

## أسلوب التكلفة المستهدفة كبديل متقدم لتحليل وتخفيض التكلفة

Target costing as an advanced alternative method for analyzing and reducing costs

محمد الصديق الفضيل\*

جامعة لونيبي علي -البليدة2- الجزائر [fodil\\_bouge97@yahoo.com](mailto:fodil_bouge97@yahoo.com)

تاريخ النشر: 2021-06-03

تاريخ القبول: 2021-05-22

تاريخ الاستلام: 2021-05-03

**ملخص:** تهدف هذه الورقة البحثية إلى عرض نظام التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض تكاليف المؤسسات الاقتصادية وتعظيم أرباحها من خلال تحديد التكلفة المستهدفة، كما يعتبر هذا النظام مدخلا لتخطيط وإدارة التكلفة في مرحلتي التخطيط والتصميم.

وقد خلصت الدراسة إلى إبراز فعالية هذا النظام في تحديد السعر التنافسي في السوق، وتحديد خصائص المنتج لتلبية متطلبات العملاء، كما يمتاز بتحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج الوحدة من المنتج الجديد قبل اتخاذ أي قرار لإنتاج المنتج، كما أبرزت الدراسة كيفية تطبيق هذا النظام في مؤسسة سيم وفعاليتها في تخفيض التكاليف. ورغم مزايا النظام إلا أن لديه عيوب كالضغط على العمال، وصعوبة تحديد التكلفة المستهدفة وإدارتها والفرضيات التي تبنى عليها.

**الكلمات المفتاحية:** الربح المستهدف؛ السعر المستهدف؛ التكلفة المستهدفة؛ تخفيض التكلفة.

**تصنيف JEL : M40**

**Abstract:** the aim of this paper is to demonstrate the concepts of target costing as a system and method, in the strategic management of costs and profits, for taking the best administration decisions, principally reducing cost decision. And as an approach in planning and conceptualization phases to dominate costs.

The study resulted by highlighting the effectiveness of the target costing system in determining the competitive price in the market, and the characteristics of the product requested by clients, and to determining the targeted cost for producing a new unit in order to make a good decision to reduce costs before beginning production. The study highlighted also the method of application the target costing system within the SIM company and its effectiveness in reducing costs.

. The target costing system has many pros, but also some drawbacks, the most important of which is the degree of pressure on employees, and the dilemma of setting the right targeted cost and its main hypotheses .

**Keywords:** targeted profit ; targeted price ; target cost ; reducing cost

**Classification Codes JEL : M 40 .**

\*لمؤلف المرسل.

**1. مقدمة:**

لقد بدأ ظهور أسلوب التكلفة المستهدفة أولاً في اليابان خلال عام 1960 حيث وجد أن 80% من الصناعات الكبرى كانت تتبع هذا الأسلوب بالفعل، بالإضافة إلى قيام الصناعات اليابانية بتطوير بعض الأساليب والمفاهيم الأمريكية وإكسابها خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجهها تلك الصناعة. حيث قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة، وتم تحويلها إلى نظام ديناميكي لخفض التكلفة وتخطيط الربحية، وقد ظهر أسلوب 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. وتبنى فكرة هذا المدخل على حصر إمكانيات هندسة المنتج في حدود تكليف الإنتاج المستهدفة التي تحدد بناء على الأسعار المتوقعة والربحية وأساليب الإنتاج، وبالتالي الخروج من نظام التقليدي الذي يتيح للمصمم حرية العمل بعيداً عن قيود الكلفة، التي يلقي بعبء حصرها، وفقاً لعوامل الإنتاج المطلوبة لتنفيذ التصميم على كاهل مهندس الإنتاج ومحاسب التكاليف، إلى نظام جديدي يعترف بجدة المنافسة في عالم يتصف بالتطور المذهل في وسائل الاتصال، ولم يعد يسمح بتحديد السعر وفقاً لتكلفة تنفيذ التصميم بل أصبح يحتم الكلفة وفقاً لأسعار البيع التي يقبلها السوق.

من خلال ما سبق يمكن طرح الأشكال الآتي:

هل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تخفيض تكاليف منتجات المؤسسات الاقتصادية؟ انطلاقاً من الإشكالية السابقة يمكن صياغة الفرضية التي تقول بأن نظام التكلفة المستهدفة يساهم بشكل كبير في تخفيض تكاليف إنتاج المؤسسات الاقتصادية مقارنة بالطرق التقليدية لحساب التكاليف مما يؤدي إلى رفع تنافسية المؤسسات.

يهدف هذا الموضوع إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة كأداة من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة، ويرجع هذا نظراً للمستجدات التي طرأت على المؤسسات الاقتصادية والتطور التكنولوجي فيها، والمنافسة الشديدة مع بعضها البعض، وهو الأمر الذي أدى للبحث عن وسائل جديدة فعالة تضمن لها البقاء في السوق الاقتصادية.

ولقد تم اتباع المنهج الوصفي لدراسة موضوع التكلفة المستهدفة من خلال عرض مختلف المفاهيم المتعلقة به للوصول إلى مدى إمكانية تطبيق هذا النظام في المؤسسات الاقتصادية.

**2. مفاهيم عامة حول نظام التكلفة المستهدفة:****2-1: مفهوم التكاليف المستهدفة:**

**التعريف الأول:** يعرفها البعض بأنها نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير وفي المراحل التجريبية للإنتاج من خلال فحص وتقييم التصورات المختلفة المتاحة لخفض التكلفة (الحريري، 2016، صفحة 11).

**التعريف الثاني:** يعرف "Sakuri" التكلفة المستهدفة على أنها "أحد أدوات تسيير التكلفة التي تخفض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة قسم الإنتاج، والهندسة، والبحث والتصميم، والتسويق، والمحاسبة. (M.SAKURI, 2001, pp. 39-50)

من خلال التعريفين السابقين يمكن القول أن التكلفة المستهدفة هي أحد أهم تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف، تستعمل خلال مراحل تخطيط وتصميم وتطوير المنتج، بهدف تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج وزيادة ربحيته وبما يحقق رضا العميل. كما أن هذا النظام يهدف إلى تخفيض تكاليف دورة المنتجات الجديدة، مع المحافظة والتأكيد على مواصفات الجودة ووظائف المنتج والثقة والمتطلبات الأخرى للعملاء، من خلال فحص كل الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة عند مراحل البحوث والتطوير والتصميم الهندسي والتخطيط للمنتجات الجديدة، لوحظ هنا التركيز على تخفيض التكاليف، ولكن في نفس الوقت المحافظ على متطلبات الجودة والثقة والوظائف والمواصفات الأخرى للمنتج من وجهة نظر العميل ( حسين، 2013، الصفحات 118-119)

## 2-2: الأفكار الأساسية لأسلوب التكلفة المستهدفة:

تتمثل الأفكار الأساسية للتكلفة المستهدفة فيما يلي (عبد السميع، 2010، صفحة 83):

- تحديد التكلفة المبنية على سعر البيع؛
- خفض التكاليف أثناء مرحلة الإعداد والتخطيط للإنتاج وليس أثناء التشغيل؛
- اعد رؤية vision للشركة بالمضمون العام والهدف من وراء خفض التكلفة وإيصالها للمشرفين على متابعة وتنفيذ التكلفة بالمشروع ليصبح لديهم رسالة mission بالمضمون الذي يعملون من أجله وحث العاملين معهم على تبني نفس الرسالة طبقاً لرؤية الشركة ومما يحقق منفعة متبادلة للطرفين (استمرار الشركة = احتفاظ العامل بوظيفته).

## 2-3: دوافع التحول من النظم التقليدية للتكاليف إلى مدخل التكلفة المستهدفة:

- هناك العديد من أوجه القصور في النظم التقليدية للتكاليف وقد كانت أوجه القصور هذه هي في ذات الوقت الدوافع للبحث عن بديل أفضل ومن أهم أوجه القصور التي تعاني منها النظم التقليدية ما يلي:
- إذا أرادت النظم التقليدية إجراء تخفيض للتكلفة فإنها تقصد بذلك التخفيض لتقليل فرص الضياع والتلف بالمؤسسة دون الأخذ في الاعتبار الكلفة المستهدفة للإنتاج؛
  - الأساليب التقليدية جعل تخفيض سعر البيع بما يتناسب مع السوق يكون له الأولوية من تخفيض التكلفة أولاً؛
  - أن التكاليف التي تم تحميلها على المنتج تكون المحدد الرئيسي في تحديد سعر البيع دون النظر إلى سعر السوق مسبقاً؛
  - في النظم الحديثة نرى إنها تأخذ في الحسبان قرارات وتصرفات واقتراحات الموردين والمستهلكين في الحسبان قبل عملية الإنتاج على العكس من النظم التقليدية إلى لا تهتم بتلك الاقتراحات إلا بعد الانتهاء من عملية الإنتاج؛

- تبدأ هذه الطرق بالتكلفة أولاً في تحديد سعر البيع حيث تضيف إلى التكلفة هامش الربح ليصبح بذلك سعر البيع (الحريري، 2016، الصفحات 10-11).

## 2-4: أسباب ظهور التكاليف المستهدفة:

في ظل القصور المسجل في الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف كان لبد من محاولة التطوير للوصول أفضل السبل لتخفيض التكلفة لتحقيق ميزة تنافسية مرتفعة في ظل بيئة تتصف بالديناميكية القوية، وبعد أن انتقل التنافس إلى الريادة في تخفيض أكبر للتكلفة وكان من هذا التطوير كما ذكرنا هو محمول دراسة وتحليل الانتقادات الموجهة إلى النظم التقليدية للتوصل إلى أفضل الطرق المؤدية إلى نفس الغرض وهو تخفيض التكلفة. كما أن من دواعي الاتجاه إلى أسلوب التكلفة المستهدفة تلك البيئة التي تعيش فيها المؤسسات حيث أنها تواجه بيئة تتصف بعدة خصائص: (بيئة تنافسية، بيئة سريعة التغيير، بيئة لا تسامح في التأخير أو الأخطاء، بيئة متزايدة الطلب).

- ازدياد المنافسة بين المشروعات دفع أصحابها ومدرائها إلى البحث عن أسلوب جديد يمكنها من البقاء والاستمرار أطول فترة ممكنة في الأسواق، عن طريق تقديم منتجات أقل تكلفة وأفضل جودة وتكنولوجيا (R. Bear, 1994, pp. 20-22).

- أصبحت المشروعات الصناعية لا تصمم المنتجات بغرض تحقيق أعلى تكنولوجيا، إنما اتجهت إلى تصميم المنتجات التي تحقق التكنولوجيا المطلوبة (M.Morgan, 1989, pp. 40-43).

- صعوبة اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات الجديدة نتيجة ظروف عدم التأكد والغموض المحيطة ببيئة القرار، دفعت المشروعات إلى البحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية والخارجية للمنتج بصورة جيدة ويكرر ذلك باستمرار (محرم، 1995، صفحة 63)؛

- في الوقت الذي تزداد فيه الأسعار اليوم بسبب ظروف العرض والطلب، ظهر نظام التكاليف المستهدفة ليحد من هذه الزيادة عن طريق حصر تكاليف الإنتاج في حدود معينة وتجنب جميع نواحي الإسراف والأنشطة التي لا تضيف قيمة (J. Wood, 1998, p. 63)؛

- هناك العديد من الانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية من الأكاديميين والقائمين على المشروعات، لذلك تم ابتكار هذا النظام ليقادى النقص السابق (G. Boer, 1999, p. 52)؛

- عجز الأساليب الرقابية التقليدية على مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بشكل دقيق، جعل الإدارة تتبكر أسلوب التكاليف المستهدفة الذي يتبع منهج الوقاية خير من العلاج (F. Koons, 1994, p. 39).

## 3. المبادئ والخصائص والأهداف لنظام التكلفة المستهدفة:

### 3-1: مبادئ مدخل التكلفة المستهدفة:

إن نظام التكاليف المستهدفة يركز في تحقيق أهدافه على مجموعة من المبادئ، حيث أن هناك ستة مبادئ لمنهج التكلفة المستهدفة كما يلي (Swenson Dan, 2003, pp. 12-17):

- قيادة سعر التكلفة: تستخدم أسعار السوق لتحديد التكلفة المسموح بها أو التكلفة المستهدفة، حيث يقوم بتحديد تكلفة المنتج وفقاً للمعادلة التالية:

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

بعبارة أخرى :

$$\text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف} = \text{التكلفة المستهدفة؛}$$

- التركيز على العملاء: أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، والتكلفة، والوقت، والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات، حيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة للمنتج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها.

- التركيز على التصميم: يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج، لذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لتكون التكاليف منخفضة، وتخفيض زمن إطلاق المنتجات الجديدة في السوق.

- فرق عمل متداخلة المهام: يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات، ومن مختلف إدارات المنشأة كالمختصين في بحوث التسويق، والبيع، وهندسة التصميم، وهندسة الإنتاج، وجدولة الإنتاج، والتجهيز، وإدارة التكلفة (نضال و إنعام: ، بدون سنة، صفحة 176) كما أن فرق العمل المتداخلة المهام من المنتجين وجميع أعضاء المنظمة مسؤولون عن العملية برمتها من بدايتها إلى نهايتها، وتشير فرق العمل المتداخلة المهام إلى التفاعل بين مختلف الإدارات. (Driscole , 2004, p. 45). حيث يقوم بإشراك جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية، مما يحفزهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية؛ يؤكد على أهمية تشغيل فريق عمل ذي مهارة ملائمة للمهام المنسوبة إليه، سواء من داخل المشروع أو من خارجه كالموردين والوسطاء والموزعين يعتمد على أساس دقيق وصحيح من المعلومات الجديدة من داخل وخارج المشروع.

- دورة حياة التكاليف: ينبغي أن ينتبه المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار، فالنظام المحاسبي التقليدي يركز على التكاليف خلال مرحلة الإنتاج فقط، ولا يعير اهتماماً كافياً لبقية التكاليف ذات العلاقة بالمنتج (نضال و إنعام: ، بدون سنة، صفحة 176). ويتم التقليل من إجمالي دورة حياة التكلفة لكل من المنتجين والعملاء. وتتضمن دورة حياة التكلفة سعر الشراء، تكاليف التشغيل، توزيع التكاليف، ومعظم منتجات اليوم اقتضت أن تكون لها اقصر دورة حياة من أجل البقاء في دائرة المنافسة (Driscole , 2004, p. 44) حيث يقوم نظام التكاليف المستهدفة على أساس التخطيط المتوسط والطويل الأجل للتكاليف والأرباح؛

- توجيه سلسلة القيمة: في بعض الأحيان، قد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة، وهنا يتم بذل جهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة. وفي بعض الحالات، يمكن أن تساعد النظرة الفاحصة لسلسلة القيمة لكامل أنشطة المؤسسة المديرين على تحديد فرص تقليل التكلفة (نضال و إنعام: ، بدون سنة، صفحة 176) ويهتم بتوثيق العلاقة مع الموردين ويجعل أساس

التعامل معهم الثقة لسنوات طويلة، أو يجعل منهم شركاء للمشروع أو طرفاً أساسياً في عملية التخطيط والتصميم للمنتجات؛ كما ينادي بأهمية إنتاج العديد من المنتجات في المشروع الواحد، حتى تسهل عملية تحقيق الأرباح المستهدفة للمجموعة ككل؛

### 3-2: خصائص التكاليف المستهدفة:

يتميز نظام التكاليف المستهدفة بالعديد من الخصائص وأهمها:

- هو نظام مفتوح لأنه يهتم بالتفاعل القائم بين المشروع وبيئته الخارجية، عن طريق معرفة رغبات العملاء بصفة مستمرة ومن ثم تهيئة جميع الظروف والإمكانات لتحقيقها (S. Ansari, Bell, & J and CAM-I, 1997, p. 16)
- يعتبر نظام يشجع على تشغيل المراحل الإنتاجية بصورة متوازنة، أي العمل على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلاً من إنتاجها بصورة متتابعة، مما يساعد ذلك على تقليل الزمن المخصص للتصنيع، ومنه تخفيض التكاليف المرتبطة بالزمن؛
- يشرح ويصف هيكل أو خطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعدد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين (R. Cooper & B. Chew, 1996, p. 93)؛
- يقوم بتحليل عناصر التكاليف ويدرس تأثير كل عنصر على ربحية المنتج (Yoshikawa, Innes, J. Michell, & F. and Tanaka, 1993, p. 36)
- ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين في المشروع لتحقيق هدف موحد وهو العمل على إخراج المنتج بالصورة المطلوبة.
- يستخدم في المؤسسات الصناعية والمؤسسات الخدمية على حد سواء مع وجود بعض الاختلاف في الطريقة (J. Corrigan, 1996, pp. 53-54) المتبعة لتحديد تكلفة المنتج في كلا المشروعين عن بعضهما البعض، بحيث يتم تحديد تكلفة المنتج في المشروعات الصناعية على أساس أن المنتج لا يزال تحت الدراسة أو مواد خام أو أجزاء تجميعية، أما في المشروعات الخدمية فيعتبر المنتج جاهز صناعياً و فقط يتم الاستعداد لشرائه وترويجه وبيعه؛
- هو نظام يتنبأ بالتكاليف المطلوبة للمنتج ويجهز للإنتاج في حدودها (F. Worthy, 1991, pp. 72-75)
- يعمل على التخطيط في الأجل الطويل خلافاً للتكاليف المعيارية التي تخطط لفترة محاسبية واحد. (F. Koons, 1994, p. 1) حيث أنه يحدد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منهما هدفاً يلتزم بالوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر لعدة أجيال للمنتج. أما التكاليف المعيارية فهي تقوم فقط بعملية المقارنة بين ما هو مخطط وبين ما تم تحقيقه فعلاً لفترة محاسبية واحدة؛
- يستخدم كأداة جيدة للرقابة، ويتميز بكونه رقابة مانعة أو وقائية، لأنه يتفادى حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج، وهو بذلك يختلف عن التكاليف المعيارية التي تقوم بالرقابة في مرحلتي الإنتاج والبيع.

- يعتبر نظام التكاليف المستهدف بمثابة الوسيلة للتعرف على أي المنتجات تحقق الأرباح الكافية والمطلوب (R. Cooper & R. Slagmulder, Target Costing and Value Engineering, 1997, p. 23). ويساعد على صنع القرارات الاستثمارية حول الاستمرار في صنع أحد المنتجات أو التوقف عنه؛

- كما أن هذا النظام عند قيامه بتحديد التكلفة المستهدفة للمنتج وتخطيطه لحصر هذه التكاليف في حدود معينة، فهو يعمل على تنظيم وترتيب جميع أقسام المشروع حسب التسلسل المطلوب لمراحل المنتج الإنتاجية، وبالتالي يضمن توفير الوقت والجهد والتكاليف و تحديد المسؤوليات .

**3-3: أهداف التكاليف المستهدفة:**

يمكن إيجاز أهداف التكلفة المستهدفة في الآتي (المطارنة، 2008، صفحة 286): يهدف نظام التكاليف المستهدفة بصورة أساسية إلى التخفيض في التكاليف والتطوير في المنتجات، كما يهدف إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود؛ التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج؛

- تحقيق رغبات العملاء وإشباع احتياجاتهم بتقديم منتجات متطورة وذات جودة وسعر مناسبين (S. Ansari, Bell, & J and CAM-I, 1997, p. 72) تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية؛

- تحديد هامش الربح الذي تسعى له قبل طرح المنتج في السوق؛

- تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل؛

- مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع؛

- تطوير المنتج دائما لجذب المستهلكين؛

- يساعد مدخل التكلفة المستهدفة في تحديد تكاليف المنتج المستهدفة ؛

- ولا بد من وجود التكلفة المستهدفة لأنها تعد بغرض تحقيق التوازن بين المدخل الخارجي (السوق) والمدخل الداخلي (المؤسسة).

#### 4. تسيير التكاليف ومراحل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة:

##### 4-1: تسيير التكاليف بواسطة التكلفة المستهدفة:

يتم تسيير التكاليف على مستويين (Claude & Sabine , 2010, pp. 638-639)

- مستوى مرحلة التصميم: حيث يتم توجيه عملية التصميم بناء على اعتبارات التكلفة، إذ يؤثر تصميم المنتج على كافة عوامل التكلفة، وتجدر الإشارة إلى أن 80% من تكلفة المنتج يتم التعهد بها في هذه المرحلة، بينما لا يتم تحمل سوى 20% من التكاليف، وهذا يسمح بإمكانية تخفيض التكاليف وذلك ببذل كل الجهود لبلوغ التكلفة المسموح بها شريطة عدم المساس بأداء المنتج؛ وينتج عن هذا التخفيض الأولي في التكلفة المقدر للمنتج تكلفة معيارية أقل من التكاليف الحالية للمؤسسة، وتعتبر تكلفة مخططة في المراحل القبلية.

- مستوى مرحلة الإنتاج: يتم في هذا المستوى مراقبة التكاليف الفعلية لإبقائها قريبة من التكاليف المستهدفة، بمعنى صيانة التكلفة "maintenance de cout" أي ضمان أنها لن تتحرف عن

التكاليف المعيارية، بحيث لا تُضَيِّع الظروف الحقيقية للتصنيع والتوزيع الوفرات المتوصل إليها في المرحلة الأولى من تخفيض التكاليف، كما يتم الاستفادة من أثر الخبرة.

إن جوهر تخفيض التكاليف هو تخفيض معايير التكاليف الحالية في حد ذاتها وجوهر صيانة التكاليف هو المحافظة على معايير التكلفة التي تم تخفيضها.

#### 4-2 مراحل تطبيق مداخل التكلفة المستهدفة:

في العادة يأخذ نظام التكلفة المستهدفة إحدى الصيغتين:

إما توقع هامش الربح على اعتبار أنه المتغير التابع والذي يمكن حسابه من خلال طرح التكلفة المتوقعة للمنتج من سعر البيع المحتمل.

$$\text{هامش الربح المتوقع} = \text{سعر البيع المحتمل} - \text{التكلفة المتوقعة للمنتج}$$

وفي هذه الحالة نجد أن تكلفة المنتج هي متوقعة وليست مستهدفة، فالمنتج قد تم بناؤه مع علم مسبق بالتكلفة.

الصيغة الثانية يكون من خلالها السعر المتوقع هو المتغير التابع والذي يتحدد من خلال إضافة التكلفة المستهدفة للهامش المتوقع.

$$\text{سعر البيع المستهدف} = \text{التكلفة المتوقعة} + \text{الهامش المتوقع}$$

و شكل ومواصفات ووظائف المنتج الجديد يتم تحديد قيمة الكفاءة المستهدفة كما يلي:

#### الشكل 1:

##### تحديد قيمة الكفاءة المستهدفة

سعر البيع المتوقع	xxx
- العائد (الأرباح المستهدفة)	(xxx)
xxx التكلفة المستهدفة (التكلفة المسوح بها)	

المصدر: من إعداد الباحث

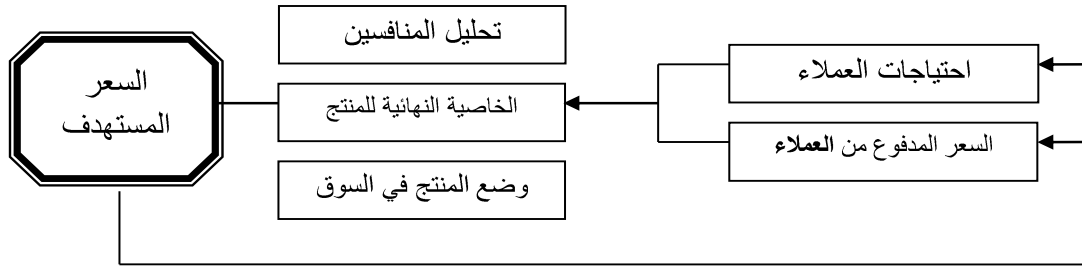
➤ **تقدير سعر البيع:** وهو سعر بيع الوحدة من المنتج الجديد الذي يتحدد على أساس تحليل السوق ويستخدم كأساس في تحديد التكلفة المستهدفة.

وينبغي أن يكون هذا السعر يمكن المنافسة به في السوق وهناك العديد من العوامل التي تؤثر على سعر البيع المستهدف مثل خصائص المنتج، خصائص العملاء التي تؤثر على سعر البيع المستهدف، دورة حياة المنتج، وأسعار السلع المنافسة واستراتيجيات المنافسين، والأهداف الاستراتيجية للمنشأة بالنسبة للمنتج (الحري، 2016، صفحة 14)

#### الشكل 2:

##### تحديد السعر المستهدف



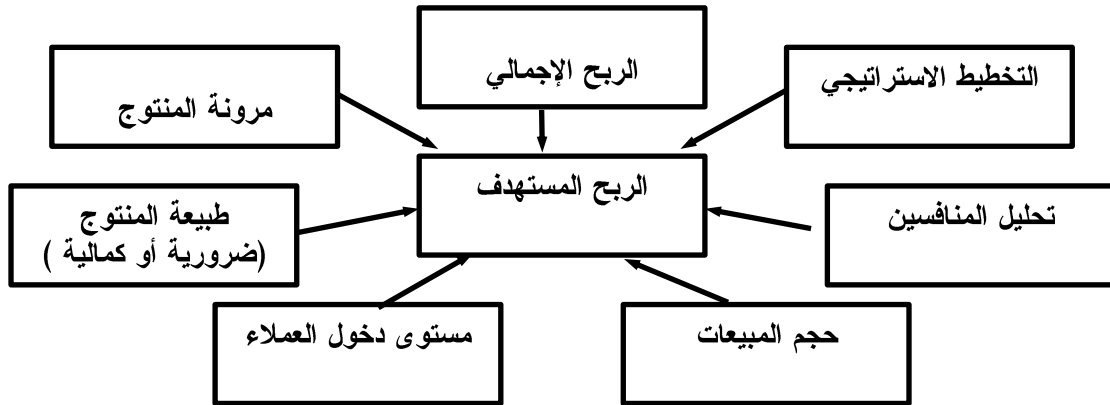


La source (S .Ansari, Bell, & J and CAM-I, 1997, p. 33)

➤ **تقدير الربح المستهدف:** وهو الهامش الذي يجب أن تحققه المنظمة من المنتج لتحقيق أهداف الربح طويلة الأجل وهذا الهامش يحدد بناء على عوامل كثير مثل الربح المتوقع، النتائج التاريخية، تحليل المنافسة وينبغي أن يكون هامش الربح واقعي وكافي لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج. وفي كثير من الأحيان يتحدد هامش الربح المستهدف على أساس معدل العائد المستهدف على الأصول أو معدل العائد المستهدف على المبيعات ومهما يكن الأمر ينبغي مراعاة واقعية وكفاية هامش الربح المستهدف .

### الشكل 3:

#### تحديد الربح المستهدف



المصدر: ( راجحان، 2002، صفحة 36)

➤ **تحديد التكلفة المستهدفة:** يقصد بالتكلفة المسموح بها أقصى تكلفه يمكن بها إنتاج المنتج والتي تتحدد بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وفي بعض الأحيان تعد على أنها هي التكلفة المستهدفة وقد يحدث بعض التعديلات على التكلفة المسموح بها حتى تصل إلى رقم التكلفة المستهدفة. ويتم تحديد التكلفة المستهدفة المسموح بها لوحدته المنتج بطرح العائد المطلوب تحققه عن هذا المنتج من سعر البيع المتوقع للمنتج، وبذلك نحصل على التكلفة التقديرية لإنتاج المنتج الجديد وتقديمه للسوق ولا يسمح بكلفة أعلى منها ( حسين، 2013، صفحة 121)

ويمكن التعبير عن التكلفة المسموح بها بالمعادلة التالية:

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

ونلاحظ أنه طبقاً لمدخل التكلفة المستهدفة فإننا نبدأ بسعر البيع للوصول إلى التكلفة على عكس

النظم التقليدية حيث نبدأ بالتكلفة للوصول إلى سعر البيع.

✓ **تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة:** وهدف خفض التكلفة هو

الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية (تكلفة المنتج المقترح بافتراض تصنيعه في الوقت الحاضر من المكونات الحالية وباستخدام عمليات التصنيع الحالية دون إجراء أي محاولة لخفض التكلفة) ويتكون هدف خفض التكلفة من شقين:

● **هدف خفض التكلفة الممكن:** وهو الجزء القابل للتحقيق عن طريق تطوير تصميم المنتج وتطوير

الطاقات المتاحة لدى المؤسسة ولدى الموردين وهو الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة المستهدفة للمنتج؛

● **التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة:** وهذا الجزء يصعب تحقيقه في ظل سيادة نفس الظروف

الحالية من تكنولوجيا مستخدمة وغيره وهو عبارة عن الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة للمنتج (الحري، 2016، صفحة 16)

✓ **التكلفة المبدئية (كما هي as is):** وتتمثل الخطوة التالية في حساب التكلفة الممكن تحقيقها

(التكلفة المبدئية) لهذا المنتج الجديد في ظل الموارد والأنشطة وعمليات التصنيع الحالية، أخذاً في الاعتبار مواصفات وخصائص التصميم الهندسي الأولى لهذا المنتج الجديد وقبل القيام بأي جهود للتحسين وتخفيض التكلفة.

إذا كانت التكلفة المبدئية (كما هي as is) أقل من أو تساوي التكلفة المستهدفة المسموح بها للمنتج

الجديد يتم البدء فوراً في إنتاج المنتج الجديد وتقديمه إلى السوق، أما إذا كانت التكلفة المبدئية (كما هي as is) أكبر من التكلفة المستهدفة المسموح بها للمنتج الجديد فيتم البدء فوراً في القيام بمحاولات للتحسين وتخفيض تكلفة المنتج الجديد (حسين، 2013، صفحة 121)

✓ **التكلفة المحسنة (كما لو as if):** وعادة ما تكون التكلفة المبدئية (كما لو as if) أكبر من

التكلفة المستهدفة أو التكلفة المسموح بها لتقديم هذا المنتج الجديد إلى السوق، ومن هنا تبدأ الإجراءات الخاصة بالبحث عن الفرص المتاحة لتخفيض تكاليف إنتاج هذا المنتج الجديد دون التأثير على خصائصه وجودته الرئيسية التي يحتاجها العميل، ويطلق على هذا الإجراءات الخاصة بتخفيض التكلفة اسم تحليل هندسة القيمة "Value Engineering Analysis" لتحقيق التكلفة المستهدفة، وتعرف هندسة القيمة بأنها عمليات تقييم منتظمة لكل نواحي وظائف سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكاليف مع المحافظة على الوفاء باحتياجات العملاء من خلال إعادة النظر ومحاولة التحسين في النواحي التالية:

● إعادة النظر في المواد الخام المقترحة للمنتج الجديد (مثلاً، مواد بديلة أرخص في التكلفة وتؤدي

نفس الغرض)؛

● إعادة النظر في التصميم الهندسي المقترح للمنتج الجديد (مثلاً، جعل التصميم أكثر بساطة

واستخداماً لأجزاء يتم إنتاجها حالياً في المؤسسة)؛

• إعادة النظر في طريقة التصنيع المقترحة للمنتج الجديد (مثلا، بإجراء بعض التعديلات تؤدي إلى تخفيض التكاليف).

## 5. مزايا وعيوب نظام التكاليف المستهدفة:

### 5-1: مزايا نظام التكاليف المستهدفة:

ويوفر هذا المدخل العديد من المزايا منها:

- حصر التصميم وعمليات الإنتاج في حدود تكلفة محددة مسبقا بناء على معطيات السوق، بالإضافة لمساهمته في كبح جماح مهندسي التصميم، فإنه سيؤدي إلى الضغط على المسؤولين في كافة الأنشطة للسعي للحد من الفاقد والضياع من خلال إعادة تنظيم أنشطتهم بدأ من تطوير مفهوم المنتج وانتهاء بخدمات ما بعد البيع، بما يؤدي إلى استغلال الأمثل لموارد المجتمع وتعظيم القيمة ليس فقط للزبائن والمساهمين بل أيضا على مستوى الاقتصاد الكلي؛
- إتاحة الفرصة للحصول على وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير وفقا للمنافسة، وليس وفقا للتكلفة، وهو ما أكده Goledratte على حتمية اتباعه وهو في معرض انتقاده لمدخل ABC وتأييده لنظرية القيود كمدخل لتعظيم القيمة المنجزة؛
- التكلفة المستهدفة تزود الإدارة بأساليب وطرق تحليلية لتطوير المنتجات الجديدة، بحيث تدعم تكاليفها الاستراتيجية للمؤسسة؛
- أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من وفورات التكاليف عن طريق إدارة تشكيلة سلسلة القيمة الخاصة بالمؤسسة؛
- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار مما يفيد المؤسسة والموردين معا ( زملط، 2012-2013، صفحة 63)

### 5-2: عيوب نظام التكلفة المستهدفة:

- على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة والمزايا التي يمكن تحقيقها من وراء تطبيقها إلا أن لها نقاط ضعف يمكن أن ندرج بعضها منها فيما يلي: (عطوي، 2007، الصفحات 60-61)
- تتمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل.
- عند نقطة معينة، تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة، ترتبط إيجابيا بدرجة تعقده وسلبيا بدقة القياس، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيدا ومتضمنا لمتغيرات وقياسات أكثر، كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم.
- يكون ربط التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية معقولا عندما تكون المؤسسة تحقق أرباحا قريبة من المستويات العادية، لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية وبالأخص عند تحقيقها لسلسلة من

الخسائر فإن قيام التكلفة المستهدفة على أساس الأرباح العادية يمكن أن يؤدي إلى أهداف غير قابلة للتحقيق، وفي هذه الحالة غالبا ما ترحب الإدارة العليا بأي طريقة عقلانية لتخفيض التكلفة.

- عندما يكون النظام مفهوما، متكاملا وفعالاً ومتعلقاً بأهداف طويلة الأجل لتخفيض التكلفة تصبح السرية قيماً أساسياً، حيث أن بعض المنافسين على استعداد لدفع أي ثمن مقابل الحصول على تطوير التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتج.

- يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين، والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة.

- هناك مشكل آخر أيضاً يرتبط بالمشكل السابق يتمثل في الفرضيات التي تبنى عليها التكلفة المستهدفة والتي تتضمن مثلاً المنافسين المستقبليين، حيث يمكن أن تواجه المؤسسة منافسين جدد في المستقبل إضافة إلى المنافسين الحاليين، وتتعلق الفرضية الثانية بالتطورات التكنولوجية المستقبلية، فمن غير الممكن أن تتنبأ المؤسسة بالتطورات التكنولوجية الجديدة التي ستكون في المستقبل، أما الفرضية الثالثة فتتعلق بتفضيلات العملاء المستقبلية إذ يجب التنبؤ بهذه الأخيرة، وبما أن التكلفة المستهدفة قائمة على فرضيات فهذا يعني أنها ليست قياسات دقيقة وإنما هي عبارة عن أفضل تقدير في ظل هذه الفرضيات التي تقوم عليها.

6. دراسة حالة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في مؤسسة المطحنة الصناعية للمنتجة " سيم " :

6-1: نشأة المطحنة الصناعية للمنتجة " سيم ":

يعتبر مجمع " سيم " SIM" أول مؤسسة خاصة استثمرت في مجال الغذاء الزراعي منذ الاستقلال، حيث تعود نشأتها إلى سنة 1990 من طرف الراحل السيد الطيب الزغيمي عبد القادر بمعية ثلاثة أبناء. ونظراً لجودة منتجات هذه المؤسسة تطورت بسرعة وأضيفت لها أربع مطاحن أخرى لتتحول عام 2002 م من شركة ذات مسؤولية محدودة " SARL " إلى مؤسسة ذات أسهم لها فروع متعددة " SPA " محتلة المرتبة الريادية في مجال اختصاصها. وانتقل تعداد عمال المطحنة من 36 عاملاً في سنة 1990 م إلى أكثر من 980 عاملاً في الوقت الراهن.

6-2- المقر الاجتماعي:

ويقدر حجم الاستثمارات الموجودة في المجمع بأكثر من 16.000.000.000 دج، أما عن حجم الاستثمارات التي هي في طور الانجاز فتقدر بـ 3.700.000.000 دج ، أما عن موقع الإدارة العامة للمجمع فهو في المنطقة الصناعية لـ: بن بولعيد رقم 41 - البليدة - .

أما عن رأسمال المجمع فقد ارتفع من سنة 1996 م إلى سنة 2009 م من 8.208.000 دج إلى 3.940.000.000 دج

6-3: الطاقة الإنتاجية:

- السميد 15000 قنطار يومياً ( سميد ممتاز بنسبة استخراج 70%)؛

- الفرينة 10000 قنطار يومياً (دقيق المخابز بنسبة استخراج تقدر بـ 72%).

#### 6-4: تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة على منتج السميد:

فيما يلي سنحاول إسقاط لتقنية التكلفة المستهدفة على منتج من منتجات الشركة، بناء على المنهجية المتبعة التي تطرقنا إليها وهذا المنتج يسمى بالسميد أو بالعولة.

#### – دراسة منتج السميد:

منتج السميد هو من المنتجات الأساسية التي تقوم المؤسسة بإنتاجها. إذ تعتبر المؤسسة من أكبر المؤسسات في القطر الوطني التي تقوم بإنتاج هذا المنتج،

#### – تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة:

إن الهدف من الدراسة هو إثبات أن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة من شأنه أن يساهم في تخفيض التكاليف لدى المؤسسة محل الدراسة.

بناء على الجانب النظري تتمثل خطوات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في ما يلي:

**أولاً: دراسة السوق:** تمت دراسة السوق على أساس المقابلات الشخصية. والهدف منها هو التعرف على مدى إقبال الزبائن على المنتج وهل يحقق مبيعات كبيرة أم لا؟

ينشط مجمع سيم في بيئة تسودها منافسة قوية وشديدة من عدد كبير من منافس لها داخل تراب الوطني، وفيما يلي أسعار البيع لتجار الجملة لسنة 2020 كما يلي:

#### الجدول 01:

#### أوزان وأسعار السميد الكامل (العولة)

النوع	الوزن بالكيلوغرام	سعر البيع (القنطار)
سميد (العولة) أكياس بلاستيكية	25	3850
سميد (العولة) أكياس بلاستيكية	10	3950

**المصدر:** من إعداد الباحث اعتماداً على الأسعار السائدة في السوق

وفي دراستنا هذه سنركز على منتج واحد هو السميد أكياس بلاستيكية ذات الوزن عشر 25 كيلوغرام، لكونه أكثر طلباً.

**ثانياً: تحديد التكلفة المستهدفة:** لتحديد التكلفة المستهدفة نتبع المراحل التالية:

**– تحديد سعر البيع المستهدف:** تتمثل استراتيجية المؤسسة لهذا المنتج في عرض المنتج بأسعار مخفضة مبدئياً من أجل الحصول على حصة سوقية أكبر مع المحافظة على جودة المنتج. وبعد دراستنا للسوق تبين أن منتج السميد ذو الوزن خمسة وعشرون كلف يباع بـ 4500 دج للقنطار. في حين السعر الذي يستعد تاجر التجزئة لبيعه به 4300 دج وسعر الشراء الذي يرغب فيه تاجر التجزئة هو 3950 دج من طرف تاجر الجملة الذي بدوره يرغب بشراؤه بسعر 3800 دج .

**– هامش الربح المستهدف:**

بالتنسيق مع مصلحة التجارة فإن هامش الربح المستهدف الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه

هامش الربح المستهدف هو = 05 % من سعر البيع

\_ التكلفة المستهدفة:

لتحديد التكلفة المستهدفة نطبق العلاقة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

كما هو موضح في الجدول الموالي:

### الجدول 02.

مقدار التكلفة المستهدفة

المبلغ (دج)	البيان
3800	سعر البيع المستهدف
$190=0.05*3800$	- هامش الربح المستهدف
3610	التكلفة المستهدفة

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على معلومات من المؤسسة

ثالثا: مقارنة التكلفة المستهدفة بالتكلفة التقديرية: سنقوم بالمقارنة بين التكلفة المستهدفة المتوصل إليها والتكلفة التقديرية المقدمة من طرف المؤسسة.

### الجدول 03:

حساب التكلفة التقديرية

التكلفة التقديرية قبل التعديل (دج)	البيان
2280,00	تكلفة شراء المواد الأولية
% 70	نسبة الاستخراج
144,00	مصاريف العمال
31,00	الطاقة المستعملة
50,00	قطع الغيار
46,00	مصاريف مالية
215,00	اهتلاكات
26,00	تكاليف أخرى مختلفة
0,00	ضرائب و رسوم
2792,00	مجموع التكاليف
( 200,00 )	مخرجات عملية الطحن
3702,85	التكلفة الخاص بالسميد للقنطار $0,7 / ( 200,00 - 2792,00 )$

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على معلومات من المؤسسة

\_ التكلفة التقديرية:

نظرا لصعوبة تحديد التكلفة التقديرية يمكن أن نستخدم معلومات جزئية من التقديرات الإجمالية وذلك بالتنسيق مع مصلحة المحاسبة والمالية. والتي من خلالها يتم تحديد التكلفة التقديرية كما هو موضح في الجدول الموالي:

في المرحلة السابقة قمنا بتحديد التكلفة المستهدفة وكانت 3610,00 دج أما التكلفة التقديرية هي 3702,85 دج.

#### الجدول 04:

##### الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة التقديرية

المبلغ (دج)	البيان
3610	التكلفة المستهدفة
3702,85	_ التكلفة التقديرية
- 92,85	الفارق

**المصدر:** من إعداد الباحث اعتمادا على معلومات من المؤسسة

وبمقارنة التكلفة المستهدفة بالتكلفة التقديرية نجد أن هناك فارق يقدر بـ: - 92,85 دج. فهذا الفارق عبارة عن تكاليف على المؤسسة العمل تخفيضها وذلك بإعادة النظر في جميع التكاليف ذات العلاقة بهذا المنتج.

**رابعاً: تخفيض التكاليف:** بالتنسيق مع مصلحة المحاسبة والمالية تبين لنا أن هناك العديد من التحسينات التي يجب القيام بها والعديد من التكاليف التي يجب التقليل منها مثل:

- مصلحة المشتريات تعمل على التأكد من جودة المواد الأولية سوف يؤدي إلى رفع نسبة الاستخراج من 70% إلى 72%؛
- من أجل تخفيض تكلفة الإنتاج وبالخصوص مصاريف الكهرباء عملت المؤسسة على تجنب الإنتاج في الفترة الممتدة من 17 سا إلى 21 سا بسبب ارتفاع التكلفة في هاته الفترة هذا ما أدى إلى انخفاض مصاريف الطاقة من 31 دج إلى 28 دج للقنطار؛
- عملت المؤسسة على تخفيض تكاليف الصيانة عن طريق تقديم مكافآت للعمال قصد المحافظة على الآلات وزيادة حجم الإنتاج من جهة أخرى إذ انخفضت مصاريف الصيانة من 50 إلى 46 دج؛
- تعمل المؤسسة على إعادة النظر في تكلفة شرائها للوازم الإنتاج إذ استطاعت للحصول عليها بسعر أقل مع المحافظة على جودتها بحيث انخفضت تكلفتها من 26 دج إلى 22 دج؛

هذه التعديلات التي سعت المؤسسة إليها يكون لها أثر على تخفيض التكاليف، وهذا الأثر يكون إيجابياً أي بمعنى أنها ستقلل من التكاليف إلى أدنى حد يمكنها من ذلك، هذا ما يعزز من صمود المؤسسة أمام المنافسة الشديدة وزيادة الحصة السوقية وضمان موقع تنافسي جيد يسمح لها بالتنافس.

والجدول الموالي يوضح مقدار التكاليف بعد التعديل:

## الجدول 05:

## مقارنة للتكلفة التقديرية للوحدة قبل وبعد التعديل

البيان	التكلفة التقديرية قبل التعديل (دج)	التكلفة التقديرية بعد التعديل (دج)	الفرق بين التكلفة التقديرية قبل وبعد التعديل
تكلفة شراء المواد الأولية	2280,00	2280,00	00
نسبة الاستخراج	% 70	% 72	% 02
مصاريف العمال	144,00	144,00	00
الطاقة المستعملة	31,00	28,00	03
قطع الغيار	50,00	46,00	04
مصاريف مالية	46,00	46,00	00
اهتلاكات	215,00	215,00	00
تكاليف أخرى مختلفة	26,00	22,00	04
ضرائب و رسوم	0,00	0,00	00
مجموع التكاليف	2792,00	2781,00	-
مخرجات عملية الطحن	( 200,00 )	( 185,00 )	-
التكلفة الخاص بالسميد للقنطار ( مجموع التكاليف / نسبة الاستخراج )	3702,85	3612,50	90.35

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على معلومات من المؤسسة

نلاحظ أن بعد التعديلات في التكاليف، خدمات، أجور العاملين والمصاريف الطاقة واللوازم تم تخفيض التكلفة التقديرية من 3702,85 دج إلى 3612,50 دج وبالتالي أصبحت التكلفة التقديرية بعد التعديل قريبة من التكلفة المستهدفة، أي بفارق يقدر ب: 2,50 دج. كما يوضحه الجدول التالي:

## الجدول 06: الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة التقديرية بعد التعديل

البيان	المبلغ (دج)
التكلفة المستهدفة	3610,00
_ التكلفة التقديرية بعد التعديل	3612,50
الفارق	- 2,50

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على معلومات من المؤسسة

إذا نجد الفارق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة التقديرية بعد التعديل هو فارق بسيط، حيث يمكن أن تقوم المؤسسة بعدة إجراءات من شأنها أن تزيل هذا الفارق، ومن بين تلك الإجراءات كتحفيض هامش ربحها.

## 7. خاتمة:

يعتبر نظام التكاليف المستهدفة كنظام حديث هدفه تخفيض التكاليف، إذ يعتبر نظاما متكاملًا للتسيير الاستراتيجي للتكاليف والأرباح، يأخذ بعين الاعتبار السوق (لتحديد السعر التنافسي)، ومتطلبات العملاء (لتحديد خصائص المنتج)، واستراتيجية المؤسسة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها (لتحديد هامش



الربح المرغوب) في تحديد التكلفة المستهدفة، وبناء على التكلفة المستهدفة التي يتم تحديدها يتم اتخاذ القرارات لإدارة التكلفة، وتخفيض التكلفة المقدره لامتناس الفرق الموجود بينها وبين التكلفة المستهدفة، كما يمتاز هذا النظام بالكثير من الخصائص كعدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد المتوقع الذي يمكن أن يقبله العملاء، وبعد تحديد الكمية المتوقع بيعها، وبذلك تضمن المؤسسة أن السعر الذي سيتم به تقديم المنتج الجديد للسوق سيكون مقبولاً مقدماً، وتحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج الوحدة من المنتج الجديد ستكون بمثابة حافز قوي للسيطرة على التكاليف ومحاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل اتخاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج. كما أن استخدام التكلفة المستهدفة يتم في مرحلتي التخطيط والتصميم للمنتج، وليس في مرحلة الإنتاج، ولذلك تعتبر التكلفة المستهدفة مدخلاً لتخطيط وإدارة التكاليف في مرحلتي التخطيط والتصميم، وليس لرقابة التكاليف في مرحلة الإنتاج، لكن على الرغم من المزايا التي يشتمل عليها هذا النظام إلا أن هناك نقاط ضعف والتي من أهمها فرضه لضغط كبير على العمال، كما يصعب تحديد التكلفة المستهدفة والفرضيات التي تبنى عليها والتي تتضمن مثلاً المنافسين المستقبليين، وفي الأخير مشكل إدارة التكلفة المستهدفة أو كيفية بلوغها حقا بعد تحديدها. ومن خلال هذه الدراسة التي تتدرج تحت عنوان نظام التكاليف المستهدفة كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، تبين لي مدى أهمية هذا النظام ضمن أدوات المحاسبة الإدارية ومدى فاعليته في التخفيض من التكلفة في المؤسسات الاقتصادية، حيث أن هذا النظام يركز أساساً على فكرة تحديد قيمة الربح المستهدف من خلال السعر المستهدف والذي بدوره يؤدي للوصول إلى التكلفة المستهدفة وهي أساس هذا النظام التكاليفي الحديث. وعلى ما سبق يمكن أن نقول أن نظام التكلفة المستهدفة حقق العديد من المزايا والنتائج نذكرها فيما يلي:

#### 7-1: نتائج الدراسة:

- يساهم نظام التكلفة المستهدفة في إدارة الأرباح المستقبلية؛
- هناك إمكانية لتطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية ولكن قد يحتاج ذلك بعض الوقت لتطبيقه بصورة دقيقة.
- يعتبر نظام التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في نفس الوقت؛
- يؤدي نظام التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكن تحمله وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات والخدمات محققة لأهداف الربحية؛
- يؤدي إتباع خطة التطوير المحددة من قبل نظام التكاليف المستهدفة إلى الحصول على معلومات مهمة تساعد في عملية تطوير المنتجات.
- تطور دور المحاسب في ظل مدخل التكلفة المستهدفة من مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقارير، إلى عضو يشارك مع فرق العمل في مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات؛
- يعمل نظام التكلفة المستهدفة على تنمية العمل الجماعي حيث أنه لا يمكن تبني هذا النظام إلا من خلال تظافر الجهود بين الأفراد من مختلف الإدارات.

- من خلال تطبيق نظام التكلفة المستهدفة كأداة هامة لإدارة التكلفة والربحية يمكن توفير المعلومات اللازمة للإجابة عن زيادة الأرباح وامكانية مواجهة المنافسة وتحديد سعر البيع التنافسي.
- يساهم نظام التكلفة المستهدفة في نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف أخرى خارجية مثل الموردين وحتى العملاء.

### 7-2: التوصيات:

- العمل على تعميم تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية.
- تحديد السعر المستهدف الذي يرضي الزبون المستهدف.
- العمل على تطوير أنظمة المحاسبة الإدارية عامة ونظام التكلفة المستهدفة خاصة.
- الزامية القيام بدراسات نظرية وتطبيقية للأنظمة الأخرى ذات العلاقة بنظام التكاليف المستهدفة، لأن جميع الأنظمة تساعد على التطبيق السليم لهذا النظام.

- إيجاد مقاربة نوعية لدمج أنظمة المحاسبة الإدارية فيما بينها.

### 7-3: أفاق البحث:

- تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الخدمية.
- المقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام التكاليف المستهدفة.
- مدى تأثير نظام التكاليف المستهدفة على تنافسية المؤسسة.

## 8. المراجع:

### 7-1: المراجع باللغة العربية:

1. أحمد حسين علي حسين. (2013). المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي. مصر: الدار الجامعية.
2. محمد احمد طيبة عبد السميع. (2010). الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية. الأردن: دار جليس الزمان.
3. محمد السرور الحريري . (2016). محاسبة الادارية متقدمة . تأليف محاسبة الإدارية متقدمة. الاردن : دار المناهج للنشر والتوزيع .
4. إياد سليم زملط. (2012-2013). أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الائتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة. فلسطين: بكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة.
5. ميساء محمود محمد راجحان. (2002). دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، رسالة ماجستير في المحاسبة . المملكة العربية السعودية: جامعة الملك عبد العزيز .
6. زينبات محمد محرم. (1995). استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة. المجلة العلمية للاقتصاد والادارة .
7. فلاح غسان المطارنة. (2008). مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الثاني.

8. محمد رضا الخلف نضال، و محسن حسن زويلف إنعام: . (بدون سنة). التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني. مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، مجلد 21، العدد الأول.

7-2: المراجع باللغة الفرنسية:

9. Claude , A., & Sabine , S. (2010). contrôle de gestion, Manuel et Applications,. Paris: Dunod.

10. F. Koons. (1994). Applying ABC to Target Cost. American : Association of Cost Engineers.

11. M.Morgan, P. (1989). Japanese Management Accounting: it's Contribution to the Japanese Economic Miracle, Management Accounting .

12. Mills and F. Schmid R. Bear .(1994) .Product Costing In Advanced Technology Environments, Management Accounting.

7-3: المراجع باللغة الانجليزية:

13. Yoshikawa, Innes, T., J.Michell, & F. and Tanaka, M. (1993). Target Cost, Chapter Four, Contemporary Cost Management. Chapman and Printing Hall: First Edition.

14. Driscoll , G. K. (2004). International Management, An Empirical study of some Swedish firms.

15. F. Worthy. (1991). Japan's Smart Secret Weapon, Fortune, Japan, Vol.124, No4,(Aug12). Japan: .

16. G. Boer, J. (1999). Target Costing Can Boost Your Bottom-Line, Management Accounting. US: .

17. J. Corrigan. (1996). Target Costing-A New Approach, Vol.74,No3. Australia: Japan.

18. J. Wood. (1998). First Annual International Congress on Target Costing, Management Accounting .

19. R. Cooper , & B. Chew. (1996). Control Tomorrow's Costs Through Today's Designs, Harvard Business Review , Vol.74, No.1,p93. US.

20. R. Cooper, & R. Slagmulder. (1997). Target Costing and Value Engineering. .: NJ: Institute of Management Accountants.

21. R. Cooper و R. Slagmulder .(1997) .Target Costing and Value Engineering, Portland/Or: Productivity Press and Montvale .: .NJ: Institute of Management Accountants.

22. S .Ansari, Bell, & J and CAM-I. (1997). Target Cost Core Group, Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management. Consortium for Advanced Manufacturing International.

23. Swenson Dan, w. (2003). Best Practices in Target Costing, management accounting quarterly.

7-4: مواقع الانترنت:

24. M.SAKURI .(2001) .Target Costing and how to use it من 07 02 2020، تاريخ الاسترداد .  
http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumSakurai89