

أهمية استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض تكاليف الإنتاج
دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية العراقية

The Importance of Using Target Costing Approach to Reduce Production Costs
Field Study on a Sample of Iraqi Industrial Companies

د. لبنى هاشم نعمان

Dr. Lubna Hashim Noaman

المعهد التقني - الانبار / الجامعة التقنية الوسطى

المستخلص

تهدف الدراسة إلى التعرف على اسلوب التكلفة المستهدفة الذي يعتبر أحد أنظمة التكاليف الحديثة التي لها العديد من الفوائد والمزايا. بالإضافة إلى التعرف ما إذا كانت الشركات الصناعية في العراق تدرك فوائد استخدام التكلفة المستهدفة لتخفيض تكاليف الإنتاج ، إذ تلعب التكلفة المستهدفة دوراً رئيسياً في تخفيض التكاليف ونتيجة لذلك تزيد من الأرباح بالإضافة إلى القدرة والاستمرارية على المنافسة في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية وفي ظل البيئة الصناعية الحديثة.

ولتحقيق أهداف الدراسة، قامت الباحثة بتصميم استبيان وتوزيعه على العاملين في الشركات الصناعية العراقية، حيث تم توزيع 70 استمارة استبيان ولكن تم اعتماد 60 استبياناً فقط لغرض التحليل .

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن الشركات الصناعية تدرك أهمية استخدام التكلفة المستهدفة لتخفيض تكاليف الإنتاج، ولكنها لا تستخدمها إلى جانب ذلك، فإن البيئة الصناعية في العراق مناسبة لتنفيذ هذا الأسلوب. **الكلمات الدالة : التكلفة المستهدفة ، السعر المستهدف ، الربح المستهدف ، تخفيض التكلفة .**

Abstract

The study aims to identify the target costing Approach which is considered one of the modern costing systems that has numerous benefits and advantages. In addition, to identify if the Industrial Companies in Iraq realize the benefits of using Target Costing in reduced production costs.

The Target costing plays a major role in reducing the costs and as a result it increases the profit as well as the capability and continuity to compete under the economic and technological changes and under the modern industrial environment.

To achieve the goals of the study, the researcher has designed a questionnaire and distributed it to the employees in the Iraqi industrial companies .70 questionnaires were distributed but only 60 questionnaires were approved for the purpose of analysis. The results of the study have shown that the industrial companies are aware of the importance of using target costing to reduce production costs, but they don't use it. Besides, the industrial environment in Iraq is suitable to implement this Approach.

Key words: Target Cost, Target price, Profit Target, Reducing the Cost.

الإطار المنهجي والدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجي

المقدمة

الحمد لله وكفى ، والصلاة والسلام على نبيه المصطفى (محمد) وعلى آله وصحبه ، ومن اهتدى ، وبعد :
نتيجة للتقدم التكنولوجي الذي يشهده العالم في مجال الصناعة تنامت وتنوعت حاجات ورغبات المستهلكين من السلع والخدمات التي تقدمها الشركات الصناعية ، مما جعل هذه الشركات تسعى وبشكل دائم الى تقديم منتجات متجددة ومتطورة تواكب التغير البيئي والتكنولوجي المتسارع وبأسعار مناسبة لإرضاء رغبات زبائنها المتنامية والمتغيرة .
ويؤكد البكري " ان الزبون يعتبر الأساس في نجاح كل المؤسسات أو فشلها فإذا لم يرضى الزبون بمنتج معين بسبب تغير أذواقه أو ميله الاستهلاكي فلا فائدة من انتاج السلعة حتى لو كانت بأساليب مثالية" (البكري ، 2011 : 238) .
ويرى مبارك ان سبب نجاح المنشآت ليس فقط تحقيق احتياجات المستهلكين الحالية بل أيضا التنبؤ باحتياجاتهم المستقبلية (مبارك وآخرون ، 2008 : 345)

وعليه ازدادت حدة المنافسة بين الشركات الصناعية مما جعلها تركز على استحداث ادوات جديدة لتخفيض التكاليف مع المحافظة على جودة السلعة التي تقدمها لتعزيز سمعتها ومكانتها السوقية ورضا الزبائن وبالتالي الحصول على أرباح مستديمة ، إذ ان تخفيض التكاليف يُعد من اهم الاستراتيجيات التي يجب ان تتبناها الشركات الصناعية في ظل متغيرات البيئة الحديثة التي تتسم بشدة المنافسة . وتحتاج عملية تخفيض التكاليف الى إطار متكامل لإدارة التكلفة ، لذلك ينبغي إعادة النظر في الأساليب التقليدية لتخفيض التكاليف ، وضرورة تبني واستخدام مداخل واساليب وادوات مستحدثة ، ومن اهم تلك المداخل هي مدخل التكلفة المستهدفة والتي عن طريقها يصبح بالامكان ادارة التكاليف وتخفيضها وصولا للكلف المسموح بحدوثها لانتاج المنتج ، بحيث يمكن معها تحقيق الربح المطلوب تحقيقه .
ويجب الاشارة الى ان اليابان اول من استخدم مدخل التكلفة المستهدفة خلال عام 1960 واليوم اصبح هناك نسبة كبيرة من الصناعات التجميعية اليابانية تتبع هذا الاسلوب والذي كان احد اسباب نجاحها لاسيما في صناعة السيارات وصناعة الالكترونيات وغيرها من الصناعات الحديثة والمتطورة التي تعتمد على التكنولوجيا الحديثة وعلى القوى العاملة المدربة على استخدام التكنولوجيا الحديثة لتحقيق اكبر حجم من الانتاج لتقليل نسبة تاثير التكاليف الثابتة على الكلفة الكلية للوحدة الواحدة من الانتاج بمعنى امتصاص اثر التكاليف الثابتة على التكاليف الكلية للانتاج .

اهمية الدراسة

تكمن اهمية الدراسة في كونها تسلط الضوء على احد اهم نظم ادارة التكاليف الحديثة والذي اعتمدت عليه العديد من الشركات الصناعية الرائدة في الدول المتقدمة في تخفيض تكاليف منتجاتها مع المحافظة على الجودة ورغبات الزبائن ، ولتحقيق التقدم لشركتنا الصناعية التي خرجت من المنافسة وفقدت حصتها السوقية بعد احداث عام 2003 ، حيث توقفت العديد من المصانع عن العمل بسبب بروز ظاهرة الاستيراد المفتوح بحيث اصبحت الاسواق العراقية مركزاً لتصريف السلع والبضائع المستوردة بلا منافس وطني ليس بسبب نوعية السلع المنتجة لان المعروف عن الانتاج العراقي هو الاحسن والاجود ولكن بسبب كلفة الانتاج التي اصبحت عالية جداً بحيث لاتستطيع الشركات العراقية مجارات الشركات الاجنبية التي تمتاز بأسعار منخفضة او جودة عالية او كلاهما معاً .

ولكي نتمكن من اعادة ما كانت تتمتع به شركتنا من ميزة تنافسية قوية وسمعة افضل في الاسواق المحلية والعالمية ومواكبة التطور الحاصل اليوم في مجال التصنيع علينا الاستفادة من خبرة الشركات التي سبقتنا في هذا المجال ، وبناءاً

عليه فان اهمية هذه الدراسة تتبع من كونها محاولة تسعى من خلالها الباحثة الى استكشاف الفرص المتوفرة لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العراقية . وفيما اذا كانت هناك معوقات تحول دون تطبيق هذا الاسلوب في ادارة التكاليف .

مشكلة الدراسة

نتيجة للتطور الاقتصادي والتقدم العلمي والتكنولوجي واستخدام الحاسوب في التصميم الهندسي وتصميم العمليات الانتاجية ، وازدياد المنافسة وتعدد اصناف المنتجات المعروضة في اسواق تعاني من الفائض في العرض مما جعل الشركات الصناعية في الدول المتقدمة تركز على استحداث ادوات جديدة لتخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة وضمان تسويق منتجاتها في مثل هذه الاسواق وباسعار يمكن ان تحقق العائد المطلوب ، ومن هذه الادوات اسلوب التكلفة المستهدفة والذي يعتبر من اهم نظم إدارة التكاليف الحديثة .

وبذلك تكمن مشكلة الدراسة في ارتفاع تكاليف الانتاج في معظم الشركات الصناعية العراقية وحاجتها لاستخدام الاساليب الحديثة لتخفيض تكاليف منتجاتها بحيث يمكن معها التحكم في سعر البيع وتحقيق الربح المطلوب مع المحافظة على جودة السلعة المنتجة وتحقيق رغبات الزبائن في ظل بيئة تزداد فيها المنافسة وفي ظل اسواق تعج بالسلع المتعددة والمتطورة .

وبذلك يمكن حصر عناصر مشكلة الدراسة في البحث عن اجابات للأسئلة التالية :

1. هل يساهم اسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الإنتاج في حال تطبيقه ؟
2. هل تتوفر لدى الشركات الصناعية الإمكانيات اللازمة لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة .
3. هل توجد معوقات لدى الشركات الصناعية لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة .

هدف الدراسة

1. التعرف على اسلوب التكلفة المستهدفة من خلال توضيح مفهومه وطبيعته وأهدافه ومزايا تطبيقه والمبادئ التي يقوم عليها .
2. دراسة إمكانية تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لإدارة التكاليف وتخفيضها الى الكلف المسموح بحدوثها لإنتاج منتجاتها .
3. التعرف على المعوقات التي تواجهها الشركات الصناعية في تطبيق التكلفة المستهدفة .

فرضية الدراسة

انطلاقا من المشكلة المطروحة في هذه الدراسة اعتمدت الباحثة على الفرضيات التالية :

1. لا يؤدي تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة الى تخفيض التكاليف
2. لا يمكن تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للتطبيق .
3. لا تواجه الشركات الصناعية صعوبات تعيق تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة .

منهجية الدراسة

اعتمدت هذه الدراسة في اطارها النظري على مجموعة من الكتب والدوريات العربية والأجنبية المختصة بالموضوع . اما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد اعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي لاختبار صحة الفرضيات من خلال الاستبيان الذي اجري على الشركات الصناعية المهمة بتطبيق الاساليب الحديثة في ادارة تكاليفها بغرض تخفيضها والتي تعاني

منتجاتها من منافسة شديدة مع انواع مماثلة من البضائع المستوردة والتي تباع بأسعار منخفضة قد لاتمثل تكلفة الانتاج الفعلية لمنتجات شركاتنا الوطنية ، وعليه تم اختيار عينة الدراسة بالطريقة القصدية العمدية والبالغ عددها 8 شركات ، ولقد تم توزيع 70 استبانة وزعت على العاملين في إدارة الحسابات المالية وإدارة التكاليف وإدارة الانتاج وإدارة التسويق وإدارة المشتريات وإدارة التصميمات الهندسية وإدارة التخطيط والبحوث لكون هذه الإدارات لها علاقة بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ، ولقد تم استرداد 62 استبانة ، كما استبعدت استبانتين من التحليل لعدم مطابقتها للمواصفات وبذلك بلغت النسبة التي خضعت للتحليل 85.71% وهي مناسبة للدراسة ، وأدناه الشركات الصناعية التي اجريت عليها الدراسة :

1. الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية
2. الشركة العامة لصناعة الالبان
3. شركة صناعة الاصباغ الحديثة
4. الشركة العامة لصناعة البطاريات
5. الشركة العامة للصناعات الكهربائية ا بغداد
6. شركة العز للأجهزة الالكترونية والكهربائية
7. شركة العز العامة لصناعة الاثاث ا مصنع بغداد
8. الشركة العامة للصناعات الصوفية ا معمل السجاد والبطنيات

ثانياً: الدراسات السابقة Literature Review

1. دراسة زويلف ورضا (2007) بعنوان "التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة" (دراسة ميدانية على قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردنية).

هدفت هذه الدراسة الى بيان أهمية استخدام هذا المنهج في التسعير في ظل ظروف المنافسة الشديدة والتعرف على واقع أساليب التسعير المستخدمة في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني ومدى ملاءمتها للتطورات الجارية ، ومن ثم الارتقاء بأساليب التسعير المستخدمة من خلال اقتراح منهج للتسعير، يعتمد السعر السائد في السوق التنافسي كأساس لاتخاذ قرار التسعير، وخرجت الدراسة بمجموعة من النتائج أبرزها، أن منهج التكلفة المستهدفة يمثل طريقة للتسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة في البيئة التنافسية . أما أهم توصياتها، فهي ضرورة اعتماد منهج التكلفة المستهدفة في التسعير لرفع كفاءة القرارات ذات الصلة.

2. دراسة هاشم (2003) بعنوان "تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة ببيئة الأعمال المتقدمة"

هدفت هذه الدراسة الى إبراز دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة خاصة في بيئة الأعمال المعاصرة وذلك لما لهذا الأسلوب من مزايا متعددة خاصة في مجالات تخطيط ورقابة التكلفة وتخفيضها، ومن اهم نتائجها، ان أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر أداة إستراتيجية شاملة يمكن استخدامها بشكل عام في دعم إستراتيجية زيادة التكاليف.

3. دراسة الحداد (2011) بعنوان "مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة"(دراسة ميدانية).

استهدفت هذه الدراسة التعرف الى مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة الذي يلعب دوراً أساسياً في تخفيض التكاليف ومن ثم زيادة الأرباح والاستمرارية على المنافسة في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج لعل اهمها ان الشركات الصناعية تدرك اهمية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة الا انها لا تطبقه على الرغم من ان تلك الشركات تطبق نظام محاسبي سليم يساعد في تطبيق هذا المدخل.

4. دراسة Rattray, et.al. (2007) بعنوان

"Target costing in New Zealand manufacturing firms"

هدفت الدراسة الى بيان مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية النيوزيلندية وذلك من خلال توزيع استبانته على 31 شركة وقد توصلت الدراسة الى ان 12 شركة فقط تستخدم التكلفة المستهدفة وان من أسباب تطبيقها هي تخفيض التكلفة وزيادة المبيعات.

5. دراسة Atieh (2014) بعنوان

" The Adoption and Implementation of Target Costing Approach in Manufacturing Companies in Jordan "

استهدفت الدراسة معرفة مستوى تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الاردنية والتعرف على صعوبات ومعوقات التطبيق بالإضافة الى معرفة فوائد تطبيق هذا المنهج، واهم ما توصلت إليه الدراسة ان شركات التصنيع في الأردن لديها متطلبات تنفيذ التكلفة المستهدفة الا ان هناك بعض الصعوبات التي تحول دون تطبيقها منها نقص الدعم الإداري والكفاءة.

6. دراسة Al-Awawdeh, et.al. (2012) بعنوان

" The Relationship between Target Costing and Competitive Advantage of Jordanian Private Universities".

ركزت هذه الدراسة على العلاقة بين التكلفة المستهدفة والقدرة التنافسية في الجامعات الخاصة الأردنية. وذلك من خلال توزيع استبانته على عينة مكونة من 50 شخصاً من المدراء الماليين ، ومدراء التخطيط والجودة، ورؤساء الإدارات المحاسبية في الجامعات الاردنية الخاصة، وقد أظهرت النتائج الى قوة الارتباط بين التكلفة المستهدفة وتعزيز القدرة التنافسية ، وعليه فقد اوصت الدراسة بانه يجب على الجامعات بشكل عام والجامعات الأردنية الخاصة على وجه الخصوص أن تقوم بتطبيق التكلفة المستهدفة لتحقيق المزايا التنافسية وتعزيزها.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

يتبين من الدراسات السابقة ان أياً من الباحثين لم يتناول أهمية استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية العراقية التي يمكن أن تعتبر بيئة ملائمة لإجراء مثل هذه الدراسة، نظراً للمنافسة الشديدة التي تشهدها بيئة التصنيع.

المبحث الاول

الإطار النظري للتكاليف المستهدفة

أولاً : مفهوم التكلفة المستهدفة Concept of Target Costing

في حالات معينة قد تتوصل المنشأة الى ان القوى السوقية تفرض عليها بيع احد منتجاتها بسعر معين ، لذلك يبقى امامها حرية تحديد تكلفة إنتاج هذا المنتج وهذه التكلفة يجب ان تكون مرشداً لها اثناء عملية تصميم المنتج . ولمراعاة ذلك تقوم بتصميم الاجزاء والقطع اللازمة للإنتاج وإذا تبين لها أنها مرتفعة تقوم بإعادة التصميم لتصل الى التكاليف المستهدفة والجودة التي تجعل من المتاجرة في المنتج أمراً مشجعاً (الرجبي ، 2007 : 375) . إذ يمثل سعر البيع المبني على مدخلات بيانات العملاء والمنافسين اساس حساب التكاليف المستهدفة (القباني ، 2010 : 381) . فالتكلفة المستهدفة هي إحدى تقنيات ادارة التكلفة الموجهة نحو السوق إذ يتم إستعمالها في بداية حياة المنتج – المرحلة المبكرة من دورة حياة المنتج لتعزيز الربحية والانتاجية بشكل عام (الذهبي والغبان ، 2007 : 236) . ويعرفها فودة بأنها اداة لادارة التكلفة تهدف الى تخفيض تكلفة المنتج اثناء مرحلة التخطيط والتطوير ومن ثم فان هذه الاداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها ، وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية ودرجة الثقة فيها من جانب العملاء . (فودة , 2007 : 209)

في حين يرى Cooper بأنها اسلوب محاسبي لادارة الارباح المستقبلية للشركة من خلال إدراج التكلفة المستهدفة صراحة في عملية تطوير المنتج (Cooper & Slagmulde : 2002 , 5) ويرى آخرون ان التكلفة المستهدفة هي التكلفة التي يجب ان لا تتجاوزها تكلفة المنتج حتى يمكن المحافظة على هامش ربح محدد وعلى سعر البيع اللازم لتحقيق هذا الهامش المحدد للربح (الجليلاتي واخرون ، 2008 : 532) أما جمعية المحاسبين اليابانيين فقد عرفتها بأنها عبارة عن عملية لادارة الارباح بصفة عامة وذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج وسعره وشروط توزيعه وغير ذلك من الاهداف المتعلقة بالمنتج والتي تمكن المنظمة من تحقيق استراتيجيتها للربح على ان يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج وكذلك تطويره للمستوى الذي يقابل تطلعات واحتياجات العملاء (Keun , 2005 : 6) . ومن خلال المفاهيم السابقة ترى الباحثة ان التكلفة المستهدفة هي أداة لتخطيط التكلفة اثناء مرحلة البحث والتصميم والتطوير والتي بموجبها يتم اختيار التصميم الاقل تكلفة والذي يحقق الربح المطلوب شرط المحافظة على الجودة التي تفي باحتياجات الزبائن . بذلك يمكن تحديد طبيعة التكلفة المستهدفة بالنقاط التالية :

- 1- أداة مهمة لادارة التكاليف والربحية في آن واحد وبشكل إستراتيجي ، حيث ان تصميم المنتج باقل تكلفة وتسعيه بشكل تنافسي يؤدي الى تحقيق وضع تنافسي مستقر في السوق (Hilton , 2005 : 648)
- 2- طريقة للتسعير: بعد ان تتم دراسة السوق وتحديد متطلبات الزبائن وخصائص المنتج يتم تحديد سعر البيع وحجم الانتاج المستهدف بالاعتماد على قيمة المنتج المحسوسة لدى الزبون اما هامش الربح فيتم تحديده عن طريق عملية تحليل الربح لفترات طويلة على وفق العائد على المبيعات وعليه يتم تحديد التكلفة المستهدفة من خلال طرح هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف (Atkinson et,2004:292)

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

نلاحظ انه وفقاً لاسلوب التكلفة المستهدفة يحدد سعر البيع المتوقع والربح المرغوب ثم يتم اشتقاق التكاليف المسموح بها لانتاج المنتج وهذا يجعل التكاليف ترتبط بأسعار البيع بدلاً من ارتباط اسعار البيع بالتكاليف . وكنتيجه لذلك ينبغي ان تكون كل التكاليف مبررة مما يؤدي الى استبعاد التكاليف غير الضرورية دون المساس بجودة المنتج (Kwah , 2004 : 32) ، بينما الطريقة التقليدية تتمثل في تطوير المنتج أولاً ثم تحديد وقياس تكلفة انتاجه ووضع سعر بيعه عن طريق اضافة هامش الربح المتوقع الى تكلفة الانتاج المتوقعة وقد تحقق الشركة ارباحاً او خسائر ، وكما موضح بالمعادلة ادناه :

سعر البيع = كلفة المنتج المتوقعة + هامش الربح المتوقع

وعادة ما يخضع سعر البيع المستهدف للعديد من العوامل منها خصائص المنتج ، خصائص العملاء المتوقعين وتفضيلاتهم ، السوق المستهدف ، دورة حياة المنتج ، واسعار السلع المنافسة واستراتيجيات المنافسين ، والاهداف الاستراتيجية للمنشأة بالنسبة للمنتج (عبدالدايم ، 2001 : 474) .

ثانياً : أهمية اسلوب التكلفة المستهدفة Importance of Target Costing

تظهر اهمية التكلفة المستهدفة عن طريق تحقيقها للاهداف التالية : (منصور ، 2008 : 371)

1. تخفيض تكلفة المنتج قبل حدوثها وهو الهدف الاساسي لاسلوب التكلفة المستهدفة .
2. يركز اسلوب التكلفة المستهدفة على دراسة البيئة الخارجية للشركة في رغبات واحتياجات الزبون ، ومواصفات وخصائص المنتج وإمكانيات وظروف المنافسين مما يُمكن من تحديد الميزة التنافسية للشركة .
3. زيادة وتحسين جودة المنتج وتميزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد ومن ثم خفض الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج حتى تقديمه فعلاً .
4. تحسين الموقف التنافسي للشركة عن طريق توفير منافع الانتماء من قبل العاملين وسعيهم نحو تحقيق اهداف خفض التكلفة .
5. إدارة تشكيلة المنتجات ، كما يساعد في تحديد تكلفة المنتج المستهدفة ، وهي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي والتي يتم مقارنة تكلفة المنتج بها .
كما اضاف المطارنة الاتي : (المطارنة ، 2008 : 286)
6. مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع .
7. تحقيق اهداف الادارة من خلال الارياح والمنافسة على المدى الطويل .
وبضيف العشماوي الاتي : (العشماوي ، 2011 : 336)
8. يوسع من دور المعلومات المحاسبية بدءاً من مرحلة التصميم ، وبالتالي ينقل العمل المحاسبي من موقع الانتظار لحين وقوع الحدث اي تصميم وانتاج المنتج بغية تتبع الحدث فمثلاً مشاركته في مراحل التصميم والانتاج بتوفيره للمعلومات المتعلقة بتكلفة عناصر الانتاج الواجب العمل في اطارها .
9. تحليل وتقييم ورقابة التكاليف في كافة مراحلها بدءاً بتخطيط المنتج وانتهاءً بالتخلص منه ، وأيضاً بكافة العوامل المؤثرة فيها والمتمثلة في الاداء الداخلي والخارجي معاً .

وتضيف الباحثة على هذه الأهداف الأتي :

10. تخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلية وبدون اية خسائر في الجودة وذلك بحذف الانشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي الى منفعة المنتج والمستهلك .
11. تطوير المنتجات بصورة دائمة لجذب المستهلكين وضمان الاستمرار بالاسواق .

فضلاً عن هذه الاهداف فان استخدام اسلوب التكلفة المستهدف يُمكن من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والاداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم واطراف اخرى خارجية مثل الموردين وحتى الزبائن (Ellram , 2006 : 13) ، بالإضافة الى انه يستخدم كأداة للرقابة لانه يعمل على تقادي حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الانتاج كما انه يساعد في التعرف على اي المنتجات التي تحقق الربح المطلوب اي انه يساعد في صنع القرارات الاستثمارية حول الاستمرار في صنع منتج معين او التوقف عن صنعه (Bird , 2003 : 112-117) . وترى الباحثة ان اهمية التكلفة المستهدفة تظهر من كونها اداة لتصميم منتج ناجح يفي باحتياجات الزبائن من حيث المواصفات والجودة والسعر مع ضمان ربح معقول في ظل ظروف المنافسة الشديدة .

ثالثاً : مبادئ التكلفة المستهدفة Principles of Target Costing

هناك ستة مبادئ ترتكز عليها التكلفة المستهدفة هي: يتصرف من : (Ansari, et Al., 2006 : 21)

1. السعر المستهدف يقود لاحتساب الكلفة : إذ يتم تحديد السعر المستهدف أولاً ثم تتم عملية احتساب التكلفة المستهدفة .
2. التركيز على الزبائن وذلك بالاهتمام بمتطلباتهم من ناحية الجودة والسعر الذي يرغب الزبون بدفعه والوقت المناسب للحصول على المنتج وكذلك القيمة التي تقدمها كل وظيفة من وظائف المنتج للزبون .
3. تشكيل فرق عمل من مختلف الإدارات والتخصصات لتصميم وتطوير المنتج .
4. تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج سواء تكاليف التخطيط ، والتصميم ، والاختبار ، والانتاج ، والصيانة ، والتوزيع ، وصولاً الى تكلفة التخلص من المنتج بعد انتهاء الغرض من استخدامه .
5. التركيز على مرحلة تصميم المنتج باعتبارها المرحلة التي تؤدي الى خلق التكلفة عند البدء في الانتاج ، بمعنى ان المصممين يجب ان يصمموا المنتج بحيث يمكن انتاجه بالتكلفة المستهدفة المرغوبة .
6. الاهتمام بجميع مراحل سلسلة القيمة بداية من العلاقة مع الموردين وصولاً الى العلاقة مع الزبائن ، بمعنى تكثيف الجهود لحذف الانشطة التي لا تضيف قيمة لتخفيض التكاليف .

رابعاً: مزايا تطبيق التكلفة المستهدفة Advantages of Target Costing

هناك العديد من المزايا التي يمكن ان تحققها الشركات عند تطبيقها لاسلوب التكلفة المستهدفة نذكر منها :

1. تتميز التكلفة المستهدفة بتركيزها الخارجي حيث ان نقطة البداية للاسلوب هي سعر السوق المستقبلي ثم الوصول الى التكلفة المستهدفة وبهذا فهي تتجنب مشاكل المداخل الاخرى للتكلفة وعليه تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلاً من توثيق بيانات تاريخية وكذلك يصبح السعر مسبباً لعملية تطوير المنتج بدلاً من ان يكون ناتجاً عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح : (Yoshikawa, Innes, Mitchell , 2002 : 46-47)

2. يؤدي إتباع اسلوب التكلفة المستهدفة الى تقديم منتجات او خدمات مرغوبة من قبل الزبون ويسعر يمكن تحمله وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات والخدمات محققة لاهداف الربحية (Ken C.Snead,et al , 2005 : 268) .
3. لا يقتصر دور المحاسب الاداري في ظل اسلوب التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الاعمال والتقارير عنها وإنما يمتد ليشارك مع فريق العمل في مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات (Albright , 2006 : 157) .
4. يعتبر اسلوب التكلفة المستهدفة اداة لادارة التكلفة والربحية في آن واحد (عبد الحفيظ ، 2008 : 14) .
5. يعمل اسلوب التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث انه لا يمكن تبني هذا الاسلوب إلا من خلال تعاون مجموعة من الافراد من اقسام التصميم والهندسة والمشتريات والتصنيع والتسويق والمحاسبة الادارية الخ .
6. يعمل اسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها اي اثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها .
7. يساعد اسلوب التكلفة المستهدفة على تحقيق الكثير من الوفورات عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة وعلاقتها بانشطة الموردين والزبائن بحيث يتم انتاج المنتج بافضل توليفة ممكنة من الأنشطة .
8. تخفض التكلفة المستهدفة وقت تقديم المنتجات الجديدة ، إذ ان تصميم المنتج لتحقيق التكلفة المستهدفة بدلاً من تقييم قابلية المنتج التسويقية على اساس الكلفة زائد والتي ستكرر تصميم المنتج في عدة اقسام سيؤدي بالنتيجة الى تخفيض الوقت اللازم لتقديم المنتجات الجديدة (Mores, et, al , 2003 : 374-378) .
9. وتضيف الباحثة ما يلي:
ان اسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر اداة رقابية فعالة إذ يعمل على تفادي ارتفاع التكاليف اثناء مرحلة التصميم وأثناء الإنتاج وكذلك الدعم ما بعد الإنتاج كما ويساعد على تطوير المنتجات بصورة مستمرة نتيجة للتفاعل المستمر بين الشركة والبيئة الخارجية وذلك عن طريق معرفة رغبات الزبائن والعمل على تحقيقها .

خامساً: الاختلاف بين التكلفة المستهدفة والأنظمة التقليدية لإدارة التكلفة

The difference between Target Costing Approach and Traditional Cost Management Systems

بتصرف من : (Garrison & Noreen, 2000 : 881) و (مهدي ، 2009 : 208-209)

1. بموجب التكلفة المستهدفة ترتبط التكاليف باسعار البيع بينما في الطريقة التقليدية ترتبط اسعار البيع بالتكاليف ، بمعنى انه وفقاً للمدخل التقليدي يتم تصميم المنتج اولاً ثم تحدد تكلفة انتاجه ثم يوضع السعر، على عكس اسلوب التكلفة المستهدفة حيث يتم تحديد التكلفة المستهدفة عن طريق طرح هامش الربح من سعر البيع المتوقع اولاً ثم يصمم المنتج .
2. وفقاً لاسلوب التكلفة المستهدفة يتم اشراك الموردين في المراحل الاولى لتصميم المنتج لمعالجة اي ارتفاع في تكلفة اي جزء من اجزاء المنتج على عكس الطريقة التقليدية حيث يتم مفاطة الموردين بعد الانتهاء من تصميم المنتج .
3. التكلفة المستهدفة صالحة للمنتجات المتعددة ذات دورة الحياة السوقية القصيرة نسبياً ، اي تتكيف مع ظروف البيئة التي تتميز بالتغيير السريع وشدة المنافسة ، في حين المدخل التقليدي يكون صالح للمنتجات النمطية

- ذات دورة الحياة الطويلة ، اي تتكيف مع ظروف بيئية تتميز بمحدودية انتقال السلع ورؤوس الاموال بين الدول ، فرض اسعار ادارية ، سيادة اقتصاديات الحجم ، انتاج كميات كبيرة من السلع مع ثبات المواصفات .
4. هدف التكلفة المستهدفة هو التخفيض المستمر للتكلفة اثناء مرحلة التصميم عن طريق تخفيض تكلفة امتلاك المنتج وليس تخفيض السعر الذي يدفعه الزبون اثناء الشراء فقط وكلفة امتلاك المنتج هذه تتضمن سعر الفاتورة ، تكلفة النقل ، التوصيل والصيانة ، والخدمات وتكلفة التخلص من المنتج يجب ان تؤخذ بنظر الاعتبار اثناء شراء المنتج وبهذا فان تطبيق التكلفة المستهدفة سوف يستفيد منها المنتج والمستهلك ، بينما هدف المدخل التقليدي هو خفض التكلفة الى مستوى معين عن طريق القضاء على عوامل الاسراف والتلف وعدم الكفاءة اثناء الانتاج الفعلي .
5. وفقاً لاسلوب التكلفة المستهدفة يتم الاعتماد على الأساليب الحديثة والمتطورة في إدارة وتخطيط التكلفة كسلسلة القيمة في حين لا تأخذ الطريقة التقليدية بهذه الطرق عند التخطيط للتكلفة .
6. تراعي التكلفة المستهدفة اعتبارات السوق التنافسي المتمثلة باحتياجات ورغبات الزبائن والسعر الذي يستعد الزبون لدفعه بالإضافة الى اسعار المنافسين واصناف منتجاتهم ووظائفها وحجم السوق الذي ترغب المؤسسة في بلوغه عند التخطيط للتكلفة والربحية في حين تهمل الطريقة التقليدية العوامل الخارجية كالزبائن ، الموردين والمنافسين عند التخطيط للتكلفة والربحية .
7. تحقق التكلفة المستهدفة مكاسب اكثر لانها تعمل على مراقبة التكاليف قبل او اثناء تطوير المنتج بينما في المدخل التقليدي تنتظر المؤسسة حتى مراحل متأخرة من دورة حياة المنتج ، في هذا الوقت يصبح جزء هام من التكاليف ثابتاً وكنتيجة لذلك لن تكون المؤسسة قادرة كبيرة على تغيير التكاليف او التحكم فيها (Feil et. Al., 2004 : 14) .

المبحث الثاني

مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة

Stages of Applying Target Costing

تمر عملية تطبيق التكلفة المستهدفة بمجموعة من المراحل التالية :

1. مرحلة بحوث السوق

تتمثل هذه المرحلة باستقصاء السوق لمعرفة حاجات ورغبات وأذواق المستهلكين وتحديد مواصفات وجودة المنتج الذي تنوي الشركة إنتاجه وكذلك تحديد السعر الذي بإمكان الزبون دفعه حيث ان السعر هو الذي يحدد التكلفة مع الأخذ بنظر الاعتبار المنافسة التي تنتمي لها هذه الصناعة هذا في حالة المنتجات الجديدة .اما المنتجات الموجودة في السوق فيجب إجراء بحوث السوق لمعرفة كيفية تقييم الزبائن لمنتجات الشركة في ظل وجود منتجات منافسة ودراسة اسعار المنافسين وتحليل منتجاتهم وقوة الطلب وظروف السوق الحالية والمستقبلية .

2. مرحلة تحديد السعر المستهدف

السعر المستهدف : هو السعر المقدر للمنتج سواء سلعة او خدمة والذي يكون المستهلكون المرتقبون على استعداد لدفعه وهذا التقدير يبني على اساس فهم وإدراك الزبائن لقيمة هذا المنتج ورد فعل المنافسي، ويجب ان يكون هذا السعر مناسباً بحيث يمكن المنافسة به في السوق فالسعر المبالغ به قد يسبب رفض الزبائن لمنتجات الشركة وتحولهم لمنتجات بديلة او منافسة (Maher, et al., 2001 : 237) .

وترى الباحثة ان السعر المستهدف هو السعر الذي يستطيع الزبون دفعه مقابل السلعة التي تشبع رغباته والذي يُمكن الشركة من تحقيق الحصة السوقية والربح المرغوب بهما .

وتعتبر عملية تحديد السعر المستهدف في حالة المنتجات الجديدة أصعب من حالة تحديد السعر المستهدف في حالة المنتجات الموجودة في السوق وذلك لان الشركة ليس لديها معلومات تاريخية حول تكلفة هذه المنتجات لتقييم على أساسها تطور السوق. ويرى Kwah ان الإستراتيجية الأكثر ملائمة في هذه الحالة هي القيام بدراسة مكثفة للسوق ودراسة منتجات وتقنيات المنافسينالخ وتقييم تلك العوامل التي ستساعد المُصنع للسلعة على تقدير تكلفة الانتاج وسعر البيع وتقييم الربح المتوقع (Kwah , 2004 : 52) .

وبشير (ظاهر ، 2002 : 257-259) الى ان هناك إستراتيجيتين لتسعير المنتجات الجديدة هي :

أ. إستراتيجية الاختراق للتسعير Penetration Pricing Strategy

وتقضي بطرح المنتج بأسعار منخفضة مبدئياً للحصول على حصة سريعة من السوق نتيجة لإقبال الزبائن على الأسعار المنخفضة عادة في حالة وجود سلع منافسة بنفس الجودة . وتتطلب هذه الإستراتيجية التضحية بالأرباح القصيرة المدى من اجل الحصول على حصة من السوق في الأجل الطويل.

ب. إستراتيجية التصفح Skimming Pricing Strategy

وتقضي بتحديد اسعار مرتفعة مبدئياً لتعظيم الأرباح في المدى القصير للمنتجات الجديدة ومن ثم تخفيضها

للتجاوب مع السوق والمنافسة .

وترى الباحثة انه من الأفضل اختيار إستراتيجية الاختراق لانها تساعد على زيادة الطلب وبالتالي تحقيق اهداف الشركة المتمثلة بالديمومة والاستمرار ، ومن ثم تقوم الشركة بتعديل السعر الحالي ليوازي اسعار المنافسين بعد ان تقوم بدراسة مكثفة للسوق والقدرة الشرائية للمستهلكين والقيمة التي تتميز بها منتجاتهم عن منتجات المنافسين من ناحية الوظائف وخصائص المنتج .

اما عملية تحديد السعر المستهدف للمنتجات الموجودة في الاسواق فستكون اسهل إذ ان سعر السلعة موجود في السوق وينبغي فقط إعادة تقييمه مع مراعاة مايلي : (Hergeth , 2002 : 4)

أ. أنشطة المنافسين .

ب. الاستعداد المبكر واتخاذ الإجراءات المناسبة لاحتمال انخفاض الأسعار في السوق .

ت. تحليل الاسواق التي يخدمها المنتج لان الاختلافات الوظيفية والإقليمية للأسواق قد تؤدي الى تطبيق استراتيجيات تسعيرية مختلفة .

ث. إستراتيجية الشركة طويلة الاجل المتعلقة بالسوق ، حيث انه في العديد من الحالات تظهر الحاجة لإيجاد

العلاقة بين حصة السوق والسعر لإيجاد مدى السعر الأمثل .

3. مرحلة تحديد هامش الربح المستهدف

يعرف الربح المستهدف على انه : ذلك الربح الذي ترغب الادارة في تحقيقه من المنتج المعين (الخليل ، 2012 :

22) ، وهناك عوامل يجب اخذها بعين الاعتبار عند تحديده هي : (المطارنة ، 2008 : 288) .

ب. ان يكون هامش الربح واقعياً وكافياً لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج .

ت. حجم المال المستثمر ومصادر الحصول عليه وحجم القروض ومعدلات الفوائد عليها .

ث. معدلات التوزيعات السائدة لدى الشركات المنافسة.

وتضيف الباحثة :

ج. حجم المبيعات المتوقع بيعها : حيث يتناسب حجم المبيعات تناسباً طردياً مع الإيراح المتحققة فكلما زاد حجم المبيعات ازدادت ارباح الشركة وعليه فانه يجب وضع هامش ربح قليل في حالة زيادة حجم المبيعات والعكس صحيح لذلك يجب ان يؤخذ حجم المبيعات عند تحديد هامش الربح .
ويرى (Kwah , 2004 : 52) ان هامش الربح المستهدف يجب ان يتم تحديده على اساس العائد على المبيعات وليس على اساس العائد على الاستثمار للأسباب التالية :
أ. صعوبة تحديد ربحية كل منتج بصورة منفردة في ظل الانتاج المتعدد والمتنوع لاسيما عندما تنتج الشركة عدداً من المنتجات بأحجام صغيرة بسبب التغيير الذي تفرضه ظروف السوق .
ب. يُعد العائد على المبيعات مفيداً خاصة عند تنفيذ الاستراتيجيات طويلة الأجل ، حيث يتم التركيز على ما يحققه كل منتج في إطار مجموعة منتجات الشركة .

4. مرحلة تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج

ويقصد بها اقصى تكلفة ممكن ان تتحملها الشركة لانتاج منتج معين (التكلفة المسموح بها) ويتم التوصل اليها عن طريق طرح هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وعليه تعتبر التكلفة المستهدفة مفروضة على فريق تصميم وتطوير المنتج الجديد ، وتسمى هذه الطريقة بطريقة الخصم او الطرح ، وتعتبر من اكثر الطرق استخداما حيث انها تطبق في اكثر من 85% من الشركات اليابانية للأسباب التالية : (عبد الرحمن ، 2000 : 25)
أ- تعكس كل العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة على الاداء ، تكلفة المنتج ، السعر المستهدف وعلى الربح المستهدف .

ب- تعتبر مدخلا حديثاً في إدارة التكلفة على اعتبار إنها نظاماً مفتوحاً.

5. مرحلة تحديد التكلفة المستهدفة باستخدام اسلوب هندسة القيمة

بعد ان تم احتساب التكلفة المستهدفة في المرحلة السابقة يتم في هذه المرحلة تقدير تكلفة المنتج في ضوء الامكانيات والموارد المتاحة للشركة وغالباً ما تكون هذه التكلفة اكبر من التكلفة المستهدفة للمرحلة السابقة وينبغي التقصي عن الطرق الملائمة لامتناس هذا الفرق الموجود بين التكاليف دون التأثير في خصائص ومواصفات المنتج ، ومن الطرق التي تستخدم لامتناس الفرق بين التكلفة المقدره والتكلفة المستهدفة هي طريقة هندسة القيمة والتي تعتبر احدي التقنيات المستخدمة في هندسة المنتجات والعمليات لتحقيق هدف الوصول الى التكلفة المستهدفة (Rishard & Chen , 2002 : 2)

وتعرف هندسة القيمة بانها " التقويم المنظم لجميع جوانب وانشطة البحث والتطوير وتصميم المنتجات وعمليات الانتاج والتسويق والتوزيع وخدمة الزبائن بهدف تخفيض التكاليف مع تلبية احتياجات الزبائن " (Horngren , 2003 : 417)
وتقوم هندسة القيمة على اختبار كل مكون من مكونات المنتج لتحديد فيما اذا كان من الممكن تخفيض التكاليف مع التأكد على خصائص المنتج والاداء وقد يتم في بعض الحالات تغيير تصميم المنتج و ا او قد تستبدل المواد الاولية المستعملة في الانتاج و ا او قد تحتاج العمليات التشغيلية الى إعادة تصميم (Atkinson,et. Al., 2004 : 292) .
واهم ما يميز اسلوب هندسة القيمة قيامها بالانشطة التالية : (عبد الدايم ، 2001 : 476-483) .

1. التحليل الوظيفي للمنتج

يقوم هذا الاسلوب بتفكيك المنتج الى عدة وظائف رئيسية وثانوية ثم يتم تحديد قيمة كل وظيفة من هذه الوظائف فاذا كانت تكلفة الوظيفة تفوق قيمتها عند الزبون يتم إلغائها . وبعد عمل التحليل السابق يتم تخصيص التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف بناءً على الاهمية النسبية لكل وظيفة .

2. تحليل مكونات المنتج

بعد الانتهاء من تخصيص التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف يتم تحديد المكونات الرئيسية اللازمة لاداء كل وظيفة ثم يتم ترتيب المكونات حسب الاهمية النسبية لكل مكون ، بعدها يتم توزيع التكاليف المستهدفة على مستوى الوظائف الى تكاليف مستهدفة على مستوى المكونات ، ثم يتم خفض التكلفة عن طريق حذف المكونات التي لا تضيف قيمة للمنتج او عن طريق دمج بعض المكونات التي يستوجب دمجها .

3. إدارة العلاقة مع الموردين

بعد تحديد تكلفة مكونات المنتج يتم مقارنتها باسعار موردي هذه المكونات ، فاذا كانت الاسعار مرتفعة يتم التفاوض مع الموردين لتخفيض أسعارهم وبما يؤدي الى تخفيض تكاليف المكونات ، كما يمكن للشركة اتباع نظام السحب من الموردين حيث تطلب المستلزمات وقت الحاجة اليها بحيث تتدفق المكونات الى مواقع الانتاج مباشرة بما يؤدي الى تخفيض تكاليف التخزين ، وقد يتم اشراك الموردين في عملية تصميم المنتج لتتحول العلاقة من علاقة ربح طرف على حساب الطرف الاخر الى علاقة تكامل بين المنظمة والموردين .

مما سبق يمكن تلخيص اهداف هندسة القيمة بالاتي : (Drury , 2000 : 893)

1. تحديد التصاميم المحسنة للمنتج التي تخفض كلفته دون التضحية بالوظائف المطلوبة فيه .
2. حذف الوظائف غير الضرورية التي ترفع من تكلفة المنتج والتي لا يكون الزبون مستعداً لدفع مبلغ اضافي لأجلها .

المبحث الثالث

الدراسة الميدانية

لتحقيق اهداف الدراسة قامت الباحثة بتطوير وبناء استبانة الدراسة مستفيدة من الاديبيات السابقة المشابهة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في هذا المجال سواء في الحقل الأكاديمي او المهني .

وقد تكونت هذه الاستبانة من جزأين هما :

الجزء الاول : ويختص هذا الجزء بالبيانات والمعلومات المتعلقة بالمجيبين حيث تضمنت (المؤهل العلمي ، والشهادات المهنية ، وعدد سنوات الخبرة) .

الجزء الثاني : وقد تضمن مجموعة من الفقرات والبالغة 27 فقرة حيث تتعلق الفقرات من 1-9 بالفرضية الاولى والفقرات من 10-18 بالفرضية الثانية ، والفقرات من 19-27 بالفرضية الثالثة.

صدق وثبات الأداة

1.صدق الأداة

قامت الباحثة بالاستعانة ببعض المدراء الماليين العاملين في الشركات الصناعية كما تم عرض الاستبانة على عدد من ذوي الخبرة والاختصاص لتحكيمها وأخذ ملاحظاتهم وقد تم تعديلها بناءً على هذه الملاحظات الى ان وصلت الى صيغتها النهائية .

2. ثبات الأداة

للتحقق من ثبات الأداة تم استخدام معادلة كرونباخ ألفا وذلك لقياس درجة المصدقية والثبات في اجابات مجتمع الدراسة على اسئلة الاستبانة ، وقد بلغت قيمة الفا لافراد العينة كوحدة وللاستبانة بشكل عام 81.9% ، وهي نسبة تدل على مستوى عالي من ثبات أداة القياس .

3. الاساليب الاحصائية المستخدمة

استخدمت الباحثة اسلوب الوصف والتحليل الإحصائي من اجل تحليل البيانات وذلك باستخدام برنامج الرزم الإحصائية (SPSS) في عملية التحليل واختبار الفرضيات حيث تم استخدام الوسائل الإحصائية التالية :

- التكرارات والنسب المئوية

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية من اجل معرفة متوسط الحسابات الخاصة بكل سؤال على حدة ولجميع الأسئلة الخاصة بكل فرضية

- اختبار الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة (Simple Regression).

التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات

أولاً: خصائص أفراد العينة

جدول رقم (1) خصائص أفراد العينة

الخاصية	الفئة	التكرار	النسبة
المؤهل العلمي	دبلوم	16	26.67
	بكالوريوس	34	56.67
	دراسات عليا	10	16.67
الإجمالي		60	100
التخصص العلمي	محاسبة	32	53.33
	إدارة	17	28.33
	هندسة	8	13.33
	إحصاء	3	5
الإجمالي		60	100
عدد سنوات الخبرة	اقل من 5 سنوات	10	16.67
	من 5- اقل من 10سنوات	15	25
	10 سنوات فأكثر	35	58.33
الإجمالي		60	100

المصدر: إعداد الباحثة

يظهر من الجدول رقم (1) ان ما نسبته 73.34% من المجيبين على الاستبانة هم من حملة البكالوريوس والشهادات العليا وهذا يدل على قدرتهم على فهم اسئلة الاستبانة لحصولهم على مؤهل أكاديمي جيد وان ما نسبته 81.66% من الافراد المجيبين على الاستبانة هم من تخصص المحاسبة والإدارة وهم اكثر الافراد فهماً لاسلوب التكلفة المستهدفة مما يدعم دقة الاجابة ويعطي مؤشر جيد على سهولة تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة وان ما نسبته 58.33% من الافراد

المجيبين على الاستبانة لا نقل خبرتهم عن عشرة سنوات مما يعني توفر الخبرة الكافية لافراد العينة ويعزز الثقة بنتائج الدراسة .

ثانياً: اختبار مقياس الاستبيان

استخدمت الباحثة مقياس ليكرت (Likert Scale) المكون من خمس درجات لتحديد درجة الاهمية النسبية لكل بند من بنود الاستبانة ، وتنحصر الاجابات المستخدمة كالتالي : 5 تعني موافق بشدة ، 4 تعني موافق ، 3 تعني محايد ، 2 تعني غير موافق ، 1 تعني غير موافق بشدة ، مع اعتماد الوسط الفرضي بواقع ثلاث درجات ليكون الحد الفاصل في تفسير النتائج . كما تم وضع مقياس ترتيبى لهذه الارقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للاهمية وذلك للرجوع اليه عند تحليل النتائج وكما موضح بالجدول رقم (2)

جدول رقم (2) مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي

مستوى الأهمية	فئات المتوسط الحسابي
مستوى عال جداً	5 - 4.5
مستوى عال	4.5 من اقل - 3.75
مستوى متوسط	3 - اقل من 3.75
مستوى ضعيف	2 - اقل من 3
مستوى ضعيف جداً	1 - اقل من 2

ثالثاً. عرض النتائج واختبار الفرضيات

عرض نتائج الفرضية الاولى

" لا يؤدي تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة الى تخفيض التكاليف "

جدول رقم (3) تطبيق التكلفة المستهدفة يؤدي الى تخفيض التكاليف

ت	الفقرة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	ترتيب اهمية الفقرة	مستوى الأهمية النسبية
1	تسود السوق العراقية منافسة شديدة بين المنتجات المستوردة والمحلية مما يتطلب إجراء دراسة مسبقة للأسعار المنافسة	0.56	4.77	1	عال جداً
2	البحث عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتخلص منها بعد عملية تصميم المنتج يساعد على تخفيض التكلفة	0.78	4.29	2	عال
3	تطوير الاداء في الشركة يساهم في تقليل الهدر	1.12	3.88	8	عال
4	البحث عن نواحي الإسراف والتخلص منها قبل البدء بالإنتاج يؤدي الى تخفيض التكاليف	0.66	4.29	2	عال
5	التوازن بين عدد العاملين والمهام المطلوبة منهم	0.83	4.23	5	عال
6	تخزين كمية مناسبة من المواد الخام	0.84	4.07	7	عال

7	إجراء صيانة الآلات قبل البدء بالإنتاج	0.75	4.10	6	عال
8	التفاوض مع الموردين على أسعار المواد المشتراة	0.65	4.24	4	عال
9	تحديد السعر المستهدف مسبقاً يولد الحافز لتخفيض التكاليف	0.71	4.26	3	عال
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	0.31	4.24		عال

تشير المعلومات الموضحة بالجدول أعلاه الى ان هناك قناعة عالية لدى جميع أفراد عينة الدراسة بان " تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي الى تخفيض التكاليف "، فقد بلغ المتوسط الحسابي لكافة أسئلة أداة القياس المتعلقة بهذه الفرضية 4.24 وهو اكبر من متوسط أداة القياس 3.75 والمعتمد في هذه الدراسة لقبول الفرضية، كما ان الانخفاض النسبي للانحراف المعياري للأسئلة مجتمعة والذي بلغ 0.31 يدل على اتساق اجابات أفراد العينة وقلة تشتتها . حيث كانت اجابات أفراد عينة الدراسة عن أسئلة الفرضية الاولى ايجابية وكما موضحة أدناه حسب ترتيب مستوى الأهمية لكل عبارة :

1. يرى أفراد عينة الدراسة ان " السوق العراقية تسودها منافسة شديدة بين المنتجات المستوردة والمحلية مما يتطلب إجراء دراسة مسبقة للأسعار المنافسة " حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.77 والانحراف المعياري 0.56 وهذا يشير الى إدراك عينة الدراسة للحالة التنافسية الشديدة المحيطة بالشركة وأهمية مراعاة ميول الزبائن ورغباتهم وبالتالي يعتبر دليلاً لأهمية استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة الذي يهتم بمتطلبات الزبائن من ناحية الجودة والسعر الذي يرغب الزبون بدفعه والوقت المناسب للحصول على المنتج وكذلك القيمة التي تقدمها كل وظيفة من وظائف المنتج للزبون .

2. حصلت العبارتين رقم (4,2) على متوسط حسابي 4.29 وانحراف معياري 0.78 و 0.66 على التوالي حيث بينت الإجابات ان عينة الدراسة مقتنعة ان البحث عن الانشطة التي لاتضيف قيمة والتخلص منها بعد عملية تصميم المنتج يساعد على تخفيض التكلفة وكذلك البحث عن نواحي الإسراف والتخلص منها قبل البدء بالإنتاج يؤدي الى تخفيض التكاليف وهذا ما يؤكد على ان تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي الى تخفيض التكاليف حيث إن من أهم مبادئ هذا الأسلوب هو تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج سواء تكاليف التخطيط ، والتصميم ، والاختبار ، والإنتاج الخ .

3. أكدت عينة الدراسة ان " تحديد السعر المستهدف مسبقاً يولد الحافز لتخفيض التكاليف وكذلك التفاوض مع الموردين على أسعار المواد المشتراة ، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.26 و 4.24 والانحراف المعياري 0.71 و 0.65 ، على التوالي وبناءً على ذلك فان عينة الدراسة مقتنعة ان تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة سيؤدي الى خفض التكاليف وذلك بالتخلص من جميع نواحي الإسراف بمعناها الشامل الذي يتضمن جميع الأساليب المذكورة سواء باستبعاده للأنشطة التي لا تضيف قيمة أو التوازن بين عدد العاملين والمهام المطلوبة منهم أو إقامة علاقة تكامل بين الشركة والموردين .

وبشكل عام يتضح من الجدول أعلاه الاتساق في اجابات أفراد العينة والذي يعكسه الانخفاض النسبي في الانحراف المعياري لإجابات العينة كوحدة واحدة ، كذلك يتضح اقتناع أفراد العينة وبمستوى عالٍ لفاعلية استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف السلعة المنتجة .

اختبار الفرضية الاولى

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط Simple Regression إذ يبين الجدول رقم (4) وجود مساهمة ذات دلالة إحصائية لاسلوب التكلفة المستهدفة بتخفيض تكلفة الإنتاج إذ بلغ معامل الارتباط 0.520 وبمعامل تحديد بلغ 0.270 ، أي ان ما قيمته 0.270 من التغيرات في تخفيض تكلفة الإنتاج ناتج عن استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة ، كما بلغت قيمة درجة التأثير 1.799 وهذا يعني ان الزيادة بقيمة واحدة في الاعتماد على اسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي الى زيادة في تخفيض تكلفة السلعة المنتجة . وتؤكد معنوية هذه المساهمة قيمة F المحسوبة والتي بلغت 7.501 وهي دالة عند مستوى دلالة $a \geq 0.05$ وعليه ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على: "يؤدي تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة الى تخفيض التكاليف"

جدول (4) نتائج اختبار الفرضية الاولى

R	R ²	B	F	Sig*
الارتباط	معامل التحديد	معامل الانحدار	المحسوبة	مستوى الدلالة
0.520	0.270	1.799	7.501	0.010

عرض نتائج الفرضية الثانية

" لا يمكن تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للتطبيق"

جدول رقم (5) إمكانية تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة

ت	الفقرة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	ترتيب اهمية الفقرة	مستوى الأهمية النسبية
1	تقوم الشركة بإعادة هندسة الأنشطة الانتاجية بين فترة وأخرى بهدف تخفيض التكاليف	0.04	3.97	4	عالٍ
2	يوجد في الشركة قسم لتصميم وتطوير المنتجات	0.07	4.13	2	عالٍ
3	يوجد في الشركة إدارة متخصصة للرقابة على جودة المنتجات	0.09	3.80	7	عالٍ
4	تدرك الإدارة إنها في سوق تسوده المنافسة الشديدة	0.07	3.72	9	متوسط
5	تدرك الإدارة أهمية استخدام الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف	1.26	3.78	8	عالٍ
6	يوجد في الشركة قسم أو إدارة متخصصة للتكاليف	0.12	3.82	6	عالٍ
7	يوجد في الشركة إدارة للمبيعات	0.98	3.83	5	عالٍ
8	العاملون في إدارة التكاليف على درجة جيدة من الخبرة والكفاءة	0.90	4.10	3	عالٍ
9	تسعى إدارة الشركة لإشباع رغبات الزبائن من حيث السعر والجودة	0.83	4.46	1	عالٍ
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	0.50	3.96		عالٍ

تشير المعلومات الموضحة بالجدول أعلاه الى ان هناك قناعة عالية لدى جميع أفراد عينة الدراسة بإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية لتوفر الإمكانيات اللازمة للتطبيق "، فقد بلغ المتوسط الحسابي لكافة أسئلة أداة القياس المتعلقة بهذه الفرضية 3.96 وهو اكبر من متوسط أداة القياس 3.75 والمعتمد في هذه الدراسة لقبول الفرضية ، كما ان الانخفاض النسبي للانحراف المعياري للأسئلة مجتمعة والذي بلغ 0.50 يدل على اتساق اجابات أفراد العينة وقلة تشتتها . حيث كانت اجابات أفراد عينة الدراسة عن أسئلة الفرضية الثانية ايجابية وكما موضحة أدناه حسب ترتيب مستوى الأهمية لكل عبارة :

1. اتفق أفراد العينة على ان معظم إدارات الشركات تسعى لإشباع رغبات الزبائن من حيث السعر والجودة حيث بلغ متوسطها الحسابي 4.46 مما يدل على زيادة الاهتمام برغبات الزبائن وهو دافع أساسي لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وجاءت العبارة الثانية لتؤكد اهتمام الشركات برغبات الزبائن من خلال وجود اقسام متخصصة بتصميم وتطوير المنتجات حيث بلغ متوسطها الحسابي 4.13 وهي نسبة مرتفعة نسبياً.
2. بينت اجابات أفراد العينة ان العبارة رقم (8) كانت ايجابية بدرجة عالية حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.10 مما يدل على قناعة عينة الدراسة بقدرة العاملين في إدارة التكاليف على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لاملاكهم الخبرة والكفاءة اللازمة للتطبيق، كما يلاحظ ان اغلب الشركات تقوم بإعادة هندسة الانشطة الانتاجية بين فترة وأخرى بهدف تخفيض التكاليف حيث بلغ المتوسط الحسابي لها 3.97 مما يدل على إدراك الشركات لشدة المنافسة السائدة وأهمية إرضاء الزبائن من خلال البحث عن الانشطة غير الضرورية والتي يمكن إلغائها أو دمجها بهدف تخفيض التكاليف وجاءت العبارة رقم (4) لتؤكد ان اغلب الشركات تدرك إنها في سوق تسوده المنافسة الشديدة بمتوسط حسابي 3.72.
3. أكدت عينة الدراسة ان اغلب الشركات لديها اقسام أو إدارات متخصصة للتكاليف والمبيعات وأخرى للرقابة على جودة المنتجات مما يدل على توفر اغلب الإمكانيات اللازمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة. وبشكل عام يتضح الاتساق في اجابات أفراد العينة والذي يعكسه الانخفاض النسبي في الانحراف المعياري لإجابات العينة كوحدة واحدة ، كذلك يتضح اقتناع أفراد العينة بإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لتوفر الإمكانيات اللازمة للتطبيق من اجل تخفيض تكلفة السلع المنتجة حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع أفراد العينة 3.96 .

اختبار الفرضية الثانية

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط (Simple Regression) ، إذ يبين الجدول رقم (6) مدى توفر الإمكانيات اللازمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والذي يؤدي الى تخفيض التكاليف إذ بلغ معامل الارتباط 0.306 ، وبمعامل تحديد 0.093 ، أي ان ما قيمته 0.093 من التغيرات في تخفيض تكاليف السلع المنتجة ناتج عن التغير في الإمكانيات اللازمة لاسلوب التكلفة المستهدفة كما بلغت قيمة درجة التأثير 1.786 وهذا يعني ان الزيادة بقيمة واحدة في توفر الإمكانيات اللازمة لاسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي الى تخفيض التكاليف بقيمة 1.786 ، وتؤكد معنوية هذه المساهمة قيمة F المحسوبة والتي بلغت 6.211 وهي دالة عند مستوى $a \geq 0.05$ وعليه ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على :

يمكن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية لتوفر الإمكانيات اللازمة للتطبيق

جدول (6) نتائج اختبار الفرضية الثانية

R	R ²	B	F	Sig*
الارتباط	معامل التحديد	معامل الانحدار	المحسوبة	مستوى الدلالة
0.306	0.093	1.786	6.211	0.012

عرض نتائج الفرضية الثالثة

" لا تواجه الشركات الصناعية صعوبات تعيق تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة "

جدول رقم (7) المعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة

ت	الفقرة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	ترتيب اهمية الفقرة	مستوى الأهمية النسبية
1	وضع الشركة مناسب لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة	1.15	3.78	1	عالٍ
2	إدارة الشركة غير مقتنعة بمزايا تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة	1.44	2.98	4	ضعيف
3	عدم اهتمام الإدارة بإستراتيجية التسعير على اساس المنافسة	1.48	2.95	5	ضعيف
4	عدم اقتناع الإدارة بان تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة قد يضيف قيمة للشركة	1.20	3.05	3	متوسط
5	النظم المستخدمة في تحديد وقياس التكاليف نظم تقليدية لا تواكب تطورات العصر	1.18	2.75	9	ضعيف
6	عدم وجود تعاون بين الموردين وإدارة الشركة	1.22	2.84	6	ضعيف
7	تنظم الإدارة دورات لتأهيل الكادر المحاسبي على استخدام الأساليب المحاسبية الحديثة	1.20	2.80	7	ضعيف
8	مقاومة العاملين في إدارة التكاليف للتغير والتطوير تحول دون تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة	1.34	3.50	2	متوسط
9	تقوم الإدارة العليا بتحديد هامش الربح	1.38	2.77	8	ضعيف
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	0.89	3.04		متوسط

يشير الجدول رقم (7) الى مستوى وجود المعوقات التي تحول دون تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين (2.75-3.78) مما يدل على ان مستوى وجود المعوقات كان متوسطاً، حيث جاءت العبارة التي تنص على ان "وضع الشركة مناسب لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.78 وانحراف معياري 1.15 مما يشير الى ان بيئة الشركة ووضعها مناسب لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة وعلى الرغم من ذلك فهناك مجموعة من العوائق التي تعيق تطبيق هذا الأسلوب وكما موضحة أدناه :

1. اتفق أفراد العينة بدرجة متوسطة على العبارة التي تنص ان "مقاومة العاملين في إدارة التكاليف للتغير والتطوير تحول دون تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة" بمتوسط حسابي 3.5 وانحراف معياري 1.34 .

2. حصلت العبارة رقم (4) على متوسط حسابي 3.05 وانحراف معياري 1.20 مما يدل على ان عينة الدراسة غير متأكدة من ان تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة قد يضيف قيمة للشركة وجاءت العبارة التي تنص " إدارة الشركة غير مقتنعة بمزايا تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة " لتؤكد ذلك بمتوسط حسابي 2.98 وانحراف معياري 1.44.

وبشكل عام يتضح من الجدول الاختلاف في اجابات أفراد العينة والذي يعكسه الارتفاع النسبي في الانحراف المعياري لإجابات العينة كوحدة واحدة ، وهذا يعني اتفاق أفراد العينة على وجود معوقات لدى الشركات الصناعية تحول دون تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة .

اختبار الفرضية الثالثة

يوضح الجدول رقم (8) مدى وجود معوقات تعيق تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود معوقات لدى الشركات تعيق التطبيق إذ بلغ معامل الارتباط 0.422 وبمعامل تحديد بلغ 0.178 أي ان ما قيمته 0.178 من التغيرات في المعوقات يمثل تكلفة على الشركات كما بلغت قيمة درجة التأثير 0.918 وهذا يعني ان الزيادة في المعوقات يؤدي الى الزيادة في التكاليف بقيمة 0.918 وتؤكد معنوية هذه المعوقات قيمة F المحسوبة والتي بلغت 11.474 وهي دالة عند مستوى $a \geq 0.05$ وعليه ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على :

" تواجه الشركات الصناعية صعوبات تعيق تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة "

جدول (8) نتائج اختبار الفرضية الثالثة

R	R ²	B	F	Sig*
الارتباط	معامل التحديد	معامل الانحدار	المحسوبة	مستوى الدلالة
0.422	0.178	0.918	11.494	0.004

النتائج والتوصيات

أولاً : النتائج

تهدف هذه الدراسة الى بيان فاعلية اسلوب التكلفة المستهدفة في خفض التكاليف وقد تمكنت الباحثة من التوصل الى النتائج التالية :

1. لاسلوب التكلفة المستهدفة مزايا عديدة منها تفاعله المستمر مع البيئة الخارجية لمعرفة رغبات الزبائن وتحقيقها بالإضافة الى تمكين الشركات من بناء ميزة تنافسية من خلال التحكم بالتكاليف خلال مرحلة التصميم بدلاً من الانتظار حتى حدوثها .
2. تبين من خلال الدراسة الميدانية ان الشركات الصناعية موضوع البحث لا تستخدم اسلوب التكلفة المستهدفة الا ان هناك قناعة عالية لدى أفراد العينة بأهمية استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة لمساهمته في تخفيض التكاليف وتوليد قدرة تنافسية جيدة تضمن نجاح واستمرارية الشركات، فقد بلغ المتوسط الحسابي لكافة أسئلة أداة القياس المتعلقة بهذه الفرضية 4.24 أي ما نسبته 84.8 % وبنحرف معياري 0.31 .

3. تتوفر لدى الشركات الصناعية عينة البحث الإمكانيات اللازمة لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة فقد بلغ المتوسط الحسابي لكافة أسئلة أداة القياس المتعلقة بهذه الفرضية 3.96 أي ما نسبته 79.2% وانحراف معياري 0.50 .
4. على الرغم من توفر الإمكانيات ووجود بيئة مناسبة لتطبيق هذا الأسلوب وقناعة العاملين بأهمية اسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض تكاليف الإنتاج والتي من الممكن ان تشكل قاعدة أساسية للتطبيق ، إلا ان تطبيق أي نظام جديد سواء كان إداري أو محاسبي أو تكنولوجي لابد ان تواجه عملية تطبيقه بعض الصعوبات والمشاكل التي من الممكن التغلب عليها ، ومن أهم هذه الصعوبات هي مقاومة العاملين للتغيير والتطوير واستحداث أنظمة حديثة ومتطورة، فقد اتضح من خلال الدراسة مقاومة بعض العاملين خاصة في إدارة التكاليف للتغيير والتطوير وبنسبة متوسطة حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.5 والانحراف المعياري 1.34 ، وترى الباحثة ان وجود مثل هذا السلوك يعتبر من الأمور الطبيعية التي يمكن التغلب عليها من خلال تشجيع العاملين بتقديم حوافز مادية ومعنوية ، كما ان مخاوف الإدارة من ارتفاع تكاليف التطبيق أو عدم رغبتهم في التطوير قد تحول دون تطبيق هذا الأسلوب، حيث بلغ المتوسط الحسابي لكافة أسئلة أداة القياس المتعلقة بهذه الفرضية 3.04 أي ما نسبته 60.8% وانحراف معياري قدره 0.89.

التوصيات

بناءً على النتائج السابقة والتي تم التوصل إليها توصي الباحثة بما يلي :

1. ضرورة إقناع إدارات الشركات بجدوى تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة لما يحققه من مزايا وفوائد عديدة خاصة في مجال تخفيض التكاليف لأنه اذا ما تجاهلت الشركات الصناعية هذا الأسلوب في بيئة الأعمال الحديثة فإنها تعرض نفسها للخطر خاصة في ظل البيئة الحالية الشديدة التنافس .
2. تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة طالما تتوفر الإمكانيات اللازمة لتطبيقه .
3. العمل على إزالة المعوقات وتذليل الصعوبات التي تحول دون تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة.
4. على إدارة الشركات تشجيع العاملين في إدارة التكاليف على تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة بتقديم حوافز مادية ومعنوية .
5. ضرورة القيام بدورات تدريبية وورش عمل تؤهل العاملين في الشركات الصناعية على كيفية تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة .
6. الاستعانة بأساتذة الجامعات للاستفادة من خبراتهم العلمية بإدخال الأنظمة الحديثة وتطبيقها لتمكن الشركات من مواكبة التطور العلمي وتحقيق اهدافها الاستراتيجية .

المراجع

الكتب العربية

1. الجليلاتي، محمد . فخر، نواف ، 2008 ، " محاسبة التكاليف ، تكاليف معيارية (3) " ، جامعة دمشق .
2. الرجبي ، محمد تيسير عبد الحكيم ، 2007 ، " المحاسبة الادارية " ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان .
3. ظاهر ، احمد حسن ، 2002 ، " المحاسبة الادارية " ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن .
4. العشموي، محمد ، 2011، " محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)" ، دار البيازوري ، الأردن.
5. القباني، ثناء علي ، 2010 ، " إدارة التكلفة وتحليل الربحية " دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان .
6. مبارك ، صلاح الدين عبد المنعم ، وآخرون ، 2008 ، " محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الادارية " دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية .

الدوريات

1. البكري ، د. رياض وبرزين شيخ ، 2011 ، " هندسة القيمة وإعادة هندسة العمليات ودورها في تخفيض التكاليف " ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، جامعة بغداد ، المجلد 17 ، العدد 61 .
2. الحداد ، محمد حسن ، 2011، " مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية - غزة.
3. الخليل ، محار عبد الله ، 2012 ، " تطبيق اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية " رسالة ماجستير، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط .
4. الذهبي ، جليلة عيدان ، ثائر صبري الغبان ، 2007 ، " استهداف السعر كاساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة " مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13 ، العدد 48 ، جامعة بغداد .
5. رضا ، نضال محمد، وزوليف ، انعام محسن ، 2007، " التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية على قطاع صناعة الأدوية البيطرية الاردنية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 21 ، العدد 1 ، ص: 159-200 .
6. عبد الدايم ، صفاء محمد ، 2001 ، " نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد 3 ، جامعة عين شمس .
7. عبد الرحمن ، عاطف عبد المجيد ، 2000 ، " مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية " ، المجلة العلمية ، العدد 28 ، جامعة أسيوط .
8. عبد الحفيظ ، محمد عماد صلاح ، 2008 ، " التكلفة المستهدفة " ، رسالة ماجستير ، جامعة القاهرة .
9. فودة ، شوقي السيد ، 2007 ، " إطار مقترح للتكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الانشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد 44 ، العدد 1 ، جامعة الإسكندرية .

10. المطارنة ، غسان فلاح ، 2008 ، " متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة الاردنية "مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 24 ، العدد 2 ، سوريا.
11. مهدي ، زواوي ، 2009 ، " مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي " ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، العدد 9 .
12. منصور ، أسماء عوض محمد ، 2008 ، " استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الانشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية "، مجلة البحوث المالية والتجارية ، العدد 1 ، جامعة قناة السويس.
13. هاشم ، محمد صالح، 2003، "تقييم دور اسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة ببيئة الأعمال المتقدمة"، مجلة البحوث الادارية ، اكااديمية السادات للعلوم الادارية ، العدد 2 ، ص: 229-210.

المراجع الأجنبية

1. Al-Awawdeh, Waleed Mjalli, & Al-Sharairi, Jamal Adel, 2012, "The Relationship between Target Costing and Competitive Advantage of Jordanian Private Universities", International Journal of Business and management, Vol. 7, No. 8.
2. Albright, Tom. Marco Lam, 2006, "Managerial Accounting and Continuous Improvement Initiatives A Retrospective and Framework", Journal of Managerial Issues, Vol 18, Iss.2.
3. Ansari, Shahid. Bell, Janice. & Swenson, Dan, 2006, "A template for implementing target costing". Cost Management. Vol. 20, Iss. 5. Sep/Oct.
4. Atieh, Sulayman H., 2014, "The Adoption and Implementation of Target Costing Approach in Manufacturing Companies in Jordan", International Journal of Business and Social Science, Vol. 5, No. 6.
5. Atkinson. A., Kaplan .R., Mark Young .S. 2004 , "Management Accounting " Pearson Education, Inc., New Jersey.
6. Bird, R.E. Albano, 2003, "Target Costing: Market Based Product Definition, Marcel-Dekker Publishing.
7. Cooper , R. & Slagmudler, R. 2002, " Target costing for new-product development: Product level target costing," Journal of cost management. August .
8. Drury, Colin. 2000, "Cost & Management Accounting" An Introduction, 5th ed, Business Press, Thomson Learning.
9. Ellram, M Lisa, 2006 "The Implementation of Target Costing in the United States Theory Versus practice" Journal of Supply Chain Management, Vol.42. Iss. 1.,
10. Feil, P., Yook, K., and Kim, I., 2004 , "Japanese Target Costing: A Historical Perspective " , International Journal of Strategic Cost Management ,.
11. Garrison, Ray H, & Noreen, Eric W. 2000 , " Managerial Accounting, 9th Edition, McGraw-Hill Companies, Inc, USA.,
12. Hergeth Helmut, 2002, " Target Costing In the Textile Complex", in Journal of Textile & Apparel Technology & Management (JTATM) , Vol 2 , Issue 1V, Fall .

13. Hilton, Ronald.2005,“Managerial Accounting creating Value In a Dynamic Business Environment “ sixth edition, The McGraw- Hill Co, Inc. USA. New York.
14. Horngren, Charles T. Gorge Foster, Sirkant M. Datar, 2003,“ Cost accounting : a Managerial emphasis, 11th ed, prentice-Hall international Inc, New Jersey, USA,.
15. Keun- Hyo Yook, 2005,“Target costing the construction industry evidence from Japan“, Construction accounting & taxation,.
16. Ken C. Snead, Jr., Wayne A. Johnson & Atieno A. Ndede-Amadi, 2005,.” Advances in Management Accounting “, Elsevier Ltd, V 14,.
17. Kwah Discole Ganye, 2004,“Target Costing In Swedish Firms-Fiction fad or fact?An Empirical Study of some Swedish firms“, International Management ;Masters Thesis Number 2004:24,Graduate Business School,School of Economics and Commercial law, Goteborg University, printed by Elanders Novum,.
18. Maher,M.W., Stickney, C.P. & Weil, R.L., 2001 , “ Managerial Accounting : An Introduction to concepts, Methods .and Uses “, 7th ed,,USA., Harcourt, Inc,.
19. Mores, Wayne. Davis, James. Hartgraves, AL ,2003 ,.” Management accounting , a strategic approach “ , Thomson Learning, USA,.
20. Richard, C. Chen & Chen, H.Chung , 2002,.” Cause-Effect Analysis for Target Costing“, Management accounting quarterly , winter,.
21. Rattray, Caleb J.; Lord, Beverley R.; Shanahan, Yvonne P., 2007, Target costing in New Zealand manufacturing firms, Pacific Accounting Review, Emerald, Vol. 19 Issue 1, pp68-83.
22. Yoshikawa Takeo, Innes John, Mitchell Falconer, 2002,.” Strategic Value Analysis : Organize your company for strategic success“, Great Britain: Pearson Education Limited .