

اعتماد نظام التكلفة المستهدفة كآلية لدعم تنافسية المنشآت

الدكتور : آيت محمد ———— راد

أستاذ محاضر قسم – ب -

ملخص:

شهدت بيئة الأعمال على مدار العقدين الأخيرين عدة تغيرات نتيجة للطفرة الهائلة في الاعتماد على وسائل الاتصالات الحديثة و الانفتاح على الأسواق العالمية، ترتب عليها احتدام المنافسة بين المنشآت، و محاولة كل منها تحقيق أقصى كفاءة ممكنة في استغلال ما لديها من موارد، للسيطرة على الأسواق أو للحفاظ على مكانتها التنافسية. و قد أدت حدة هذه المنافسة إلى الحد من قدرة المنشأة على التأثير في جانب الإيرادات الأمر الذي دفعها إلى التركيز على الجانب الخفي للربحية و المتمثل في جانب التكلفة عن طريق تدنية التكلفة و ترشيد الإنفاق و ذلك من منظور إستراتيجي. و من ثم تبلورت أهمية مدخل التكلفة المستهدفة و يهدف إلى مدى مساهمة الأنشطة في تحقيق إستراتيجية المنشأة، وتعتمد على تحليل عوامل البيئة الداخلية و الخارجية المحيطة بالمنشأة أي أنها تهتم بعنصر المنافسة.

الكلمات الدالة: التكلفة المستهدفة، المنافسة، هندسة القيمة، سعر البيع المستهدف.

Abstract :

Reliance on modern means of communication and openness to global markets have led to enormous changes in the business environment for the last ٢٠ years, resulted in intense competition among enterprises, and trying to achieve the maximum efficiency in the exploitation of its resources, to control the markets or to keep its competitive position.

From a strategic perspective, the severity of this competition have led to a decrease in the entity's ability to influence the revenue, that drove its to focus on the hidden side of profitability, which is the cost through minimizing the cost and rational spending. However the importance of cost has become a factor key in the contribution of activities to achieve the strategies established by the enterprise, based on the analysis of internal and external factors environment surrounding the enterprise, that take into consideration element of competition.

Key Words: Target cost, competition, engineering value, target sale price.

مقدمة:

في ظل زيادة حدة التطورات التكنولوجية و التنافس الشديد بين المنشآت الصناعية على المستويين المحلي والعالمي كان لزاما على منظمات الأعمال و المنشآت بتقديم ميزة تنافسية، و في ظل عدم قدرتها على رفع أسعار منتجاتها كان لا بد لها من التركيز على التكلفة و العمل على تخفيضها.

فالمنشآت التي تفشل في مواكبة سرعة منافسيها في تخفيض التكاليف ستجد أن هوامش أرباحها تضعف و أن وجودها مهدد، إذ أن المحيط التنافسي يتطلب تكوين ممارسات محكمة لإدارة

التكلفة و إبقائها منخفضة، فالهدف في هذه الحالة ليس فقط الرقابة على التكاليف و تحقيق المستوى المستهدف من التكاليف المنخفضة و إنما الهدف هو السعي المتواصل و المستمر في تخفيض التكلفة كلما أمكن ذلك. لهذا فإن فعالية نظم محاسبة التكاليف تعني درجة بلوغ الهدف الرئيسي على المستوى الإستراتيجي و المحاسبي إضافة إلى اتخاذ إجراءات تؤدي إلى تخفيض التكاليف و تدعم إرضاء العملاء في آن واحد.

لقد أخذ مفهوم التكلفة أهمية إستراتيجية كبيرة خاصة بعد أن برهنت الشركات اليابانية أن التكلفة و الجودة تمثل عوامل النجاح الرئيسية لهذه المنشآت، كونها تعتمد من جهة على تحليل التكاليف و استخدام معطياتها لصياغة و تنفيذ الإستراتيجيات المرتبطة بالتنافسية في الأجل الطويل و من جهة أخرى تحديد القرارات المناسبة لتدعيم العلاقة مع العملاء و اكتساب رضاهم.

و لقد تأثر هيكل و سلوك التكلفة في ظل مراعاة البعد الإستراتيجي و اعتماد نظم المحاسبة في بيئة التصنيع الحديثة على التقنيات العالية و المتقدمة لإدارة التكلفة الإستراتيجية و التي تختلف بدرجة كبيرة عن نظم المحاسبة التقليدية التي لا تلبي أهداف المنشأة. فكان التوجه نحو إدارة التكلفة مفتاح النجاح للعديد من المنشآت كونها تركز على تخفيض التكاليف، التحسين المستمر و التغيير دون الاكتفاء بالوصول إلى المعيار المحدد.

و تجسيداََ للأهداف السابقة وجدت عدة تقنيات منها: إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management، نظام التكلفة على النشاط Activity Based Costing، و نظام التكلفة المستهدفة Target Costing، و غيرها من الأساليب المحاسبية و الإدارية التي وجدت لتدعيم الإدارة في التوجه نحو أهدافها.

إن نظام التكلفة المستهدفة يلعب دوراً حيوياً في مساعدة المنشآت على اتخاذ قراراتها الإستراتيجية التنافسية المتعلقة بتطوير المنتجات باستعانتها ببعض التقنيات التي تقوم على تقوية فرص استمرارية نجاحه. ثم إن الدافع الحقيقي وراء تبني معظم الشركات العالمية له يتمثل في تحقيق التكاليف التنافسية من خلال التحكم في التكاليف زيادة عن تحسين كفاءة تسعير المنتجات وصولاً إلى أفضل النتائج في استثمار و استغلال الموارد المتاحة لدى المنشأة. كما أن عامل التكلفة يعد ركيزة اقتصادية مهمة يجب بلوغها لهدف تحقيق الأولوية في السوق و التكيف مع البيئة التنافسية بوضع أسعار تنافسية للتقدم على المنافسين.

الإشكالية:

نحاول من خلال هذه الورقة البحثية إبراز فكرة ألا و هي أن المنافسة حالياً أصبحت لا تقتصر على معدل المبيعات و الحصة السوقية فقط، بل تعدت ذلك لظهور منافسة على الإنتاج بأعلى جودة و بأقل تكلفة. و في ظل هذه الشروط عرف تطبيق نظام التكلفة المستهدفة كنظام محاسبي

استراتيجي متكامل يعمل على توفير الاتجاه التنافسي للتكاليف مما يؤدي إلى تميز المنشأة عن باقي منافسيها.

تأسيسا على ما سبق، فإن الإشكال المطروح هو التالي:

كيف يمكن تحسين تنافسية المنشأة باستخدام نظام التكلفة المستهدفة ؟

و تتفرع على هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- ١ - ما هي أهم الأسباب التي أدت إلى التوجه نحو نظام التكلفة المستهدفة؟
 - ٢ - هل يمكن تحقيق المركز التنافسي للتكاليف من خلال استخدام التكلفة المستهدفة؟
 - ٣ - ما هي الشروط الواجب توافرها في المنشآت للاستغلال الأمثل لنظام التكلفة المستهدفة؟
- للإجابة على هذه الأسئلة الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:
- ١ - أنظمة التكاليف التقليدية لا تتلاءم و البيئة الصناعية الحديثة.
 - ٢ - يسعى نظام التكلفة المستهدفة إلى تحقيق التكاليف التنافسية للمنشأة.
 - ٣ - لضمان التطبيق الفعال للتكلفة المستهدفة تهتم المنشأة بالجوانب الإدارية و غير الإدارية.

أهمية الدراسة:

تكتسب هذه الدراسة أهمية في كونها تسلط الضوء على نظام التكلفة المستهدفة كأحد أهم النظم المحاسبية اليابانية الأكثر استخداما على النطاق الدولي نتيجة دوره في تحسين الموقع التنافسي للمؤسسة من عدة جوانب: محاسبيا من خلال قدرتها على التحكم في تكاليفها، ماليا بالاستخدام الأمثل للموارد المالية المتاحة لديها و إداريا بتحسين قدرتها على اتخاذ قراراتها الإستراتيجية.

أولا - عموميات حول نظام التكلفة المستهدفة.

١ - مفهوم التكلفة المستهدفة:

لم يتفق الكتاب فيما بينهم على تعريف محدد للتكلفة المستهدفة، إذ أن هناك العديد من التعاريف المتباينة التي تعكس وجهات نظر مختلفة يمكننا أن نورد بعضها منها فيما يلي:

فعلى سبيل المثال عرفها (Sakurai, ١٩٨٩) بأنها: "أداة لإدارة التكلفة لأجل تخفيض التكلفة الكلية للمنتوج على كامل دورة حياته بمساعدة قسم الإنتاج، الهندسة، البحث و التطوير، التسويق و المحاسبة"^١.

كما عرفها (Cooper, ١٩٩٥) بأنها: "تساعد في تحديد تكلفة إنتاج لمنتوج مقترح بحيث يحقق المنتوج عند بيعه هامش الربح المرغوب"^٢.

أما (Takao, ١٩٩٣) فقد أورد التعريف التالي "التكلفة المستهدفة هي الجهد المبذول في مراحل التخطيط و التطوير لبلوغ هدف تكلفة محدد من طرف الإدارة، و يستعمل هذا الجهد لامتصاص الفرق بين التكلفة المستهدفة و التكلفة المقدرة بأفضل تصميم و أفضل خصائص للمنتوج. و الهدف النهائي هو السماح للمنتوج بتحقيق أهداف ربح خلال كامل حياته التجارية"^٣.

و بما أن مدخل التكلفة المستهدفة ظهر أولاً باليابان فإنه من المناسب عرض تعريف جمعية المحاسبين اليابانيون للتكلفة المستهدفة حيث تعرفها بأنها: " عبارة عن عملية لإدارة الأرباح بصفة عامة و ذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج و سعره و شروط توزيعه و غير ذلك من الأهداف المتعلقة بالمنتج و التي تمكن المنشأة من تحقيق إستراتيجيتها للربح على أن يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج و كذلك تطويره للمستوى الذي يقابل تطلعات و احتياجات العملاء^٤."

بعد استعراض التعريفات السابقة للتكلفة المستهدفة نجد أنها تشترك في محاور أساسية ألا و هي:

- ✓ تعمل التكلفة المستهدفة على تحديد وظائف المشروع من تخطيط و تصميم و إنتاج و رقابة على المنتج لتمكينه من المنافسة؛
 - ✓ تسعى التكلفة المستهدفة إلى تخفيض تكاليف المنشأة و كذا تحديد السعر و هامش الربح ؛
 - ✓ تزداد فعالية التكلفة المستهدفة عند تنوع المنتجات داخل المنشأة.
- مما سبق يمكن أن تعرف التكلفة المستهدفة بأنها أحد أنظمة إدارة التكاليف و الأرباح المخططة عن طريق دراسة للسوق و تحديد للسعر و معرفة رغبات العميل للوصول إلى ما يرضيه، ضف إلى ذلك أنها تُطبق خلال دورة حياة المنتج.

٢ - ميزات التكلفة المستهدفة:

تتميّز التكلفة المستهدفة بمجموعة من الخصائص التي تضع المنشأة في موقف تنافسي قوي، أهم هذه الخصائص^٥ :

- ✓ تتميّز المحاسبة على أساس التكلفة المستهدفة بأنها تخطيط للتكلفة و ليست رقابة على التكاليف ؛
- ✓ التكلفة المستهدفة تطبق خلال دورة حياة المنتج (مرحلة التطوير و التصميم) بينما الطرق التقليدية في إدارة التكاليف تطبق في مرحلة الإنتاج؛
- ✓ إن عمليات و إجراءات التكلفة المستهدفة لها طرق أولية كثيرة مستخدمة لأن الأهداف الأولية للتكلفة المستهدفة تشتمل على تقنيات التطوير و التصميم؛
- ✓ تساعد التكلفة المستهدفة على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلاً من إنتاجها بصورة متتابعة، مما يساعد على تقليل الزمن المخصص للتصنيع، و من ثم تخفيض التكاليف الناتجة عن ذلك^٦؛

- ✓ التكلفة المستهدفة تساعد على تحقيق درجة الجودة المطلوبة في المنتج، على اعتبار أن قيمة هذا الأخير لا تتحدد إلا بما يقبل به المستهلك من مواصفات و سعر^٧.

٣ - العلاقة بين التكلفة المستهدفة و تصميم المنتج:

يرى العديد من الباحثين أن ٨٠% إلى ٩٠% من تكلفة دورة حياة المنتج تتحدد أثناء مرحلة تصميم و تطوير المنتج، و هذه التكاليف تكون ثابتة بمجرد الانتهاء من مرحلة تصميم المنتج حيث تكون عملية خفض التكلفة صعبة جداً بعد مرحلة التصميم و قد أيدت إحدى الدراسات أن ٨٠% من تكاليف الإنتاج النهائية يتم تحديدها و تصميمها من خلال القرارات المرتبطة بتصميم المنتج. و ينظر إلى مدخل التكلفة المستهدفة بأنه مدخل التصميم من أجل تكلفة معينة، حيث تتمثل الفكرة الأساسية لهذا المدخل في إعادة النظر في تصميم المنتج و خصائصه بهدف خفض التكلفة التقديرية له حتى تصل إلى التكلفة المستهدفة. و معلوم أن العديد من المنشآت اليابانية تستخدم مدخل التكلفة المستهدفة لتحفيز مهندسي الإنتاج لاختيار التصميم الذي يمكن إنتاجه بأقل تكلفة. و يجب أن يركز تصميم المنتج الجديد على مقابلة أهداف ربح معينة بحيث إذا لم يتم مقابلة هذه الأهداف فسوف يعاد تصميم المنتج باستمرار إلى أن تتم مقابلة الأهداف المذكورة، فعملية إعادة التصميم المستمرة تفترض أنه يمكن الوصول للتكلفة المستهدفة بينما يتم الإبقاء على سعر البيع ذاته و عملية إعادة تصميم المنتج تمكن من منع التكاليف بدلا من خفضها بعد الحدوث^٨.

ثانيا - مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة.

تمر عملية تطبيق التكلفة المستهدفة بعدد من المراحل و التي لا بد و أن تبدأ بمرحلة تخطيط و تصميم المنتج قبل البدء بعملية التصنيع، و من ثم متابعة محاولات التحسين المستمر من خلال المراحل التالية عن طريق ما يعرف بدورة حياة المنتج، دون أن يتم تخفيض خصائص أو جودة المنتج، لذلك يمكن أن تقسم خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة على النحو الآتي:

١ - تخطيط التكلفة المستهدفة:

تبدأ عملية التخطيط للتكلفة المستهدفة من خلال البحث السوقي لمستوى جودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين و السعر المتوقع الذي يمكن للمنتج في ظلّه أن يكون أكثر جاذبية للعملاء و هذا السعر عادة ما يعكس ظروف السوق ليست الحالية و إنما المستقبلية و يمكن التعرف على هذه المرحلة من خلال الخطوات التالية:

أ/ **تحديد سعر البيع المستهدف:** و هو سعر بيع الوحدة من المنتج الجديد الذي يتحدد على أساس تحليل السوق و يستخدم كأساس في تحديد التكلفة المستهدفة^٩.

و ينبغي أن يكون هذا السعر يمكن المنافسة به في السوق و هناك العديد من العوامل التي تؤثر على سعر البيع المستهدف مثل خصائص المنتج، خصائص العملاء المتوقعين و تفضيلاتهم، السوق المستهدف، دورة حياة المنتج، و أسعار السلع المنافسة و إستراتيجيات المنافسين، و الأهداف الإستراتيجية للمنشأة بالنسبة للمنتج^{١٠}.

و المبدأ الأساسي الذي يسترشد به عند تحديد سعر البيع المستهدف (بالنسبة للمنتجات القائمة) هو أن يضل السعر كما هو ما لم يكن هناك تغيير ما في الكفاءة الوظيفية بالمقارنة بالنموذج السابق

قبل التطوير، و إذا كان هناك تغيير فإن هذا التغيير سوف يغير من قيمة المنتج في عيون العميل و عليه فإنه يمكن زيادة قيمة المنتج لدى العميل إما عن طريق زيادة الكفاءة الوظيفية للمنتج مع ثبات سعره أو تخفيض سعر المنتج مع ثبات كفاءته الوظيفية أو زيادة الكفاءة الوظيفية بمعدل أعلى من معدل زيادة السعر¹¹.

أما بالنسبة للمنتجات الجديدة فإنه لتحديد سعر البيع المستهدف يمكن الاختيار بين احد الإستراتيجيتين التاليتين:

✓ إستراتيجية الاختراق: و تقضي بدفع أسعار منخفضة مبدئيا للحصول على حصة سريعة من السوق نتيجة لإقبال العملاء على الأسعار المنخفضة خاصة في حالة وجود سلع منافسة تتمتع بنفس مستوى الجودة و تتطلب هذه الإستراتيجية التضحية بالأرباح في الأجل القصير من أجل الحصول على حصة من السوق في الأجل الطويل.

✓ إستراتيجية تصفح السوق: و تكون هذه الإستراتيجية مناسبة في حالة كون المنتج يتمتع بخصائص مميزة عن السلع المنافسة، و تقضي هذه الإستراتيجية بتحديد أسعار مرتفعة مبدئيا لتعظيم الأرباح في الأجل القصير ثم تخفيض هذه الأسعار فيما بعد للتجاوب مع السوق و المنافسة.

و تختار المنشأة بين أي من الإستراتيجيتين السابقتين وفقا لأهدافها و ينبغي التنبيه على أن مدخل التكلفة المستهدفة يركز على العميل في التسعير إذ ينبغي على الإدارة معرفة تفضيلات العملاء و ردود أفعالهم اتجاه السعر المتوقع أو المستهدف¹².

ب/ تحديد هامش الربح المستهدف: و هو الهامش الذي يجب أن تحققه المنشأة من المنتج لتحقيق أهداف الربح طويلة الأجل و هذا الهامش يحدد بناءا على عوامل كثيرة مثل الربح المتوقع، النتائج التاريخية، تحليل المنافسة، و ينبغي ان يكون هامش الربح واقعي و كافي لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج.

و في كثير من الأحيان يتحدد هامش الربح المستهدف على أساس معدل العائد المستهدف على الأصول او معدل العائد المستهدف على المبيعات و مهما يكن الأمر فينبغي مراعاة واقعية و كفاية هامش الربح المستهدف و يمكن للمنشأة أن تحدد هوامش ربح واقعية بأحد الطرق التالية:

✓ الطريقة الأولى: تبدأ المنشأة بهامش الربح الفعلي للمنتج السابق ثم يعدل هذا الهامش طبقا للتغيرات المتوقعة في ظروف السوق و بناءا على هذه العلاقة التاريخية تحدد المنشأة هامش الربح المستهدف.

✓ الطريقة الثانية: تبدأ المنشأة بهامش الربح المستهدف لمجموعة من المنتجات مع إجراء زيادة و تخفيض لهوامش الربح داخل مجموعة المنتجات و ذلك في ظل ظروف السوق المتوقعة مع المحافظة على هامش الربح المستهدف لمجموعة المنتجات مجتمعة.

ج/ تحديد التكلفة المسموح بها: يقصد بها أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج المنتج و التي تتحدد بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف و في بعض الأحيان تعد على أنها هي التكلفة المستهدفة و قد يحدث بعض التعديلات على التكلفة المسموح بها حتى نصل إلى رقم التكلفة المستهدفة. و يمكن التعبير عن التكلفة المسموح بها بالمعادلة التالية^{١٣}:

التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف.

و نلاحظ انه طبقا لمدخل التكلفة المستهدفة فإننا نبدأ بسعر البيع للوصول إلى التكلفة على عكس النظم التقليدية حيث نبدأ بالتكلفة للوصول إلى سعر البيع.

د/ تحديد و تحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة^{١٤}: هدف خفض التكلفة هو الفرق بين التكلفة المسموح بها و التكلفة الجارية (تكلفة المنتج المقترح بافتراض تصنيعه في الوقت الحاضر من المكونات الحالية و باستخدام عمليات التصنيع الحالية دون إجراء أي محاولة لخفض التكلفة)، و يتكون هدف خفض التكلفة من عنصرين هما:

✓ هدف خفض التكلفة الممكن: و هو الجزء القابل للتحقيق عن طريق تطوير تصميم المنتج و تطوير الطاقات المتاحة لدى المنشأة و لدى الموردين و هو الفرق بين التكلفة الجارية و التكلفة المستهدفة للمنتج؛

✓ التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة: و هذا الجزء يصعب تحقيقه في ظل سيادة نفس الظروف الحالية من تكنولوجيا مستخدمة و غيره و هو عبارة عن الفرق بين التكلفة المسموح بها و التكلفة المستهدفة للمنتج.

٢ - تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة:

بعد نهاية المرحلة الأولى من مراحل تطبيق أسلوب تطبيق التكلفة المستهدفة نكون قد توصلنا إلى معرفة رقم التكلفة المسموح بها و التكلفة المستهدفة، و كذلك نكون قد حددنا الفجوة التكافلية بين تكلفة التصميم المبدئي (التكاليف الجارية) و التكلفة المسموح بها، و كذلك نكون قد تعرفنا على مقدار الخفض الممكن في التكاليف و التحدي الإستراتيجي في خفض التكلفة، و عند هذه النقطة يأتي دور أدوات تحجيم التكلفة و هي مجموعة من الأساليب و الإجراءات يتم استخدامها للقضاء على الفجوة التكافلية بين التكلفة المستهدفة و التكلفة المبدئية لتصميم المنتج و من ثم تحقيق غرض خفض التكلفة الممكن.

هناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف من أشهرها ما يلي:

✓ هندسة القيمة Value Engineering؛

✓ جداول التكلفة Cost Tables؛

✓ الهندسة العكسية Reverse Engineering؛

✓ تحليل التكلفة الوظيفي Functional cost analysis ؛

✓ الهندسة المتزامنة Simultaneous Engineering.

و سوف نتناول بشيء من التفصيل أسلوب هندسة القيمة كأحد أدوات تحجيم التكلفة التي يمكن استخدامها لتحقيق التكلفة المستهدفة.

فقد 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 بالاعتماد على مصادر بديلة للمواد و الأجزاء غير المتاحة، ثم تم تطوير هذه الفكرة من جانب اليابانيون لاستخدامها في محاولة تخفيض تكاليف الإنتاج عن طريق إجراء بعض التغييرات الهندسية على المنتج دون الإضرار بوظائف أو خصائص المنتج.

و يمكن تعريف أسلوب هندسة القيمة بأنها "عملية فحص لكل عنصر في المنتج لتحديد ما إذا كانت تكلفة المنتج يمكن تخفيضها مع الحفاظ على الحالة الوظيفية و جودة أداء المنتج"^{١٥}. و يعرفها البعض بأنها "منهج لتصميم المنتج بما يعظم القيمة التي يحصل عليها العميل عن طريق إجراء فحص منظم للعوامل التي تؤثر على تكلفة المنتج و محاولة التأثير فيها بالتخفيض دون المساس بالكفاءة الوظيفية للمنتج"^{١٦}.

و عليه فإنه يمكن القول بأن هندسة القيمة معنية بالحصول على نفس الوظائف و نفس درجات الأمان و الاعتمادية و نفس الاستخدام للمنتج القائم و لكن بتكلفة منخفضة، و تعمل هندسة القيمة على تحديد التحسينات التي يمكن إدخالها على تصميم المنتج و التي يمكن عن طريقها تخفيض تكلفة المنتج مع استبعاد الوظائف غير الضرورية التي تزيد من تكلفة و درجة تعقيد المنتج، على سبيل المثال فإن تبسيط تصميم المنتج يقلل من الوقت اللازم للاختبار و الفحص و يسهل عملية تجميع المنتج بما يخفض من تكلفة العمالة المباشرة و كذلك التصميم ذو المكونات الأقل يقلل من تكاليف طلب و مناولة المواد الخام، و عادة ما يتضمن أسلوب هندسة القيمة القيام بثلاثة أنشطة و هي:

أ/ **التحليل الوظيفي للمنتج:** فكل منتج له وظائف رئيسية معينة تتجمع معا لتحقيق الغرض الرئيسي من المنتج و في خلال هذه العملية يتم تحليل المنتج إلى مجموعة من الوظائف الرئيسية و الثانوية و مقارنة تكلفة كل وظيفة مع ما يرغب العميل في دفعه مقابل الانتفاع بتلك الوظيفة، فقد يتطلب الأمر حذف بعض الوظائف التي تشير التغذية العكسية إلى عدم أهميتها من وجهة نظر العميل، فهذا الأخير لن يدفع مقابل لوظائف ليست قيمة لديه، و بعد عمل التحليل السابق يتم تخصيص التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف و ذلك بناء على الأهمية النسبية لكل وظيفة.

ب/ **تحليل مكونات المنتج:** بمجرد تخصيص التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف يتم تحديد المكونات الرئيسية اللازمة لأداء كل وظيفة من وظائف المنتج، و في سبيل ذلك يتم الاستعانة بالفنيين القائمين بتخطيط و تصميم و تصنيع المنتج ثم يتم إعداد الترتيب النسبي للمكونات في ضوء

الاعتبارات الفنية، و مدى مساهمة كل مكون في تحقيق وظائف المنتج، و يتم توزيع التكاليف المستهدفة على مستوى الوظائف إلى تكاليف مستهدفة على مستوى المكونات بحيث يكون مجموع التكاليف المستهدفة على مستوى المكونات يتساوى مع التكلفة المستهدفة على مستوى الوظائف. ثم يتم تحديد المكونات التي يمكن ترشيحها لعمليات خفض التكاليف عن طريق الحذف أو الدمج أو الإحلال و ذلك بالمقارنة بالأهمية النسبية لكل مكون.

ج/ إدارة العلاقة مع الموردين^{١٧}: حيث أن التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات تحدد أسعار البيع المسموح بها بالنسبة لموردي تلك المكونات، و يتم مقارنة تلك التكاليف بالأسعار المعروضة من قبل الموردين، فإذا كانت تلك الأسعار مرضية تقبلها المنشأة أما إذا كانت تلك الأسعار مرتفعة فتقوم المنشأة بمفاوضات إضافية مع الموردين، كما قد ترسل المنشأة مهندسيها إلى الموردين لمساعدتهم في تخفيض تكاليفهم بما يؤدي إلى تخفيض في أسعار المكونات، كما يمكن للمنشأة إتباع السحب من الموردين و وفقا لهذا النظام تطلب المستلزمات من الموردين وقت الحاجة إليها بحيث تتدفق المكونات من الموردين إلى مواقع الإنتاج مباشرة بما يؤدي إلى تخفيض في تكاليف التخزين، و قد يتم إشراك الموردين في عملية تصميم المنتج، فهذه الخطوة تمثل نقل العلاقة مع الموردين من ربح طرف على حساب خسارة الآخر إلى علاقة تكامل بين المنشأة و الموردين.

٣ - تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التكلفة المطور Kizen Cost:

و هو لا يعني الوصول إلى التكلفة المستهدفة نهاية الأمر و إنما يعني بداية مرحلة جديدة في مراحل البحث المستمر عن مواطن لاختراق و تخفيض التكلفة كلما أمكن^{١٨}.

و كلمة Kizen هي مصطلح ياباني يعني إجراء تحسينات للعمليات الإنتاجية من خلال كميات صغيرة متزايدة بدلا من إجراءها من خلال ابتكارات كبيرة، بما يعني الاستمرار في إجراء تحسينات على المنتج و مراحل إنتاجه مما يؤدي إلى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج، و يشار إلى الخفض في التكلفة الناتج من التحسن بالتكلفة المطورة.

و أهم ما يميز التكلفة المطورة خاصية الاستمرارية في التحسين، و مهما كانت التخفيضات محدودة فإنها تعطي بمرور الوقت نتائج هامة و إيجابية، و بمجرد أن يحقق برنامج التكلفة المطورة أهدافه فأن التكلفة الكلية للإنتاج تنخفض بما يجعل التكلفة في كل فترة أفضل من التكلفة في الفترة السابقة لها، و تجدر الإشارة إلى أنه إذا كان مدخل التكلفة المستهدفة يعمل على إدارة التكلفة في مرحلة تصميم و تطوير المنتج فإن مدخل التكلفة المطورة يدعم الأنشطة التحسين في مرحلة الإنتاج، و كذلك على عكس التكلفة المستهدفة فإن مدخل التكلفة المطورة لا يركز على منتجات فردية و لكن بدلا عن ذلك فإنه يركز على جعل عمليات الإنتاج بصفة عامة أكثر فاعلية^{١٩}.

و تطبيق مدخل التكلفة المطورة Kizen Cost يعتبر أمر في غاية الأهمية للمحافظة على ربحية المنتجات خاصة عندما تواجه المنشأة ضغوط تنافسية متزايدة أو كانت تخطط لإحداث تخفيضات مستقبلية على سعر المنتج^{٢٠}.

ثالثا - طرق تقدير التكلفة المستهدفة:

تختلف طرق تقدير التكلفة المستهدفة باختلاف الأهداف التي ترمي الإدارة إلى تحقيقها، إلا أن هناك ثلاث طرق رئيسية لتقدير التكلفة المستهدفة^{٢١}:

١ - طريقة الإضافة Addition Method:

يتم وفقا لهذه الطريقة تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو نشاط بدلا من مستوى التكلفة الحالي مع أخذ أي تخفيضات محتملة في التكلفة سواء لأسباب داخلية أو خارجية، و يتم تجميع التكلفة لكل منتج وفقا للوظائف التي يحققها حتى يتم التوصل للتكلفة المستهدفة للمنتج الجديد.

٢ - طريقة معدل تخفيض التكلفة Target Reduction Cost Method:

يمكن تقدير التكلفة المستهدفة وفقا لهذه الطريقة عن طريق محاولة تخفيض التكلفة الحالية للمنتج بمعدل معين يعكس معدلات التطور في أداء المهام، و عليه يمكن تطبيق هذه الطريقة على منتجات قائمة يراد تطويرها، أو في حال إنتاج المنشأة لمنتجات أخرى مشابهة للمنتج الجديد بشكل كبير. و تكون معادلة التكلفة المستهدفة على النحو الآتي:

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

٣ - طريقة الخصم Substruction Method:

يعد تحديد التكلفة المستهدفة عن طريق خصم الربح المستهدف الذي يتم احتسابه على أساس العائد على المبيعات في كثير من الأحيان، و يعد من الطرائق الشائعة الاستخدام و التي يفضل استخدامها لتقدير التكلفة المستهدفة و ذلك لأن هذه الطريقة تمكن المدير من ربط التكلفة المستهدفة بخطط الربحية متوسطة الأجل و طويلة الأجل، و كذلك التخطيط الإستراتيجي للأعمال و الذي يغطي مدة من ثلاث إلى خمس سنوات و هي تتناسب - إلى حد كبير - مع الظروف المرتبطة بالمنتجات الجديدة. لذلك يفضل استخدامها في تحدي التكلفة المستهدفة التي يمكن الاعتماد عليها لرفع كفاءة قرار تسعير المنتجات الجديدة.

و وفقا لهذه الطريقة تصبح معادلة احتساب التكلفة المستهدفة على النحو الآتي:

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

رابعا - تقييم تطبيق نظام التكلفة المستهدفة:

على الرغم من بساطة نظام التكلفة المستهدفة إلا أن تطبيقه ليس كذلك، فهو يتطلب تغيير تنظيمي و معرفي و قناعة من المستويات الإدارية بجدوى إتباعه فضلا عن حاجته لمعلومات تفصيلية ليس فقط عن الأسعار المتوقعة للمنتج النهائي و إنما كل ما يؤثر في التكاليف من عوامل داخلية و خارجية. و قد أورد العديد من الباحثين مجموعة من المظاهر المميزة لنظام التكلفة المستهدفة، و لكن هذا لم يمنع من وجود مخاوف من تطبيقه في المنشآت لأسباب و عوامل قد تحد من عملية نجاحه، لدى كان من الضروري تخصيص هذا العنصر للتعرف على مزايا تطبيق نظام التكلفة المستهدفة، المشاكل التي تتجم عنها، و أخيرا متطلبات التطبيق السليم لهذا النظام.

١ - مزايا تطبيق نظام التكلفة المستهدفة:

يعد نظام التكلفة المستهدفة من الأنظمة التي تستند كأساس لتحديد السعر، فهو يعد من أفضل ما يمكن الاعتماد عليه في تطوير و تسعير المنتجات الجديدة^{٢٢}، بالإضافة إلى التخلص من التكاليف الإضافية و تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج. فالميزة الأساسية من تبني نظام التكلفة المستهدفة هي تركيزها على مرحلة التصميم لذلك فهي تمتلك أقصى تأثير في تحديد مستوى التكاليف الملزم بها و فضلا عن هذه الميزة نجد مزايا أخرى أهمها:

- ✓ يساعد نظام التكلفة المستهدفة على توجيه و تشجيع العاملين بالمنشأة على العمل الجماعي؛
- ✓ تحسين العلاقات مع الموردين من خلال إشراكهم بعملية التصميم^{٢٣}؛
- ✓ أهم ما يميزها هو تطوير المنتجات الجديدة و تخفيض التكاليف بالاستخدام الأمثل للمصادر و الموارد؛
- ✓ يساعد على تخفيض أسعار الإنتاج و تحقق بالوقت نفسه رغبات العملاء في منتجات عالية الجودة؛
- ✓ تساهم في التحكم بالقرارات المتعلقة بالتصميم و الإنتاج؛
- ✓ يشكل هذا النظام حافزاً قوياً للبحث و التطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي على مستوى المنشأة؛
- ✓ التركيز الخارجي لنظام التكلفة المستهدفة، أي التركيز على معطيات السوق لإعطاء سعر السوق المستقبلي وصولاً إلى التكلفة المستهدفة؛
- ✓ نظام التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية فهو يعتبر نظام لإدارة التكلفة و الربحية في آن واحد؛
- ✓ تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار بما يفيد المنشأة و الموردين معا.

و من خلال هذه المزايا التي تعود على المنشأة بالفائدة يمكن القول أن نظام التكلفة المستهدفة ما هو إلا نظام يساعد على تخفيض التكاليف قبل حدوثها لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها عن طريق المعلومات المفصلة التي تشملها جداول التكلفة حول السوق و متطلباته. فبالإضافة إلى التكلفة

نجد أهم عاملين يميزان نظام التكلفة المستهدفة و هما الوقت و الجودة، حيث يعمل هذا النظام على تصميم منتجات بالجودة المطلوبة و في الوقت المحدد و بالتكلفة التي ترغب فيها المنشأة.

٢ - صعوبات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة:

بالرغم من تعدد مزايا هذا النظام و أهميته في تحقيق مصلحة المنشأة، إلا أنه يعاني من مجموعة من الصعوبات و نقاط الضعف تحد من نجاعة تطبيقه، لذا لا بد للإدارة من التعرف المسبق على هذه الصعوبات حتى تتمكن من تخطيها أو تجنبها بأقل ضرر ممكن، و أمثلة عن هذه الصعوبات ما يلي:

✓ ظهور نزاعات بين مختلف الأطراف المعنية بعمليات التكلفة المستهدفة بسبب اختلاف الأهداف التي يسعى إليها كل طرف أو بسبب الضغط الذي تفرضه الإدارة على عمالها مما يؤدي إلى صعوبة في تطبيق النظام بنجاح^{٢٤}؛

✓ يتطلب نظام التكلفة المستهدفة العديد من التغيرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة^{٢٥}؛
✓ يحتاج هذا النظام إلى تكاليف لتطوير و تجربة المنتج و هي تكاليف اختيارية، و لهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد التكلفة المستهدفة لأن علاقة المدخلات بالمخرجات في هذه التكاليف غير واضحة.

✓ قد يزداد وقت التطوير بسبب إعادة دورة هندسة القيمة لتخفيض التكاليف، و التي تقود في النهاية لوصول المنتج متأخراً إلى السوق، و لبعض أنواع المنتجات فإن التأخر لمدة ستة أشهر قد تكون مكلفة جداً؛

✓ عند نقطة معينة يصبح النظام أكثر تعقيداً و متضمناً لمتغيرات و قياسات مما يصبح أكثر صعوبة للفهم؛

✓ يتمثل أحد مشاكل نظام التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ إنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين و خاصة إن كان هذا المنتج جديداً؛

✓ كما أنه لا يمكن للمنشأة التنبؤ سواء بالمنافسين المستقبليين، بالتطورات التكنولوجية و تفضيلات العملاء المستقبلية مما يعني أن قياسات نظام التكلفة المستهدفة غير دقيق تماماً.

و ما زال يلاحظ لحد الآن مشاكل عند تطبيق التكلفة المستهدفة فلقد أوجدت بعض الدراسات تفسير لسبب بقاء أداء بعض المنشآت أقل من أداء منشآت أخرى تنتمي إلى نفس المجال الصناعي على الرغم من تطبيق كل منها لنظام التكلفة المستهدفة^{٢٦}، فالسبب وراء ذلك هو أن التكلفة المستهدفة وحدها لا يمكن أن توفر إستراتيجية طويلة المدى اللازمة لنجاح المنشأة بل يجب مساندة نظام التكلفة المستهدفة بأنظمة و تقنيات أخرى لتأكيد البلوغ العملي للهدف المقصود.

و الأكيد أنه لا يمكن أن نجد أي نظام للتسيير خالي من العيوب و نقاط الضعف، لكن هذا لا يدل على فشلها بل يؤكد المحللون على أن صعوبات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يمكن تجاوزها

بسهولة مقارنة ببعض الأساليب الأخرى، الأمر الذي يزيد من أهمية هذا النظام و قدرته على الوصول إلى ما عجزت الأنظمة التقليدية على تحقيقه.

٣ - متطلبات التطبيق السليم لنظام التكلفة المستهدفة:

إن الاستفادة من مفاهيم و عناصر نظام التكلفة المستهدفة من قبل إدارة المنشآت قد لا يكون الهدف منها فقط تحقيق موقع تنافسي كما هو الحال عند باقي المنشآت التي لا تطبق هذا النظام، بل الهدف قد يكون في تحسين استغلال الموارد و تحقيق كفاءة أعلى من خلال تحسين الجودة و رفع الإنتاجية و تخفيض تكاليف تصميم و إنتاج المنتجات، بالإضافة إلى الاقتصاد في وقت دورة الإنتاج و تنوع المنتجات و غيرها.

و لا ريب في أن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يتطلب تشخيصاً دقيقاً و تقييماً موضوعياً لبيئة التطبيق بالنسبة للمنشآت المتبينة له، خاصة و أن هذه البيئة تعاني من منافسة حادة و سوق دولي مفتوح على منتجات دولية مما يخلق جو من المنافسة و الاحتكار، لذي ينبغي أن تمتلك مجموعة من المواصفات الأساسية من حيث الوظائف و الوحدات التنظيمية و الوظيفية و الأساليب العلمية في الإدارة و التنظيم و التسيير خاصة في مجال محاسبة التكاليف.

و من أجل جعل هذا التطبيق فعالاً و أكثر قدرة على تحقيق الفوائد المرجوة نشير إلى بعض النصائح و المتطلبات التي لا بد من الاهتمام بها للوصول إلى أفضل تكلفة مستهدفة:

- ✓ الوقت المستهدف: لا بد من تحديد فترة زمنية معينة و عدم تجاوزها للوصول إلى التكلفة المستهدفة^{٢٧}؛
- ✓ الرقابة: من خلال تعيين مهندس مختص لعملية المراجعة و المراقبة الدورية خلال مرحلة التصميم؛
- ✓ التطبيق: يجب استخدام نظام التكلفة المستهدفة على جميع مراحل المشروع و عناصره (المنتج) حتى يكون التطبيق فعالاً؛
- ✓ تنمية العلاقات: يتطلب نظام التكلفة المستهدفة قدراً من علاقات التعاون المستقرة و التفاهم المتبادل القائم على شراكة المصالح و ليس تعارضها، و هذه العلاقات تتمثل بعلاقات الإدارة – العمال، الإدارة – الموردين، الإدارة – الموزعين - العملاء^{٢٨}؛
- ✓ إزالة أي هدر سواء خلال عملية النقل، معالجة، الإنتاج الزائد و المخزون؛
- ✓ إعطاء أهمية للجودة من خلال الرقابة على الجودة و تكاليفها، حيث أن زيادة الإنفاق على تكاليف الوقاية و التقويم تؤدي إلى ظهور نسبة منخفضة من العيوب، مما يمنع من وجود وفيات مالية مستقبلية^{٢٩}؛

- ✓ قنوات الاتصال: توفير قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم بين أقسام المنشأة لتسهيل الحصول على المعلومات و مناقشة الاقتراحات؛
- ✓ الوعي الإداري: اهتمام الإدارة بنظام التكلفة المستهدفة يتطلب وعي و دعم من قبل الغدارة لإعطاء رؤية طويلة الأمد حول التغيير الجذري الذي سيطرأ داخل المنشأة؛
- ✓ وجود نظام معلومات محاسبي فعال.

إن التكلفة المستهدفة هدف لا بد من تحقيقه و عدم تجاوزه إذا ما أرادت المنشأة ضمان مكانتها في السوق^{٣٠}، لكن الواقع يشير إلى أنه ليس كل من تبنى نظام التكلفة المستهدفة نجح في تطبيقه، بل معظم المنشآت لم تيسر لها استخدامه خاصة المنشآت العربية و بعض المنشآت الغربية، و يرجع السبب في ذلك إلى سوء فهم و إدراك تقنية استخدامه و أسلوبه في تغيير نظرة المنشأة و السوق إلى المنافسة. فالمعروف أن المنافسة ترتبط بالربحية و المكانة السوقية إلا أن نظام التكلفة المستهدفة غير من هذا المفهوم و أورد مفهوم آخر و هو أن المنافسة لا تتحقق إذا لم يكن للمنشأة نظام تكاليفي إستراتيجي يحقق مستويات عالية من التسيير و التنظيم و التخطيط للتكاليف المستهدفة من خلال ما يحدده السوق من أسعار، لذا كانت التكلفة و الجودة هما العاملان الأساسيان في نجاح نظام التكلفة المستهدفة.

الخلاصة:

إن تحقيق أداء فعلي مرتفع هو أسمى الأهداف الذي تضعه المنشأة من أولى اهتماماتها، إذ يتحقق الأداء في المنشأة بحسن إدارتها لأعمالها و نشاطاتها الداخلية و كذلك بالتركيز على الأداء الخارجي من خلال تحقيق الربحية و ضمان استمرارها في السوق. و لما كانت المنشأة تسعى إلى البقاء و الاستمرار في مزاوله نشاطها، كان لا بد لها من أن تدعم نفسها في ظل البيئة التنافسية الحادة بتمتية قدراتها في اتخاذ قدراتها في اتخاذ القرارات الإستراتيجية التي من شأنها تحقيق الاختراق السوقي من خلال الاستجابة الأفضل و انتهاز الفرص السوقية و التعلم من العميل، حيث أصبح العميل هو الاكتشاف الأهم و العامل رقم واحد للمنشآت، لذا كان الاهتمام بداخل المنشأة لا يمثل في أحسن الأحوال إلا الكفاءة الداخلية التي تظهر في السجلات و القيود المحاسبية، في حين أن الاهتمام بالعمل هو الذي يحقق الكفاءة الخارجية التي تظهر في المبيعات و العوائد و الأرباح، و هذا ما وعته المنشآت و أصبح عامل تفوقها على باقي المنشآت العالمية. و سعياً وراء تحقيق الكفاءة الداخلية و الخارجية في آن واحد، توجب على المنشآت التغيير من النموذج التقليدي للمحاسبة عن التكاليف و الانتقال نحو أساليب و نظم محاسبية متكامل و متطلبات البيئة المتغيرة، خاصة و أن التكلفة أصبحت الركيزة الأساسية للقدرة الاقتصادية للمنشآت على المنافسة في السوق و أن الجودة و الابتكار يحقق لها التميز بين المنتجات المنافسة.

يعد نظام التكلفة المستهدفة من أحدث الأنظمة المحاسبية التي تركز على التكاليف و الأرباح و الأخذ بعين الاعتبار عامل الجودة، فهو نظام استراتيجي متكامل لمجموعة من الأنشطة التي يتم صياغتها و تحديدها لبلوغ مستويات التكاليف المطلوبة، أي أنه نظام يهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج ذي الجودة العالية و الذي يلبي احتياجات العملاء عن طريق البحث عن إمكانية تخفيض تلك التكاليف في مرحلتي التخطيط و التصميم.

فمن خلال هذه الدراسة و للإجابة على الإشكالية المطروحة في بداية الدراسة، توصلنا إلى انه فعلا باستخدام نظام التكلفة المستهدفة في ظل المنافسة التي تشهدها الأسواق يمكن المنشأة من تطوير منتجاتها و التحسين من كفاءتها الداخلية و الخارجية و منه زيادة الحصة السوقية و تقوية مركزها التنافسي و التميز عن باقي منافسيها بفعالية و تحكمها في التكاليف. فنظام التكلفة المستهدفة يعد من أفضل ما يمكن الاعتماد عليه في تخفيض التكاليف و تسعير المنتجات بالإضافة إلى المحافظة على جودة المنتج المطلوبة، فما يميزه عن باقي الأنظمة هو أنه يساعد على تخفيض التكاليف قبل حدوثها لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها. فأصبح واضحا أن المنشأة تحتاج إلى نظام التكلفة المستهدفة لتحسين من موقعها التنافسي و التركيز على التكلفة كسلاح تنافسي مهم و هدف يجب بلوغه لتحقيق الميزة التنافسية التي تمكن المنشأة من السيطرة على الجانب الأكبر من السوق.

و من أجل تحقيق هدف الدراسة، حاولنا تقديم بعض الاقتراحات التي نرجو أن تكون فيها فائدة على المنشآت ككل:

- ✓ ضرورة التركيز على النظام الداخلي للمنشآت بتحسين مقوماته و الوعي بأسلوب نظام التكلفة المستهدفة قبل الشروع في استخدامها؛
- ✓ القيام ببحوث تسويقية لمعرفة ما يريده العملاء من خصائص في المنتج و ما يتوجب فعله لكسب ولائهم؛
- ✓ يجب العمل على تخفيض و تحديد التكاليف في مرحلة التخطيط و التصميم قبل البدء بأي عملية إنتاجية من خلال استخدام أدوات تحجيم التكاليف مثل هندسة القيمة؛
- ✓ ضرورة توعية المنشآت حول أهمية نظام التكلفة المستهدفة و فوائده من خلال عقد ندوات و دورات تدريبية؛
- ✓ العمل على تفعيل العناصر اللازمة للتطبيق السليم لنظام التكلفة المستهدفة و إزالة المعوقات التي تواجه هذا النظام.

قائمة المراجع:

- Feil Patrick, Kim Il-Woon, "Japanese Target Costing: A Historical Perspective" in International Journal of Cost Management, spring ٢٠٠٤, PP ١٠-١٩.

٢ -Robine Cooper, When Lean Enterprises Collide, Competing Through Confrontation, Boston, Harvard Business School Press, ١٩٩٥.

٣ - Demeestère René, Lorino Philipe, Mottis Nicolas, Le contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, Paris : Dunod, ٢ème édition, ٢٠٠٤, P٢٧٦.

٤ -Keun-Hyo Yook, Target costing the construction industry evidence from Japan, construction accounting & taxation, ٢٠٠٥, P٠٦.

٥- Kwah, Discole Ganye, Target Costing in Swedish Firm-Fiction, Fad or Fact An empirical Study of some Swedish firms, International Management, Masters, Graduate Business School, School of Economics and commercial law, Goteborg University, ٢٠٠٤/٢٠٠٥, P٢٦.

٦ -Ansari Shahid, Janice Bell, Target Cost Core Group, Target Costing: The Next Frontier In Strategic Cost Management, USA, Mac graw-Hill, ١٩٩٧, P١٢.

٧- نوادي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة و دوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، العدد ٠٩، ٢٠٠٩، ص ٢١٠.

٨- صفاء محمد عبد الدايم، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، المجلة العلمية للإقتصاد و التجارة، جامعة عين شمس، العدد ٠٣، ٢٠٠١، ص ص ٤٧١-٤٧٢.

٩- أحمد زامل، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة، مجلة الدراسات و البحوث التجارية، كلية التجارة، العدد الأول، سنة ١٩٩٩، ص ٣٣٦.

١٠- صفاء محمد عبد الدايم، مرجع سبق ذكره، ص ٤٧٤.

١١- أحمد زامل، مرجع سبق ذكره، ص ص ٣٤٣-٣٤٤.

١٢- نضال رضا، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستخدمة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد و الإدارة، العدد الأول، المجلد ٢١، سنة ٢٠٠٧، ص ص ١٦٩-١٧٥.

١٣- شوقي فوده، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة و التحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد ٤٤، سنة ٢٠٠٧، ص ص ٢٠٩-٢٠٣.

١٤- أحمد زامل، مرجع سبق ذكره، ص ٣٣٧.

١٥- صفاء محمد عبد الدايم، مرجع سبق ذكره، ص ٤٧٥.

١٦- أحمد زامل، مرجع سبق ذكره، ص ٣٣٧.

١٧- صفاء محمد عبد الدايم، مرجع سبق ذكره ، ص ص ٤٧٦-٤٨٣.

- ١٨- عاطف عبد الرحمان، إطار مقترح لتحليل و إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة ، مصر، المجلد ١٧، العدد ٢، ٢٠٠٣، ص ١٢٧.
- ١٩- صفاء محمد عبد الدايم، مرجع سبق ذكره، ص ص ٤٨٤-٤٨٥.
- ٢٠- Ken C. Snead and al. Advances In Management Accounting, V١٤, Elsevier Ltd, ٧١٢٠٠٥, P ٢.
- ٢١- بحث إلكتروني، التكلفة المستهدفة، متوفر على الموقع www.olc.bu-edu.org
- ٢٢- طلال سليمان جريرة، منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة و إمكانية تطبيقه في قطاع الأدوية و الصناعات الطبية في الأردن، دراسات مجلة العلوم الإدارية، المجلد ٣٨، العدد ١، ٢٠٠١، ص ص ١٦٤-١٦٥.
- ٢٣- راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، السنة الجامعية ٢٠٠٧-٢٠٠٨، ص ٢٧.
- ٢٤- حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة إستراتيجياً، دار اليازوري للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ٢٠١٠، ص ١٧١.
- ٢٥- علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، مذكرة ماجستير، تخصص المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ٢٠١٠، ص ٤١.
- ٢٦- راضية عطوي، مرجع سبق ذكره، ص ٦٠.
- ٢٧- ميساء محمود محمد راجخان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، السنة الجامعية ٢٠٠٢، ص ٣٤.
- ٢٨- نجم عبود نجم، المدخل الياباني إلى إدارة العمليات: الإستراتيجية و النظم و الأساليب، دار الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٤، ص ٢٠٨.
- ٢٩- حيدر علي المسعودي، مرجع سبق ذكره، ص ١٦٧.
- ٣٠ - Thierry Jacquot et Richard Milkoff, Méthode des Couts Cibles ou Target Costing, Dareios et Pearson Education, ٢٠١١, P٢٩٣.

قائمة المراجع:

١ - باللغة العربية:

١ - ١. الكتب:

- ١- حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة إستراتيجياً، دار اليازوري للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ٢٠١٠.
- ٢- نجم عبود نجم، المدخل الياباني إلى إدارة العمليات: الإستراتيجية و النظم و الأساليب، دار الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٤.

٢-١. المجالات:

- ٣- أحمد زامل، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة، مجلة الدراسات و البحوث التجارية، كلية التجارة، العدد الأول، سنة ١٩٩٩.
- ٤- زوادي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة و دوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، العدد ٠٩، ٢٠٠٩.
- ٥- طلال سليمان جريرة، منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة و إمكانية تطبيقه في قطاع الأدوية و الصناعات الطبية في الأردن، دراسات مجلة العلوم الإدارية، المجلد ٣٨، العدد ٠١، ٢٠٠١.
- ٦- نضال رضا، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستخدمة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد و الإدارة، العدد الأول، المجلد ٢١، سنة ٢٠٠٧.
- ٧- عاطف عبد الرحمان، إطار مقترح لتحليل و إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة ، مصر، المجلد ١٧، العدد ٢، ٢٠٠٣.
- ٨- صفاء محمد عبد الدايم، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة، جامعة عين شمس، العدد ٠٣، ٢٠٠١.
- ٩- شوقي فوده، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة و التحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد ٤٤، سنة ٢٠٠٧.

٣-١. المذكرات:

- ١٠- ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، السنة الجامعية ٢٠٠٢.
- ١١- علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، مذكرة ماجستير، تخصص المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ٢٠١٠.

١٢ - راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، السنة الجامعية ٢٠٠٧-٢٠٠٨.

٢ - باللغة الأجنبية:

٢-١. Les Ouvrages :

١٣- Ansari Shahid, Janice Bell, Target Cost Core Group, Target Costing: The Next Frontier In Strategic Cost Management, USA, Mac graw-Hill, ١٩٩٧.

١٤- Demeestère René, Lorino Philipe, Mottis Nicolas, Le contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, Paris : Dunod, ٢ème édition, ٢٠٠٤.

١٥- Keun-Hyo Yook, Target costing the construction industry evidence from Japan, construction accounting & taxation, ٢٠٠٥.

١٦- Thierry Jacquot et Richard Milkoff, Méthode des Couts Cibles ou Target Costing, Dareios et Pearson Education, ٢٠١١.

٢-٢. Les revues:

١٧- Feil Patrick, Kim Il-Woon, "Japanese Target Costing: A Historical Perspective" in International Journal of Cost Management, spring ٢٠٠٤.

١٨- Keun-Hyo Yook, Target costing the construction industry evidence from Japan, construction accounting & taxation, ٢٠٠٥.

١٩- Ken C. Snead and al. Advances In Management Accounting, V١٤, Elsevier Ltd, ٢٠٠٥.

٢٠ -Robine Cooper, When Lean Enterprises Collide, Competing Through Confrontation, Boston, Harvard Business School Press, ١٩٩٥.

٢-٣. Les theses et memoires:

٢١- Kwah, Discole Ganye, Target Costing in Swedish Firm-Fiction, Fad or Fact An empirical Study of some Swedish firms, International Management, Masters, Graduate Business School, School of Economics and commercial law, Goteborg University, ٢٠٠٤/٢٠٠٥.

٢-٤. Sites d'internet:

٢٢- www.olc.bu-edu.org

اعتماد نظام التكلفة المستهدفة كآلية لدعم تنافسية المنشآت