



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا



أثر استخدام التكلفة المستهدفة على تسعير
المنتجات الصناعية

(دراسة ميدانية على الشركات الصناعية - ولاية الخرطوم)

**Impact of using the Targeted Cost on the Pricing of
Industrial Products**

(A Field study on Industrial Companies -Khartoum State)

بحث تكميلي لاستيفاء درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية

اعداد الدارس :

ابراهيم عثمان علي محمد

اشراف :

ابوبكر احمد الهادي عبدالرحيم

استاذ المحاسبة المشارك

1440هـ - 2019م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإستهلال

قال الله تعالى :

(يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِذَا قِيلَ لَكُمْ تَفَسَّحُوا فِي الْمَجَالِسِ فَافْسَحُوا يَفْسَحِ اللَّهُ لَكُمْ وَإِذَا قِيلَ انشُرُوا فَانشُرُوا يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ)

صدق الله العظيم

سورة المجادلة الآية (11)

الإهداء

إلى من رضاها سراج طريقي ومصدر سعادتي .. إلى من دعائها سر نجاحي إلى القلب الدافئ
الرؤوم الذي غمرني بدفته منذ نعومة اظفاري إلى معنى الحنان والدتي الحنونة ..
إلى من ككله الله بالهبة والوقار .. إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من احمل اسمه بكل
افتخار .. إلى من علمني ان ارتقي سلم الحياة بحكمة وصبر والذي العزيز ..
إلى الروح التي سكنت قلبي رفيقتي في هذه الحياة .. زوجتي الحبيبة ..
إلى قرة عيني في الحياة إلى من التناول في عيونهم والسعادة في ضحكاتهم .. إلى الوجوه المفعمة
بالبراءة والمحبة .. إلى ابنتي نهال وبنيتي إيهاب ..
إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى من حياتي معهم زاخرة بالحب نابضة بالحياة ..
إلى الذين احببتهم واحبوني إخوتي وأخواتي ..
إلى من حاكمو سعادتي بخيوط منسوجة من قلوبهم إلى من تحلو أيامي بهم إلى من شاطروني الأمل
والآلم من اهلي وعشيرتي واصدقائي ..

الشكر والتقدير

الحمد والشكر من قبل ومن بعد لله رب العالمين الذي بفضلته وعونه وهدايته مضينا في هذا الطريق والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى صلوات ربي وتسليماته عليه.

كما واتوجه بالشكر الى جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ممثلة في جميع العاملين بها والاساتذة الاجلاء و اخص بالشكر اساتذتي بكلية الدراسات التجارية . كما اتقدم بجزيل الشكر والعرفان والامتنان الى استاذي الكريم الدكتور/ ابوبكر احمد الهادي على تفضله بالاشراف والمتابعة والتوجيه حتي اكتمل هذه الدراسة.

لا يفوتني ان اشكر القائمين على امر المكتبات وشركات البوهيات بولاية الخرطوم ممثلة في اداراتها وموظفيها على تعاونهم معي واشكر كل من ساعدني في اتمام هذه الرسالة .

المستخلص

يهدف هذا البحث إلى التعرف على وبيان اثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية دراسة ميدانية على عينة من شركات البوهيات بولاية الخرطوم ، وتمثلت مشكلة البحث في ان المنتجات الصناعية وما يرتبط بهامن عمليات الانتاج والتسعير والتسويق تعتبر من الاعمدة الرئيسية للاقتصاد لذلك تسعي المؤسسات الصناعية الى توفير منتجات ذات ميزات تنافسية من اجل رفع قيمة المؤسسة الاقتصادية والعائد على راس المال والعاملين والمجتمع من حول المؤسسة .

إتبع الباحث المنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة وادبيات البحث ،المنهج الوصفي والتحليلي في دراسة وتحليل نتائج الدراسة الميدانية والمنهج الاستنباطي لتحديد ابعاد المشكلة وصياغة الفرضيات، اختبر البحث فرضيتين ، الفرضية الاولى: توجد علاقة ذات دلالة احصائية للتكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية ، الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تكامل استخدام ادوات التكلفة المستهدفة وتسعير المنتجات الصناعية، تم التحقق من صحة الفرضيات وتم التوصل الى عدد من النتائج اهمها ان تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يؤثر على تسعير المنتجات الصناعية وتطويرها والمحافظة على جودة المنتجات .كما وان استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة يفعل ميزة التنافس من خلال انتاج منتجات وبيعها بسعر تنافسي، ومن اهم التوصيات ضرورة تطوير محاسبة التكاليف في المنتجات الصناعية مع انشاء اقسام خاصة بالتكاليف في كل منشأة صناعية لتهتم بتخطيط التكلفة ووضع نظام للتكلفة اكثر تفصيلا ليقوم بتتبع التكاليف في المنشأة وتحليلها ،علي المنشآت الصناعية الاهتمام بتطوير كوادرها من خلال التدريب والتطوير المستمر واستخدام الاساليب الحديثة للتكاليف والتسعير .

Abstract

This research aims to identify and indicate the impact of using the target cost method on pricing of industrial products “Afield study on a sample of paints companies- Khartoum state”, the research problem represented in that industrial products and associate dare the main pillars of the economy there for the industrial enterprises were seeking to competitive features products.

The researcher follow historical approach in the presentation of previous studies ,literature research and descriptive ,analytical approach to study and analysis the results of the field study ,deductive approach to determine the dimensions of the problem and formulate hypotheses, the research tested tow hypotheses, the first hypotheses is: There is a statistically significant relationship for the target cost on the pricing of industrial products, the second hypotheses is: there is statistically significant between the integration of the use of the targeted cost method and pricing of industrial products, after validated hypotheses have reached to a number of finding the most important one of is that the applied of the target cost method impacting in the pricing of industrial products, developed and keep quality of products ,the use of the target cost method does the advantage of competition by producing products and selling them at a competitive price. The most important recommendations are to developed cost accounting of the industrial products, build costs departments special in each industrial facility concerned with cost planning and develop cost systems more detailed to tracks and analysis the costs, industrial establishments attention to developing its staff through training and continuous development and use of modern methods of costs and pricing.

فهرس الموضوعات

الصفحة	عنوان الموضوع	رقم
أ	الاستهلال	1
ب	الإهداء	2
ج	الشكر والتقدير	3
د	مستخلص البحث	4
هـ	Abstract	5
و	فهرس الموضوعات	6
ز	فهرس الجداول	7
ح	فهرس الأشكال	8
ط	فهرس الملاحق	9
	المقدمة	
2	اولا: الاطار المنهجي	11
7	ثانيا: الدراسات السابقة	12
	الفصل الاول: التكلفة المستهدفة	
19	المبحث الاول: مفهوم وتبويب ومبادئ التكاليف	13
44	المبحث الثاني: نشأة ومفهوم التكلفة المستهدفة	14
	الفصل الثاني: تسعير المنتجات الصناعية	
73	المبحث الاول: الاسس النظرية للتسعير	15
101	المبحث الثاني: العلاقة بين التكلفة المستهدفة تسعير المنتجات الصناعية	16
	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
117	المبحث الاول: نبذة تعريفية عن الشركات الصناعية	17
122	المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات	18
	الخاتمة	
146	اولاً: النتائج	19
147	ثانياً: التوصيات	20
148	قائمة المصادر والمراجع	21
163	الملاحق	22

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
123	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/3)
124	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/3)
125	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(3/2/3)
126	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(4/2/3)
127	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي	(5/2/3)
128	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(6/2/3)
130	الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان	(7/2/3)
132	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الأول	(8/2/3)
133	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الأول	(9/2/3)
134	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الثاني	(10/2/3)
135	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الثاني	(11/2/3)
136	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الثالث	(12/2/3)
137	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الثالث	(13/2/3)
139	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الرابع	(14/2/3)
139	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الرابع	(15/2/3)
141	نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الأولى	(16/2/3)
142	نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثانية	(17/2/3)
143	نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثالثة	(18/2/3)
144	نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد على جميع عبارات الفرضيات	(19/2/3)

فهرس الاشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
5	نموذج الدراسة	(أ)
123	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/3)
124	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/3)
125	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(3/2/3)
126	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(4/2/3)
127	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي	(5/2/3)
128	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(6/2/3)

فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
164	استمارة الاستبيان	1
169	قائمة محكمي الاستبيان	2

المقدمة

تشتمل على الآتي:

أولاً : الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

أولاً : الإطار المنهجي

تمهيد:

نشأت المحاسبة وتطورت مثلها مثل العلوم الاقتصادية والاجتماعية تلبية لاشكال وحاجات التقدم والنمو الاقتصادي والاجتماعي ، حيث ان للمحاسبة مكانتها في المجتمعات المتقدمة ، ومع زيادة حدة التطور والمنافسة في جميع المجالات كان لابد من تحقيق مزايا تنافسية فظهرت محاسبة التكاليف التي بدورها تطورت نظرياتها لتواكب سوق المنافسة مما جعلها تركز على التكلفة وذلك من خلال تخفيض التكاليف ، وعلى الرغم من الدور المهم الذي تلعبه أنظمة المحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف في قرارات التسعير وخفض التكلفة ، الا انها مازالت قاصرة عن مواكبة التطور وسوق المنافسة وخاصة في المجال الصناعي للحصول على أكبر عدد من العملاء والمحافظة عليهم حتى ظهرت أساليب حديثة استطاعت مواكبة التكنولوجيا والتقدم ومن الأساليب الحديثة لتخفيض التكلفة منهج التكلفة المستهدفة.

لقد كانت اليابان من اوائل من استخدم منهج التكلفة المستهدفة اذ بدأ استخدامها في الصناعات اليابانية⁽¹⁾، وذلك بعد قصور الانظمة التقليدية في مواكبة التطور وسوق المنافسة. يعد قرار التسعير واحداً من اهم القرارات الادارية نظراً لاثره على ربحية المنشأة الصناعية في الاجلين القصير والطويل ، لذا اصبح استخدام منهج التكلفة المستهدفة امراً أساسياً ينبغي التعامل معه بموضوعية وعلمية للوصول الى قرارات رشيدة في هذا المجال .

التطورات المتصاعدة في عصر العولمة أدت الى تعدد أشكال المنافسة ، والتحرك السريع للسيطرة على الاسواق الى تنامي احتياجات المؤسسات الصناعية الى المعلومات والأساليب المساعدة في التسعير ولا سيما التكلفة المستهدفة .

تجدر الاشارة هنا الى تداخل عدة عوامل في قرارات التسعير منها المنافسة وحجم الخدمات ونوعها وحاجات العملاء ورغباتهم⁽²⁾. والمؤسسات دائماً تبحث عن كيفية البقاء في السوق والاستمرار فيه ، ولتحقيق ذلك كان عليها التركيز على المستهلكين والذي يمثل الحكم الاول لادائها ولبقائها واستمرارها من خلال تلبية احتياجاتهم من منتجات جديدة ذات مقاييس عالية الجودة، في الوقت المناسب وباسعار منخفضة.

بما ان السعر الذي يدفع للحصول على منتج معين يأتي ضمن اولويات الزبون لذلك اصبح المستهلك هو المحدد الرئيسي للسعر ، بناءً على ذلك اصبح لزاماً على أي مؤسسة البحث عن طرق تحديد اسعار لمنتجاتها تساعدها على تحقيق رضا الزبون في نفس الوقت تحقيق اهداف المؤسسة ' ومن بين هذه الطرق نجد أسلوب التكلفة المُستهدفة الذي يسعى الى تحقيق رضا

(1) طارق تيسير النابلسي، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الاردنية، (عمان : جامعة

الحسن بن طلال ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م)، ص5.

(2) محمد البكري العمري، دور محاسبة التكاليف في تسعير الخدمات في البنوك التجارية الاردنية، (بغداد: جامعة

اليرموك، رسالة ماجستير غير منشورة، 2003م)، ص14.

الزبون من خلال التركيز على الجودة العالية وبالسعر المناسب وعلى رضا المؤسسة من خلال تحقيق الأرباح وإكتساح الأسواق وديمومة الميزة التنافسية لها .

بناءً على ما سبق يقوم الباحث بدراسة "استخدام التكلفة المستهدفة واثرها على تسعير المنتجات الصناعية".

مشكلة البحث :

تعتبر المنتجات الصناعية وما يرتبط بها من الأعمدة الرئيسية للاقتصاد لذلك تسعى المؤسسات الصناعية لتوفير منتجات بشكل تجذب انظار المستهلكين على المنتجات الصناعية، فتساعد حدة المنافسة في سوق المنتجات الصناعية في ظل تنوع وتعدد المنتجات الصناعية ، هذا وبالإضافة الى تعاظم استخدام التكنولوجيا في التصنيع ، هذه التحديات مجتمعة وضعت المؤسسات الصناعية امام تحديات لاستمراريتها ونجاحها ، اذ فرض على المصانع السعي إلى ابتكار منتجات تلبي إحتياجات ورغبة المستهلكين وتقديم منتجات بأفضل جودة وبسعر اقل يرضي العميل ، وهذا جعل المؤسسات الصناعية تختار ما بين الاستمرار في تسعير منتجاتها وفق الانظمة التقليدية للتسعير الذي يبدأ من تحديد التكلفة الفعلية للمنتج مضافاً إليه هامش الربح المطلوب والمرغوب به الذي يطلبه المستهلك ، اعتماد الفترة السابقة كأساس لتكاليف الفترة المقبلة ، او اتباع المنهج الحديث في التسعير القائم على استخدام منهج التكلفة المستهدفة والذي تمكنها من تحقيق اهدافها المرجوة . نسبة لان اسلوب تسعير المنتجات اصبح في اغلب الاحيان خارج عن نطاق قرارات الإدارة وسيطرتها ، لذا فالاسعار أصبحت تتحدد وفقاً لاسعار البيع المتوقعة التي يقبلها السوق او ما يُعرف بمدخل التكلفة المُستهدفة والذي يعتمد في تطبيقه على تحليل انشطة المنشأة التي لا تضيف قيمة والذي يتم عبر تحليل هندسة القيمة وبالتالي خفض التكلفة الى أقل حد ممكن ، ولكي يتم تطبيق منهج التكلفة المستهدفة فان أمر نجاح التطبيق ليس مرهونا فقط بارادة إدارة المؤسسة الصناعية ورغبتها في تبني هذا المنهج وانما الاهم ان يتوفر لدى المصنع المقومات والشروط اللازمة لتطبيقه ، وتتلخص مشكلة البحث في الاجابة على الاسئلة التالية:

1. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة المستهدفة وتسعير المنتجات الصناعية؟

أ. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخطيط التكلفة وتسعير المنتجات الصناعية؟

ب. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين هندسة القيمة وتسعير المنتجات الصناعية؟

ج. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة المطورة وتسعير المنتجات الصناعية؟

2. هل يؤثر تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة على تحقيق اهداف تسعير المنتجات الصناعية؟

هدف البحث :

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في بيان أثر استخدام التكلفة المستهدفة على تحسين كفاءة تسعير المنتجات الصناعية، بما تحققه من مزايا في مجالات التخطيط والرقابة على التكلفة وتجنبها وبالتالي خفضها، ويتفرع منه الاهداف الفرعية التالية :

1. معرفة اثر تطبيق منهج التكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية.
2. ابراز العلاقة القائمة بين التكاليف المستهدفة وتحديد السعر.
3. التوصل الى مجموعة من المقترحات يمكن ان تفعل دور التكاليف المستهدفة في تحديد سعر المنتج الصناعي .
4. معرفة أثر تخطيط التكلفة على تسعير المنتجات الصناعية.
5. معرفة أثر هندسة القيمة على تسعير المنتجات الصناعية .
6. معرفة أثر التكلفة المطورة على تسعير المنتجات الصناعية .

أهمية البحث :

1.الاهمية العلمية:

تكمن أهمية البحث العلمية في أنه يتناول واحداً من أهم القرارات الإدارية وهو قرار التسعير، حيث يُعد السعر من العوامل المهمة في تحديد الطلب على المنتجات وتدفق الإيرادات للمنشأة، والتعرف على واقع الأساليب المستخدمة في تسعير المنتجات الصناعية .

2.الاهمية العملية:

تكمن أهمية البحث العملية في أهمية الموضوع الذي يتناوله والذي يعتبر من أحدث موضوعات التكاليف وهو تسعير المنتجات باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، والتي تسعى لتقليل تكلفة المنتج خلال دورة حياته مع مساعدة أقسام الإنتاج والهندسة والبحث والتطوير والتسويق والمحاسبة وعبر أدوات التكلفة كالتحسين المستمر وهندسة القيمة والتكلفة المُطورة، وفي نفس الوقت الحفاظ على جودته، إذ أن المستهلك لم يعد راعياً في شراء المنتجات التي تنتجها المصانع على هواها، وبالتالي أصبحت المصانع في وقتنا الحاضر تبحث عن طرق إدخال تحسينات على منتجاتها وفي نفس الوقت تقوم بخفض تكاليفها من أجل زيادة الربحية ورفع القدرة التنافسية في ظل متغيرات البيئة الديناميكية المعاصرة.

أيضاً تعريف المؤسسات الصناعية بأهمية استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها من خلال إلقاء الضوء على مقومات هذا الأسلوب وكيفية تطبيقه من خلال دورة حياة تكاليف المنتج، والمساهمة في معرفة الظروف والعوامل المساعدة لتطبيق أنظمة علمية متطورة لتسعير المنتجات الصناعية وصولاً الى افضل النتائج في الإستثمار والإستغلال لتحقيق المعدلات الإقتصادية المنشودة، بأقل التضحيات الإقتصادية في الموارد والإمكانيات المتاحة، كما ان نقل اسلوب التكلفة المستهدفة يمثل نقل لتجارب ناجحة، حيث ظهر منهج التكلفة المستهدفة مؤخراً في الدراسات

والإبحاث كاحد اهم انظمة التكاليف الحديثة، والتي اثبتت الدراسات السابقة نجاحاتها في خفض التكاليف وتحسين جودة المنتجات، بالإضافة إلى أهمية القطاع الذي يرتبط به البحث فالقطاع الصناعي السوداني يعتبر من أهم دعائم الاقتصاد .

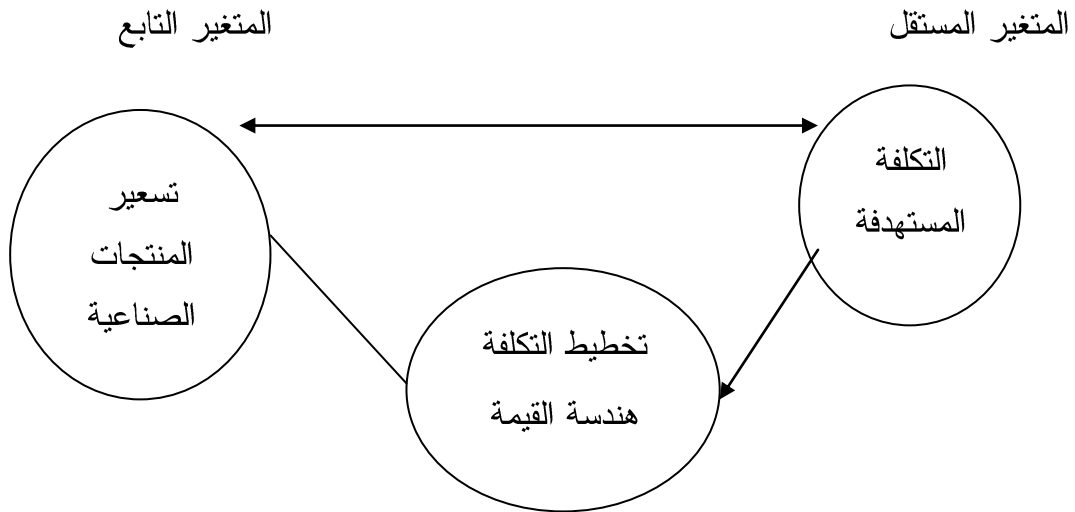
فرضيات البحث :

- بناءً على مشكلة البحث واهدافها تم صياغة الفرضيات التالية :
1. يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية للتكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية .
 - أ. يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لتخطيط التكلفة على تسعير المنتجات الصناعية.
 - ب. يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لهندسة القيمة على تسعير المنتجات الصناعية.
 - ج. يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية للتكلفة المطورة على تسعير المنتجات الصناعية.
 2. تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يؤثر على تحقيق أهداف تسعير المنتجات الصناعية.

نموذج الدراسة:

شكل (أ)

نموذج الدراسة



المصدر : اعداد الباحث 2019م.

مناهج البحث :

لدراسة مختلف عناصر هذا الموضوع اعتمد الباحث على المنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة وادبيات البحث، المنهج الوصفي التحليلي في دراسة الحالة وتحليل نتائج الدراسة الميدانية، والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات، والمنهج الاستنباطي لتحديد ابعاد المشكلة وصياغة الفرضيات، والتعرف على اسلوب التكلفة المستهدفة وأثره في تسعير المنتجات الصناعية .

حدود البحث :

- حدود زمانية : 2019م.
- حدود مكانية : الشركات الصناعية ولاية الخرطوم.

- الحدود الموضوعية : التكلفة المستهدفة (تخطيط التكلفة، هندسة القيمة، التكلفة المطورة ، تسعير الخدمات والمنتجات الصناعية).
- الحدود البشرية: العاملون في إدارات الشركات الصناعية ولاية الخرطوم.

هيكل البحث:

يتكون البحث من مقدمة وثلاث فصول وخاتمة ، المقدمة تحتوي على الإطار المنهجي والدراسات السابقة، الفصل الاول : يتناول التكلفة المستهدفة. ويتكون من مبحثين، المبحث الاول مفهوم وتبويب ومبادئ التكاليف ، المبحث نشأة ومفهوم التكلفة المستهدفة . اما الفصل الثاني بعنوان تسعير المنتجات الصناعية ، و يتكون من مبحثين، المبحث الاول الاسس النظرية للتسعير والمبحث الثاني العلاقة بين التكلفة المستهدفة تسعير المنتجات الصناعية . اما الفصل الثالث يتناول الدراسة الميدانية ويتكون من مبحثين ، المبحث الاول : نبذة تعريفية عن الشركات الصناعية، والمبحث الثاني تحليل البيانات واختبار الفرضيات . واخيراً الخاتمة وتحتوي على النتائج والتوصيات.

ثانياً : الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع التكلفة المستهدفة وما يتعلق بها من العمليات كخفض تكلفة المنتجات وتسعيها وقد إطلع الباحث على العديد منها وفيما يلي تلخيص لأهم تلك الدراسات :

1. دراسة : ELLRAM ، (2002م) ⁽¹⁾

هدفت الدراسة الى بيان دور إدارة المشتريات في مراحل التكلفة المستهدفة وخصوصاً المراحل الأولية منها، كما بينت الدراسة ان إدارة المشتريات تكون أكثر فاعلية عند مشاركتها في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، إضافة إلى أنه لا توجد وظيفة محددة يمكن أن تتولى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة . أشارت نتائج الدراسة إلى أن إدارة المشتريات في المنشآت تلعب دوراً جوهرياً في عملية تحديد التكلفة المستهدفة للمنتجات ، وأن التكلفة المستهدفة يلعب دوراً حاسماً في المراحل الأولية للمنتجات خاصة مرحلة التطوير وعندما تكون المنتجات عند مستوى الأنشطة ، للتكلفة المستهدفة أهمية في إدارة التكاليف ورصدها وتتبعها وتحسينها، عندما تستخدم المنشأة أسلوب التكلفة المستهدفة فلا وجود هناك للمفاضلة بين الوظائف ولا توجد وظيفة واحدة أكثر أهمية من غيرها من الوظائف حيث أن كل العاملين بالمنشأة يعملون بروح فريق العمل المتعدد.

يتضح أن هذه الدراسة ركزت على أثر استخدام التكلفة المستهدفة على إدارة المشتريات، بينما الدراسة الحالية ركزت على أثر استخدام التكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية.

2. دراسة : مدثر (2007م) ⁽²⁾

تمثلت أهمية الدراسة في دراسة أثر الاتجاهات الحديثة في التكاليف ودورها في تقليل التكلفة وضبط الجودة ، نسبة لتطور محاسبة التكاليف وظهور اتجاهات حديثة لضبط تكاليف الجودة. أما مشكلة الدراسة فكانت في أن المنشآت الصناعية لا تهتم كثيراً بالاتجاهات الحديثة للتكاليف حتى يتم قياس تأثيرها على ضبط الجودة وتقليل التكلفة ، حيث تتجذر المشكلة الاساسية للدراسة في عدم وجود اهتمام لوضع سياسات تقلل من زيادة التكلفة بحيث لا تؤثر على جودة المنتج . وقد برزت مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات الاتية : ماهي الاسباب التي تحول دون القيام بالدراسات اللازمة للظروف البيئية المحيطة بالمنشأة؟، هل توجد تكاليف بيئية تلبى احتياجات محيط المنشأة؟. اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي لعرض المشكلة وصياغة الفرضيات ، المنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات ، المنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، ان لمحاسبة التكاليف واتجاهاتها الحديثة دور كبير في عملية اتخاذ القرارات

(1) Ellram, L., **Supply Managements Involvement in the Target Costing Process**, European Journal of Purchasing and Supply Management, Vol.8, Issue.4,2002, PP.235-245.

(2) مدثر نورين جدو، **الاتجاهات الحديثة في التكاليف ودورها في تقليل التكلفة وضبط الجودة**، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م).

خاصة المتعلقة بنشاط المنشأة التسويقي والإنتاجي . في ظل غياب محاسبة التكاليف تأتي القرارات بصورة غير سلمية لان محاسبة التكاليف تضع الإدارت أمام الصورة المناسبة لكافة التكاليف الخاصة بالمنتجات. ان التكاليف الموضوعه بصورة جيدة حسب كل نشاط تساعد على اتخاذ قرارات مالية جيدة وبالتالي تساعد في تقليل التكلفة وتساهم في ضبط الجودة . اوصت الدراسة بأنه يجب ان تضع الإدارة في حساباتها محاسبة التكاليف لما لها من أهمية في تطوير المنتجات والمبيعات، يجب ان يتم تفعيل التكاليف بوضع تكاليف مسبقة تراعي الاتجاهات الحديثة في التكاليف كالتكاليف على أساس النشاط بعد دراسة متأنية وأن تخضع لفحص ومشورة كبيرة من قبل مختصي الحسابات ومحاسبي التكاليف. تؤثر محاسبة التكاليف في عملية ضبط الجودة وتقليل التكاليف كثيراً، الاهتمام بنظم التكاليف واعدادها بصورة جيدة حتى تتجنب المنشأة الوقوع في الخسائر الناتجة من عملية الإنتاج .

يتضح ان هذه الدراسة ركزت على أثر استخدام التكلفة المستهدفة على ضبط الجودة، بينما تناولت الدراسة الحالية أثر استخدام التكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية.

3. دراسة: المطارنة (2008م)⁽¹⁾

هدفت الدراسة الى التعرف على مجالات استخدام التكلفة المتسهدفة في الشركات الصناعية الاردنية، التعرف على مدى توافر العناصر اللازمة لتطبيق هذا الاسلوب ، والمعوقات التي تحول دون استخدامه . وفي الجانب النظري تم دراسة مفهوم التكلفة المستهدفة وأهدافها وخصائصها وآلية تطبيقها وأساليب تقدير التكلفة المستهدفة وقد كانت الدراسة على إحدى وثلاثون شركة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية والتي لها اهتمام ومعرفة بهذا الاسلوب.

ركزت هذه الدراسة على دراسة متطلبات ومعوقات تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الاردنية، بينما الدراسة الحالية تناولت أثر التكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية .

4. دراسة : الطيب (2009م)⁽²⁾

تأتي أهمية البحث من ان الدافع وراء قيام الباحث بهذه الدراسة هو وجود قاعدة صناعية تكنولوجية متطورة في الوقت الحالي، ويتوسع نطاقها الجغرافي والتكنولوجي يوماً بعد يوم مما يدعو الى الوقوف على المدى الذي وصلت إليه هذه القاعدة الصناعية في نظم معينة للتكاليف الإنتاج في المنتجات الصناعية، ووصولاً إلى أفضل النتائج في الاستثمارات لتحقيق معدلات اقتصادية منشودة بأقل التضحيات الاقتصادية من الموارد والإمكانات المتاحة كل ذلك بتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية السودانية. دارت مشكلة البحث حول التعريف بنظام التكلفة المستهدفة وتوضيح أهميته وأهدافه وطريقة تطبيقه على المشروعات الصناعية، كما تدور أيضاً

(1) غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات المساهمة الاردنية، (دمشق: مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، 2008م).

(2) الطيب يعقوب الشيخ عبدالله أحمد، أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية بالسودان، (الخرطوم: جامعة ام درمان الاسلامية ، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م).

حول توضيح ذلك التقدم الذي سوف يتحقق حال تطبيقه . اختبرت الدراسة الفرضيات التالية ، تم تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية او بعضها بصورة علمية، يوجد في المنشآت الصناعية السودانية اقسام مؤهلة بما يكفي لتطبيق التكلفة المستهدفة، يؤدي تطبيق نظام التكاليف المستهدفة الى تخفيض التكاليف في المشروعات الصناعية بالسودان. استخدمت الدراسة الاسلوب المنهجي والوصفي والتحليلي للبحث وذلك بالتطبيق على القطاع الصناعي بولاية الخرطوم أو جزء منه، اعتماداً على معلومات أولية متمثلة في الاستبيان والمقابلات الشخصية ومعلومات ثانوية متمثلة في الكتب والدوريات من النت . توصلت الدراسة الى نتائج منها، وجود فجوة واضحة بين النظرية والتطبيق للتكاليف المستهدفة في المنشأة محل الدراسة وضعف مقومات التطبيق حيث يتم إدارة التكاليف بشكل عام ولا يتم تحليل هندسة القيمة وإدارة الجودة ويتم تحميل التكاليف بصورة عشوائية ، ان نظام التكاليف المستهدفة يتم تطبيقها فعلاً في بعض المنشآت ولكن بصورة غير علمية ولذا لا يتم الاعتماد عليه كثيراً في ترقية الاداء وتخفيض التكاليف، تمكنت المنشأة من خفض تكاليفها بالتركيز على تكلفة المواد وفي الغالب يتعلق السبب بالأسعار دون التركيز على درجة كفاءة وتخفيض تكاليف التشغيل بالقدر الكافي . اوصت الدراسة بأنه على إدارات المنشآت الصناعية إجراء دراسات عملية تحدد فيه الفجوة بين الجانب التطبيقي والجانب النظري من أجل تطبيق أساليب التكاليف الحديثة ومن بينها أسلوب التكلفة المستهدفة .

ركزت هذه الدراسة علي دراسة الأثر المباشر لاستخدام التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية، بينما الدراسة الحالية تناولت أثر التكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية .
5. دراسة : معاطف (2010م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة دور نظام محاسبة التكاليف في زيادة فاعلية قرارات التسعير في المنشآت الصناعية عند اتخاذ قرارات التسعير . هدفت الدراسة الى التعريف بالدور الكبير الذي يوليه نظام محاسبة التكاليف في مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات التسعيرية وتوضيح بعض المفاهيم والمداخل العلمية لمحاسبة التكاليف كذلك تحديد تكلفة الوحدة المنتجة والتي على ضوئها يتم تحديد السعر المناسب الذي يحقق اهداف المنشأة . بعد اختبار الفروض توصل الباحث الى ان نظام محاسبة التكاليف يعمل على توفير معلومات تساعد على تحسين فاعلية القرارات السعرية في المنشآت الصناعية السودانية، إن استخدام محاسبة التكاليف يمكن الإدارة من إحكام الرقابة على تكلفة الإنتاج . يتم استخدام المعلومات التاريخية الصادرة من المحاسبة المالية في المنشآت لتحديد تكلفة الإنتاج مما يساعد في إتخاذ القرارات التسعيرية الرشيدة . اوصت الدراسة

(1) معاطف محمد سالم الضي، دور محاسبة التكاليف في زيادة فاعلية قرارات التسعير في المنشآت الصناعية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010م).

بضرورة انشاء قسم التكاليف بالمنشأة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة من خلال المعلومات التي يوفرها لا سيما القرارات التسعيرية، والاعتماد على مخرجات نظام محاسبة التكاليف المقترح في ربط الاسعار بتكاليف الإنتاج للتحديد السليم لتكاليف الإنتاج وبالتالي اتخاذ قرارات سعرية رشيدة.

يتضح ان هذه الدراسة قامت على دراسة العلاقة بين التكاليف بصفة عامة وقرارات التسعير وجوهر الخلاف يكمن في ان هذه الدراسة ركزت على أسلوب التكلفة المستهدفة كمنهج حديث واستراتيجي لتخطيط التكلفة وهندستها وتطويرها، بينما الدراسة الحالية ركوت على أثر التكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية.

6. دراسة : علي (2010م)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى معرفة ما اذا كان هناك امكانية لتطبيق هذا المنهج في المصارف العاملة في قطاع غزة وما اذا كانت المصارف تدرك مزايا تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في تسعير خدماتها المصرفية وأهمية هذا الأسلوب في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية. تطرقت الدراسة لمفهوم منهج التكلفة المستهدفة وتطبيقه في المصارف والعوامل المؤثرة في تحديده واستخدام هذا المنهج في رفع كفاءة تسعير الخدمات المصرفية . ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم قائمة استقصاء خاصة بمشكلة الدراسة تم توزيعها على مجتمع الدراسة وذلك بهدف الحصول على المعلومات اللازمة وباستخدام برنامج التحليل الاحصائي تم تحليل النتائج ومن خلال التحليل توصلت الدراسة الى امكانية تطبيق المنهج في المصارف مع وجود بعض المعوقات يمكن التغلب عليها.

يتضح ان هذه الدراسة تناولت أثر استخدام التكلفة المستهدفة على تسعير الخدمات المصرفية ويلاحظ من خلال الدراسات السابقة ان الخدمات المصرفية حظيت بأكثر الدراسات، بينما الدراسة الحالية تناولت أثر التكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية .

7. دراسة : أحمد (2010م)⁽²⁾

تناولت الدراسة استخدام أساليب التكاليف في قياس تكلفة الإنتاج في القطاع الصناعي السوداني . وتمثلت مشكلة البحث في ان التكاليف التقليدية اصبحت لا تتلائم بياناتها التكاليفية مع بيئة التصنيع الحديثة من حيث دقة بيانات التكلفة . حيث حدثت تطورات تكنولوجية هائلة في نظم الإنتاج ولا شك أن هذه التطورات في نظم الإنتاج قد أثرت على نظام محاسبة التكاليف وساعدت على ظهور مجموعة أساليب ومداخل حديثة للتكاليف عالجت كثير من قصور التكاليف التقليدية.

(1) علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، (غزة : الجامعة الاسلامية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة والتمويل، 2010م).

(2) أحمد يوسف أحمد السنوسي، إطار علمي لاستخدام أساليب التكاليف الحديثة في قياس تكلفة الإنتاج في القطاع الصناعي، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2010م).

هدفت الدراسة إلى عرض الإطار التطبيقي للمفاهيم الأساسية للأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف وذلك للتعرف على مدى إمكانية استخدام هذه الأساليب في الحياة العملية لقياس تكلفة الإنتاج في الشركات الصناعية السودانية كما اهتمت الدراسة بتسليط الضوء على هذه الأساليب ومدى اسهامها في خفض التكلفة بالقدر الذي يساهم في اتخاذ قرارات بشكل علمي ومنهجي. لتحقيق اهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات التالية ، تطبيق أساليب التكلفة الحديثة يؤدي الى قياس دقيق لتكلفة الإنتاج في الشركات الصناعية، يساعد تطبيق أساليب التكاليف الحديثة في القطاع الصناعي السوداني على زيادة كفاءتها وقدرتها على المنافسة والمساهمة في الناتج الاجمالي المحلي، يلائم تطبيق أساليب التكاليف الحديثة التصنيع في الشركات السودانية . توصلت الدراسة إلى نتائج منها، تهتم أساليب التكاليف الحديثة بالدقة في تحديد تكلفة المنتجات وبالتالي تقدم معلومات صحيحة ودقيقة للإدارة، استخدام أساليب التكاليف الحديثة في القطاع الصناعي يوفر نظاماً سليماً لمحاكاة التكاليف الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فاعليته وكفاءته وقدرته على المنافسة ، إمكانية تطبيق أساليب التكاليف الحديثة في الشركات الصناعية السودانية وذلك لما يحققه من زيادة العائد وخفض التكلفة. أوصت الدراسة بضرورة وضع إطار متكامل لتطبيق أساليب التكاليف الحديثة في الشركات الصناعية السودانية يصلح كمؤشر للتطبيق من ناحية المرونة التي تسمح باستيعاب استراتيجيات وظروف الشركات موضع التطبيق من ناحية أخرى . من الملاحظ أن هذه الدراسة تحدث عن استخدام أساليب التكاليف الحديثة ووضع إطار علمي متكامل لتطبيقها على الشركات الصناعية السودانية، بينما الدراسة الحالية تناولت أثر التكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية .

8. دراسة : رحاب (2011م) (1)

تناولت الدراسة أثر التكلفة المستهدفة في خفض تكلفة الإنتاج بالشركات الصناعية السودانية . هدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق التكاليف المستهدفة في تخفيض تكلفة الإنتاج، بيان أن نظام التكلفة المستهدفة يساعد الشركات الصناعية السودانية على تحقيق أهدافها من صنع منتجات جيدة بأقل تكلفة كمطلب لنجاح المنشأة في ظل السوق التنافسي وجذب المستهلكين. بينت نتائج الدراسة أن تطبيق التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تخفيض تكلفة الإنتاج وتوفير معلومات تساعد في مواجهة سوق المنافسة . اوصت الدراسة بضرورة اهتمام الشركات الصناعية السودانية بنظام التكلفة المستهدفة في كل مرحلة لما لها من مزايا جيدة في خفض التكلفة ، عدم تقديم المنتج إلى السوق الا بعد تحديد الكمية المتوقع بيعها حتى تضمن الشركة بأن السعر الذي يتم به تقديم المنتج إلى السوق سيكون مقبولاً مقدماً .

(1) رحاب آدم أحمد أبكر، اثر التكلفة المستهدفة في خفض تكلفة الإنتاج في الشركات الصناعية السودانية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م).

يلاحظ أن هذه الدراسة ركزت على أثر التكلفة المستهدفة على التكاليف، بينما الدراسة الحالية سوف يتناول دراسة اثر التكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية.

9. دراسة : أبكر (2011م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة أثر التكلفة المستهدفة في خفض تكلفة الإنتاج بالشركات الصناعية السودانية، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في أن الكثير من الشركات الصناعية السودانية تعاني من مشاكل تتعلق بالتكاليف وكيفية التحكم فيها لذلك يأتي هذا البحث لبيان الدور الذي تقوم به التكاليف المستهدفة في خفض تكلفة الإنتاج ، ماهو أثر التكاليف المستهدفة في خفض تكلفة الإنتاج بالشركات الصناعية السودانية . هدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق التكاليف المستهدفة على تخفيض تكلفة الإنتاج وبيان أن نظام التكلفة المستهدفة يساعد الشركات الصناعية السودانية على تحقيق أهدافها من صنع منتجات جيدة بأقل تكلفة كمطلب لنجاح المنشأة في ظل السوق التنافسي وجذب المستهلكين . قامت الدراسة باختبار ثلاثة فرضيات كالآتي، نظام التكلفة المستهدفة يؤدي الى تخفيض تكاليف الإنتاج بالشركات الصناعية السودانية، تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يساعد في تحقيق الكفاءة الإنتاجية، الاهتمام بتطبيق التكلفة المستهدفة يؤدي الى مواجهة المنافسة العالية وتلبية طلبات المستهلكين. وقد اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي لتحديد الفروض والمنهج الاستقرائي لدراسة الحالة وتحليل الفروض. توصلت الدراسة نتائج منها، إن تطبيق التكلفة المستهدفة يؤدي إلى خفض تكلفة الإنتاج وذلك من خلال استخدامها في مرحلة ما قبل حدوث التكلفة (مرحلة الإنتاج) في مرحلتي التخطيط والتصميم، التعاون المشترك بين الأفراد الذين يعملون بمراحل دورة حياة المنتج والموردين الذين يتعاملون مع الشركة يساهم في تصميم منتجات ذات جودة عالية وتكلفة منخفضة . إن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يساعد في تحقيق الكفاءة الإنتاجية، التصميم الجيد يعمل على ضبط الوقت اللازم لإنتاج المنتجات وبالتالي يقلل من احتمال فشل المنتج ويخفض من تكلفة العمالة المباشرة وتكاليف الفحص والاختبار وتكلفة خدمة العميل، تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يوفر معلومات دقيقة تساعد في مواجهة المنافسة العالية وتلبية رغبات مستهلكين لهم قدرة عالية على مقارنة المنتجات من حيث الجودة والسعر، وجود حافز قوي على البحث والتطوير لتحقيق تقدم تكنولوجي يمكن من تصميم منتجات جديدة بتكلفة منخفضة . أوصت الدراسة بضرورة اهتمام الشركات الصناعية السودانية بنظام التكلفة المستهدفة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج لما لها من مزايا جيدة في خفض التكلفة، عدم تقديم المنتج الى السوق إلا بعد تحديد السعر الذي يقبله العملاء وبعد تحديد الكمية المتوقع بيعها حتى تضمن الشركة بأن السعر الذي سيتم به تقديم المنتج للسوق سيكون مقبولاً مقدماً، ضرورة الاهتمام بعملية التحسين المستمر في مستوى كل الأنشطة في الشركة وليس على عملية الإنتاج فقط .

(1) أبكر آدم أحمد، أثر التكلفة المستهدفة في خفض تكلفة الإنتاج في الشركات الصناعية السودانية - دراسة تطبيقية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م).

يلاحظ ان هذه الدراسة ركزت على دراسة أثر استخدام التكلفة المستهدفة على تكلفة المنتجات، بينما الدراسة الحالية ركزت على أثر التكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية. 10. دراسة : Yazdifar & Askarany، (2011م)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى إجراء مقارنة لتبني وتطبيق التكلفة المستهدفة في كل من المملكة المتحدة وأستراليا ونيوزيلندا ، عبر تطبيقها على المحاسبين الإداريين المؤهلين الحاصلين على شهادة المحاسب الإداري القانوني ، والذين يعملون في الشركات الصناعية والخدمية في الدول السابقة ، والذين بلغ عددهم الكلي 2041 محاسب ، بحيث استخدم المنهج المسحي في التوصل لنتائج الدراسة وعبر توزيع واعتماد 584 استبانة للعام 2007م وقد اختبرت الدراسة مستوى التبني والتطبيق لمنهج التكلفة المستهدفة عبر قياس خصائص منهج التكلفة المستهدفة الممثلة في (الميزة النسبية، التوافق، سهولة الاستخدام، نتائج القدرة على الاستخدام، نتائج التطبيق) وقد أظهرت النتائج انتشار استخدام منهج التكلفة المستهدفة بين الشركات الصناعية والخدمية في الدول السابقة، إلا أن هناك فروقاً جوهرية في مستوى التطبيق بين الشركات الصناعية والخدمية، كما بينت النتائج تزايد اهتمام الشركات في اختبار جميع استراتيجيات تخفيض التكاليف في مرحلة التخطيط، مع تبني هندسة القيمة لدمج متطلبات الزبائن بدلاً من التركيز على تبني استراتيجية تخفيض التكلفة في مرحلة الإنتاج.

يلاحظ أن هذه الدراسة ركزت أهمية استخدام التكلفة المستهدفة في كبرى الشركات العالمية، بينما الدراسة الحالية ركزت على أثر التكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية . 11. دراسة : أمل (2011م)⁽²⁾

تناولت الدراسة أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في خفض تكاليف الإنتاج . حيث تمثلت مشكلة الدراسة في اوجه القصور التي واجهت النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف مما أدى إلى عدم قدرة الشركة العربية للزيوت النباتية المحدودة على التحكم في سعر وتكلفة المنتج في ظل التغيرات البيئية والاقتصادية الحديثة والمنافسة المتزايدة وتعدد السلع، مما يتطلب ضرورة الاهتمام بتخطيط تكلفة المنتج ومحاولة خفضها حتى يمكن بيعه بسعر مناسب في السوق وحتى تتمكن المنشأة من البقاء والاستمرار. هدفت الدراسة إلى توفير إطار علمي لابرار دور أسلوب التكلفة المستهدفة في خفض تكلفة الإنتاج، بيان أثر تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، استكشاف مساهمة التكاليف المستخدمة في أنشطة تخفيض تكاليف الشركات الصناعية. اعتمدت الدراسة على عدد من المناهج البحثية منها الاستنباطي والاستقرائي والتاريخي والوصفي التحليلي باستخدام

(1) Yazdifar H. & ASKA Rany, D., **Comparative Study of the Adoption and Implementation of Target Costing in UK, Australia and New Zealand**, International Journal of Production Economic, 2011, Available at SSRN:<http://ssrn.com/abstract=1929236>.

(2) أمل إبراهيم أحمد وادي، أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في خفض تكاليف الإنتاج، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م).

أسلوب دراسة الحالة. لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات الآتية، الاعتماد على أسلوب التكلفة المستهدفة يؤثر على تكاليف الإنتاج، يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة الى تطوير الأداء وتحقيق مستوى الجودة ويحقق الربح المستهدف، يوفر أسلوب التكاليف المستهدفة معلومات مهمة تساعد الإدارة على تخفيض التكلفة. بينت نتائج الدراسة ان تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى خفض تكاليف الإنتاج ويوفر تطبيق الأساليب المحاسبية الحديثة والتي من أهمها أسلوب التكلفة على أساس النشاط كأسلوب داعم للتكلفة المستهدفة معلومات مهمة تساعد الإدارة في تخفيض تكاليف الإنتاج، كما يساهم في مواكبة التطورات الحديثة والتفاعل مع التغيرات المستمرة ويحقق من خلال التركيز على الأنشطة التي لا تضيف قيمة الربح المستهدف .

يلاحظ أن هذه الدراسة ركزت على العلاقة بين استخدام التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف الإنتاجية، بينما الدراسة الحالية تناولت أثر التكلفة المسهدفة على تسعير المنتجات الصناعية.

12. دراسة : هناء (2014م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة دور التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات المصرفية في البنوك التجارية. وتمثلت مشكلة الدراسة في عدم مقدرة المصارف في سعر بيع الخدمة المصرفية في ظل ظروف المنافسة والتغيرات في البيئة الاقتصادية لاستخدامها أساليب محاسبة التكاليف التقليدية وعدم تفعيل أدوات تقليل التكلفة ومنها أسلوب التكلفة المستهدفة في مساعدة الإدارة لاتخاذ قرارات تسعير الخدمات المصرفية. هدفت الدراسة إلى التعرف على قدرة المصارف على تحديد السعر المستهدف وتحقيق هامش ربح مستهدف من خلال استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، بيان الدور الذي تقوم به في مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الخاصة بالتسعير. اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي والاستقرائي والتاريخي والوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها، إن محاسبة التكاليف قابلة للتطبيق في كافة القطاعات الخدمية ومن بينها القطاع المصرفي، تساعد محاسبة التكاليف في تحديد وقياس تكلفة الوحدة الواحدة من الخدمة المصرفية، وان تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المصارف السودانية يساهم بفعالية في تحديد السعر المناسب للخدمة المصرفية كما يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الخاصة بالتسعير بصورة سليمة. اوصت الدراسة بضرورة تطوير محاسبة التكاليف في القطاع المصرفي، وانشاء اقسام خاصة بالتكاليف تحت إشراف البنك المركزي، وضع نظام محاسبي للتكاليف أكثر تفصيلاً واقتصاراً على العمليات المصرفية، اتاحة فرص العمل للمختصين في مجال التكاليف في المصارف .

يلاحظ ان هذه الدراسة ركزت على دراسة أثر التكلفة المستهدفة على تسعير الخدمات المصرفية، بينما الدراسة الحالية تناولت أثر التكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية.

(1) هناء كمال الدين علي إسماعيل، دور التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات المصرفية في البنوك التجارية - دراسة تطبيقية بنك النيل، (الخرطوم: جامعة الزعيم الازهري، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2014م).

13. دراسة : مجدي (2014م)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى البحث عن مدى توفر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، بيان مدى الإدراك لمفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها للحصول على منتجات بأقل تكلفة وبنفس الجودة ولتحسين الربحية، وتوضيح تأثير استخدام هندسة القيمة على تخفض تكلفة المنتجات والوصول للتكلفة المستهدفة، معرفة الصعوبات التي تحول دون تطبيقها. أظهرت نتائج الدراسة توافر مقومات مدخل التكلفة المستهدفة، كما وتبين أن الشركات تدرک مفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها وتحسين الربحية، وأن الشركات تستخدم مدخل هندسة القيمة لتحقيق تخفيضاً في التكاليف وذلك للوصول إلى التكلفة المستهدفة، كما أظهرت النتائج ان هناك بعض الصعوبات التي قد تواجهها الشركات عند تبنيها للمدخل والتي أهمها الكلفة المالية العالية التي تفوق عائد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة. اوصت الدراسة بقيام الشركات بتمكين مهارات وخبرات مديريها الماليين عبر إطلاعهم على تجارب الشركات الموجودة في دول أخرى تطبق ذلك المدخل، تشجيع القطاع الصناعي عموماً على مواكبة تبني التطورات الحديثة في إدارة التكاليف ليتسنى لتلك الشركات تحقيق المزيد من الأرباح في ظل التنافس.

ركزت الدراسة على دراسة أثر تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة على التكاليف في المصانع الفلسطينية، بينما الدراسة الحالية تناولت أثر التكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية.

14. دراسة : كدفور (2014م)⁽²⁾

تناولت الدراسة دور التكاليف المستهدفة في زيادة كفاءة استغلال الموارد في المنشآت الصناعية في السودان، وعليه يمكن ابراز مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية، ماهي الأسباب التي تحول دون القيام بالدراسات اللازمة للظروف البيئية المحيطة بالمنشأة؟، ما مدى تطبيق نظام التكاليف المستهدفة على المنشآت الصناعية السودانية؟، هل توجد تكاليف ثابتة تساهم في استغلال الموارد من احتياجات محيط المنشأة؟. هدفت الدراسة إلى عرض تقنيات إدارة التكلفة باعتبارها مستجدات في محاسبة التكاليف وبيان مدى التكامل والترابط. كان الهدف العام للبحث يتمثل في التعرف على دور التكاليف المستهدفة في الحد من الزيادة عن طريق حصر تكاليف الإنتاج بالمنشآت وفي التحقق من المنتج المعني ، والذي يتم تحديده على أساس خطة الربح الطويلة او عن طريق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة للمشروعبناء إطار نظري متكامل لنظام التكاليف

(1) مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، (غزة : جامعة غزة ، مجلة دراسات العلوم الادارية، المجلد4، العدد 2 ، 2014م).

(2) كدفور عبالله ربحان كدفور، دور التكاليف المستهدفة في زيادة كفاءة استغلال الموارد في المنشآت الصناعية في الصناعة في السودان، (الخرطوم : جامعة الزعيم الازهري، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشور، 2014م).

المستهدفة يوضح مفهومه وأهدافه وخصائصه والمبادئ التي يقوم عليها، دراسة بعض النظم الادارية والإنتاجية المتطورة التي تساعد نظام التكلفة المستهدفة في استغلال الموارد المتاحة، الاستفادة من خبرة بعض المشروعات السودانية الرائدة في استخدام هذا النظام من التكاليف، إجراء دراسة ميدانية للتعرف على مدى تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المشروعات الصناعية السودانية. اختبرت الدراسة الفرضيات الآتية، هناك ارتباط بين وضع نظام تكاليف مستهدفة وبين استغلال موارد المنشأة بصورة طيبة، ساعدت التكاليف المستهدفة في استغلال الموارد المتاحة في المنشآت، يوفر نظام التكلفة المستهدفة معلومات هامة تساعد في تطوير المنتجات، الإفصاح عن التكاليف يؤثر إيجاباً على تقليل الجودة بحيث لا يؤثر على الجودة. اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي لعرض المشكلة وصياغة الفرضيات، المنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات، المنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة . توصلت الدراسة إلى نتائج منها، ان للتكاليف المستهدفة دور كبير في استغلال الموارد خاصة المنشآت الصناعية وذلك من خلال تقليل تكاليف الإنتاج وتكاليف الانشطة التشغيلية، نظام التكاليف المستهدفة يعتبر من الأنظمة الحديثة بالنسبة للشركات السودانية حيث من الصعب وضع معايير دقيقة لتنفيذه. أوصت الدراسة بضرورة ان تقوم الشركة بتقييم عمل الإدارة المختصة بوضع التكاليف ومتابعتها أول بأول، يجب ان تطبق الأنظمة التي تستخدم في عملية قياس التكاليف المستهدفة بصورة جيدة حتى يساهم في حل المشاكل والمعوقات التي تواجه الشركة.

تناولت هذه الدراسة دور التكلفة المستهدفة في زيادة كفاءة استخدام الموارد، بينما الدراسة الحالية تناولت أثر التكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية.

15. دراسة : صفاء (2016م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة دور التكاليف المستهدفة في كفاءة تسعير الخدمات المصرفية . حيث تمثلت مشكلة الدراسة في أوجه القصور لأساليب التكاليف التقليدية والتي أدى استخدامها إلى ضعف قدرة المصرف في التحكم في تكلفة الخدمة المصرفية وتسعيرها في ظل المتغيرات الاقتصادية والبيئية الحديثة . هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات المصرفية في ظل المنافسة. عرض وتحليل أسلوب التكلفة المستهدفة، بيان دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد قياس تكلفة الخدمة المصرفية. لتحقيق أهداف الدراسة اختبر الباحث فرضية رئيسية وهي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتسعير الخدمات المصرفية ، وتتنبأ منها عدة فرضيات فرعية تتمثل في توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتسعير الخدمات المصرفية. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكاليف المستهدفة والربحية. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وجذب عملاء

(1) صفاء أحمد عبد الماجد محمد، دور التكاليف المستهدفة في كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2016م).

جدد . اتبعت الدراسة المنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة وادبيات الدراسة، المنهج الوصفي في دراسة الحالة وتحليل نتائج الدراسة الميدانية والمنهج الاستقرئي لاختبار الفرضيات، والمنهج الاستنباطي لتحديد ابعاد المشكلة وصياغة الفروض. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المصرف مع وجود بعض المعوقات يمكن التغلب عليها. من أهم هذه المعوقات عدم وجود نظام تكاليف فعال في المصرف، المصرف على معرفة تامة بالمزايا المتنوعة والمتحققة من خلال تطبيق هذا الأسلوب. اوصت الدراسة بضرورة ازالة جميع المعوقات التي تعيق تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، ضرورة تفعيل دور محاسبة التكاليف في المصرف وامداد اقسامها بالكفاءات العلمية، ضرورة إعداد دورات تدريبية للجهات المسؤولة والعاملين في المصرف.

يلاحظ ان هذه الدراسة تناولت أثر استخدام التكلفة المستهدفة على زيادة كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، بينما الدراسة الحالية تناولت أثر التكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية.

التعليق العام على الدراسات السابقة وتقييمها:

من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة يمكن القول أنها تركزت في الآتي :

1. التعرف على أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة ومستوى نجاح تطبيقها.
2. التعرف على آلية تطبيق منهج تسعير الخدمات على أساس التكلفة المستهدفة في ظروف المنافسة الشديدة في الاقتصاد المعاصر وسرعة التطورات التكنولوجية.
3. دراسة العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة.
4. من الملاحظ أن غالبية الدراسات ركزت على أثر تطبيق التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، وأثرها وأهميتها في خفض تكاليف المنتج. وتندر الدراسات في مجال "أثر استخدام التكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية"، وتختلف الدراسة الحالية عنها في محاولتها لإضافة بعض الرؤى إلى تلك الدراسات ولفت أنظار المؤسسات الصناعية السودانية إلى أهمية استخدام التكلفة المستهدفة كمنهج لتسعير منتجاتها.

الفصل الاول

التكلفة المستهدفة

المبحث الاول: مفهوم وتبويب ومبادئ التكاليف

المبحث الثاني: نشأة ومفهوم التكلفة المستهدفة

المبحث الاول

مفهوم وتبويب ومبادئ التكاليف

أولاً : مفهوم التكاليف:

1. مفهوم التكاليف في اللغة:

يطلق على التكلفة لفظ كُلفة وتعني ما يتكلفه الانسان من نائبة ، ومدلولها في القرآن الكريم والسنة النبوية ما يشق على الانسان القيام به ، وأساس ذلك في قوله تعالى: (لَا يُكَلِّفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا اكْتَسَبَتْ رَبَّنَا لَا تُؤَاخِذْنَا إِنْ نَسِينَا أَوْ أَخْطَأْنَا رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْ عَلَيْنَا إصْرًا كَمَا حَمَلْتَهُ عَلَى الَّذِينَ مِنْ قَبْلِنَا رَبَّنَا وَلَا تُحَمِّلْنَا مَا لَمْ طَاقَةَ لَنَا بِهِ طَوَّاعُ عَنَّا وَاعْفُ رَنَا وَارْحَمْنَا أَنْتَ مَوْلَانَا فَانصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ) {سورة البقرة : 286}.

وقول رسول الله صلى الله عليه وسلم: (لا تكلفوهم ما لا يطيقون وان كلفتموهم فاعينوهم) متفق عليه⁽¹⁾.

التكلفة هي جمع تكاليف ، وكلفه تكليفاً أي أمره بما يشق عليه ، وتكلفت الشيء تجشمته على مشقة أو عُسرة ، وهي الكلف واحدها تكلفة⁽²⁾.

2. مفهوم التكلفة في الاصطلاح :

التكلفة هي تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة ، قابلة للقياس المالي والنقدي لاغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين⁽³⁾. التكلفة هي تضحية بموارد اقتصادية لتحقيق هدف معين ويجب ان تتوفر في الموارد المضحى بها شرط قابلية القياس النقدي الذي يمثل احد فروض علم المحاسبة⁽⁴⁾. كما ان التكلفة هي عبارة عن تضحية بالموارد سواء كانت مادية او بشرية⁽⁵⁾. ايضاً التكلفة هي قيمة التضحيات اللازمة للحصول على سلع او خدمات وهذه التضحيات اذا لم يتم إستفادها خلال فترة حدوثها تعتبر اصلاً ، اما اذا تم استفادها فتعتبر مصروفاً⁽⁶⁾.

يلاحظ أن التعريفات أعلاه حُدد فيها أن التكلفة (التضحية) المستفدة هي مصروفاً يظهر ضمن بنود قائمة المركز المالي .

(1) محمد بن أبي بكر عبدالقادر الرازي، مختار الصحاح، (بيروت: دار الكتاب العربي للنشر، 1402هـ)، ص676.
(2) فتح الرحمن الحسن منصور الحسن، إطار علمي لقياس تكاليف الطاقة الكهربائية في السودان ، (الخرطوم : جامعة امدرمان الاسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، 2000م)، ص783.

(3) أ.د. محمد سامي راضي، محاسبة التكاليف نظام الأوامر – المراحل – التكاليف الصناعية ، (الاسكندرية: دار التعليم الجامعي للنشر، 2011م)، ص18.

(4) أبوبكر أحمد الهادي عبدالرحيم، أساليب التكلفة الاستراتيجية ودورها في دعم الميزة التنافسية للقطاع الصناعي السوداني، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة، 2013م)، ص60.

(5) Miache .W. Mhaher. Ciyde P. Stickney and Roman L.Well, **Managerial Accounting An Introduction to Concepts and Uses**, 5thEd., (New York: The Dryden Press: Harcourt Brace College Publisher .1994), P. 26.

(6) د. زهير الحدرب ، د. لوي وديان، محاسبة التكاليف، (عمان : دار البداية للنشر والتوزيع ، 2010م)، ص7.

كما عرفت التكاليف بأنها القيمة الاقتصادية لأي تضحية سواء كانت مادية أو معنوية والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية وتبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية ، ويجب أن لا تقل قيمة المنافع التي تم الحصول عليها عن قيمة التضحية (التكلفة) (1).

إن التكلفة لا بد أن تتوافر فيها الشروط الآتية(2):

أ. هي تضحية بموارد مادية أو بشرية مقابل الحصول على منفعة معينة لا تقل عن قيمة التضحية.

ب. تكون المنفعة في الحاضر أو المستقبل .

ج. إن التضحية اختيارية وليست اجبارية .

د. إن التضحية قابلة للقياس النقدي .

كما عرفت التكلفة بأنها عبارة عن تضحية اختيارية بموارد مادية أو بشرية لتحقيق منفعة معينة في الحاضر أو المستقبل ، بشرط قابلية القياس النقدي لقيمة هذه التضحية، وإذا تم استنفاد قيمة التضحية خلال فترة حدوثها تعتبر مصروفاً، أما إذا لم يتم استنفاد قيمتها تعتبر أصلاً من الأصول(3).

يرى الباحث أن التكلفة هي نفقة يتكفلها المنفق في سبيل الحصول على منفعة في الحاضر أو في المستقبل القريب أو البعيد.

ثانياً: : تبويب عناصر التكاليف :

التبويب هو تجميع منهجي للعناصر المتشابهة وفقاً لخصائصها المشتركة ، وبهذا فإن عملية تبويب عناصر التكاليف تعمل على وضعها في مجموعات مختلفة لها صفات مشتركة وهذا يؤدي إلى تسهيل عملية القياس المالي اللازم لخدمة الأغراض المختلفة(4).

يتم تبويب التكاليف لعدة اسس كالآتي :

1. تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج ، تبويب إلى الآتي(5):

أ. التكاليف المباشرة:

هي التكاليف التي يمكن أن نجد لها ارتباطاً مع الغرض من التكلفة أو المنتج أو خط الإنتاج ، أي هي التكاليف التي يمكن تتبعها وتتكون من العناصر التالية:

i. **المواد المباشرة :** هي المواد التي يمكن تتبعها وتخصيصها على وحدات المنتج وذلك لأنها من

المكونات الرئيسية للوحدات المنتجة ، مثل الأخشاب في صناعة الأثاث والقماش في صناعة

الملابس ، ويطلق عليها مصطلح المواد الأولية لأنها يمكن ردها مباشرة إلى المنتج النهائي.

(1) د. طلال عبدالحسن حمزه، د. محمود جلال أحمد، محاسبة التكاليف قياس وتخطيط، (عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2010م)، ص 15-16.

(2) د. أبوبكر أحمد الهادي عبدالرحيم ، مرجع سابق، ص 61.

(3) المرجع السابق ، ص 61.

(4) د. محمد تيسير الرجبي ، مبادئ محاسبة التكاليف ، (د.م. دن، 1999م)، ص 35.

(5) د. غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2003م)، ص 27.

ii. الأجر المباشرة: هي أجور العمال الذين يقومون بتصنيع المنتج مباشرة ويعملون على خطوط الإنتاج مثل أجور عمال تشغيل الغزل والنسيج.

ب. التكاليف غير المباشرة :

هي التكاليف التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها لوحدة الإنتاج كما أنه لا يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة من هذه العناصر بدقة ، ويمكن أن توصف هذه التكاليف بأنها الأعباء الصناعية أو التكاليف الصناعية المباشرة ، وتتكون التكاليف غير المباشرة من مجموعة من العناصر هي:

i. المواد غير المباشرة : هي المواد التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها لوحدة الإنتاج، مثل مواد صيانة الآلات والمسامير في صناعة الأخشاب .

ii. الأجر غير المباشرة : هي كافة الأجر التي لا يوجد لها ارتباط مباشر مع الوحدة المنتجة مثل أجور العمال المساعدين ، وأجر الفنيين داخل أقسام الإنتاج .

iii. المصروفات الصناعية غير المباشرة : هي كافة المصاريف التي تحدث داخل الوظيفة الصناعية باستثناء المصاريف المباشرة مثل التأمين على المصنع ، مصاريف الصيانة والتدفئة والتبريد .

في التصنيف السابق للتكاليف ومن خلال بيئة التصنيع الحديثة من الصعب ربط تكلفة العمالة بالوحدات المنتجة نتيجة لتحول مهام العامل الإنتاجي من العمل المباشر إلى الإشراف على الآلات والمعدات الإنتاجية الحديثه⁽¹⁾.

يتفق الباحث مع الرأي السابق حيث أنه من الصعب ربط التكاليف بالوحدات المنتجة في ظل بيئة الأعمال الحديثة نسبة لدخول التكنولوجيا واختلاف مهام العمال.

2. تبويب عناصر التكاليف من حيث علاقتها بحجم الإنتاج، تبويب إلى الآتي⁽²⁾:

أ. التكاليف المتغيرة :

هي التي تتغير في مجموعها مع التغيرات في أحجام النشاط وبنفس نسبة التغير ، فإذا زاد حجم الإنتاج بواقع 50% زادت هذه التكاليف بنفس النسبة .

ب. التكاليف الثابتة :

هي التكاليف التي تظل ثابتة في مجموعها مع التغيرات في أحجام النشاط ، أي أنها لا تتأثر بالتغيرات في الحجم ، وعرف النظام المحاسبي الموحد لجمهورية مصر العربية التكاليف الثابتة بأنها التكاليف التي تنشأ خلال فترة زمنية أو إدارية استعداداً للإنتاج ولا تتغير هذه التكاليف بالتغيرات في حجم الإنتاج إلى درجة معينة ، وتوجد ثلاثة أنواع من التكاليف الثابتة هي:

i. تكاليف الطاقة طويل الأجل.

ii. التكاليف الثابتة التشغيلية.

(1) د. أبوبكر أحمد الهادي عبدالرحيم، مرجع سابق، ص 63 .

(2) د. أحمد محمد نور، د. شحاتة السيد شحاتة، مبادئ محاسبة التكاليف، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2005م)، ص 31-35 .

iii. التكاليف الثابتة المبرمجة.

ج. التكاليف شبه المتغيرة (المختلطة):

هي التكاليف التي لا تتغير تغيراً كاملاً مع التغيرات في الحجم طالما بقيت العوامل الأخرى على ما هو عليه ، وفي حقيقة الأمر نجد أن هذه التكاليف تتغير في نفس اتجاه حجم الإنتاج ولكن ليس بنفس النسبة.

د. التكاليف شبه الثابتة (المتدرجة):

هي مجموعة عناصر التكاليف التي تظل ثابتة في حدود مدى إنتاجي معين ثم تقفز مرة واحدة لمستوى آخر عند تجاوز هذا المدى وتظل ثابتة أيضاً في هذا المدى الذي يليه.

3. تبويب عناصر التكاليف لأغراض الرقابة ، تبويب إلى الآتي⁽¹⁾:

أ. التكاليف الخاضعة للرقابة :

هي التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة من قبل احد المسؤولين في المنشأة ضمن مستوى اداري معين وخلال فترة زمنية معينة ومن أمثلة هذا النوع التكاليف الثابتة.

ب. التكاليف الغير خاضعة للرقابة :

هي التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها ضمن مستوى إداري معين، ومن أمثلة هذه التكاليف هي التكاليف المتغيرة.

4. تبويب عناصر التكاليف من حيث علاقتها باتخاذ القرار ، تبويب إلى الآتي⁽²⁾:

أ. تكاليف ملائمة :

هي التكاليف التي ستتأثر باختلاف القرار الذي ستتخذه الإدارة ، وبالتالي يجب أن تؤخذ في الحسبان عند المفاضلة بين البدائل المختلفة.

ب. التكاليف غير الملائمة :

هي التكاليف التي لن تتأثر باختلاف القرار الذي ستتخذه الإدارة وبالتالي لا تؤخذ هذه التكاليف في الإعتبار عند المفاضلة بين البدائل المختلفة .

ج. التكاليف التفاضلية:

هي التكاليف التي سيتم تسجيلها في السجلات المحاسبية إذا تم اختيار البديل المعين ولن يتم تسجيلها إذا لم يتم اختيار هذا البديل .

(1) د. اسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق ، (عمان : دار وائل الحامد للنشر، 2010م)، ص ص 42-43.

(2) د. أحمد حسين علي حسين ، مبادئ التكاليف الصناعية للإداريين ، (الاسكندرية: مكتبة الإشعاع، 1988م)، ص ص 25-26.

د. التكاليف البديله:

التكلفة البديله للمورد هي صافي التدفق النقدي الداخلى الذي يمكن الحصول عليه إذا استخدم هذا المورد في استخدام بديل مقترح.

يلاحظ الباحث أن تبويب التكاليف بالطريقة أعلاه يساعد كثيراً في عملية تحليل التكلفة وهندسة القيمة في حال تطبيق المنشأة لأسلوب التكلفة المستهدفة.

5. تبويب عناصر التكاليف وظيفياً:

تقسم التكاليف حسب وظائف المنشأة كالآتي⁽¹⁾:

أ. تكاليف الإنتاج:

تتمثل في عناصر التكاليف التي تتحقق نتيجة لممارسة إدارة الإنتاج لوظيفتها الإنتاجية من خلال مراكز وأقسام الإنتاج بها وتتضمن هذه العناصر المواد والأجور والتكاليف الصناعية الأخرى وتكاليف الخدمات.

ب. تكاليف الخدمات الإنتاجية:

تتمثل هذه التكاليف في العناصر التي تتحقق نتيجة ممارسة إدارة الإنتاج لوظائفها المتعلقة بتسهيل مهام النشاطات الإنتاجية من خلال أقسام ومراكز الخدمات الإنتاجية داخل هذه الإدارة.

ج. تكاليف التسويق:

يطلق عليها أحياناً تكاليف البيع والتوزيع وتتمثل في عناصر التكاليف التي يتم إنفاقها في سبيل تسويق منتجات المنشأة وبيعها وتوزيعها والإعلان عنها.

د. التكاليف الإدارية:

تتمثل في التكاليف التي يتم إنفاقها في سبيل ممارسة النشاطات الإدارية والتمويلية للمنشأة فهي تشمل تكلفة الأدوات الكتابية والمطبوعات وتكلفة العمالة ممثلة في مرتبات ومهايا العاملين في إدارة الحسابات والإدارة القانونية وإدارات المنشأة المختلفة .

6. تبويب عناصر التكاليف حسب توقيت التحميل للأرباح والخسائر ، تبويب إلى الآتي :

أ. تكاليف الإنتاج :

هي التكاليف التي ترتبط بتصنيع المنتج وتدخل في تحديد تكلفته، وتقابل تكلفة الإنتاج بالإيراد كتكلفة المبيعات عند بيع المنتجات⁽²⁾.

(1) د. السيد عبدالمقصود ديبان وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2004م)، ص ص 125-123.

(2) د. عمر حسنين، د. صلاح مبارك، التكاليف في المنشآت الصناعية والخدمية، (الاسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر، 1985م)، ص 49.

ب. تكاليف فترة:

هي التكاليف التي لم تحسب ضمن تكلفة الإنتاج وتقل هذه التكاليف في قائمة الدخل للفترة التي حدثت فيها التكاليف، وتعتبر التكاليف التسويقية والبيعية وتكاليف العلاقات العامة تكاليف فترة تحمل على السنة التي أنفقت فيها⁽¹⁾.

7. تبويب عناصر التكاليف وفقاً لامكانية التحكم فيها ، تبويب إلى الآتي⁽²⁾:

أ. عناصر تكاليف يمكن التحكم فيها :

تشمل جميع عناصر التكاليف التي يمكن التحكم فيها بواسطة مستوى إداري معين.

ب. عناصر تكاليف لا يمكن التحكم فيها:

هي عناصر التكاليف التي لا يمكن لمستوى إداري معين أن يتحكم فيها.

ثالثاً: نشأة وتطور محاسبة التكاليف :

لقد ارتبط التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف في مرحلته المبكرة بالتطور التاريخي للمحاسبة المالية، وبدأت تظهر أدبيات المحاسبة المالية في العصر الأوسط بدايات لوعي تكلفي . فالباحث في تاريخ محاسبة التكاليف (بندروف) يرى أن بداية محاسبة التكاليف كانت في القرن الرابع عشر في إيطاليا نتيجة لازدهار الإنتاج الصناعي وازدياد حدة المنافسة قرب نهاية القرن التاسع عشر مما دفع إلى الاهتمام المكثف بمشاكل الإنتاج الصناعي داخل المصنع وتطوير إجراءات محاسبة التكاليف⁽³⁾.

بعد قيام الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر والحاجة إلى مسك حسابات التكاليف للصناعات والمنتجات من قبل المالكين من أجل الرقابة والسيطرة على الكلف الخاصة بالمواد والأجور وغيرها ، ومع هذه التطورات الصناعية لأساليب التصنيع والآلات والتقدم الكبير في النظم المحاسبية والتطورات الحضارية خلال القرن العشرين والقرن الحادي والعشرين بدأت محاسبة التكاليف بالانتشار واستخدامها بشكل كبير⁽⁴⁾.

إن المحاسبة عن التكاليف هي إشتقاق من المحاسبة المالية، وقد حدث هذا الإشتقاق نتيجة للتطور العلمي المستمر للمحاسبة المالية ، وإن قيام المشروعات الكبيرة واتساع نشاطها وحجم أعمالها وتزايد حاجة إدارة المشروعات إلى البيانات عن أوجه نشاط المشروع ونتائج الإدارة والاستقلال ، كان سبباً مباشراً لحدوث التطور الملحوظ للمحاسبة المالية الام ومنها محاسبة التكاليف⁽⁵⁾.

(1) Ray Garrison H. & Other, **Managerial Accounting**, 11thEd., (New York: McGraw Hill, 2006), P.39.

(2) د. فتح الرحمن الحسن منصور، د. بابكر إبراهيم الصديق، **محاسبة التكاليف**¹، (الخرطوم: منشورات جامعة السودان المفتوحة، 2007م)، ص51.

(3) د. رضوان حلوة حنان، **تطوير الفكر المحاسبي**، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع ، د.ت)، ص ص 32- 33.

(4) د. طلال عبدالحسن حمزة، د.محمود جلال أحمد، مرجع سابق، ص15.

(5) د. منير محمود سالم، محمد عصام الدين زايد، **المحاسبة عن التكاليف**، (دم: دن، دبت)، ص 10.

بالرغم من الأهمية الكبيرة التي أولتها المحاسبة المالية من حيث ما تقدمه من بيانات مهمة جداً ومن أهمها إعداد الحاسبات الختامية التي تهدف إلى بيان المركز المالي للمنشأة، ولما لهذه التقارير من أهمية للأطراف الخارجية وخاصة المستثمرين والهيئات الضريبية إلا أن المحاسبة المالية أصبحت قاصرة عن تلبية متطلبات الإدارة من البيانات والمعلومات بالآتي⁽¹⁾:

1. عناصر الإنتاج المستخدمة في كل مركز من مراكز التكلفة وربطه بكل أمر إنتاجي أو مرحلة إنتاجية أو قسم إنتاجي حيث يكون فيه المدير معرضاً للمساءلة عن الكلف (محاسبة المسؤولية).
2. كلفة الوحدة الواحدة المنتجة.
3. تكاليف مجموعة سلسلة القيمة (value chain) المتعلقة ببيع وتوزيع المنتجات.
4. معلومات عن زيادة التكاليف المرتبطة بزيادة حجم الإنتاج.
5. تسعير الوحدة الواحدة المنتجة اعتماداً على كلفة العناصر الداخلة في إنتاجها.
6. العوائد المتحققة من كل سلعة.

كل هذه المبررات أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف.

إن محاسبة التكاليف تطورت في مراحل مختلفة لتقابل حاجات الإدارة من بيانات التكاليف التحليلية، وقد حققت كل مرحلة منها أهدافاً معينة على النحو التالي⁽²⁾:

1. محاسبة التكاليف الفعلية (التاريخية)

ظهرت محاسبة التكاليف الفعلية للمنتجات عن فترة مالية مضت، بدلاً من تحديد التكلفة الإجمالية للمشروع كوحدة واحدة، وهو ما تقدمه المحاسبة المالية، وبذلك أصبح من الممكن تحليل التكاليف الإجمالية للمشروع وربطها بالمنتجات أو مركز الإنتاج، لتحديد تكلفة وحدة الإنتاج أو تكلفة كل مركز تكلفة على حده، مما يساعد في عمليات التسعير وإيجاد ربحية كل صنف ورسم سياسة سعرية سليمة. إلا أن محاسبة التكاليف التاريخية لا تقدم للإدارة وسيلة الرقابة على عناصر التكاليف لأنها تقدم بيانات عن التكلفة فقط، بالتالي فهي لا تساعد في الرقابة وتقييم الأداء، لذلك ظهرت الحاجة إلى وسائل أو نظريات أخرى في التكاليف تساعد في تخطيط عناصر التكاليف والرقابة عليها.

2. التكاليف المحدد مقدماً:

تنقسم إلى قسمين هما⁽³⁾:

أ. التكاليف التقديرية:

تستند محاسبة التكاليف التقديرية على تقدير عناصر التكاليف لفترة قادمة بتعديل التكاليف الفعلية لفترة السابقة في ضوء ما هو متوقع للفترة التالية، ويتم تحقيق الرقابة على التكاليف

(1) د. اسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 22.

(2) د. محمد تيسير الرجي، محاسبة التكاليف، (القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2008م)، ص 11-12.

(3) د. فتح الرحمن الحسن منصور، د. بابكر إبراهيم الصديق، مرجع سابق، ص 50.

بالمقارنة بين التكاليف الفعلية والتقديرية وتحديد الاختلافات بينها وتحديد أسبابها والتقرير بذلك للإدارة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية أو العلاجية، ويعاب على التكاليف التقديرية أنها تقوم بتعديل تكاليف حدثت فعلاً في ضوء ما هو متوقع مستقبلاً، وقد تكون تلك التكاليف غير سليمة أو بها إسراف مما ينعكس بالتالي على سلامة التكاليف التقديرية، لكنها وفرت مقياساً تقاس عليه التكاليف الفعلية لإعطاء مؤشرات للإدارة عن مدى إنحراف التكلفة الفعلية عن التقديرية، بالتالي تحقق نوع من الرقابة على عناصر التكاليف⁽¹⁾.

ب. التكاليف المعيارية:

تستند محاسبة التكاليف المعيارية على تحديد عناصر التكاليف مقدماً لفترة قادمة بطرق أكثر دقة مما هو عليه في التكاليف التقديرية، حيث يتم وضع معايير للتكلفة بطرق علمية وعملية تحدد عناصر التكلفة بدقة كبيرة، وتمارس الرقابة هنا بمقارنة التكلفة الفعلية بالتكلفة المعيارية لإستخراج الإنحرافات السلبية وتحليل أسبابها واتخاذ الإجراءات لمنع حدوثها أو تكرارها في المستقبل وبذلك يتضح أن هناك ارتباط بين محاسبة التكاليف الفعلية ومحاسبة التكاليف المعيارية. إن إنتشار وتطور محاسبة التكاليف نتج عن قيام الثورة الصناعية في أوروبا وما صاحبه من إزدهار في الصناعة وكذلك ظهور الشركات المساهمة ، انفصال الملكية عن الإدارة، إزدياد حدة المنافسة، وأن قصور المحاسبة المالية في تقديم معلومات للإدارة خاصة بتكاليف المنتجات وتسعيها أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف، وتطورت محاسبة التكاليف عبر ثلاثة مراحل هي مرحلة التكاليف الفعلية (التاريخية)، مرحلة التكاليف التقديرية ومرحلة التكاليف المعيارية⁽²⁾. يضيف الباحث إلى المراحل الثلاثة أعلاه التكاليف الحديثة المتمثلة في التكلفة حسب النشاط والتكلفة المستهدفة.

رابعاً : مفهوم محاسبة التكاليف:

تعددت التعاريف الخاصة بمحاسبة التكاليف منها الآتي:

هي عملية تخصيص التكلفة على الوحدات المنتجة⁽³⁾. كما إن إصطلاح محاسبة التكاليف يشير إلى تجميع وتحميل التكاليف التاريخية على وحدات الإنتاج والأقسام الإنتاجية، بهدف تقويم المخزون وتحديد الربح⁽⁴⁾.

التعريف السابق حصر هدف محاسبة التكاليف فقط في تجميع وتحميل التكاليف بهدف تحديد الربح.

(1) د.محمد تيسير الرجبي، مرجع سابق، ص11.

(2) د.أبوبكر أحمد الهادي عبدالرحيم ، مرجع سابق، ص70.

(3) Michal Warner and Kumen H. Jones, **Introduction to Cost Accounting** :Anew perspective .2^{ed} Edition, (New York: Prentice – Hall, 20040), P.61.

(4) د.مجدي عمارة وآخرون، محاسبة التكاليف الفعلية، (غريان: منشورات كلية المحاسبة، 1992م)، ص51.

كما عرفت بأنها ذلك النظام الذي يتضمن مجموعة المبادئ والمفاهيم والطرق والإجراءات التي يتم بموجبها تحديد وقياس وتحليل وعرض التكاليف بالصور المختلفة⁽¹⁾. وعرفت أيضاً بأنها طريقة منظمة لتسجيل وتحليل العمليات الخاصة بمنشأة معينة طبقاً لأسس علمية وعملية، والتي تتعلق مباشرة بالعمليات الإنتاجية لإنتاج سلع أو خدمات وعرض هذه البيانات بطريقة دورية مبنية على ظروف ونتائج العمليات وكذلك لمساعدة الإدارة في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة والتخطيط والرقابة⁽²⁾.

من الملاحظ أن التعريف السابق لمحاسبة التكاليف حدد واجبات محاسبة التكاليف في تسجيل وتحليل التكاليف التي ترتبط بالعمليات الإنتاجية للسلع والخدمات بطريقة علمية لمساعدة الإدارة في تخطيط ورقابة التكلفة.

عرفت بأنها تعبر عن المبادئ والأساليب والنظم التي تطبقها المنشأة لتخطيط ورقابة الموارد المضحية بها من قبل المنشأة أو أنها ذلك الفرع من فروع علم المحاسبة الذي يهدف أساساً إلى قياس وتحديد ثمن تكلفة إنتاج أو بيع كل سلعة أو خدمة على حده خلال كل مرحلة من مراحل الإنتاج أو البيع، ومد إدارة المشروعات بتلك البيانات في الوقت الذي تحتاج فيه إليها لمساعدتها في أداء وظيفتها الرقابية وإتخاذ القرارات⁽³⁾. كما عرفت بأنها فرع من فروع المحاسبة المالية تعتمد على مجموعة من المبادئ والفروض والمفاهيم والإجراءات والطرق والنظريات والأساليب والأسس العلمية والتي بموجبها يتم تتبع وتحديد وقياس وتسجيل وتبويب وتحليل وعرض تكاليف النشاط بالصورة التي تساعد الإدارة على القيام بوظائفها من تخطيط وتنفيذ ورقابة واتخاذ قرارات⁽⁴⁾.

من خلال التعريفات السابقة يمكن تحديد مفهوم محاسبة التكاليف في النقاط

التالية:

1. محاسبة التكاليف فرع من فروع علم المحاسبة تحكمه مجموعة من الأسس والقواعد والنظم والمبادئ والأساليب والإجراءات .

2. لمحاسبة التكاليف موضوع ونهج بحث يهتم بمتابعة عناصر وواجه الإنفاق والتكاليف.

3. محاسبة التكاليف وسائل وأدوات لتحقيق غايات وأهداف محددة ومعينة.

تساعد محاسبة التكاليف وأنظمتها إدارة المنشأة في القيام بوظائفها من تخطيط ورسم

السياسات ورقابة واتخاذ القرارات وتنفيذها.

(1) د. فتح الرحمن الحسن منصور، د. بابكر إبراهيم الصديق، مرجع سابق، ص8.

(2) د. منير محمود سالم، نظم التكاليف، (القاهرة: دار النهضة العربية للنشر، 1985م)، ص10.

(3) د. محمد عادل التهامي، محاسبة التكاليف الفعلية - الأسس العلمية والعملية، (القاهرة: مكتبة عين شمس،

1978م)، ص15.

(4) د. أبوبكر أحمد الهادي عبدالرحيم، مرجع سابق، ص72.

خامساً : وظائف محاسبة التكاليف:

على محاسب التكاليف القيام بمجموعة من الوظائف الرئيسية وهي⁽¹⁾:

1. الوظيفة التسجيلية:

الإثبات الفعلي والتاريخي للأحداث ذات الطابع التكلفة والتي تستخرجها من الوثائق والمستندات وتتم عملية الإثبات في السجلات والدفاتر التكلفة.

2. الوظيفة التحليلية:

تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات التكلفة لاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث التكلفة، فهي تتولى فحص ومتابعة كل عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدام ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.

3. الوظيفة التفسيرية والاحبارية:

القيام بصياغة نتائج العملية (أثناء التسجيل والرقابة) في شكل قوائم وتقارير، توضع أمام الإدارة بما حدث من وقائع تكلفي وتفسر لها علمياً مدلول هذه الوقائع.

هنالك وظيفة أخرى أضيفت إلى وظائف محاسبة التكاليف هي الوظيفة التحفيزية وتتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف ، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المنشأة من أجل تنفيذ ما هو مخطط لها وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، بهذا ونتيجة لذلك ستتحفز أقسام المنشأة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفوء واقتصادي وهذا فعلاً سيساعد إدارة المنشأة في تحقيق هدفها المرسوم⁽²⁾.

إن تحديد وظائف التكاليف لم تجد الاهتمام الكبير من قبل الكتاب أو بمعنى آخر أنها لم تجد الإهتمام في مجموعة كبيرة من كتب التكاليف، ويحدد أحد الكتاب وظائف التكاليف في أربعة وظائف هي الوظيفة التسجيلية والوظيفة التحليلية والوظيفة التفسيرية والاحبارية والوظيفة التحفيزية⁽³⁾.

سادساً : المبادئ العلمية لنظام محاسبة التكاليف:

إن المبادئ العلمية لمحاسبة التكاليف تتمثل في⁽⁴⁾:

1. مبدأ التسجيل التاريخي:

حيث يتم تسجيل الوقائع الفعلية المؤيدة بالمستندات ليحقق أهداف قياس التكاليف للأنشطة المختلفة وقياس نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي.

(1) صالح عبد الرازق، عطا الله وارد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، (عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، 1999م)، صص 10-11.

(2) د. إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، صص 26.

(3) د. أبو بكر أحمد الهادي عبدالرحيم، مرجع سابق، صص 74.

(4) د. فتح الرحمن الحسن منصور، د. بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف²، (الخرطوم: منشورات جامعة السودان المفتوحة، 2007م)، صص 23-25.

2. مبدأ معايرة التكلفة:

إن معايرة التكلفة هي عملية إعداد المقاييس التي تستخدم كأداة للحكم على درجة كفاءة التكاليف التي حدثت فعلاً ومطابقتها لما يجب أن تكون عليه.

3. مبدأ التحليل :

تعتبر وظيفة التحليل هي الوظيفة الأهم لنظام محاسبة التكاليف، حيث نجد التحليل النوعي والتحليل الوظيفي والتحليل المرتبط بعلاقة عنصر التكلفة مع وحدة الإنتاج وتحليل سلوك التكاليف، مما يوفر البيانات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

4. مبدأ محاسبة المسؤولية :

يقتضي هذا المبدأ تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية، ويعرف مركز المسؤولية بأنه وحدة فرعية في تنظيم يكون مديرها مسؤولاً عن نتائج مالية محددة لأنشطة هذه الوحدة، وهناك أربعة أنواع من مراكز المسؤولية هي:

أ. مركز التكلفة: هو وحدة فرعية في التنظيم كالإدارة أو القسم والتي يكون مديرها مسؤولاً عن التكاليف التي حدثت فيها.

ب. مركز الإيراد: حيث يكون مدير مركز الإيراد مسؤولاً عن الإيرادات التي حدثت في وحدته.

ج. مركز الربحية: وهو وحدة فرعية في التنظيم يكون مديرها مسؤولاً عن الربح.

د. مركز الإستثمار: إن مدير مركز الإستثمار يكون مسؤولاً عن أرباح وإستثمار رأس المال المستخدم بواسطة الوحدة الفرعية لتوليد الأرباح.

كما يرى آخر أن مبادئ محاسبة التكاليف تتمثل في الآتي⁽¹⁾:

1. مبدأ القياس النقدي :

تهتم نظريات القياس الفعلي بثبات قيمة التضحيات المالية التي يتحملها المشروع في صورة نقدية مع فرض ثبات قيمة الوحدة النقدية واستقرار سعر العملة المستخدمة في قياس التكلفة، بمعنى أن المحاسبون يعتبرون أن النقود وحدات قياس ثابتة للقيمة يمكن تبادلها والمقارنة بينها دون أخذ عامل الزمن في الحسبان بغض النظر عن إختلاف القيمة الحقيقية للنقود.

2. مبدأ الخدمة والمنفعة:

يتمثل ثمن التكلفة في قيمة الخدمات التي تم استخدامها خلال فترة زمنية معينة، وهنا يظهر نوعان من الخدمات هي الخدمات طويلة الأجل وتتمثل في الأصول الرأسمالية التي تقوم الشركات بإقتنائها وتعتبر تكلفتها تكلفة ثابتة، والخدمات قصيرة الأجل والتي تتمثل في المصروفات الدورية ويطلق عليها التكاليف الدورية، وهي تلك التكاليف التي تخص أكثر من فترة زمنية محددة ولكن ليست طويلة الأجل.

(1) د.علاء علي أحمد حسين، محاسبة التكاليف في قطاع المنشآت الخدمية – من منظورها التقليدي والمعاصر، (د.م: د.ن، 2011م)، ص ص7-9.

3. مبدأ الإستراداد والتغطية:

تقوم المحاسبة المالية على عدة فروض محاسبية، منها فرض استمرار المشروع والذي يفترض أن المشروع لفترة تحدد في عقد تأسيسه، إلا أنه يجب أن تقسم إلى فترات قصيرة يتم قياس نتائجها لأغراض مختلفة.

سابعاً: أهداف محاسبة التكاليف:

تتمثل أهداف محاسبة التكاليف في الآتي⁽¹⁾:

1. تحديد تكلفة الوحدة المنتجة :

يعد الهدف الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف حتى تتمكن المنشأة من تحديد نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة وبالتالي تحديد نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة وبالتالي تحديد المركز المالي في نهاية الفترة .

يتطلب تحديد تكلفة الوحدات المنتجة إتباع الخطوات الآتية :

- أ. حصر جميع المنتجات والتعرف على طبيعتها ومواصفاتها.
- ب. دراسة أنواع وتسلسل العمليات الصناعية اللازمة لإنتاج هذه المنتجات وتحديد مراكز التشغيل.
- ج. تجميع البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من واقع المستندات والإشعارات المختلفة والمتعلقة بتكاليف استخدام المواد وتكاليف العمالة، وتكاليف شراء أو إنتاج الخدمات اللازمة لأوجه النشاط المختلفة .
- د. تحليل عناصر التكاليف والعمل على تحميلها للوحدات المنتجة سواء كانت سلع أو خدمات نهائية.

2. الرقابة على التكاليف:

يقصد بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاءة في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج. وإمداد الإدارة ببيانات عن أوجه النشاط المختلفة بها. وقد تتحقق الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة الحالية بتكاليف فترة أو عدة فترات سابقة، ونتيجة لفشل هذه المقارنة لعدة أسباب فإنه يتم الإعتماد على المقارنة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية في ظل الظروف المحيطة⁽²⁾.

توجد علاقة قوية بين الرقابة على التكاليف وتخفيض التكلفة. ويقصد بتخفيض التكاليف الانتقال من مستوى تكاليف حالي إلى مستوى أقل منه (على سبيل المثال آلة جديدة تؤدي نفس العمليات بتكلفة أقل، أو تعطي إنتاج أكبر بنفس التكلفة. أو عندما يستخدم في الإنتاج مادة جديدة ذات تكلفة أقل من تكلفة المواد المستخدمة من قبل. أو عن طريق تغيير نظام العمل كوسيلة للقضاء

(1) http://www.jps-dir.com/forum_posts.asp?TID=1015.18/3/2012.

(2) د.مكرم عبد المسيح باسيلي، موسوعة محاسبة التكاليف، الكتاب الاول - ادارة التكلفة الاستراتيجية مدخل معاصر، (المنصورة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2007م)، ص 22.

على الوقت الضائع، أو لتخفيض تكلفة وقت العمل الإضافي، أو عندما تعد جداول صيانة منتظمة لصيانة الآلات والمعدات).

إذاً الرقابة على التكاليف تعمل في ظل الظروف الحالية الموجودة في المشروع، أما تخفيض التكاليف يتطلب تغيير الظروف المحيطة بالمشروع، أي الانتقال من مستوى حالي إلى مستوى أقل منه.

مما سبق يتضح أن الهدف النهائي لكل من الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف هو تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة في المنشأة. بالإضافة إلى أن تخفيض التكاليف يساهم بقدر كبير في الرقابة على التكاليف عن طريق البحث المستمر عن أفضل الطرق لاستغلال الموارد المتاحة.

3. المساعدة في إتخاذ قرار تسعير المنتجات والخدمات:

تحدد المنشأة أسعار منتجاتها وخدماتها بحيث تكفل لها تحقيق فائض بعد تغطية وإسترداد التكاليف التي تحملتها في سبيل الإنتاج. كما يرغب المستهلك في دفع أسعار منخفضة تمكنه من الحصول على أكبر قدر من المنتجات والخدمات. ويلاحظ هنا أنه لا يوجد تعارض بين وجهتي نظر المنتج والمستهلك، ويظهر دور محاسب التكاليف في توفير البيانات التي تساعد الإدارة على تحديد الأسعار على أساس من الترشيح العلمي.

من المعروف أن العلاقة بين السعر والتكلفة علاقة تبادلية حيث إن تكاليف المنتجات يسترشد بها في تحديد أسعار بيعها. كما إن تكاليف المنتجات والخدمات تتأثر بأسعار المستلزمات السلعية (المواد) المستخدم في إنتاجها، ومعدلات الأجور المدفوعة للعمال وأسعار الخدمات الأخرى مثال (القوى المحركة، الإيجار).

4. ترشيح القرارات الإدارية :

عملية إتخاذ القرارات هي عصب الإدارة. ولكي يكون القرار رشيداً فإنه من الضروري أن يكون البديل الذي وقع عليه الاختيار هو أفضل البدائل التي تعمل على تحقيق أهداف المنشأة بتكلفة اقتصادية.

تقوم عملية إتخاذ القرارات على الاختيار والمفاضلة بين البدائل المختلفة. فالأساس في إتخاذ القرار هو وجود بدائل. كما إن وجود العديد من البدائل يخلق مشكلة الاختيار، وتشتمل عملية إتخاذ القرارات الإدارية على تنفيذ الخطوات الآتية :

أ. تحديد المشكلة الإدارية.

ب. إقتراح الحلول.

ج. تقييم هذه البدائل واختيار الحل الأمثل للمشكلة.

لا يعني إتباع هذه الخطوات حتمية التوصل إلى الحل الأمثل للمشكلة التي تواجه إدارة المنشأة، فقد يصبح القرار المتخذ غير مناسب إذا ما تغيرت الظروف والأحوال المحيطة بالمنشأة،

وتُعد بيانات التكاليف ذات أهمية خاصة لإدارة المنشأة في إتخاذ القرارات الرشيدة حيث إن إتخاذ بعض القرارات غير المدروسة قد يفوت على المنشأة فرصة تحقيق ربح أو قد يؤدي الحاق خسائر كبيرة بها .

5. التخطيط للمستقبل:

تعتبر الموازنة التقديرية خطة عينية ومالية تفصيلية تغطي كل نواحي النشاط في المنشأة لفترة محددة مقبلة. وهي تعتبر أداة تعبر عن الأهداف والسياسات التي ساهمت الإدارة العليا في وضعها سواء للمنشأة ككل أو للوحدات الإدارية فيها. ومن ثم فإنه يوجد بجانب الموازنة التقديرية العامة للمنشأة عدة موازنات فرعية خاصة بالأنشطة المختلفة فيها أو الإدارات أو الفروع.

من إن أهداف محاسبة التكاليف أيضاً ما يلي⁽¹⁾:

1. تحديد تكلفة وحدة الإنتاج.
 2. الرقابة على عناصر التكاليف.
 3. تحديد اسعار المنتجات .
 4. المساعدة في التخطيط واتخاذ القرارات.
- كما تتمثل الأهداف التي تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيقها فيما يلي⁽²⁾:

1. قياس تكلفة الأداء:

قياس تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف المستخدمة في الإنتاج وتكاليف المراحل والأقسام والمراكز وأصناف المنتجات ووحداتها.

2. المساهمة في تسعير المنتجات:

محاسبة التكاليف تساهم في تسعير المنتجات التي تنتجها المنشأة والخدمات التي تقدمها بحيث تغطي على الأقل تكلفتها وفي بعض الأحيان تقدم محاسبة التكاليف البيانات التي يمكن أن تسترشد بها لتخفيض أسعار البيع إذا دعت الضرورة إلى ذلك بهدف زيادة المبيعات وتحسين أرباح الوحدة.

3. قياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية :

تهتم محاسبة التكاليف بإعداد قوائم نتائج الأعمال وقياس الأداء الفعلي على مستوى جميع أوجه نشاط المنشأة وبصورة تفصيلية، فعلى سبيل المثال، يمكن إعداد قائمة نتائج أعمال لكل منتج أو مركز بيع أو لكل منطقة بيعية يتم فيها تصريف منتجات المنشأة، ولا شك أن قياس الأداء بهذه الصورة التفصيلية يعد أولى مراحل الرقابة وتقييم الأداء الأمر الذي لا توفره المحاسبة المالية.

(1) د. محمد تيسير الرجبى، مرجع سابق، ص10.
(2) الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، محاسبة التكاليف، (الرياض : المؤسسة العامة للتعليم الفني والتاهيل ، 2006م)، ص6.

4. مساعدة الإدارة في التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية:

تساعد محاسبة التكاليف في إمداد الإدارة بالبيانات التي تساعد في أداء وظيفة التخطيط وإجراء المقارنات الدورية وإعداد الموازنات التخطيطية لتحقيق أهداف المنشأة ويتطلب ذلك التعرف على سلوك عناصر التكاليف تجاه تقلبات حجم النشاط من إنتاج ومبيعات.

5. مساعدة الإدارة في الرقابة على عناصر التكاليف:

تمد محاسبة التكاليف الإدارة بتقارير دورية تتم فيها مقارنة التكاليف الفعلية لحجم نشاط ما بما يجب أن تكون عليه تلك التكاليف وفقاً للمعايير المحددة مقدماً وإيجاد الانحرافات بينهما وإقتراح الوسائل الكفيلة لتلافي مسببات تلك الانحرافات في فترات مقبلة، ولا شك أن هذه التقارير تساعد الإدارة في إتخاذ القرارات الصحيحة وفي الوقت المناسب.

6. مساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات :

تتعرض إدارة المنشأة لكثير من المشاكل التي تتطلب بيانات تفصيلية لإتخاذ القرار المناسب، ومحاسبة التكاليف تقوم بتوفير تلك البيانات التي تساعد في التعرف على البدائل المتاحة لمواجهة هذه المشكلات وتقييم تلك البدائل والمفاضلة بينها ثم إتخاذ القرارات اللازمة، ولا شك أن كفاية تلك القرارات تعتمد إلى حد كبير على مدى الدقة في تجميع البيانات وتحليلها وتقديمها للمستويات الإدارية في الوقت المناسب.

كما يرى آخر أن أهداف محاسبة التكاليف تتمثل في⁽¹⁾:

1. توفير بيانات عن تكاليف الإنتاج وقياس الدخل.
2. تحديد تكلفة كل وحدة من الوحدات المنتجة سواء في شكل أمر إنتاجي، أو عملية إنتاجية، أو قسم خدمات وتطوير معايير التكلفة.
3. توفر مؤشرات للإدارة عن عدم الكفاءة التي تشمل الضياع والإسراف أو سوء استخدام الموارد، الآلات، المعدات.
4. الكشف عن الموارد الاقتصادية بعد الأخذ في الإعتبار تصميم المنتجات وأساليب الإنتاج ونوعية المعدات ومعدل العائد وترتيب الأنشطة.
5. الإفصاح عن الأنشطة المربحة حيث يتم العمل على التخلص من أو تخفيض الأنشطة غير المربحة بتغيير أسلوب الإنتاج .
6. توفير الأرقام الفعلية للتكاليف بغرض المقارنة مع التكاليف المقدرة مما يساعد الإدارة في وضع سياسات التسعير.
7. توفير بيانات عن التكاليف للمقارنة بين الفترات المختلفة وأحجام الإنتاج المختلفة مما يساعد في وضع الموازنات.

(1) B.M. Lall Nigma and L.C. Jain, **Cost Accounting Introduction**, (New Delhi: Prentice-Hall of India Private Limited, 2001), P.6.

8. التسجيل والتقرير للمديرين عن التكاليف الفعلية والمعارية للمقارنة وأسباب الاختلاف.
9. توضيح الأسباب الحقيقية لزيادة أو انخفاض الأرباح الظاهرة في القوائم المالية.
10. توفير بيانات للمقارنة بين تكاليف المنشأة والمنشآت المماثلة.
11. توضيح الأثر على الربحية في حالة عدم استخدام المنشأة لطاقتها الإنتاجية الكاملة.
12. توفير بيانات تمكن الإدارة من تقييم البدائل المختلفة عند اتخاذ القرارات.

إن أهداف محاسبة التكاليف لا تخرج من كونها أهدافاً تعمل على مساعدة الإدارة في تحقيق وظائفها المختلفة من تخطيط وتنظيم ورقابة وإتخاذ قرارات، ويعتبر تحديد التكلفة للوحدة الواحدة المنتجة والرقابة عليها من أهم أهداف محاسبة التكاليف لأنه يعمل على المساهمة في وضع معايير استخدام عناصر التكاليف من مواد وأجور وخدمات⁽¹⁾، وتحليل الإنحرافات وتحديد مسبباتها ومعالجتها وإتخاذ الإجراءات التصحيحية، والتأكد من نجاح إتخاذ قرار معين لتنفيذ خطة معينة. بالإضافة للهدف السابق توجد عدة أهداف منها على سبيل المثال قياس التكلفة والعمل على خلق روح الإبتكار وتخفيض تكاليف الإنتاج وتزويد إدارة المنشأة بالمعلومات اللازمة والمساعدة في تحديد كمية الإنتاج.

ثامناً : نظام محاسبة التكاليف:

1. مفهوم نظام محاسبة التكاليف:

النظام هو مجموعة من العناصر التي ترتبط فيما بينها بسلسلة من العلاقات بهدف أداء وظيفة محددة أو مجموعة من الوظائف⁽²⁾.

عرف النظام بأنه مجموعة مترابطة مكونة من عنصرين أو أكثر تتفاعل مع بعضها البعض وتعمل على تحقيق هدف ما⁽³⁾.

إن النظام هو مجموعة من العناصر أو الأجزاء أو المقومات التي تعمل مع بعضها البعض بصورة متناسقة ومترابطة لتحقيق هدف أو مجموعة أهداف محددة⁽⁴⁾.

أما نظام محاسبة التكاليف يعرف على أنه أحد فروع نظام المحاسبي الذي يختص بتحديد تكلفة وحدة نشاط معين والرقابة عليها، وتتمثل مدخلاته في المستندات الداخلية والخارجية الخاصة بجميع عناصر التكاليف التي تم تشغيلها تمهيداً لتوفير المعلومات الكافية والتحليلية والدقيقة التي تمثل مخرجات النظام⁽⁵⁾.

(1) M.N.Arora and Priyanka katyal, **Cost Accounting:Principles Andpractices**, Ninth Edition, (Shahadara:Delhi,2006,)P.102

(2) عبدالرازق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1998م)، ص18.

(3) Marshal B .Romney and Paul John Stein Bart, **Accounting Information Systems**, (New Jersy: Prentice Hall, Upper Saddle River, 2006), P.5.

(4) د. قاسم محمد ابراهيم، نظام المعلومات المحاسبية، (الموصل: وحدة الحداثة للطباعة والنشر، 2003م)، ص15.

(5) محمد عبد الفتاح العشماوي، مرجع سابق، ص63.

عرف عمر نظام محاسبة التكاليف على أنه نظام يقوم على مجموعة من المبادئ والمفاهيم والأساليب الفنية، والطرق التحليلية، والأنظمة التكلفة التي تستخدم في تجميع وتسجيل وتبويب وتحليل البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف، والتي تنتفع بها إدارة المنشآت على إختلاف أنواعها سواء كانت خدمية أو تجارية أو إنتاجية في رسم السياسات الإدارية وفي التخطيط وإتخاذ القرارات، بغرض التوصل إلى تحديد سليم لتكاليف المنتجات ونتائج الأعمال من ربح أو خسارة عن فترة تكلفة معينة⁽¹⁾.

كما عرف محمد نظام محاسبة التكاليف على أنها مجموعة من الإمكانيات والوسائل المادية والإجراءات المنتظمة لتسجيل وتحليل وتخطيط التكاليف المتعلقة بالأنشطة المختلفة والرقابة عليها طبقاً لأسس وواقعية وعرض نتائج الإجراءات بطريقة دورية ومنتظمة في شكل تقارير ملائمة للأغراض الإدارية المختلفة⁽²⁾.

وضح التعريف أعلاه أن نظام محاسبة التكاليف يتكون من إمكانيات ووسائل مادية وإجراءات منتظمة في تسجيل وتحليل وتخطيط التكاليف بهدف التوصل إلى معلومات (تقارير) تساعد الإدارة في القيام بوظائفها .

كما عرف نظام محاسبة التكاليف بأنه نظام تحكمه أسس ومبادئ محددة ويتكون من مجموعة من الأجزاء التي تمثل حركة العمل اليومية ولهذا النظام هدف يسعى إلى تحقيقه من خلال وظيفة أو مجموعة من الوظائف ومن خلال توفر مجموعة من الإمكانيات المادية والبشرية للوفاء بمتطلبات الوظيفة⁽³⁾.

2. مكونات نظام معلومات التكاليف:

أ. مدخلات النظام :

تتمثل مدخلات نظام التكاليف في الأحداث الاقتصادية التي تقع داخل الوحدة في سبيل التوصل إلى أهداف ونتائج مخططة ، ومن ثم تعتبر مدخلات النظام المصدر الأساسي للمعلومات الخام التي يتم تنفيذها وتشغيلها وتبويبها، ولكي تكون مدخلات النظام مناسبة ينبغي أن يتوفر فيها الخصائص التالية⁽⁴⁾:

i. القابلية للقياس: حيث من اللازم ان تكون المعلومة خاضعة للقياس الكمي.

ii. الموضوعية للبيانات التي تدخل النظام حتى تتصف مخرجاته بالموضوعية المناسبة

iii. الصلاحية للغرض الذي سيتم تشغيلها من اجله .

(1) عمر محمد هديب، نظام التكاليف المبني على الانشطة في الاردن وعلاقته بالاداء المالي، (عمان : الاكاديمية

العربية للعلوم المصرفية، كلية العلوم المصرفية والمالية، رسالة دكتوراة محاسبة غير منشورة ، 2009م)، ص18.

(2) د.محمد الطحان ود.صلاح عيد ، محاسبة التكاليف ،(القاهرة : جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2009م)، ص7.

(3) د.ابوبكر احمد الهادي، مرجع سابق، ص86.

(4) د. إسماعيل حجازي، أ.معالم سعاد، محاسبة التكاليف من خلال الأنشطة، (عمان: دار أسامة للنشر، 2013م)،

ص16.

ب. تشغيل النظام:

تتأثر عمليات تشغيل البيانات بمدخلات نظام التكاليف واحتياجات الإدارة من المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، لذلك تخضع مدخلات نظام التكاليف للظروف المحيطة وهي ظروف دائمة التحرك والتغير وتتسم بالديناميكية .

ج. مخرجات النظام:

تختلف المخرجات باختلاف الإحتياجات الإدارية من البيانات وطريقة استخدامها ، فاستخدام البيانات لغرض قياس التكلفة يختلف عن استخدام البيانات بهدف التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، فهناك بيانات مختلفة لأغراض مختلفة والبيانات التي ترتبط بالتكلفة وقياس الأداء. وتعتبر التقارير الدورية والتقارير الخاصة من اهم مخرجات النظام وعن طريقها يتم تبادل المعلومات الآراء بين المستويات الإدارية.

د. التغذية العكسية:

تتمثل التغذية العكسية في إفرازات النظام نفسه لغرض تطوير أو تعديل النظام، لذلك تمثل التغذية العكسية عصب أي نظام للمعلومات وبدونها يصعب على النظام إنجاز أهدافه بالصورة المثلى ، حيث أنه إنعكاس للمفهوم الرقابي باعتباره وظيفةً وهدفاً من أهداف التكاليف.

3. خصائص النظام السليم للتكاليف:

هناك مجموعة من الخصائص يجب أن يتصف بها نظام محاسبة التكاليف هي⁽¹⁾:

أ. المرونة:

المرونة هي القدرة على مواكبة التطورات وإستيعاب المستجدات ، ولأننا في عالم تتوالى فيه التطورات التقنية والاقتصادية والاجتماعية فعلى المشروع ألا يكون ساكناً وعليه يجب أن يكون نظام محاسبة التكاليف مرناً ليستوعب كافة التطورات الحالية منها والمستقبلية.

ب. مستقبلية الأسلوب:

يقوم المنهج العلمي على الخطوات التالية:

i. جمع البيانات عن الظاهرة موضوع الدراسة.

ii. تحليل هذه البيانات .

iii. استنباط النتائج

iv. عرض النتائج والتوصيات بالصورة المطلوبة.

ج. الخدمات على المستويات المختلفة :

يجب أن يصمم نظام محاسبة التكاليف بحيث يخدم كافة المستويات الإدارية بدءاً من المشرف وحتى الإدارة العليا، وليس ذلك فحسب بل يجب أن تمتد خدماته لتشمل حتى مستوى القطاع الذي يقع ضمنه المشروع .

(1) د. فتح الرحمن الحسن منصور، د. بابكر إبراهيم الصديق، مرجع سابق، ص ص26-27.

د. الكفاءة التخطيطية :

إن قدرة نظام محاسبة التكاليف على التحليل ودراسة سلوك واتجاهات عناصر التكاليف تؤهله للتنبؤ مما يمكن من إعداد المعايير والتقديرات والموازنات التقديرية.

هـ. الكفاءة الرقابية:

ليؤدي نظام التكاليف دوره الرقابي يجب أن يتصطب مع محاسبة التكاليف المعيارية، حيث تعد المعايير لتستخدم في الحكم على العمليات لإكتشاف السلبيات وتقويم الأداء.

و. المحاسبة الكمية:

إن نظام محاسبة التكاليف يُعنى بطريقة استخدام عوامل الإنتاج المتاحة، حيث يهتم بمتابعة الكميات المستهلكة منها ومدى كفاءة هذا الاستخدام وتحديد نصيب وحدات النشاط - تامة وتحت التشغيل - منها، وحينما تترجم هذه الكميات إلى الصورة النقدية فإنما يعود ذلك إلى الأغراض المحاسبية البحتة للنظام.

إن هناك مجموعة من الخصائص يتصف بها النظام السليم للتكاليف تتمثل في الآتي⁽¹⁾:

أ. يجب أن يلائم طبيعة نشاط المشروع وحاجياته وأن يكون لديه القدرة على الخدمة في جميع المستويات، ففي داخل الوحدة الاقتصادية الواحدة يخدم المراكز والأقسام بالإضافة إلى مستوى الإدارة العليا كما يخدم المشروع بكامله في مجال الرقابة والإشراف والتوجيه.

ب. يجب أن تتناسب تكلفة النظام مع الفوائد المرجوة منه.

ج. يجب أن يتميز النظم بالمرونة حتى يمكن تعديله لاحقاً.

د. يجب أن يشتمل النظام على الوسائل الكفيلة بإحكام الرقابة على عناصر التكلفة، ومتابعتها فلا يقف نظام التكاليف عند حد حساب التكاليف كما تحدث دون التدقيق في أسباب حدوثها والفوائد العائدة منها ونواحي الإسراف والضياع فيها.

هـ. يجب أن يشتمل النظام على المقومات التي تمكنه من إعداد التقارير والمعايير التي تستخدم في دراسة المشاريع المقترحة وإعداد الموازنات التخطيطية من خلال قدرته على التحليل ودراسة اتجاهات عناصر التكلفة وسلوكها مع متغيرات حجوم الإنتاج.

و. إن تكون هناك وسائل للتسوية بين حسابات التكاليف والحسابات المالية حيث إن نظام التكاليف عادة لا يهتم بالمعاملات المالية بين المنشأة والغير ولا يتعامل بالنقد ولا يختص بعمليات الدفع والقبض بل هو نظام المحاسبة على وكفاءة هذا الاستخدام وتعين نصيب كل وحدة إنتاج من هذه العناصر.

4. مقومات نظام التكاليف:

تتمثل مقومات نظام التكاليف في الآتي⁽²⁾:

(1) محمد شفيق حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، (عمان: دار المستقبل للنشر والتوزيع، 1998م)، ص ص 59-58.

(2) د. فتح الرحمن الحسن منصور، د. بابكر إبراهيم الصديق، مرجع سابق، ص ص 22-10.

أ. المجموعة المستندية :

يقصد بها مجموعة النماذج والأذونات والإيصالات المنتشرة في المنشأة المستخدمة طبقاً للدورة مستندية محددة وطرق استخدام معينة، كأذونات التشغيل وأذونات إستلام وصرف المواد وبطاقات العاملين وفواتير الشراء.

ب. المجموعة الدفترية:

تتمثل في الدفاتر والسجلات والبطاقات التحليلية والتي ترفدها وتغذيها المجموعة المستندية بالبيانات، لتبدأ منها مرحلة تشغيل البيانات بهدف تزويد الإدارة بالمعلومات عبر التقارير الدورية .

ج. أدلة التكاليف:

تشمل أدلة التكاليف الآتية⁽¹⁾:

- i. هدف التكلفة هو ما تتسب إليه التكلفة سواء كانت سلعة أو خدمة والتي يجب أن تكون قابلة للعد أو القياس .
- ii. دليل عناصر التكاليف : يعرف عنصر التكلفة بأنه قيمة الكمية المحددة من أحد عوامل الإنتاج المعنية التي يلزم استخدامها لتحقيق أداء مقرر .
- iii. دليل مراكز التكلفة : يعرف مركز التكلفة بأنه وحدة تجمع تكاليف متجانسة، والتي بتفاعلها مع بعضها البعض بالتضامن والتكامل تخلق القدرة والإمكانية على أداء عمل معين يمكن قياسه.

د. معايير التكلفة:

المعايير هي أهدافاً ومقاييس، فهي أهدافاً خطط لتحقيقها والوصول إليها، وهي مقاييس يقاس عليها الأداء الفعلي لتحقيق بذلك الوجه الرقابي المطلوب منها، لذا يجب أن يتضمن نظام محاسبة التكاليف بجانب سجلات التكاليف الفعلية سجلات التكاليف المعيارية لتعد بموجبها بطاقة معيارية للوحدة لتعد بعد المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية كشوفات تحليلية للانحرافات وفقاً لعناصر التكاليف ولمراكز الإنتاج ولوحدات النشاط .

هـ. طرق نظام محاسبة التكاليف:

هناك خلط بين مفهوم محاسبة التكاليف وطريقة حساب التكلفة، حيث تستخدمان كمترادفتين مما أدى إلى إعتقاد شائع بأن نظم التكاليف تختلف باختلاف المشروعات، وهذا إعتقاد خاطئ، حيث يوجد نظام واحد للتكاليف بمقومات وأسس معينة مع عدة طرق لتطبيقه في الأنشطة المختلفة تبعاً لظروف التشغيل والإنتاج.

(1) د. صالح عبد الرازق، د. عطا الله واردة خليل، محاسبة التكاليف، (عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، 1997م)، ص25.

فكل نشاط يشتمل على شقين رئيسيين هما توفير عوامل الإنتاج واستخدامها في العمليات الإنتاجية لإخراج المنتج أو الخدمة، حيث يكاد ينحصر إختلاف طرق محاسبة التكاليف في استخدام عوامل الإنتاج ، وتتمثل طرق نظام محاسبة التكاليف في الآتي:

i. طريقة محاسبة تكاليف المراحل الإنتاجية .

ii. طريقة محاسبة تكاليف الأوامر الإنتاجية.

و. النظم الفرعية لنظام محاسبة التكاليف:

إن طبيعة بعض الأنشطة قد تستدعي وجود وحدات متخصصة لتقديم خدمات معينة يفضل أن يتم الحصول عليها من وحدات تابعة للنشاط وليس من الغير، والتي يمكن أن تقدم خدمات للغير، وإن أهم النظم الفرعية التي ترتبط بنظام محاسبة التكاليف تتمثل في الآتي:

i. نظام حسابات تكاليف المخزون.

ii. نظام تكاليف الورش.

iii. نظام تكاليف المحطات.

5.تصميم نظام محاسبة التكاليف:

يختلف تصميم النظام الواجب وضعه للتكاليف من مشروع لآخر تبعاً لإختلاف حجم النشاط والظروف المحيطة بكل مشروع، وعادة يتوقف تصميم نظام التكاليف على ثلاث عوامل يجب الإلمام بها وهي (1):

أ. حجم المشروع والتنظيم الإداري له:

إن حجم المشروع يؤثر على اختيار التنظيم المناسب له فكلما زاد حجم المشروع صعب على شخص واحد إدارته، ولذلك لابد من تفويض السلطة فلا يستطيع المدير العام القيام بعمليات التمويل والإنتاج والبيع لذلك فإن التنظيم الفعال يتطلب تقسيم العمل إلى مجالات متخصصة حتى يمكن إستغلال المهارات.

ب. أعباء إدارة التكاليف وبيانات التكاليف المطلوبة في المشروع:

إن استخدام نظام التكاليف يتطلب وجود إدارة أو قسم يقوم بمتابعة تسجيل البيانات التكلفة اليومية وإعادة تحويلها وتوزيعها ولذلك يجب أن تؤخذ في الإعتبار عند تصميم نظام التكاليف وقدرة المشروع على تحمل تكاليف هذه الإدارة، وبيانات التكاليف الناتجة عن نظام التكاليف تعتمد على الغرض الذي صمم من أجله نظام التكاليف.

ج. طبيعة العمليات الصناعية (عمليات الإنتاج):

إن عمليات الإنتاج تختلف بإختلاف الصناعة التي ينتمي إليها المشروع، ويتحدد نظام التكاليف بالكيفية التي يتم بها تصنيع المنتجات وكيفية تصريف هذه المنتجات وهذا الإختلاف

(1) محمد شفيق حسين طنيب، مرجع سابق، ص ص51-53.

يترتب عليه إختلاف طريقة حساب تكلفة وحدة الإنتاج لذلك يجب عند تصميم نظام للتكاليف أن تصمم سجلاته على أساس الطريقة التي تتبع في تنفيذ الإنتاج.

- إن تصميم أي نظام جيد للتكاليف يجب أن يمر عبر العديد من الخطوات تتمثل في الآتي⁽¹⁾:
- i. إعداد فريق عمل مناسب ومتخصص في مجال محاسبة التكاليف على أن يشترك في هذا الفريق أصحاب العلاقة وخاصة المسؤولين عن الأقسام الإنتاجية، ويكون لهذا الفريق الإلمام الكافي بما يحتاجه المنتج من عناصر التكاليف.
 - ii. دراسة طبيعة نشاط المنشأة، ويعد من أهم خطوات تصميم نظام التكاليف، لأن تصميمه يعتمد بدرجة كبيرة على طبيعة نشاط المنشأة.
 - iii. تحديد وحدة التكلفة، وتقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة، حيث تعتبر وحدة التكلفة هي المعبر عن الإنتاج وقياسه ووصفه وتختلف من منشأة إلى أخرى، كما يجب تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة إنتاجية مهمتها تحويل المواد الخام إلى منتجات، ومراكز خدمات تساعد المراكز الإنتاجية وتختص بتقديم الخدمات لها ويختلف عدد المراكز الإنتاجية والخدمية بإختلاف نشاط المنشأة.

iv. حصر وتقدير عناصر التكاليف، ويفضل أن تقدر هذه التكاليف قبل بدء الإنتاج، ويكون التقدير مبنياً على أسس علمية وفنية مما يسهل معرفة تكلفة الإنتاج قبل بدئه، كما يساعد الإدارة في فرض الرقابة الفاعلة على عناصر التكاليف.

بعد دراسة ومراعاة السمات الخاصة بكل مشروع والخصائص المميزة له عن غيره من المشاريع، يتم وضع المراحل التي يمر بها نظام التكاليف من لحظة التطلع نحو تصميمه وإنشائه ومروراً بتنفيذه وتطويره على النحو التالي⁽²⁾:

المرحلة الأولى: مرحلة تحديد الأهداف وتشمل هذه المرحلة تنفيذ الخطوات التالية:

1. تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها.
2. حصر المشاكل التي يواجهها النظام أو المتوقع أن يواجهها مستقبلاً.
3. تحديد نوع البيانات المناسبة لتحقيق هذه الأهداف ولمواجهة هذه المشاكل إن وجدت وكذلك المعلومات التي سيتم إعدادها من هذه البيانات.
4. وضع بدائل تصميم النظام وتقرير ما إذا كان نظام يدوياً أو آلياً.
5. دراسة جدوى تصميم النظام، ومعادلة التكلفة والمنفعة.

المرحلة الثانية: التصميم وتشمل الخطوات التالية:

1. وضع التصور الإجمالي الذي يحدد الخطوط العريضة للنظام ومكوناته.

(1) د. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة، (عمان: دار الحامد لنشر والتوزيع، 2007م)، ص 22-23.

(2) شادي صبحي أبو شنب، دراسة وتقييم أنظمة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، (غزة: جامعة غزة، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، 2008م)، ص 37.

2. تحديد علاقة النظام بالأنظمة الأخرى للمعلومات.
3. التصميم التفصيلي ويشمل تحديد الدورة المستندية وخرائط إنتشار المستندات، وتصميم دليل التكاليف وتبويباتها، تصميم المجموعة الدفترية وسجلاتها، وأخيراً تصميم قوائم وتقارير التكاليف.

المرحلة الثالثة: التطبيق أو التنفيذ وتشمل الخطوات التالية:

1. تصميم مراحل وأنشطة التنفيذ.
2. التنسيق بين هذه المراحل والأنشطة زمنياً.
3. اختيار القائمين على التنفيذ وتدريبهم.
4. وضع برامج تشغيل البيانات.
5. توثيق النظام وتعليمات تشغيله وإجراءاته الرقابية.

المرحلة الرابعة : التشغيل وتشمل الخطوات التالية:

1. اختيار أسلوب التشغيل.
2. تحليل تكلفة النظام.
3. إعداد تقارير المتابعة .
4. القياس المبدئ للمخرجات.

المرحلة الخامسة: التقييم وتشمل الخطوات التالية :

1. دراسة تقارير وقوائم المخرجات ومقارنتها بالمستهدف إعدادة.
2. مقارنة مقومات النظام بأنظمة مماثلة أو بديلة إعتماًداً على الخبرات السابقة لنفس المشروع أو الخبرات المماثلة للمشروعات المشابهة.
3. تحليل التكلفة والعائد من تطبيق واستخدام النظام.
4. تقييم النظام بدلالة تحقيقه أو عدم تحقيقه للأهداف.
5. إقرار الاستمرار في تطبيق النظام أو تعديله أو إلغائه أو إستبداله بآخر.

يضيف الباحث إلى المراحل المذكورة أعلاه مرحلة الصيانة والتطوير إذ يعتبر من أهم مراحل لضمان استمرار النظام ومواكبة التطور.

تاسعاً: أساليب تحديد التكلفة في نظام محاسبة التكاليف:

توجد طريقتين لتحديد وحساب تكلفة المنتجات هما طريقة الأوامر الإنتاجية وطريقة المراحل الإنتاجية وسوف نتطرق لكل لهما فيما يلي:

1. طريقة الاوامر الإنتاجية (التشغيلية):

الأمر الإنتاجي (التشغيلي) يعرف بأنه أمر بإنتاج طلبية ضمن مواصفات معينة لوحدة بعينها أو مجموعة من الوحدات معاً⁽¹⁾. ويعرف الأمر الإنتاجي بأنه أمر بإنتاج منتج معين لجهة

(1) د. رضوان العناتي، محاسبة التكاليف، مفاهيم- مبادئ- تطبيقات، (عمان: دار صفاء للنشر، 2005)، ص165.

معينة بمواصفات معينة⁽¹⁾. كما يعرف بأنه ذلك التفويض الكتابي بإنتاج منتج معين أو كمية معينة من سلعة معينة، ويعطي لكل أمر رقماً خاصاً به، وهذا الرقم يميز كل أمر عن الأوامر الأخرى، وهو وسيلة مميزة يمكن بواسطتها تتبع وحصر تكاليف كل أمر من عناصر التكاليف⁽²⁾.

من خلال التعريف السابق فإن الأمر الإنتاجي هو عقد محدد أو تفويض بإنتاج منتج بمواصفات معينة، كل أمر إنتاجي يأخذ رقماً خاصاً به تمييزاً له عن الأوامر الأخرى.

يقصد بنظام تكاليف الأوامر ذلك النظام الذي يمكن استخدامه في الوحدات الصناعية ذات دورة الإنتاج القصيرة التي لا تتجاوز فيها فترة التكاليف⁽³⁾.

إن المنشأة التي ترغب في تطبيق هذا النظام من بين أنظمة التكاليف لا بد أن تجمع عناصر التكلفة المنسوبة لأمر تشغيلي معين، إذ لا يكفي أن تحدد التكاليف التي تخص فترة مالية معينة، فلا بد وأن يتم تعقب ما أمكن الآثار التكلفة المترتبة على إنجاز أو تشغيل طلبية، وهناك خصائص محددة لنظام تكاليف الأوامر التشغيلية هي⁽⁴⁾:

- أ. يمتاز هذا النظام بفتح حساب خاص لكل أمر إنتاجي ويسمى هذا الحساب ببطاقة الأمر.
 - ب. يمتاز بترقيم حسابات الأوامر حيث يعطى كل أمر رقماً يميزه عن الأوامر الأخرى.
 - ج. يمتاز بتحميل بطاقة الأمر بجميع التكاليف الخاصة بالأمر من مواد مباشرة وتكلفة العمل المباشر بالإضافة للتكاليف الصناعية غير المباشرة .
 - د. يمتاز بإمكانية إحتساب تكاليف الوحدة الواحدة.
 - هـ. يمتاز بأن أمر التشغيل يعد وفقاً للمواصفات التي تحدد من قبل العملاء.
- كما توجد عناصر محددة لنظام تكاليف الأوامر التشغيلية هي:

- أ. المستندات الداخلية والخارجية.
 - ب. الدفاتر والسجلات .
 - ج. بطاقة الأوامر.
 - د. التقارير الخاصة بتكلفة الأوامر الإنتاجية.
 - هـ. الموظفون من محاسبون ومشرفين وعمال.
- 2. طريقة محاسبة تكاليف الأوامر الإنتاجية:**

المرحلة أو القسم هو أي موقع في المصنع يتم فيه تشكيل المنتج حيث تضاف تكاليف المواد والعمل وتكاليف الصنع الإضافية إلى المنتج⁽⁵⁾.

(1) د. أبو بكر أحمد الهادي عبدالرحيم، مرجع سابق، ص103.
(2) تشارلز هورنجرن وآخرون، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الجزء الاول، تعريب: د. أحمد حامد حجاج، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2007م)، ص156.
(3) د.ناصر نورالدين عبداللطيف، أنظمة قياس التكلفة – تطبيقات في مجال الصناعة والمقاولات والخدمات، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2003م)، ص24.
(4) د. زهير إبراهيم الحدروب، د. لؤي وديان، مرجع سابق، ص118-120.
(5) Charles T Horngren & Others, **Cost Accounting –A Managerial Emphasis**, 11th Ed., (New Jersey: Prentice- Hall, 2003), P.589.

يقصد بتكاليف المراحل ذلك النظام النمطي الذي يمكن استخدامه في الوحدات الصناعية ذات الإنتاج المستمر الذي يتحقق من خلال عمليات (مراحل) صناعية متصلة متتابعة أو متوازية والتي تتميز بدورة إنتاج قصيرة والتي لا تتجاوز الفترة التكاليفية ويمكن أن تتكرر دورة الإنتاج خلال نفس فترة التكاليف⁽¹⁾.

إن طريقة محاسبة تكاليف المراحل الإنتاجية تتبع في المشروعات التي يتم فيها الإنتاج عبر مراحل إنتاجية متتابعة، حيث تؤدي كل مرحلة دوراً معيناً للمنتج وبعد إنتهائه تدفعه إلى المرحلة اللاحقة لها⁽²⁾.

يتعامل نظام المراحل الإنتاجية مع تدفق الوحدات خلال مختلف المراحل أو الأقسام، وتحديد تكلفة الوحدة الواحدة عن كل قسم أو مركز يتطلب إيجاد العلاقة بين التكاليف التي حدثت بالقسم خلال الفترة والوحدات تامة الصنع خلال نفس الفترة، ويتميز نظام المراحل بالخصائص التالية⁽³⁾:

- أ. يتم تجميع وتبويب التكاليف على أساس الأقسام أو مراكز التكلفة.
- ب. كل قسم أو مركز له حسابه المستقل بدفتر الأستاذ العام ويحمل هذا الحساب بعناصر التكاليف التي حدثت بالقسم خلال الفترة.
- ج. يستخدم بالنسبة للوحدات تحت التشغيل نظام الترجيح فيحسب مستوى تمامها بالنسبة لكل عنصر من عناصر التكلفة لترجمتها في صورة تكلفة وحدات تامة الصنع نهاية الفترة.
- د. تحدد تكلفة الوحدة عن الفترة لكل قسم من الأقسام أو مركز من المراكز.
- هـ. مخرجات المرحلة هي الوحدات تامة الصنع وتكلفة هذه الوحدات تحول للمرحلة التالية كمدخلات (تكلفة أولية) أو تحول للإنتاج التام إذا كانت هذه المخرجات هي مخرجات المرحلة الأخيرة.
- و. التكلفة الإجمالية وتكلفة الوحدة الواحدة لكل مرحلة يتم دورياً تجميعها وتحليلها باستخدام تقارير تكاليف المراحل.

(1) د.ناصر نورالدين عبداللطيف، أنظمة قياس التكلفة – تطبيقات في مجال الصناعة والمقاولات والخدمات، مرجع سابق، ص128.

(2) د. فتح الرحمن الحسن منصور، د. بابكر إبراهيم الصديق، مرجع سابق، ص21.

(3) د.عمر حسنين وآخرون، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 1996م)، ص8.

المبحث الثاني

نشأة ومفهوم التكلفة المستهدفة

أولاً : نشأة وتطور التكلفة المستهدفة:

بدأ ظهور أسلوب التكلفة المستهدفة في اليابان خلال عام 1960م حيث وجد أن 80% من الصناعات كانت تتبع هذا الأسلوب بالفعل، بالإضافة إلى قيام الصناعات اليابانية بتطوير بعض الأساليب والمفاهيم الأمريكية وإكسابها خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجه الصناعة، حيث قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة، ومن ثم تم تحويلها على نظام ديناميكي لخفض التكلفة وتخطيط الربحية، وقد ظهرت هندسة القيمة في شركة جنرال إلكتريك 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 فعالية عالية ويتكون من أقل عدد ممكن من الأجزاء الداخلية في تركيبه، ثم تطور هذا الأسلوب حتى أصبح يؤدي إلى إنتاج منتج بأقصى درجة كفاءة وفعالية مع خفض التكلفة إلى أدنى مستوى، واليوم أصبح مجموعة كبيرة من الصناعات التجميعية يستخدم هذا الأسلوب مثل صناعة السيارات، الإلكترونيات، الأدوات المنزلية وغيرها ومعظم الشركات اليابانية العملاقة مثل تويوتا، نيسان، سوني، تستخدم هذا الأسلوب⁽¹⁾.

لقد كان أول استعمال لتحليل القيمة في اليابان تحت اسم "Genka kikaku" في مؤسسة "TOYOTA" سنة 1963 ، غير أنها لم تذكر في الكتابات اليابانية حتى سنة 1978، فيما بعد ترجم مصطلح "Genka kikaku" الي "target costing" وهو المصطلح المستعمل في كل انحاء العالم، وفي سنة 1995 واثاء الاجتماع السنوي لجمعية التكلفة اليابانية (Japen Cost Society) تم وضع الاسم الرسمي (Target Cost Management) .

بالرغم من استخدام اليابانيين لمدخل التكلفة المستهدفة باعتباره سلاحاً استراتيجياً لإدارة التكاليف إلا أن المديرين خارج اليابان لم يكن لديهم المعرفة الكافية التي تظهر لهم الأهمية الكبيرة لهذا المدخل، فقد كان الاعتقاد السائد لديهم أن أي مقال أو كتاب يحتوي على جملة نظام تكاليف فإنه يناقش موضوع خاص بعمل المحاسبين فهو خارج اهتمامهم بالرغم من أن مدخل التكلفة المستهدفة هو أسلوب شامل لإدارة التكاليف والأرباح⁽²⁾ .

(1) Dhavale, D. A. **Manufacturing Cost Model for Computer – Integrated Manufacturing System**. International Journal OF Operations & Production Management, New York, Vol.10, No.8, 1990, PP.10-14.

(2) أحمد راجح خليل أبو عواد، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، (عمان : جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية العلوم الادارية والمالية، رسالة الماجستير غير منشورة في المحاسبة، 2008م)، ص58.

ثانياً: مفهوم التكلفة المستهدفة:

التكلفة المستهدفة هي تقنية بدأ استخدامها في أوائل 1970م في قطاع الصناعات التحويلية باليابان في مجال تخطيط وتصميم المنتج ، وتم استخدام هذه التقنية نسبة لطلب المستهلكين لتصنيع أكثر من منتج وقصر دورة حياة المنتج ، والتكلفة المستهدفة هي أداة لتخفيض التكلفة الإجمالية خلال دورة حياة المنتج بمساعدة كل من إدارة (التكاليف، الإنتاج، الهندسة، البحث والتطوير، التسويق، المحاسبة)⁽¹⁾.

عرفت التكلفة المستهدفة على انها أداة من أدوات التكلفة الاستراتيجية التي تبحث حول إمكانية خفض التكلفة على مستوى مرحلة تصميم المنتج والتأكيد على جودته في ضوء المنافسة الكاملة لتوليد ربحية في ضوء السعر التنافسي⁽²⁾.

كما عرفت التكلفة المستهدفة بأنها أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج اثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم من مراحل دورة حياة المنتج ومن ثم فإن هذه الأداة تركز جهود خفض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبير الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها⁽³⁾.

كما عرفت بأنها أسلوب لتخطيط التكلفة تركز على المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميزة أو الخاصة والدورة الجبائية القصيرة نسبياً وأنها أسلوب ذات التكلفة التي تستخدم في المرحلة الاولى من دورة حياة المنتج أي مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج⁽⁴⁾.

يقول سندراراج "التكلفة المستهدفة هي أداة تستخدمها الإدارة للحد من التكاليف خلال دورة حياة المنتج من مرحلة التصميم حتى مرحلة التوزيع وتعمل على تطوير وتحسين المنتج باستمرار، والتكلفة المستهدفة هي وسيلة لتحقيق اهداف المنشأة في ظروف المنافسة"⁽⁵⁾.

هو "أداة لتخطيط وإدارة التكلفة بهدف تخفيض إجمالي تكاليف المنتج في إطار تخطيط شامل للربحية واسعار البيع في ظل مستوى المنتج وذلك في إطار تخطيط شامل للربحية واسعار البيع في ظل مستوى جودة يفي برغبات العملاء ومتطلباتهم عن طريق الاستخدام الامثل والكفاءة

(1) Chartered Institute of Management Accountants, **Target Costing in the NHS Reforming the NHS From Within**, CIMA NHS Working Group, CIMA Discussion Paper, 2005, P.4.

(2) د.محمد شحاتة خطاب، التكامل بين ادوات ادارة التكلفة وحوكمة الشركات، (الرياض: جامعة الملك سعود، كلية ادارة الاعمال ، بحث مقدم في الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، تحت شعار مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين ، 18-19 مايو 2010م)، ص13.

(3) شوقي فودة، اطار مقترح للتكامل بين التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلة 44 ، العدد 1، مارس 2007م)، ص207.

(4) غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة الاردنية، (عمان : جامعة آل البيت، كلية ادارة المال والاعمال، قسم المحاسبة، 2008م)، ص 286 .

(5) Sundarara, R., **Total Cost Mangement – Strategic Management Tool**, The Management Accountant, Vol. 46, NO.7, July 2011, P.568.

للموارد البشرية والفنية وتطبق على نطاق واسع على المنتجات التي تتصف نسبياً بقصر دورة الحياة⁽¹⁾ .

يوضح هذا التعريف ان التكلفة المستهدفة هي أداة من أدوات الخطة المتكاملة التي تعين المنشأة في مجال تحديد الربحية المستهدفة من خلال سعر البيع المتوقع للمنتج في المستقبل. كما وعرفه ابوبكر بان "التكلفة المستهدفة هي تكلفة محددة مقدماً تستخدم لتخفيض التكلفة الاجمالية للمنتج خلال دورة حياة المنتج بمشاركة اقسام الإنتاج والهندسة والبحث والتطوير والتسويق، وكذلك تعتبر التكلفة المستهدفة أداة لتخطيط الربحية ووسيلة لتحقيق المزايا التنافسية"⁽²⁾. كما عرفت بانها "أحد أدوات إدارة التكاليف التي تخصص التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين على هندسة الإنتاج والتصميم وبحوث التسويق والمحاسبة"⁽³⁾. عرفت أيضاً بأنها "نظام يهدف الى إدارة التكاليف والارباح المخططة عن طريق دراسة السوق وتحديد السعر مع محاولة اشباع رغبات العميل ، وكذلك التركيز على تصميم المنتج والوظائف المترابطة للمنتج"⁽⁴⁾.

عرفت بأنها "التكلفة المستهدفة عملية منظمة لتحديد وتحقيق اجمالي التكاليف المقترحة للمنتج بمواصفات وظيفية يجب انجازها لتحقيق الربحية المستهدفة من خلال سعر البيع المتوقع للمنتج في المستقبل".

هذا يدل على ان التكلفة المستهدفة عبارة عن تكلفة مقترحة وليست فعلية تعمل المنشأة على تحقيقها وفق مواصفات المنتج.

"نشاط يهدف الى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة ، مع التأكيد على ضمان جودة المنتج والمتطلبات الاخرى للعملاء من خلال دراسة كل الافكار المطروحة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير في المراحل التجريبية للإنتاج ، وذلك من خلال فحص وتقييم التصورات المختلفة المتاحة لخفض التكلفة فقط، بل إنه جزء من الانظمة الاستراتيجية لإدارة ربحية المنظمة"⁽⁵⁾.

يرى المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي (CAM-1) ان التكلفة المستهدفة هي نظام لتخطيط الارباح وإدارة التكلفة وانه يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج

(1) د.توفيق عبدالمحسن عبدالله الخيال ، مدى فعالية تطبيق مدخل التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج في تخفيض اجمالي التكاليف، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ،المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 28، العدد 2، 2004م)، ص307.

(2) د.ابوبكر احمد الهادي عبدالرحيم ، مرجع سابق، ص135.

(3) M.Sakurai, **Target Costing and How to Use it**, Journal of Cost Management, Vol.3, No.2, Summer1989, P.39.

(4) غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية – دراسة ميدانية ، (دمشق: مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 24 ، العدد 2 ، 2008م) ، ص284.

(5) محمد حسن محمد عبدالعظيم ، دورالمعلومات المحاسبية في تفعيل الادارة الاستراتيجية في المنظمات، (دمشق: جامعة دمشق ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ،المجلد 21، العدد 1، 2005م) ، ص 19.

ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام، حيث يتيح تطبيق النظام ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية⁽¹⁾.

عرفت التكلفة المستهدفة بأنها نظام ضبط وتحديد إجمالي تكاليف المنتج عبر مراحل التخطيط، التصميم والتطوير وذلك عن طريق القيام بدراسة السوق بقصد تحديد السعر المتوقع، والتعرف على رغبات العميل لاشباعها والوصول إلى تحقيق الربح المرغوب فيه⁽²⁾.

كما عرفت بأنها أداة من أدوات الإدارة لتخفيض التكلفة خلال دورة حياة المنتج⁽³⁾.
أي ان التكلفة المستهدفة تكلفة محددة مقدماً ترغب المنشأة في تحملها وتستطيع ذلك.

من خلال التعريفات السابقة يمكن استخلاص مايلي:

1. التكلفة المستهدفة هي احد اهم أساليب إدارة التكاليف الذي يسعى الى تحديد وظائف المؤسسة من تخطيط، وتصميم، إنتاج ورقابة حتى يتمكن من اكتساب القوة التنافسية في السوق.
2. تسعى التكلفة المستهدفة الى خفض التكاليف مع المحافظة على الجودة واداء المنتج واشباع رغبات العميل مع تحقيق الربح المطلوب.

يعرف الباحث التكلفة المستهدفة بأنها هي التكلفة التي يتم تحديدها وتخطيطها مقدماً للمنتج او الخدمة بالموصفات التي يرغبها العميل بالجودة المناسبة وفي الوقت المناسب وبالسعر المناسب ويشارك فيها فريق متجانس من محاسبي التكاليف والفنيين والمهندسين وان تكون في حدود امكانيات المنشأة واستطاعتها.

ثالثاً : أسباب ودوافع الاتجاه الى أسلوب التكلفة المستهدفة:

هناك عدة دوافع وأسباب ساهمت في اتجاه المؤسسات إلى استخدام نهج التكلفة المستهدفة نوجزها فيما يلي⁽⁴⁾:

1. نمو واشتداد المنافسة العالمية للعديد من الصناعات اذ تتمثل هذه التقنية بمجموعة من الأساليب والأدوات المستخدمة لتوجيه اهداف إدارة التكلفة والانشطة في التصميم والتخطيط للإنتاج لتقديم اساس للرقابة الفعالة بما يضمن تحقيق الربح المستهدف.
2. التطورات التقنية والتغيرات المستمرة في السوق فرضت على المنظمات تبني إستراتيجيات تنافسية.
3. التوجه نحو الزبون وتلبية ما يحقق رضاه من الأبعاد الأساسية لهذه التقنية.

(1) [WWW.word-acc.net/vb/site map/index.php/t-2070.htm/imai/2012](http://WWW.word-acc.net/vb/site_map/index.php/t-2070.htm/imai/2012)

(2) Longlois, L., Bonnier, C., Bringer, M., **Contrôle Digestion**, BERTI Editions Foueher, Paris, 2006, P.102.

(3) Horngren, T. Ch., Sundem, L., Gray and Stratton, O. W., **Introduction to Management Accounting**, Fourteenth Edition, (Prentice- Hall, INC., 2005), P.224.

(4) زياد عوده انبيه، العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الاردنية، (عمان : جامعة آل البيت، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م)، ص ص 16-17 .

4. ليس للمنظمات إمكانية السيطرة والتحكم في الأسعار الحقيقية وإذا تجاهلت المنظمة ذلك فستتعرض للخطر ولذلك يؤخذ سعر السوق بالإعتبار عند تحديد التكلفة المستهدفة .
 5. معظم التكاليف تحدد في مرحلة التصميم ومتى تم اعتماد هذا المنتج وإدخاله للإنتاج يصبح ليس بالإمكان تخفيض هذه التكاليف ، لذلك تدخل هذه التقنية في مرحلة التصميم والبحث والتطوير .
 6. قصور المدخل المحاسبي التقليدي في التسعير والذي يعتمد التكلفة الأساس في التسعير دون اللجوء إلى تحليل التكلفة باعتماد أسلوب تحليل القيمة وتحليل الأنشطة وهو ما يجعل التعرف على خطوات تنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة أمر ضروري.
 7. إذا أرادت النظم التقليدية إجراء تخفيض للتكلفة فإنها تقصد بذلك التخفيض ثقيل فرص الضياع والتلف بالشركة دون الأخذ في الإعتبار التكلفة المستهدفة للإنتاج.
 8. تعطي الأنظمة التقليدية الأولوية لتخفيض سعر البيع بما يتناسب مع السوق عن تخفيض التكلفة أولاً .
 9. ان التكاليف التي يتم تحميلها على المنتج تكون المحدد الرئيسي في تحديد سعر البيع دون النظر إلى سعر السوق مسبقاً.
 10. النظم التقليدية لا تأخذ في الحسبان قرارات واقتراحات الموردين والمستهلكين قبل عملية الإنتاج ، ولكن تهتم بذلك بعد الإنتهاء من عملية الإنتاج ، هذا على عكس النظم الحديثة ومنها التكلفة المستهدفة.
 11. تبدأ الطرق التقليدية بتحديد التكلفة أولاً ثم على ضوءه تقوم بتحديد سعر البيع حيث تضيف إلى التكلفة هامش الربح ليصبح بذلك سعر البيع.
- يرى الباحث أن الأسباب والدوافع المذكورة أعلاه تعتبر كافية لتبني المنشآت لأسلوب التكلفة المستهدفة في تسعير منتجاتها.
- رابعاً : أهمية استخدام نظام التكلفة المستهدفة:**
- تظهر أهمية استخدام نظام التكلفة المستهدفة نتيجة لمجموعة أسباب من أهمها إزدياد المنافسة بين المشروعات ، ومن منطلق أن التكلفة المستهدفة أساس لتخطيط الربحية وبناء معايير التكلفة خاصة في ظل إنتشار التكنولوجيا وما صاحب ذلك من وجود منافسة عالمية تتسم بسرعة التغير، ولم يعد التفوق التكنولوجي هو العنصر الأساسي في إكتساح الأسواق وتحقيق أرباح مقبولة خاصة بعد إنخفاض الفروق في الجودة المنتجات المتنافسة ، ولكن أصبح بمقدور المتنافسين الذين يستخدمون مستوى أقل من التكنولوجيا تقديم منتج بتكاليف أقل وإكتساب الأسواق، وتحقيق المعدلات المطلوبة من العائد ، وتزداد فرص النمو وتحقيق الربحية أمام المصانع التي تستطيع زيادة جودة المنتجات المطلوبة وتقليل التكلفة، بالإضافة إلى الجودة والتكلفة فإن عنصر الوقت يمثل الضلع الثالث للإستراتيجية الجديدة للتنافس .

ان الغموض المحيطة ببيئة قرارات التسعير والإنتاج دفع المشروعات إلى البحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية والخارجية للمنتج بصورة جيدة ويكرر ذلك باستمرار ، وفي الوقت الذي تزداد فيها الأسعار بسبب ظروف العرض والطلب ظهر نظام التكاليف المستهدفة ليحد من الزيادة عن طريق حصر تكاليف الإنتاج في حدود معينة وتجنب جميع نواحي الإسراف والأنشطة التي لا تضيف قيمة .

خامساً : أهداف التكلفة المستهدفة:

تتمثل أهداف التكلفة المستهدفة في الآتي⁽¹⁾:

1. تحديد سعر البيع الذي يحقق للمنشأة الحصة السوقية.
 2. تحديد هامش الربح الذي تسعى المنشأة له قبل طرح المنتج في السوق .
 3. إنتاج المنتجات بالجودة المناسبة والتي تفي باحتياجات العميل .
 4. تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل.
 5. خفض تكاليف المنتج إلى المدى الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود.
 6. مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.
- يرى أحد الكتاب أن التكلفة المستهدفة تهدف بصورة أساسية إلى التخفيض في التكاليف والتطوير في المنتجات ، كما تهدف إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية⁽²⁾:

1. تحقيق رغبات العملاء وإشباع احتياجاتهم بتقديم منتجات متطورة وذات جودة وسعر مناسبين.
 2. تحقيق أهداف الإدارة العليا في المشروع من الأرباح والمنافسة على المدى الطويل رغم التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية ورغم احتياجات السوق المتجددة والضغط الداخلي والخارجية.
 3. إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر وذلك لأنه عند إنتاج منتج معين جديد باستخدام التكاليف المستهدفة ، يتم تحديد تكلفة ذلك المنتج عن طريق طرح الأرباح المطلوبة من السعر المستهدف الذي سوف يتم البيع به والمحدد على أساس ظروف السوق وإمكانيات المشروع المتاحة⁽³⁾.
- من أهداف التكلفة المستهدفة أيضاً ما يلي⁽⁴⁾:

1. تطوير المنتج دائماً لجذب المستهلك.

(1) غسان فلاح المطارنة ، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ، (دمشق: مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد24، العدد 2، 2008م)، ص286.

(2) ميساء محمد أحمد، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات – دراسة ميدانية على المشروعات الطبية في مدينة جده ، (الرياض : جامعة الملك عبدالعزيز ، كلية الاقتصاد والإدارة ، رسالة ماجستير محاسبية غير منشورة، 2002م)، ص22.

(3) عبدالحى مرعي وآخرون، محاسبة التكاليف ،(الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1993م)، ص3.

(4) Dekker, H., and Smidit, P., **Control Tomorrow,s Costs Through Today,s Design**, Harvard Business Review, Vol.74, No.1, Jan\Feb,1996, P. 293 .

2. تخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلية.
 3. يساعد مدخل التكلفة المستهدفة في تحديد تكاليف المنتج المستهدفة أي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج.
 4. تحقيق أهداف الإدارة العليا من أرباح ومنافسة على المدى الطويل في ظل المتغيرات الاقتصادية والتكنولوجية، وكذلك تغير أذواق المستهلكين .
- هناك من يرى أن أهداف التكلفة المستهدفة تتمثل في الآتي(1):

1. خفض تكاليف الإنتاج أثناء مرحلة تخطيط وتصميم وتطوير المنتج أو الخدمة بإعتبارها المرحلة التي تشتمل تكلفتها النسبة الكبرى من إجمالي تكلفة الإنتاج وذلك سعياً لتحقيق الربح المستهدف في ظل ظروف السوق.
 2. تحقيق التوازن بين المستويات الآتية:
 - أ. الجودة، إذ لا يمكن التوصل للتكلفة المستهدفة خصماً على الجودة أو الخصائص أو المواصفات المميزة للمنتج من وجهة نظر العميل .
 - ب. الوقت، حيث يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على توفير الوقت إذ يتم تفادي الوقت الضائع في محاولة تحديد كيفية تصنيع المنتج بعد تصميمه(2).
 - ج. السعر، هو السعر المحدد من قبل السوق ويعد الأساس لتحديد التكلفة المستهدفة.
 3. تحفيز مستخدمي أسلوب التكلفة المستهدفة لاختيار التصميم الذي يمكن من الوصول للربح المستهدف لإنتاج المنتجات.
- سادساً : مبادئ التكلفة المستهدفة:**

- يقوم أسلوب التكاليف المستهدفة على المبادئ التالية(3):
1. قيادة السعر للتكلفة : يعني أن التكاليف المستهدفة يتم قياسها بناءً على تحديد السعر التنافسي.
 2. التركيز على العميل: على الإدارة معرفة متطلبات العملاء الخاصة بالجودة وكذا تفضيلاتهم وردود أفعالهم .
 3. التركيز على تصميم المنتج: يقصد بذلك أن هندسة تصميم المنتج تعتبر العنصر الأساسي في عملية خفض التكاليف .

(1) رباب مصطفى محمد، قياس التكاليف على أساس الخصائص والعمليات تحقيقاً للمنظور الإستراتيجي للتكاليف، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007م) ، ص34 .

(2) د. حسين محمد أحمد عيسى، إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة : دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد 2، ابريل 2001م)، ص507.

(3) خالد محمد أحمد عبدالله، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة الكهرباء، دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، عمادة البحث العلمي ، مجلة العلوم الاقتصادية ، المجلد 16 ، العدد 1 ، 2015م)، ص233.

4. عمل الفريق: يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الإختصاصات ومن مختلف إدارات المؤسسة من المختصين في بحوث التسويق، هنسة التصميم، التجهيز وإدارة التكلفة.
5. دورة حياة التكاليف وتخفيض تكلفتها : يجب الأخذ بعين الإعتبار جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج.
6. توجيه سلسلة القيمة : يعتبر أعضاء سلسلة القيمة (الموردون، العملاء، الموزعون، القائمون على خدمات الصيانة ، وغيرهم) جزءاً لا يتجزأ من أسلوب التكاليف المستهدفة ، حيث ان هذا الأسلوب يعتمد على وجود علاقات تعاون نشطة طويل الأجل تعتمد على المنافع المتبادلة بين أعضاء سلسلة القيمة.

إن منهج هندسة القيمة يتضمن المبادئ الأساسية الآتية⁽¹⁾:

1. التركيز على الزبون: إذ ينبغي على الإدارة معرفة تفضيلات الزبائن وردود أفعالهم والسعر الذي يناسبهم .
2. التركيز على تصميم المنتج: تعد هندسة التصميم العنصر الرئيسي في التكلفة المستهدفة ، اذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود التكلفة المستهدفة.
3. التركيز على التصميم : وهذا يعني فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة ، كما يجب تصميم جميع هذه الأوجه وفقاً للتكلفة المستهدفة للمنتج.
4. فرق متداخلة المهام : يتطلب تصنيع المنتج في حدود تكلفته المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات ، ومن مختلف إدارات المنشأة كالمختصين في بحوث التسويق ، البيع، هنسة التصميم، هندسة الإنتاج، جدولة الإنتاج، ومناولة المواد ، إدارة التكلفة .
5. دورة حياة التكاليف: ينبغي أن ينتبه المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الإعتبار ، فالنظام المحاسبي التقليدي يركز على التكاليف خلال مرحلة الإنتاج فقط ولا يعير اهتماماً كافياً لبقية التكاليف ذات العلاقة بالمنتج .
6. توجيه سلسلة القيمة : في بعض الأحيان قد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة وهنا تبذل الجهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة ، يمكن أن تساعد النظرة الفاحصة لسلسلة القيمة لكامل أنشطة المنشأة المدراء على تحديد فرص تقليل التكلفة.

إن أسلوب التكلفة المستهدفة يتضمن عدة مبادئ منها ما يلي⁽²⁾:

(1) محمد رضا الخلف ، إنعام محسن حسن، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، (الرياض : جامعة الملك عبدالعزيز ، كلية الاقتصاد والادارة، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، المجلد 21، العدد 1، 2007م)، ص 27.

(2) محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، قسم الدراسات العليا، تمهيدي ماجستير، 2008م)، ص76.

1. قيادة سعر البيع المستهدف:

لتحديد التكلفة المستهدفة يجب القيام أولاً بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج وي طرح الربح المستهدف من هذا السعر لنحصل على التكلفة التي يجب تصنيع التكلفة في حدودها.

2. التركيز على العملاء:

حيث لا بد من الاهتمام بمتطلبات العملاء من ناحية الجودة والسعر والوقت المناسب للحصول على المنتج.

3. التركيز على تصميم المنتج :

تعد هندسة التصميم هي العنصر الرئيسي في التكلفة المستهدفة ، إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود التكلفة المستهدفة .

4. التركيز على عملية التصميم:

يعني فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج الذي سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة ، كما يجب تصميم الأوجه وفقاً للتكلفة المستهدفة للمنتج.

5. دورة حياة التكاليف:

ينبغي أن ينتبه المحللون عند التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار ، والعمل على تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج سواء كانت تكاليف التوزيع أو الشراء أو التشغيل والصيانة وصولاً إلى تكلفة التخلص منه بعد إنتهاء الغرض.

6. فرق عمل متداخلة :

يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات ومن مختلف إدارات المنشأة كالمختصين في بحوث التسويق والبيع وهندسة الإنتاج أو التجهيز ، إدارة التكلفة.

7. توجيه سلسلة القيمة :

في بعض الأحيان قد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة ، وهنا يتم بذل جهد لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة وفي بعض الحالات يمكن أن تساعد النظرة الفاحصة لكامل أنشطة المؤسسة المديرين على تحديد فرص تقليل التكلفة . كما إن منهج التكلفة المستهدفة يركز في تحقيق أهدافه على مجموعة من المبادئ تتمثل في الآتي⁽¹⁾:

أ. يقوم نظام التكاليف المستهدفة على أساس التخطيط المتوسط والطويل الأجل للتكاليف والأرباح.

(1) زياد عوده انبيه العمرو ،العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الاردنية، (عمان : جامعة آل البيت ، رسالة ماجستير غير منشورة ،2007م)، ص ص 19-20.

ب. يقوم بتحديد تكلفة المنتج وفقاً للمعادلة التالية : السعر المستهدف - الربح المستهدف = التكلفة المستهدفة.

ج. يؤكد على أهمية تشغيل فريق عمل ذي مهارة ملائمة للمهام المنسوبة إليه، سواء من داخل المشروع أو من خارجه كالموردين والوسطاء والموزعين .

د. يهتم بتوثيق العلاقة مع الموردين ويجعل أساس التعامل معهم الثقة لسنوات طويلة ، أو يجعل منهم شركاء للمشروع أو طرفاً أساسياً في عملية التخطيط والتصميم للمنتجات.

هـ. ينادي بأهمية إنتاج العديد من المنتجات في المشروع الواحد ، حتى يسهل عملية تحقيق الأرباح المستهدفة .

و. يقوم بإشراك جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية ، مما يحفزهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية.

ز. يعتمد على أساس دقيق وصحيح من المعلومات الجديدة من داخل وخارج المشروع.

سابعاً: خصائص منهج التكلفة المستهدفة:

يتصف منهج التكلفة المستهدفة بالخصائص الآتية⁽¹⁾:

1. انها تطبق في مرحلة التطوير والتصميم وهي تختلف عن نظم مراقبة التكاليف المعيارية التي يتم تطبيقها في مرحلة الإنتاج.

2. انها ليست أسلوب إداري لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي ولكنها أسلوب يهدف إلى تخفيض التكاليف .

3. يتم استخدام بعض أساليب علم الإدارة في تحديد التكاليف المستهدفة لأن الأهداف الإدارية والتكاليف المستهدفة تتضمن الأساليب الفنية لتطوير وتصميم المنتج.

4. تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة يتطلب تعاون العديد من الإدارات داخل المنشأة كما وأضاف آخر الخاصية الآتية: يشرح ويصف هيكل أو خطة التطوير مع الأخذ في

الإعتبار ديناميكية التسعير وتعقد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين⁽²⁾.

إن منهج التكلفة المستهدفة يتميز بعدة خصائص والتي تساهم في تعزيز الموقف التنافسي للمنشأة ومن أهمها⁽³⁾:

1. أنه نظام مفتوح يهتم بالتفاعل القائم بين المؤسسة وبيئتها الخارجية ، من خلال التعرف على رغبات العملاء والعمل على تلبيتها ، وذلك بتهيئة الظروف وتسخير الإمكانيات ، أي أنه ذو توجه خارجي .

(1) جبر ابراهيم الداور ، التكاليف المستهدفة وخفض التكاليف، (غزة : جامعة غزة ، مجلة المحاسب الفلسطيني، العدد 13 ، 2002م)، ص ص27-31.

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

(3) غسان فلاح المطارنة مرجع سابق ، ص290.

2. يستخدم كأداة للرقابة كونه يطبق في مرحلة التخطيط والتصميم وذلك قبل البدء في الإنتاج ، وهذا ما يميزه عن التكاليف المعيارية التي تطبق عند مرحلة الإنتاج.
3. يساعد على خلق مستقبل تنافسي قوي للمؤسسة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة للسوق.
4. أنه نظام لإعادة تصميم المنتج وهندسة القيمة والعمليات.
5. يعمل على التخطيط للأجل الطويل ، حيث يحدد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منهما هدفاً يلتزم بالوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر للمنتج.
6. ينمي روح التعاون والإبتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين داخل المؤسسة لتحقيق هدف موحد وهو إنتاج منتج بالكيفية المطلوبة .
7. يناسب المنتجات التي تتصف بقصر دورة حياتها أكثر من المنتجات التي لها دورة حياة طويلة ، وذلك لسهولة تحديد تكاليف المدخلات بدقة في المدى القصير وكذا سرعة التعرف على ردود فعل العملاء تجاه المنتج الجديد .
8. ساهم في تغيير وتحويل نظرة الإدارة إلى برنامج شامل لخفض رقم التكلفة على مدار حياة المنتج.

أيضاً ان خصائص التكلفة المستهدفة يمكن تلخيصها في الآتي⁽¹⁾:

1. يطبق مدخل التكلفة المستهدفة في مرحلة تصميم وتطوير المنتج وذلك خلافاً لمدخل التكاليف المعيارية والذي يطبق ويستخدم في مرحلة الإنتاج.
2. يعتبر أداة لتخطيط وتخفيض التكلفة كهدف أساسي وليس كهدف للرقابة على التكاليف.
3. يتلائم مع المنشأة الصناعية التي تقوم بإنتاج المنتجات المتنوعة ذات الأحجام المتوسطة والصغيرة والتي تتسم بقصر دورة حياة منتجاتها، ولا يتلائم مع الشركات التي تقوم بإنتاج قليلة وبأحجام كبيرة.
4. تعتبر أداة رقابية على تحديد نتائج القرارات المتعلقة بتصميم المنتج والأساليب التقنية المستخدمة أثناء مرحلة الإنتاج.
5. يتطلب التطبيق الناجح لهذا المدخل استخدام عدة أساليب منها هندسة القيمة وبعض الأساليب الأخرى مثل التكلفة المطورة.

ثامناً: تطبيق منهج التكلفة المستهدفة:

1. متطلبات نجاح تطبيق التكلفة المستهدفة:

حتى ينجح تطبيق التكلفة المستهدفة في منشأة معينة فإن لها متطلبات لا بد من توافرها.

(1) د. مصطفى نبيل الشامي ، نظام المحاسبة الادارية لدعم التخطيط الاستراتيجي لريادة سوق المنتج في ظل اقتصاديات السوق - دراسة نظرية ميدانية ، (الاسكندرية : ورقة مقدمة للمؤتمر العلمي السادس للمحاسبين المصريين بعنوان دور المحاسبة والنظم والمراجعة في اعادة الحيوية لقطاع الاعمال في مصر ، 18-20 اكتوبر 2001م)، ص ص 36-37 .

إن المنشآت التي تمتاز بخصائص معينة يمكن أن تجني معظم الفوائد من تطبيق منهج التكلفة المستهدفة ومن هذه المتطلبات⁽¹⁾:

- أ. المنشآت التي تكون حياة منتجاتها متنوعة .
- ب. المنشآت التي تعتمد في صناعتها وخدماتها على المعدات الآلية والحاسوب.
- ج. المنشآت التي تكون لديها خبرة خاصة بالمنتجات ذات دورة الحياة القصيرة.
- د. ان تعتمد على أنظمة التطوير في خفض التكلفة سواء أثناء مرحلة التطوير والتصميم وكذلك أثناء دورة حياة المنتج.
- هـ. ان تكون تعتمد أيضاً على بعض الأدوات والأنظمة الإدارية مثل سياسة الإنتاج الفوري ، وكذلك رقابة الجودة الشاملة ، وأنشطة استخلاص القيمة.

بحسب رأي الباحث فإن إتباع التحسين المستمر للمنتجات ، مع المحافظة على جودة المنتج وإشباع رغبة العميل ، والإعتماد على برامج محوسبة لمعالجة البيانات والحصول على المعلومات بالوقت والسرعة اللازمة من متطلبات النجاح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

2. أهم العوامل التي تدعم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة :

لا يكفي إعجاب الإدارة بأسلوب التكلفة المستهدفة لضمان نجاح هذا الأسلوب عند التنفيذ ، وإنما ينبغي أن يكون لدى الإدارة إيمان قوي بضرورة هذا الأسلوب لبقاء المنشأة وصمودها أمام المنافسة الشرسة التي أصبحت من سمات السوق المعاصر ، وقد أظهر استطلاع للرأي تم إجرائه على عدد 135 شركة يابانية مقيدة في بورصة طوكيو وتستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة. إن أهم عشرة عوامل داعمة لنجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ما يلي⁽²⁾:

- أ. وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية.
- ب. وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالإعتماد على كل من التكاليف التاريخية والدراسة السوقية لاتجاهات الأسعار.
- ج. الدعم من قبل الإدارة العليا وذلك بسبب الطبيعة الإستراتيجية لهذا المدخل ولتأثيره على أسلوب العمل في مختلف الإدارات داخل المنظمة بالكامل.
- د. توفير الدورات العلمية والتدريب العملي للأفراد على استخدام مدخل التكلفة المستهدفة.
- هـ. تشجيع وتطوير فرق العمل من مختلف الإدارات والتخصصات .
- و. تنمية العلاقات مع الموردين بحيث تكون قائمة على التعاون بدلاً من ربح طرف على حساب خسارة للطرف الآخر.
- ز. مشاركة جميع المعلومات المتاحة بين جميع الإدارات والأفراد وعدم اختصاص البعض بها.

(1)Gagne, M. and Discenza, R., **Target Costing**, Journal of Business & Industrial Marketing, Vol.1., 1995, PP.16-23.

(2) محمد عماد صلاح عبد الحفيظ ، مرجع سابق، ص ص14-15.

ح. وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم سواء بين الشركة والموردين أو بين الشركة والعملاء أو بين مختلف الإدارات والأقسام داخل المنشأة لتسهيل تقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات.

ط. اعتماد الإدارة على أسلوب تفويض السلطات لفرق العمل لمساعدتها على الابتكار والإبداع.
ي. تقييم جميع الأنشطة والأعمال والأفراد بمدى مساهمتهم في تحقيق إستراتيجية الربح للشركة.
كما إن التطبيق الناجح لأسلوب هندسة القيمة يتطلب إدارة العديد من المكونات المتداخلة مع بعضها وتتمثل في⁽¹⁾:

- أ. السعر يقود التكلفة، أي بناء على سعر السوق يتم تحديد تكلفة المنتج .
- ب. التوجه نحو العميل، بمعنى أن رغبة العميل هي محور عملية الإنتاج.
- ج. التركيز على المنتج وعمليات التصميم.
- د. فريق العمل الوظيفي المتكامل .
- هـ. تخفيض التكلفة خلال دورة حياة المنتج.
- و. الاهتمام بسلسلة القيمة .

تاسعاً : خطوات تحديد التكلفة المستهدفة:

يتم تحديد التكلفة المستهدفة من خلال عدة خطوات تتمثل في الآتي⁽²⁾:

1. تحديد سعر البيع في السوق.
2. تحديد الربح المستهدف لكل منتج .
3. تحديد التكلفة المستهدفة.
4. استخدام هندسة القيمة لتحديد طرق خفض التكلفة .
5. استخدام أسلوب التحسين المستمر والرقابة على العمليات لعمل تخفيضات إضافية للتكلفة .

عاشراً: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة:

تمر عملية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بثلاث مراحل رئيسية كالتالي:

المرحلة الاولى : تخطيط التكلفة المستهدفة:

تبدأ عملية التخطيط للتكلفة المستهدفة من خلال البحث السوقي لمستوى جودة المنتج التي يمكن ان تجذب العملاء المتوقعين والسعر المتوقع له والذي عادة ما يعكس ظروف السوق ليست الحالية وإنما المستقبلية⁽³⁾.

(1) T. Albright, **The Use of Target Costing in Developing the Mercedes Benz Mclass**, Internationall Journal of Strategic Cost Management, Autum,1998, PP.13-23.

(2) Edward J., Blocher, Kung H. Chen and Thomas W. Lin, **Target Cost at ITT Automation**, Cases and Readings in Strategic Cost Managment for use with Cost Management Stratgic Emphasis,1992, P.380.

(3) محمد منصور الشبلي ، ماهية التكاليف المستهدفة ، (القاهرة : جامعة الأزهر ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م)، ص10.

تمر مرحلة التخطيط بالخطوات التالية:

1. تحديد سعر البيع المستهدف:

يتم من خلال تحديد السعر الذي سوف يدفعه المستهلكين مقابل الحصول على المنتج ومن خلال دراسة السوق لأسعار المنتجات المنافسة والوظائف التي يؤديها المنتج⁽¹⁾.

توجد هناك حالتين :

الحالة الأولى : تعتبر حالة سهلة على إعتبار أن المنتج مطروح في السوق والمعلومات المتعلقة به متوفرة مما يسمح بوضع تقديرات حول أسعاره.

الحالة الثانية : تكون صعبة نوعاً ما على إعتبار أنها تتمثل في تعيين سعر مستهدف جديد سيطرح في السوق وفي هذا يمكن الإختيار من الإستراتيجيتين التاليتين:

أ. إستراتيجية الإختراق:

بناءً على هذه الإستراتيجية يتم البيع بأسعار منخفضة مبدئياً للحصول على حصة سريعة من السوق نتيجة لإقبال العملاء على الأسعار المنخفضة خاصة في حالة وجود منتجات منافسة تتمتع بنفس الجودة. وتتطلب هذه الإستراتيجية التضحية بالأرباح في الأجل القصيرة من أجل الحصول على حصة من السوق في الأجل الطويل⁽²⁾.

ب. إستراتيجية تصفح السوق:

تكون هذه الإستراتيجية مناسبة في حالة كون المنتج يتمتع بخصائص عن المنتجات المنافسة.

تقتضي هذه الإستراتيجية بتحديد أسعار مرتفعة مبدئياً لتعظيم الربح في الأجل القصير ، ثم تخفيض هذه الأسعار فيما بعد لمواكبة السوق والمنافسة. وتقوم المنشأة باختيار واحدة من الإستراتيجيتين وفقاً لأهدافها.

2. وضع هامش الربح:

ذلك من خلال وضع التخطيط الإستراتيجي للمؤسسة على المدى الطويل ومحفظه منتجاتها متوسطة الأجل ، فتحدد الربح المستهدف يكون بناءً على إستراتيجية حصة المنتج من السوق في المدى القصير .

يحدد هذا الهامش بناءً على عوامل كثيرة مثل الربح المتوقع للنتائج التاريخية ، تحليل المنافسة وغيرها، وينبغي أن يكون هامش الربح واقعي وكافي لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج⁽³⁾.

(1) ناجي شايب الركابي، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي للشركة الصناعية الإلكترونية ، (بغداد : كية التقنية ، مذكرة ماجستير، 2010م)، ص4.

(2) نضال محمد الخلف، إنعام محسن حسن زويلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، دراسة ميدانية في قطاع صناعة الادوية البيطرية الاردني، (الرياض : مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، العدد 1، 2007م)، ص109.

(3) ميساء محمود رجحان، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات ، (الرياض: جامعة المك عبدالعزيز ، رسالة ماجستير، 2002م)، ص8.

3. تحديد التكلفة المسموح بها:

يمكن التعبير عنها بالمعادلة التالية⁽¹⁾:

التكلفة المسموح بها = سعر البيع المتوقع - الربح المستهدف

بعد حساب التكلفة المسموح بها والمحددة وفقاً لمتطلبات السوق، تقوم المؤسسة بتحديد التكلفة المقدرة للمنتج وفقاً لقدراتها وظروفها الداخلية (طاقاتها وخصائصها ومواردها) ثم تقوم المنشأة بالمقارنة بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية . وإذا ما كانت هذه الأخيرة أكبر من الأولى، تبذل المؤسسة مجهود لتحليل الفجوة ومحاولة إيجاد الحلول الممكنة لتقليصها قدر الإمكان.

4. تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول للتكلفة المستهدفة :

هدف خفض التكلفة هو الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية ويقصد بالتكلفة

الجارية : تكلفة المنتج المقترحة بافتراضيات التصنيع الحالية دون إجراء محاولة خفض التكلفة.

وتتكون هذه الأخيرة من جزئين هما⁽²⁾:

أ. هدف خفض التكلفة الممكن:

هو التكاليف القابلة للتحقيق عن طريق تطوير تصميم المنتج وتطوير الطاقات المتاحة لدى

المؤسسة ولدى الموردين ، وهو الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة المستهدفة للمنتج.

ب. التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة :

هذا الجزء يصعب تحقيقه في ظل سيادة الظروف الحالية من تكنولوجيا وغيرها. وهو عبار عن

الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة ويمكن التعبير عن ما سبق بالمعادلات التالية:

(1) - التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

(2) - هدف خفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة الجارية

(3) - هدف خفض التكلفة الممكن = التكلفة الجارية - التكلفة المستهدفة

(4) - التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة المستهدفة

وباستخدام المعادلة 4 نجد أن:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة (5)

وبالتعويض التكلفة المسموح بها في المعادلة (1) في المعادلة (5) نجد:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف - التحدي الإستراتيجي لخفض

التكلفة.

المرحلة الثانية: تحقيق التكلفة المستهدفة:

بإنتهاء المرحلة الأولى من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتم معرفة التكلفة

المسموح بها والتكلفة المستهدفة وكذلك أن يكون قد تم تحديد فجوة التكاليف بين تكلفة التصميم

(1) محمد منصور شبلي موسى ، مرجع سابق، ص10.

(2) محمد عماد صلاح عبدالحفيظ ، مرجع سابق، ص76.

المبدئي (التكلفة الجارية) والتكلفة المسموح بها ، وبالتالي مقدار الخفض الممكن في التكاليف والتحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة .

المرحلة الثالثة : تحسين التكلفة المستهدفة باستخدام أسلوب التكلفة المطور:

لا يعني الوصول إلى التكلفة المستهدفة نهاية الأمر وإنما يعني بداية مرحلة جديدة في البحث المستمر عن مواطن لاختراق وتخفيض التكلفة كلما مكن .

إن تطبيق التكلفة المستهدفة يتم عبر مراحل محددة تتمثل في الآتي⁽¹⁾:

1. تخطيط وتحديد التكلفة المستهدفة:

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

أ. وضع سعر البيع المستهدف: يعتبر سعر البيع نقطة البداية للوصول إلى التكلفة المستهدفة في ظل مفهوم المنتج وخصائصه وتلبية لتفضيلات ورغبات العملاء مع الأخذ في الحسبان لأسعار المنتجات المنافسة في السوق.

ب. تحديد هامش الربح المستهدف: يتمثل الهامش المستهدف في رقم الربح الذي يجب أن تحققه المنشأة تفيذاً للخطة الإستراتيجية الخاصة بالأرباح طويلة الأجل.

ج. تحديد التكلفة المستهدفة: وهي تساوي الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف⁽²⁾.

د. تحديد الفجوة التكاليفية: تظهر هذه الفجوة من زاويتين الأولى عند مقارنة التكلفة المقدرة للمنتج والتكلفة المستهدفة وتعتبر هذه الفجوة عن الهدف الممكن ، والثانية تظهر بمقارنة التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة وتعتبر هذه الفجوة عن الهدف الإستراتيجي لخفض التكلفة.

2. تحقيق رقم التكلفة المستهدفة:

تهتم هذه المرحلة بالقضاء على فجوتي التكاليف الأولى والثانية عن طريق استخدام الأساليب والأدوات لتحقيق هذا الهدف، ويعتبر استخدام هندسة القيمة عاملاً مساعداً لتحقيق رقم التكلفة المستهدفة كنتيجة منطقية للتركيز الأساسي على إحتياجات العملاء.

3. المرحلة الثالثة : التطوير المستمر لعملية التكاليف المستهدفة:

تعد هذه المرحلة بمثابة بوابة النجاح في تنفيذ التكاليف المستهدفة ، وتجدر الإشارة إلى مدخل التكلفة المطورة والذي يوفر برنامج إحداث تلك التخفيضات المطلوبة بصورة محددة

(1) أمجاد محمد الكومي، تصميم إطار فكري متكامل لتفعيل أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق إستراتيجية التميز التنافسي – دراسة حالة، (القاهرة : جامعة عين شمس، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة المجلد 1 ، العدد 3، 2011م)، ص ص92-96.

(2)Tiago Pacoal Filomena, Francisco Jose Kliemann Neto, Michael Rebert Duffey, **Target Costing Operationization During Product Development: Model and Application**, International Journal of Production Economics, Vol.118, 2009, P.398.

ومستمرة في ذات الوقت والتي من شأنها تقديم نتائج إيجابية في خفض مستوى تكلفة المنتج في كل فترة عن السابقة لها مع مراعاة أن تتوافق جهود خفض التكلفة مع رأي العميل⁽¹⁾.

حادي عشر: النظم والأدوات المساندة لنظام التكلفة المستهدفة:

هناك عدة نظم وأدوات تستخدم لتحقيق هدف خفض التكلفة ومن أشهرها مايلي⁽²⁾:

1. هندسة القيمة:

تعد هندسة القيمة أحد الجهود المنظمة لتحليل وظائف السلع والخدمات بهدف إيجاد طرق لتحقيق هذه الوظائف عند التكلفة المستهدف، وتساعد هندسة القيمة على إدارة التكلفة، وإدارة الأداء الوظيفي للمنتج أو الخدمة بالتناوب ليس بغرض التخفيض المطلق للتكلفة ولكن بهدف الوصول بها إلى المستوى المستهدف.

هذا وتعتبر هندسة القيمة من أشهر الأساليب لتحقيق التكلفة المستهدفة، كان أول ظهور لأسلوب هندسة القيمة في أثناء الحرب العالمية الثانية حيث كان هناك نقص في وجود بعض المواد الخام فحاول مهندسي التصميم إنتاج المنتجات بالإعتماد على مصادر بديلة للمواد والأجزاء غير المتاحة، ثم تم تطوير هذه الفكرة من جانب اليابانيين لاستخدامها في محاولة تخفيض تكاليف الإنتاج عن طريق إجراء بعض التغييرات الهندسية على المنتج دون الإضرار بوظائف أو خصائص المنتج⁽³⁾.

عرف أسلوب هندسة القيمة بأنها، التقييم المنظم لكافة جوانب وأنشطة البحوث والتطوير، وتصميم المنتجات والعمليات، والإنتاج والتسويق، والتوزيع وخدمة العملاء بهدف تخفيض التكاليف مع تحقيق وإستيفاء إحتياجات العملاء⁽⁴⁾.

كما عرف بأنه "إعادة تقييم الأنشطة لتخفيض التكلفة مع المحافظة على متطلبات العميل"⁽⁵⁾.

يهدف أسلوب هندسة القيمة إلى التعرف على الأجزاء والأنشطة التي تضيف قيمة، والأنشطة والأجزاء التي لا تضيف قيمة حتى يتم حذفها لتخفيض التكلفة مع المحافظة على الجودة، بمعنى آخر أن أسلوب هندسة القيمة معنية بالحصول على نفس الوظائف ونفس درجات الأمان والإعتمادية ونفس الاستخدام، ولكن بتكلفة أقل منخفضة، وتتم الدراسات من أجل

(1) Christian Ax, Jan Greve, Ulf Nilsoon, **The Impact of Competition and Uncertainty on the Adoption of Target Costing**, International Journal of Production Economics, Vol.115, 2008, P.94.

(2) محمود منصور، ماهية التكاليف المستهدفة، (القاهرة: جامعة الازهر، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م)، ص 19.

(3) محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة، (القاهرة: جامعة القاهرة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م)، ص 76.

(4) زياد عوده انبيه العمرو، مرجع سابق، ص 5.

(5) Anthony A. Atkinson, Rajiv D. Banker, Rebert, S. Kaplan and S. Mark Young **Management Accounting**, 2^{ed} edition, (Prentice –Hall, 1997), P.1043 .

الوصول لتخفيض التكلفة الجارية والمقدرة والإقتراب بها من مستوى التكلفة المسموح بها أو نفس مستوى التكلفة المسموح بها.

يتم مراحل تطبيق أسلوب هندسة القيمة كالتالي(1):

- أ. تحديد الأهداف التي تكمن في عملية التحسين المستمر.
- ب. جمع المعلومات عن المنتج عن طريق التعاون بين إدارة التكاليف وفريق العمل الهندسي.
- ج. إعداد التصميم الهندسي للمنتج وفقاً لاحتياجات ورغبات العملاء.
- د. تقديم الأساليب والعمليات التي تحقق الوظائف الرئيسية للمنتج وفقاً لاحتياجات العملاء عن طريق العصف الذهني لفريق العمل. (وتسمى بالمرحلة الإبداعية).
- هـ. تقييم ما تم تقديمه من أفكار وأساليب وعمليات والتحقق من مدى إمكانية تطبيقها ومساهمتها في تخفيض التكلفة وتحسين جودة المنتج.
- و. تطوير الأفكار والعمليات التي قدمت مع المحافظة على الأداء الوظيفي للمنتج وتقديم قائمة توضح الأجزاء الأساسية للمنتج وتكلفة كل جزء منها .
- ز. مرحلة تقديم خطة هندسية.

ح. مرحلة تطبيق خطة هندسة القيمة مع متابعة وتقييم النتائج التي يتم التوصل إليها .(ويكون ذلك بعد موافقة الإدارة، ويكون التطبيق وفق الخطة التي تم وضعها).

إن مراحل تطبيق خطة عمل هندسة القيمة هي(2):

- أ. مرحلة تحديد الأهداف .
- ب. مرحلة جمع المعلومات عن المنتج، وهو الدور الذي يقوم به فريق العمل الهندسي بالتعاون مع إدارة التكاليف.
- ج. مرحلة التحليل الوظيفي، حيث يقوم المهندسون بإعداد تصميم هندسي للمنتج يتضمن احتياجات العملاء ومتطلباتهم.
- د. المرحلة الإبداعية، وخلالها تطرح الأفكار والأساليب والعمليات التي تؤدي لتحليل الوظائف الأساسية للمنتج حسبما يحتاجه العملاء .
- هـ. مرحلة التقييم، وخلالها تتم دراسة الأفكار والأساليب والطرق والعمليات وإمكانية تطبيقها ومساهمة كل منها في خفض التكلفة ، وإضافة أي قيمة للمنتج تتماشى مع الأهداف المحددة.
- و. مرحلة التطوير ، وتقوم على أخذ بعض الأفكار والأساليب والعمليات المطروحة في مرحلة التقييم ومحاولة تطوير بعضها مع المحافظة على أدائها.
- ز. عرض وتقديم خطة هندسة القيمة لإزالة الغموض لمتخذي القرارات .
- ح. مرحلة تطبيق خطة هندسة القيمة بعد موافقة صناع القرار.

(1) غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص289.

(2) Divis, K., **Finding Value in the Value Engineering, Process Cost Engineering**, 2004, PP.24-27.

2.الهندسة المتزامنة:

تعتبر الهندسة المتزامنة وسيلة لخفض زمن تطوير المنتج أو الخدمة ، من خلال أداء الأعمال الخاصة بالتخطيط والتطوير والتصميم التفصيلي للمنتجات أو الخدمات الجديدة في وقت واحد وبطريقة متوازنة وليست متعاقبة ، بما يترتب عليه وفورات زمنية بالإضافة إلى الوفورات في التكاليف المرتبطة بها مما يساعد في الوصول إلى التكلفة المستهدفة.

3.جداول التكلفة:

تعد جداول التكلفة من المصادر المهمة للمعلومات عند تحديد التكلفة المستهدفة، فهي توفر المعلومات عن أثر استخدام المواد الإنتاجية المختلفة وطرق التصنيع البديلة وتصميم المنتجات البديلة على التكلفة من خلال تحليل التكاليف الخاصة بكل بديل وتوفير قاعدة تكاليفية ، كما تساند جداول التكلفة جهود خفض التكلفة خلال دورة حياة المنتج وبصفة خاصة مرحلة ما قبل الإنتاج⁽¹⁾.

4.القياس المقارن:

يعرف بأنه محاولة الشركة المعنية أن تقارن أو تحاكي أدائها مع أفضل الشركات المنافسة في الصناعة أو في الخدمة بغرض التعلم من الممارسات المميزة لهذه الشركات ، وبالتالي تحديد أوجه التحسين المطلوبة والتي ستكون هي الأهداف التي تسعى الشركة إلى تحقيقها⁽²⁾. حيث يمثل القياس المقارن وسيلة من وسائل الاستفادة من تجارب الآخرين بغية عدم تكرارها والإستفادة منها في تحسين وتجويد الأداء. كما ويعرف القياس المقارن بأنه قيام المنشأة بالبحث المستمر للوصول إلى أفضل أساليب الأداء كما هو مطبق في المنشآت الأخرى⁽³⁾. هذا التعريف يبين أن المنشأة في سبيل تحقيق أهدافها لا بد لها أن تسعى للتعرف على تجارب الآخرين وممارساتهم والإستفادة منها. كما ويعرف بأنه هو العملية التي بموجبها تحدد الشركة عوامل نجاحها بطريقة إنتقادية عن طريق دراسة الممارسات المتبعة في الشركات الأخرى للوصول إلى أعلى درجة من النجاح ومن ثم تقوم بتحسين عملياتها بناءً على ذلك لكي تكون مماثلة لها أو متفوقة عليها⁽⁴⁾. من الملاحظ أن هذه الأداة تحاول الإستفادة من خبرات وتجارب المنشآت الأخرى للوصول إلى أفضل الأهداف والنتائج.

(1) زياد عوده انبيه العمرو، مرجع سابق، ص25.

(2) د. أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، تسعير المنتجات – تقييم الأداء ، نظم الانتاج الحديثة، (الاسكندرية : مكتبة الاشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، 1997م)، ص359.

(3) Anthony A. Atkinson et al, **Op.Cit**, P. 623.

(4) E. Blocher et al, **Op.Cit**. P. 12 .

مراحل تطبيق أداة القياس المقارن:

يتضمن تطبيق هذه الأداة خمسة خطوات هي⁽¹⁾:

- أ. الدراسة الداخلية والتحليل المبدئي التنافسي من خلال تحديد احتياجات ورغبات العملاء مع تحديد المنتجات والخدمات التي تفي بتلك الحاجات.
 - ب. تحديد الالتزام طويل الأجل للمشروع المطبق عليه هذه الأداة وتوافقه مع فريق القياس المقارن.
 - ج. تحديد شركاء القياس المقارن من حيث الحجم والعدد وموقعهم في المجال الصناعي ودرجة الثقة المتبادلة بين الشركاء .
 - د. تجميع المعلومات وطرق المشاركة من خلال نوعية المعلومات التي تستخدم في أسلوب القياس المقارن وطرق جمعها.
 - هـ. إتخاذ الإجراءات لتحقيق أو تجاوز أسلوب القياس المقارن بإدخال التحسينات لسد الفجوة بعد إدخال التحسينات ومتابعتها وتطويرها .
- يمكن للمنشأة الإستفادة من هذه الأداة لتحديد تكاليف وأسعار منتجاتها وخدماتها بطريقة تمكنها من المنافسة على كافة المستويات والعمل على تحديث هذه الأسعار والعمل على تحقيقها مستفيدةً من تجارب وخبرات الآخرين.

5.تحليل التكلفة الوظيفي:

يتم استخدام التحليل الوظيفي في حال توفرت معلومات عن تكاليف كل وظيفة من وظائف الخدمة أو المنتج ، وتقسيم الوظائف إلى مجموعات رئيسية و ثانوية حتى يتم عمل تعديل عليها إما بضمها مع بعضها أو حذفها إذا كانت غير ذات أهمية وذلك بهدف خفض التكلفة.

6.نظم دعم التكلفة المستهدفة :

ساعد وجود التكنولوجيا المتقدمة للمعلومات على توفير العديد من أنظمة المعلومات والتي لها أثر مهم في تسهيل عملية تحديد التكلفة المستهدفة ولعل من أهمها :

- أ. النظم المساعدة في حساب الأسعار المستهدفة.
- ب. النظم المساعدة في حساب الأرباح المستهدفة.
- ج. النظم المساعدة في البحوث والتطوير.

ثاني عشر: التكلفة المطورة(Kaizen Costing) :

تأتي أهمية هذه الأداة أو الأسلوب في المرحلة الثالثة من مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة وهي مرحلة تحسين مدخل التكلفة المستهدفة من خلال التطوير والتحسين المستمر.

كلمة كيزن (Kaizen) هي مصطلح ياباني يعني إجراء تحسينات للعملية الإنتاجية من خلال كميات صغيرة متزايدة بدلاً من إجرائها من خلال إبتكارات كبيرة بما يعني الإستمرار في

(1) Anthony A. Atkinson et al, Op.Cit, PP.630-632.

إجراء التحسينات على المنتج ومراحل إنتاجه مما يؤدي إلى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج.

أهم ما يميز التكلفة المطورة خاصة الإستمرارية في التحسين ومهما كانت التخفيضات محدودة فإنها تعطي بمرور الوقت نتائج مهمة وإيجابية، حيث يهدف هذا المدخل إلى تخفيض التكاليف في مرحلة الإنتاج أو تقديم الخدمة ، أما منهج التكلفة المستهدفة يتم تطبيقه في مرحلة التصميم والتطوير، ووفق هذا المدخل تكون التحسينات عن طريق تطوير وتحسين أداء الآلات لتقليل نسبة الأعطال أو التوقف في تقديم الخدمة، كما يتم زيادة تدريب العمالة وتأهيلهم لأن هذا المدخل يركز على العملية وليس على المنتج.

يمكن تعريفه كالاتي "هو أسلوب لتخفيض التكلفة تم تطويره في اليابان لخفض التكاليف خلال مراحل إنتاج المنتج"⁽¹⁾.

كما عرف بأنه النظام الذي يدعم عمليات تخفيض التكاليف خلال مراحل التصنيع والإنتاج وذلك على مستوى منتج قائم، وتقوم فلسفة عمليات تخفيض التكاليف على أساس إمكانية القيام بعمليات تطوير وتحسين مستمر لأساليب وإجراءات الإنتاج وذلك في مختلف الأنشطة الصناعية بالمصنع"⁽²⁾.

أي أنه أداة من أدوات الدعم التي تستخدمها المنشآت لتطوير وتحسين أدائها لمختلف أنشطتها.

إن التكلفة المطورة سلسلة من التغيرات المتتالية والمستمرة بلا نهاية والتي تتطلب بالضرورة إنفاق رأسمالي ضخم وإنما تحتاج إلى التأكيد على التزام كل فرد في إحداث هذه التغيرات ، فحيث تستطيع الشركة أن تقدم منتجات ذات جودة عالية مع إمكانية التتويج في خصائصها دون أن يصاحب ذلك إرتفاع أسعارها ، ويقدم منهج التطوير المستمر (التكلفة المطورة) أحد الحلول لتلك المشكلة والمتمثلة في الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات"⁽³⁾.

كما إن التكلفة المطورة أسلوب لخفض التكلفة وتطوير المنتجات خلال دورة حياة المنتج مع التركيز على الجودة بهدف تحقيق رغبات العملاء وتحقيق مزايا تنافسية للمنتج"⁽⁴⁾.

إن التكلفة المطورة أو التحسين المستمر له عدة مبادئ وهي كالاتي:

1. ليس للتحسين نهاية فهو مستمر طالما أن المنظمة قائمة فهو من متطلبات وجودها.
2. التحسين المستمر عملية شاملة.

(1) Anthony A. Atkinson et al, **Op.Cit**, P.618.

(2) Monden, Y., Hamada, K, **Target Costing in Japanese Automobile Companies**, Journal of Management Accounting Research, Vol.3 fall, 1991, PP.16-35.

(3) إيمان مصطفى محمد محمود، إطار مقترح لتقييم الأداء في ظل نظم التصنيع الحديثة بغرض تحقيق الجودة الشاملة مع دراسة تطبيقية، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، 2002م)، ص19.

(4) د.ابوبكر أحمد الهادي عبدالرحيم، مرجع سابق، ص144.

3. تحتاج عمليات التحسين إلى جهود جميع من يعمل في المنظمة.
 4. لا يعني عدم وجود أخطاء عدم وجود حاجة للتحسين.
 5. المشاركة والعمل الجماعي لأن التحسين مسؤولية جماعية.
 6. استغلال الوقت للتميز على المنافس.
 7. التحسين المستمر مبني على الوسائل التكنولوجية المتوفرة.
- إن أهم مبادئ تطبيق مدخل التطوير والتحسين المستمر تتمثل في الآتي⁽¹⁾:
- أ. الموارد البشرية أهم الموارد الموجودة داخل المنظمة ويجب تدريبها وتطويرها بشكل تدريجي وليس بشكل جذري.
 - ب. إجراء عملية التطوير بناءً على تقديرات إحصائية وكمية لعمليات الأداء.
 - ج. أن يكون هناك تدعيم ومؤازرة من كافة مستويات القطاع التنظيمي للمنشأة لضمان نجاح هذا المدخل.
 - د. على المديرين والعمال إعتناق الأفكار والمبادئ المتعلقة بمفهوم التحسين والتطوير المستمر والنضال من أجل تحقيق الأهداف الصغيرة حتى يتحقق النجاح الكامل بالمنظمة.
- فيما يلي أهم المزايا التي يحققها تطبيق مدخل التحسين والتطوير المستمر⁽²⁾:
1. تخفيض التكلفة من خلال مراحل الإنتاج والتصنيع والتشغيل عن طريق التطوير والتحسين المستمر لأساليب الإنتاج .
 2. رفع جودة التصنيع من خلال معالجة التالف والفاقد والمعيب .
 3. تخفيض تكاليف إعادة التشغيل .
 4. التحول من هدف الرقابة على التكلفة إلى هدف تخفيض التكلفة.
- ثاني عشر: طرق تقدير التكلفة المستهدفة:**

تتعدد طرق حساب التكلفة باختلاف إستراتيجيات المؤسسة الهدف من القياس ونوعية المنتج ومن أهم هذه الطرق نذكر⁽³⁾:

1. طريقة الإضافية (الجمع) :

فيها يتم تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو مكون أو نشاط على حده بعد ذلك يجري تجميع التكاليف الجزئية للمنتج طبقاً للوظائف التي ينتظر أن يؤديها ، إنطلاقاً من مستوى تكلفة

(1) محمد محمود أحمد صابر، جودة الوظيفة المحاسبية ضرورة بيئية لتعزيز القدرات والمزايا التنافسية، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية ، ورقة مقدمة للمؤتمر السادس بعنوان تعزيز القدرة التنافسية: الاستراتيجيات والسياسات والآليات ، في الفترة 27-29 يوليو 2006م) ، ص138 .

(2) د. محمد حسن على مفتي ود. فريد عمر شيخ، مدى فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية - دراسة استكشافية على عينة من الشركات الصناعية بمدينة جدة ، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد 42 ، العدد 2 ، سبتمبر 2005م)، ص436 .

(3) دواوي مهدي، التكاليف والمحاسبة الادارية، (الجزائر: دار الحمديّة، 2005م)، ص155 .

حالياً ثم محاولة استغلال كل وسيلة ممكنة لتخفيض هذا المستوى وأكثر ما يعاب على هذه الطريقة أنها:

أ. تفشل في الربط بين تخطيط التكلفة وتخطيط الربحية.

ب. تركز على فلسفة إنتاجية تقوم على التكاليف المعيارية وترتبط بين الأداء وبين التكنولوجيا المستخدمة.

ج. تعد واحدة من الأساليب التقليدية لحساب التكاليف : في حين أن أسلوب التكلفة المستهدفة يراد له أن يكون أسلوباً مفتوحاً وعليه الطريقة تفتقر إلى البعد الإستراتيجي ، فهي لا تساهم في خلق ميزة تنافسية.

2. طريقة الخصم (الطرح):

في هذه الطريقة يتم تحديد التكلفة المستهدفة اعتماداً على معدل الربح المستهدف وسعر البيع المستهدف حيث:

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

تعد هذه الطريقة الأكثر استخداماً حيث تطبق في أكثر من 85% من الشركات اليابانية يعكس كل العوامل الخارجية التي يمكن أن تؤثر على الأداء وعليه تؤثر على التكلفة وعلى السعر المستهدف الذي يقبل العميل بدفعه وعلى الربح الذي ينتظره المسيررون والمساهمون. تعتبر مدخلاً من المداخل الحديثة في إدارة التكلفة على اعتبارها مفتوحة .

3. طريقة تخفيض معدل التكلفة:

فيها يتم تقدير التكلفة المستهدفة بتحديد معدل معين لتخفيض التكلفة الحالية ومما يعكس تطور أداء المؤسسة.

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{تكلفة حالة (1 - معدل التخفيض)}$$

مما يستوحى ملاحظته على هذه الطريقة ما يلي:

أ. إنها صالحة للتطبيق مع منتجات تتوفر عنها معلومات تكاليف تاريخية يجري إنتاجها.

ب. إن دقة التقديرات فيها تتوقف على مدى الإدارات والتقدير الجيد بمعدل التخفيض المطلوب ومدى علاقته بتحسين مستوى الأداء في المؤسسة.

كما إن طرق تقدير التكلفة المستهدفة تختلف باختلاف أهداف الإدارة وإستراتيجيتها ، إلا أن هناك ثلاث طرق شائعة ورئيسية لتقدير التكلفة المستهدفة كالتالي:

1. طريقة التجميع :

تقوم فلسفة هذه الطريقة على أن يتم تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء من النشاط والخدمة ثم يتم تجميعها وذلك حسب الوظائف التي يحققها ذلك الجزء حتى يمكن التوصل إلى التكلفة المستهدفة ، وفقاً لهذه الطريقة هناك جزء لا يضيف قيمة فلن يضاف ذلك الجزء.

2. طريقة معدل تخفيض التكلفة :

تقوم فلسفة هذه الطريقة في تقدير التكلفة المستهدفة عن طريق محاولة تخفيض التكلفة بمعدل معين يعكس معدلات التطور في أداء المهام ، ويمكن تطبيق هذه الطريقة على خدمات قائمة يراد تطويرها ولها تكاليف فعلية أو معلومات عن التكاليف ، أو في حال قيام المصرف بتقديم خدمات مشابهة إلى حد كبير لتلك الخدمات التي يتم تقديمها.
وفقاً لهذه الطريقة فإن⁽¹⁾:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكاليف الحالية} - (\text{معدل التخفيض} * \text{التكلفة الفعلية})$$

3. طريقة الخصم :

تعد هذه الطريقة من الطرق الشائعة الاستخدام في تقدير التكلفة المستهدفة وتقوم فكرة هذه الطريقة على خصم الربح المستهدف الذي يتم إحتسابه على أساس العائد ، بمعنى آخر أن يتم تحديد معدل الربح المستهدف ثم سعر البيع المستهدف وهو السعر الذي يقبله العميل ويتمشى مع أسعار المنافسين والفرق بينهما هو التكلفة المستهدفة، لذلك يفضل استخدامها في تحديد التكلفة المستهدفة التي يمكن الإعتماد عليها لرفع كفاءة قرار تسعير المنتجات الجديد.
وفقاً لهذه الطريقة تصبح معادلة إحتساب التكلفة المستهدفة كالتالي:

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

ثالث عشر : العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها:

هناك خمسة عوامل رئيسية تؤثر على عملية تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها وعلى الفوائد الناتجة عنها ، إثنان منها متعلقان بظروف السوق ، وإثنان آخران متعلقان بإستراتيجية الإدارة في المشروع ، أما العامل الأخير فهو متعلق بطبيعة العلاقة مع الموردين.

1.العوامل الخاصة بظروف السوق

تتمثل في الآتي⁽²⁾:

أ. كثافة وشدة المنافسة:

إن كثافة وشدة المنافسة هي أحد العوامل المهمة والمؤثرة في تحديد درجة أو نسبة الأهمية المعطاة للمشروعات المنافسة فعند إرتفاع شدة المنافسة قد تضطر المشروعات المتنافسة إلى شراء منتجات منافسيها لتفكيكها وتحليلها والإستفادة منها في عمليات الإختراع والإبتكار ، وهذا يجعلها تتحمل تكاليف إضافية كبيرة ، لذلك تعتبر التكاليف المستهدفة ضرورية ومفيدة جداً في حالة المنافسة الشديدة، وبدونها قد تتعرض المشروعات إلى خسارة كبيرة ، أما في حالة المشروعات التي تكون المنافسة فيها عادية فإن فوائد التكلفة المستهدفة تكون أقل.

(1) زياد عوده انبيه العمرو ، مرجع سابق ، ص21.

(2) Cooper, R., and Slagmuler, R., **Target Costing and Value Engineering**, Portland \Or:Productivity Press and Montvale, NJ : Institute of Management Accountants, 1997, P. 184.

ب. طبيعة العملاء:

هناك عدة خصائص للعملاء من شأنها التأثير في أهمية تطبيق التكلفة المستهدفة وهي تتمثل في الآتي⁽¹⁾:

i. مدى نضج وإدراك العملاء:

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

ii. معدل تغير متطلبات العملاء:

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

iii. مدى تفهم وإدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية :

إن درجة معرفة العملاء لمتطلباتهم المستقبلية تحدد حجم المجهود المبذول من قبل المشروعات العاملة بنظام التكاليف المستهدفة في تحليل طلبات العملاء ورغباتهم المستقبلية، فكلما ارتفع مستوى معرفة العملاء بمتطلباتهم المستقبلية كلما كانت الحاجة أكبر لنظام التكاليف المستهدفة وكلما كانت الفائدة أعلى.

2.العوامل الخاصة بإستراتيجية الإدارة:

أ. إستراتيجية المنتج:

تحدد إستراتيجية المنتج كمية المجهود المبذول في تحقيق التكلفة المستهدفة كما تحدد الوقت اللازم لذلك المجهود وكيفية أدائه، وهناك ثلاثة خصائص لإستراتيجية المنتج وتتمثل في الآتي:

i. عدد المنتجات الموجودة في الخط الإنتاجي:

يعتبر عدد المنتجات الموجودة في الخط الإنتاجي عاملاً مهماً ورئسياً في تحديد الميزانية المخصصة لتطوير المنتجات، فكلما ارتفع عدد المنتجات كلما ارتفعت الميزانية المخصصة لتطوير

(1) S. Ansari, J., **Bell and GAM-I Target Cost Core Group**, The Next Forntier Strategic Cost Management New York, 2008, PP.362 - 365.

المنتجات وبالتالي إمكانية زيادة أرباحها، مما ينتج عن ذلك زيادة في المجهودات المبذولة لتحقيق التكاليف المستهدفة والحصول على فائدة أعلى منها.

ii. عدد مرات إعادة التصميم :

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

iii. درجة التجديد:

تساعد درجة التجديد في المنتج على تحديد عنصرين وهما حجم الميزانية المخصصة لتطوير المنتج، ومدى الإعتماد على المعلومات المتاحة لدى المشروع عن تكلفة المنتجات السابقة ، بحيث أنه كلما ارتفعت درجة التجديد في تطوير المنتج كلما ارتفعت أيضاً الحاجة إلى الحصول على معلومات جديدة، لأن المعلومات القديمة لدى المشروع تصبح حين ذلك دون جدوى أو أهمية للمنتجات المتغيرة بصورة جذرية والمعتمدة على التكنولوجيا الحديثة . وهكذا يكون من الصعب تطبيق التكاليف المستهدفة على المنتجات المتغيرة جذرياً لعدة أسباب أولها صعوبة وضع سعر مستهدف ، وثانيها عدم وجود تكلفة تاريخية ، وثالثها أن هذه العملية تتطلب مجهوداً أكبر لمعرفة رغبات العملاء فعلى سبيل المثال عندما أدخلت تويوتا سيارة لكزس لم تجن فوائد كبيرة من التكاليف المستهدفة ، لأنها كانت تشتمل على درجة عالية من التجديد.

ب. خصائص المنتج :

لخصائص المنتج تأثيراً كبيراً على تطبيق التكلفة المستهدفة وعلى الفوائد الناتجة عنها ، تتمثل في الآتي⁽¹⁾:

i. درجة تعقيد المنتج:

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

ii. حجم الإستثمار المالي :

تختلف الفائدة المجنية من التكاليف المستهدفة حسب رؤوس أموال المشروعات المستخدمة لها، وكذلك حسب الأموال التي تخصصها لعملية تطوير منتجاتها ، فالمشروعات ذات رؤوس

(1) محمد مصطفى الجبالي، دراسة منهج تحديد التكلفة حسب الأنشطة خلال دورة حياة المنتج تحقيقاً لأهداف التخطيط الإستراتيجية والتخطيط المستمر للمشروعات المتقدمة تكنولوجياً، (بني سويف : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ببني سويف ، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد 2، 1997م) ، ص ص187-189.

الأموال المحدودة تنتج منتجات صغيرة ومحدودة التكاليف وتتفق كذلك أمولاً محدودة في سبيل تطوير منتجاتها ، فمثلاً تتفق مشروعات إنتاج المشروبات الغازية القليل من الأموال على البحوث والتطوير ويكون لديها إستعداد كبير للمغامرة بإنزال العديد من المنتجات أملاً في أن ينجح البعض منها ، وهي لا تتضرر كثيراً عند عدم نجاح بعض هذه المنتجات ، وبالتالي تكون التكاليف المستهدفة بالنسبة لها أقل فائدة.

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

ج. المدة التي تستغرقها المنتج لتطويره :

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

3. العوامل الخاصة بالموردين:

قاعدة المورد الإستراتيجية: هناك ثلاثة خصائص لإستراتيجية المورد تؤثر بشكل خاص وقوي على الفوائد التي يجنيها المشروع من التكلفة وهي⁽¹⁾:

أ.درجة التكامل الأفقي :

يعني التكامل الأفقي إنفصال المشروع الرئيسي مع المشروعات الموردة له والتي تمده بالإحتياجات ، أما التكامل الرأسي فهو يعني إندماج المشروع الرئيسي مع المشروعات الموردة له، بحيث يكون المشروع المورد جزءاً لا يتجزأ من المشروع الرئيسي ، وتقتصر خاصية التكامل الأفقي أو الرأسي على المشروعات القائمة بالعمليات التجميعية.

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

(1) زينات محمد محرم، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والادارة ، العدد 1، 1995م)، ص639 .

ب.سلطة المشروعات على الموردين :

إن العلاقة النسبية بين المشروع الرئيسي ومورديه تحدد مستوى المجهودات المبذولة في تحديد أسعار المشتريات ، فعندما تكون المشروعات ذات سلطة عالية على مورديها ، نجد أن هؤلاء الموردين يبذلون مجهودات كبيرة في تطوير التكلفة المستهدفة، بالعكس عندما تكون المشروعات ذات أحجام إنتاجية بسيطة ونفوذ قليل على مورديها فإنها تقابل بمجهودات أقل من قبل الموردين في عملية تطوير التكلفة المستهدفة.

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

ج.طبيعة العلاقة مع الموردين:

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

الفصل الثاني

تسعير المنتجات الصناعية

المبحث الأول: الأسس النظرية للتسعير

المبحث الثاني: العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتسعير المنتجات الصناعية

المبحث الأول

الأسس النظرية للتسعير

أولاً: مفهوم السعر:

تناول العديد من الكتاب مفهوم السعر من وجهات مختلفة منها الاقتصادي والمحاسبي والإداري وخاصة عند علماء التسويق ، وعلى ذلك يعرفه البعض بأنه هو القيمة التي يدفعها المستهلك لبائع السلعة أو الخدمة لقاء الحصول عليها⁽¹⁾.

أي أن السعر قيمة تدفع مقابل الحصول على سلعة أو خدمة.

كما يعرف بأنه القيمة التي تحددها المنظمة لبائع منتجاتها⁽²⁾.

يوضح هذا التعريف أن المنظمة هي التي تقوم بتحديد سعر البيع لمنتجاتها.

كما يعرف بأنه القيم التي يتحملها أو يدفعها العميل للحصول على السلعة التي يرغب

فيها . ويكون السداد في شكل نقدي ، أو سلعة أو خدمة، أو أي شيء آخر له قيمة نقدية لطرف آخر⁽³⁾.

يوضح هذا التعريف أن السعر عبارة عن قيمة تبادلية لسلعة أو خدمة حيث يدفع المستفيد القيمة ويحصل مقدم الخدمة أو السلعة على هذا المقابل المادي .

عرف أيضاً بأنه نشاط من خلاله تترجم القيمة الإشباعية للسلع والخدمات المعروضة في

وقت ومكان معينين إلى قيم نقدية وفقاً للعملة المتداولة في المجتمع⁽⁴⁾ .

يلاحظ أن السعر من وجهة نظر المنتج أو البائع يعبر عن تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة أو

الخدمة مضافاً لها نصيب الوحدة من المصروفات الإدارية والعمومية ، إضافة لهامش ربح

معين يمكن المنشأة (المنتج) من الإستمرار في مزاولة عمله ، أما من وجهة نظر المشتري

فيعبر السعر عن تكلفة حصوله على المنتج سواء كان خدمة أو سلعة أي ما سيضحي به في

سبيل الحصول على المنتج ، كما يستنتج من التعريفات السابقة أن السعر هو نشاط يقوم على

الجوانب الآتية:

1. أن يكون هناك (بائع) مقدم للسلعة أو الخدمة .

2. أن يكون هناك مشتري للسلعة أو مستخدم للخدمة المقدمة .

3. أن تكون للسلعة أو الخدمة قيم تبادلية .

(1) د. نسيم حناء ، مبادئ التسويق، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2001م) ، ص 335 .

(2) K.Douglas Hoffman and et al, **Maketing Principles**, Third edition, (Thomson. South Western, Printed in U.S.A, 2005), P.507.

(3) Michael R. solomon and Elnora W. Stuart, **Marketing, Real people, Real Choices**, Third edition, (Prentice – Hall Upper Saddle River, New Jersey, 2003), P.343.

(4) د. محمد حافظ حجازي ، المقدمة في التسويق ، (الاسكندرية: دار الوفاء للطباعة والنشر، 2007م) ، ص 131.

4. أن تشبع السلعة أو الخدمة قيمة تبادلية.

عليه يمكن تعريف السعر بأنه قيمة تبادلية لسلعة أو خدمة بين طرفين تلبي حاجات المشتري وتشبع رغباته⁽¹⁾.

الجدير بالذكر أن مفهوم السعر عند تقييمه يجب أن يشتمل على المنافع التي يحصل عليها بعد البيع والإئتمان الممنوح له والصيانة. ويعرفه هاني كالآتي⁽²⁾:

يمثل السعر بالنسبة للمستهلك تلك القيمة أو العينية التي تحدد من قبل المنتج ثمناً لسلعته أو خدمته وما تمثله من منافع أو فوائد ، وينظر للسعر على أنه تلك القوة الشرائية التي يظهرها المستهلك للحصول على السلعة أو الخدمة.

لا يمكن تحديد مفهوم للسعر قبل أن يتم مقارنته بالقيمة أو المنفعة وهي مفاهيم متفاوتة وذات علاقة ببعضها البعض، فالمنفعة هي خاصية الخدمة التي تجعلها قادرة على إشباع الحاجات وتحقيق الرغبة. ويضيف آخرون⁽³⁾:

السعر يعبر عن إنعكاس أو تجسيد لقيمة الشيء بالنسبة للمستهلك خلال فترة معينة.

من التعريفات السابقة يتضح أن السعر يتميز بالتالي :

1. هو التعبير عن قيمة السلعة أو الخدمة من قبل المنتج أو من قبل المستهلك.

2. يتم التعبير عن قيمة السلعة أو الخدمة بالنقود.

3. السعر يدفع لتحقيق رغبات وحاجات المستفيد.

4. إن هذا التقييم للسلعة أو الخدمة يكون لفترة محدودة.

يلاحظ الباحث أن التعريفات السابقة قد أغفلت عوامل العرض والطلب وحالات المنافسة

بالإضافة إلى تجاهلها مهارات التفاوض.

التعريف الأخير عبر كثيراً عن السعر فهو يراعي المرونة في تحديد السعر بجانب

الظروف البيئية الداخلية والخارجية التي تتعامل معها المؤسسة بالإضافة لمراعاته للقوة الشرائية للمستهلكين ومدى توافق السعر مع مقدراتهم وأذواقهم.

كما وعرف السعر بأنه قرار تحديد الأسعار الذي يتخذ من خلال عملية إدارية متكاملة مع

مراعاة جملة أمور تتداخل في مفهوم السعر، فالتسعير هو وضع أسعار عالية بما يكفي لتغطية التكاليف والحصول الأرباح من جانب ، وأسعار منخفضة بما يكفي لإجتذاب الزبائن من جانب آخر

(1) د.موسى عيسى محمد أبكر، الاتجاهات المعاصرة في محاسبة التكاليف ودورها في تحديد أسعار الصادرات السودانية ، (النهود : جامعة غرب كردفان ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2010م) ، ص 135 .

(2) هاني حامد الضمور ، العوامل المؤثرة في تسعير المنتجات الصناعية المصدرة: الكيماويات في الأردن ، (عمان: دار وائل للنشر ، مجلة العلوم الادارية ، المجلد 28 العدد2، 2001م) ، ص 29 .

(3) ردينة عثمان يوسف ، محمود جاسم محمد الصميدعي ، التسويق المصرفي :مدخل إستراتيجي كمي تحليلي، (عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع، 2001م) ، ص286 .

والتسعير الأمثل ليس طريقة لتغطية التكاليف وإحداث غطاء إيجابي فحسب بل إنه إستراتيجية كبيرة يجب أن تأخذ في الاعتبار كل الأهداف التسويقية خلال عملية التسويق⁽¹⁾.

فمثلاً عند تحديد أسعار الفائدة هناك أسس ينظر إليها في البداية عند تحديد تكلفة الأموال وبالتالي تحديد سعر الفائدة المدينة فضلاً عن النظر إلى السيولة وأوضاع السوق والقدرة الإدارية على إدارة الأموال لدى المنشأة .

ثانياً : مفهوم تسعير المنتج الصناعي:

عرف تسعير المنتج بأنه قيمة المنتج التي يمكن تعديلها صعوداً وهبوطاً وفقاً لمتغيرات داخلية وخارجية تحيط بعمل المؤسسة وبما يتفق وإمكانيات الشراء لدى المنفعين ووفق أدواقهم⁽²⁾.

كما ويجب التعرف على عملية التسعير وذلك من أجل الوصول إلى مفهوم السعر فعلمية التسعير تعرف قرار تحديد الأسعار الذي يتخذ من خلال عملية إدارية متكاملة مع مراعاة جملة أمور تتداخل في مفهوم السعر ، فالتسعير هو وضع أسعار عالية بما يكفي لتغطية التكاليف والحصول على الأرباح من جانب، وأسعار منخفضة بما يكفي لإجتذاب الزبائن من جانب آخر والتسعير الأمثل ليس طريقة لتغطية تكاليف وإحداث غطاء إيجابي فحسب بل أنه إستراتيجية كبيرة يجب أن تأخذ بالاعتبار كل الأهداف التسويقية خلال عملية التسويق⁽³⁾.

كما عرف صالح عملية التسعير بأنها فن ترجمة القيمة في وقت معين ومكان معين للسلع والخدمات المعروضة إلى قيمة نقدية وفقاً للعملة المتداولة في المجتمع مع الأخذ في الاعتبار الظروف الداخلية للمنشأة⁽⁴⁾.

ثالثاً : أهمية التسعير:

يمثل السعر أهمية خاصة عند رجل التسويق للأسباب الآتية:

1. السعر هو العنصر الوحيد من عناصر المنتج الذي يمكن تغييره بسرعة للإستجابة للتغير في الطلب أو في حالة المنافسة لأن تطوير المنتجات يتطلب وقت طويل حتى يمكن تنمية وتطوير منتج جديد ، والترويج يتطلب وقت لإعداد برنامج الترويج ثم إحداث الأثر المطلوب منه، والتوزيع يتطلب إرتباط وإتفاق بين المنتج والموزعين ويمتد لفترات طويلة .
2. السعر له تأثير سيكولوجي على المستهلكين ومن الممكن أن يستفيد المشروع من ذلك. فالسعر المرتفع قد يستخدم لتأكيد الجودة المرتفعة والمركز المتفوق للمنتجات ، والسعر المنخفض قد

(1) ثامر ياسر البكري ، تسويق الخدمات الصحية الأردن : مدخل سلوكي ، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2005م) ، ص56.

(2) محمد عبيدات، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر:مدخل سلوكي ، (عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع والطباعة، 2004م) ، ص 20.

(3) ثامر ياسر البكري ، مرجع سابق، ص20.

(4) صالح بن أحمد البيحاني، العوامل المؤثرة في إتخاذ قرارات التسعير دراسة تطبيقية على الشركات السعودية بمحافظة جدة، (الرياض: جامعة الملك عبدالعزيز، رسالة ماجستير غير منشورة ، 1999م)، ص5.

يستخدم ليؤكد الفرصة المتاحة للمستهلك الذي ينفق كثيراً من وقته ومجهوده للبحث عن المنتج بسعر منخفض ليوفر بعضاً من دخله.

3. يعتبر السعر العنصر الوحيد من عناصر المزيج التسويقي الذي يؤثر تأثيراً مباشراً على إيرادات المنظمة في حين تمثل العناصر الأخرى نوعاً من التكلفة إذ يترتب عليها تحمل المشروع لتكاليف .

رابعاً: أهداف التسعير:

هناك عدة أهداف تسعى الجهات المختلفة لتحقيقها من خلال عملية التسعير ومنها أهداف الدولة من عملية التسعير وأهداف المنشآت من عملية التسعير ، فمن وجهة نظر الدولة لعملية فإن الهدف من التسعير هو تحقيق الأهداف الآتية⁽¹⁾:

1. زيادة الدخل القومي من خلال تخفيض أسعار السلع الشعبية (الضرورية) ورفع أسعار السلع الكمالية.

2. ضبط الطلب والسيطرة عليه.

3. الحصول على دخول إضافية للدولة عن طريق زيادة مقدار الفائض الذي يحققه القطاع العام من خلال رفع الأسعار .

4. توجيه توزيع النقد الأجنبي في الإتجاهات والقطاعات التي ترغبها الدولة.

تتمثل الأهداف التي تسعى المنشآت لتحقيقها من عملية التسعير في الآتي⁽²⁾:

1. تحقيق عائد مناسب: يتم ذلك عن طريق تحديد حجم المبيعات، حيث يتم أولاً إضافة هامش محدد للتكلفة المعيارية والذي يتوقع أن يحقق العائد المستهدف من الربح على العمليات.

2. التسعير بغرض تثبيت الهامش: ويهدف لتفادي تذبذب الأسعار في سوق السلع.

3. التسعير بغرض تحقيق حصة سوقية مستهدفة: وفقاً لهذا الهدف وعندما لا تكون هناك حماية للإنتاج تقوم المنشأة بملاحقة السوق للحصول على أكبر حصة سوقية ممكنة.

4. مواجهة المنافسة: يكون الهدف في هذه الحالة مواجهة المنافسة من المنشآت الأخرى أو تفادي المنافسة، فمواجهة المنافسة عن طريق خفض السعر قد تؤدي للحد من مساوئ المنافسة، بينما مقابلة زيادة الأسعار ربما تؤدي لإنخفاض الهامش.

5. تعظيم الأرباح: يتطلب تحقيق هذا الهدف توافر معلومات قوية ودقيقة عن التكاليف والطلب على وهو نادر الوضوح كهدف.

6. البقاء: تحتاج المنشأة إلى الحصول على تدفقات نقدية معقولة لتغطية التكاليف الحدية حتى تستطيع البقاء وهذا يحدث عندما تكون هناك منافسة حادة وتكون إحتياجات العملاء متغيرة وهناك زيادة (فائض) في الطاقة الإنتاجية.

(1) Barthwal, R. R., **Industrial Economics**, (New age International(P) Limited, Publish – ers: New Delhi, Seventh Reprint,1988), P.10.

(2) K. Douglas, Op.Cit,P521.

كما إن أهداف التسعير تتمثل في الآتي⁽¹⁾:

1. الأهداف المتعلقة بالربح: هي أهداف تكون محددة بشكل دقيق مقارنة مع السعرية الأخرى وتشتمل على :

أ. العائد على الإستثمار ، حيث تقوم المنشأة بإتباع سياسة سعرية معينة للحصول على عائد مقبول أو مناسب لإستثماراتها، إذ تقوم المنشأة بتحديد نسبة معينة من صافي أصولها العاملة ويتم تحديد أسعار السلع لكي تحقق العائد المطلوب على الإستثمار ومن أهم مزاياه إمكانية إستخدامه كمقياس للحكم على كفاءة المزيج السلعي.

ب. العائد على المبيعات ، ويرتبط بكمية المبيعات المتوقعة وتكاليفها والنسبة التي تريدها المنشأة كهامش ربح مناسب .

ج. تعظيم الأرباح ، تطمح جميع المنشآت لتعظيم أرباحها خاصة في المدى الطويل ، وغالباً ما تسعى المنشأة في المراحل الأولى من دورة حياة السلعة إلى تدعيم حصتها السوقية وإثبات الجدارة والكفاءة ويكون سعرها منخفضاً في هذه الحالة بهدف إستقطاب المستهلكين .

2. الأهداف المتعلقة بالمبيعات: هناك ثلاثة أهداف مهمة ترتبط بحجم المبيعات وهي :

أ. زيادة كمية الوحدات المباعة أي تحقيق أقصى إيراد من المبيعات من خلال أقصى حجم من المبيعات مما يؤدي لزيادة معدل دوران المخزون وبالتالي زيادة إجمالي الربح ، كما إن زيادة المبيعات قد تؤدي لإنخفاض تكلفة الوحدة من التكاليف الثابتة مما يقلل من نصيب الوحدة من إجمالي التكاليف.

ب. زيادة القيمة النقدية للوحدات المباعة ، ويكون التركيز هنا على زيادة القيمة النقدية للمبيعات المتحققة ، ويتم التركيز على زيادة السعر بتميز السلعة وتوجيهها نحو شريحة معينة قادرة على الدفع وراغبة فيه مقابل الحصول على السلعة بمميزات فريده.

ج. زيادة الحصة السوقية، إذ أنه عندما يزداد حجم المبيعات الكلي ويدخل منافسون جدد إلى السوق فعلى المنشآت القائمة مراقبة ما تحصل عليه من السوق بعناية حتى تتمكن من البقاء والإستمرار .

3. أهداف البقاء: تسعى جميع المنشآت للبقاء والإستمرار آملة في تحقيق مستوى نمو أفضل مستقبلاً أو لمجرد الإكتفاء بحصتها السوقية ، وغالباً ما تفعل المشروعات وتتكد خسائر أو تتعادل نفقاتها مع إيراداتها في ظروف وحالات معينة مثل المنافسة الحادة ، وجود طاقة إنتاجية كبيرة عاطلة ، إضطراب أوضاع المشروع لظروف إقتصادية طارئة، أو تغير رغبات وأذواق واتجاهات المستهلكين.

(1) د. محمود جاسم الصميدعي ، د. بشير عباس العلق، أساسيات التسويق الشامل والمتكامل، (عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع، 2002م) ، ص ص 123-129.

4. زيادة التدفقات النقدية : يترتب على هذه الطريقة التضحية بنسبة من الأرباح عن طريق تخفيض أسعار المبيعات النقدية والحد من المبيعات الآجلة ومنح خصومات نقدية وتحفيز المدينين لسداد مديونياتهم خلال فترات قصيرة ، وتستخدم هذه الطريقة لإسترداد التكاليف الرأسمالية وتصلح في تسعير السلع التي تتسم بدورة حياة قصيرة نسبياً.

5. المحافظة على الوضع الراهن: تكون المنشأة قانعة بوضعها الحالي ولا ترغب في تحمل مخاطر ، حيث تقوم بالتسعير على ضوء الأسعار القريبة أو المساوية لأسعار المنافسين وليس أقل منهم بطريقة ملحوظة، وتصلح هذه الطريقة في حالة عدم الدخول في مواجهة مباشرة مع المنافسة الشديدة ، أو تكون أسعار السوق مستقرة نسبياً أو تكون فرص النمو ضعيفة أو معدومة، أو تكون السلع نمطية.

6. المحافظة على مستوى عال من الجودة: تلجأ المنشآت لهذه الطريقة عندما تكون سلعتها ومنتجاتها قائمة في مجال الجودة والإتقان ، وغالباً ما تكون أسعار هذه السلع عالية لتغطية تكاليف البحث والتطوير التي تكون عادة مرتفعة ، وكذلك لمواجهة تكاليف الإنتاج المرتفعة بحكم جودة المنتج وشدته إتقانه ورقي مدخلات الإنتاج والمحافظة على منزلة مميزة للسلعة.

يضيف جون للأهداف السابقة هدف آخر هو الهدف الاجتماعي، ويرى أن بعض المنشآت ربما ترغب في التضحية بربح معين من خلال حساسية الأسعار لقطاع معين من المستهلكين بوضع أسعار منخفضة للسلعة أو الخدمة لهم لتحقيق بعض الأهداف الإجتماعية⁽¹⁾.
مما سبق إستعراضه من أهداف التسعير فإنه يمكن تلخيص الآتي:

1. الحصول على أرباح معقولة تُرضي طموحات أصحاب المشروع وتحمله على الإستمرار والنمو.
2. الوصول بمستوى إيرادات المبيعات القصى حد ممكن.
3. الوصول بحصة الشركة التسويقية لأقصى حد ممكن مع المحافظة على الحصة السوقية الحالية إذا لم تتمكن من الوصول للحد الأقصى .
4. مواجهة الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي تتسم بعدم الثبات غالباً.
5. تغطية التكاليف التي تتكبدها المنشأة لمواجهة المنافسة .
6. تحقيق الأهداف الاجتماعية للطبقات الاجتماعية ذات الدخول المتفاوتة .
7. تحقيق أهداف الدولة في زيادة مواردها وتوجيه العملات الأجنبية نحو قطاعات اقتصادية تنموية.

(1) John W. Mullins et al, **Marketing Management, Strategic Decision Making Approach**, (Mc Graw – Hill: Irwin, 2005), P.896.

خامساً : أهداف تسعير المنتجات الصناعية:

من الأهمية تحديد أهداف التسعير إذ أنه وفقاً لهذه الأهداف يتم تحديد إستراتيجيات التسعير المناسبة لتحقيق الأهداف . ورغم إختلاف هذه الأهداف من حيث أهميتها في المشروعات المختلفة وفقاً لظروف كل مشروع إلا أنها تتمثل فيما يلي :

1.أهداف الربحية : تتمثل أهداف التسيير المتعلقة بالربحية فيما يلي:

أ. تحقيق عائد مناسب على الأموال المستثمرة . وتسعى كثير من الشركات إلى تحقيق هذا الهدف. وقد يكون العائد المرغوب تحقيقه خاص بكل منتج على حده أو على مجموع الأموال المستثمرة في جميع منتجات المشروع دون تمييز .

ب. تعظيم الأرباح: ويمثل أحد الأهداف التي تسعى الشركات إلى تحقيقها وقد يعبر عنه بالرغبة في تحقيق أرباحاً عالية ووضع الأسعار عند المستوى الذي يتحملة السوق. وتحقيق أقصى ربحية ممكنة لا يعني فرض أسعار مرتفعة في جميع الأحوال بل قد تكون الأسعار المنخفضة هي الوسيلة لتحقيق ذلك عن طريق زيادة حجم المبيعات .

2.أهداف المبيعات: يهتم بعض المديرين خاصة في الشركات الكبيرة بأهداف المبيعات أكثر من الربحية وتتمثل هذه الأهداف في :

أ. زيادة المبيعات: وذلك أما في صورة زيادة عدد الوحدات المباعة أو قيمة المبيعات ويمثل ذلك هدفاً هاماً للإدارة لإرتباط مكافآت المديرين في بعض المشروعات بحجم المبيعات المحققة والإعتقاد بوجود إرتباط بين المبيعات والأرباح بمعنى أن زيادة المبيعات تؤدي بالضرورة إلى زيادة الأرباح.

ب. زيادة الحصة السوقية: تسعى الإدارة في بعض المشروعات إلى زيادة حصتها من السوق أو السيطرة على السوق وفي بعض الأحيان وتظهر أهمية ذلك بالنسبة للمشروعات التي تؤدي زيادة الإنتاج بها إلى تحقيق اقتصاديات التشغيل ومن ثم تسعى هذه المشروعات إلى تعظيم حصتها السوقية وربحيتها معاً.

3. أهداف أخرى : وتتمثل في:

أ. استقرار المبيعات: حيث تسعى الإدارة الى تجنب التغير في الأسعار ويكون في الصناعات التي يتسم الطلب على منتجاتها بعدم الإستقرار حيث تعمل الإدارة على عدم تخفيض الأسعار مع إنخفاض الطلب لتجنب حرب الأسعار وما تؤدي إليه من أضرار بالنسبة لجميع مشروعات الصناعة.

ب. مواجهة المنافسة: ويمثل هدفاً للتسعير في معظم الشركات حيث يتم تحديد السعر بشكل يمكن من مواجهة المنافسة في السوق . ويتوقف ما تقوم به الشركة عما إذا كانت شركة قائدة أم تابعة .

ج. السيولة: تتجه بعض المشروعات في تحديد أسعارها لمراعاة هدف السيولة بمعنى سرعة إسترداد الأموال التي تم إنفاقها . ويمثل ذلك الإهتمام الأول للإدارة المالية إذ من خلال ذلك يمكن شراء التزامات المشروع المختلفة.

سادساً: قرارات التسعير:

يجب على إدارات المنشآت أن تحدد الجهة المسؤولة عن عملية التسعير وتختلف المنشآت في هذا الأمر حسب حجم المنشأة ونشاطها ففي بعضها يقع عملية التسعير على عاتق الإدارة العليا، وفي البعض الآخر تقع عملية التسعير على عاتق مديري التسويق والإنتاج وإدارة المبيعات. فقد تقوم بعض المنشآت بتشكيل لجان لتسعير منتجاتها من دوائر التسويق والإنتاج والمحاسبة الإدارية والتخطيط.

"لكي لا يتم التخطيط للسعر بمعزل عن رغبات وحاجيات الزبائن يجب عدم إغفال دور المستويات الإدارية المختلفة في عملية التسعير وخاصة التي تتعامل مع الجمهور ، وذلك بسبب أن هذه المستويات على إطلاع دائم بحاجات ورغبات العملاء ، بالإضافة إلى أن هذه المستويات قد تكون رافداً مهما للمعلومات من واقع تعاملها المباشر مع الزبائن"⁽¹⁾.

1. متى تتخذ قرار التسعير:

قرارات التسعير تتخذ عند تسعير منتج أو خدمة جديدة أو تغيير أسعار منتجات أو خدمات جديدة أو في حالة حدوث تغيير مفاجئ في الكلفة أو عندما يبدأ المنافسون بتغيير أسعارهم أو عندما تسمح السلطات المختصة بذلك أو عند تغيير الأهداف الإستراتيجية للمنشأة ، إن إستراتيجية التسعير تعنى بتحديد الأسعار ومقدار تجاوبها مع أهداف المنشأة وربحية المنتجات المعروضة في السوق. لذا فإن على إدارة المنشأة العليا الإهتمام بقرار التسعير نظراً لنتائجه المباشرة على الربحية والأهداف ، وبما أن تكلفة المنتج عامل أساسي في إتخاذ قرار التسعير يجب مشاركة دوائر المحاسبة في إعداد المعلومات والبيانات اللازمة⁽²⁾.

عموماً فإن قرارات التسعير تتخذ غالباً في حالتين رئيسيتين هما: ⁽³⁾

أ. تسعير المنتج الجديد:

عند تسعير منتج جديد فإنه غالباً ما يكون أمام الإدارة ثلاثة أهداف تسعى لتحقيقها وهي:

- i. تحقيق قبول سريع للمنتج الجديد من قبل العملاء.
- ii. المحافظة على وضع المنشأة في السوق.
- iii. تحقيق الربح.

(1) ساطع سعدي شملخ، العوامل المؤثرة في قرارات تسعير الخدمات في المصارف التجارية العاملة في قطاع غزة، (غزة: الجامعة الإسلامية ، رسالة ماجستير، 2008م) ، ص37.

(2) هشام الباسط، الاتجاهات الحديثة في التسويق المصرفي، (بيروت : إتحاد المصارف العربية ، 1988م)، ص145.

(3) ناجي معلا، أصول التسويق المصرفي، (عمان: معهد الدراسات المصرفية ، 1994م) ، ص145.

في هذه الحالة هناك ثلاث إستراتيجيات يمكن إتباعها ، إستراتيجية القشط، إستراتيجية التغلغل، الإستراتيجية النفسية.

ب. تسعير منتج حالي (قديم):

قد يضطر المنشأة لتغيير أسعار المنتجات الحالية أي القديمة القائمة فتقديم منتج جديد ليست هي الحالة الوحيدة التي تحتاج فيها المنشأة لتحديد إستراتيجيات التسعير فقد تقوم المنشأة بتغيير أسعار منتجاته لأسباب قد تكون داخلية أو خارجية وفيما يلي توضيح للأسباب التي قد تدفع المنشأة لتعديل أسعاره:

i. الأسباب الداخلية ، تتمثل في:

- تنشيط الطلب لى منتج معين تعاني انخفاض حصتها السوقية.
- التغييرات في تكلفة المواد.
- عدم وجود إنسجام بين المنتجات التي تنتمي لنفس المجموعة.

ii. الأسباب الخارجية ، تتمثل في:

- إذا كانت أسعار بعض المنتجات أعلى نسبياً من أسعار المنتجات المماثلة في المنشآت الأخرى.

- عدم ملاءمة أسعار المنتجات المعروضة مع إمكانيات وحاجيات بعض شرائح المجتمع.

- إعتقاد العملاء بأن أسعار المنتجات المعروضة مرتفعة عند مقارنتها بأسعار المنتجات المماثلة في المنشآت الأخرى.

- تعديل الأسعار إستجابة لظروف المنافسة.

- تعديل الأسعار إستجابة للتشريعات والأنظمة والقوانين.

سابعاً : العوامل المؤثرة في قرارات التسعير:

يشير البعض إلى أن عملية التسعير تتطلب فناً⁽¹⁾. حيث يعد قرار التسعير واحداً من أهم وأعدد القرارات التي تواجه الإدارة ، فهذا القرار يؤثر بشكل مباشر في إمكانية تسويق المنتج ومستوى الربحية ، إضافة إلى قدرة المنشأة على البقاء في السوق والإستمرار في المنافسة⁽²⁾. إن سعر بيع المنتج هو نتيجة للتفاعل بين العرض والطلب ، لذا فإن قرارات التسعير ينبغي أن تؤسس على كيفية تأثير العرض والطلب.

تؤثر العديد من العوامل في قرار التسعير أهمها:

(1) Needled, B.E.and Crosson, S. V., **Managerial Accounting**, U.S.A., Houghton Mifflin Company, 2002, P.422.

(2) Sahaf, M. A., **Management Accounting: Principles and Practice**, New Delhi, Vikas Publishing House Pvt Ltd, 2002, P.336.

1. الزبائن (العملاء):

يؤثر الزبائن على الأسعار من خلال تأثيرهم في الطلب ، لذا على المنشآت أن تنظر إلى قرار التسعير من وجهة نظر زبائنها ، فالسعر المبالغ فيه قد يسبب رفض الزبائن لمنتجات المنشأة وتحولهم لمنتجات بديلة أو منافسة⁽¹⁾ .

2. المنافسون:

بات من الضروري أخذ وجود المنافسين في الإعتبار عند إتخاذ قرار التسعير، إذ يمكن أن تؤثر أسعار المنتجات المنافسة في الطلب وتجبر المنشأة على تخفيض أسعارها . لذا فإن معرفة تكاليف المنافسين أصبح أمراً هاماً لأغراض التسعير ، ويمكن التوصل إلى معرفة هذه التكاليف من خلال الحصول على المعلومات ذات العلاقة بالمنافسين كالتيكولوجيا المستخدمة ، والطاقة الإنتاجية، وسياسات التسعير، حيث تساعد هذه التكاليف من خلال الحصول على تقدير تكاليف المنافسين . كما تتأثر قرارات التسعير أيضاً بتقلبات أسعار صرف العملات للبلدان المختلفة⁽²⁾.

3. التكاليف :

تؤثر التكاليف في تحديد سعر بيع المنتج أو الخدمة . وتقوم المنشآت عادة بتسعير منتجاتها بسعر يزيد عن تكلفة إنتاجها . ويختلف تأثير التكاليف في الأسعار باختلاف نوع المنتج أو الخدمة ، فالمنتجات التي تتصف بالتجانس وتباع في أسواق شديدة المنافسة كالحنطة والشعير مثلاً تتحدد أسعارها من قبل السوق وفقاً لعوامل العرض والطلب ، وأن إنخفاض تكلفة هذه المنتجات عن سعر السوق يُمكن المنشأة في حالة توافر إمكانية بيعها من زيادة الكمية المنتجة ، مما يؤدي إلى زيادة الأرباح. أما المنتجات التي لا تتميز بالتجانس وتباع في أسواق أقل منافسة كالتلفونات المحمولة والكاميرات ، فيتم تحديد أسعارها بالإعتماد جزئياً على التكاليف وهنا تلعب المعلومات ذات العلاقة بالتكلفة دوراً هاماً عند إتخاذ قرار التسعير.

في كل الأحوال، من الضروري أن يأخذ المدراء في الحسبان عند إتخاذ قرار التسعير التكاليف الملائمة في كل حلقة من سلسلة القيمة لجميع العمليات ذات الصلة بالمنتج منذ البدء بالإنتاج ولغاية خدمات ما بعد البيع ، حيث يُمكن التحكم في هذه التكاليف من تعظيم الدخل التشغيلي للمنشأة⁽³⁾.

كما يمكن إن تدخل الحكومات في تحديد أسعار بعض المنافع العامة كالرياضة والكهرباء ، وهنا يتم تحديد الأسعار بالإعتماد على تكاليف المنتجات . وعلى المنشآت في هذه الحالة أن تحاول

(1) Maher, M. W., Stickney, C. P. and Weil, R. L., **Managerial Accounting: An Introduction To Concepts, Methods and Ueser**, 7th Ed., U.S.A., Harcourt Inc, 2001, P.237.

(2) Horngren, C. T., et. al., **Cost Accounting, A Managerial Emphasis**, New Jersy, Prentice-Hall Inc., 2000, P.422.

(3) Horngren, C. T., et. al., Op. Cit., P422.

تخفيض تكاليف إنتاجها أو على الأقل الإبقاء عليها بنفس المستوى ، مع ضرورة المحافظة على الجودة (1).

4. عوامل سياسية وقانونية وبيئية:

هناك عوامل سياسية وقانونية وبيئية تؤثر على أسعار السلع والخدمات إضافة إلى العوامل السابقة الذكر ، فعلى سبيل المثال إذا كانت بعض المنشآت تحقق أرباحاً كبيرة وغير عادلة يتم التدخل في تحديد أسعار منتجاتها من جهات حكومية وفي مجال العوامل القانونية فإنه يجب على المنشأة أن تتقيد بالقوانين السارية عند تسويقها لمنتجاتها . فمثلاً لا يجوز أن تتواطأ المنشآت الكبيرة والمهمة لتحديد أسعار منتجاتها بشكل مرتفع . أما فيما يخص العوامل البيئية فإن كثيراً من الدول تشترط أن يكون للمنتجات أقل تاثير سلبي ممكن على البيئة ، فمثلاً في صناعة الأسمتت تتطلب العوامل البيئية من المنشأة وضع فلاتر لتصفية الغبار المتناثر وبالشكل الذي يحد من التأثيرات السلبية على البيئة المحيطة وتقليل الضرر . كما إن إنطباعات الجمهور عن المنشأة وسمعتها قد يؤثر على تحديد سعر منتجاتها ، فالشركة ذات السمعة الجيدة بإنتاج منتجات تتمتع بجودة عالية قد تضع سعراً عالياً لمنتجاتها الجديد للحفاظ على سمعتها لدى الجمهور ، في الوقت الذي يكون فيه منتجاً بديلاً لمنشأة ذات السمعة الجيدة(2).

ايضاً تتأثر قرارات التسعير بالعوامل الداخلية والعوامل الخارجية وفيما يلي تفصيل كل منهما(3):

1.العوامل الداخلية:

أ. الأهداف الإستراتيجية للمنشأة:

من الإعتبارات المهمة التي يجب مراعاتها من قبل متخذي قرار التسعير هي الأهداف الإستراتيجية التي تسعى المنشأة لتحقيقها ، سواء كان أهدافه موجهة للسوق أو لتحقيق الربح أو الحفاظ على القيم ، فإستراتيجية المنشأة هي الإطار الذي يتم من خلاله تحديد السعر سواء كان سعراً مرناً أم منخفضاً أو سعراً مرتفعاً .

ب. تنظيم عملية التسعير:

في هذا الإطار يجب على إدارة المنشأة أن تحدد الجهة المنظمة لعملية التسعير والتي عادة ما تتناط هذه المسئولية بلجنة متخصصة للتسعير وخاصة في المنشآت الكبيرة ، فهذه اللجان يجب أن تضم خبراء ومتخصصين في المحاسبة والتسويق والإدارة والتكنولوجيا والذين يجب أن يكونوا على قدر كاف من الدراية والخبرة وكذلك يجب أن يتوافر لدى المنشأة نظم المعلومات اللازمة ، كل ذلك للوصول إلى للسعر الصحيح وتلافي أخطاء التسعير.

(1) عاطف الخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، (عمان : دار البركة للنشر والتوزيع، 2000م)، ص16.

(2) أحمد حسن ظاهر ، المحاسبة الادارية ، (عمان: دار وائل للنشر، 2002م) ، ص232.

(3)R.Cooper and R.Slagmulder,Develop Profitable,Op.Cit., P.23.

ج. خصائص المنشأة:

من المعروف أن خصائص المنشأة هو نوع المنشأة ، بمعنى طبيعة النشاط والعمل الذي تقوم به المنشأة .

2.العوامل الخارجية :

أ. طبيعة السوق والمنافسة:

في الوقت الذي تمثل فيه التكاليف الحد الأدنى لسعر بيع المنتج الصناعي، فإن السوق والطلب على المنتج قد يضعان الحدود القصوى لهذا السعر، فمستهلكوا المنتج يقومون بمطابقة الأسعار التي يدفعونها بالمنافع التي سيحصلون عليها من هذا المنتج ، لذا على الإدارة أن تفهم طبيعة العلاقة بين سعر المنتج والطلب عليها ودراسة جميع الجوانب التي قد تؤثر في الطلب على المنتج سواء كانت منتجات يعرضها المنافسون أو أوضاع السوق أو التأثير المحتمل على المنتجات المكملة والبديلة على المنتج المراد تسويقها .

ب. مرونة الطلب:

يعد مفهوم المرونة السعرية للطلب عاملاً أساسياً في تسعير المنتجات ، فهو يقيس مدى إستجابة المنتج للتغير في السعر ، فالطلب على منتج ما يعد غير مرن إذا تأثر بشكل قليل بالتغير في السعر أو عديم المرونة في حال عدم إستجابة الطلب على المنتج للتغير في السعر وبالمقابل يعد الطلب مرناً على منتج ما إذا تأثر الطلب عليها بشكل كبير بالتغير في السعر⁽¹⁾.

عليه فإن المرونة السعرية من العوامل التي تؤخذ بعين الإعتبار عند تحديد سعر المنتج، وبإفتراض ثبات العوامل الأخرى فإنه يمكن للمنشأة تعظيم إيراداته بزيادة السعر على المنتجات التي تتصف بعدم المرونة وتخفيض سعر المنتجات التي تتصف بالمرونة .

ج. التشريعات والقوانين:

يختلف تأثير التشريعات والقوانين على عملية التسعير باختلاف الفلسفة الاقتصادية التي تنتهجها الدولة وذلك من خلال السياسات المختلفة للإنتاج ، فقد يكون للدولة تأثير محتمل في ظل تطبيق اقتصاديات السوق والمنافسة وقد تقوم الدولة بالتحكم في الأسعار في حالات التضخم . كما إن هناك عدة عوامل تؤثر على قرارات التسعير يجب أخذها في الإعتبار عند إتخاذ قرارات التسعير تتضمن ما يلي⁽²⁾:

1. الإعتبارات الاقتصادية للعرض والطلب عند الأسعار المختلفة في وقت محدد.
2. الإعتبارات الاقتصادية المتعلقة بالمنافسة والسلع البديلة .
3. طبيعة المنتج وأي فوائد تنافسية أخرى ربما تنتج من القرارات المنفردة من خلال الحماية القانونية مثل الإختراع.

(1) معين محمد رجب، مبادئ الاقتصاد الجزئي، (غزة : جمعية الاقتصاديين الفلسطينيين، 1996م)، ص 39 .
(2) James J. Benjamin, **Principales of Accounting**, Huston: Texas, 1983, P. 896.

4. الإعتبارات التسويقية المرتبطة بالبيع والتي لها علاقة بعوامل معينة مثل العلامة التجارية والإعلان ، الترويج، الخدمات المقدمة والطلبات الخاصة.
5. العوائق القانونية لسعر ما في سوق محدد.
6. الإستثمار المطلوب لإنتاج كمية معينة .
7. تكلفة إنتاج المنتج .

إن العوامل الخارجية المؤثرة على قرارات التسعير تتمثل في الآتي:

1. البيئة التي ينتج فيها المنتج .
2. الخصائص المميزة للمنتج مقارنة بالمنتجات المنافسة له.
3. هيكل السوق متضمناً عدد المنافسين وعدد العملاء المستهلكين.
4. عادات العملاء الذين يقومون بالشراء ليتم فهمهم بطريقة أفضل وتفضيلاتهم للأسعار عند إتخاذ قرارات الشراء .

هناك إتجاهات أخرى لبعض الكتاب حيث يرون بأن هناك عدة عوامل تتداخل مع بعضها وتؤثر على قرارات التسعير التي يتم إتخاذها تتمثل في الآتي⁽¹⁾:

1. العوامل الإقتصادية: يتأثر سعر المنتج بالعلاقة النسبية بين العرض والطلب ، كما يتأثر السعر بحجم الإنتاج ، ومن ثم بتكاليفه.
2. العوامل الاجتماعية : يؤثر نمط الحياة للمتلقين ، والأدوار الاجتماعية التي يؤديونها ، وأوقات الفراغ المتاحة لهم، والحركة الاجتماعية بصفة عامة والقواعد والقيم السلوكية والاجتماعية على تفضيلاتهم لمنتجات معينة .
3. العملاء : تبدو عملية تحديد السعر من وجهة نظر المنشأة ذات أهمية كبيرة لتسويق تلك السلعة، حيث إن أي زيادة في الأسعار ربما تؤدي لتحول العملاء لشراء سلع بديلة من المنافسين ، لذلك على المنشأة تحديد سعر يناسب العملاء والتعرف على أذواقهم وتزويدهم بالسلع التي يرغبونها من وجهة نظرهم .
4. المنافسون : تسعى المنشآت لبيع كل منتجاتها بالسعر الذي يناسبها ، ولكن سلوك المنافسين يؤثر على إتخاذ قراراتها لتسعير منتجاتها ، لذلك على المنشأة عند تحديد أسعار منتجاتها مراعاة ردود أفعال المنافسين لأهميتها البالغة في إستراتيجية تسعير المنتجات.
5. عوامل سياسية وقانونية وبيئية: من ناحية العوامل السياسية إذا كانت بعض المنشآت تحقق أرباحاً كبيرة قد يتم الضغط عليها سياسياً بإقتطاع ضرائب أعلى من بقية المنشآت أو التدخل في تحديد أسعار منتجاتها ، وفي مجال القوانين فيجب على المنشأة التقيد بالقوانين المعمول بها عند تسويقها لمنتجاتها ، أما في جانب العوامل البيئية فإن الكثير من الدول والمنظمات الدولية تطلب أن تكون المنتجات لها تأثير إيجابي على البيئة أو يكون إنتاجها له أقل أثر سلبي على البيئة.

(1) د. احمد حسن ظاهر ، المحاسبة الادارية، (عمان: دار وائل للطباعة والنشر، 2002م) ، ص ص230- 232 .

6. **التكاليف:** يتم تسعير المنتجات في المنشآت بحيث يفوق سعر البيع تكاليف الإنتاج ويختلف ذلك باختلاف نوعية المنتجات أو الخدمات ، فالمنتجات المتشابهة في طبيعتها وذات المنافسة العالية تحدد أسعارها بناءً على قوى السوق من عرض وطلب وفي ظل ذلك على المنشأة إتباع سعر السوق في تسعير منتجاتها ، فكلما إنخفضت التكاليف عن سعر السوق أدى ذلك لزيادة الأرباح ولا تكمن المشكلة في تحديد سعر البيع لكنها تتوقف على الكمية المنتجة التي يمكن بيعها بحيث تكون تكاليفها أقل من سعر السوق .

مما سبق يمكن تقسيم العوامل المؤثرة على تحديد السعر إلى الآتي:

1. عوامل خاصة بالتكاليف وتتمثل في تكلفة المنتج الكلية ونقطة التعادل والعائد المستهدف وتكاليف الجهات المنافسة
2. عوامل متعلقة بالبيئة وتشتمل على تحكم السوق في تحديد الأسعار وتحكم مؤسسة ما في تحديد الأسعار أو تحكم الدولة في مستوى الأسعار، وعوامل خاصة بالعملاء المستهلكين وتتمثل في الطلب ومرورته بالإضافة لإختلاف قطاعات السوق.

ثامناً : هيكل السوق وأثره على تحديد الأسعار:

يتوقف تحديد سعر السلع (المنتجات) المعروضة إلى درجة كبيرة على نوعية (هيكل السوق) الذي تعرض فيه تلك المنتجات ولذلك⁽¹⁾، سيتم عرض خصائص كل سوق من هذه الأسواق على حده كما يلي:

1. سوق المنافسة الكاملة:

تعرف بأنها تلك السوق التي توجد فيها العديد من المنشآت التي تنتج منتجات أو سلع متجانسة ، كما يكون الدخول فيها سهلاً، كما تعرف أيضاً بأنها "تلك السوق التي لا يستطيع كلاً من البائع أو المشتري التحكم أو التأثير في أسعار السلع والخدمات"⁽²⁾، وتتميز هذه السوق بالعديد من الخصائص ومنها⁽³⁾:

- أ. يوجد عدد كبير من الباعين والمشتريين ولديهم معرفة تامة بظروف السوق والأسعار .
- ب. ليس لمنشأة واحدة القدرة في التأثير على أسعار السوق وتوصف المنشآت بأنها آخذة للقيمة ، ويتم تحديد السعر بواسطة قوى السوق من عرض وطلب .
- ج. المنتجات تكون متجانسة وتتصف بنفس الجوده ومحددة من وجهة نظر المستهلكين .
- د. هناك حرية كاملة للدخول والخروج من السوق .
- هـ. تبحث كل منشأة عن تعظيم أرباحها .

(1) William Byes and Michael Melvin, **Microeconomics With Study Guide**, Fifth edition, (New York, Houghton Mifflin Boston, 2002), P.230.

(2) د. توفيق عبدالرحيم حسن، مبادئ الاقتصاد الجزئي ، (عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع، 2005م)، ص 127 .

(3) Colin Bam ford et. al., **As Level and level Economics**, (Cambridge University Press, 2003), P.164.

يلاحظ أن مثل هذا النوع من السوق نادر الوجود في العصر الحالي لأن معظم المنتجين يميلون لاستخدام التمييز لتلافي تماثل السلع مع منافسيهم ، ولكن من الممكن أن يسود مثل هذا النوع في أسواق المنتجات الزراعية وما شابهها من السلع ذات الانتشار الواسع والتي يصعب على منتجها تحقيق التمييز اللازم لمنتجاتهم.

2. السوق الإحتكارية:

تحدث عندما تكون هناك منشأة واحدة تتحكم في الإنتاج في صناعة ما، وتتميز هذه السوق بالخصائص الآتية(1):

أ. وجود منتج أو عدد من المنتجين المتفقيين على توحيد سياساتهم الإنتاجية والتسويقية لإستغلال سوق معين.

ب. عدم توافر بدائل قريبة للسلعة.

ج. وجود عوائق للدخول إلى سوق السلعة لأي منتج جديد.

3. الإحتكار المطلق(2):

يعني هذا النوع من الأسواق التي يكون فيها بائع واحد يتحكم في العرض الكلي للسلعة ويكون قادراً على التحكم بالسعر المناسب له وتحديد الكمية المعروضة ، إلا أنه لا يستطيع التحكم بالسعر والكمية معاً، نظراً لتوافر البدائل المستمرة لكل المنتجات وهي حالة نظرية ليس لها وجود مطلق في الواقع.

4. إحتكار القلة:

يعرف بأنها الحالة التي تكون فيها كل المخرجات (الإنتاج) مركزة في أيدي منشآت قليلة، ويتسم إحتكار القلة بالخصائص الآتية:

أ. السوق مسيطر عليه ما بين إثنين إلى حوالي عشرة منشآت.

ب. القرارات تتم بطريقة تضامنية ، وعلى المنشآت تحديد إستراتيجتها التسويقية لكي تنافس منافسيها القريبين ولكن عليها في نفس الوقت محاولة توقع ردود أفعال منافسيها والتفكير في الخطوة القادمة.

ج. هناك عوائق واضحة تحد من الدخول.

د. عدم وجود منتجات متجانسة أو متميزة .

ه. عدم التأكيد والمخاطر المرتبطة بالمنافسة السعرية ربما تقود إلى الصرامة السعرية.

و. المنشآت ربما تختار تعظيم الأرباح وربما لا تختاره.

(1) د. توفيق عبد الرحيم ، مرجع سابق، ص128 .

(2) د.نسيم حنا، مرجع سابق ، ص 337 .

5. المنافسة الإحتكارية :

هو هيكل للسوق قريب جداً من نموذج سوق المنافسة الكاملة ، نسبة للعدد الكبير من البائعين المنافسين ويتسم بالآتي⁽¹⁾:

- أ. يوجد عدد كبير من البائعين والمشتريين .
- ب. هناك عوائق قليلة تحد من الدخول للسوق ، ومن السهل على المنشأة إسترداد نفقاتها الرأسمالية عند الخروج من السوق.
- ج. يواجه المستهلكون بالعديد من المنتجات المتميزة ولكل منشأة مستوى منخفض من القوة الإحتكارية .
- د. للمنشآت تأثير قليل على سعر السوق وبالتالي يمكنها أن تحدد سعر السوق .
- هـ. كل منشأة تبحث عن تعظيم أرباحها.

من الإستعراض السابق لأنواع الأسواق والخصائص المميزة لكل منها يلاحظ أن المنافسة الكاملة هي السمة السائدة لمعظم المنتجات من السلع والخدمات على مستوى العالم خاصة في ظل التطور التكنولوجي المتسارع وظهور البدائل بنسب كبيرة.

تاسعاً : التحليل الاقتصادي لقرارات التسعير :

الاقتصاد الجزئي يعالج عملية تسعير السلع والخدمات لذلك فإن أي محاولة لتسعير المنتجات لابد أن تأخذ بعين الإعتبار التحليل الاقتصادي، هذا إلى جانب العلاقة الوثيقة بين التحليل الاقتصادي والتحليل المحاسبي اللازم لقرارات التسعير ومن أساليب التحليل الاقتصادي ما يلي⁽²⁾:

1.الإيراد الكلي والتكلفة الكلية:

أ.الإيراد الكلي:

إن أي مؤسسة لا يمكنها بيع عدد غير محدود من المنتجات بنفس السعر وإلا ظهر الإيراد الكلي كخط مستقيم وليس كمنحنى إعتباراً من نقطة الأصل، وبما أن الاقتصاد الجزئي يفترض أنه يجب على المنشأة تخفيض سعر المنتج لبيع وحدات أكبر بالتالي فإن خط الإيراد الكلي يظهر كخط منحنى يتزايد ولكن بنسبة متناقصة نظراً لأن تخفيض السعر يؤدي لتخفيض الإيراد حتى يصبح خطاً مستقيماً موازياً للمحور الأفقي بدلاً من الإتجاه صعوداً.

ب. التكلفة الكلية:

إن تكلفة تقديم سلعة ليست ثابتة بل تتزايد كلما إزدادت الوحدات المباعة، وما دامت نسبة الزيادة في الإيراد أعلى من الزيادة في التكلفة تعني أن المؤسسة تحقق ربحاً ، إلا أنه في نقطة ما تتساوى نسبة الزيادة في التكلفة مع نسبة الزيادة في الإيراد مما يعني أن الزيادة في الربح تساوي صفر وهي تمثل أقصى نقطة للفرق بين الإيراد الكلي والتكلفة الكلية .

(1) د.توفيق عبدالرحيم ، مرجع سابق ،ص 128 .

(2) خليل الشماع، قرارات تسعير الخدمات المصرفية، ط2، (بيروت : اتحاد المصارف العربية، 1999م)، ص91.

2.قرارات التسعير القصيرة والطويلة الأجل:

تختلف البيانات والمعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قرارات التسعير باختلاف المدى الذي تغطيه هذه القرارات فهناك:

أ. قرارات التسعير قصيرة الأجل :

هي التي تغطي العديد من الحالات التي تتطلب إتخاذ قرارات سريعة وعاجلة . كما هو الحال عند قبول أمر خاص بسعر منخفض يزيد عن التكلفة المتغيرة للوحدة . ويعتمد قرار التسعير هنا على وجود أو عدم وجود طاقة فائضة لدى المنشأة.

ب. قرارات التسعير الطويلة الأجل:

هي التي يجب أن تغطي التكاليف الكلية للمنشأة في الأمد الطويل لتتمكن من الاستمرار في نشاطها . وغالباً ما يتم إضافة نسبة معينة أو مبلغ معين على التكاليف الكلية للوصول إلى السعر المستهدف لتأمين الربح المرغوب فيه للمنشأة.

عاشراً : الإستراتيجيات التسعيرية للمنتجات الصناعية :

توجد عدة إستراتيجيات للتسعير منها:

1. إستراتيجية كشط السوق والتمكن من السوق⁽¹⁾:

يمكن الإختيار من بينها عند تقديم منتج جديد إلى السوق.

كشط السوق يعنى به تحديد سعر مرتفع للمنتج للحصول على أقصى ما يمكن من المشتريين ثم تخفيض السعر بالتدرج للوصول إلى القطاعات التسويقية الأكثر مرونة للسعر .

طبقاً لهذه الإستراتيجية تكون السوق مجزأة إلى قطاعات حسب الدخل ومرونة الطلب والرغبة في الحصول على المنتج قبل الآخرين.

تناسب هذه الإستراتيجية المنتج الجديد لما يلي:

أ. في المراحل الأولى لدورة حياة المنتج تكون أهمية السعر محدودة والمنافسة أيضاً محدودة وتؤدي الخصائص المميزة للمنتج لتفضيل الإعتماد على المنافسة غير السعرية.

ب. من الممكن تقسيم السوق على أساس الدخل وتسويق المنتج في البداية للقطاع الأقل إهتماماً وحساسية للسعر ثم تخفيض السعر بعد ذلك وتقديمه للقطاعات الحساسة للسعر .

ج. تساعد على التغلب على مشاكل عدم سلامة التسعير . إذ من السهل تخفيض السعر إذا ثبت ارتفاعه عما يجب بالمقارنة بمحاولة زيادته إذا كان أقل مما يجب .

التمكن من السوق: وتعني تحديد سعر منخفض للمنتج للوصول لقطاعات كبيرة من السوق بسرعة. وتعتبر هذه الإستراتيجية مناسبة عند توفر الظروف التالية:

أ. عندما يتسم الطلب على المنتج بالمرونة العالية.

ب. إتجاه تكلفة المنتج للانخفاض مع زيادة حجم الإنتاج.

(1)<http://www.netmba.com/marketing/pricing> .

ج. من المنتظر أن يواجه المنتج منافسة حادة بعد تقديمه للسوق.
يتأثر قرار الإدارة بالإختيار بين الإستراتيجية المرتقبة في السوق فإذا كان من المنتظر دخول المنافسين بسرعة والسوق المرتقبة مربحة يكون من الأفضل استخدام إستراتيجية التمكن من السوق إذ أن الأسعار المنخفضة سوف تؤدي إلى:
أ. الحد من دخول المنافسين لإنخفاض هامش الربح.
ب. تدعيم مركز الشركة المقدمة للمنتج الجديد في السوق والحصة السوقية الخاصة بها في مواجهة المنافسين.

ترجع أسباب نجاح هذه الإستراتيجية التسعيرية للآتي⁽¹⁾:

أ. يتصف الطلب على السلعة الجديدة عادة بعدم المرونة.
ب. هناك جزء معين من السوق كالمجدين مثلاً ، ممن لا يترددون في شراء السلعة بالسعر المرتفع.
ج. تسمح هذه الطريقة بتحقيق الأرباح السريعة لتغطية تكاليف البحث والتطوير الكبيرة التي تسبق عادة تقديم السلعة الجديدة.
د. تساهم الأرباح الكبيرة الناتجة عن الأسعار العالية في تلك الفترة في تغطية تكاليف الترويج العالية عند تقديم السلعة .
هـ. يؤدي السعر العالي إلى خلق إنطباع معين لدى المستهلكين عن الجودة العالية للسلعة.
و. يمكن عند إتباع السعر العالي عمل تخفيضات دورية في سعر السلعة يمكن للمشروع عن طريقها الوصول إلى أجزاء جديدة من السوق.

2. إستراتيجيات السعر الواحد والسعر المتغير:

إستراتيجية السعر الواحد هي فرض سعر واحد للسلعة عند بيعها لنفس الفئة من العملاء بنفس الكميات المشتراه. وتؤدي هذه الإستراتيجية إلى زيادة ثقة العملاء بالشركة وشعورهم بالعدالة وتخفيف أعباء التسعير.

إستراتيجية السعر المتغير هي فرض أسعار مختلفة عند البيع لنفس الفئة من العملاء وتساوي الكميات المشتراه من جانبهم.

يتحدد السعر على أساس المساومة بين البائع والمشتري . ويقوم البائع بالمساومة في ضوء بيانات عن تكلفة المنتج وظروف المنافسة والقدرة الشرائية للعميل ومنفعة المنتج له ومواعيد التسليم المطلوبة وشروط الدفع وحجم تعامل العميل في الماضي وحجم التعامل المتوقع في المستقبل ومركز العميل في السوق ومدى حاجة البائع للحصول على الطلبية⁽²⁾.

(1) د. نسيم حنا، مرجع سابق، ص350 .

(2) محمود صادق بازرة، ادارة التسويق ، (القاهرة : ادارة التسويق ، 1992م)، ص ص 351-352.

تتميز إستراتيجية السعر المتغير بأنها تمكن رجال البيع من إجراء التعديلات المطلوبة في السعر لمواجهة المنافسة وظروف السوق وذلك بفرض سعر مرتفع للعملاء الذين يرغبون في الحصول على السلعة بأي ثمن وسعر منخفض للعملاء الذين لا يرغبون في شراء السلعة بنفس الدرجة لتشجيعهم على الشراء .

لكن يعاب عليها عدم رضاء العملاء عند معرفتهم أن غيرهم يحصلون على السلعة بسعر أقل وشعورهم بالظلم وفقد الثقة في المشروع في الحالات بالإضافة إلى أن رجال البيع قد يلجأون بصفة مستمرة لتخفيض السعر مما يؤدي إلى إخفاض أسعار المنتجات.

3. إستراتيجيات الخصم:

الخصم هو تخفيض معين في سعر البيع يمنحه البائع إلى المشتري، وتوجد عدة أنواع كما

يلي:

أ. **الخصم التجاري أو الوظيفي:** هو تخفيض في سعر البيع يمنح إلى الوسطاء نظير قيامهم بالوظائف التسويقية اللازمة لتسويق المنتجات مثل النقل والتخزين وغيره.

يعكس الاختلاف في نسب الخصم الممنوحة لتجار الجملة وتجار التجزئة درجة مساهمة كل منهما في القيام بالوظائف التسويقية إذ يحصل تاجر الجملة على نسبة أعلى من تلك التي يحصل عليها تاجر التجزئة.

ب. **خصم الكمية :** هو تخفيض في سعر البيع يمنح إلى العملاء لتشجيعهم شراء بكميات كبيرة. وذلك لما يؤدي إليه الشراء بكميات كبيرة من تخفيض في تكلفة البيع وقد يكون خصم الكمية :

i. خصم غير متجمع بمعنى أن التخفيض يسري على كل صفة على حدة إذا بلغت الكمية المحددة من جانب البائع للإستفادة من الخصم.

ii. خصم متجمع بمعنى أن التخفيض يمنح على الكمية المشتراه من العميل خلال فترة زمنية معينة إذا بلغت الكمية المحددة من جانب البائع للإستفادة من الخصم.

ج. **الخصم الموسمي:** هو تخفيض معين في سعر البيع يمنحه البائع إلى العملاء لتشجيع الشراء في المواسم أو الأوقات التي ينخفض فيها الطلب على المنتجات. وذلك مثل لعب الأطفال التي ينخفض الطلب عليها في فترات ما بين الأعياد ومن ثم يقدم المنتج هذا الخصم لتشجيع الشراء المبكر دون الإنتظار لفترات الأعياد ويستفيد المنتج من منح هذا الخصم إذ يتجنب مخاطر كل من التخزين وإخفاض الطلب وإخفاض أسعار المنتجات.

د. **الخصم النقدي:** هو تخفيض في سعر البيع يمنحه البائع إلى المشتري بغرض تشجيع السداد النقدي لقيمة المشتريات . ويستفيد البائع من هذا الخصم وذلك:

i. لتجنب مخاطر عدم السداد .

ii. لتوفير السيولة للمشروع.

4. إستراتيجيات التسعير السيكولوجي:

يستخدم التسعير السيكولوجي لتشجيع الشراء المبني على دوافع عاطفية ولذلك فهو غالباً ما يستخدم على مستوى تاجر التجزئة في تسعير المنتجات التي تباع إلى المستهلك النهائي .
مثال للتسعير السيكولوجي ما يلي⁽¹⁾:

- أ. الأسعار الكسرية التي تبدو منخفضة مثل 99 قرشاً بدلاً من جنيه أو 195 قرشاً بدلاً من 200 قرشاً وهكذا. ويظهر هذه الإستراتيجية السعر بمظهر السعر المنخفض .
- ب. أسعار التفاخر هي تلك الأسعار المرتفعة التي تعطي الإنطباع بالتفاخر وإرتفاع مستوى الجودة وتظهر أهمية هذه الإستراتيجية بالنسبة للمنتجات التي يربط المستهلكين بين جودتها وسعرها .
- ج. الأسعار المعتادة في السوق حيث إن هناك بعض المنتجات التي إعتاد المستهلكين على الحصول عليها بسعر معين من المهم بالنسبة لها مراعاة هذه الأسعار وعدم الخروج عنها حتى لا تتأثر المبيعات من جراء تغيير الأسعار.

5. إستراتيجيات التسعير الترويجي :

التسعير الترويجي هو الذي يهدف إلى ترويج المبيعات. ويأخذ أحد الأشكال التالية:

- أ. القيادة السعرية ، وذلك بتحديد سعر منخفض للسلعة قد يكون أقل من تكلفة السلعة أو يكون هامش الربح منخفض عن ذلك المحقق عادة . وتهدف الإدارة من وراء ذلك لزيادة المبيعات من ثم الربح . وعادة ما يستخدم ذلك متاجر الأقسام ومحلات السوبر ماركت لجذب المستهلكين وخلق الإنطباع لديهم بأن الأسعار منخفضة.
- ب. أسعار المناسبات الخاصة ، وذلك بتخفيض الأسعار في بعض الفترات لتشجيع الطلب ويصاحب ذلك حملات إعلانية مكثفة لتعريف المستهلكين بذلك.
- ج. الأسعار المقارنة ، وذلك بعرض السلعة بالسعر القديم والسعر الجديد الذي يكون أقل من السعر القديم لتشجيع المستهلكين على الشراء . مثال ذلك عرض السلع بسعر 199 قرشاً والآن أصبحت 99 قرشاً فقط.

6. إستراتيجية الإختراق (التغلغل) :

تعتمد إستراتيجية التغلغل على تحديد سعر منخفض للسلعة عند تقديمها كمحاولة من المشروع للحصول على حصة سوقية بزيادة الطلب على المنتجات⁽²⁾.

تكون هذه الإستراتيجية فعالة في الحالات الآتية⁽³⁾:

- أ. في حالة توقع أن يكون الطلب على السلعة ذو مرونة عالية أي تكون للبايعين حساسية عالية تجاه الأسعار، وتزداد الكمية المطلوبة بإنخفاض الأسعار.

(1) محمود صادق بازعة، مرجع سابق ، ص360 .

(2) K. Douglas, Op.Cit, P.522.

(3) Krishna Kauala, **Industrial Marketing**, Second edition, (McGraw-Hill Companies, 2005), P.244.

ب. توقع إنخفاض كبير للتكاليف بزيادة حجم الإنتاج.

ج. تكون طبيعة المنتج من ذلك النوع الذي يغري على الشراء بكميات كبيرة.

د. وجود تهديدات بظهور منافسة وشيكة.

من المخاطر التي تتعرض لها هذه الإستراتيجية التسعيرية هو أن العملاء ربما يستنتجون بأن إنخفاض السعر قد يعود لإنخفاض الجودة ويحدث ذلك غالباً في الحالات الآتية:

أ. عندما لا يكون العملاء متأكدين من العلامة المميزة للجودة السابقة لعملية الشراء ، كما إن جودة بعض المنتجات يصعب ضبطها لتعقيدها ، بينما تكون بعض المنتجات من الصعب الوصول لها إذ لا يمكن تجريبها أو الحكم عليها قبل بيعها مسبقاً.

ب. عندما تكون المخاطرة العالية للعملاء ناتجة عن إتخاذ قرارات خاطئة ، فعندما تكون المخاطرة الناتجة عن الإختيار السيئ عالية ، غالباً ما يعتمد العملاء على السعر لتوقع الجودة ، فقد تختلف المخاطرة بين أنواع وأشكال المنتجات ، والفوارق المدركة بين المنتجات من نفس الشكل ووضعية الإستهلاك.

7. إستراتيجية التضخم:

تعتمد على تحديد أسعار عالية للسلعة تسود في الأجل الطويل ، بغرض خلق إنطباع الجوده العالية للسلعة الذي ينتج عن السعر المرتفع ، وتتطلب هذه الإستراتيجية تحديد أسعار عالية كسياسة دائمة للمشروع وعدم تخفيض الأسعار حتى لو تواجد المنافسون الآخرون الذين يتبعون سياسة السعر المنخفض في بيع السلع المشابهة أو البديلة وتصلح هذه السياسة في الحالات الآتية⁽¹⁾:

أ. رغبة المشروع في بناء إنطباع الجودة العالية عن السلعة .

ب. عدم رغبة المشروع في الدخول في حروب السعر مع المنافسين.

ج. رغبة المشروع في خدمة السوق الذي يتصف بقدرته على دفع السعر العالي.

د. تمييز السلعة أو المشروع المنتج بمزايا خاصة كالشهرة العريضة.

8. إستراتيجية التوسع:

تعتمد على إستخدام السعر المنخفض جداً لكسب الأسواق على حساب المنافسين والنيل من حصصهم ، وتعتبر سياسة الإغراق سعري نوعاً من أنواع إستراتيجية التوسع، ويقصد بالأغراق سعري قيام دولة ما ببيع سلعتها في الأسواق الدولية الأخرى بسعر يقل عن تكلفة إنتاج هذه السلع بها، وذلك حتى بعد إضافة التعريفات الجمركية وتكاليف النقل إليها ، ويهدف هذا النوع من السياسات للقضاء على الصناعات المحلية حتى يتسع السوق للسلع الدخيلة.

9. إستراتيجية تعطيل المنافسة:

تعتمد هذه الإستراتيجية على تحديد سعر منخفض للسلعة يعتبر من وجهة نظر المنافسين غير مجز للدخول إلى سوق السلعة. ويستخدم المشروع هذه السياسة عادة في حالة تقديم السلع

(1) د. نسيم حنا، مرجع سابق، ص ص 350-352 .

الجديدة بغرض العمل على تعطيل المنافسين المحتملين من الدخول إلى ميدان إنتاج السلع حتى يتسنى للمشروع تخفيض تكاليف الإنتاج وإحتلال مركز الصدارة في سوق السلعة.

10. إستراتيجية القضاء على المنافسين:

تعتمد هذه الإستراتيجية على مبدأ سياسة السعر المنخفض الذي لا يكفي لتغطية تكاليف الإنتاج للقضاء على المنافسين والتخلص منهم، إذ عندما يسود السعر المنخفض لفترة طويلة يعجز المنافسون خاصة الصغار منهم عن مجاراة هذا السعر المنخفض وبذلك ينجح المنتج بهذه الطريقة في التخلص من كثير من المنافسين حتى يتمكن فيما بعد من رفع الأسعار فوق معدلها الطبيعي.

حادي عشر : مناهج قرارات التسعير

تنوعت مناهج التسعير خاصة في ظل التطور التكنولوجي وشدة المنافسة فنجد أن كل فترة من الزمن يكون هناك منهج جديد للتسعير وسوف يتم التعرض إلى أهم هذه المناهج فيما يلي:

1. المنهج الاقتصادي للتسعير:

يتحدد السعر الأمثل لسلعة معينة من وجهة النظر الاقتصادية عند السعر الذي يحقق أقصى قدر ممكن من الأرباح ويتحقق ذلك من الأرباح بإنتاج ذلك الحجم الذي يتساوى عنده الإيراد الحدي عند من يبيع المنتج بتكلفته الحدية . ويقاس الإيراد الحدي عند أحجام إنتاج ومبيعات مختلفة بمقدار الزيادة في الإيراد الكلي للمبيعات نتيجة إضافة وحدة واحدة من المنتج ، كما تقاس التكلفة الحدية عند تلك الأحجام بمقدار الزيادة في التكاليف الكلية نتيجة لإضافة وحدة واحدة من المنتج. وعلى الرغم من المزايا التي يتصف بها النموذج الاقتصادي حيث أنه يلفت الإنتباه إلى الأسواق التي تباع فيها المنتجات ، إلا أنه يواجه الكثير من الصعوبات عند تطبيقه في الحياة العملية ، إذ أنه من الصعوبة بمكان تحديد منحى الطلب ومنحنى التكلفة الحدية في الواقع العملي ، إضافة إلى تركيزه على هدف تعظيم الربح بدلاً من هدف تحقيق عائد مرض على الأصول المستخدمة الذي تسعى لتحقيقه المنشآت في الوقت الحاضر.

يقوم المنهج الاقتصادي على الإفتراضات الآتية⁽¹⁾:

- أ. أنه يمكن للمنشأة تقدير كل منحنيات الطلب على منتجاتها ومنحنيات التكاليف التي توضح سلوك التكلفة مع التغيرات في حجم الإنتاج والمبيعات ، ويعني ذلك أن سعر بيع الوحدة يتناقص مع زيادة حجم المبيعات ، ويقتضي الأمر لزيادة حجم المبيعات تخفيض سعر البيع.
- ب. عدم ثبات التكلفة الكلية لوحدة المنتج، ولذلك فإن إجمالي التكاليف سوف يزداد بمعدلات غير ثابتة ، وبما أن معدل الزيادة في إجمالي التكاليف أقل من معدل الزيادة في إجمالي الإيرادات ، فإن المنشأة تقوم بزيادة أرباحها عن طريق إنتاج وبيع وحدات أكثر من المنتج ، وعند نقطة معينة فإن معدل الزيادة في إجمالي التكاليف سيعادل معدل الزيادة في إجمالي الإيرادات ، وعند تلك النقطة لا فائدة في إنتاج وحدات أكثر حيث إن الربح لن يتأثر.

(1) د.أحمد حسين علي حسين ، مرجع سابق ، ص 14.

يواجه المنهج الاقتصادي للتسعير العديد من أوجه القصور التي يعاني منها وتشمل⁽¹⁾:

أ. صعوبة تحديد منحنى الطلب ، إذ يصعب توفر المعلومات الدقيقة والكاملة عن الإيرادات والتكاليف التي يمكن تحليلها بدقة للوصول إلى السعر المناسب ، حيث إن هذه المعلومات تقريبية إلى حد كبير ، لذا فهي ليست كافية وغير دقيقة بحيث تمكن من التوصل لنموذج تقريبي لمنحنيات التكاليف والإيرادات والطلب ، إضافة لضرورة معرفة رد فعل المنافسين للتغيرات في السعر الذي تقوم به إحدى الشركات بشكل منفرد، فقد تؤدي ردود أفعال المنافسين لفشل كل الجهود التي بذلت للتنبؤ بالطلب عن مستوى سعر معين.

ب. إمكانية تطبيق النموذج الاقتصادي فقط في حالات المنافسة الإحتكارية والإحتكار التام وعدم إمكانية تطبيقه في أي حالة وسط بين الحالتين، إذ يتصف السوق في بعض الحالات بإحتكار القلة الذي يكون فيه عدد قليل من المنشآت المتنافسة مباشرة مع بعضها البعض ، ولا يتيح النموذج الاقتصادي للتسعير المجال للمنشأة لاتخاذ الإجراءات المضادة المناسبة لقرارات التسعير المتخذة من قبل المنشآت المنافسة.

ج. يركز هذا المنهج على سعر المنتج فقط لتسويقه ، ولكن هنالك عوامل أخرى لا يأخذها في الحسبان وتؤثر على تسويق المنتج وزيادة عدد الوحدات المباعة مثل تصميم المنتج والدعاية.

د. يفترض المنهج أن المنشأة ترغب في تحديد سعر المنتج لتحقيق أقصى حد من الأرباح مما قد يؤدي لعزوف العملاء بحجة أن المنشأة تحاول فقط تحقيق قدر من الأرباح مهملة الجوانب الأخرى، لذلك تحاول العديد من المنشآت تحقيق أرباح معقولة لإستثماراتها بتحديد الأسعار المناسبة لتحقيق تلك الأرباح والمحافظة على عملائها وزيادة عددهم ما أمكن ، بدلاً من محاولة تحقيق أقصى أرباح ممكنة مع خسارة عملائها في المدى البعيد.

هـ. صعوبة تحديد منحنى التكلفة الحدية ، إذ يرى المحاسبون أن التكاليف المتغيرة هي تلك التي تتغير مع تغير حجم الإنتاج في المدى القصير غير أن هذا التعريف لا يصلح لقرارات التسعير وقرارات تشكيلة الإنتاج في المدى الطويل خاصة بالنسبة لخطوط الإنتاج الرئيسية.

حتى يكون المنتج مربحاً في المدى الطويل يجب أن يغطي الإيراد المتحقق من هذا المنتج كل التكاليف المتغيرة في المدى القصير بالإضافة للتكاليف الآتية:

أ. تكاليف الموارد الإنتاجية (الطاقة المتاحة) اللازمة لهذا المنتج مثل أقساط الإهلاك للأصول الثابتة ويلاحظ أن تخصيصها يكون حكماً مبني على التقدير الشخصي.

ب. المصاريف البيعية والإدارية العامة وعادة لا تدخل هذه المصروفات في القرارات الخاصة بالتسعير وتحديد تشكيلة المنتجات وتعد تكاليف غارقة ، والواقع أنها مصاريف تساعد على إنتاج وتصميم وتسويق وخدمة منتجات الشركة وتزداد بإزدياد حدة المنافسة في الإنتاج والتسويق لذلك يجب أخذها في الحسبان كجزء من تكاليف الإنتاج في الأجل الطويل.

(1) د. احمد حسن ظاهر ، مرجع سابق، ص 236 .

ج. تكلفة رأس المال المستثمر ، ويطلق عليه المحاسبون ربح العمليات ويعتبر تكلفة من وجهة النظر الاقتصادية يجب أخذها في الاعتبار عند تقرير دالة التكلفة الحدية في المدى الطويل وتتمثل في تكلفة رأس المال المستثمر في الأصول الثابتة المستخدمة في الإنتاج إضافة للإستثمارات في صافي رأس المال العامل النامي المطلوب للإنتاج وتعد هذه التكلفة بمثابة تكلفة فرصة بديلة لرأس المال المستخدم في إنتاج وبيع المنتجات يجب أخذها في الاعتبار عند أخذها في الاعتبار عند إتخاذ قرارات التسعير.

د. هذا المنهج نموذج لمنتج وحيد، حيث يفترض النموذج الاقتصادي ضمناً أن المنشأة تقوم بإنتاج منتج واحد ويفترض ضمناً زيادة الأرباح الحقق بزيادة الإنتاج والمبيعات من منتج وحيد متجانس ولذلك لا يصلح هذا النموذج لتمثيل المنشآت ذات المنتجات المتعددة.

2. مناهج التسعير على أساس التكلفة:

تعد التكلفة العامل الحاسم في قرارات التسعير في الواقع العملي نظراً لتوافر تلك المعلومات نسبياً مقارنة بالعوامل الأخرى ، إضافة إلى أهمية تغطية التكاليف في الأجل الطويل على الأقل لتتمكن المنشأة من الإستمرار في النشاط .

تتمثل فئات التكاليف التي يمكن استخدامها في تحديد تكلفة المنتج إلى ست فئات أساسية هي (1):

أ. تكاليف البحث والتطوير ويعنى بها تكاليف تقديم الأفكار المتعلقة بالسلع والخدمات أو العمليات واختبارها.

ب. تكاليف تصميم السلع والخدمات أو العمليات من غير التخطيط التفصيلي وهندسة تصميم السلع والخدمات أو العمليات واختبارها.

ج. تكاليف الإنتاج وخلالها يتم تحديد وقياس وتجميع تكاليف الموارد والتنسيق بينها لإنتاج السلعة.

د. تكاليف التسويق وتشتمل على تكاليف تعريف الأفراد والجماعات بالسلعة أو الخدمة وحثهم على شراءها

هـ. تكاليف التوزيع وتشمل تكاليف توصيل السلع والخدمات للعملاء.

و. تكاليف خدمة العملاء وتشتمل على تكاليف الأنشطة المعاونة المقدمة للعملاء.

يلاحظ أن كل فئة من هذه الفئات الست يمكن أن تشتمل على تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة بين طياتها، ويتطلب تحديد التكاليف التي ستستخدم في قرار التسعير المعين إتباع الخطوات الآتية(2):

(1) Charles T.Horngren, Srikant M. Datar and George Foster, **Cost Accounting: managerial Emphasis**, Twelfth Edition, (Pearson, Prentice - Hall Upper Saddle River, 2006), PP.4-5.

(2) د. أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، مرجع سابق، ص ص21-23 .

أ. تحديد فئات التكاليف التي ستدخل ضمن تكلفة المنتج والتي ستستخدم في التسعير ، ويجب الإقتصار على فئات التكاليف الملائمة فقط وهي التكاليف المستقبلية التي تختلف أو تتغير مع بدائل القرار المطلوب إتخاذه، أما تلك التكاليف غير الملائمة أو التي لا تختلف ولا تتغير فيجب تجاهلها.

ب. تحديد التكاليف المباشرة على المنتج ضمن كل فئة من فئات التكاليف .

ج. تحديد التكاليف غير المباشرة على المنتج ضمن كل فئة من فئات التكاليف.

د. تحديد التكلفة الكلية للمنتج بجمع التكاليف المباشرة من الخطوة (2) مع التكاليف غير المباشرة من الخطوة (3).

توجد العديد من معادلات التسعير التي تتخذ التكلفة كأساس لها لتحديد سعر البيع من أهمها:

أ. التسعير على أساس التكلفة الكلية :

يقصد بهذا المدخل أن يكون سعر البيع كافياً لتغطية كافة التكاليف الثابتة والمتغيرة للإنتاج على أن يغطي هامش الربح أو الفائض الذي يضاف إلى تلك التكاليف المصاريف البيعية والإدارية والضرائب ، وما يلزم لتحقيق مستوى الربح المقبول والمرضي للمنشأة . ومن الضروري هنا عند تحديد نسبة الفائض المضاف (نسبة هامش الربح) التأكد من أنها كافية لتغطية تلك المصاريف وتحقيق الربح المستهدف.

يمكن استخدام هذا المدخل في الحالات الآتية⁽¹⁾:

i. وجود عدم تأكد لمعرفة التكاليف النهائية للعمل والتي تكون معقولة لإتمام العقد .

ii. الإحتكار الذي يقدم من خلاله أكثر من منتج، ويكون التسعير على أساس إجمالي التكلفة

الصناعية زائداً إضافة أكثر الطرق عدالة لإسترداد التكاليف الثابتة.

من أهم مزايا هذا المدخل في التسعير ما يلي⁽²⁾:

i. الأخذ في الإعتبار التكاليف الثابتة في التسعير والتي يجب تغطيتها على المدى الطويل .

ii. سهولة إحتساب السعر المستهدف للمنتج أو المنتجات .

iii. سهولة الدفاع عن السعر وتبريره أمام الأطراف المختلفة الخارجية.

iv. محاولة تشجيع ثبات الأسعار على المدى الطويل وبالتالي الإعتماد على ذلك في التخطيط

طويل الأجل .

v. التغلب على مشكلة الغموض المتعلقة بالطلب على المنتجات واتخاذ القرارات السليمة طبقاً

لعلاقة الطلب مع الأسعار وإن إتباع هذا المنهج سيحد من مغامرة بعض المدراء في قبول

أسعار غير ملائمة لمنتجاتهم.

رغم المزايا التي يتمتع بها هذا المدخل إلا أن هناك بعض المآخذ التي يعاني منها وأهمها:

(1) ري اتش جاريسون وإريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة د.محمد عصام الدين زايد، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2000م)، ص1010 .

(2) د. أحمد حسين ظاهر، مرجع سابق، ص242 .

i. هذا المدخل يتجاهل العلاقة بين السعر والكمية المباعة في السوق ففي حالة أي إنخفاض في منحنى الطلب فإن المنشأة لا تتمكن من بيع نفس الكميات بنفس السعر قبل إنخفاض منحنى الطلب.

ii. قد يخلق مشكلة دائرية في التسعير إذ أن التسعير مرتبط بالتكاليف والتكاليف مرتبطة بحجم الإنتاج والبيع وحجم البيع مرتبط بالأسعار المطروحة في الأسواق .

iii. الممارسات والتقاليد المحاسبية غير الملائمة لإتخاذ القرارات ربما تؤثر على تخصيص التكاليف على منتجات محددة.

iv. عدم الدقة في تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة على المنتج.

ب. التسعير على أساس التكلفة المتغيرة:

من المعروف ضرورة تغطية التكاليف الكلية في الأجل الطويل لكي تتمكن المنشأة من الاستمرار في النشاط . إلا أنه في الأجل القصير قد يكون من الأفضل للمنشأة في بعض الحالات بيع أحد المنتجات بسعر يقل عن تكلفته الكلية ولكن في نفس الوقت يزيد عن التكلفة المتغيرة ، وبالتالي يستطيع أن يساهم في تغطية التكاليف الثابتة. ويتكون أساس التكلفة وفقاً لمدخل التسعير على أساس هامش المساهمة من التكاليف المتغيرة والتي تشتمل على التكاليف الصناعية المتغيرة مضافاً إليها المصاريف التسويقية والإدارية المتغيرة ، وعليه يجب أن تكون نسبة الفائض المضاف (نسبة هامش الربح المضافة) كافية لتغطية هذه التكاليف علاوة على تحقيق الربح المستهدف.

توجد عدة بدائل لاستخدام مدخل التسعير على أساس التكلفة المتغيرة هي⁽¹⁾:

i. وضع إضافة للتكاليف المتغيرة للوصول إلى إجمالي التكلفة لتحديد السعر، وتتم الدراسة المتأنية للعلاقة بين التكلفة والحجم ، والربح لتحديد معادلة التكلفة المتغيرة ، ويرى مؤيدو هذه الطريقة إنها تمكن الإدارة من تحديد الأسعار في الأجل الطويل والأجل القصير لأن أثر إختلاف الأسعار يمكن ربطه بإجمالي التكاليف الثابتة.

يعاب على هذا المدخل تركيزه على التكاليف المتغير وهامش المساهمة فقط، وأنه يعامل التكاليف الثابتة كتكاليف غير ملائمة ولا يضعها في الإعتبار.

ii. التسعير على أساس التكلفة الحدية ، يقوم هذا الأسلوب على إضافة للتكلفة الحدية والتي تعني الزيادة في التكلفة نتيجة إنتاج وحدة إضافية واحدة لأن التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة تدخل ضمن التكلفة الحدية والتي على أساسها تحدد الإضافة، هذا الأسلوب يلائم أوضاع محددة خاصة تلك ذات الطبيعة قصيرة الأجل ولكن يجب تطبيقه بحذر ووضع كل الحقائق المرتبطة في الإعتبار، إضافة لذلك فإن الجزم بأن الشركات يجب عليها أن تؤسس أسعار البيع بناءً على التكاليف المتغيرة أو التكاليف الحدية على أن الإيراد الحدي يساوي التكاليف الحدية يفترض أنه يمكن للمنشأة تقدير منحنى الطلب لأي من منتجاتها . وهذا الإفتراض تفتقده معظم الشركات .

(1) ري اتش جاريسون، مرجع سابق، ص1011 .

إن أسلوب التسعير على أساس التكلفة المتغيرة والتكلفة الحدية يمكن أن يكون استخدامه ملائماً في الحالات الآتية:

- i. عندما تواجه المنشأة ظروف اقتصادية صعبة ويمكن تحسين الربح إذا تم الحصول على إيرادات أكبر من التكلفة الحدية أو المتغيرة بدلاً من عدم الحصول على أي إيرادات ، مثل هذا الإيراد يحقق مساهمة في تغطية التكاليف الثابتة التي تحملتها المنشأة من قبل.
- ii. عند وجود طاقة إنتاجية عاطلة غير مستغلة باعتبار أن ذلك سيؤدي لتغطية التكلفة المتغيرة إضافة لتغطية جزء من التكاليف الثابتة مما يزيد من أرباح المنشأة.
- iii. عند وجود منافسة شديدة على بعض الطلبات والعطاءات التي تتطلب التنفيذ بأقل سعر متاح.
- iv. يفيد هذا الأسلوب في عمليات التسعير في الأجل القصير وتخطيط الأرباح لأن الزيادة في التكاليف الناتجة عن المبيعات يمكن مقارنتها بالإيرادات الحدية لتحديد إلى أي مدى يمكن قبول الأمر من عدمه.

تجدر الإشارة إلى أن طريقة التكلفة المتغيرة تستخدم في تحديد الحد الأدنى للسعر، حيث يمثل الأخير التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة ، وهو أدنى سعر يمكن للمنشأة أن تبيع فيه منتجاتها⁽¹⁾.

ج. التسعير على أساس العائد على الإستثمار :

يهدف مدخل التسعير على أساس العائد على الإستثمار إلى الربط بين تحديد مقدار الإضافة إلى التكاليف لغرض تحديد سعر البيع وبين رأس المال المستثمر ، وبالتالي يمكن تحديد السعر الذي يحقق عائداً معيناً على رأس المال المستثمر . ويتم تحديد العائد المستهدف على الإستثمار، ثم يحدد الفائض الذي يحقق هذا العائد المستهدف . وهناك معادلة يمكن إستخدامها لتحديد نسبة الفائض لمعرفة معدل العائد الذي ترغب المنشأة في تحقيقه على الإستثمار ، وتختلف معطيات هذه المعادلة في حالة إستخدام منهج التكلفة المتغيرة وكالاتي⁽²⁾:

i. منهج التكلفة الكلية:

نسبة الفائض = العائد المستهدف على الأصول المستخدمة + المصاريف البيعية والإدارية/الحجم بالوحدات * التكلفة الصناعية الكلية للوحدة.

ii. منهج التكلفة المتغيرة:

نسبة الفائض = العائد المستهدف على الأصول المستخدمة + التكاليف الثابتة/الحجم بالوحدات * التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة.

(1) مؤيد محمد الفضل ، عبدالناصر إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية، (عمان : دار المسيرة للنشر والطباعة، 2002م)، ص354.

(2) احمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، (الإسكندرية: مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر، 1997م) ، ص32.

د. التسعير على أساس التكلفة المعيارية:

هذا الأسلوب يستخدم التكاليف المعيارية كبديل للتكاليف الفعلية بعمل إضافة لإجمالي التكاليف الصناعية المعيارية أو عمل إضافة للتكاليف المتغيرة المعيارية.

هـ. التسعير على أساس تكاليف دورة حياة المنتج :

يستخدم هذا المدخل إجمالي تكاليف المنتج خلال دورة حياته بدلاً من التكاليف الصناعية فقط ، وتتمثل فائدة هذا المدخل في أنه يتضمن كافة التكاليف وبالتالي فإن نسبة الإضافة يمكن ربطها مباشرة بمستوى الربح المرغوب فيه.

من أهم المزايا التي تحققها مناهج التسعير التي تعتمد أساس التكلفة سابقة الذكر سهولة تطبيقها واستخدامها، وإيجاد حالة من الإستقرار في قرارات التسعير ، إضافة إلى مساعدة المدراء في مواجهة ظروف عدم التأكد عند إتخاذ قرار التسعير ، حيث تعد الأسعار التي يمكن التوصل إليها من خلال هذه النماذج بمثابة نقطة بداية يمكن أن تزيل الكثير من عدم التأكد . إلا أن هناك بعض العيوب التي تشوب استخدام هذه المناهج من أبرزها : إهمال للعلاقة بين السعر والحجم وعدم أخذها بنظر الإعتبار ما إذا كان سعر السوق التنافسي يختلف عن نسبة الفائض المضافة إلى التكلفة عند تحديد السعر . فقد يكون سعر البيع المستهدف الناتج من استخدام المعادلة أكبر، أو أقل بكثير من أسعار المنافسين ، مما قد يؤدي إلى إنخفاض كبير في حجم المبيعات ، وفقد المركز التنافسي للمنشأة في السوق، أو فقدان فرصة تحقيق أرباح متاحة كان من الممكن تحقيقها في ظل ظروف السوق الحالية . كما إن التسعير على أساس المناهج المذكورة لا يأخذ في الحسبان وجود إختناقات في الطاقة المتاحة لأقسام الإنتاج ، حيث تختلف المنتجات من حيث إحتياجاتها من التجهيزات أو العمالة الماهرة أو الإشراف أو أي موارد نادرة غير متاحة بصورة كافية . لذلك يجب أن يكون سعر المنتجات التي تستخدم الموارد النادرة أكبر من سعر المنتجات العادية ، لكي تعكس تكلفة الفرصة البديلة لاستخدام هذه الموارد النادرة ، ويتطلب تطبيق هذه الإستراتيجية معرفة الموارد التي يحتاجها كل منتج ومقدار المتاح منها⁽¹⁾.

و. منهج التكلفة المستهدفة:

هو منهج حديث نسبياً لتحديد تكلفة المنتج وتسعيرها ، ويقوم على البدء بتحديد السعر المستهدف الذي يرغب العميل ويستطيع دفعه للمنتج ومن ثم يتم بناءً على ذلك تحديد هامش الربح الذي ترغب المنشأة بتحقيقه لي طرح هذا الهامش بعد ذلك من السعر المستهدف ليتم من خلال ذلك تحديد التكلفة المستهدفة وبعبارة أخرى يسير هذا المنهج بإتجاه معاكس للمنهج التقليدي في التسعير أي يبدأ من السعر المستهدف وصولاً إلى التكلفة المستهدفة⁽²⁾.

(1) أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 37-40.

(2) محمد راجح خليل أبوعواد، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، (عمان : جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م)، ص 58.

المبحث الثاني

العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتسعير المنتجات الصناعية

إن منهج التكلفة المستهدفة (Target Costing) هو طريقة تسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة. والتكلفة المستهدفة أسلوب للتسعير تم استخدامه في اليابان واستخدم بشكل واسع من قبل المنشآت اليابانية. فبدلاً من تحديد التكلفة لكل بند من البنود ثم إضافة هامش الربح المرغوب فيه لتحديد سعر المنتج يقوم منهج التكلفة المستهدفة بعكس هذه الإجراءات، إذ يتم تحديد سعر البيع الذي ينسجم مع متطلبات السوق، ثم إحتساب هامش الربح المرغوب فيه وطرحه من سعر البيع، وستمثل نتيجة الطرح هنا أعلى تكلفة مسموح بها أي التكلفة المستهدفة.

تعد التكلفة المستهدفة أداة جيدة للتسعير في الأسواق التي تتسم بدرجة عالية من المنافسة، حيث تسمح بإجراء تحليل حاسم لإحتمالات نجاح المنتج قبل تخصيص الموارد الإنتاجية له، على خلاف التسعير على أساس التكلفة فقد تكتشف المنشأة أن سعر المنتج غير تنافسي بعدما تكون قد استخدمت الموارد في إنتاجه.

فالسعر المستهدف هو سعر تقديري للمنتج يرغب العميل المحتمل في سداه ويعتمد تقدير السعر على فهم القيمة التي يتوقعها العميل للمنتج وعلى إستجابة المنافسين، ويعتبر كل من مبيعات الشركة وتنظيم السوق أحسن موقع لتحديد إحتياجات العملاء والقيمة التي يتوقعونها من المنتج كما تقوم الشركات بعمل أبحاث عن السوق حول خصائص المنتج التي يريدها العملاء والأسعار التي يرغبون في دفعها، وتحتاج الشركة إلى فهم تكنولوجيا المنافسين، والمنتجات والتكاليف.

يمثل سعر البيع المبني على مدخلات بيانات العملاء والمنافسين أساس حساب التكاليف المستهدفة، والتكلفة المستهدفة للوحدة هي السعر المستهدف ناقص الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة، أما الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة فهو الدخل التشغيلي الذي تريد الشركة أن تحققه للوحدة من المنتج أو الخدمة المباعة.

التكلفة المستهدفة للوحدة فهي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد الشركة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف.

لكن ماهي التكاليف الملائمة التي يجب أن توجد ضمن حساب التكاليف المستهدفة؟

1. إنها كل التكاليف المستقبلية سواء متغيرة أو ثابتة، وذلك لأنه في المدى الطويل يجب أن تغطي أسعار وإيرادات الشركة كل تكاليفها، فإذا لم يحدث ذلك فالبديل الوحيد هو أن تغلق الشركة أبوابها. وفي المعتاد تكون التكلفة المستهدفة للوحدة أقل من التكلفة الإجمالية للوحدة حالياً، وفي الواقع إن التكلفة المستهدفة للوحدة هي مستهدفة، وحتى تصل الشركة إلى تحديد التكلفة

المستهدفة للوحدة والدخل التشغيلي المستهدف للوحدة يجب أن تقوم الشركة بتخفيض تكلفة منتجاتها وعملياتها⁽¹⁾.

2. دوافع استخدام التكلفة المستهدفة في تسعير المنتجات الصناعية: هناك العديد من الدوافع التي

تشجع المؤسسات على استخدام التكلفة المستهدفة في تسعير منتجاتها⁽²⁾، منها:

أ. عدم سيطرة المنشآت الصناعية على السعر بالقدر الذي تتوقعه فالسوق هو الذي يحدد

السعر ويتم أخذه . وعليه فيجب على المؤسسة البحث عن وسائل أخرى للحفاظ على

عملائه ويتم ذلك من خلال إعادة التصميم ، وتطوير المنتجات، وتخفيض التكلفة وغيرها،

الأمر الذي يمكن المنشأة من تحقيق أهدافها ضمن مستويات الأسعار السائدة في السوق.

ب. معظم تكاليف المنتجات يتم تحديدها في مرحلة التصميم ففي حالة تصنيع المنتج وطرحه في

السوق فإنه لا يمكن تخفيض التكلفة في هذه المرحلة بالقدر الذي يتوافق مع الأسعار السائدة

والمنافسة.

ج. غالبية التكاليف الواقعة ضمن مرحلة التصميم والتصنيع هي تكاليف حتمية لا يمكن تجنبها

في حال البدء بعملية الإنتاج.

د. انخفاض درجة ولاء العملاء تجاه منتج مؤسسة معينة ، فقد أصبح المتحكم الأساسي في

تفضيلات العملاء هو جودة المنتج والسعر المناسب الذي يرغب به العميل أو المستهلك .

أولاً : دور التكلفة المستهدفة بالمقارنة مع بعض الإتجاهات المعاصرة في تسعير المنتجات الصناعية:

1. دور مدخل التكلفة الشاملة في تسعير المنتجات الصناعية:

يعتبر مدخل التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج من أهم الأساليب المستخدمة في تحديد

التكاليف وخاصة مرحلة ما قبل الإنتاج مما يعكس بدوره على التسعير إذ أن غالبية التكاليف تحدث

في هذه المرحلة والتي يصعب التخلص منها بعد البدء الفعلي للإنتاج ، كما إن تحليلها ومحاولة

التخلص من التكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج أو العميل من أحد الأدوات الهامة إذ إن هناك

حقيقة تؤكد أن حوالي 85% من تكلفة المنتج الجديد قد يتم الالتزام بها خلال مرحلة التصميم ، بينما

قد تؤثر عملية التصنيع على 10% أو 15% فقط من تلك التكلفة⁽³⁾ .

لذلك فإن الأبحاث المتعلقة بدراسة المنتجات والتصميم الهندسي لها تحتاج لعناية كافية ،

خاصة وأن بيئة الإنتاج على المستوى العالمي تشهد في السنوات الأخيرة تطورات متعددة في

مواجهة البيئة التنافسية للأعمال ، ولذلك فإن منظمات الأعمال الناجحة عليها أن تتبع وتستحدث

أساليب جديدة تحقق لها التميز على المستوى العالمي وحتى توصف المنشأة بأنها متميزة على

(1) ثناء علي القباني ، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، 2ط، (عمان : دار الصفاء للنشر والتوزيع ، 2014م) ، ص381.

(2) محمد راجح خليل أبوعواد، مرجع سابق، ص ص 60-61.

(3) Rafish, N., **How much Does that product really cost?**, Reading in Management Accounting, Edited by Youg. M. (New Jersey: Prentice-Hall, 2001), P.62.

المستوى العالمي فعلى ادارتها اتباع معايير متميزة لاداء الاعمال وتحقيق إحتياجات العملاء عن طريق الاهتمام بالجودة ، وتحقيق رغبات العميل في الحصول على منتجات ذات مواصفات خاصة، والحصول على خدمة جيدة في الوقت المناسب، مقابل سداد مبالغ يجب أن لا تتعدى ما يتم الحصول عليه ، مع إفتراض إستمرار قدرة الإدارة على التحسين المستمر وتحقيق رضا العميل. حتى يمكن للمنشأة تحسين أدائها في ظل مفهوم التميز على المستوى العالمي ، ويعني ذلك تحسين كل شيء ضروري من وجهة نظر العميل وذلك متمثلاً في الجودة، الخدمة ، المرونة ، والتكلفة ، على أن يكون ذلك بإستخدام أسلوب يختلف عن أسلوب المنشآت المناظرة ، وحتى تتمكن المنشأة من تحقيق ذلك عليها أن تقوم بفهم وتحليل وتحسين عملياتها بما يحقق التحسين في الأداء وحتى يمكن تقديم القيمة للعملاء الذين يحققون ربحية عالية ، كما يساهم في تحقيق الرقابة على التكاليف⁽¹⁾.

لقد أفرزت المنافسة العالمية عدة تحديات أهمها ضرورة التخطيط للإنتاج قبل التصنيع والرقابة على ذلك، حيث إنه من المهم أن تبدأ وتتركز عملية التخطيط والرقابة على التكاليف خلال مراحل تطوير وتصميم المنتج كما إنه يجب تحديد سعر المنتج قبل أن يتم الإنتاج وقبل أن تبدأ كل مراحل دورة حياة المنتج⁽²⁾.

في مجال الإنتاج هناك ضرورة وضع خطة لتحديد تكاليف المنتجات بغرض تحديد أسعارها ومن ثم تسويقها ويواجه ذلك العديد من المحددات التي يجب على الشركة المنتجة أخذها في الحسبان لم لها من تأثير كبير على التكاليف التي تتحملها وتتمثل خطوات الخطة في الآتي⁽³⁾:
أ.تقييم الأداء السابق للمنشأة :

من خلال جمع المعلومات الهامة التي تكشف عن قوة الشركة وضعفها من ناحية في مجال النشاط وتقييم المنافسين من ناحية أخرى وتتمثل المصادر التي تجمع منها المعلومات في:

- i. الحصول على المطبوعات وقوائم الأسعار .
- ii. جمع نسخ من الإعلانات والمواد المنشورة في الصحف والمجلات.
- iii. التعرف على شروط التسليم وشروط الإئتمان والمعدات والتجهيزات والعروض الخاصة التي يتم تقديمها وكبار العملاء.
- iv. فحص منتجاتهم وأسلوب تعبئتها .
- v. مناقشة عملاء المنافسين في كل ما تم معرفته .

(1) د. تهاني محمود عبده النشار، العلاقة بين هيكل التكاليف الإضافية ومؤشرات عدم ملائمة نظم التكاليف - إطار مقترح ، دراسة تطبيقية، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد 4 ، العدد 1، مارس 2004م) ، ص 283 .

(2) Cooper R. and B. Chew, **Control Tomorrow,s Cost Through Today,s Design**, Harvard Business Review, Jan-Fab, 1996, P.88 .

(3) محسن فتحي عبد الصبور ، قواعد التصدير في النظام التجاري العالمي الجديد، دليل عملي لرجل الأعمال ، (القاهرة : مطابع روز اليوسف الجديدة ، 1997م) ، ص ص 39-40 .

vi. محاولة زيارة الشركات المنافسة .

ب.دراسة الأسواق الخارجية :

بناءً على هذا يمكن للمنشأة أن تسعى للحصول على إجابة للعديد من التساؤلات ومنها :

i. ما هي العوامل الجغرافية والثقافية التي يحتمل أن تؤثر على تسويق المنتجات ؟

ii. ما هو حجم السوق الكلي المحتمل ؟

iii. ما هي قدرات المستهلكين الشرائية ؟

iv. ما هي ميول المستهلكين التي تؤثر في إقبالهم على شراء السلعة ؟

v. ما هي طبيعة المنافسة بين المصدرين في السوق ؟

vi. ما هي المواصفات الفنية المطلوبة؟

vii. ما هو مستوى الأسعار السائد والتكاليف المحتملة ؟

viii. ما هو مستوى الوقت المناسب لدخول السوق؟

ix. ما هو الأسلوب المناسب لتوزيع المنتج؟

تؤدي نتائج هذه الدراسات أحياناً لإدخال بعض التعديلات على المنتج أو إنتاج منتج بمواصفات معينة كما تعطي فكرة كاملة عن الأحوال والتغيرات في الأسواق والمناطق المستهدفة البيع لها والتأثيرات المتوقعة لهذه الأحداث مما يمكن من دراستها بعناية كما يشمل هيكل بحوث التسويق وأسواقها وإمكانية النفاذ إلى الأسواق الخارجية وتقييم السوق المستهدفة وتحليل المنافسة ودراسة قنوات التوزيع وأنواعها.

ج.تحديد أهداف التسويق:

من خلال هذه الأهداف والتي تتمثل غالباً في :

i. نسبة نمو المبيعات التي ترغب المنشأة في تحقيقها على فترات محددة .

ii. محاولة زيادة الحصة السوقية .

iii. فتح أسواق جديدة في مواقع محددة .

يستهدف هذا الهدف إجمالاً زيادة حجم المبيعات والتركيز على العملاء ومتطلباتهم وتلبية رغباتهم.

على هذا لابد من التخطيط وتحديد ما يجب أن تكون عليه تكلفة المنتج قبل البدء في التنفيذ ويبدأ بالمرحلة الإجرائية الخاصة بالتهيئة والإعداد لتحديد التكاليف خلال دورة حياة المنتج وتشمل المراحل الإجرائية الخاصة بالتهيئة والإعداد لتحديد التكلفة خلال دورة حياة المنتج وتشمل المراحل الإجرائية الخاصة بالتهيئة والإعداد لعملية قياس التكلفة بأسلوب علمي مدروس ما يلي⁽¹⁾:

i. التهيئة والتنظيم عن طريق إجراء تنظيم مناسب وملائم لتحديد المسؤوليات بشأن القيام

بإحساب التكلفة وأن تقع المسؤولية على أفراد لديهم الدراية الكافية بعملية إتخاذ القرارات

(1) د. محمد مصطفى الجبالي مرجع سابق ، ص ص 39-40 .

- حتى يتسنى لهم صياغة أسلوب القياس والوصول لنتائج تدعم الهدف من خدمة القرارات المتعلقة بتحديد تكاليف المنتجات وتسعيرها .
- ii. تأصيل الفهم والإدراك الشخصي لمفهوم التكلفة خلال دورة حياة المنتج من قبل القائمين على الأداء ويفتضي ذلك التعرف على النماذج المختلفة المستخدمة في إحتساب التكلفة ومكوناتها ، ويتطلب ذلك الأمر تحديد المدى الزمني الذي يتوقع أن تعمل خلاله السلعة وما إذا كانت رأسمالية أم قصيرة الأجل ونواحي الصيانة والتطوير المتوقع إجراؤها .
- iii. تحليل الاحتياجات الضرورية لإحتساب تكلفة دورة حياة المنتج مثل ساعات العمل المطلوبة ونوعية المعلومات ومقدارها .
- iv. تصميم وتطوير خطة لقياس التكلفة تتضمن كافة عناصر التكلفة اللازمة للمنتج من ناحية إنتاجية أو فيما بعد بيعه وأية عناصر تكاليف أخرى صريحة أو مفترضة يقدرها القائمون على إدارة المنشأة مقابل إنتاج وتسويق هذه السلعة وجعلها معدة للإستخدام .
- v. تحديد المواطن التي يحتمل حدوث أخطاء فيها في التقدير لمواجهة مواطن الخطر وعدم التأكد وإبراز الأساليب الملائمة لمواجهة نقاط عدم التأكد.
- vi. إعداد خطة للتأكد من تحقيق الأهداف المختلفة لإحتساب تكلفة المنتج خلال دورة حياته .

د. الأدوات والأساليب المستخدمة في تحديد التكلفة قبل بداية الإنتاج

يمكن إستخدام العديد من الأدوات في تخطيط وقياس وتخفيض تكلفة المنتج وجودته قبل بدء العملية الإنتاجية (أي مرحلة البحث والتطوير) حيث يجب أن يشترك في عملية التصميم والبحث والتطوير للمنتج والتي من خلالها يستطيع المستخدمون التفاعل مع مصممي ومحلي نظم الإنتاج في مراحل التطوير المختلفة من تصميم وتحليل وإختبار مما يجعل هؤلاء المستخدمين يشعرون بأهمية دورهم في عملية التطوير مما يحقق لهم الرضا والانتماء للنظام وفي ذلك يقول أحد الكتاب "أنه على الرغم من أن تحقيق جودة نشاط وتصميم وتخطيط المنتجات يعتمد في المقام الأول على مجهودات مهندسي التصميم والإنتاج ، إلا أن المحاسبين لم يدخروا جهداً في محاولة تطوير الأدوات والأساليب المحاسبية بهدف توفير المعلومات لتحقيق الجودة بمفهومها الشامل"⁽¹⁾.

2. دور مدخل التكلفة على أساس النشاط في تسعير المنتجات الصناعية:

يتم استخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط وفق الخطوات الآتية⁽²⁾:

أ. تحديد الأنشطة التي قامت بها المنشأة.

(1) عبد الحميد محروس أبو رية ، مدى فعالية قياس التكلفة على أساس النشاط في تحقيق الجودة الكلية في الصناعة مع التطبيق على قطاع الصناعة الكهربائية والإلكترونية ، (الإسكندرية : جامعة الإسكندرية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م) ، ص96 .

(2) د.علي مجاهد أحمد السيد ، إطار إجرائي مقترح لتكامل إدارة التكلفة المستهدفة لتدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، (الإسكندرية : جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة، بحث مقدم للمؤتمر السادس بعنوان : تعزيز القدرة التنافسية - الإستراتيجيات والسياسات والآليات ، المجلد الثاني، 27-29 يوليو 2006م)، ص178 .

ب. تحديد تكلفة كل نشاط ومستوى مخرجاته ، حيث يقاس الأداء بتكلفة المخرجات والوقت والجودة التي يؤدي فيها وبها النشاط .

ج. تحديد مخرجات النشاط حيث يعتبر مقياس النشاط (المخرجات) العامل الذي يسبب إختلاف تكلفة العمليات عن بعضها البعض بشكل آخر.

د. تتبع تكلفة الأنشطة وإصاقها بموضوعات التكلفة حيث إن تكلفة النشاط يتم تتبعها وإصاقها بموضوعات التكلفة التي تستخدم هذه الأنشطة ، مثل المنتجات العمليات وأوامر العملاء بناءً على استخدامها للأنشطة .

هـ. تحديد أهداف المنظمة قصيرة وطويلة الأجل وهذا يتطلب فهم الهيكل الحالي للتكاليف والتي تحدد كيفية تقديم هذه الأنشطة للعميل بشكل كفاء.

يقوم مدخل التكلفة على أساس النشاط في هذه المرحلة بتخصيص التكاليف كما هي موجودة فعلاً في مرحلة الإنتاج وليس كما ينبغي أن تكون ولا كما يمكن أن تكون حيث تستخدم المعلومات الخاصة بتكاليف الأنشطة من عمليات التشغيل وكيفية أدائها لتحديد تكلفة المنتج التي تعكس صورة التكلفة الصناعية للمنشأة .

إن هذا المدخل يوفر معلومات تكاليفية أكثر دقة متعلقة بالإنتاج وأنشطة المنشأة المختلفة ومنها(1):

أ. قرارات التسعير .

ب. تحديد مستويات الإنتاج .

ج. إختيار قنوات التسويق .

د. قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة.

3. دور مدخل تكلفة الجودة في تسعير المنتجات الصناعية:

إن تصميم المنتج وهندسته وإعادة هندسته لا بد أن تتم بغرض تلبية رغبة العميل وأن تقدم له في الوقت المناسب وبالسعر المناسب وبالتكلفة الأقل مع عدم تجاهل الجودة التي يرتضيها العميل وفي المرحلة التي تسبق عملية الإنتاج تتحمل المنشأة جزءاً من تكاليف الجودة لتخطيط وتصميم المنتج وتمثل في(2):

أ. تكاليف التخطيط للجودة وهي التكاليف التي يتم إنفاقها على عمليات التخطيط لتطبيق نظم الجودة المختلفة داخل وخارج المنشأة لضمان مطابقة المنتجات للمواصفات الفنية الموضوعية وتحقيق رغبات العملاء كما تتضمن التكلفة المتعلقة بالوقت المستنفد في الأنشطة والعمليات المتعلقة بتخطيط الجودة.

(1) د.هاشم أحمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2000م) ، ص24.

(2) Dale, B. G. and Plunckett, J. J., **Quality Costing**, Second Edition, (London: Chapman & Hall, 1995), PP.64-77.

- ب. تكاليف تصميم وتطوير الأجهزة والمعدات الخاصة بقياس واختيار الجودة ولا يدخل ضمن هذه التكاليف بنود التكاليف الرأسمالية اللازمة لإقتناء هذه المعدات والأجهزة.
- ج. تكاليف مراجعة الجودة والتحقق من تصميم المنتج.
- د. تكاليف معايرة وصيانة معدات الإنتاج المستخدمة في تقييم الجودة وهي تكاليف ترتبط بالوقت المستغرق في معايرة وصيانة ما يتعلق بجودة المنتج والعمليات الصناعية من مقاييس وبيانات وتقييم معدات الفحص والقياس والاختبار ولا يتضمن هذا البند تكلفة المعدات والأجهزة المستخدمة في تصنيع المنتج .
- هـ. تكلفة مراجعات الموردين والتي تتعلق بعملية التحقق من إستمرارية نظام جودة الموردين في الوفاء بإحتياجات المنشأة من مدخلات الإنتاج بناءً على العلاقات التعاقدية وتكاليف الأنشطة السابقة لإنهاء عمليات الشراء وتخطيط جودة الموردين .
- و. التكاليف اللازمة للتدريب لرفع مستوى الجودة للموارد البشرية في المنشأة وتوعيتها بنظم الجودة العالمية.
- ز. تكاليف تحليل بيانات تخطيط الجودة والتقرير عنها وتتمثل في التكاليف التي تصرف على تحليل وتشغيل البيانات الخاصة بتخطيط الجودة والرقابة عليها لمنع حدوث الأخطاء أو العيوب في المنتج ، وفي مرحلة الإنتاج تتحمل المنشأة تكاليف الجودة المتمثلة في تكاليف الفشل الداخلي وهي عبارة عن تكاليف فشل جودة المنتج وعدم مطابقته للمواصفات الفنية والمعمارية والتصميمية والموضوعية قبل تسليم المنتج وأثناء مرحلة الإنتاج ، وتتمثل أهم التكاليف التي تتحملها المنشأة في تكاليف التخريد والإصلاح وتعديل العمليات وإعادة الفحص بالإضافة لتكلفة الإنتاج المفقود أثناء فترة التوقف اللازمة للتعديلات ، وتظهر هذه التكاليف قبل تحويل المنتجات للعملاء عند إجراء الفحص والاختبارات الداخلية، ومن حيث العلاقة بين تكلفة الفشل الداخلي ووحدات الإنتاج يمكن تصنيفها لنوعين هما⁽¹⁾:
- i. تكاليف مأموسة وتتضمن تكلفة الاختبار والفحص والتخريد والإصلاح وتكلفة تعديل العمليات وتكلفة الضمان.
- ii. تكلفة غير مأموسة وتتضمن تكاليف خسائر إنخفاض مستوى الجودة في المنتجات والعمليات والإنتاج المفقود.
- يفصل أحد الكتاب تكاليف جودة الفشل الداخلي والتي تحدث أثناء الإنتاج إلى⁽²⁾:
- أ. تكاليف الخردة تتمثل في تكاليف المعيب من المواد الخام والأجزاء والمكونات اللازمة والمنتجات النهائية التي لا يمكن إصلاحها وإعادة تشغيلها إقتصادياً إضافة لتكلفة العمالة والتكاليف الأخرى غير المباشرة الداخلة في تصنيع الوحدات المعيبة.

(1) Heagy, C. D., **Deermining Optimal Quality Cost by Considering Costs of Lost Sales**, Journal of Cost Management for Manufacturing Industry, Fall, 1991, P.64.

(2) Dale, B. G. and Plunckett, J. J., **Op.Cit.**, P.6.

ب. تكاليف إستبدال وإعادة تشغيل وإصلاح المعيب وهي تكاليف الأنشطة اللازمة لإستبدال الأجزاء المعيبة في المنتج وكذلك تكاليف إعادة تشغيل وإصلاح الوحدات المعيبة لتصحيح ما بها من عيوب أو أخطاء قبل تسليمها للعملاء ، كما تتضمن التكاليف الإضافية التي يتسبب فيها أفراد إدارة المشتريات عند التعامل مع الجزاء والمواد المرفوضة .

ج. تكاليف تحليل أسباب الفشل في ضبط الآلات وإصلاحها.

د. تكاليف إعادة الفحص .

هـ. تكاليف تعديل المسموحات والتخفيضات للمنتجات المعيبة ، وهي التكاليف المرتبطة بالوقت المستغرق بواسطة الأفراد في فحص ومراجعة التصميمات والخصائص الفنية للمنتجات المعيبة أو المرفوضة داخل المنشأة .

و. تكاليف وقت توقف الإنتاج .

ز. تكاليف تخفيض درجة وسعر بيع المنتجات المعيبة .

4. دور أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد في تسعير المنتجات الصناعية:

يمكن للمنشأة خلال مرحلة الإنتاج استخدام أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد والذي يهدف إلى خفض التكلفة في جميع مراحل عمليات الشراء والتخزين والإنتاج عن طريق توفير الوقت اللازم لتوريد المواد الخام والإنتاج ، حيث لا يتم الإنتاج إلا في الوقت المطلوب فقط تفادياً لتكدسة مما يؤدي لتلفه أو تعطيل الأموال المستثمرة فيه في مجالات أخرى وجميعها تؤدي لتحمل المنشأة تكاليف إضافية خلال مرحلة الإنتاج بإتباع الأساليب الآتية⁽¹⁾:

أ. الشراء في الوقت المطلوب عن طريق الإرتباط بعقود طويلة الأجل وكبيرة لتوريد ما يلزم من خلال عمليات تسليم متعددة وبكميات صغيرة في الوقت المطلوب والجودة المطلوبة .

ب. العمل على تصميم خلايا إنتاج مرنة وتقنية المجموعة بحيث يتم تجميع الآلات والعملاء على أساس المنتج لا على أساس المكونات في خلايا العمل ويتدرب العاملون على أداء الأعمال المختلفة باستمرار .

ج. تقليص وقت الإعداد وضبط الآلات بإعتباره غير مضيف للقيمة لذا يجب العمل على خفضه إلى أقل حد ممكن.

د. إنتظام معدل العمل والإنتاج وذلك وفقاً لإحتياجات العميل .

هـ. إتباع نظام السحب حيث إن شراء المواد والمكونات وأنشطة الإنتاج والتصنيع تتم وفقاً للطلب فقط، يبدأ الإنتاج في مرحلة معينة عندما تحتاج له المرحلة التالية .

و. مشاركة جميع العاملين في التحسين والتغيير المستمر.

ز. الصيانة المانعة لتجنب الأعطال .

(1) د.محمد السعيد أبو العز وآخرون، نظم تحديد وإدارة التكلفة - النظم التقليدية والإتجاهات الحديثة ، (الزقازيق: مكتبة الكامل، 2000م)، ص ص420-423 .

ح. الإهتمام بمستوى معايير الجودة خلال مرحلة الإنتاج .

إن استخدام أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد ورغم المزايا العديدة التي يوفرها لكن يترتب على التوجه نحو تخفيض المخزون أو إستبعاده ظهور العديد من المشاكل التي كانت مختفية أو غير ظاهرة بوجود حجم كبير من المخزون وبزيادة إحتمال ظهور هذه المشاكل يكون على نظام محاسبة التكاليف توفير معلومات عن التكاليف الناجمة عن تحمل المنشأة لهذه المشاكل ولعل من أهمها⁽¹⁾:

أ. إنخفاض مستوى الجودة .

ب. الجدولة غير الجيده .

ج. عدم إلتزام الموردين (لتأخير ، جودة المواد).

د. عدم القدرة على تقدير الإحتياجات من المواد الأولية.

هـ. عدم طاقات التشغيل .

و. طول فترة تجهيز الآلات وطول فترة التنفيذ .

ز. وجود إختناقات عند نقطة معينة .

5. دور التكلفة المستهدفة في تسعير المنتجات الصناعية:

كما أسلفنا في مرحلة سابقة فإن التكلفة المستهدفة تأخذ في الحسبان تكلفة المنافسين وإحتياجات العملاء قبل بدء الإنتاج ، ويهدف لتوفير المعلومات الملائمة لأغراض ترشيد جوانب التكلفة المتعددة خلال دورة حياة المنتج بهدف تخفيض التكلفة والوصول إلى التكلفة التنافسية ، كما يهدف لتحقيق أهداف التخطيط الإستراتيجي للمنتج من خلال تحليل ودراسة كافة البدائل المتاحة وعلى ضوء الإمكانيات الداخلية للمنشأة وظروف وإمكانات البيئة الخارجية وتكلفة المنافسين وفي ضوء الأسعار التي يقبلها العملاء⁽²⁾.

كما إن هذا المدخل في مجال التطبيق يعتمد على مجموعة من المقومات هي:

أ. تحديد سعر البيع المستهدف في ضوء أسعار التنافس بعد دراستها ودراسة مقدرة العميل على تحمل السعر.

ب. تحديد التكلفة المسموح بها والتي تستطيع المنشأة تحملها لإنتاج المنتج بطريقة تحملها على الإستمرار .

ج. القيام بالإجراءات الخاصة بعملية تصميم المنتج بواسطة المهندسين ومراحل تصنيعه بالطريقة التي تؤدي إلى تكلفة المنتج التي تتساوى مع التكلفة المسموح بها ومن ثم التوصل للتكلفة المستهدفة.

(1) Shen, X. et.al., **Benchmarking GFD for Quality Improvement**, Benchmarking an International Journal Vol. 7, No. 4, P.282 .

(2) Kato, Y., **Target Costing Support System: Lessons from Japanese Leading Companies**, Management Accounting Research, March, 1993, PP.36-45.

من الملاحظ إن المنشأة المنتجة تقوم بتحديد التكلفة القابلة للتحقيق والتي يتم تقديرها في ضوء الإمكانيات والموارد المتاحة للمنشأة وتهدف من ذلك بصفة أساسية لمحاولة سد الفجوة التكاليفية والذي يعتبر الركيزة الأولى لهذا المدخل في تحديد سعر البيع المستهدف والذي يتحدد عن طريق إدارة التسويق بعد الدراسات التي تقوم بها، ويتطلب تحديد السعر دراسة لأسعار البيع التي يتقبلها العملاء مع الأخذ في الاعتبار رؤية المنافسين لهذه الأسعار ، أما الركيزة الثانية فهي تحديد هامش الربح المطلوب للإستمرار في النشاط والذي يستلزم تحقيق عائد مناسب على الأموال المستثمرة في المنشأة وتغطية التكاليف الإدارية والتمويلية وبإستبعاد هذه العناصر من سعر البيع يكون الناتج هو التكلفة المسموح بها والتي تلتزم بها المنشأة كشرط أساسي لإستمرار المنشأة ونجاحها في الحصول على حصة مناسبة في سوق التنافس ، أما الركيزة الثالثة فهي سد فجوة التكلفة وذلك من خلال تحليل العمليات والأنشطة وخارجها ، وللوصول إلى ذلك يتم تحليل تكلفة المنتج بهدف تحديد العناصر ذات العلاقة بالموردين والموزعين وتلك العناصر المرتبطة بالإنتاج وفقاً لدورة حياة المنتج لتحديد التكاليف المرتبطة بالتصميم والتطوير والإنتاج ومرحلة البيع وما بعدها .

ثانياً : العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتصميم المنتجات الصناعية:

لقد أصبح مقبولاً قبولاً عاماً بأن 80% من تكاليف المنتج تتحدد ضمن فترة تصميم وتطوير المنتج⁽¹⁾.

هذه التكاليف تكون ثابتة بمجرد الإنتهاء من مرحلة التصميم والتطوير ويصعب بعدها تخفيض التكاليف ، وينظر إلى منهج التكلفة المستهدفة بأنه مدخل التصميم من أجل تكلفة معينة وتمثل الفكرة الأساسية لهذا المدخل في إعادة تصميم المنتج وتطويرها بهدف خفض التكلفة التقديرية لها حتى تصل إلى التكلفة الكلية، ومعلوم أن العديد من المنظمات اليابانية تستخدم التكلفة المستهدفة لتحفيز مهندسي الإنتاج لاختيار التصميم الذي يمكن إنتاجه بأقل تكلفة ممكنة، ويجب أن يركز تصميم المنتج الجديد على مقابلة أهداف ربح معينة ، فإذا لم يتم مقابلة هذه الأهداف فسوف يعاد تصميم المنتج بإستمرار إلى أن يتم مقابلة الأهداف المحددة بعملية إعادة التصميم المستمر تفترض أنه يمكن الوصول إلى التكلفة المستهدفة بينما يتم الإبقاء على سعر البيع ذاته، وتُمكن من منع التكاليف بدلاً من محاولة تخفيضها بعد الحدوث⁽²⁾.

ثالثاً: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة في تسعير المنتجات الصناعية⁽³⁾:

1. تحديد نوع المنتج الصناعي الذي يلبي حاجة العملاء والمستهلكين أو السوق المستهدفين.

(1) Kaplan, Report S. and Atkinson Anthony A., **Advanced Management Accounting**, 3Edition, New Jersey, Prentice Hall, 1998, P.223.

(2) محمود منصور، مرجع سابق، ص 7 .

(3) Horngren, Charles T. et.al., **Introduction to Management Accounting**, 14th Edition, USA; Pearson Education International, 2008, P.425.

2. إختيار السعر الذي يمثل قيمة ما سيدفعه العميل أو المستهلك مقابل السلعة ويوازي أسعار المنافسين.

3. إحتساب التكلفة المستهدفة بطرح هامش الربح المستهدف من سعر البيع .

4. القيام بهندسة القيمة والتي تتمثل بإعادة تقييم لكل مراحل أو أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنتج بهدف تخفيض التكلفة ضمن نفس معايير الجودة المطلوبة من قبل العميل ويتم تقسيم المراحل إلى قسمين:

أ. مراحل أو أنشطة ذات قيمة مضافة وهي أنشطة ذات كلفة وتضيف قيمة اقتصادية للمنتج من وجهة نظر العميل.

ب. مراحل أو أنشطة ليست ذات قيمة وهي أنشطة ذات كلفة ولكنها لا تضيف قيمة اقتصادية للمنتج من وجهة نظر العميل.

كما يمكن أن يبدأ تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة بالإهتمام بالوضع الداخلي للمؤسسة ، حيث يجب أن تكون عملية حساب التكاليف المستهدفة واضحة المعالم بالنسبة لأقسام المؤسسة ككل، وتتم عملية تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة في التسعير بالخطوات التالية عبر ثلاثة مستويات من المراحل هي⁽¹⁾:

1. على مستوى السوق: التكلفة المحددة بناءً على السوق تأخذ في الحسبان متطلبات العملاء وحالة السوق ، وفق الخطوات التالية:

أ. وضع أهداف المبيعات والأرباح طويلة الأجل.

ب. هيكلية خطوط الإنتاج بالشكل الذي يحقق متطلبات العملاء.

ج. تحديد سعر البيع المستهدف والذي يعتبر جوهر التكلفة المستهدفة، مع مراعاة التغيرات التي تطرأ عليه.

د. تحديد هامش الربح المستهدف .

هـ. تحديد التكلفة المستهدفة.

من هنا يتم تحديد التكلفة المستهدفة حسب المعادلة التالية:

سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف = التكلفة المسموح بها

فسعر البيع يحدده السوق والربح المستهدف هو الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه، مع

الأخذ في الإعتبار مايلي⁽²⁾:

2. في هذه المرحلة يتم تقدير تكلفة المنتج التي يمكن تحملها مع مراعاة مؤهلات المؤسسة التكنولوجية لأن التكلفة المسموح بها (المستهدفة) تم إحتسابها في المرحلة الأولى (على مستوى

(1) أقاسم عمر ، الإمداد الشامل - منهج إدارة التكلفة والسياسات المتبعة ، (الجزائر: جامعة ابوبكر بلقايد، تلمسان رسالة دكتوراة في العلوم الاقتصادية ، 2010م) ، ص310.

(2) راضية عطوي ، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف ، (الجزائر: جامعة باتنة ، رسالة ماجستير في العلوم التجارية ، 2008م) ، ص44 .

السوق) لم تأخذ في الحسبان إمكانات المؤسسة أو الموردين، إذ تركز المؤسسة في هذه المرحلة على إيجاد الطرق المناسبة لخفض التكلفة إلى المستوى المسموح بها ، وذلك بتحديد فجوة التكلفة بالمعادلة التالية :

$$\text{فجوة التكلفة} = \text{التكلفة الحالي} - \text{التكلفة المسموح بها}$$

إلا أنه قد لا تستطيع المؤسسة في ظل كل الظروف القضاء على فجوة التكلفة للوصول إلى التكلفة المسموح بها ، وهنا تقوم بتحديد أهداف خفض التكلفة الممكنة ، بالتالي تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج ، والعمل على تدارك أهداف خفض التكلفة المتبقية (بأبي فجوة التكلفة) لاحقاً، وتتحدد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج بالمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج} = \text{التكلفة الحالية} - \text{أهداف خفض التكلفة الممكنة.}$$

3. على مستوى مكونات (مركبات) المنتج: هي المرحلة الأخيرة حيث يتم نقل ضغط المنافسة إلى الموردين من خلال تحديد التكلفة المستهدفة لكل مكون من مكونات المنتج ، والتي يتم تحديدها من خلال الخطوات التالية⁽¹⁾:

أ. تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى الوظائف الرئيسية للمنتج.

ب. تحديد التكلفة المستهدفة للمكونات التي تورد من قبل الموردين والتي تساهم في أداء الوظائف الرئيسية.

ج. إدارة الموردين.

تم تلخيص المراحل المذكورة في خطوات متتالية كما يلي⁽²⁾:

أ. إتخاذ القرار ودراسة السوق .

ب. إختيار سعر مستهدف.

ج. إشتقاق معادلة التكلفة المستهدفة للوحدة.

على هذا الأساس فإن :

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

أي أن التكلفة المستهدفة وفق العلاقة الرياضية هي متغير تابع يتأثر بالمتغير المستقل الذي هو سعر البيع والدخل المستهدفين .

رابعاً: مزايا استخدام التكلفة المستهدفة في تسعير المنتجات:

لأسلوب التكلفة المستهدفة مزايا وسنحاول فيما يلي عرض أهمها⁽³⁾:

1. يمكن المؤسسة من تسعير منتجاتها وفق معطيات السوق (التسعير العملي).

(1) أقاسم عمر، مرجع سابق، ص312.

(2) حسن حياتي، نظرية التكاليف، (حلب: جامعة حلب ، كلية الاقتصاد، 2005م) ، ص37.

(3) هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية ، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية ، (الجزائر : جامعة بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، 2012م) ، ص ص 116-117.

2. إن إتجاه أسلوب التكلفة المستهدفة نحو السوق نقطة محورية للتحليل ، فإنها تتجنب مشاكل أخرى للتكلفة ، حيث تصبح التكلفة أداة فعالة لتصميم منتج ناجح بدلاً من توثيق بيانات تاريخية.

3. يصبح السعر مسبباً لعملية تطوير المنتج بدلاً من أن يكون ناتجاً عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح بناءً على أسعار السوق.

4. إن إستعمال أسلوب التكلفة المستهدفة سيجبر المسيرين على تغيير طريقة تفكيرهم فيما يخص العلاقة بين التكلفة وسعر البيع والربحية.

5. إن أهم خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة على الإطلاق أنها تهدف إلى تخفيض التكاليف وهذا ما يعزز فرصة زيادة حجم الربح المستهدف ، كما إنه يجعل من تسعير المنتجات عملية مرنة بشكل أكبر.

إن هناك العديد من المزايا يمكن للمؤسسة إكتسابها من خلال تطبيقها أسلوب التكلفة المستهدفة نذكر منها⁽¹⁾:

1. يساهم نظام التكاليف المستهدفة في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية.
2. يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد ، من خلال تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العملاء وبسعر يمكن تحمله ، وأن تكون تلك المنتجات أو الخدمات محققة لأهداف الربحية .
3. يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم.
4. يسهل أسلوب التكاليف المستهدفة العمل الجماعي ، حيث يعمل على تنمية روح الفريق.
5. يبدأ أسلوب التكلفة المستهدفة بالتركيز الخارجي (جلب معلومات عن السوق المستقبلي للوصول إلى التكلفة المستهدفة).
6. يوفر أسلوب التكلفة المستهدفة معلومات ملائمة للقرارات على إعتبار أن السوق هو الإتجاه الأول.

كما إن مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة تتمثل فيما يلي⁽²⁾:

- أ. يؤدي أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحسين جودة المنتج عن طريق وضع أسلوب التكلفة المستهدفة كهدف واضح الى جانب الأخذ بعين الإعتبار جودة المنتج.
- ب. تؤدي تخفيض تكلفة المنتجات بشكل ملحوظ.

(1) احمد محمد زامل ، نحو اطار شامل لتدبير التكلفة المستهدفة ، (بنها : جامعة بنها ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ، العدد 1، 1999م) ، ص348.

- شوقي السيد فوده ، اطار مقترح للتكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة ، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد 1، 2007م) ، ص 213.

(2) www.occyarab.com/acc/showthread.php?t=1896.2e (20:30)27/02/2015.

- ج. تعمل على ترابط الأقسام الداخلية للمنظمة والعمل كفريق واحد، يأخذ على عاتقه مسؤولية التسويق والتخطيط وتطوير المنتج.
- د. يمكن أسلوب التكلفة المستهدفة من نقل الإهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسين التصميم وأطراف خارجية مثل الموردين والعملاء.
- هـ. يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها.
- و. تحديد أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحقيق قدرات الموردين على الابتكار بما يقيد المؤسسة والموردين معاً بما يؤدي إلى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة بالتكلفة إلى الموردين.
- ز. لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل مدخل التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقرير عنها إنما يمتد ليشارك مع فرق العمل في مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات

خامساً : الصعوبات التي تحد من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

- على الرغم من أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة إلا أن وضع الأسلوب قيد التنفيذ يتجنب بعض الصعوبات التي ينبغي أن تكون المؤسسة على علم مسبق حتى تتمكن من تخطيها ، ومن أهم هذه الصعوبات ما يلي⁽¹⁾:
1. الصراع التنظيمي حيث إن إختلاف الأهداف والسعي إلى تحقيقها من كل قسم يؤدي إلى صعوبة نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين الأهداف.
 2. يتطلب أسلوب التكلفة المستهدفة العديد من التغييرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة.
 3. يحتاج تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تكاليف تطوير وتجربة المنتج ، وهي تكاليف اختيارية ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد أسلوب التكلفة المستهدفة لأن علاقة المدخلات بالمخرجات في هذه التكاليف غير واضحة.
 4. تحتاج أنشطة أسلوب التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل .
 5. إلزام المديرين بنظام عمل المؤسسة والإجراءات الروتينية وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية ومحاربة وكرهية تحمل المسؤولية.
 6. يرى عطوي أنه بالرغم من تعدد المكاسب والمزايا التي يقدمها أسلوب التكلفة المستهدفة إلا أنه له نقاط ضعف يمكن ذكر أهمها في ما يلي⁽²⁾:

(1) طارق تيسير النابلسي، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، (عمان : جامعة حسين بن طلال، قسم المحاسبة المالية والمصرفية ، بحث مقدم استكمالاً لمتطلبات مادة حلقة في المحاسبة ، 2008م) ، ص8.

(2) راضية عطوي ، مرجع سابق، ص ص 60-61.

7. يفرض أسلوب التكاليف المستهدفة ضغوطاً كبيرة على العمال من أجل بلوغ التكلفة المستهدفة.
8. إن أسلوب التكاليف المستهدفة يبدأ عمله بتحديد السعر المستهدف (سعر تنبؤي) لتحديد التكلفة المستهدفة وهذا أمر في غاية الصعوبة خاصة عند تحديد سعر مستقبلي لمنتج جديد.
9. كما إن تحديد السعر المستقبلي مبني على أساس منافسين وأسلوب تكنولوجي معين ومع مرور الوقت يمكن دخول منافسين جدد وظهور أساليب تكنولوجيا جديدة.
أيضاً هناك نقاط ضعف في استخدام التكلفة المستهدفة تتمثل في الآتي⁽¹⁾:
1. من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة ، وبناءً على ذلك فإنه في حالة تغير سعر (في حالة الإنخفاض) يجب إعادة النظر في تقدير التكلفة المستهدفة.
2. يكون ربط أسلوب التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية معقولاً عندما تكون المؤسسة تحققها من المستويات العادية لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية وبالأخص عند تحقيقها لسلسلة من الخسائر نتيجة لإنخفاض الأسعار في السوق بسبب حدة المنافسة أو إنخفاض الطلب ، فإن قيام التكلفة المستهدفة على أساس الأرباح العادية يمكن أن يؤدي إلى أهداف غير قابلة للتحقيق.

(1) هادفي خالد ، مرجع سابق، ص ص 116-117.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

المبحث الأول: نبذة تعريفية عن الشركات الصناعية

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن الشركات الصناعية

يعتبر السودان دولة إفريقية عربية وتقع في شمال شرق إفريقيا، وتصنف بأنها ثالث أكبر الدول الأفريقية العربية من حيث المساحة⁽¹⁾، حيث تبلغ مساحتها نحو 1886068 كم مربع⁽²⁾، أما موقعها فهي تمتد على دائرتي العرض 22-4 وبين خطي الطول 38-22 درجة شرقاً، وتبلغ أطول مساحة بأكملها إلى الجنوب نحو 2050 كم، أما أطول مسافة يمتد عليها السودان بالاتجاه من الشرق إلى الغرب ويبلغ عدد السكان حسب آخر تعداد 39578828 نسمة⁽³⁾.

يشارك السودان في حدوده مع عدة دول إفريقية، وهي مصر من الشمال بطول حدود يبلغ 1276 كم، ومن الشمال الغربي ليبيا بطول حدود يبلغ 382 كم، ويحدها من الغرب تشاد بطول 1403 كم، وجمهورية إفريقيا الوسطى، ومن الجنوب دولة جنوب السودان وتحدها من من الشرق إثيوبيا بطول حدود 682 كم، ويطل السودان على البحر الأحمر من الإتجاه الشمالي الشرقي حيث يبلغ طول الواجهة البحرية نحو 644 كم

أولاً : القطاع الصناعي السوداني

يعتبر قطاع الصناعة في السودان صغير نسبياً، حيث إن الصناعات التحويلية والتعدين يساهمان بأقل من ثلث الإنتاج المحلي للبلاد، كما يستخدم فيها نسبة قليلة جداً من الأيدي العاملة، أما الصناعات السائدة في البلاد فهي إنتاج بعض الأغذية والمشروبات وتكرير السكر وإنتاج الزيوت النباتية والمنسوجات القطنية كما ينتج السودان الأحمدة الكيماوية، والدهانات والبوهيات والأسمنت ويدخل تكرير النفط أيضاً ضمن النشاط الصناعي في السودان، الجدير بالذكر أن أغلب المصانع في السودان تعمل بأقل من طاقتها الإنتاجية بكثير وتبلغ معدل نمو إنتاج القطاع الصناعي في السودان وفقاً لإحصائيات 2017م بنسبة 2.5% فقط، ويمكن القول أن إسهام قطاع الصناعة في اقتصاد البلاد تبلغ نسبته 2.6% فقط حيث يساهم قطاع الزراعة بما نسبته 39.6% أما قطاع الخدمات فتكون له الحصة الأكبر ويساهم بما نسبته 57.8%⁽⁴⁾.

يأتي أكثر من نصف إجمالي الإيراد المالي للسودان من تصديره للنفط، وهناك بعض الصادرات الأخرى تعد من الصادرات الرئيسية للسودان وهي المواشي، القطن، الصمغ العربي، السمسم، الذرة الرفيعة. أما ما تستورده الحكومة السودانية فتتمثل في الآلات والمعدات والسلع المصنعة بالإضافة إلى السيارات والقمح، وتعتبر الصين الشريك التجاري الأكبر للسودان بالإضافة

(1) هيئة المؤلفين، الموسوعة العربية، (الرياض: موسوعة أعمال الموسوعة للنشر والتوزيع، الجزء 13، 1999م)، ص 183.

(2) Geography sudan www.ciagov retrived 2018/5/28 .edited.

(3) www.ar.wikipedia.org.

(4) Economy sudan www.cia retrieved 2018/5/27.

إلى دول أخرى كاليابان ومصر والمملكة العربية السعودية⁽¹⁾، وينتج السودان الطاقة الكهرومائية ، وتجري في الدولة العديد من الدراسات الخاصة بالمشاريع التي تهتم بتطوير توليد الكهرباء من الطاقة المائية⁽²⁾.

يعد القطاع الصناعي السوداني من أهم القطاعات والركائز الاقتصادية بإعتباره القطاع الذي تتقاطع وتلتقي عنده القطاعات الأخرى وعليه تعتمد في توفير مقوماتها وإحتياجاتها. يشهد السودان إقبالاً كبيراً على الإستثمار الصناعي في السنوات الأخيرة سواء كان من جانب المستثمرين المحليين أو الأجانب وذلك لتوفر مقومات الصناعة في السودان من مواد خام وأيدي عاملة ومهندسين وفنيين وخبرة طويلة الأمد ومراكز بحوث وإستشارات وسوق إستهلاكي محلي ودول مجاورة تحتاج للمنتجات الصناعية السودانية .

ثانياً : تطور الصناعة في السودان :

تعتبر فترة الحكم العسكري الأول وبالذات السنوات 1959-1962م بمثابة فترة التحول من الصناعة التقليدية اليدوية إلى الصناعة الحديثة في السودان ، فلقد بدأت الصناعة اليدوية في السودان منذ عصر دولة المماليك الأولى ثم تطورت تلك الصناعات في العهد التركي (1921-1989) ومن ثم الإستعمار الإنجليزي وصارت الصناعة التقليدية تشمل الأواني والأثاث المنزلية وأدوات الزراعة التقليدية والدباغة والصناعات الجلدية والحديدية وغيرها ، الجدير بالذكر أنه في فترة الحكم العسكري الأول شهدت قيام الصناعات الحديثة التي بدأت بالنسيج والصناعات الغذائية والسكر والصابون والزيوت ، ثم إنطلقت حديثاً صناعات ثقيلة كالجرارات - السيارات - والشاحنات وبعض الصناعات الحديدية الأخرى متمثلاً في مدينة جياذ الصناعية والتصنيع الحربي والصناعات الإلكترونية من خلال مجمع ساريا الصناعي ومصافي صافولا بسوبا والمنطقة الصناعية بالخرطوم بحري وغيرها من المناطق والمجمعات الصناعية المنتشرة بولاية الخرطوم وولايات السودان الأخرى⁽³⁾.

ثالثاً : القطاعات الصناعية الرئيسية :

يمكن تقسيم القطاع الصناعي السوداني إلى القطاعات الفرعية التالية:

1. الصناعات الغذائية
2. صناعة الغزل والنسيج
3. الصناعات الجلدية
4. الصناعات الكيماوية والادوية
5. صناعة الزيوت والصابون
6. صناعة مواد البناء والحرارية

(1) Sudan finance and trade www.britannica.com retrieved.2018/5/27.

(2) Sudan industry sectors www.economy my watch.com 2018/4/8

(3) Mininfo.gov.sd .

7. صناعة مواد التعبئة والتغليف.

رابعاً : ملامح القطاعات الصناعية :

هناك بعض الملامح لتلك القطاعات الصناعية يمكن إيجازها فيما يلي :

1. قطاع الصناعات الغذائية :

يعتبر الصناعات الغذائية القطاع الرئيسي من بين القطاعات الصناعية في السودان لما له من أهمية في توفير الغذاء وإرتباطه بالقطاع الزراعي الذي يمثل حجر الزاوية في القطاع الاقتصادي السوداني .

2. قطاع صناعة الجلود:

تمثل الجلود رقماً اقتصادياً هاماً في الصادرات السودانية وقد تزايدت أرقام الجلود بتزايد الثروة الحيوانية وتتميز الجلود السودانية بالجودة والمتانة تعود إلى تكوينه النسيجي والليفى كما تتمتاز على غيرها من جلود الدول بكبر مساحتها.

3. صناعة الزيوت والصابون:

أ. الصابون : يتميز هذا القطاع بطاقاته التصنيعية العالية حيث تبلغ 520 ألف طن غسيل 46 ألف طن بكرة و120 ألف طن تواليت تفي بحوجة البلاد ويتم التصدير لدول الجوار .

ب. الزيوت : تعتبر طاقاته من أكبر الطاقات المتاحة بالبلاد حيث تبلغ حوالي مليون طن والتي تتعامل زيوت بذرة القطن وعباد الشمس والفول السوداني والسمن .

4. صناعة السكر:

توجد أكثر من خمسة مصانع وطاقاتها الإنتاجية 750 ألف طن وتنتج لإستهلاك المحلي والتصدير .

5. مواد البناء:

يتميز هذا القطاع بوفرة الخامات المحلية وهي من حيث الجودة بمكانة وبالأخص الرخام الطبيعي حيث يتوفر الرخام الأبيض والأسود .

قطاع الأسمنت : يعمل مصنع أسمنت عطبرة بطاقة 255 ألف طن في العام ومصنع ربك بولاية النيل الأبيض بطاقة 100 ألف طن ومصنع أسمنت بربر والتي تعتبر من المصانع الحديثة .

6. صناعة الغزل والنسيج :

مع توفر الخامات المحلية الجيدة من الأقطان طويلة الطيلة وقصيرة التيلة شجع على قيام صناعة الغزل والنسيج والملابس الجاهزة في السودان حيث تبلغ مجمل الطاقات 59 ألف طن والنسيج 300 مليون ياردة و21 مليون قطعة من الملابس الجاهزة.

7. قطاع الصناعات الكيماوية والأدوية:

قطاع الكيماويات قطاع عريض يشمل عدد من الصناعات الهامة كل الإطارات - البطاريات-الكبريت - البلاستيك- الغازات الطبية والبوهيات والدهانات التي نحن بصدد دراستها في هذا البحث .

8. قطاع الطباعة والتغليف:

تعتبر صناعة الكرتون المضلع والعبوات الورقية من الصناعات المساندة وهي تخدم صناعات أخرى وتحقق مفهوم الربط الأمامي والخلفي بين العديد من الصناعات الأخرى وتبلغ الطاقات المتاحة حوالي 122 ألف طن في العام .

9. مطاحن الغلال:

تغطي كافة إحتياجات البلاد من الدقيق تتمثل في مطاحن سيقا وسين وويتا لصناعة الغلال.

10. صناعة السيارات والصناعات الحديدية :

مدينة جباد الصناعية: تضم سبعة مصانع للسيارات والشاحنات والآليات الزراعية بأنواعها والصناعات المعدنية الأخرى.

أ. العكداي للهناكر والفاطيس .

ب. مصنع بناء لأعمال الحديد (مواسير).

ج. مصنع بأن لأعمال الحديد والصلب والمسامير وسلوك الربط .

د. المصنع الماليزي السوداني (مواسير- زوي - خوص - صاج).

مجمع جباد الصناعي : قطاع السباكة وتصنيع قطع الغيار ، ينتج مسبك الخرطوم المركزي 700 ألف طن في العام.

11. الصناعات الإلكترونية :

ينتج مجمع ساريا الصناعي التلفزيونات الملونة وأبيض وأسود بطاقة 150 ألف جهاز في العام وتلفونات بطاقة 30 ألف جهاز في العام ورايودوات بطاقة 30 ألف جهاز في العام بالإضافة إلى المعدات الكهربائية .

12.قطاع صناعة الأدوية :

أكثر من عشر مصانع لصناعة الأدوية وتنتج 70% من الحوجة المحلية للأدوية .

13.قطاع صناعة البوهيات والدهانات :

توجد عدد من المصانع والشركات تعمل في مجال تصنيع وبيع البوهيات والدهانات .

يتميز القطاع الصناعي السوداني بالميزات التالية: (1)

(1) الموقع الإلكتروني لوزارة الصناعة .

1. معدل نمو متسارع أكثر من غيرها من القطاعات الاقتصادية الأخرى .
2. يعتبر أكثر القطاعات إستيعاباً للعمالة.
3. أكثر القطاعات إستجابة للتقنيات الحديثة والتطورات العلمية.
4. المساهمة في الصادرات وإحلال الواردات
5. المساهمة في التنمية المتوازنة وتنمية الريف.

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

إجراءات الدراسة الميدانية

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من جميع الموظفين في الشركات الصناعية في السودان .

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (110) استمارة استبيان على المستهدفين من بعض الجهات، وقد استجاب (106) فرداً حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة أي ما نسبته تقريباً (96%) من المستهدفين.

للخروج بنتائج دقيقة قدر الامكان حرص الباحث على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

1. الأفراد من مختلف الفئات العمرية (من 30 سنة فأقل، من 31-40 سنة، من 41-50 سنة، من 51-60 سنة، من 60 سنة فأكثر).
2. الأفراد من مختلف المؤهلات العلمية (دبلوم تقني، بكالوريوس، دبلوم فوق الجامعي، ماجستير، دكتوراة).
3. الأفراد من مختلف التخصصات العلمية (تكاليف ومحاسبة إدارية، محاسبة وتمويل، إدارة أعمال، دراسات مصرفية، اقتصاد، نظم معلومات محاسبية، أخرى).
4. الأفراد من مختلف المؤهلات المهنية (زمالة أمريكية، زمالة بريطانية، زمالة عربية، زمالة سودانية، لا يوجد مؤهل مهني).
5. الأفراد من مختلف المراكز الوظيفية (مدير عام، مدير مالي، مدير حسابات، محاسب، محاسب تكاليف، مدير إنتاج، مهندس إنتاج).
6. الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (أقل من 5 سنوات، من 5-10 سنوات، من 11-15 سنة، من 16-20 سنة، من 21-25 سنة، أكثر من 25 سنة).

1.العمر:

يوضح الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر.

جدول رقم (1/2/3)

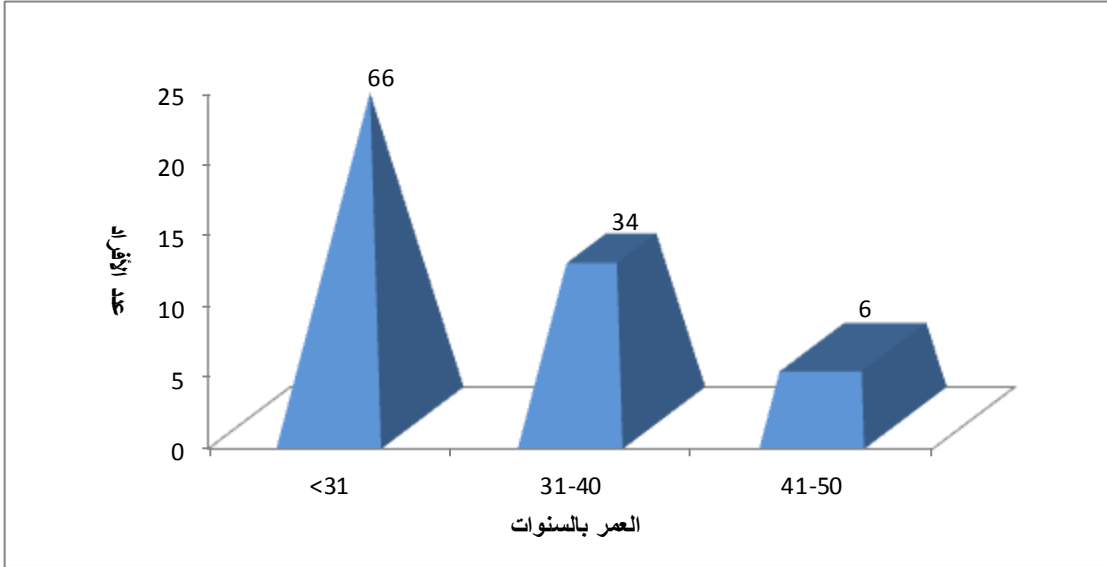
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية
من 30 سنة فأقل	66	%62.2
من 31-40 سنة	34	%32.4
من 41-50 سنة	6	%5.7
المجموع	106	%100.0

اعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2019م

شكل رقم (1/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



اعداد الباحث من الدراسة الميدانية وبرنامج اكسيل 2019م

يبين الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من الفئة العمرية من (30) سنة فأقل، حيث بلغ عددهم (66) فرداً ويمثلون ما نسبته (%62.2) من العينة الكلية، وكذلك أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية من (31-40) سنة، إذ بلغ عددهم (34) فرداً وبنسبة (%32.46) من العينة الكلية، واخيراً أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية من (41-50) سنة، إذ بلغ عددهم (6) أفراد ويمثلون ما نسبته (%5.7) من العينة الكلية.

يرى الباحث ان غالبية افراد العينة من الشباب وهذه ميزة جيدة من ناحية نشاط وحيوية الافراد.

2. المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي.

جدول رقم (2/2/3)

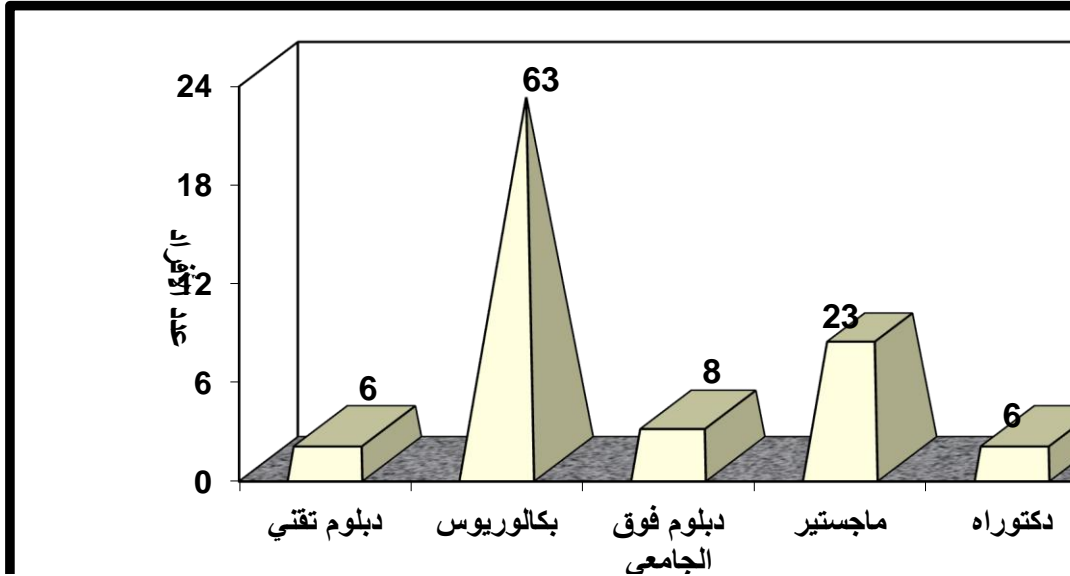
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
دبلوم تقني	6	5.7%
بكالوريوس	63	59.4%
دبلوم فوق الجامعي	8	7.6%
ماجستير	23	21.7%
دكتورة	6	5.7%
المجموع	106	100.0%

اعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2019م

الشكل رقم (2/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر اعداد الباحث من الدراسة الميدانية وبرنامج Exeel 2019م

يتبين من الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من ذوي المؤهل العلمي البكالوريوس، حيث بلغ عددهم (63) فرداً وبنسبة (59.4%)، وتضمنت العينة على (23) أفراد من حملة الدبلوم العالي وبنسبة (7.6%) وعدد (23) من ذوي المؤهل العلمي الماجستير وبنسبة (21.7%)، وأخيراً تضمنت العينة على (6) أفراد وبنسبة (5.7%) من ذوي المؤهل العلمي دبلوم تقني ودكتورة.

يري الباحث ان هناك تناسب في المؤهلات العلمية ويطغى عليها حملة البكالوريوس

3.التخصص العلمي:

يوضح الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي.

جدول رقم (3/2/3)

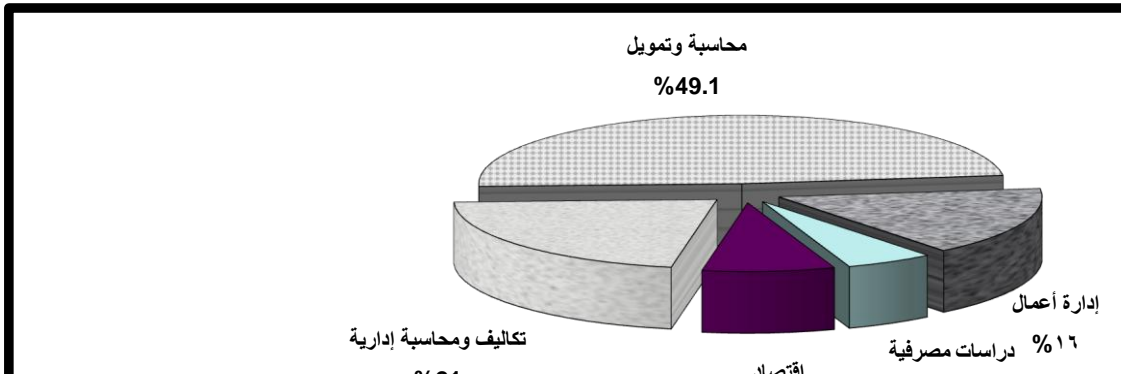
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية
تكاليف ومحاسبة ادارية	22	21%
محاسبة وتمويل	52	49.1%
إدارة اعمال	17	16%
دراسات مصرفية	6	5.7%
اقتصاد	9	8.5%
المجموع	106	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

شكل رقم (3/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر اعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Exeel 2019م

يظهر الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) أن التخصص العلمي لغالبية أفراد عينة الدراسة هو المحاسبة، حيث بلغ عدد أفراد العينة المتخصصين بالمحاسبة والتمويل (52) فرداً وبنسبة (49.1%)، كما تضمنت عينة الدراسة على (22) أفراد وبنسبة (21%) من المتخصصين بالتكاليف والمحاسبة الادارية، وتضمنت العينة على (17) أفراد وبنسبة (16%) من المتخصصين بإدارة الأعمال، وتضمنت العينة على (9) أفراد وبنسبة (8.5%) من المتخصصين بالاقتصاد، وتضمنت العينة على (6) أفراد وبنسبة (5.7%) من المتخصصين بالدراسات المصرفية.

يرى الباحث ان التخصص العلمي محاسبة وتمويل هو العنصر الاكبر ويلبىة التكاليف والمحاسبة الادارية ويليه إدارة الاعمال والاقتصاد ثم الدراسات المصرفية وهذا الترتيب يعني ان

العمل المحاسبي في المنشآت الصناعية يقوم بها اصحاب التخصص مما يؤتي مؤشر جيد بإمكانية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة.

4.المؤهل المهني:

يوضح الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (4/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني.

جدول رقم (4/2/3)

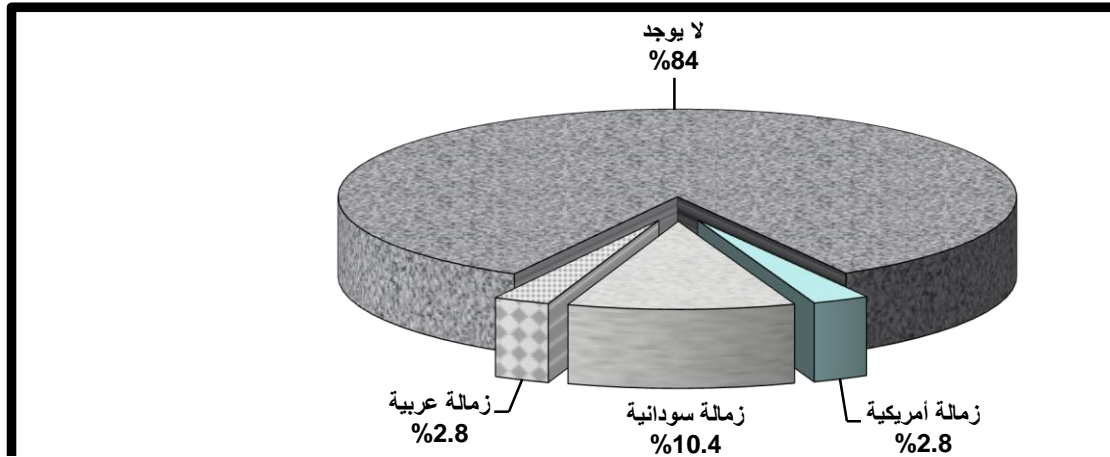
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

المؤهل المهني	العدد	النسبة المئوية
زمالة امريكيه	3	%2.7
زمالة عربية	3	%2.7
زمالة سودانية	11	%10.8
لا توجد	89	%83.8
المجموع	106	%100.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

شكل رقم (4/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يظهر الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (4/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة لا يوجد لهم مؤهل مهني ، حيث بلغ عدد أفراد العينة غير المؤهلون بالزماله (89) فرداً وبنسبة (84%)، كما تضمنت عينة الدراسة على (11) أفراد وبنسبة (10.4%) من المؤهلون بالزمالة السودانية ، وتضمنت العينة على (3) وبنسبة (2.8%) لكل من المؤهلون بالزمالة العربية والامريكية.

يرى الباحث ان التاهيل المهني ضعيف جدا مما يؤثر على كفاءة ادائهم عموما وامكانية تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة .

5. المركز الوظيفي:

يوضح الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي.

جدول رقم (5/2/3)

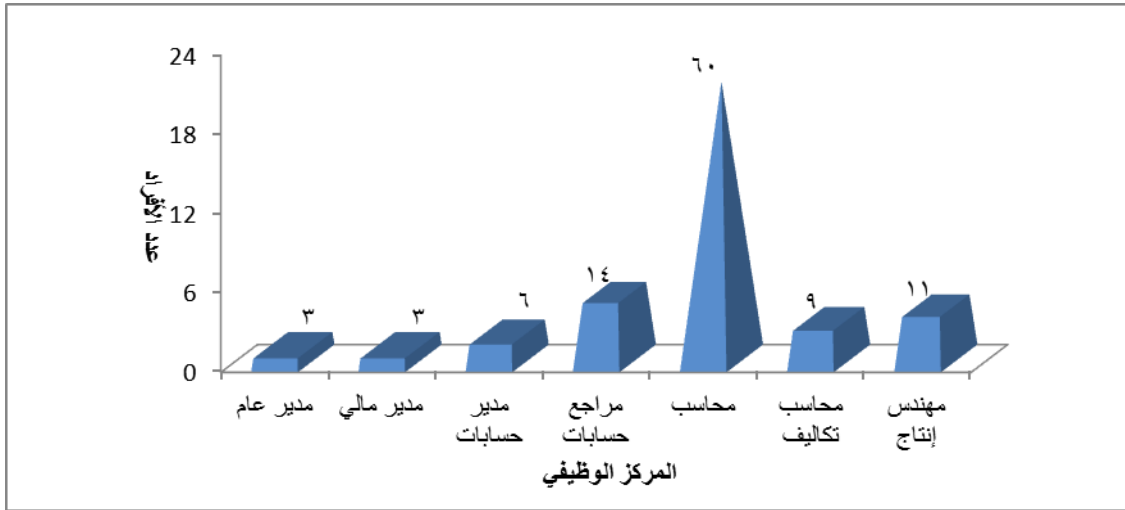
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي

المركز الوظيفي	العدد	النسبة المئوية
مدير عام	3	2.8%
مدير مالي	3	2.8%
مدير حسابات	6	5.7%
مراجع حسابات	14	13%
محاسب	60	56.6%
محاسب تكاليف	9	8.5%
مهندس إنتاج	11	10.4%
المجموع	106	100.0%

المصدر اعداد الباحث من الدراسة الميدانية(2019)

الشكل (5/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير المركز الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة يشغلون وظيفة محاسب، إذ بلغ عددهم في العينة (60) فرداً وبنسبة (56.6%)، ثم يأتي بالمرتبة الثانية من حيث العدد الذين يشغلون وظيفة مراجع حسابات، حيث بلغ عددهم في العينة (14) أفراد وبنسبة (13%)، و(11) مهندس إنتاج بنسبة (10.4%)، و(6) مدير حسابات بنسبة (5.7%)، و(3) افراد لكلاً من وظيفية مدير مالي ومدير عام بنسبة (2.8%).

يري الباحث ان توزيع افراد العينة حسب المركز الوظيفي طغى عليها عنصر محاسب وهو ما عناه الباحث حيث يمثل المحاسبين الركيزة الاساسية في تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة .
6. سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (6/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة.

جدول رقم (6/2/3)

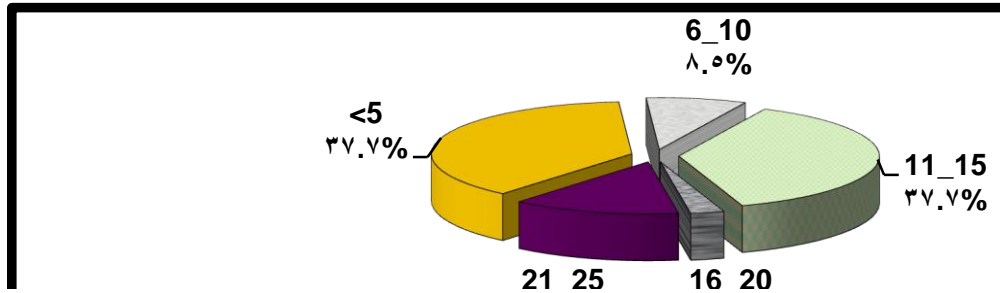
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	40	37.7%
من 6-10 سنوات	9	8.5%
من 11-15 سنة	40	37.7%
من 16-20 سنة	3	2.8%
من 21-25 سنة	14	13.2%
المجموع	106	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

شكل رقم (6/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة لهم سنوات خبرة أقل من (5) سنوات وكذلك من (11-15) سنة، حيث بلغ عددهم في العينة (40) فرداً وبنسبة (37.7%)، ثم يأتي بالمرتبة الثانية من حيث العدد، أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة من (25-21) سنة، حيث بلغ عددهم (14) أفراد وبنسبة (13.2%)، ثم أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة من (10-6) سنة، حيث بلغ عددهم (9) أفراد وبنسبة (8.5%)، ثم أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة من (20-16) سنة، حيث بلغ عددهم (3) وبنسبة (2.8%).

يري الباحث ان هناك تناسق بين افراد العينة وفق متغير سنوات الخبرة حيث ان نسبة الخبرة الحديثة والمتوسطة عالية.

ثانياً: أداة الدراسة

أداة البحث عبارة عن الوسيلة التي استخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة، وقد اعتمد الباحث على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة، للاستبيان مزايا منها:

1. يمكن تطبيقه للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.
2. قلة تكلفته وسهولة تطبيقه.
3. سهولة وضع عباراته وترسيم ألفاظه.
4. يوفر وقتاً للمستجيب ويعطيه فرصة للتفكير.
5. يشعر المجيبون عليه بالحرية في التعبير عن آراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها.

وصف الاستبيان

أرفق مع الاستبيان خطاباً للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبيان، واحتوى الاستبيان على قسمين رئيسيين:
القسم الأول: تضمن عبارات عن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على عبارات حول العمر بالسنوات، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المؤهل المهني، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة.

القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على عدد (28) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وتم توزيع هذه العبارات على محاور الدراسة الأربعة بواقع (7) عبارات لكل محور.

ثالثاً : الثبات والصدق الظاهري

للتأكد من الصدق الظاهري للاستبيان وصلاحيته عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرض عبارات الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة، وبعد استعادته الاستبيان من المحكمين تم إجراء بعض التعديلات التي اقترحت عليهم.

الثبات والصدق الإحصائي:

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً، كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

1. طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان-براون.
2. معادلة ألفا-كرونباخ.
3. طريقة إعادة تطبيق الاختبار.
4. طريقة الصور المتكافئة.
5. معادلة جوتمان.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح. والصدق الذاتي للاستبانة هو مقياس الأداة لما وضعت، ومقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له، قام الباحث بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

$$\text{الصدق} = \sqrt{\text{الثبات}}$$

قام الباحث بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان-براون بالصيغة الآتية:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{r \times 2}{r + 1}$$

حيث: (ر) يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والإجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية.

ولحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه قام الباحث بأخذ عينة استطلاعية بحجم (5) أفراد من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

الجدول (7/2/3)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان

المحاور	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الأول	0.72	0.85
الثاني	0.75	0.87
الثالث	0.60	0.77
الرابع	0.65	0.81
الاستبيان كاملاً	0.71	0.84

المصدر اعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2019م

يتضح من نتائج الجدول (7/2/3) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل محور من محاور الدراسة الخمس، وعلى الاستبيان كاملةً كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) مما يدل على أن استبيان الدراسة يتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

1. الأشكال البيانية.
2. التوزيع التكراري للإجابات.
3. النسب المئوية.
4. معامل ارتباط بيرسون.
5. معادلة سبيرمان-راون لحساب معامل الثبات.
6. الوسيط.
7. اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات.
8. الانحدار الخطي البسيط.
9. الانحدار الخطي المتعدد.
10. معامل التحديد.

للحصول على نتائج دقيقة قدر الإمكان، تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences ، كما تمت الاستعانة بالبرنامج Excel لتنفيذ الأشكال البيانية المطلوبة في الدراسة.

خامساً: تحليل البيانات واختبار صحة الفرضيات

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها سيتم حساب الوسيط لكل عبارة من عبارات الاستبيان والتي تبين آراء عينة الدراسة بخصوص أثر استخدام التكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية، حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة "أوافق بشدة"، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة "أوافق"، والدرجة (3) كوزن لكل إجابة "محايد"، والدرجة (2) كوزن لكل إجابة "لا أوافق"، والدرجة (1) كوزن لكل إجابة "لا أوافق بشدة". إن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الاسمية إلى متغيرات كمية.

1. التحليل الوصفي لعبارات المتغير الأول:

للتحليل الوصفي لعبارات المتغير الأول يتم حساب التوزيع التكراري لعبارات المتغير الأول لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة كما يلي:

جدول رقم (8/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الأول

ت	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تقوم الشركة بعمل جداول للتكلفة بغرض تحديد اسعار منتجاتها	49	51	3	0	3
2	توجد لدي الشركة ادارات متخصصة تقوم باعداد جداول وتخطيطها	40	60	3	0	3
3	تقوم الشركة بتحديد التكلفة المقدرة للمنتج وفقاً لقدراتها وظروفها الداخلية	26	37	37	6	0
4	يتم التوصل للتكلفة القابلة للتحقيق عن طريق تخطيط تكلفة تطوير المنتج وتطوير طاقات المصنع والموردين	20	63	20	3	0
5	تقوم الشركة بعملية التخطيط للتكلفة من خلال البحث السوقي لمستوي جودة المنتج التي تجذب العملاء	26	54	23	3	0
6	تقوم الشركة بالبحث السوقي عن المواد الخام والعماله والتي تعكس ظروف التكلفة المستقبلية	29	57	17	3	0
7	تحديد الربح ويكون بناءً علي عوامل مثل الربح المتوقع للنتائج التاريخية وتحليل المنافسة	32	54	14	6	0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

للتحقق من صحة المتغير الأول، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالمتغير الأول، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (9/2/3)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الأول

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	تقوم الشركة بعمل جداول للتكلفة بغرض تحديد أسعار منتجاتها	4	موافق
2	توجد لدى الشركة ادارات متخصصة تقوم باعداد جداول التلكفه وتخطيطها	4	موافق
3	تقوم الشركة بتحديد التلكفه المقدره للمنتج وفقاً لقدراتها وظروفها الداخلية	4	موافق
4	يتم التوصل للتلكفه القابله للتحقيق عن طريق تخطيط تكلفه تطوير المنتج وتطوير طاقات المصنع والموردين	4	موافق
5	تقوم الشركة بعملية التخطيط للتلكفه من خلال البحث السوقي لمستوي جودة المنتج التي تجذب العملاء	4	موافق
6	تقوم الشركة بالبحث السوقي عن المواد الخام والعماله والتي تعكس ظروف التلكفه المستقبليه	4	موافق
7	تحديد الربح ويكون بناءً علي عوامل كثيرة مثل الربح المتوقع للنتائج التاريخية وتحليل المنافسة	4	موافق
	جميع العبارات	4	موافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتبين من الجدول رقم (9/2/3) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الشركة تقوم بعمل جداول للتكلفة بغرض تحديد أسعار منتجاتها.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أنه توجد لدى الشركة ادارات متخصصة تقوم باعداد جداول التلكفه وتخطيطها.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الشركة تقوم بتحديد التلكفه المقدره للمنتج وفقاً لقدراتها وظروفها الداخلية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أنه يتم التوصل للتلكفه القابله للتحقيق عن طريق تخطيط تكلفه تطوير المنتج وتطوير طاقات المصنع والموردين.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الشركة تقوم بعملية التخطيط للتلكفه من خلال البحث السوقي لمستوى جودة المنتج التي تجذب العملاء.

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الشركة تقوم بالبحث السوقي عن المواد الخام والعماله والتي تعكس ظروف التكلفة المستقبلية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تحديد الربح ويكون بناءً على عوامل كثيرة مثل الربح المتوقع للنتائج التاريخية وتحليل المنافسة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات المتغير الأول (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات المتغير الأول.

2. التحليل الوصفي لعبارات المتغير الثاني:

للتحليل الوصفي لعبارات المتغير الثاني يتم حساب التوزيع التكراري لعبارات المتغير الثاني لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة كما يلي:

جدول رقم (10/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الثاني

ت	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تقوم الشركة بتحليل وظائف المنتجات الصناعية بهدف ايجاد طرق لتحقيق هذه الوظائف عند التكلفة المراد تحقيقها	20	69	14	3	0
2	تقوم إدارة الشركة بالبحث عن بدائل للتصميم والإنتاج بأقل تكلفه	40	34	26	6	0
3	تقوم ادرارة الشركة بإدارة الاداء الوظيفي للمنتج وقيمتها بهدف الوصول للمستوي المطلوب الي التكلفة	26	54	23	3	0
4	يقوم مدير المنشأة بالتعرف علي الاجزاء والانشطة والاجراءات التي لا تضيف قيمة للمنتج الصناعي	37	43	20	3	3
5	يتم تحقيق التكلفة المطلوبة والمحددة مسبقا باستخدام أدوات تحجيم التكلفة	23	69	11	3	0
6	يتم اعداد التصميم الهندسي للمنتج وفقاً لاحتياجات ورغبات العملاء	37	52	14	3	0
7	يتم تقديم الأساليب والعمليات التي تحقق الوظائف الرئيسية للمنتج وفقاً لاحتياجات العملاء عن طريق العصف الذهني لفريق العمل	26	43	29	8	0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

للتحقق من صحة المتغير الثاني، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالمتغير الثاني، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (11/2/3)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الثاني

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	تقوم الشركة بتحليل وظائف المنتجات الصناعية بهدف إيجاد طرق لتحقيق هذه الوظائف عند التكلفة المراد تحقيقها	4	موافق
2	تقوم إدارة الشركة بالبحث عن بدائل للتصميم والإنتاج بأقل تكلفه	4	موافق
3	تقوم إدارة الشركة بإدارة الاداء الوظيفي للمنتج وقيمتها بهدف الوصول للمستوي المطلوب الي التكلفة	4	موافق
4	يقوم مدير المنشأة بالتعرف علي الاجزاء والانشطة والاجراءات التي لا تضيف قيمة للمنتج الصناعي	4	موافق
5	يتم تحقيق التكلفة المطلوبة والمحددة مسبقا باستخدام أدوات تحجيم التكلفة	4	موافق
6	يتم اعداد التصميم الهندسي للمنتج وفقاً لاحتياجات ورغبات العملاء	4	موافق
7	يتم تقديم الأساليب والعمليات التي تحقق الوظائف الرئيسية للمنتج وفقاً لاحتياجات العملاء عن طريق العصف الذهني لفريق العمل	4	موافق
	جميع العبارات	4	موافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتبين من الجدول رقم (11/2/3) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الشركة تقوم بتحليل وظائف المنتجات الصناعية بهدف إيجاد طرق لتحقيق هذه الوظائف عند التكلفة المراد تحقيقها.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن إدارة الشركة تقوم بالبحث عن بدائل للتصميم والإنتاج بأقل تكلفه.

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن ادارة الشركة تقوم بإدارة الاداء الوظيفي للمنتج وقيمتها بهدف الوصول للمستوي المطلوب الي التكلفة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن مدير المنشأة يقوم بالتعرف علي الاجزاء والانشطة والاجراءات التي لا تضيف قيمة للمنتج الصناعي.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (3)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة محايدين على أنه يتم تحقيق التكلفة المطلوبة والمحددة مسبقا باستخدام أدوات تحجيم التكلفة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أنه يتم اعداد التصميم الهندسي للمنتج وفقاً لاحتياجات ورغبات العملاء.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أنه يتم تقديم الأساليب والعمليات التي تحقق الوظائف الرئيسية للمنتج وفقاً لاحتياجات العملاء عن طريق العصف الذهني لفريق العمل.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات المتغير الثاني (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات المتغير الثاني.

3. التحليل الوصفي لعبارات المتغير الثالث:

للتحليل الوصفي لعبارات المتغير الثالث يتم حساب التوزيع التكراري لعبارات المتغير الثالث لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة كما يلي:

جدول رقم (12/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الثالث

ت	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تقوم الشركة باستخدام سلسلة من التغيرات المتتالية والمستمرة علي المنتجات	31	49	20	6	0
2	تقوم الشركة بتحسين مستمر لمنتجاتها لتخفيض التكلفة خلال مراحل الإنتاج والتشغيل	46	40	17	0	3
3	تستخدم الشركة أساليب وتقنيات لرفع جودة التصنيع من خلال مراحل معالجة التالف والفاقد والمعيب	37	46	20	3	0

0	3	23	40	40	اشراك الشركة للمستخدمين في عملية البحث والتطوير تجعلهم يشعرون باهمية دورهم ويحقق الرضاء والانتماء للمؤسسة	4
0	14	11	58	23	يشترك المحاسبين بالشركة في تطوير المنتج من خلال تطوير الأساليب المحاسبية	5
3	3	11	52	37	تقوم الشركة بتطوير المنتجات من اجل تلبية احتياجات العملاء في الجودة والسعر	6
0	3	14	46	43	اهتمام العملاء بالجودة والسعر دافع لإدارة الشركة لتطوير وتحسين منتجاتها	7

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

للتحقق من صحة المتغير الثالث، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالمتغير الثالث، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (13/2/3)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الثالث

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	تقوم الشركة باستخدام سلسلة من التغيرات المتتالية والمستمرة علي المنتجات	4	موافق
2	تقوم الشركة بتحسين مستمر لمنتجاتها لتخفيض التكلفة خلال مراحل الإنتاج والتشغيل	4	موافق
3	تستخدم الشركة أساليب وتقنيات لرفع جودة التصنيع من خلال مراحل معالجة التالف والفاقد والمعيب	4	موافق
4	اشراك الشركة للمستخدمين في عملية البحث والتطوير تجعلهم يشعرون باهمية دورهم ويحقق الرضاء والانتماء للمؤسسة	4	موافق
5	يشترك المحاسبين بالشركة في تطوير المنتج من خلال تطوير الأساليب المحاسبية	4	موافق
6	تقوم الشركة بتطوير المنتجات من اجل تلبية احتياجات العملاء في الجودة والسعر	4	موافق
7	اهتمام العملاء بالجودة والسعر دافع لإدارة الشركة لتطوير وتحسين منتجاتها	4	موافق
	جميع العبارات	4	موافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتبين من الجدول رقم (13/2/3) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الشركة تقوم باستخدام سلسلة من التغيرات المتتالية والمستمرة علي المنتجات.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الشركة تقوم بتحسين مستمر لمنتجاتها لتخفيض التكلفة خلال مراحل الإنتاج والتشغيل.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الشركة تستخدم أساليب وتقنيات لرفع جودة التصنيع من خلال مراحل معالجة التالف والفاقد والمعيب.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن اشراك الشركة للمستخدمين في عملية البحث والتطوير تجعلهم يشعرون بأهمية دورهم ويحقق الرضاء والانتماء للمؤسسة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يشترك المحاسبين بالشركة في تطوير المنتج من خلال تطوير الأساليب المحاسبية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الشركة تقوم بتطوير المنتجات من اجل تلبية احتياجات العملاء في الجودة والسعر.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن اهتمام العملاء بالجودة والسعر دافع لإدارة الشركة لتطوير وتحسين منتجاتها.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات المتغير الثالث (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات المتغير الثالث.

4. التحليل الوصفي لعبارات المتغير الرابع:

للتحليل الوصفي لعبارات المتغير الرابع يتم حساب التوزيع التكراري لعبارات المتغير

الرابع لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة كما يلي:

جدول رقم (14/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الرابع

ت	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يتوفر لدى الشركة نظام محاسبي وكوادر بشرية مؤهلة علي دراية بأساليب التكلفة الحديثه	46	43	17	0	0
2	ظهور التكنولوجيا الحديثه والتطور الصناعي في عمليات الإنتاج يتطلب تطبيق أساليب تكلفه حديثه	37	46	23	0	0
3	تحديد سعر المنتجات الصناعية وفق أدوات التكلفة الحديثه اكثر عدالة من تحديد السعر وفق أساليب التكلفة التقليديه	43	52	11	0	0
4	ان اتجاه التكلفة نحو السوق نقطة محورية لتحليل التكلفة وتجنب مشاكلها الاخرى	29	48	29	0	0
5	عملية تحديد سعر المنتجات في الشركة تتم بعد دراسة اسعار المنافسين	20	54	32	0	0
6	تحديد تكلفه المنتج قبل إنتاجها يساعد علي تخفيض التكاليف قبل حدوثها مما يؤثر في سعر المنتج	25	52	29	0	0
7	تحديد تكلفه المنتج مسبقا يساعد علي تفعيل ميزة التنافس من خلال إنتاج منتجات وبيعها بسعر تنافسي	26	46	14	0	0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

للتحقق من صحة المتغير الرابع، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالمتغير الرابع، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (15/2/3)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الرابع

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	يتوفر لدى الشركة نظام محاسبي وكوادر بشرية مؤهلة علي دراية بأساليب التكلفة الحديثه	4	موافق
2	ظهور التكنولوجيا الحديثه والتطور الصناعي في عمليات الإنتاج يتطلب تطبيق أساليب تكلفه حديثه	4	موافق

موافق	4	تحديد سعر المنتجات الصناعية وفق أدوات التكلفة الحديثه اكثر عدالة من تحديد السعر وفق أساليب التكلفة التقليديه	3
موافق	4	ان اتجاه التكلفة نحو السوق نقطة محورية لتحليل التكلفة وتجنب مشاكلها الاخرى	4
موافق	4	عملية تحديد سعر المنتجات في الشركة تتم بعد دراسة اسعار المنافسين	5
موافق	4	تحديد تكلفه المنتج قبل إنتاجها يساعد علي تخفيض التكاليف قبل حدوثها مما يؤثر في سعر المنتج	6
موافق	4	تحديد تكلفه المنتج مسبقا يساعد علي تفعيل ميزة التنافس من خلال إنتاج منتجات وبيعها بسعر تنافسي	7
موافق	4	جميع العبارات	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتبين من الجدول رقم (15/2/3) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن لدى الشركة يتوفر نظام محاسبي وكوادر بشرية مؤهلة علي دراية بأساليب التكلفة الحديثه.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن ظهور التكنولوجيا الحديثه والتطور الصناعي في عمليات الإنتاج يتطلب تطبيق أساليب تكلفه حديثه.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تحديد سعر المنتجات الصناعية وفق أدوات التكلفة الحديثه اكثر عدالة من تحديد السعر وفق أساليب التكلفة التقليديه.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن اتجاه التكلفة نحو السوق نقطة محورية لتحليل التكلفة وتجنب مشاكلها الاخرى.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن عملية تحديد سعر المنتجات في الشركة تتم بعد دراسة اسعار المنافسين.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تحديد تكلفه المنتج قبل إنتاجها يساعد علي تخفيض التكاليف قبل حدوثها مما يؤثر في سعر المنتج.

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تحديد تكلفه المنتج مسبقاً يساعد على تفعيل ميزة التنافس من خلال إنتاج منتجات وبيعها بسعر تنافسي.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات المتغير الرابع (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات المتغير الرابع.
5. إختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخطيط التكلفة وتسعير المنتجات الصناعية"

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أثر تخطيط التكلفة على تسعير المنتجات الصناعية، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن تخطيط التكلفة كمتغير مستقل (X_1)، وتسعير المنتجات الصناعية كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (16/2/3)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الأولى

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.000	4.539	1.379	$\hat{\beta}_0$
غير معنوية	0.084	1.778	0.271	$\hat{\beta}_1$
النموذج غير معنوي			0.29	معامل الارتباط (R)
			0.08	معامل التحديد (R^2)
			3.16	إختبار (F)
$Y = 1.379 + 0.271X_1$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي ضعيف بين تخطيط التكلفة كمتغير مستقل، وتسعير المنتجات الصناعية كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (2952).
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.08)، وهذه القيمة تدل على أن تخطيط التكلفة كمتغير مستقل يؤثر بـ(8%) على تسعير المنتجات الصناعية (المتغير التابع).
- نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (3.16) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.084).
- 1.379: متوسط التخطيط المالي عندما تكون تخطيط التكلفة يساوي صفراً.
- 0.271: وتعني زيادة تخطيط التكلفة وحدة واحدة يزيد التخطيط المالي المحدد بـ27%.

6. إختبار الفرضية الثانية:
 مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخطيط التكلفة وتسعير المنتجات الصناعية " لم تتحقق.
 تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب هندسة القيمة وتسعير المنتجات الصناعية ".
 هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أسلوب هندسة القيمة علي تسعير المنتجات الصناعية، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن أسلوب هندسة القيمة كمتغير مستقل (X_2)، وتسعير المنتجات الصناعية كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (17/2/3)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثانية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.000	4.192	1.075	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.002	3.345	0.416	$\hat{\beta}_1$
النموذج معنوي			0.49	معامل الارتباط (R)
			0.24	معامل التحديد (R^2)
			11.19	إختبار (F)
$Y = 1.075 + 0.416X_2$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي متوسط بين أسلوب هندسة القيمة كمتغير مستقل، وتسعير المنتجات الصناعية كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.49).
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.24)، وهذه القيمة تدل على أن أسلوب هندسة القيمة كمتغير مستقل يؤثر بـ (24%) على تسعير المنتجات الصناعية (المتغير التابع).
- نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (11.19) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.002).
- 1.075: متوسط تسعير المنتجات الصناعية عندما تكون أسلوب هندسة القيمة يساوي صفراً.
- 0.416: وتعني زيادة أسلوب هندسة القيمة وحدة واحدة يزيد تسعير المنتجات الصناعية بـ 42%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب هندسة القيمة وتسعير المنتجات الصناعية " قد تحققت.

7. إختبار الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المطورة وتسعير المنتجات الصناعية "

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أسلوب التكلفة المطورة على تسعير المنتجات الصناعية، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن أسلوب التكلفة المطورة كمتغير مستقل (X_3)، وتسعير المنتجات الصناعية كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (18/2/3)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثالثة

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.000	4.494	1.195	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.009	2.754	0.369	$\hat{\beta}_1$
النموذج معنوي			0.42	معامل الارتباط (R)
			0.18	معامل التحديد (R^2)
			7.58	إختبار (F)
$Y = 1.195 + 0.369X_3$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي متوسط بين أسلوب التكلفة المطورة كمتغير مستقل، وتسعير المنتجات الصناعية كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.42).
 - بلغت قيمة معامل التحديد (0.18)، وهذه القيمة تدل على أن أسلوب التكلفة المطورة كمتغير مستقل يؤثر بـ (18%) على تسعير المنتجات الصناعية (المتغير التابع).
 - نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (7.58) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.009).
 - 1.195: متوسط تسعير المنتجات الصناعية عندما تكون أسلوب التكلفة المطورة يساوي صفرًا.
 - 0.369: وتعني زيادة أسلوب التكلفة المطورة وحدة واحدة يزيد تسعير المنتجات الصناعية بـ 37%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المطورة وتسعير المنتجات الصناعية " قد تحققت.

8. عرض ومناقشة نتائج الإنحدار المتعدد:

نجد أن متغيرات الدراسة هي:

X_1 : تخطيط التكلفة.

X_2 : أسلوب هندسة القيمة.

X_3 : أسلوب التكلفة المطورة.

Y : تسعير المنتجات الصناعية.

جدول رقم (19/2/3)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد على جميع عبارات الفرضيات

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الإنحدار	
غير معنوية	0.021	2.415	0.794	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.945	0.069	0.011	$\hat{\beta}_1$
غير معنوية	0.031	2.255	0.322	$\hat{\beta}_2$
غير معنوية	0.115	1.620	0.232	$\hat{\beta}_3$
النموذج معنوي			0.55	معامل الارتباط (R)
			0.30	معامل التحديد (R^2)
			4.78	إختبار (F)
$Y = 0.794 + 0.011X_1 + 0.322X_2 + 0.232X_3$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي متوسط بين تخطيط التكلفة، أسلوب هندسة القيمة، أسلوب التكلفة المطورة كمتغيرات مستقلة وتسعير المنتجات الصناعية كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.55).
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.30)، وهذه القيمة تدل على تخطيط التكلفة، أسلوب هندسة القيمة، أسلوب التكلفة المطورة كمتغيرات مستقلة يؤثر بـ(30%) على تسعير المنتجات الصناعية (المتغير التابع).
- نموذج الإنحدار المتعدد معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (4.78) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.007).

الخاتمة

تشتمل على الآتي

أولاً : النتائج

ثانياً : التوصيات

أولاً: النتائج

من خلال الدراسات السابقة والدراسة الميدانية توصل الباحث الي النتائج التالية:

1. بينت الدراسة ان الكادر البشري العامل في شركات البوهيات بولاية الخرطوم يطغى عليه العنصر الشبابي.
2. اوضحت الدراسة ان محاسبي التكاليف العاملين بشركات البوهيات بولاية الخرطوم صغير نسبياً .
3. اظهرت الدراسة غالبية العاملين بالمجال المحاسبي في شركات البوهيات بولاية الخرطوم من حملة البكالوريوس والماجستير.
4. بينت الدراسة ان هناك ضعف في التأهيل المهني للكادر المحاسبي العامل في شركات البوهيات بولاية الخرطوم.
5. يظهر من الدراسة ان افراد العينة يشغلون وظيفة محاسب كما ان هناك تدرج في بقية الوظائف في العينة.
6. بينت الدراسة بان عناصر العينة ينقصهم الخبرة الطويلة
7. حققت الاختبارات والتحليلات وجود ارتباط ضعيف بين تخطيط التكلفة وتسعير المنتجات الصناعية بشركات البوهيات ولاية الخرطوم.
8. اظهرت الدراسة وجود ارتباط طردي متوسط بين هندسة القيمة وتسعير المنتجات الصناعية بشركات البوهيات ولاية الخرطوم.
9. اظهرت الدراسة وجود ارتباط طردي متوسط بين اسلوب التكلفة المطورة وتسعير المنتجات الصناعية بشركات البوهيات ولاية الخرطوم
10. اظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي متوسط بين تكامل أدوات التكلفة المستهدفة وتسعير المنتجات الصناعية بشركات البوهيات ولاية الخرطوم.

ثانياً: التوصيات:

بناءً على نتائج الدراسة يوصي الباحث بالآتي :

1. ضرورة الاهتمام بالتكلفة عامة في المنشآت الصناعية.
2. انشاء اقسام منفصلة خاصة بالتكاليف والمحاسبة الادارية في كل منشأة صناعية ليقوم بدورها في تخطيط التكاليف وهندستها وتطويرها.
3. وضع أنظمة تكلفة حديثة لتتبع التكلفة في المنشأة وتحليلها.
4. على المنشآت الصناعية الاهتمام بتاهيل كوادرها البشرية مهنياً وعلمياً والتركيز على التدريب المستمر علي أساليب التكاليف الحديثة.
5. اهمية استخدام التكلفة المستهدفة في عملية تسعير المنتجات الصناعية لتدعيم الميزة التنافسية للمنتجات من خلال إنتاج منتجات ذات كفاءة عالية وباسعار مناسبة وتنافسية .
6. ضرورة قيام الباحثين بمزيد من الابحاث العلمية الداعمة والمشجعة على تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة وتوضيح اثرها على المنتجات وتسعييرها وذلك لما تمتاز به هذا الاسلوب من مزايا استراتيجية.
7. ضرورة ان تدرك المنشآت الصناعية السودانية النجاحات التي حققتها الكثير من الشركات الاجنبية بتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة وأساليب التكلفة الحديثة.

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

القران الكريم

اولا:المراجع العربية :

1.الكتب :

- أحمد حسين علي حسين ، مبادئ التكاليف الصناعية للإداريين ، (الاسكندرية: مكتبة الإشعاع، 1988م).
- أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، تسعير المنتجات - تقييم الأداء ، نظم الانتاج الحديثة، (الاسكندرية : مكتبة الاشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، 1997م).
- احمد حسن ظاهر، المحاسبة الادارية، (عمان: دار وائل للطباعة والنشر، 2002م) .
- أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ محاسبة التكاليف، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2005م).
- الادارة العامة لتصميم وتطوير المناهج ، محاسبة التكاليف، (الرياض : المؤسسة العامة للتعليم الفني والتاهيل ، 2006م).
- إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف من خلال الأنشطة، (عمان: دار أسامة للنشر، 2013م).
- اسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق ، (عمان : دار وائل الحامد للنشر، 2010م).
- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة، (عمان: دار الحامد لنشر والتوزيع، 2007م).
- دوادي مهدي ،التكاليف والمحاسبة الادارية، (الجزائر: دار الحمديّة، 2005م).
- هيئة المؤلفين ،الموسوعة العربية ، (الرياض : موسوعة أعمال الموسوعة للنشر والتوزيع، الجزء 13 ، 1999م).
- هاشم أحمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2000م) .
- هشام الباسط، الاتجاهات الحديثة في التسويق المصرفي، (بيروت : إتحاد المصارف العربية ، 1988م).
- زهير الحدرب ، لؤي وديان، محاسبة التكاليف، (عمان : دار البداية للنشر والتوزيع ، 2010م).
- حسن حياتي، نظرية التكاليف، (حلب: جامعة حلب ، كلية الاقتصاد، 2005م) .
- طلال عبدالحسن حمزه، محمود جلال أحمد، محاسبة التكاليف قياس وتخطيط، (عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2010م).

- يوسف ، محمود جاسم محمد الصميدعي ، التسويق المصرفي : مدخل إستراتيجي كمي تحليلي، (عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع، 2001م).
- مجدي عمارة وآخرون، محاسبة التكاليف الفعلية، (غربان: منشورات كلية المحاسبة، 1992م).
- مؤيد محمد الفضل ، عبدالناصر إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية، (عمان : دار المسيرة للنشر والطباعة، 2002م).
- محمد السعيد أبو العز وآخرون، نظم تحديد وإدارة التكلفة - النظم التقليدية والإتجاهات الحديثة ، (الزقازيق: مكتبة الكامل، 2000م).
- محمد بن أبي بكر عبدالقادر الرازي، مختار الصحاح، (بيروت: دار الكتاب العربي للنشر، 1402هـ).
- محمد الطحان ، صلاح عيد ، محاسبة التكاليف، (القاهرة : جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2009م).
- محمد حافظ حجازي ، المقدمة في التسويق ، (الاسكندرية: دار الوفاء للطباعة والنشر ، 2007م) .
- محمد سامي راضي، محاسبة التكاليف نظام الأوامر - المراحل - التكاليف الصناعية ، (الاسكندرية: دار التعليم الجامعي للنشر، 2011م).
- محمد عادل التهامي، محاسبة التكاليف الفعلية - الأسس العلمية والعملية، (القاهرة: مكتبة عين شمس، 1978م).
- محمد عبيدات، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر- مدخل سلوكي ، (عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع والطباعة، 2004م) .
- محمد شفيق حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، (عمان: دار المستقبل للنشر والتوزيع، 1998م).
- محمد تيسير الرجبي ، مبادئ محاسبة التكاليف ، (دم: دن، 1999م).
- محمد تيسير الرجبي، محاسبة التكاليف، (القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2008م).
- محمود جاسم الصميدعي ، بشير عباس العلق، أساسيات التسويق الشامل والمتكامل، (عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع، 2002م) .
- محمود صادق بازرعة، ادارة التسويق ، (القاهرة : ادارة التسويق ، 1992م).
- محسن فتحي عبد الصبور ، قواعد التصدير في النظام التجاري العالمي الجديد، دليل عملي لرجل الأعمال ، (القاهرة : مطابع روز اليوسف الجديدة ، 1997م) .

- مكرم عبد المسيح باسيلي، موسوعة محاسبة التكاليف، الكتاب الاول - ادارة التكلفة الاستراتيجية مدخل معاصر، (المنصورة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2007م).
- معين محمد رجب، مبادئ الاقتصاد الجزئي، (غزة : جمعية الاقتصاديين الفلسطينيين ، 1996م).
- منير محمود سالم، محمد عصام الدين زايد، المحاسبة عن التكاليف، (د.م: دن، د.ت).
- منير محمود سالم، نظم التكاليف، (القاهرة: دار النهضة العربية للنشر، 1985م).
- ناجي معلا، أصول التسويق المصرفي، (عمان: معهد الدراسات المصرفية ، 1994م).
- نسيم حناء ، مبادئ التسويق، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2001م).
- ناصر نورالدين عبداللطيف، أنظمة قياس التكلفة - تطبيقات في مجال الصناعة والمقاولات والخدمات، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2003م).
- السيد عبدالمقصود دبيان وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004م).
- عاطف الخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، (عمان : دار البركة للنشر والتوزيع، 2000م).
- عبدالحى مرعي وآخرون، محاسبة التكاليف، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1993م).
- عبدالرازق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1998م).
- علاء علي أحمد حسين، محاسبة التكاليف في قطاع المنشآت الخدمية - من منظورها التقليدي والمعاصر، (د.م: دن، 2011م).
- عمر حسنين وآخرون، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 1996م).
- عمر حسنين، صلاح مبارك، التكاليف في المنشآت الصناعية والخدمية، (الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر، 1985م).
- فتح الرحمن الحسن منصور، بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف¹، (الخرطوم: منشورات جامعة السودان المفتوحة، 2007م).
- فتح الرحمن الحسن منصور، بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف²، (الخرطوم: منشورات جامعة السودان المفتوحة، 2007م).
- صالح عبد الرزاق، عطا الله وارد خليل، محاسبة التكاليف، (عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، 1997م).
- صالح عبد الرزاق، عطا الله وارد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، (عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، 1999م).

- قاسم محمد ابراهيم، نظام المعلومات المحاسبية، (الموصل: وحدة الحداثة للطباعة والنشر، 2003م).
- ري اتش جارسون وإريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة د.محمد عصام الدين زايد، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2000م).
- رضوان حلوة حنان، تطوير الفكر المحاسبي، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، د.ت).
- رضوان العناتي، محاسبة التكاليف، مفاهيم- مبادئ- تطبيقات، (عمان: دار صفاء للنشر، 2005).
- توفيق عبدالرحيم حسن، مبادئ الاقتصاد الجزئي، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2005م).
- تشارلزهورنجرن وآخرون، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الجزء الاول، تعريب: أحمد حامد حجاج، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2007م).
- ثامر ياسر البكري، تسويق الخدمات الصحية الأردن: مدخل سلوكي، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2005م).
- ثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، ط2، (عمان: دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2014م).
- خليل الشماع، قرارات تسعير الخدمات المصرفية، ط2، (بيروت: اتحاد المصارف العربية، 1999م).
- غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2003م).ردينة عثمان
- غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة الاردنية، (عمان: جامعة آل البيت، كلية ادارة المال والاعمال، قسم المحاسبة، 2008م).

2. الرسائل الجامعية :

- أبوبكر أحمد الهادي عبدالرحيم، أساليب التكلفة الاستراتيجية ودورها في دعم الميزة التنافسية للقطاع الصناعي السوداني، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة، 2013م).
- أبكر آدم أحمد، أثر التكلفة المستهدفة في خفض تكلفة الإنتاج في الشركات الصناعية السودانية - دراسة تطبيقية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م).

- أحمد يوسف أحمد السنوسي، إطار علمي لاستخدام أساليب التكاليف الحديثة في قياس تكلفة الإنتاج في القطاع الصناعي، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2010م).
- أحمد راجح خليل أبو عواد، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، (عمان : جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، كلية العلوم الادارية والمالية، رسالة الماجستير غير منشورة في المحاسبة، 2008م).
- إيمان مصطفى محمد محمود، إطار مقترح لتقييم الأداء في ظل نظم التصنيع الحديثة بغرض تحقيق الجودة الشاملة مع دراسة تطبيقية، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، 2002م).
- أمل إبراهيم أحمد وادي، أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في خفض تكاليف الإنتاج، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2011م) .
- أقاسم عمر، الإمداد الشامل - منهج إدارة التكلفة والسياسات المتبعة ، (الجزائر: جامعة ابوبكر بلقايد، تلسمان رسالة دكتوراة في العلوم الاقتصادية ، 2010م).
- جبر ابراهيم الداعور ، التكاليف المستهدفة وخفض التكاليف، (غزة : جامعة غزة ، مجلة المحاسب الفلسطيني، العدد 13 ، 2002م).
- هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية ، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية ، (الجزائر : جامعة بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، 2012م).
- هناء كمال الدين علي إسماعيل، دور التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات المصرفية في البنوك التجارية - دراسة تطبيقية بنك النيل، (الخرطوم: جامعة الزعيم الازهري، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2014م).
- زياد عوده انبيه العمرو ،العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الاردنية، (عمان : جامعة آل البيت ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007م).
- طارق تيسير النابلسي، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، (عمان : جامعة حسين بن طلال، قسم المحاسبة المالية والمصرفية ، بحث مقدم استكمالاً لمتطلبات مادة حلقة في المحاسبة ، 2008م) .
- الطيب يعقوب الشيخ عبدالله أحمد، أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية بالسودان، (الخرطوم: جامعة ام درمان الاسلامية ، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م).

- كدفور عبالله ربحان كدفور، دور التكاليف المستهدفة في زيادة كفاءة استغلال الموارد في المنشآت الصناعية في السودان، (الخرطوم : جامعة الزعيم الازهري، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشور، 2014م).
- مدثر نورين جدو، الاتجاهات الحديثة في التكاليف ودورها في تقليل التكلفة وضبط الجودة، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م).
- موسى عيسى محمد أبكر، الاتجاهات المعاصرة في محاسبة التكاليف ودورها في تحديد أسعار الصادرات السودانية ، (النهود : جامعة غرب كردفان ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2010م) .
- محمد البكري العمري، دور محاسبة التكاليف في تسعير الخدمات في البنوك التجارية الاردنية، (بغداد: جامعة اليرموك، رسالة ماجستير غير منشورة، 2003م).
- محمد راجح خليل أبوعواد، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، (عمان : جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م).
- محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة، (القاهرة : جامعة القاهرة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م) .
- محمد منصور الشبلي ، ماهية التكاليف المستهدفة ، (القاهرة : جامعة الأزهر ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م).
- ميساء محمد أحمد، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الطبية في مدينة جدة ، (الرياض : جامعة الملك عبدالعزيز ، كلية الاقتصاد والادارة ، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، 2002م).
- ميساء محمود رجحان، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات ، (الرياض: جامعة الملك عبدالعزيز ، رسالة ماجستير، 2002م).
- معاذ محمد سالم الضي، دور محاسبة التكاليف في زيادة فاعلية قرارات التسعير في المنشآت الصناعية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010م).
- ناجي شايب الركابي، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي للشركة الصناعية الإلكترونية ، (بغداد : كلية التقنية ، مذكرة ماجستير، 2010م).
- ساطع سعدي شملخ، العوامل المؤثرة في قرارات تسعير الخدمات في المصارف التجارية العاملة في قطاع غزة، (غزة: الجامعة الاسلامية ، رسالة ماجستير، 2008م) .

- عبد الحميد محروس أبو رية ، مدى فعالية قياس التكلفة على أساس النشاط في تحقيق الجودة الكلية في الصناعة مع التطبيق على قطاع الصناعة الكهربائية والإلكترونية ، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م) .
- علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، (غزة : الجامعة الاسلامية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة والتمويل، 2010م).
- عمر محمد هديب، نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الاردن وعلاقته بالاداء المالي، (عمان : الاكاديمية العربية للعلوم المصرفية، كلية العلوم المصرفية والمالية، رسالة دكتوراة محاسبة غير منشورة ، 2009م).
- فتح الرحمن الحسن منصور الحسن، إطار علمي لقياس تكاليف الطاقة الكهربائية في السودان ، (الخرطوم : جامعة امدرمان الاسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، 2000م).
- صالح بن أحمد البيحاني، العوامل المؤثرة في إتخاذ قرارات التسعير دراسة تطبيقية على الشركات السعودية بمحافظة جدة، (الرياض: جامعة الملك عبدالعزيز، رسالة ماجستير غير منشورة ، 1999م).
- صفاء أحمد عبد الماجد محمد، دور التكاليف المستهدفة في كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2016م).
- راضية عطوي ، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف ، (الجزائر : جامعة باتنة ، رسالة ماجستير في العلوم التجارية ، 2008م) .
- رباب مصطفى محمد، قياس التكاليف على أساس الخصائص والعمليات تحقيقاً للمنظور الإستراتيجي للتكاليف، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007م) .
- رحاب آدم أحمد أبكر، اثر التكلفة المستهدفة في خفض تكلفة الإنتاج في الشركات الصناعية السودانية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م).
- شادي صبحي أبو شنب، دراسة وتقييم أنظمة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، (غزة: جامعة غزة، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، 2008م).

2.المجلات والدوريات العلمية :

- احمد محمد زامل ، نحو اطار شامل لتدبير التكلفة المستهدفة ، (بنها : جامعة بنها ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ، العدد 1، 1999م).

- أمجاد محمد الكومي، تصميم إطار فكري متكامل لتفعيل أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق إستراتيجية التميز التنافسي - دراسة حالة، (القاهرة : جامعة عين شمس، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة المجلد 1، العدد 3، 2011م).
- زينات محمد محرم، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والادارة ، العدد 1، 1995م).
- هاني حامد الضمور، العوامل المؤثرة في تسعير المنتجات الصناعية المصدرة: الكيماويات في الأردن، (عمان: دار وائل للنشر ، مجلة العلوم الادارية ، المجلد 28 العدد2، 2001م) .
- حسين محمد أحمد عيسى، إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة : دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد 2، ابريل 2001م).
- مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، (غزة : جامعة غزة ، مجلة دراسات العلوم الادارية، المجلد 41، العدد 2، 2014م).
- محمد حسن محمد عبدالعظيم ، دورالمعلومات المحاسبية في تفعيل الادارة الاستراتيجية في المنظمات، (دمشق: جامعة دمشق ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ،المجلد 21، العدد 1، 2005م) .
- محمد حسن على مفتي ود. فريد عمر شيخ، مدى فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية - دراسة استكشافية على عينة من الشركات الصناعية بمدينة جدة ، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد 42 ، العدد 2 ، سبتمبر2005م).
- محمد مصطفى الجبالي، دراسة منهج تحديد التكلفة حسب الأنشطة خلال دورة حياة المنتج تحقيقاً لأهداف التخطيط الإستراتيجية والتخطيط المستمر للمشروعات المتقدمة تكنولوجياً، (بني سويف : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ببني سويف ، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد 2، 1997م).
- محمد رضا الخلف ، إنعام محسن حسن، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، (الرياض : جامعة الملك عبدالعزيز ، كلية الاقتصاد والادارة، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، المجلد 21، العدد 1، 2007م).
- نضال محمد الخلف، إنعام محسن حسن زويلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة ،دراسة ميدانية في قطاع صناعة الادوية البيطرية الاردني، (الرياض : مجلة جامعة الملك عبدالعزيز،العدد 1،2007م).

- شوقي السيد فوده ، اطار مقترح للتكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة ، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد 1، 2007م) .
- تهاني محمود عبده النشار، العلاقة بين هيكل التكاليف الإضافية ومؤشرات عدم ملائمة نظم التكاليف - إطار مقترح ، دراسة تطبيقية ،(الاسكندرية : جامعة الاسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد 4 ، العدد 1، مارس 2004م) .
- توفيق عبدالمحسن عبدالله الخيال ، مدى فعالية تطبيق مدخل التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج في تخفيض اجمالي التكاليف، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة،المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 28، العدد 2، 2004م).
- خالد محمد أحمد عبدالله، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة الكهرباء،دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، عمادة البحث العلمي ، مجلة العلوم الاقتصادية ، المجلد 16 ، العدد 1 ، 2015م).
- غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية - دراسة ميدانية ، (دمشق: مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 24 ، العدد 2، 2008م) .

4.المؤتمرات والندوات

- محمد محمود أحمد صابر، جودة الوظيفة المحاسبية ضرورة بيئية لتعزيز القدرات والمزايا التنافسية، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية ، ورقة مقدمة للمؤتمر السادس بعنوان تعزيز القدرة التنافسية: الاستراتيجيات والسياسات والآليات ، في الفترة 27-29 يوليو 2006م) .
- مصطفى نبيل الشامي ، نظام المحاسبة الادارية لدعم التخطيط الاستراتيجي لريادة سوق المنتج في ظل اقتصاديات السوق - دراسة نظرية ميدانية ، (الاسكندرية : ورقة مقدمة للمؤتمر العلمي السادس للمحاسبين المصريين بعنوان دور المحاسبة والنظم والمراجعة في اعادة الحيوية لقطاع الاعمال في مصر ، 18-20 اكتوبر 2001م).
- محمد شحاتة خطاب خطاب، التكامل بين ادوات ادارة التكلفة وحوكمة الشركات، (الرياض: جامعة الملك سعود، كلية ادارة الاعمال ، بحث مقدم في الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، تحت شعار مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين ، 18-19 مايو 2010م).
- علي مجاهد أحمد السيد ، إطار إجرائي مقترح لتكامل إدارة التكلفة المستهدفة لتدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، (الإسكندرية : جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة، بحث مقدم للمؤتمر السادس بعنوان : تعزيز القدرة التنافسية - الإستراتيجيات والسياسات والآليات ، المجلد الثاني، 27-29 يوليو 2006م).

ثانياً : المراجع الأجنبية

- Anthony A. Atkinson, Rajiv D. Banker, Robert, S. Kaplan and S. **Mark Young Management Accounting**, 2^{ed} edition,(Prentice –Hall, 1997) .
- B.M. Lall Nigma and L.C. Jain, **Cost Accounting Introduction**, (New Delhi: Prentice-Hall of India Private Limited, 2001).
- Barthwal, R. R., **Industrial Economics**, (New Age International (P) Limited, Publishers: New Delhi, Seventh Reprint,1988).
- Charles T.Horngren, Srikant M. Datar and George Foster, **Cost Accounting: managerial Emphasis**, Twelfth Edition, (Pearson, Prentice - Hall Upper Saddle River, 2006).
- CharlesT Horngren & Others, **Cost Accounting –A Managerial Emphasis**,11th Ed., (New Jersey: Prentice- Hall, 2003).
- Chartered Institute of Management Accountants,**Target Costing in the NHS Reforming the NHS From Within**,CIMA NHS Working Group,CIMA Discussion Paper, 2005.
- Christian Ax, Jan Greve, Ulf Nilsson, **The Impact of Competition and Uncertainty on the Adoption of Target Costing**, International Journal of Production Economics,Vol.115, 2008.
- Colin Bamford et. al., **As Level and level Economics**, (Cambridge University Press, 2003).
- Cooper R. and B. Chew, **Control Tomorrow,s Cost Through Today,s Design**, Harvard Business Review, Jan-Fab, 1996 .
- Cooper, R. and Chew, B., **Control Tomorrow,s Costs Through Today’s Designs**, Harvard Business Review,Vol.74, No.1, Jan/Fab,1996.
- Cooper, R., and Slagmuler, R., **Target Costing and Value Engineering**, Portland\ Or:Productivity Press and Montvale, NJ : Institute of Management Accountants, 1997.
- Dale, B. G. and Plunckett, J. J., **Quality Costing**, Second Edition, (London: Chapman & Hall, 1995).

- Dekker, H., and Smidit, P., **Control Tomorrow,s Costs Through Today,s Design**, Harvard Business Review, Vol.74, No.1, Jan\Feb,1996.
- Dhavale,D,‘**A Manufacturing Cost Model for Computer** – Integrated Manufacturing System‘ International Journal OF Operations & Production Management, New York, Vol.10, No.8,1990.
- Divis, K.,**Finding Value in the Value Engineering**, Process Cost Engineering, 2004.
- Edward J., Blocher, Kung H. Chen and Thomas W. Lin, **Target Cost at ITT Automation**, Cases and Readings in Strategic Cost Managment for use with Cost Management Stratgic Emphasis,1992.
- Ellram, L., **Supply Managements Involvement in the Target Costing Process**, European Journal of Purchasing and Supply Management, Vol.8, Issue.4,2002.
- Gagne, M. and Discenza, R., **Target Costing**, Journal of Business & Industrial Marketing, Vol.1., 1995.
- Heagy, C. D., **Deermning Optimal Quality Cost by Considering Costs of Lost Sales**, Journal of Cost Management for Manufacturing Industry,Fall, 1991.
- Horngren, C. T., et. al., **Cost Accounting, A Managerial Emphasis**, New Jersy, Prentice-Hall Inc., 2000.
- Horngren,Charles T. et.al., **Introduction to Management Accounting**, 14thEdition, USA; Pearson Education International, 2008.
- Horngren,T. Ch., Sundem, L., Gray and Stratton, O. W., **Introduction to Management Accounting**, Fourteenth Edition, (Prentice- Hall, INC., 2005).
- James J. Benjamin, **Principales of Accounting**, Huston: Texas, 1983.
- John W. Mullins et al, **Marketing Management,Strategic Decision Making Approach**, (Mc Graw – Hill: Irwin, 2005).
- K.Douglas Hoffman and et al, **Maketing Principles**, Third edition, (Thomson. South Western, Printed in U.S.A, 2005).

- Kaplan, Report S. and Atkinson Anthony A., **Advanced Management Accounting**, 3Edition, New Jersey, Prentice Hall, 1998.
- Kato, Y., **Target Costing Support System: Lessons from Japanese Leading Companies**, Management Accounting Research, March, 1993.
- Krishna Kaula, **Industrial Marketing**, Second edition, (McGraw-Hill Companies, 2005).
- Longlois, L., Bonnier, C., Bringer, M., **Controle Digestion**, BERTI Editions Foueher, Paris, 2006.
- M.N.Arora and Priyanka katyal, **Cost Accounting:Principles Andpractices**, Ninth Edition, (Shahadara:Delhi,2006).
- M.Sakurai, **Target Costing and How to Use it**, Journal of Cost Management, Vol.3, No.2, Summer1989.
- Maher, M. W., Stickney, C. P. and Weil, R. L., **Managerial Accounting: An Introduction To Concepts, Methods and Ueser**, 7th Ed., U.S.A., Harcourt Inc, 2001.
- Marshal B .Romney and Paul John Stein Bart, **Accounting Information Systems**, (New Jersey: Prentice Hall, Upper Saddle River, 2006).
- Miache .W. Mhaher. Ciyde P. Stickney and Roman L.Well, **Managerial Accounting An Introduction to Concepts and Uses**, 5thEd., (New York: The Dryden Press: Harcourt Brace College Publisher .1994).
- Michael R. solomon and Elnora W. Stuart, **Marketing, Real people, Real Choices**, Third edition, (Prentice – Hall Upper Saddle River, New Jersey, 2003).
- Michal Warner and Kumen H. Jones, **Introduction to Cost Accounting :Anew perspective .2^{ed} Edition**, (New York: Prentice – Hall, 20040).
- Monden,Y., Hamada, K, **Target Costing in Japanese Automobile Companies**, Journal of Management Accounting Research, Vol.3 fall,1991.
- Needled, B.E.and Crosson, S. V., **Managerial Accounting**, U.S.A., Houghton Mifflin Company, 2002.

- Rafish, N., **How much Does that product really cost?**, Reading in Management Accounting, Edited by Youg. M. (New Jersey: Prentice-Hall, 2001).
- Ray Garrison H. & Other, **Managerial Accounting**, 11thEd., (New York: McGraw Hill, 2006).
- S. Ansari, J., **Bell and GAM-I Target Cost Core Group**, The Next Frontier Strategic Cost Management New York, 2008.
- Sahaf, M. A., **Management Accounting: Principles and Practice**, New Delhi, Vikas Publishing House Pvt Ltd, 2002.
- Shen, X. et.al., **Benchmarking GFD for Quality Improvement**, Benchmarking an International Journal Vol. 7, No. 4 .
- Sundarara, R., **Total Cost Mangement – Strategic Management Tool**, The Management Accountant, Vol. 46, NO.7, July 2011.
- T. Albright, **The Use of Target Costing in Developing the Mercedes Benz Mclass**, International Journal of Strategic Cost Management, Autum, 1998.
- Tiago Pacoal Filomena, Francisco Jose Kliemann Neto, Michael Rebert Duffey, **Target Costing Operationization During Product Development: Model and Application**, International Journal of Production Economics, Vol.118, 2009.
- William Byes and Michael Melvin, **Microeconomics With Study Guide**, Fifth edition, (New York, Houghton Mifflin Boston, 2002).

ثالثاً : المواقع الالكترونية :

- <http://www.netmba.com/marketing/pricing> .
- Mininfo.gov.sd .
- www.ar.wikipedia.org.
- [WWW.word-acc.net/vb/site map/index.php/t-2070.htm/imai/2012](http://WWW.word-acc.net/vb/site_map/index.php/t-2070.htm/imai/2012)
- Yazdifar H. & ASKA Rany, D., **Comparative Study of the Adoption and Implementation of Target Costing in UK, Australia and New Zealand**, International Journal of Production Economic, 2011, Available at SSRN:<http://ssrn.com/abstract=1929236>.
- http://www.jps-dir.com/forum_posts.asp?TID=1015.18/3/2012.

- www.occyarab.com/acc/showthred.php?t=1896.2e (20:30)27/02/2015.
- Sudan industry sectors [www.economy my watch.com](http://www.economy.mywatch.com) 2018/4/8
- Economy sudan www.cia retrieved 2018/5/27.
- Sudan finance and trade www.britannica.com retrieved.2018/5/27.
- Geography sudan www.ciagov retrived 2018/5/28 .edited.
- الموقع الالكتروني لوزارة الصناعة .

الملاحق

الملحق (1)

بسم الله الرحمن الرحيم
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا

...../ السيد

المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع/ إستبانة

يقوم الباحث باعداد بحث علمي بغرض الحصول على درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية بعنوان : أثر إستخدام التكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية - دراسة ميدانية على عينة من شركات البهيات ولاية الخرطوم .
إن مشاركتكم في إبداء الراي على جميع عبارات الإستبانة لها الاثر الكبير في الوصول الى نتائج دقيقة .
نشكركم على التفضل بالمشاركة ، وأؤكد لكم ان المعلومات التي يتم الحصول عليها سوف تعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لاغراض البحث العلمي فقط.

لكم الشكر أجزله على حسن تعاونكم معنا

الباحث

ابراهيم عثمان علي

أولاً : البيانات الشخصية:

ارجو التكرم بوضع علامة (√) امام ماتراه مناسباً .

1 - العمر :

30 سنة فأقل 40-31 سنة 50-41 سنة
 60-51 سنة 60 سنة فأكثر

2- المؤهل العلمي :

دبلوم تقني بكالوريوس دبلوم فوق الجامعي
 ماجستير دكتوراة

3 - التخصص العلمي :

تكاليف ومحاسبة ادارية محاسبة وتمويل إدارة اعمال
 دراسات مصرفية إقتصاد
 نظم معلومات محاسبية

4- المؤهل المهني :

زمالة امريكية زمالة بريطانية زمالة عربية
 زمالة سودانية لاتوجد

5- المركز الوظيفي :

مدير عام مدير مالي مدير حسابات
 مراجع حسابات محاسب محاسب تكاليف
 مدير إنتاج مهندس إنتاج

6- سنوات الخبرة :

اقل من 5 10-6 سنة 15-11 سنة
 20-16 سنة 25-21 سنة 25 سنة فأكثر

ثانياً: بيانات الاستبانة :

أرجو التكرم بوضع علامة (√) أمام مستوى الموافقة المناسب.

المحور الاول : التكلفة المستهدفة

- البعد الاول : تخطيط التكلفة

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تقوم الشركة بعمل جداول للتكلفة بغرض تحديد اسعار منتجاتها					
2	توجد لدى الشركة ادارات متخصصة تقوم باعداد جداول التكلفة وتخطيطها					
3	تقوم الشركة بتحديد التكلفة المقدرة للمنتج وفقاً لقدراتها وظروفها الداخلية					
4	يتم التوصل للتكلفة القابلة للتحقيق عن طريق تخطيط تكلفة تطوير المنتج وتطوير طاقات المصنع والموردين					
5	تقوم الشركة بعملية التخطيط للتكلفة من خلال البحث السوقي لمستوى جودة المنتج التي تجذب العملاء					
6	تقوم الشركة بالبحث السوقي عن المواد الخام والعمالة والتي تعكس ظروف التكلفة المستقبلية					
7	تحديد الربح المستهدف يكون بناءً على عوامل كثيرة مثل الربح المتوقع للنتائج التاريخية وتحليل المنافسة					

- البعد الثاني : أسلوب هندسة القيمة.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تقوم الشركة بتحليل وظائف المنتجات الصناعية بهدف ايجاد طرق لتحقيق هذه الوظائف عند التكلفة المراد تحقيقها					
2	تقوم إدارة الشركة بالبحث عن بدائل التصميم والإنتاج بأقل تكلفة					
3	تقوم إدارة الشركة بإدارة الاداء الوظيفي للمنتج وقيمتها بهدف الوصول الى المستوى المطلوب من التكلفة					

					4	يقوم إدارة المنشأة بالتعرف على الأجزاء والانشطة والإجراءات التي لا تضيف قيمة للمنتج الصناعي
					5	يتم تحقيق التكلفة المطلوبة والمحددة مسبقاً باستخدام أدوات تحجيم التكلفة
					6	يتم اعداد التصميم الهندسي للمنتج وفقاً لاحتياجات ورغبات العملاء
					7	يتم تقديم الأساليب والعمليات التي تحقق الوظائف الرئيسية للمنتج وفقاً لاحتياجات العملاء عن طريق العصف الذهني لفريق العمل

- البعد الثالث :- أسلوب التكلفة المطورة

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تقوم الشركة باستخدام سلسلة من التغييرات المتتالية والمستمرة على المنتجات					
2	تقوم الشركة بتحسين مستمر لمنتجاتها لتخفيض التكلفة خلال مراحل الإنتاج والتشغيل					
3	تستخدم أساليب وتقنيات لرفع جودة التصنيع من خلال مراحل معالجة التالف والفاقد والمعيب					
4	اشراك المستخدمين في عملية البحث والتطوير تجعلهم يشعرون بأهمية دورهم ويحقق الرضا والانتماء للمؤسسة					
5	يشارك المحاسبين بالشركة في تطوير المنتج من خلال تطوير الأساليب المحاسبية					
6	تقوم الشركة بتطوير المنتجات من اجل تلبية احتياجات العملاء في الجودة والسعر					
7	إهتمام العملاء بالجودة والسعر دافع لإدارة الشركة لتطوير وتحسين منتجاتها					

المحور الثاني :- تسعير المنتجات الصناعية

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يتوفر لدي الشركة نظام محاسبي وكوادر بشرية مؤهلة على دراية بأساليب التكلفة الحديثة					
2	ظهور التكنولوجيا الحديثة والتطور الصناعي في عمليات الإنتاج يتطلب تطبيق أساليب تكلفة حديثة					
3	تحديد سعر المنتجات الصناعية وفق أدوات التكلفة الحديثة اكثر عدالة من تحديد السعر وفق أساليب التكلفة التقليدية					
4	إن اتجاه التكلفة نحو السوق نقطة محورية لتحليل التكلفة وتجنب مشاكلها الاخرى					
5	عملية تحديد سعر المنتجات في الشركة تتم بعد دراسة اسعار المنافسين					
6	تحديد تكلفة المنتج قبل إنتاجها يساعد على تخفيض التكاليف قبل حدوثها مما يؤثر في سعر المنتج					
7	تحديد تكلفة المنتج مسبقا يساعد على تفعيل ميزة التنافس من خلال إنتاج منتجات وبيعها بسعر تنافسي					

الملحق (2)

قائمة محكمي الاستبيان

الدرجة الوظيفية	الاسم	الرقم
أ.مشارك بجامعة السودان	د. بابكر ابراهيم الصديق	1
أ.مساعد بجامعة السودان	د. نصرالدين عبدالكريم الدود	2
أ.مساعد جامعة السودان	د. نصر الدين حامد احمد النور	3
أ.مشارك بجامعة النيلين	د. عبدالرحمن عبدالله عبدالرحمن	4