المنشأة بغرض تحقيق رؤية مستقبلية تهدف من خلالها كسب ميزة تنافسية تخترق بها السوق وترضي بها العملاء بالإضافة إلي تخطيط الإرباح على المدى الطويل.

مما تقدم يري الباحث أن الهدف من اسلوب التكلفة المستهدفة هو إدارة لإيرادات المنشأة وصولاً لتحقيق الإرباح، وذلك عن طريق مسح السوق ويجب أن يتم بواسطة كادر مؤهل يدرس كل الجوانب الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع المستهدف، ثم دراسة المنتجات المطروحة في السوق ودراسة أسعارها، ثم تصميم منتج يلبي إحتياجات العملاء و بأسعار تكون في حدود إمكاناتهم المادية، فيتم بواسطة هذا الاسلوب كسب رضا الزبون وتحقيق أهداف المنشأة.

### خامساً: العناصر الأساسية لإسلوب التكلفة المستهدفة (TC)

يتطلب تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة ضرورة توافر مجموعة العناصر أو الأركان أو المقومات التالية<sup>3</sup>:

(1) تصميم وتخطيط المنتج:-

يعتبر تصميم وتخطيط المنتج أهم ركن في مدخل التكلفة المستهدفة، كما يعتبر تنفيذ هذا الركن بكفاءة عالية هو المدخل الضروري لإتمام عمليات التصنيع والتسويق، يترتب على عنصر تصميم والتخطيط مراعاة تحديد التكلفة المقدره وتحديد هامش الربح.

(2) التركيز على المستهلك:-

<sup>1</sup>Wu Chi-Ling And Others, Target Costing As A Role Of Strategic Management Accounting In Real-Estate Investment Industry, African Journal of Business Management Vol. 7, Issue 8, 2013, P 644.

<sup>2</sup>Braun S. C. and Others, Design To Cost New Impulses For Target Costing, International Design Conference, Croatia, May 19 - 22, 2008, P 1.

<sup>3</sup>أ.د. محمد عبد الفتاح العشماوي، مرجع سابق، ص ص 338-344

لما كان المستهلك هو هدف مدخل التكلفة المستهدفة فان تحليل التكاليف يتم في إطار متطلبات ورغبات هذا المستهلك تجاه عناصر جودة وسعر وتوقيت إنتاج المنتج.

(3) تعاون أعضاء سلسلة القيمة الكاملة:

يجب تنمية وتدعيم مبدأ المشاركة بين أعضاء سلسلة القيمة الكاملة والتي تضم إدارات المنظمة وممثلي العملاء والموردين والقائمين بالصيانة من خارج المنظمة.

(4) تحليل المنافسين:

يعتبر تحليل المنافسين من أهم عناصر مدخل التكلفة المستهدفة لتحقيق ودعم الميزة التنافسية للمنظمة من خلال التميز السعري والريادة في التكلفة، ويعتمد تحليل المنافسين على ضرورة التعرف بالمزايا النسبة التي يقدمها المنافسين للمستهلك.

(5) توافر الأدوات الأخرى المساعدة.

العناصر الأخرى المكملة للتكلفة المستهدفة والتي ترفع كفاءتها، هندسية القيمة التحسين المستمر. بينما يري آخر<sup>1</sup> أن من أهم العناصر المساعدة في تحقيق التكلفة المستهدفة في هو إتساع نطاق خيارات شراء الأجزاء المكونة للمنتج من خلال إقامة علاقات مع عدد من الموردين.

مما سبق يري الباحث أن كل العناصر السابقة ضرورية وهامة لتحقيق اسلوب التكلفة المستهدفة ويرى أن تعاون أعضاء سلسلة القيمة والتنسيق بين الإدارات والأقسام المختلفة عنصر هام في تطبيق الأسلوب، بالإضافة إهتمام الإدارة بتطبيقه وجعله ضمن الأهداف.

**سادساً: الحاجة إلي تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)**

تتبع الحاجة إلي تطبيق اسلوب التكاليف المستهدفة إلي طبيعة بيئة التصنيع المتقدمة التي تواجهها منشآت الأعمال في الوقت الحاضر، فمعظم هذه المنشآت تواجه بيئة عالمية لها الخصائص المميزة التالية:<sup>2</sup>

(1) بيئة تنافسية Competitive:

حيث هناك محدودية شديدة في إمكانية رفع أسعار البيع للعديد من المنتجات الصناعية وذلك بسبب دخول منتجين جدد حلبة الصناعة العالمية ولهم القدرة الكبير على خفض تكاليف الإنتاج مع الحفاظ على الجودة المنتج.

(2) بيئة سريعة التغير Rapidly Changing:

<sup>1</sup> Alexandra Nissl and Udo Indemann” Integration Of Sourcing Aspects Into Target Costing” International Conference On Engineering Design (ICED 05) Melbourne, August 15-18, 2005, P3.

<sup>2</sup> د.حسين محمد احمد عيسي، مرجع سابق، ص 509.

حيث تسارع معدلات تقادم الأساليب التكنولوجية المختلفة، وخاصة شركات تكنولوجيا المعلومات والاتصالات حيث تتميز المنتجات بقصر دورة الحياة.

(3) بيئة لا تسامح على الاخطأ او التأخير Unforgiving Of Mistakes Or Delays :

أدي قصر دورة حياة المنتجات الي عدم وجود الوقت الكافي للاستجابة لإجراء أي تغييرات أو لتصحيح الأخطاء.

(4) بيئة متزايدة الطلب Demanding :

حيث يتميز المستهلك المعاصر بالثقافة والوعي وحرصه على شراء المنتج مرتفع الجودة وبالسعر المناسب والذي يعكس قيمة المنتج من وجهة نظره وليس من وجهة نظر الشركة.

مما تقدم يري الباحث أن البيئة التنافسية أوجدتها العولمة، حيث أصبح العالم عبارة عن قرية صغيرة، بمعنى سرعة الاتصال وسهولة الحصول على المعلومة، ولكي تحافظ المنشآت على وجودها في ظل بيئة سريعة التغيير، ولا تسامح على الأخطاء، وجب عليها أن تطور من أساليبها الإنتاجية بالتجديد والابتكار، كما استلزمت ظروف هذه البيئة ايضاً الحاجة إلي ضرورة تطوير أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية للتعامل مع هذه البيئات المختلفة. والسؤال الذي يتبادر إلي الذهن هل تتوفر لدي المنشآت السودانية وخاصة الشركة السودانية للتوليد الحراري مثل هذه البيئات والمقومات حتي يستطيع الباحث تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة بالتكامل مع اسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) ؟.

**سابعاً: أوجه الاختلاف بين أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والمدخل التقليدي**

هنالك اختلافات كبيرة بين اسلوب التكلفة المستهدفة والمدخل التقليدي ومن ابرز هذه

الاختلافات ما يلي:<sup>1</sup>

1. يصمم المنتج ثم تحدد تكلفته وفقاً للمدخل التقليدي، توضع التكلفة المستهدفة اولاً ثم بعد

ذلك يصمم المنتج كي يحقق التكلفة المستهدفة.

2. وجود بعض الاختلافات البارزة في طريقة القيام ببحوث السوق، ففي التكلفة المستهدفة

ينفق كثير من الوقت في تحديد خصائص المنتج وتصميمه.

3. في عملية تنفيذ التكلفة المستهدفة تشكل فرق العمل سلسلة القيمة من أفراد داخل المنشأة

يمثلون المصممين والمهندسين والمحاسبين، ومن خارجها يمثلون والزبائن والموزعين.

<sup>1</sup> د. حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، (عمان: دار اليازودي للنشر والتوزيع، 2010م)، ص 146-147.



يستعرض الباحث مقارنة بين المدخل التقليدي والتكلفة المستهدفة من خلال الشكل رقم (1/1/2) وذلك على النحو التالي:-

شكل رقم (1/1/2)

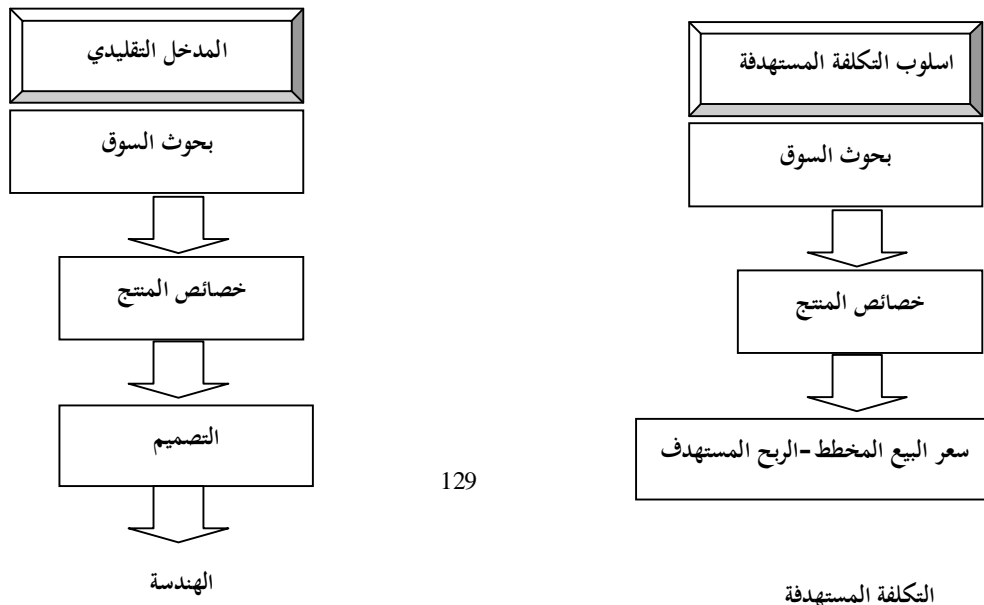
المقارنة بين التكلفة التقليدية واسلوب التكلفة المستهدفة

اسلوب التكلفة المستهدفة	نظام التكلفة التقليدي	معايير المقارنة
السعر	التكلفة	العامل المتحكم
السعر (-) الربح = التكلفة	التكلفة + الربح = السعر	معادلة القياس
حديثة	تقليدية	البيئة الصناعية
قصيرة	طويلة	دورة الحياة
عالية	بسيطة	التكنولوجيا
عالية	ضعيفة	المنافسة
الاهتمام بالسوق التنافسي	إهمال اعتبارات السوق	تخطيط التكلفة

**المصدر:** أ.د. محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف المنظور التقليدي والحديث، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011م)، ص 347.  
من خلال الشكل (1/1/2) يلاحظ الباحث أن اسلوب التكلفة المستهدفة يرتبط بالبيئة الصناعية الحديثة، ويهدف إلي تحقيق رؤية إستراتيجية لكسب ميزة تنافسية وإدارة الإرباح. كما يستعرض الباحث المدخل التقليدي واسلوب التكلفة المستهدفة من خلال الشكل رقم (2/1/2) وذلك على النحو التالي:-

شكل رقم (2/1/2)

الفرق بين المدخل التقليدي ومدخل التكلفة المستهدفة





**المصدر:** د. حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، (عمان: دار اليازودي للنشر والتوزيع، 2010م)، ص 148.

من خلال الشكل رقم (2/1/2) يلاحظ الباحث انه يتفق اسلوب التكلفة المستهدفة والمدخل التقليدي في ان كلاهما يبدأ ببحوث السوق لتحديد متطلبات العميل ومواصفات المنتج، ويختلفا في ان المدخل التقليدي يتم التصميم اولاً ثم تحسب التكلفة ثم التصنيع، ويتم تخفيض التكاليف بعد كل فترة تكاليف، ووفقاً لاسلوب التكلفة المستهدفة يتم تحديد التكلفة المستهدفة اولاً ثم يبدأ التصميم، ثم التصنيع ويتم تخفيض التكاليف باستمرار.

ايضاً في إطار المقارنة بين نموذج التكلفة التقليدي واسلوب التكلفة المستهدفة يستعرض الباحث بالشكل التالي:-

في حين يري كاتب آخر انه رغم الاختلاف بين التكاليف المستهدفة والمدخل التقليدي، إلا انه لا يمكن أن تعد التكلفة المستهدفة بنجاح دون دعم مؤثر من قبل التكاليف المعيارية أو الموازنات التخطيطية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> د.مكرم عبدالمسيح باسيلي، المحاسبة الإدارية-الاصالة والمعاصرة، (القاهرة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2007م)، ص 112.

فيما يلي يستعرض الباحث مقارنة بين التكلفة المستهدفة و المعيارية من خلال الشكل رقم (3/1/2) وذلك على النحو التالي:-

شكل رقم (3/1/2)

مقارنة التكلفة المستهدفة والتكلفة المعيارية

التكلفة المعيارية	التكاليف المستهدفة	بيان
الصناعات التشغيلية ذات الإنتاج المستمر	الصناعات التجميعية ذات الإنتاج المتنوع	نوع الصناعة المستخدم فيها
يفضل في مرحلة النشاط الإنتاجي	يفضل في مرحلة ما قبل الإنتاج، تصميم وتخطيط	نوع الأنشطة المطبق بها
رقابة التكلفة بهدف ضبطها وخفض التكاليف	تخطيط التكلفة بهدف ضبطها وخفض التكاليف	الهدف منها
استخدام تحليل التكاليف وأساليب كمية اخري	اسلوب هندسة القيمة وأخري	الأساليب المستخدمة

**المصدر:** د.مكرم عبدالمسيح باسيلي، المحاسبة الإدارية-الإصالة والمعاصرة، (القاهرة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2007م)، ص 108.

يلاحظ الباحث من خلال الشكل (3/1/2) أن الهدف من اسلوب التكلفة المستهدفة هو تخطيط التكلفة بهدف ضبطها وخفض التكلفة ليتوافق مع الرؤية الإستراتيجية للمنشأة، بينما الهدف من التكاليف المعيارية، رقابة التكلفة وذلك بتوضيح انحراف المخطط عن المنفذ مع رفع التقرير للإدارة لاتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة، ويلاحظ الباحث ايضاً من خلال الشكل السابق أن نوع الصناعة التي يستخدم فيها اسلوب التكلفة المستهدفة هي الصناعات التجميعية ذات الإنتاج المتنوع، ويرى الباحث انه لا يتم تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في مجال الصناعات التجميعية وحده فحسب بل يمكن تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في مجال الخدمات ايضاً. بينما يرى (آخر) أن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لا يعني إلغاء مدخل التكاليف المعيارية بل ان مدخل التكلفة المستهدفة يعتبر تطويراً للتكاليف المعيارية، فهما مدخلان متكاملان لتحقيق هدف معين وهو رقابة وخفض التكلفة وتحقيق القدرة على التنافس والتحسين المستمر<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمد عبد السلام حمودة عبد الفتاح، دور مدخل التكلفة المستهدفة في تطوير أساليب قياس تكلفة الإنتاج الصناعي، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة امدرمان الإسلامية، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، 2011م، ص 125.

مما تقدم يستنتج الباحث أن أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) ظهر نتيجة للتطور في البيئة الصناعية الحديثة، ونسبة لحدائته اختلف كثير من الكتاب في ايجاد مفهوم محدد له وكذلك اختلفوا في خطوات تطبيقه، إلا أن كثير منهم اتفقوا على أن ذلك الاسلوب يلبي متطلبات الإدارة الإستراتيجية الحديثة، وأنه أداة لتخطيط وإدارة التكلفة يهدف إلي تخفيض إجمالي تكاليف المنتج وذلك في إطار تخطيط شامل للربحية وأسعار البيع وفي ظل مستوي جودة تفي برغبات العملاء ومتطلباتهم ويتم ذلك عن طريق الاستخدام الأمثل والكفاء للموارد البشرية والفنية والمالية، وكذلك اتفق الكتاب أن اليابانيون هم أول من استخدم هذا الاسلوب، وان خصائص هذا الاسلوب يمكن أن تطبق في المنشآت السودانية إذا وجدت الاهتمام من جانب الإدارات العليا في تلك المؤسسات وأوله الاهتمام الأكبر بجانب التعاون بين المهندسين والمصممين والمحاسبين الإداريين ومحاسبي التكاليف، ويسعي الباحث من خلال هذه الدراسة إلي محاولة تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة بالتكامل مع اسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) بهدف قياس تكلفة إنتاج الكهرباء بالشركة السودانية للتوليد الحراري ويختبر الباحث من خلال دراسة الحالة إمكانية توفر المقومات والأركان الأساسية لتطبيق هذه الأساليب.

## المبحث الثاني

### خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة (TC)

تبنى فلسفة اسلوب التكلفة المستهدفة على ان يتم تحديد وتحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج خلال مرحلة التصميم وقبل البدء بالتصنيع، ثم متابعة محاولات التحسين المستمر خلال المراحل التالية من دورة حياة المنتج دون التقليل من خصائص أو جودة المنتج، يستعرض الباحث من خلال هذا المبحث خطوات تنفيذ اسلوب التكلفة المستهدفة ثم يتناول النظم والأساليب المعاونة لتحقيق التكلفة المستهدفة وذلك على النحو التالي:-

#### أولاً: خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة (TC):

كما لا يوجد تعريف واحد متفق عليه لاسلوب التكلفة المستهدفة، فإنه لا توجد خطوات محددة متفق عليها لتنفيذ اسلوب التكلفة المستهدفة، إلا أن بعض الكتاب يري أن خطوات تنفيذ التكلفة المستهدفة تقسم إلي ثلاث مراحل وهي 1:-

#### مرحلة تخطيط التكلفة المستهدفة:-

---

1 د.صفاء محمد عبد الدائم ، مرجع سابق، ص ص 473-474 .

تبدأ عملية التكلفة المستهدفة من خلال بحث سوقي لمستوي جودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين والسعر المتوقع الذي يمكن للمنتج في ظلّه أن يكون أكثر جاذبية للعملاء، ويتفق أسلوب التكلفة المستهدفة والمدخل التقليدي أن كليهما يبدأ بالبحث السوقي لتحديد متطلبات العميل ومواصفات المنتج، الخطوة التالية هي تحديد سعر البيع المستهدف الذي يمكن أن ينافس به في السوق، مع مراعاة العوامل المؤثرة عليه مثل مفهوم وخصائص المنتج وخصائص العملاء المتوقعين وتفضيلاتهم ودورة حياة المنتج بالإضافة إلى أسعار المنافسة واستراتيجيات المنافسين، ثم الخطوة التالية هي وضع هامش ربح مستهدف يجب أن تحققه المنشأة من المنتج لتحقيق أهداف طويلة المدى يحددها على الربح المتوقع للمنشأة والنتائج التاريخية وتحليل المنافس، ثم الخطوة الأخيرة في هذه المرحلة وهي حساب التكلفة المستهدفة للمنتج حيث يتم إمداد مهندسي ومصممي المنتج بهذه التكلفة المستهدفة لاستخدامها كتقدير لأعلي تكلفة يمكن حدوثها للمواد الخام والمصادر الأخرى المطلوبة لتصميم وتصنيع المنتج، بحيث تصبح مسؤوليتهم تصميم وإنتاج منتج بهذه التكلفة أو أقل منها، مع مراعاة أن يؤخذ في الاعتبار عند وضع التكلفة المستهدفة أن يكون من الممكن الوصول إليها وتعمل على تحفيز العمال.

### مرحلة تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام هندسة القيمة:

يعتبر التحليل الهندسي للقيمة الركيزة الأساسية لمدخل التكلفة المستهدفة، وذلك ان التحليل الهندسي للقيمة يركز اساساً على مراحل ما قبل الإنتاج وبصفة خاصة مرحلة تصميم المنتج، وتعرف هندسة القيمة<sup>1</sup> بانها عملية فحص لكل عنصر في المنتج لتحديد ما إذا كانت تكلفته يمكن تخفيضها مع الحفاظ على الحالة الوظيفية وجودة أداء المنتج، بذلك فان مدخل هندسة القيمة يستهدف تقليل الفجوة التي تتواجد بين التكلفة التقديرية لتنفيذ هذا التصميم والتكلفة المسموح بها، فمجرد الانتهاء من التصميم المبدئي للمنتج يتم تقدير تكلفته ثم مقارنتها بالتكلفة المسموح بها، فإذا تبين ان التكلفة المقدره لتنفيذ هذا التصميم تزيد على التكلفة المسموح بها تبدأ أنشطة هندسة القيمة، سوف يستعرض الباحث مزيداً عن تقنية هندسة القيمة في المبحث الثالث.

### مرحلة تحسين التكلفة المستهدفة باستخدام التكلفة المطورة:

المرحلة الأخيرة في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة هي الاستمرار في إجراء التحسينات على المنتج ومراحل إنتاجه، مما يؤدي إلى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج،

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 475.

ويشار إلي قيمة الخفض في التكلفة الناتج من التحسين "بالتكلفة المطورة"، حيث يتم تحقيق هذا التخفيض في مرحلة التصنيع، وذلك من خلال أنشطة محددة لتحسين التكلفة لكل قسم وكل فترة محاسبية. وتنتج جهود خفض التكلفة وفقاً لمفهوم التكلفة المطورة نحو إجراء تحسينات إضافية لعمليات الإنتاج الحالية أو تصميم المنتج هذه التحسينات تأخذ شكل عمليات الإعداد، وتحسين أداء الآلات لخفض الفاقد وزيادة تدريب العمالة وتحفيزهم، وان التكلفة المطورة تركز على العملية وليس المنتج، وأهم ما يميز التكلفة المطورة خاصية الاستمرارية في التحسين، فهي ناتج جهود وأنشطة متواصلة تسفر عن تخفيضات تتم في شكل دورات متتالية مما يضيف هدفاً حيويًا في التكاليف وهو أن تكون دائماً دافعاً إلي الابتكار والتطوير لتحسين الأداء وخفض التكلفة، فلا يحدث تخفيض في التكاليف إلا وتليه جهود متلاحقة لإحداث المزيد من التخفيض.

مما تقدم يستنتج الباحث ان اسلوب التكلفة المستهدفة يتميز بالبساطة في التنفيذ والتطبيق حيث انه يبدأ بالعوامل الخارجية وهي بحوث السوق ورغبات المستهلك ومنها يستخلص السعر المناسب الذي يرضاه العميل، ثم يعرج إلي العوامل الداخلية حيث يتم تحديد الربح المرغوب بواسطة الإدارة العليا وفقاً لإستراتيجية المنشأة، ثم بعد ذلك يتم تحديد للتكلفة المستهدفة، يعقبه تصميم المنتج، واخيرا استخدام تقنيات هندسة القيمة واسلوب كايزن لضبط وتحقيق بالتكلفة المسموح بها. يري كاتب آخر ان خطوات تنفيذ اسلوب التكلفة المستهدفة تقسم إلي ثلاث مراحل أو مستويات وهي 1:-

المستوي الأول: السوق ويتضمن دراسة الخطة طويلة الأجل للمنشأة، ووضع سعر البيع المستهدف للمنتج والربح المستهدف ورقم التكلفة المستهدف.

المستوي الثاني: يتضمن تصميم المنتج الذي يقابل رقم التكلفة المستهدفة وتحديد مكوناته. المستوي الثالث: يتضمن تصميم مكونات المنتج التي تقابل الوظائف والخصائص المرغوبة في حدود رقم التكلفة.

يتضح من الخطوات السابقة ان المنشأة تقوم بتحديد سعر المنتج الذي يحقق لها أفضل ميزة تنافسية ثم يطرح من هذا السعر الربح المطلوب، اما الجزء المتبقي فيمثل التكلفة المستهدفة.

كما حددت جمعية المحاسبين الإداريين الكندية The Society of Management Accountants of Canada أن خطوات تنفيذ اسلوب التكلفة المستهدفة تشمل الآتي<sup>2</sup>:-

<sup>1</sup> د.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، الجز الأول، 2007م، ص 193.  
<sup>2</sup> المرجع لسابق، ص ص 193-194.

1. تحديد السعر المستهدف للمنتج الجديد المقترح.
2. تحديد هامش الربح المستهدف والتكلفة المسموح بها.
3. تحديد التكلفة الجارية ورقم التكلفة.
4. تقسيم رقم التكلفة المستهدفة حسب مكونات ووظائف المنتج.
5. تحقيق رقم التكلفة المستهدفة ويتطلب ذلك مشاركة فريق يضم مختلف الوظائف، والاستعانة بأساليب هندسة القيمة والأساليب الأخرى.
6. متابعة عملية تحقيق التكلفة المستهدفة.
7. تعزيز عملية التكلفة المستهدفة بالتحسين المستمر للتكاليف.
8. تكرار عملية التكلفة المستهدفة.

يلاحظ الباحث أن الخطوات السابقة أشارت إلي تحديد السعر المستهدف دون الإشارة أن ذلك السعر يرضي رغبات وطموحات العملاء، ويسبق ذلك في العادة القيام ببحوث السوق وتحليل المنافسين بالإضافة إلي ذلك أشارت الخطوات السابقة أن السعر يخص منتج جديد دون الإشارة إلي إمكانية تعديل منتج قديم قائم.

في حين يري كاتب آخر<sup>1</sup> أن خطوات تنفيذ التكلفة اسلوب التكلفة المستهدفة (TC) تتمثل فيما يلي:-

#### المرحلة الأولى: تخطيط وتحديد التكاليف المستهدفة:-

تبدأ هذه المرحلة مع دراسة الاحتياجات السوقية والتعرف على مستوى جودة الإنتاج الذي يحقق الجذب للعميل في ظل استراتيجيات ومنتجات المنافسين وتتضمن هذه المرحلة الخطوات التالية:-

أ- وضع سعر البيع المستهدف: حيث يعتبر سعر البيع نقطة البداية للوصول الي التكلفة المستهدفة في ظل مفهوم المنتج وخصائصه لتلبية تفضيلات ورغبات العملاء مع الأخذ في الحسبان أسعار المنتجات المنافسة في السوق، وفي حالة المنتجات الجديدة يتم وضع سعر البيع أما عن طريق إستراتيجية الاختراق للتسعير والتي تقوم على طرح المنتج بسعر منخفض، أو إستراتيجية التصفح التي تقضي بطرح المنتج الجديد وفقاً لسعر مرتفع مبدئياً ثم تخفيض السعر بما يتناسب مع اتجاهات العملاء.

ب- تحديد هامش الربح المستهدف: يتمثل في رقم الربح الذي يجب ان تحققه المنشأة تنفيذاً للخطة الإستراتيجية الخاصة بالإرباح طويلة الأجل.

<sup>1</sup> أمجاد محمد كومي، ، مرجع سابق، ص ص 92-96.

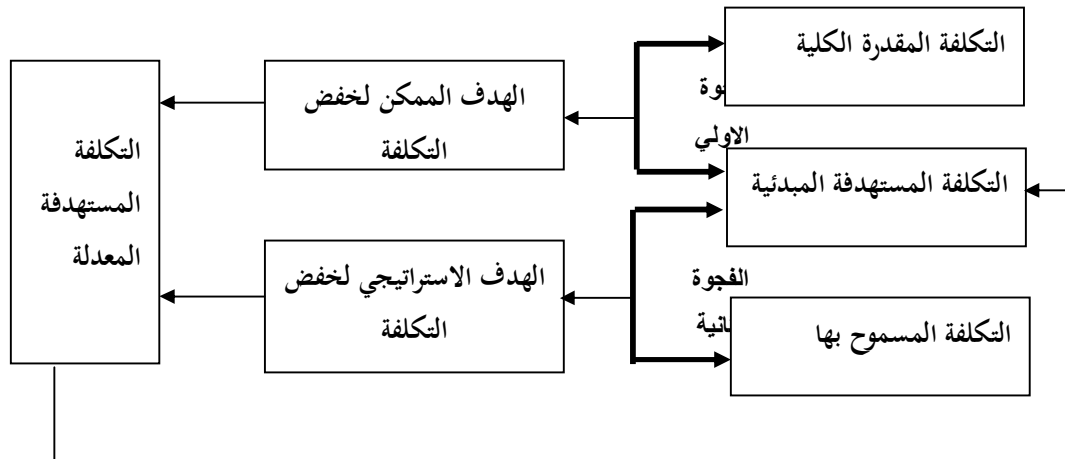
ج- تحديد التكلفة المستهدفة عن طريق: تقدير التكلفة الكلية للمنتج والتي تعكس أفضل تقدير مستقبلي لتكلفة المنتج، ثم تحديد التكلفة المسموح بها والتي تعكس كافة الأفكار المختلفة في خفض التكلفة الكلية لتصنيع وإنتاج المنتج، بالإضافة إلي حساب التكلفة والتي تعتمد على الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف.

د- تحديد الفجوة التكاليفية: وتظهر هذه الفجوة من زاويتين الأولى عند مقارنة التكلفة المقدرة للمنتج والتكلفة المستهدفة وتعتبر هذه الفجوة على الهدف الممكن لخفض التكلفة، أما الفجوة الثانية فتظهر بمقارنة التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة وتعتبر هذه الفجوة عن الهدف الاستراتيجي لخفض التكلفة.

لتوضيح فجوة التكلفة يستعرض الباحث الشكل رقم (1/2/2) وذلك على النحو التالي:-

شكل رقم (1/2/2)

تحديد الفجوة التكاليفية



المصدر: أمجاد محمد كومي، تصميم إطار فكري متكامل لتفعيل أسلوب التكلفة المستهدفة، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2008م، ص95.

من خلال الشكل (1/2/2) يلاحظ الباحث ان إزالة الفجوة بين التكلفة المسموح بها تحقق التكلفة المستهدفة، وبالتالي تحقق الهدف الاستراتيجي للتكلفة، وان إزالة الفجوة بين التكلفة الكلية والتكلفة المستهدفة المبدئية يحقق التكلفة المسموح بها.

**المرحلة الثانية: تحقيق رقم التكلفة المستهدفة:-**

تهتم هذه المرحلة بالقضاء على فجوتي التكاليف الأولى والثانية عن طريق استخدام الأساليب والأدوات لتحقيق ذلك الهدف، ويعتبر استخدام أسلوب هندسة القيمة عاملاً مساعداً



لتحقيق رقم التكلفة المستهدفة كنتيجة منطقية للتركيز الأساسي على احتياجات العملاء عن طريق تجزئة وتقسيم التكاليف، إما وفقاً لمكونات المنتج أو وفقاً للمناطق الوظيفية للمنتج التي تحقق رغبات وإحتياجات العميل مما يساهم في إيجاد أفضل توازن وظيفي بين التكلفة وأداء المنتج.

### المرحلة الثالثة التطوير المستمر لعملية التكلفة المستهدفة:-

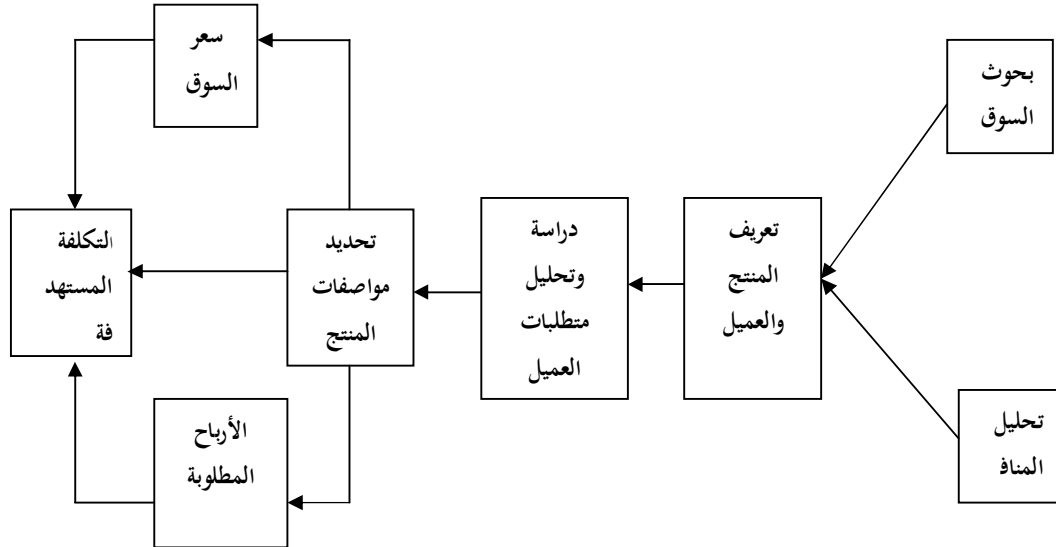
تعد هذه المرحلة بمثابة بوابة النجاح في تنفيذ التكاليف المستهدفة، حيث الوصول الي التكلفة المستهدفة لا يعد نهاية المطاف وإنما يعتبر بمثابة حجر الأساس للبحث عن مواطن تخفيض التكلفة بصفة مستمرة والتحرك قدماً نحو أهداف خفض التكلفة، وكلما زادت جهود الإدارة في تحقيق التخفيضات التكلفة كلما أدى ذلك إلي تأثيرات على الأرباح مستقبلاً.

من خلال عرض الخطوات السابقة يلاحظ الباحث ان إزالة فجوة التكاليف تمثل خطوة مهمة في تحديد التكلفة المستهدفة وان النظم المعاونة لإزالة هذه الفجوة هي تقنية هندسة القيمة والتحسين المستمر، بالإضافة إلي اسلوب تكاليف الأنشطة (ABC) حيث يعمل هذا الاسلوب على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف إلي القيمة، فيجب استبعاد الأنشطة الي لا تضيف الي القيمة وبذلك يتحقق هدف خفض التكلفة.

فيما يلي يستعرض الباحث خطوات تنفيذ اسلوب التكلفة المستهدفة من خلال الشكل رقم (2/2/2) وذلك على النحو التالي:-

### شكل رقم (2/2/2)

#### خطوات تنفيذ اسلوب التكلفة المستهدفة

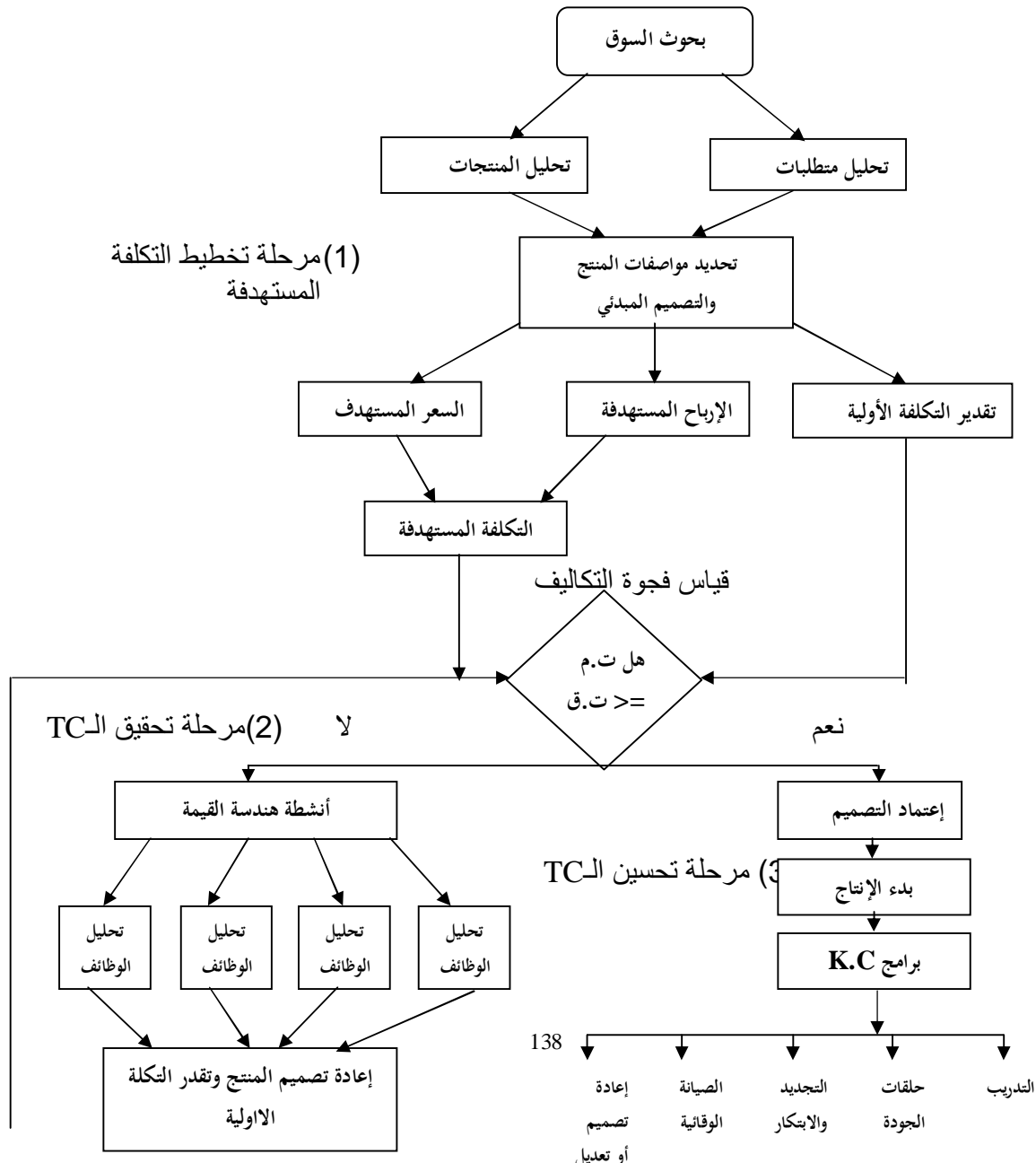


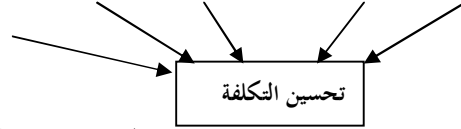
**المصدر :** د.حسين محمد أحمد عيسي، إطار مقترح لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة دراسة تحليلية لتجربة اليابانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 2001م، ص517.

من خلال الشكل (2/2/2) يستنتج الباحث أن أول خطوات تنفيذ اسلوب التكلفة المستهدفة تبدأ ببحوث السوق ثم تحليل المنافسة ثم مراعاة رغبات العملاء وصولاً إلى السعر المستهدف ثم الأرباح المطلوبة واخيراً تحديد التكلفة المستهدفة، ويلاحظ الباحث ان هذا الشكل يفتقد إلي توضيح الفجوة بين التكلفة المقدره والتكلفة المستهدفة .

كما يستعرض الباحث ايضاً مراحل اسلوب التكلفة المستهدفة من خلال الشكل رقم (3/2/2) كالآتي:-

شكل رقم (3/2/2)  
مراحل اسلوب التكلفة المستهدفة





المصدر: د.صفاء محمد عبد الدائم، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، 2001م، ص 487.

يلاحظ الباحث من خلال الشكل (3/2/2) انه تناول جميع مراحل تنفيذ التكلفة، بالإضافة إلي تناوله قياس فجوة التكاليف، والرموز المتعلقة بتلك الفجوة هي: هل التكلفة المستهدفة أقل من أو تساوي التكلفة المقدره إذا كانت الإجابة بنعم أي اقل من أو تساوي التكلفة المقدره حينئذ يعتمد التصميم ويبدأ الإنتاج مع الحاجة إلي التحسين المستمر K.C، أما اذا كانت التكلفة المستهدفة اكبر من التكلفة المقدره فعندئذ تبدأ أنشطة تخفيض التكلفة ومنها هندسة القيمة الي ان يتحقق الشرط الأول وإزالة الفجوة وتحقيق التكلفة المستهدفة.

في هذا المجال يري (آخر) أن التكلفة المستهدفة هي أدني تكلفة للمنتج تحقق التوافق بين التكلفة المقدره للتصميم الأولي وبين التكلفة المسموح بها في ضوء إعادة هندسة القيمة للتكلفة المقدره لتقريبها من أجل الوصول بها الي التكلفة المسموح بها، بمعنى أن التكلفة المقدره غالباً ما تكون أعلى بكثير من التكلفة المسموح بها بحيث لا يمكن التسليم بها والإنتاج في حدودها، كما ان التكلفة المسموح بها غالباً ما تكون أدني حد للتكلفة يصعب اختراقه في الأجل القصير والإنتاج بأقل من مستواها، وفي مرحلة هندسة القيمة يتم خفض التكلفة المقدره كلما أمكن ذلك لتقريبها الي مستوي التكاليف المسموح بها وعند أدني تكلفة مهندسة يطلق عليها في هذه الحالة (التكلفة المستهدفة) وتعتبر أقل تكلفة يمكن الإنتاج بها بعد دراسة وتحليل كافة البدائل اللازمة لخفض التكلفة المقدره، كما تعتبر اقل من التكلفة المقدره وتحدد في ضوء أفضل استخدام للموارد والطاقات الداخلية المتاحة<sup>1</sup>.

مما سبق يستنتج الباحث ان كل مرحلة من مراحل تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة تعتمد على بعضها البعض وتعمل في تناسق وانسجام بحيث لا يتم تجاوز او إلغاء لأي مرحلة، وبرأي الباحث ان مرحلة بحوث السوق تعد من أهم المراحل، وتعتبر مرحلة الانطلاق مما يتطلب ان تكون إدارات التسويق العاملة بها تمتاز بمهارات ومقدرات عالية لاستنباط رغبات العملاء

<sup>1</sup> محمد عبدالسلام حمودة عبدالفتاح، مرجع سابق، ص ص 101-102.

ودراسة وتحليل سوق المنافسة، كما يري الباحث ضرورة زيادة فاعلية إدارات التسويق بالتدريب والتعيين الجيد واختيارات الكفاءات، ويلاحظ الباحث ان الشركات الصينية التي كانت تعمل في السودان في السنوات القليلة الماضية كانت تمتاز باهتمامها للتسويق، ويمتازون بالصبر والمثابرة، مما ترتب عليه في السنوات الحالية غزو المنتجات الصينية للأسواق ليس السودانية فحسب بل العالمية، وهم يستخدمون اسلوب شبيهه بالتكلفة المستهدفة حيث يحدد السعر حسب المقدرة المالية للعميل، المنتجات التي تصنع لدول الغرب غير التي تصنع للسودان.

### ثانياً: النظم المعاونة لإسلوب التكلفة المستهدفة (TC).

كما تبين من خلال المراحل السابقة ان اسلوب التكلفة المستهدفة يبدأ ببحوث السوق ثم تحليل المنافسة مع مراعاة رغبات العملاء وصولاً الي السعر المستهدف الذي يتم الحصول عليه بعد طرحه من الأرباح المطلوبة ليتم تحديد التكلفة المستهدفة، إذا كانت التكلفة المسموح بها اعلي من التكلفة المستهدفة يعرف الفرق بفجوة التكاليف، حيث يستوجب تعديل رقم التكلفة حتى يتوافق مع التكلفة المسموح بها، ويتم هذا التوافق بأجراء أحد التقنيات الإدارية المستحدثة منها هندسة القيمة والتحسين المستمر وهي تمثل النظم المعاونة لتحقيق اسلوب التكلفة المستهدفة، فيما يلي يتناول الباحث استعراض هذه الأساليب:

#### أ- اسلوب هندسة القيمة:

##### 1. مفهوم هندسة القيمة

يعتبر اسلوب هندسة القيمة (VE) Value Engineering (VE) من أحد أساليب الإنتاج المميزة، حيث أنه يعمل على تخفيض التكاليف ورفع الأداء وزيادة الخصائص الوظيفية للمنتجات، بالإضافة إلى أنه يهتم بدعم وزيادة التعاون مع الموردين بما يعود بالنفع والفائدة على المشروع ومورديه، وهو يقوم بعملية التخفيض في التكاليف عن طريق التحليل لمكونات المنتج ووظائفه بطريقة علمية يستطيع من خلالها التعرف على الأجزاء التي يجب أن يحتوي عليها المنتج وتلك التي يجب أن تحذف وتستبدل بأخرى أفضل منها.

يبدأ اسلوب هندسة القيمة عمله منذ مرحلة التخطيط والتصميم فهو يتفق مع اسلوب التكاليف المستهدفة من حيث الأهداف التي تتعلق بتخفيض التكاليف والحفاظ على الجودة النوعية وإرضاء العملاء، وعليه يعتبر هذا النظام أحد النظم المعاونة لنظام التكاليف المستهدفة.<sup>1</sup> كما يعمل اسلوب هندسة القيمة على فحص وظائف المواد والقطع المشتراة من اجل تخفيض التكلفة أو تحسين أداء المنتج<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> ميساء محمود محمد راجحان، مرجع سابق، ص 83.

يعرف كاتب آخر هندسة القيمة بأنها أداة لتحقيق التكلفة المستهدفة، فهي تستخدم في إيجاد طريقة لتنفيذ هدف محدد في حدود معايير محددة للجودة والاعتمادية والتكلفة المستهدفة، وهي تتعامل مع القيمة بدقة من خلال إجراء تحليل وظيفي مزدوج للعناصر التي تؤثر على تكلفة المنتج وتلعب دوراً هاماً في إدارة تكلفته، وذلك لمساعدة الإدارة في عمل مقارنة بين التكلفة والوظيفة لان هذه المقارنة حاسمة في كثير من المواقف التنافسية، ولتنفيذ هندسة القيمة مطلوب فريق عمل من تخصصات مختلفة من العاملين وأحياناً من الموردين هذه الفرق وظيفتها تحليل الوظائف الأساسية والثانوية للمنتج وتحليل القيمة لكل وظيفة من وجهة نظر العميل<sup>2</sup>.

في حين يري (آخر) أن أسلوب هندسة القيمة يهدف إلي تحليل وظائف مكونات المنتج المختلفة وذلك بهدف إنجاز هذه الوظائف بأقل تكلفة كلية ممكنة وذلك بدون إحداث أي تخفيض في الأداء المتوقع للمنتج أو جودته او معدلات الأمان الخاصة به أو قابلية للاستخدام أو سهولة إعادة تدويره<sup>3</sup>.

كما تعرف هندسة القيمة بأنها الطريقة أو الأسلوب الذي من خلاله تستطيع الشركة تخفيض التكلفة المقدره إلي التكلفة المستهدفة، حيث ان كل عنصر من المنتج يختبر لتحديد كيف يمكن تخفيض التكلفة مع المحافظة على الوظيفة والجودة وأداء المنتج ككل، لذلك فان هندسة القيمة تحقق اهدافها للوصول للتكلفة المستهدفة من خلال تحديد تصاميم المنتج المحسنة والتي تخفيض تكاليف المنتج عن طريق حذف الوظائف أو الأنشطة غير الضرورية التي تزيد من تكاليف المنتج<sup>4</sup>.

مما تقدم يستنتج الباحث ان كل التعريفات تطابقت في تعريف أسلوب هندسة القيمة بأنه يهدف إلي تحليل وظائف مكونات المنتج بغرض تقليل التكلفة، ويرى الباحث ان عملية تخفيض التكلفة لا يمكن أن تتم بالصدفة إنما هنالك تخطيط وتنظيم وتجريب وتعاون وإبتكار ويتحقق ذلك بواسطة فريق عمل يتكون من وظائف المنشأة المختلفة، تكون مهمته ايجاد الحلول وتقديم اقتراحات كأن يطرح أحد أعضائه سؤال تأملي ماذا لو، ماذا لو قمنا بإستبدال القطع من المادة (س) بأخرى من مادة (ص) حيث (ص) تعتبر أقل تكلفة وتوفي بالقرض وتحقق الجودة المطلوبة، وبهذه الكيفية يعمل الفريق لإيجاد حلول لاختناقات التكلفة.

---

<sup>1</sup>Slater Michael, Target Costing As A Strategic Cost Management Tool In The South African Motor Industry, Unpublished Degree Of Magister Thesis In Cost And Management Accounting, Nelson Mandela Metropolitan University,2010, P 54.

<sup>2</sup> يوسف عبدالباقي محمد بخيت، مرجع سابق، ص ص23-24.

<sup>3</sup> د.حسين محمد أحمد عيسي، مرجع سابق، ص، مرجع سابق، ص535.

<sup>4</sup> طه عليو ناصر، مرجع سابق، ص 6.

مما تقدم يقترح الباحث تعريف لهندسة القيمة بأنها أسلوب لإدارة التكلفة بغرض خفضها لأدنى مستوى ترغب الإدارة في تحقيقه وذلك باستخدام طرق هندسية لإدارة مراحل التصميم، وتعرف بهندسة القيمة لأنها تراعي النواحي التكلفة.

## ii. أنشطة أسلوب هندسة القيمة:

يتطلب تطبيق أسلوب هندسة القيام بالمراحل التالية<sup>1</sup>:-

■ تحديد مكونات المنتج التي يمكن خفض تكلفتها:

يتم اختيار مكونات المنتج المرشحة لعمليات خفض التكلفة وذلك عن طريق إعداد مؤشر القيمة Value Index حيث يعمل المؤشر على اختبار المكونات، فإذا كانت القيم عالية يشير المؤشر إلي أنها مرشحة لعمليات هندسة القيمة، وإذا كانت منخفضة يشير إلي إخضاعها إلي عمليات التحسين المستمر.

■ توليد أفكار خفض التكلفة:

هذا النشاط يتطلب التفكير المبدع الخلاق وإجراء عمليات العصف الذهني Brain Storming وذلك لإجراء بعض التعديلات في مكونات بحيث يمكن إنتاج المكونات بتكلفة أقل على ان تؤدي نفس الوظائف وبنفس درجة الكفاءة والفعالية.

■ اختبار وتطبيق أفكار خفض التكلفة:

يتم تقييم أفكار خفض التكلفة تأكد من جدواها فنياً ومالياً وقبولها لي العملاء، على ان يتم إختبار الأفكار التي تثبت جدواها ويتقبلها العملاء ويتم إدخالها ضمن عمليات المنتج ومراحل إنتاجه مما يشكل ما يسمى بإدارة أفكار هندسة القيمة.

■ تقدير التكلفة القابلة للتحقيق:

تمثل عملية تقدير التكلفة إحدى الأنشطة الهامة لأسلوب التكاليف المستهدفة وهو نشاط يمارس في كل مرحلة من مراحل تصميم المنتج، ففي مرحلة إعداد التصميم الأولي للمنتج يتم تقدير التكلفة بشكل تقريبي ودون الدخول في التفاصيل ثم تتم مراجعة التصميم الأولي وإعداد تصميمات جديدة متصلة بتنفيذ أفكار هندسة القيمة.

من خلال عمليات أنشطة هندسة القيمة يمكن الوصول الي النتائج الآتية<sup>2</sup>:

- ان تتساوي التكلفة النهائية للتصميم بعد إعادة هندسة القيمة مع التكلفة المسموح بها.
- زيادة التكلفة النهائية عن التكلفة المسموح بها.

<sup>1</sup> د. حسين محمد احمد مرجع سابق، ص ص 535-538.

<sup>2</sup> محمد عبد السلام حمودة عبد الفتاح، مرجع سابق ، ص ص 118-119.

في كافة الأحوال تمثل التكلفة النهائية الناتجة عن تطبيق عمليات هندسة القيمة والتي لا يمكن في الأجل القصير تدنيها أكثر من ذلك "التكلفة المستهدفة" وبذلك تعتبر التكلفة المستهدفة بمثابة هدف تتجه نحوه كافة الإدارات المسؤولة في المنشأة ولا يمكن تحقيقه إلا من خلال تضافر الجهود في المواقع المختلفة بدءاً من البحوث والتطوير وانتهاء ببحوث التسويق، وكل ذلك من خلا نظام تكاليف متطور يوجه ويترجم تلك الجهود في شكل التكلفة المستهدفة من خلال تجميع وتحليل البيانات الخاصة بتكلفة وأسعار المنافسين بالإضافة إلي المشاركة في تحديد التكاليف المقدره للتصميم مع توجيه وتنسيق جهود هندسة القيمة وتحليل نتائجها وتأثير كل عملية أو إجراء على التكلفة.

في حين يري (آخر)<sup>1</sup> أن أنشطة هندسة القيمة تحدد التكلفة المسموح بها لكل مكون من مكونات المنتج ومن ثم تعمل على التخفيض اللازم للتكلفة في كل عملية.

مما سبق يلاحظ الباحث ان اسلوب هندسة القيمة هو وسيلة فعالة لخفض التكلفة، يستخدم فيها مهندسو التصميم خبراتهم الإبتكارية لمعالجة اختناقات التكلفة، برأي الباحث انه يجب إلحاق استخدام اسلوب هندسة القيمة باسلوب التحسين المستمر في العملية الإنتاجية حتى يتكاملا لإزالة فجوة التكلفة، حيث يعمل اسلوب هندسة القيمة على احدث التخفيض المطلوب للتكلفة بإعادة هندسة العمليات وفي الوقت نفسه يعمل اسلوب التحسين المستمر على حذف التلف وتبسيط التصميم وتخفيض وقت العملية، وبذلك تحقيق التكلفة المستهدفة.

### ب- اسلوب التحسين المستمر: (Kaizen) Continuous Improvement

إن المنشآت بكافة أنواعها بحاجة الي التحسين المستمر في عملياتها وأنشطتها ومنتجاتها حتى تستطيع البقاء في المنافسة، فحاجات العميل متغيرة مع تغيير ظروف البيئة الخارجية، ويرأي الباحث إن التحسين المستمر ليس واجب على المنشآت فحسب بل على الأفراد أنفسهم فجهود الباحثين والطلاب كلها تنصب في التحسين والتغيير إلي الأفضل ولا يغير الله ما يقوم حني يغيروا ما بأنفسهم. يستعرض الباحث هذا الأسلوب الداعم إلي تحقيق اسلوب التكلفة المستهدفة من خلال المفهوم وطرق التحسين المستمر.

#### ١. مفهوم فلسفة التحسين المستمر

---

<sup>1</sup> Paulo Afonso and Others, The Influence Of Time-To-Market And Target Costing In The New Product Development Success, International Journal Production Economics, Vol (115),2008,P561.

يعتبر التحسين المستمر فلسفة إدارية عصرية تسعى الي تحسين جميع العمليات التي يتطلبها تقديم المنتج سلعة او خدمة للعميل وبشكل مستمر لضمان توافقتها مع إحتياجات وتوقعات العملاء وإحداث تغييرات أو تعديلات تؤدي الي استمرار هذا التوافق لإكساب المنظمة ميزات تنافسية من خلال خفض وتجنب الأخطاء قبل وقوعها، التحديد الدقيق للمشاكل ووضع أساليب الحلول اللازمة لها ثم تحديد الانحرافات التي تحدث أثناء تقديم المنتج.<sup>1</sup>

كما يعرف التحسين المستمر على انه الجهود المستمرة لحذف التلف، وتخفيض وقت الاستجابة، وتبسيط تصميم كل من المنتجات والعمليات، وتحسين الجودة وخدمة الزبون، واحد الأسباب الملحة التي تظهر الحاجة إلي التحسين المستمر هو مفهوم تخفيض التكلفة ويعكس ذلك الاتجاه نحو تخفيض الأسعار على طول دورة حياة المنتج. وان فلسفة التحسين المستمر تتمحور في إجراء عمليات متتابعة ومتسلسلة ومستمرة تسعى إلي إحداث تغييرات بسيطة ومتزايدة ولفترة طويلة لتحسين كفاءة وجودة المنتج و حذف أوجه الضياع في موارد المنشأة المادية والبشرية.<sup>2</sup>

بينما يري (أخر)<sup>3</sup> انه تعود جذور التحسين المستمر (CI) Continuous Improvement أو (Kaizen) (وفقاً للغة اليابانية) إلي اليابان، فبعد الحرب العالمية الثانية بدأت اليابان بعملية أطلقت عليها عمليات إعادة البناء إذ اعتمدت العديد من الشركات اليابانية على تطبيق وإعتماد برنامج التحسين المستمر وتتصدرها شركة Toshiba عام 1946م وشركة تايوتا عام 1951م ويعتبر Imaj Mas Aakj الأب الروحي لفلسفة التحسين المستمر، ووصف التحسين المستمر بأنه سر نجاح اليابان في التنافس، إذ يقتضي السعي نحو التحسين التدريجي المستمر، وأداء الأشياء بطريقة أفضل وتحقيق مستويات اعلي للأداء، أما المصطلح الياباني (Kaizen) فهو يتكون من مقطعين الأول Kaj يعني التغيير أما Zen فيعني نحو الأفضل بمعنى التغيير نحو الأفضل، والأفضل هنا عبارة عن تغيير مستمر في الحياة الشخصية والاجتماعية والعلمية ، والتحسين المستمر هو عملية شاملة تتضمن كافة الأنشطة المنظمة تهدف إلي تسخير الموارد المادية والبشرية لتكون أكثر كفاءة لانجاز الأعمال وتحقيق الأهداف التي تتسق مع إحتياجات المجتمع، كما ان التحسين المستمر هو ان تأتي بالجديد والأحسن بشكل دائم، فالجديد

<sup>1</sup> أروي عبدالحميد محمد نور، إدارة الجودة الشاملة (الخرطوم: دن، 2008م)، ص 116

<sup>2</sup> د.حيدر علي المسعودي، مرجع سابق، ص ص 172-173.

<sup>3</sup> جعفر عبدالله موسي إدريس وآخرون، إمكانية تطبيق إدارة الجودة الشاملة على خدمات التعليم العالي من أجل التحسين المستمر وضمان جودة المخرجات والحصول على الاعتمادية، أمارابارك-مجلة الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، المجلد الثالث، العدد السابع، 2012م، ص ص 46-47.



والأفضل هما رمز التميز وبالتالي البقاء والاستمرار، فالبقاء على القديم يعني الزوال فالتحسين هو القلب النابض لإدارة الجودة الشاملة.

في حين يري (آخر) ان مدخل التحسين المستمر يسعي إلي إجراء تحسينات إضافية لعمليات الإنتاج الحالية، وهذه التحسينات تأخذ شكل تطوير عمليات الإعداد وتحسين أداء الآلات لخفض الفاقد وزيادة تدريب العمالة تحفيزها وتشجيعها بتنمية المقدرة الفكرية لديهم نحو الإبداع والابتكار<sup>1</sup>.

من التعريفات السابقة يلاحظ الباحث أن مفهوم التحسين المستمر ومفهوم إدارة الجودة الشاملة، تكامل بعضها البعض، وانها ارتبطت بالبيئة الصناعية الحديثة التي تسعي لإرضاء العملاء بالتطوير والابتكار وسرعة الاستجابة لرغباتهم و التحسين المستمر. يقترح الباحث مما سبق تعريف للتحسين المستمر بانه التغيير المستمر لكافة أنشطة المنشأة نحو الأفضل بهدف البقاء والاستمرار والبحث عن كل جديد.

### ii. أهداف التحسين المستمر.

تتمثل أهم أهداف عملية التحسين المستمر في النقاط التالية<sup>2</sup>:

- إدخال التحسينات اللازمة والمستمرة في عمليات المنتج على ضوء البيانات المتجددة وتغيير رغبات العملاء وإحتياجات السوق والبيئة المحيطة بمنظمات الأعمال.
- تحقيق الأداء المتميز بتقليل وتحديد المشاكل بدقة وتقليل الانحرافات.
- خلق مناخ عمل ملائم يشجع ويطور التعاون بين الإدارة العليا والعاملين في المنظمة من خلال تحفيزهم للمشاكل التي تواجههم في العمل وتحسينها بصورة مستمرة.
- جعل المنظمة ذات قدرة تنافسية في السوق.

بينما يري (آخر)<sup>3</sup> أن الهدف الأساسي لاسلوب التحسين المستمر هو إجراء تحسينات مستمرة في هيكل التكاليف بما يحقق كفاءة استعمال موارد المنشأة ومن ثم تخفيض التكلفة وتقليل الضياع الناتج عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج بالاعتماد على مشاركة وتعاون جميع العاملين. من ناحية أخرى يفترض آخر أن أي نظام يقوم على تكنولوجيا ابتكاره جديدة يخضع لتدهور مستمر إذا ما لم تكن هناك جهود ثابتة ومستقرة للحفاظ على معايير النظام وتحسينها ومن ثم تركز

<sup>1</sup> د.حمدي زعرب، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، 2013م، ص 50.

<sup>2</sup> أروي عبدالحميد محمد نور، مرجع سابق، ص 119.

<sup>3</sup> د.حيدر علي المسعودي، مرجع سابق، ص 180.

التكلفة المتطورة وأهم ما يميز التكلفة المتطورة خاصية الاستمرارية في التحسين، فهي ناتج جهود أنشطة متواصلة تسفر عن تخفيضات تتم في شكل دورات متتالية<sup>1</sup>.

برأي الباحث إن الهدف الأساسي للتحسين المستمر هو التطوير والمواكبة بهدف البقاء والاستمرار، فالبقاء على القديم يعني الزوال ولكي تحافظ وتستمر لابد من التغيير للأفضل. كما يري الباحث ضرورة تكامل اسلوب التحسين المستمر مع اسلوب هندسة القيمة لإزالة فجوة التكلفة وتحقيق اسلوب التكلفة المستهدفة.

### iii. إدارة الجودة الشاملة و التحسين المستمر

التحسين المستمر والجودة الشاملة أساليب تتداخل وتتكامل فيما بينها في الأهداف والغايات، حيث لا يمكن ان يتم تطبيق نظام الجودة الشاملة بدون تطبيق اسلوب التحسين المستمر، لان الجودة في حالة تغير مستمر وما يعتبر ذو جودة عالية اليوم لن يكون كذلك غداً لذا فان التحسين المستمر يعتبر السبيل الأمثل للتطوير وتحقيق المكانة التنافسية في الأسواق. فيما يلي يستعرض الباحث مفهوم الجودة الشاملة:

#### • مفهوم إدارة الجودة الشاملة

يرجع مفهوم الجودة Quality الي الكلمة اللاتينية Qualitas التي تعني طبيعة الشئ ودرجة الصلابة، وقديماً كانت تعني الدقة والإتقان، أما حديثاً فتعدد تعريفات الجودة حيث تعرف بأنها إنتاج لسلعة او تقديم خدمة بمستوي عالي من الجودة المتميزة وتكون قادرة من خلالها على الوفاء بإحتياجات ورغبات عملائها، بالشكل الذي يتفق مع توقعاتهم، وتحقيق الرضاء والسعادة لديهم، ويتم ذلك من خلال مقاييس موضوعة سلفاً لإنتاج السلعة أو تقديم الخدمة، وإيجاد صفة التميز فيهما<sup>2</sup>.

كما تعرف إدارة الجودة الشاملة وفقاً لإصدارة الايزو 2000-9000<sup>3</sup> بأنها مدخل أو طريقة لأداء العمل وتسعي إلي زيادة قدرة المنظمات على المنافسة من خلال التحسين المستمر لجودة البضائع والخدمات والعمليات والأشخاص القائمين عليها وبيئات عملها.

كما عرفت الجودة الشاملة بانها مدخل إداري يعمل على تحقيق استمرار نجاح المنشأة في المدى الطويل عن طريق تشجيع ومشاركة جميع العاملين واستخدام نتائج التغذية العكسية لإشباع حاجات العميل وتوقعاته وتحقيق عائد اجتماعي في ظل مجموعة من التشريعات الحكومية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> الحسين عمر بن أحمد، مرجع سابق، ص 66.

<sup>2</sup> ياسل فارس قنديل، اثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على السياسات التنافسية في المنشآت الصناعية، رسالة ماجستير إدارة أعمال غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، كلية الدراسات العليا، 2008م، ص 18.

<sup>3</sup> خضير كاظم حمود، المنظمة الدولية للتوحيد القياسي الايزو 2000:9000، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع 2010م)، ص 23.

كما حدد معهد المعايير البريطاني (BSI) تعريفين لإدارة الجودة الشاملة نص الأول على ان إدارة الجودة الشاملة هي فلسفة إدارية تعتنقها كل أنشطة المنشأة لتحقيق احتياجات المستهلك والجمهور، وان أهداف المنشأة تؤدي بأقصى كفاءة ممكنة، وبأسلوب تكاليف فعّال نتيجة للتعظيم المتوقع من كافة العاملين من خلال الاستمرارية في التحسين. كما نص التعريف الثاني ان إدارة الجودة الشاملة فلسفة إدارية تمارسها المنشأة لمساعدتها على استخدام الموارد المادية والبشرية للمنشأة بطريقة أكثر فعالية لتحقيق أهدافها<sup>2</sup>.

في تعريف آخر لإدارة الجودة الشاملة انها إستراتيجية تنظيمية لزيادة رضا الزبون عبر تطوير إجراءات إدارة الإنتاج وربط رغبات العاملين بالأهداف التنظيمية للمؤسسة، وانها فلسفة تشمل قواعد موجهة نحو التحسين المستمر كما تشمل قيام الأفراد بالعمل كفريق من أجل تحسين جودة المنتج من خلال الثقافة العامة للمؤسسة<sup>3</sup>.

كما عرف آخرون إدارة الجودة الشاملة بأنها المدخل الذي يقوم على مواجهة كل مشكلة على حدة وإيجاد الحل المناسب لها مما يضيف الي التحسن في مستوى أداء الشركة، وذلك من خلال تكوين فرق عمل أعضاؤها من العمال التشغيليين في خطوط الإنتاج المعاشون للمشاكل اليومية الروتينية في العمل، تكون مهمتهما إيجاد حلول بطريقة منظمة وتلقائية للمشاكل التي تظهر في بيئة الإنتاج بهدف تحسين جودة الإنتاج<sup>4</sup>.

كما عرف معهد الجودة الفدرالي الأمريكي الجودة الشاملة بأنها" القيام بالعمل الصحيح ومن أول مرة مع مراعاة الاعتماد على التقييم لتحسين الأداء وهي منهج تنظيمي شامل يهدف الي تحقيق حاجات وتوقعات العميل او المستثمرون<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> د.محمد سمير أحمد، الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنك التجارية، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2009م)، ص 64.

<sup>2</sup> د.الهادي آدم محمد ابراهيم، إطار محاسبي مقترح لقياس تكاليف الجودة في إطار معايير الجودة الشاملة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الأول، 2010م، ص 257.

<sup>3</sup> د.عبد الستار حسين، الأهمية الإستراتيجية لقرار تطبيق TQM في منظمات الأعمال الصناعية، ورقة عمل مقدمة في المؤتمر العربي الأول بعنوان"إدامة التميز والتنافسية في مؤسسات القطاع العام والخاص" عمان ، ابريل 2008م ص 176.

<sup>4</sup> د.محمد سامي راضي، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، ( الإسكندرية : دار التعليم الجامعي، 2011م)، ص 34.

<sup>5</sup> د.دريد كامل آل شبيب، الأهمية والاتجاهات الحديثة لإدارة الموارد المالية والجودة الشاملة، ورقة عمل مقدمة في المؤتمر العربي الأول بعنوان"إدامة التميز والتنافسية في مؤسسات القطاع العام والخاص" عمان ، ابريل 2008م ص 125.

كما عرفها آخر<sup>1</sup> بأنها اسلوب إداري يضمن تقديم قيمة للعميل الداخلي والخارجي من خلال تحسين وتطوير مستمرين للعمليات الإدارية بشكل صحيح من أول مرة وفي كل مرة بالاعتماد على متطلبات وإحتياجات العميل.

من خلال التعريفات السابقة لإدارة الجودة الشاملة يلاحظ الباحث أنها تركز على إرضاء الزبون ويعتبر الهدف الأساسي لإدارة الجودة الشاملة، برأي الباحث إن إدارة الجودة الشاملة ليست تسعي لإشباع حاجيات العميل فحسب بل تتعداه إلي فوق طموحات وتطلعات العميل . من وجهة نظر الباحث يقترح تعريف لإدارة الجودة الشاملة بانها اسلوب إداري معاصر استمد مفاهيمه ووجوده من القيم الإسلامية العريقة الراسخة، نشأ هذا الأسلوب مليئاً لمتطلبات البيئة الصناعية الحديثة، يركز الاسلوب على رضاء العميل بتحقيق متطلباته ورغباته كما يركز على المحافظة على السلامة والبيئة داخل المنشأة (سلامة العاملين) وخارجها(سلامة المجتمع).

مما تقدم يري الباحث ضرورة التزام القيادة العليا بتطبيق إدارة الجودة الشاملة وان تكون ضمن ثقافة المنشأة كما يجب تثقيف العاملين بأهمية إدارة الجودة الشاملة وبأنها السبيل الوحيد لبقائهم وبقاء المؤسسة وان تكون الجودة مسئولية الجميع، من الخفير حتى المدير أي التزام جميع العاملين بالجودة الشاملة.

يخلص الباحث إلي أن مفهوم إدارة الجودة الشاملة والتحسين المستمر مفاهيم مكملة لبعضها البعض تتوحد في الأهداف حيث تعمل إدارة الجودة الشاملة على تحقيق رغبات العميل بالدرجة الأولى ويعمل التحسين المستمر على إدامة هذا الإشباع بل يتعداه إلي أن يكون فوق تطلعات ورغبات العميل، يتجسد هذا التكامل في أدوات الاتصال الحديثة المنتشرة في عالم اليوم حيث لا يكاد يمر يوم إلا وإصدارة جديد تجعل العميل في تأمل وحيرة كيف تم ذلك؟ فهذا هو التحسين المستمر والتطور والمواكبة.

#### • عناصر إدارة الجودة الشاملة:

يتضمن اسلوب إدارة الجودة الشاملة مجموعة من العناصر والمبادئ الواجب الالتزام والتقيد بها لتحقيق النجاح في تطبيق هذا المفهوم، والعناصر الأساسية لإدارة الجودة الشاملة كما ذكرها (د.اللوزي)<sup>2</sup> تتمثل في الآتي:-

<sup>1</sup> عدنان بن احمد الورثان، مشروع تطبيق الجودة الشاملة خطوة بخطوة 12 خطوة لتطبيق الجودة في التعليم، (الرياض: مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر، 2008م) ص 20.

<sup>2</sup> د.موسي اللوزي، إدارة الجودة الشاملة، ورقة عمل مقدمة إلي المؤتمر العربي السنوي الخامس في الإدارة والإبداع والتجديد، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، تحت عنوان: دور المدير العربي في الإبداع والتميز، جمهورية مصر العربية، شرم الشيخ، 2-29 نوفمبر، 2004م، ص ص 370-373.

- تعهد والتزام الإدارة العليا بمبدأ تحسين وإدارة الجودة، أي ضرورة اهتمام الإدارة العليا بالعمل على تحسين نوعية وجودة الخدمات المقدمة او السلع المنتجة.
- وضع الخطط بصورة مستمرة لتحسين مستوى الخدمة، يمثل التخطيط الناجح بقاء واستمرارية التنظيمات من خلال عملية التنبؤ المدروس والمنظم للمستقبل.
- الاهتمام بجمهور الخدمة، رضا الجمهور هو الهدف الأساسي لأي منظمة.
- تدريب العاملين عن إدارة الجودة الشاملة، يتطلب نجاح إدارة الجودة الشاملة الاهتمام بتزويد الأفراد العاملين بالمهارات والقدرات اللازمة.
- مشاركة العاملين في اتخاذ القرارات
- تشكل فرق العمل، يعمل الفريق على إيجاد الحلول اللازمة للمشكلات، ويتكون من أفراد تتوفر لديهم المهارات والقدرات اللازمة لمعالجة المشكلات وذلك بهدف تحسين نوعية وجودة الخدمات المنتجة.
- تحديد معايير قياس الجودة، المعايير هي أسس ومقومات ونجاح إدارة الجودة، يجب على الأفراد الالتزام بها حتى يتم ضمان أداء العاملين بشكل أفضل.
- يستنتج الباحث من خلال عناصر إدارة الجودة الشاملة التي ذكرت أعلاه أنها تهتم بالأفراد، و يلاحظ أن بعض الشعوب كاليابانيين عندما استثمروا في الأفراد واستطاعوا أن يحققوا أهدافهم بكفاءة وفعالية، كما يستنتج الباحث أن واجب الإدارة العليا هو إعداد الخطط وتدريب العاملين وتحديد المعايير ثم مكافأة العاملين الذين يحققون تلك المعايير.
- برأي الباحث أن اسلوب التكلفة المستهدفة و اسلوب هندسة القيمة وإدارة الجودة الشاملة والتحسين المستمر، تتكامل مع بعضها لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة، فإذا تم الوصول الي رقم التكلفة المستهدفة من دون تحقيق متطلبات الجودة الشاملة فقد يحجم العميل عن شراء المنتج وبذلك تخسر المنشأة العملاء نتيجة للجودة الرديئة ومن ثم الخروج من السوق والمنافسة.

### المبحث الثالث

#### تقويم أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)

بعد أن تناول الباحث مفهوم وخطوات تنفيذ التكلفة المستهدفة في المبحثين الأول والثاني، يتناول الباحث تقويم أسلوب التكلفة المستهدفة، ويرى الباحث أن كل نظام جديد أو أسلوب يطبق حديثاً لا يخلو من بعض الصعوبات التي تعترض طريق تنفيذه، كما قد تكون له بعض المزايا التي تميزه عن الأساليب والأنظمة الأخرى، وهذا الأمر واضحاً في شتي ضروب الحياة حيث أن أي

تغيير يجابه بمقاومة، ومثال ذلك عند تغيير الأنظمة من يدوية إلي أنظمة آلية حيث يجد أعداء النجاح بيئة خصبة لمحاولة تثبيط أهمية الأنظمة الجديدة لقصور نظرتهم، وللمحافظة على مصالحهم والخوف من مستقبل وظائفهم دون النظر إلي مصلحة العمل وتطويره. يستعرض الباحث آراء الكتاب عن المزايا التي تشجع على تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة والصعوبات التي تعرض تنفيذها وذلك على النحو التالي:-

### أولاً: مزايا اسلوب التكلفة المستهدفة:

يري البعض أن أهم ما يميز اسلوب التكلفة المستهدفة ما يلي<sup>1</sup>:-

1. اسلوب التكلفة المستهدفة يزود الإدارة بالتقنيات التحليلية لتطوير منتج أو خدمة جديدة، بغرض تحقيق الأهداف الإستراتيجية المتعلقة بالمنافسة وتعظيم الإرباح.
  2. إنتاج المنتج وفقاً لرغبة الزبون، يحقق الوظيفة والتكلفة وسرعة التسليم.
  3. يسهل تخصيص وإدارة اسلوب التكلفة المستهدفة من خلال مراحل دورة حياة المنتجات أو الخدمات الجديدة.
  4. يزود اسلوب التكلفة المستهدفة من خلال التحليل التقني جهود تقليل التكلفة .
  5. جودة بيانات التكلفة تكون متوافقة مع تجاوب تفاصيل المراحل المختلفة، ويستفيد النظام من اسلوب التكلفة على أساس النشاط.
  6. يتميز اسلوب التكلفة المستهدفة بالبساطة والسهولة ويتفادى كثير من التعقيدات الخاصة بتخصيص التكلفة.
- كما يري كاتب آخر أن هنالك ثلاثة مساهمات أساسية لاسلوب التكلفة المستهدفة نابعة جميعاً من الهدف الأساسي لهذا الاسلوب وهو دعم المزايا التنافسية لتنظيم الأعمال من خلال إستراتيجية خفض التكلفة التي تدعم مفهوم القيمة للعميل هذه المساهمات هي<sup>2</sup> :-
- أ- يقوي رؤية تنظيم الأعمال لمنتجاته من وجهة نظر العملاء مع القدرة على التنبؤ بالمبيعات المستقبلية بدرجة كبيرة من الدقة.
- ب- يقوي رؤية تنظيم الأعمال لوجهة نظر أصحاب المصلحة المتعاملين معه Stakeholders من خلال تحديد هامش الربح المستهدف المستقبلي الذي يحقق طموحات هذه الأطراف.

<sup>1</sup> Mahdi Naqdi Bahar” Conceptual Framework For Launching And Implementing Target Costing In Automotive Industry”, International Journal Of Research In IT&Managemet , Vol 2,Issue 6, 2012,P23.

<sup>2</sup> د.جودة عبد الرؤوف زغول، مرجع سبق، ص 22.

- ج- يقوي رؤية تنظيم الأعمال لمنتجاته من وجهة نظر الموردين من خلال خلق علاقات شراكة تجارية مع هذا الطرف الثالث بصورة لا تحقق مصلحة طرف على حساب طرف آخر، وإنما بمنطق يحقق الصالح العام لكل الأطراف.
- بينما يري كاتب آخر أن اسلوب التكلفة المستهدفة يتميز بالاتي<sup>1</sup>:-
- (أ) تقديم الخدمة في الوقت المحدد بجودة عالية.
- (ب) تحقيق رضاء العميل وإشباع رغباته.
- (ج) تخفيض تكلفة الأنشطة الخدمية ومن ثم تكلفة الخدمة وبالتالي تحقيق مزايا تنافسية للمنظمة الخدمية.
- في حين أورد (آخر) مجموعة من مظاهر الميزة لتقنية هندسة القيمة كما يلي<sup>2</sup>:-
- تساعد التكلفة المستهدفة على توجيه العاملين: فهي تعزز أقسام المنشأة جميعاً بوجود العمل المشترك.
  - تشجع التكلفة المستهدفة التصميم لغرض التصنيع: إذ يحفز مدخل التكلفة المستهدفة مهندسي التصميم للأخذ في الحسبان تكلفة تصنيع ، حيث يركز مهندسو التصميم على إدخال التكنولوجيا المتقدمة جداً وأقصى عدد من المميزات في المنتج.
  - تساعد التكلفة المستهدفة على إدارة تكلفة دورة الحياة: تشمل تكلفة دورة الحياة جميع التكلفة المرتبطة بالمنتج، وهي التكلفة المنفقة في أثناء مرحلة التصور الأولي للتصميم وما قبل الإنتاج.
  - تخفض التكلفة المستهدفة وقت تقديم منتجات جديدة: شمول البائعين ضمن فرق تصميم التكلفة يجعلهم يدركون ضرورة تحقيق التكلفة المستهدفة، وهذا يسهل الهندسة المتزامنة للمكونات التي ستنتج خارج المنشأة وتخفيض الوقت المطلوب للحصول عليها.
- كما يري (آخر) أن أهم مزايا التكلفة المستهدفة يتمثل في الآتي<sup>3</sup>:-
- i. يساهم اسلوب التكلفة المستهدفة في الإدارة الإستراتيجية للإرباح المستقبلية.
  - ii. يعتبر اسلوب التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد.
  - iii. يؤدي إتباع اسلوب التكلفة المستهدفة الي تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من العميل وبسعر ممكن تحمله وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات او الخدمات محققة للربح.

<sup>1</sup> أسماء عوض محمد منصور، مرجع سابق، ص 381.

<sup>2</sup> د.حيدر على المسعودي، مرجع سابق، ص 149-151.

<sup>3</sup> د.فؤاد أحمد محمد العفيري، مرجع سابق، ص 7-8.

iv. تحديد التكلفة المستهدفة على مستوي المكونات يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار بما يفيد المنظمة والموردين معاً.

v. يعمل اسلوب التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث لا يمكن تحقيق هذا الاسلوب إلا من خلال تعاون مجموعات الأفراد من مختلفة الإدارات.

في حين يري آخران أهم ما يميز اسلوب التكلفة المستهدفة عن غيره من المداخل الاخري ما يلي<sup>1</sup>:-

○ اسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على خلق مستقبل تنافسي للشركة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة بالسوق.

○ انه مدخل رقابي يخضع التكاليف في كافة مراحلها للتحليل والتقييم بدءاً من تخطيط المنتج وحتى ما بعد البيع.

○ انه مدخل يوفر الدافع الذاتي لتحقيق النتائج المرجوة، كما يمثل نظاماً لتحسين وتطوير الفكر الإداري للمنشأة، كما يوفر دوافع الانتماء من قبل العاملين وسعيهم نحو تحقيق أهداف خفض التكلفة.

مما تقدم يري الباحث أن من أهم مميزات اسلوب التكلفة المستهدفة، انه يمتاز بالسهولة والبساطة في التطبيق، إذ لا تتطلب عملية إعداد التكلفة المستهدفة كثير من الجهد، بالإضافة إلي ذلك ان اسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على تحقيق الهدف الاستراتيجي للمنشأة من خلال ربط موارد المنشأة الداخلية مع المتغيرات الخارجية (تحليل نقاط القوة وإقتناص الفرص) ، مما يؤدي إلي زيادة وكسب رضا العملاء، ويتم ذلك من خلال التركيز على عملية التصميم لتحقيق قيمة مضافة للزبون، وبذلك تحقق المنشأة ميزة تنافسية تتفوق بها على منافسيها بقدرتها على استخدام موارد اقل وجودة عالية، وبالتالي تحقيق أهداف المنشأة قصيرة و طويلة المدى المتمثلة في إدارة أرباحها على المدى الطويل.

### ثانياً: الصعوبات التي تواجه تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة:

يري (آخر)<sup>2</sup> أن المعوقات التي تحول دون تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة كالاتي:-

1. المعلومات التي يتطلبها اسلوب التكلفة المستهدفة تتطلب الكثير من الجهد والوقت.
2. تكاليف التطبيق مرتفعة وتتفوق الفائدة منه.

<sup>1</sup> محمد عبدالسلام حمودة عبالفتاح، مرجع سابق ، ص 98.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم والاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الثاني، 2008م، ص 299.



3. عدم وجود تعاون من قبل الموردين مع إدارة الشركة.
4. تذبذب أسعار المواد الخام المستخدمة في المنتج.
5. عدم توافر العناصر اللازمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.
6. تعاني إدارة التكاليف من عدم توافر المعلومات الواضحة والمفصلة لتكاليف المنتجات. مما يؤثر في استخدام التكاليف المستهدفة.
7. عدم وجود جهة توفر الدورات التدريبية للموظفين وتبين فوائد ومزايا هذا الأسلوب .

مما تقدم يري الباحث ان هذه المعوقات مقصورة ومتعلقة بمجال الدراسة السابقة حيث كانت في شركات المساهمة في الأردنية، ومن المسلم به انه لا يخلو أسلوب من المعوقات، ولكن في راء الباحث قد تكون المعوقات في بيئة التطبيق وليس في الأسلوب نفسه.

في حين يري آخر<sup>1</sup> ان معوقات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تتمثل في الآتي:-

أ- أن هنالك استحالة لتحديد سعر المنافسة.

ب- رغبات العملاء غير موحدة Is not common.

ج- انعدام روح العمل الجماعي "عمل الفريق" Team Works.

د- عدم استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) Activity Based Costing

ه- عدم تطبيق أسلوب هندسة القيمة Value Engineering.

مما سبق يتضح للباحث ان هذه المعوقات الموضحة أعلاه عبارة عن آراء جمعت حسب الدراسة المشار إليها والتي تعبر عن وجهة نظر عدد 100 من المدراء والعاملين بشركة الأوراق المالية Stock Exchange بطهران، بذلك ليست معوقات عامة عن أسلوب التكلفة المستهدفة، وإنما هي خاصة بجهة تطبيقه معينة .

بينما يري (آخر) أن من أهم الصعوبات التي تواجهه أسلوب التكلفة المستهدفة تتمثل في

الآتي<sup>2</sup>:-

i. الصراع التنظيمي حيث أن اختلاف الأهداف التي يسعى لتحقيقها كل قسم قد تؤدي الي

صعوبة منهج التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين هذه الأهداف.

ii. تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة إلي ساعات عمل طويلة وهذا يتطلب الضغط على فريق

العمل.

<sup>1</sup> Mehdi Alinzehad and Akbar Rihimipoor” Studying The Obstacles of Applying A Target Costing System In Firms Accepted in Tehran Stock Exchange”, Journal Of Economics and International Finance Vol 5 Issue 1,2013, P 17.

<sup>2</sup> علي عدنان ابو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية الدراسات العليا، 2010م، ص 41.

iii. التزام المديرين بالعمل الروتيني للشركة، وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية، ومحاربة التغيير وكرهية تحمل المسؤولية.

iv. أن تحديد التكلفة المستهدفة فناً أكثر منه علماً، وبالتالي على المنشأة التعلم من التجارب والخبرة السابقة حتى لا يتم تحديد تكلفة مستهدفة لا يمكن الوصول إليها فيشعر العاملون بالإحباط.

كما يري آخر إن اسلوب التكلفة المستهدفة يواجه بالعديد من التحديات تتمثل في الآتي<sup>1</sup>:-

- الخوف من النتائج العكسية الغير ملائمة عند تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة.
- عدم التفاهم بين أعضاء الفريق يصعب من تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة.
- هنالك صعوبة في معرفة تكلفة التفاصيل الدقيقة للمنتج الخاصة بالمكونات مما يتطلب من مهندسي التصميم كثيراً من الجهد والزمن.
- محدودية المعلومات وصعوبة حساب التكلفة التقديرية.
- غياب دور الإدارة العليا في الدعم والمتابعة .

يري الباحث أن هذه الصعوبات يمكن التغلب عليها من خلال الآتي:-

- اهتمام الإدارة العليا بتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة وإلزام المستويات الدنيا بها.
- تعاون مهندسي التصميم والإنتاج والمحاسبين الإداريين على تنفيذ اسلوب التكلفة المستهدفة.
- تفعيل دور الإدارة التسويقية وتطوير أساليبها لمعرفة احتياجات العميل وسوق المنتج.
- يجب على الإدارة العليا أن تتبنى إستراتيجية واضحة تتلاءم مع أهداف المنشأة والخصائص البيئية المحيطة.
- على الإدارة العليا أن تتبنى تطبيق الأساليب الإنتاجية الحديثة، مثل الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) الذي يساعد في خفض التكلفة(مطلب أساسي للتكلفة المستهدفة) من خلال إلغاء الأنشطة غير المضيئة للقيمة نشاط التخزين.
- كما يجب الإدارة العليا أن تتبنى سياسات ومداخل حديثة مثل إدارة الجودة الشاملة واسلوب التحسين المستمر، واسلوب هندسة وسلسلة القيمة.
- على الإدارة العليا أن تسعى في تطبيق الأساليب التكاليفية الحديثة مثل اسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) والإدارة على أساس النشاط التي تساعد تشخيص

---

<sup>1</sup> Marilyn .M.Helms and Others” Managerial Of Target Costing” Competitiveness Review ( CR )Vol 5 Issue 1,2005, P 51-53.

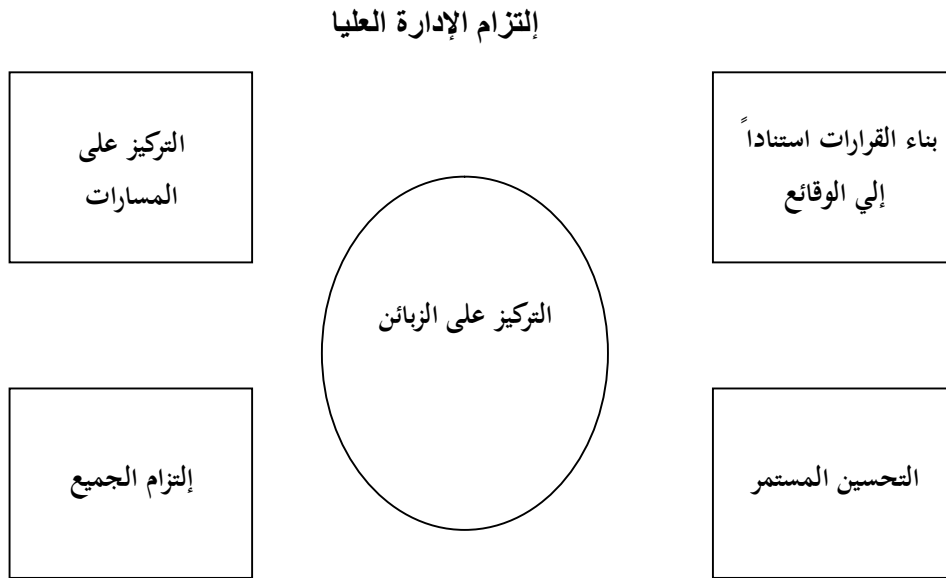
الأنشطة إلى أنشطة مضيئة للقيمة Value Added Activity يجب تدعيمها والي أنشطة غير مضيئة للقيمة Non-Value Added Activity يجب تخفيضها الي إلغائها.

- ضرورة تدريب وتأهيل العاملين ورفع مقدراتهم الإبداعية والابتكارية.
- تحفيز العاملين الذين يحققون انجازات تعمل علي خفض التكلفة، وان يكون التحفيز مادياً ومعنوياً حتى يشعر العامل بأن عمله الذي أنجزه قد لاقى التقدير والقبول من الإدارة وبالتالي يسعي إلي المزيد من الإبداع، وهذا الأمر الذي قد يعكس على ايجاباً على العاملين مما يخلق نوعاً من المنافسة للحصول على الجوائز ومن ثم التكريم المعنوي والمادي.
- الاهتمام بالأطراف الخارجية التي لها علاقات ومصالح متبادلة مع المنظمة مثل الموردين والعملاء.

فيما يلي يستعرض الباحث شكل رقم (1/3/2) يوضح أساسيات إدارة الجودة الشاملة وذلك على النحو التالي:-

### شكل رقم (1/3/2)

أساسيات إدارة الجودة الشاملة.



**المصدر:** اولريكا هلستن وبينغت كليفجو، إدارة الجودة الشاملة كنظام إداري قوامه القيم والتقنيات والأدوات، مجلة إدارة الجودة الشاملة، المجلد 12، العدد4، 2000م، ص 239.

يلاحظ الباحث من خلال الشكل (1/3/2) أن إدارة الجودة الشاملة عبارة عن سلسلة متصلة تشد بعضها البعض وتعمل في تناسق وانسجام تام، وإذا حدث شرح في أي عقدة من هذه السلسلة يعني تأثر النظام بكاملة وبالتالي انهيار الجودة.

مما سبق يستنتج الباحث أن من أهم المعوقات والصعوبات التي تواجه أسلوب التكلفة المستهدفة، هي قياس سعر البيع أو السعر المستهدف، لان العامل الأساسي لتحقيق ذلك خارج سيطرة المنشأة (عامل خارجي) وهم العملاء والسوق، والسؤال كيف يتم معرفة السعر المجزي للعملاء مع تعدد واختلاف أذواقهم ورغباتهم. الأمر الثاني عدم التعاون والتنسيق بين أفراد المنشأة بمختلف مستوياتهم الإدارية، لأنه من وجهة نظر الباحث انه لا يتحقق النجاح إلا من خلال التنسيق والتعاون بين الإدارات التنظيمية في المنشأة، ويتم ذلك من خلال تعيين الإدارة لموظفين يتمتعون بالخبرة والكفاءة والعمل بروح الفريق، وهدفهم هو تحقيق أهداف المنظمة.

#### توجيهات علمية لتقويم التكلفة مستهدفة:

فيما يلي أورد (آخر) بعض التوجيهات العلمية للوصول إلي أفضل تكلفة مستهدفة على النحو التالي<sup>1</sup>:

- عدم قضاء سنوات طويلة في تطوير المنتج لتحقيق تكلفته المستهدفة، بل يجب تحديد فترة زمنية محددة للوصول إلي التكلفة المستهدفة.
  - إيجاد آلية أفضل للرقابة والمراجعة داخل إدارة التصميم، بحيث أن المهندس الذي يقوم بتصميم المنتج لا يقوم بمراجعة تصميمه، بل يتم تعيين مهندس آخر لعملية المراجعة وإدخال التحسينات.
  - الرقابة على تكاليف المنتجات بالتبادل، بحيث أن الشخص المسئول عن شراء المواد الخام يقوم بالرقابة على شراء الأجزاء المصنعة خارجياً .
- يلاحظ الباحث من خلال التوجيهات السابقة أنها تركز على المراجعة والفحص لتلافي الأخطاء، ويجب أن يتم ذلك من خلال عمليات المراجعة الداخلية.
- مما تقدم تناول الباحث من خلال هذا الفصل مفهوم وخطوات وتقويم أسلوب التكلفة المستهدفة ويخلص الباحث إلي أن تحديد التكلفة المستهدفة يتم في ضوء تقديرات تكلفة المنتج (تكلفة محددة مقدماً) والتي يتم مقارنتها مع أفضل سعر منافس مع الأخذ في الاعتبار طبيعة المنتج وصفات وسلوك الزبون وطبيعة مكونات السوق، ويتم تحديد الربح المطلوب ويمثل الفرق بينهما التكلفة المستهدفة، ويأتي دور هندسة القيمة والأساليب المعاونة الأخرى كأحد الممارسات الإدارية

<sup>1</sup> ميساء محمود محمد راجحان، مرجع سابق، ص 54.

الحديثة لإزالة الفجوة حتى يتم تحقيق التكلفة المستهدفة، ولكي يتم تحقيق وتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بصورة صحيحة ودقيقة يجب إتباع جميع المبادئ والأسس وخطوات التنفيذ المشار إليها في المباحث السابقة.

برأي الباحث انه يجب على المنشآت استخدام التقنيات الإدارية الحديثة مثل تقنية هندسة القيمة والتحسين المستمر وتحسين طرق أداء العمليات وإدارة الجودة الشاملة لإزالة الفجوة التكلفة المستهدفة، كما يجب أن يتم تحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) و أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC)، بهدف تحقيق نتائج أفضل، وهذا ما سيعرضه الباحث من خلال دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري بهدف قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية .