

**امكانية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة
في دورة حياة المنتج لخفض التكاليف
دراسة تطبيقية في شركة أبو الخير للأعمال الحديدية في البصرة**

الأستاذ المساعد الدكتور

جابر حسين علي المنصوري

drjaber@stu.edu.iq

الباحثة

شمس الضحى أحمد شنان

Shams.ahmedshanan@gmail.com

الجامعة التقنية الجنوبية - الكلية التقنية الادارية / بصرة

**The possibility of using the target cost approach in the
product life cycle to reduce costs An applied study in
the Abu Al-Khair Company for Steel Works in Basra**

Assist. Prof. Dr.

Jaber Hussein Ali Al-Mansoori

Researcher

Shams Al-Duha Ahmed Shannan

Southern Technical University - Technical Administrative College / Basra

المخلص:-

The purpose of the research is to use one of the most important management accounting tools in cost reduction, as the research addresses the problems arising from the openness of the market and the rapid developments and changes in the business environment, the competition unit and the high costs, which led to the search for ways to help keep pace with these developments and changes and improve the competitive position of the economic unit. The research aims to highlight the role of the target cost entrance in reducing costs and identifying the problems and difficulties that limit the application of this approach, as it works to determine the cost that the economic unit wants to reach in a product of the highest quality and competitive price while maintaining the required quality. For the purpose of applying the above, this approach was used in Abu Al-Khair Company for Steel Works and to verify the possibility of application and access to the desired results.

Keywords: target cost, cost reduction, Abu Al Khair company.

الغرض من البحث هو استخدام واحد من اهم ادوات المحاسبة الادارية في خفض التكلفة حيث يعالج البحث المشاكل المتأتية من افتتاح السوق والتطورات و التغيرات السريعة في بيئة الاعمال وحدة المنافسة وارتفاع التكاليف الامر الذي ادى إلى البحث عن اساليب للمساعدة لمواكبة هذه التطورات والتغيرات وتحسين المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية، ويهدف البحث إلى ابراز دور مدخل التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف والتعرف على المشكلات و الصعوبات التي تحد من تطبيق هذا المدخل، اذ يعمل على تحديد التكلفة التي ترغب الوحدة الاقتصادية في الوصول اليها في منتج ما بأعلى جودة وسعر تنافسي مع المحافظة على الجودة المطلوبة. ولغرض تطبيق ما ورد اعلاه فقد تم استخدام هذا المدخل في شركة أبو الخير للأعمال الحديدية والتحقق من امكانية التطبيق والوصول إلى النتائج المرغوبة.

الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة، خفض التكاليف، شركة أبو الخير.

المقدمة :-

اصبحت الوحدات الاقتصادية تواجه العديد من التطورات والتغيرات في نظم الادارة مما يتطلب منها الاستجابة لهذه التغيرات، لذلك اتجهت بعض الوحدات الاقتصادية إلى تبني مداخل و تقنيات جديدة من اجل بقائها في البيئة التنافسية يمكن للوحدة الاقتصادية ان تتبع استراتيجية قيادة التكلفة التي تتجسد بعدة مداخل منها مدخل التكلفة المستهدفة، و يعد مدخل التكلفة المستهدفة نظام متكامل لخفض تكاليف المنتج مع تلبية متطلبات الزبون من خلال التركيز على المراحل المبكرة للمنتج المتمثلة بالتصميم والبحث والتطوير والتخطيط من اجل خفض التكاليف، مما يمكن الوحدة الاقتصادية الاعتماد على التكلفة المستهدفة من اجل خفض التكاليف من خلال التركيز على تصميم المنتج من اجل تحسينه ورفع منفعة بالنسبة للزبون و يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تحديد تكلفة المنتج بناءً على السعر الذي يتطلبه السوق مع تحقيق هامش ربح مرغوب به.

المبحث الأول

منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث

اصبح استخدام الاساليب التقليدية في ادارة التكاليف امر غير نافع إلى حد ما في بيئة الاعمال الحديثة، لذلك يتطلب من الادارة ان تبني مداخل جديدة تهتم بحدة المنافسة وتواكب تطورات السوق واحتياجاته وان لا يتم الاعتماد على التسعير وفقاً لتكلفة المنتج، ولكن يتم تحديد التكلفة وفقاً لأسعار البيع المتوقعة (Horngren,2012,p439) وذلك من خلال تبني مدخل التكلفة المستهدفة في التخطيط للربح وتخفيض التكاليف، وقد لوحظ من خلال الزيارات الميدانية المتكررة لشركة أبو الخير للأعمال الحديدية تبنيها التسعير القائم على اساس الكلفة زائد الهامش الذي يتم تحديده من قبل الادارة. ونظراً لارتفاع تكاليف الانتاج الاولية وتكاليف خدمات الانتاج مما ادى إلى انخفاض نسبة الارباح التي لا تتناسب مع ما تم تخطيطه.

لذلك تتمثل مشكلة البحث في التساؤل التالي:

(١٧٦) امكانية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في دورة حياة المنتج لخفض التكاليف

((هل هناك امكانية لتبني مدخل التكلفة المستهدفة في الشركة محل الدراسة لغرض خفض التكاليف و تحقيق الارباح المطلوبة))

ثانياً: اهمية البحث.

تكمن أهمية البحث في استخدام اساليب جيدة من اجل تخفيض التكاليف والمحافظة على الجودة في نفس الوقت، وتسليط الضوء على احد اهم المداخل لأداره التكاليف الا وهو مدخل التكلفة المستهدفة.

ثالثاً: اهداف البحث.

يهدف البحث إلى الاتي:

- ١- ابراز دور مدخل التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف .
- ٢- التعرف على المشاكل و الصعوبات التي تحد من تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

رابعاً: فرضية البحث.

يهدف الوصول إلى اجابة عن تساؤل مشكلة البحث يمكن صياغة الفرضية التالية:
((ان استخدام مدخل التكلفة المستهدفة من شأنه ان يؤدي إلى خفض التكلفة))

خامساً: حدود البحث.

الحدود المكانية/ شركة أبو الخير أبو الخير للأعمال الحديدية/ البصرة

الحدود الزمانية/ الاعتماد على البيانات المالية لسنة ٢٠١٩

المبحث الثاني

الاطار النظري للبحث

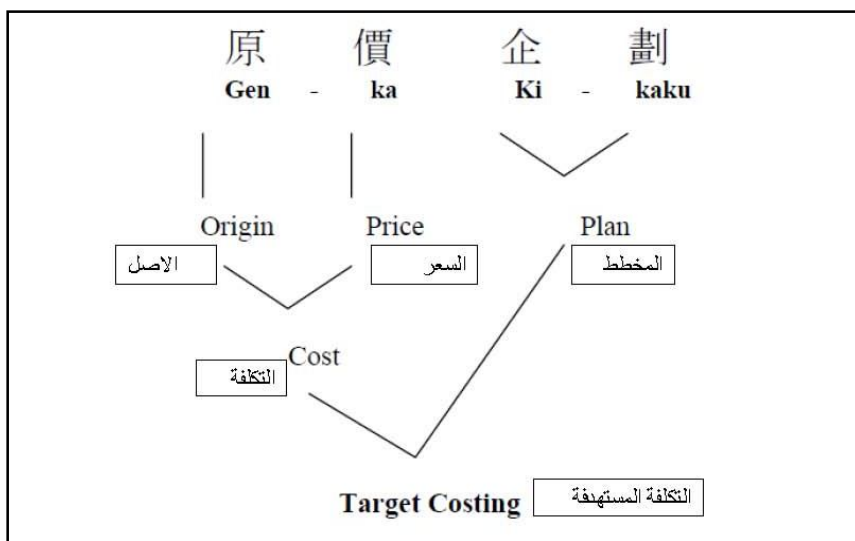
أولاً: التكلفة المستهدفة

١- النشأة والمفهوم

نشأت فكرة التكاليف المستهدفة في اليابان حيث طور المهندسون اليابانيون في الستينيات نهجاً يسمى التكلفة المستهدفة لمساعدتهم على النظر في تكاليف التصنيع في وقت مبكر من

امكانية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في دورة حياة المنتج لخفض التكاليف (١٧٧)

قرارات التصميم الخاصة بهم. تساعد التكلفة المستهدفة المهندسين على تصميم منتجات جديدة تلبي توقعات الزبائن ويمكن تصنيعها بالتكلفة المرغوبة. التكلفة المستهدفة هي طريقة محاسبة إدارية مهمة لخفض التكلفة أثناء مرحلة التصميم لدورة حياة المنتج ويمكن أن تساعد بشكل صريح في إدارة تكاليف دورة الحياة الإجمالية. (Anthony & Kaplan, 2012, p305). وقد أسست جمعية المحاسبة اليابانية لجنة خاصة لإدارة التكاليف المستهدفة بدءاً من سنة (١٩٩٢ إلى سنة ١٩٩٤)، حيث ناقشت هذه اللجنة الجوانب المختلفة لأبحاث إدارة التكاليف المستهدفة وأشارت إلى خطوات الأبحاث المستقبلية حول إدارة التكاليف المستهدفة (Kato, yoshida, 1998, P3). وخلال التسعينيات، أظهر المهتمون والشركات الغربية اهتماماً متزايداً بتقنيات إدارة التكاليف المختلفة التي تستخدمها الشركات اليابانية. ومن المعتقد على نطاق واسع أن هذه التقنيات كانت جزئياً مفيدة في تمكين العديد من الشركات اليابانية من تحقيق ميزة تنافسية (IFAC, 1999, P1).



شكل رقم (١) أصل التكلفة المستهدفة

المصدر: (عطوي، ٢٠٠٨، ص ٣٩).

تعد التكلفة المستهدفة أداة لتلبية احتياجات الزبائن في الوظائف والجودة ويقلل في نفس الوقت من تكاليف المنتج لكسب الربح المخطط له، وهو موجه نحو السوق، ويؤدي دور المصاحب الاستراتيجي لزيادة منافسة الشركة. (Chi-Ling Wu, and others, 2013).

(١٧٨) امكانية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في دورة حياة المنتج لخفض التكاليف

p642. ويرى (Hansen & mower) بأن التكلفة المستهدفة هي الفرق بين سعر البيع المطلوب للحصول على حصة سوقية محددة مسبقاً والربح المطلوب لكل وحدة. و يعكس سعر البيع مواصفات المنتج أو الوظائف التي يقدرها الزبون (يشار إليها باسم وظائف المنتج) (Hansen & mower,2007,p740). كما وتعرف التكلفة المستهدفة على أنها أداة لإدارة التكلفة لاستنباط التكلفة الإجمالية للمنتج على مدى دورة حياته بالكامل بمساعدة أقسام الإنتاج والهندسة والبحث والتصميم والتسويق والمحاسبة (Talebna and others,2017, p11)

من جانب اخر يرى (Garrison & Noreen) ان التكلفة المستهدفة هي عملية تحديد التكلفة القصوى المسموح بها لمنتج جديد ثم تطوير نوع أولي يمكن إعدادة بشكل احترافي لتحقيق الحد الأقصى للتكلفة المستهدفة. ويتم حساب التكلفة المستهدفة للمنتج بالبدء بسعر البيع المتوقع للمنتج ثم خصم الربح المطلوب، على النحو التالي (Garrison & Noreen,2007,p761) :

التكلفة المستهدفة = السعر المستهدف - الربح المرغوب

٢- الاختلافات بين المدخل الحديث (التكلفة المستهدفة) وبين المدخل التقليدي لإدارة التكلفة.

هنالك العديد من الاختلافات بين مدخل التكلفة المستهدفة و المدخل التقليدي لإدارة التكاليف وهي (العفيري، ٢٠١٠، ص ١٥):

١. يركز المدخل الحديث على المقاييس المالية وغير المالية على حد سواء بينما يركز المدخل التقليدي على المقاييس المالية.

٢. يركز المدخل الحديث على مراقبة الانشطة بينما يركز المدخل التقليدي على مراقبة الانتاج.

٣. يهدف المدخل الحديث إلى عملية التحسين والتطوير لخفض التكلفة وتقديم منتجات (خدمات) متميزة بمعنى أن المدخل الحديث لا يكتفي بالوصول إلى الهدف وتحقيقه وإنما يعمل دائماً وباستمرار على عملية التحسين والتطوير بينما المدخل التقليدي يسعى دائماً لتحقيق الهدف وعدم تجاوزه.

امكانية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في دورة حياة المنتج لخفض التكاليف (١٧٩)

٤. يهتم المدخل الحديث بتحليل تكاليف الجودة في حين المدخل التقليدي يتجاهل تحليلها.

٥. يركز المدخل الحديث على الاهتمام برغبات الزبون بجانب ربحية المنتجات بينما يركز المدخل التقليدي على ربحية المنتجات.

توجد بعض الاختلافات بين المدخلين توضح من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (1) الفرق بين المدخل التقليدي ومدخل التكلفة المستهدفة.

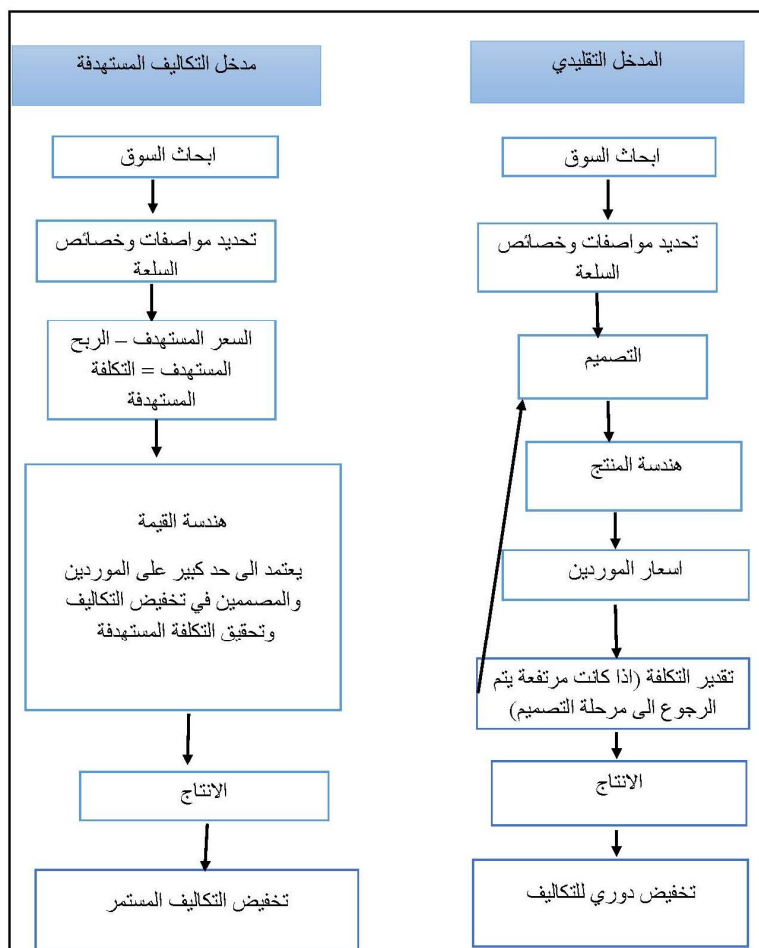
ت	معياري المقارنة	نظام التكلفة التقليدية	مدخل التكاليف المستهدفة
١	العامل المتحكم	التكلفة	السعر
٢	معادلة القياس	التكلفة + الربح = السعر	السعر - الربح = التكلفة
٣	أسلوب تصميم المنتج	الهندسة المتتالية	الهندسة المتزامنة
٤	البيئة الصناعية	تقليدية	حديثة
٥	دورة حياة المنتج	طويلة	قصيرة
٦	التكنولوجيا	بسيطة	عالية
٧	المنافسة	ضعيفة	شديدة وحادة
٨	سلسلة القيمة	داخلية أثناء الإنتاج	متكاملة قبل وبعد وأثناء الإنتاج
٩	تخطيط التكلفة	إهمال اعتبارات السوق	الاهتمام بالسوق التنافسي
١٠	مراحل خفض التكلفة	خفض الضياع والفاقد في مرحلة التصنيع	خفض التكلفة في مرحلة التصميم
١١	أسلوب التغذية	التغذية العكسية بعد حدوث التكلفة	التغذية الممتدة قبل حدوث التكلفة
١٢	القرارات المصححة	تؤثر على ٢٠ % من إجمالي التكاليف	تؤثر على ٨٠ % من إجمالي التكاليف
١٣	رغبات المستهلك	لا تراعي عند محاولة تخفيض التكلفة	تراعي عند محاولة تخفيض التكلفة
١٤	الهدف	قياس ورقابة التكلفة وترشيد القرارات في مرحلة التشغيل	إدارة التكلفة من المنظور الاستراتيجي
١٥	فريق العمل	محاسب التكاليف	فريق أعضاء سلسلة القيمة المتكاملة
١٦	العلاقة بالموردين والزبائن	ثانوية وهامشية	رئيسية وأساسية
١٧	الأدوات المساعدة	تحليل التعادل، التحليل التفاضلي للتكلفة، مراكز التكلفة	تحليل الميزة التنافسية هندسة القيمة تحليل تكاليف الوظائف، تحليل العوامل المحركة
١٨	مدخل القيمة	مدخل القيمة المضافة الذي يركز على مقابلة القيمة المحصلة من المستهلكين بالقيمة المدفوعة للموردين value added	مدخل سلسلة القيمة الذي يركز على مجموعة الأنشطة المحققة للقيمة داخل و خارج المنظمة value chain

المصدر: (العشماوي، ٢٠١١، ص ٤٧) و (عبد الحفيظ، ٢٠٠٩، ص ٣٤)

من خلال الاختلافات السابقة تبرز أهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة وذلك لكونه يهتم باعتبارات السوق واستخدام هندسة القيمة واهتمامه بالمنتج في كافة مراحله بدءاً

(١٨٠)امكانية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في دورة حياة المنتج لخفض التكاليف

من تخطيط المنتج و تصميمه وتصنيعه وصولاً لتطوير المنتج. وقد اوضح (Feil,et,al) مقارنة بين المدخل التقليدي و مدخل التكلفة المستهدفة من خلال الشكل التالي:



شكل (٤) مقارنة بين مدخل التكاليف التقليدية و مدخل التكلفة المستهدفة

المصدر: (Feil,et,al,2004,P14)

٣- مبادئ التكلفة المستهدفة

يتضمن مدخل التكلفة المستهدفة المبادئ الآتية (عبد الحفيظ، ٢٠٠٩، ص ٣)
:(Hilton, 2005,p 649) (Ansari,et.at,2006) (Slater, 2010,p27)

امكانية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في دورة حياة المنتج لخفض التكاليف (١٨١)

١. قيادة سعر البيع المستهدف للتكلفة.

لتحديد التكلفة المستهدفة ينبغي القيام أولاً بتحديد سعر البيع للمنتج و طرح الربح المستهدف من هذا السعر للحصول على التكلفة التي يجب تصنيع المنتج في حدودها.

٢. التركيز على الزبائن.

اذ لا بد بالاهتمام بمتطلبات الزبائن من ناحية الجودة و السعر و الوقت المناسب للحصول على المنتج.

٣. التركيز على تصميم المنتج.

تعتبر هندسة التصميم هي العنصر الرئيسي في التكلفة المستهدفة لذا ينبغي على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن تصنيعه و انتاجه في حدود التكلفة المستهدفة.

٤. التركيز على عملية التصميم.

اي فحص جميع اوجه العملية الانتاجية وفقاً للتكلفة المستهدفة و ينبغي التأكد من تصنيع المنتج بأعلى كفاءة ممكنة.

٥. دورة حياة التكاليف.

عند تحديد التكلفة المستهدفة ينبغي الاخذ بنظر الاعتبار جميع تكاليف دورة حياة المنتج، و العمل على تخفيض التكاليف (الشراء، التشغيل، الصيانة، التخلص من المنتج).

٦. فريق عمل متعاون و متداخل المهام.

لتصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة فأن ذلك يتطلب فريق متعاون و متعدد المهام داخل الوحدة الاقتصادية، من مختلف الوظائف سواء التصميم و الهندسة و التسويق و ادارة التكاليف.

٧. توجيه سلسلة القيمة.

احياناً قد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة و ذلك يتطلب بذل جهود للتخلص من التكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج من اجل تخفيض التكاليف لذلك ينبغي

- (١٨٢)امكانية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في دورة حياة المنتج لخفض التكاليف
- على المديرين تحديد فرص تخفيض التكاليف في سلسلة القيمة (الموردين، الموزعين، الزبائن) في حدود التكلفة المستهدفة.
- من جانب اخر يرى (CELAYİR) ان التكلفة المستهدفة ستثبت نجاحاً أكبر إذا تم اتباع المبادئ التالية بطريقة أكثر حرصاً وتحكماً (CELAYİR,2020,p1319) :
١. الاخذ بالاعتبار السعر الذي يرغب فيه الزبون والذي يحدده السوق عند تحديد سعر بيع منتج جديد.
 ٢. عمل تقديرات التكلفة أثناء التصميم وقبل الإنتاج، والقيام بجهود خفض التكلفة طوال دورة حياة المنتج بأكملها ؛
 ٣. تحديد توقعات الزبائن في مرحلة التصميم من خلال البحث المنتظم للسوق.
 ٤. تضمين أصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين لسلسلة القيمة في الطريقة.
 - ٤ - خصائص وسمات التكلفة المستهدفة
- يعد مدخل التكلفة المستهدفة من مداخل ادارة التكاليف الحديثة ويشمل على السمات الآتية (العشماوي، ٢٠١١، ص ٣٣١-٣٣٣) (Patricia et al,2014,p239:243):
١. يتم تحديد سعر البيع المستهدف أثناء تخطيط المنتج، بطريقة موجهة نحو السوق
 ٢. يتم تحديد هامش الربح المستهدف أثناء التخطيط للمنتج، بناءً على خطة الربح الاستراتيجية
 ٣. يتم تحديد التكلفة المستهدفة قبل أن تبدأ عملية NPD بالفعل.
 ٤. يتم تقسيم التكلفة المستهدفة إلى التكاليف المستهدفة للمكونات أو الوظائف أو عناصر التكلفة أو المصممين أو الموردين.
 ٥. يتطلب تحقيق التكلفة المستهدفة فريقاً متعدد الوظائف.
 ٦. يتم توفير معلومات مفصلة عن التكلفة خلال NPD لدعم خفض التكاليف.
 ٧. تتم مقارنة مستوى تكلفة المنتج المستقبلي بالتكلفة المستهدفة في نقاط مختلفة خلال NPD.

امكانية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في دورة حياة المنتج لخفض التكاليف (١٨٣)

٨. وضع قاعدة عامة مفادها أنه "لا يمكن أبداً تجاوز التكلفة المستهدفة".

٩. مدخل التكلفة المستهدفة ليس طريقة إدارية للرقابة على التكاليف بل هو وسيلة لتخفيض التكاليف (Kwah,2004,p17).

١٠. السمة الرئيسية لحساب التكلفة المستهدفة هي اعتماد نهج الفريق لتحقيق التكلفة المستهدفة (Anayo,and Others,2019,p3)

٥- اهداف التكلفة المستهدفة

ان لمدخل التكلفة المستهدفة عدة اهداف تتمثل بالآتي :

١. تخفيض تكاليف المنتجات الجديدة بحيث يمكن ضمان مستوى الربح المطلوب، مع تلبية مستويات الجودة و وقت التطوير والسعر الذي يطلبه السوق في نفس الوقت. (Ibusuki & Kamininski, 2007, p.460)

٢. تحفيز جميع الموظفين لتحقيق الربح المستهدف أثناء تطوير المنتج الجديد، وتحويل التكلفة المستهدفة إلى نشاط لإدارة الأرباح للشركة بأكملها، باستخدام ابداع الموظفين من عدة إدارات لوضع خطط بديلة تسمح بتخفيضات أعلى في التكاليف. (Ibusuki & Kamininski, 2007, p.460)

٣. توجيه المنظمة وإدارة تكاليفها نحو السوق ؛ رابط استراتيجي دائم بين الوحدة الاقتصادية والسوق. (IONESCU,2015,p96)

٦- اهمية مدخل التكلفة المستهدفة

تتمثل اهمية مدخل التكلفة المستهدفة في التالي (جندي، ٢٠٠١، ص٣٢١):

١. التركيز على محركات التكلفة الهيكلية في مرحلة التصميم والتطوير بدلاً من محركات التكلفة في مرحلة الإنتاج، مما يؤدي إلى التركيز على أكثر من ٨٠٪ من تكاليف المنتج، حيث يتم تحديد التكلفة الهيكلية مواصفات وخصائص المنتج والتصميم النهائي على ضوء رغبات الزبون.

٢. لا يقتصر المدخل على خفض التكاليف في مرحلة التصميم وتطوير المنتج وإنما يمتد إلى عناصر التميز الأخرى. (الجودة و الأداء الوظيفي).

(١٨٤)امكانية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في دورة حياة المنتج لخفض التكاليف

٣. ملاءمة المدخل لبيئة التصنيع الحديث وظروف المنافسة وكذلك ملاءمة مع قصر دورة حياة المنتج.

٤. ارتباط المدخل بالتعاون والتكامل المستمر بين جميع أنشطة المنشأة المضيفة للقيمة من خلال إدارة سلسلة القيمة من خلال الحدود التنظيمية ليشمل الموردين و المستهلكين (اي داخل وخارج المنشأة) من أجل خفض التكلفة.

٥. يتعدى المدخل حدود الزمان اي لا يتعلق بتحديد التكاليف و الوصول إلى أقل تكلفة في فترة معينة وانما يتم بتطبيق برامج استراتيجي شامل لتخفيض التكاليف.

٦. يتعدى المدخل حدود المكان حيث لا يقتصر على الرقابة على تكاليف مراكز الكلفة المختلفة بل يتحول التخفيض إلى احتواء تكلفة منابع الحدوث وهي الأنشطة المسببة للكلفة.

٧. إن مدخل التكلفة المستهدفة ذو توجه خارجي، اي يتم تحديد التكلفة على أسس ومعايير فنية داخلية فينبغي اخذ تكلفة المنافسين كمحدد أساس للتكلفة المستهدفة بحيث تكون تنافسية.

٧- خطوات احتساب التكلفة المستهدفة

الخطوات الاساسية في عملية حساب التكلفة المستهدفة (Ax, Nilsson,2008)

(Baharudin and Jusoh,2015) (Talebnia & Others,2017,p12,13) هي:

١. تحديد سعر البيع المستهدف.

تشير الأدبيات إلى أن الشركات اليابانية حددت سعر بيع مستهدف مؤقتاً لمنتجاتها من خلال مراعاة العديد من العوامل الداخلية والخارجية مثل استراتيجيات الإدارة العليا وأهداف الربحية وسمات المنتج ووظائفه و ردود فعل المنافسين. بالتزامن مع التخطيط العام للوحدة الاقتصادية.

٢. تحديد الربح المستهدف.

تتضمن الخطوة الثانية تحديد الربح المستهدف للمنتج المستقبلي. عند تحديد الربح

امكانية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في دورة حياة المنتج لخفض التكاليف (١٨٥)

المستهدف، تنظر الشركات اليابانية في عنصرين مهمين، يجب أن يكون الربح المستهدف واقعياً ويجب أن يكون قادراً على تعويض تكلفة دورة حياة المنتج.

٣. تحديد التكلفة المستهدفة.

يمكن اشتقاق التكلفة الإجمالية المستهدفة من خلال طرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف.

٤. عمل دراسة جدوى الربحية.

تمثل هذه الخطوة الرابعة تقييم ربحية المشروع.، يقوم قسم إدارة التكاليف، بتجميع بنود التكلفة وحساب دراسة جدوى الربحية لتقييم تحقيق الربح المستهدف. نظراً لأن الهدف هو ضمان أن المنتج قادر على كسب هامش ربح كافٍ على مدار دورة حياته، يتم أيضاً تخصيص موازنة احتياطية كتكلفة مستقبلية متوقعة لتلبية المشكلات المتعلقة بالتصميم التي قد تحدث أثناء عملية الإنتاج التجريبي. بعد تقييم الربحية، سيتم اعتماد المشروع إذا بدا أنه مربح وسيتم إلغاؤه أو تعديله إذا بدا المشروع غير مربح.

٨- معوقات وصعوبات التكلفة المستهدفة

توجد بعض الاسباب التي تعد معوقات تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة من وجهة نظر (Dekker & Smidit, 2003, p300) (Helms, et al, 2005, p51) وهي:

١. عدم الاطلاع الكافي على مدخل التكلفة المستهدفة.

٢. طول المدة الزمنية التي يتم فيها جمع البيانات وتحليلها واعداد التقارير

٣. ارتفاع تكلفة تطبيق التكلفة المستهدفة

٤. عوائق ثقافية منها عدم التعاون بين الإدارات المختلف

٥. عوائق تنظيمية منها صعوبة تشكيل فرق تقوم بأداء عمل منظم

ثانياً: خفض التكاليف لدورة حياة المنتج

١- مفهوم التكلفة:

تعد التكاليف المحور الرئيسي للعديد من القرارات الادارية كونها ذات اثر على الكثير

(١٨٦) امكانية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في دورة حياة المنتج لخفض التكاليف

من الجوانب سواء في التخطيط أو في الرقابة. وتعرف بأنها مورد يتم التضحية به من أجل تحقيق منفعة (Horngren et al, 2012, p455). وتعكس التكلفة المقياس النقدي للموارد المستخدمة لتحقيق هدف مثل صنع سلعة أو أداء خدمة Kinney & (Raiborn, 2011, p25). كما ينبغي أن تتم التضحية بالموارد من أجل تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية. كما تعرف التكلفة على أنها مورد تم التخلي عنه لتحقيق هدف معين. يمكن التعبير عن هذا على أنه المبلغ النقدي الذي ينبغي دفعه للحصول على السلع والخدمات. تُعرف جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين التكلفة على أنها مقدار المصروفات المتكبدة أو التي تنسب إلى شيء معين أو تكلفة نشاط أي شيء عادةً ما يتم إنفاقه للحصول على تلك الأشياء (Akeem, 2017, P21).

٢- خفض التكاليف Reduce costs

يعد خفض التكلفة الشاغل الرئيسي لأي منظمة لما له من أهمية بالغة لارتباطه بالأرباح، ومع ذلك، ينبغي تحقيق خفض التكلفة دون التأثير على الجودة وولاء الزبائن أو الحد من قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أهدافها طويلة الأجل. وبالتالي، فإن المشكلة الحقيقية هي كيفية التخلص بعناية من التكاليف غير الضرورية مع الحفاظ على وحدة اقتصادية قوية (Bragg, 2010, p1). كما أن الهدف من خفض هو معرفة ما إذا كان هناك أي احتمال لتحقيق وفورات في تكلفة المواد والاجور وأي نفقات أخرى. كما ينبغي أن يفهم خفض التكلفة على أنه النجاح الحقيقي والمستمر في تخفيض تكاليف الوحدة للسلع المصنعة دون التأثير على ملاءمتها للاستخدام المقصود وبالتالي، يشير مصطلح خفض التكلفة إلى توفير حقيقي في تكاليف الإنتاج والإدارة والبيع الناتجة عن التخلص من العناصر المهدرة وغير الضرورية من تصميم المنتج ومن التقنيات والممارسات المنفذة فيما يتعلق به. (Akeem, 2017, P22; 23).

ولبدء التخفيض المستمر للتكلفة هناك ثلاث فئات أساسية ومعتترف بها على نطاق واسع لخفض التكاليف (IOMA, 2006, p4)

١. القضاء على الهدر

٢. تطبيق أفضل الممارسات

٣. إدخال التكنولوجيا عندما تكون فعالة

٣-مجالات خفض التكاليف

ان من اهم المجالات التي يتم فيها تخفيض التكاليف (Berk,2010,p15,87,139,219)
(Joo & Park,2014,p3:5)(AGYEKUM,2012,p51)(ILO,2019,P2:3) هي:

١. العمالة Labor

يعد تحسين العمالة جزءاً أساسياً من أي جهد لخفض التكلفة. إنه ليس الجزء الوحيد، ولكنه جزء مهم، حيث يركز على:

- تحديد عدد الموظفين المناسب و تحسين مهارات الموظفين.
- تطوير وتنفيذ معايير الوقت.
- قياس واستخدام الكفاءة لتحسين الأداء.
- تقييم استخدام الماكينة وتحسينها.
- إيجاد وتقليل الوقت الضائع.
- استخدام منحى التعلم لخفض التكاليف.

٢. المواد Material

المواد هي مجال آخر لخفض التكاليف، ففي الصناعات الثقيلة و الانتاج الواسع غالباً ما تشكل المواد نسبة كبيرة من اجمالي التكاليف، ويمكن ان تتمثل خفض تكلفة المواد بالاتي:

- اتخاذ القرارات الرشيدة في شراء المواد.
- الاستخدام الامثل للمواد.
- تقليل تكاليف الموردين.
- التفاوض مع الموردين.

٣. تطويرات العملية Process Improvements

(١٨٨)امكانية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في دورة حياة المنتج لخفض التكاليف

تعد تحسينات العمليات المجال الرئيسي الذي تتوافر فيه فرصاً لخفض التكاليف في المجالات التالية:

- تحسين تدفق العمل.
- تقليل وقت الإعداد.
- تحسين التعامل مع المواد.
- تقليل المخلفات وإعادة العمل.

٤. التصميم Design

يؤثر تصميم المنتج على التكلفة، يمكن العثور على فرص خفض التكلفة من التصميم في المجالات التالية:

- أسلوب التصميم.
- استبدال المواد.

٥. تكاليف غير مباشرة Overhead

تعتبر النفقات العامة مجالاً آخر به فرص لخفض التكاليف، يشير مصطلح النفقات العامة إلى المصاريف العامة والإدارية، يمكن تقليل التكلفة في المجالات التالية:

- المصاريف العامة.
- السفر.
- الفحص (الرقابة).

يُنظر إلى خفض التكلفة هو نهج إيجابي مخطط لخفض النفقات وإنه نهج تصحيحي من خلال عملية التحليل المستمرة للتكاليف والوظائف من أجل المزيد من الاقتصاد في الموارد المالية.

٤- خطوات خفض التكاليف

ان استراتيجية تخفيض التكاليف تتم بالخطوات التالية كما تم ذكرها من قبل (Lesáková,2016,p3:4) (ALDANIYAZOV,2017,p9) وهي:

امكانية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في دورة حياة المنتج لخفض التكاليف (١٨٩)

١. البدء بالاستراتيجية: وجود رؤية واضحة للاستراتيجية والتأكد من فهمها باستمرار من قبل افراد الوحدة الاقتصادية.

٢. مواءمة التكاليف مع الاستراتيجية: النظر عبر الوحدة الاقتصادية بأكملها وتميز "التكاليف المضيق للقيمة" ذات الأهمية الاستراتيجية عن "التكاليف غير المضيق للقيمة".

٣. هدف طموح: الجرأة والشجاعة والابداع - استخدم التكنولوجيا والابتكار وطرق العمل الجديدة لتحسين قاعدة التكلفة بشكل جذري.

٤. تحديد الاتجاه وإظهار القيادة: تقديم تحسين التكلفة كبرنامج استراتيجي لتحويل الأعمال.

٥. خلق ثقافة تحسين التكلفة: التأكد من ترسيخ الثقافة وتحفيز التحسين المستمر. من خلال المكافآت و التحفيز. سيكون العمل أكثر تميزاً ومجهزاً لتحقيق أهدافه.

٥- دوافع خفض التكاليف

تعد استراتيجية خفض التكاليف هدف أساسي للوحدات التي تسعى إلى الحفاظ على قدرتها التنافسية على المدى الطويل، وهناك العديد من الدوافع من وجهة نظر (Bragg,2010,P4:7) (Himme,2012,p190:191) (Tammel,2016,p2:3) وهي:

١. انخفاض الإيرادات

تبدأ الحاجة إلى خفض التكلفة بالإيرادات: إذا كانت منتجات الوحدة الاقتصادية وخدماتها عرضة لانخفاضات كبيرة في الأسعار، فيجب أن تنخفض التكاليف أيضاً لمواكبة هذا الانخفاض. يمثل الانخفاض السريع في الأسعار مشكلة خاصة عندما يمكن للمنافسين الجدد دخول السوق بسهولة وخفض الأسعار. ويمكن أن تحدث انخفاضات الأسعار أيضاً عندما تكون التكاليف الثابتة جزءاً كبيراً من هيكل تكلفة المنتج، لذلك يكون لدى الشركات حافز لاستكمال طاقتها المتاحة عن طريق خفض الأسعار. على أساس قصير الأجل، تنخفض الأسعار أيضاً عندما يكون هناك قدر كبير من المخزون غير المباع يغمر السوق. في جميع هذه الحالات، يمكن أن يكون انخفاض الإيرادات شديداً لدرجة أن

(١٩٠)امكانية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في دورة حياة المنتج لخفض التكاليف

الوحدة الاقتصادية التي كانت غارقة في الأرباح في البداية قد تجد نفسها فجأة في وضع خسارة كبيرة.

٢. قاعدة التكلفة الثابتة

قد يكون لدى الوحدة الاقتصادية قاعدة تكلفة ثابتة كبيرة بشكل استثنائي، ربما بسبب التثبيت على مستويات عالية من الأتمتة، أو ببساطة لأن السوق يتطلب قدرًا كبيرًا من المعدات من أجل المنافسة. تعني قاعدة التكلفة الثابتة العالية أن الوحدة الاقتصادية يجب أن تعمل بنسبة عالية نسبيًا من السعة من أجل جني الأرباح. هذه مشكلة رئيسية في الصناعات التي يتمتع فيها كل فرد بقاعدة تكلفة ثابتة كبيرة، نظرًا لأن تباطؤ الصناعة يعني أن الأسعار ستخفض بشكل كبير حيث يحاول الجميع الحفاظ على مستويات طاقتهم عالية.

٣. تكاليف زاحفة (متزايدة) Creeping Costs

تشير التكاليف الزاحفة إلى الزيادة التدريجية والثابتة للتكاليف، إذا لم تكن هناك حملة نشطة لتقليل التكاليف، فستزيد التكاليف الزاحفة، وهناك العديد من العوامل التي تؤدي إلى زيادة التكاليف الزاحفة:

- التعقيد. تصبح العمليات أكثر تعقيدًا بمرور الوقت، حيث تتوسع لتشمل المنتجات والخدمات والمواقف الجديدة. يزداد التعقيد من مجموعة متنوعة من النفقات، ولكنه يتطلب على وجه الخصوص المزيد من الموظفين.
- التضخم. ستزداد التكاليف بشكل طبيعي مع معدل التدفق، ولكن هذا غير مقبول إذا كانت زيادات إيرادات الوحدة الاقتصادية لا تواكب التضخم.
- التقليد والجمود. بشكل عام، إذا تم تكبد نفقات، فستستمر الوحدة الاقتصادية في ذلك. نادرًا ما يكون هناك نقاش حول تقليل المصروفات.

لهذه الأسباب، يعد زحف التكلفة مشكلة معقدة ومستمرة تقلل ببطء من ربحية الوحدة الاقتصادية بوتيرة يصعب التعرف عليها على المدى القصير. ونظرًا لأنه ليس حدثًا مفاجئًا، فإن الإدارة ليست لديها الدافع لاتخاذ إجراءات لفترة طويلة، وعند هذه النقطة ستكون هناك حاجة إلى قدر كبير من الجهد للعودة إلى المستوى السابق من الربحية.

٤. الشراكة

قد يكون لدى الوحدة الاقتصادية مجموعة متنوعة من الشراكات، مثل البحث والتطوير، أو لتوزيع الإنتاج، أو لمندوبي المبيعات المستقلين. تتطلب كل من هذه الشراكات بعض الوقت من قبل الإدارة للمراقبة وبالتالي تزيد التكاليف إلى حد ما. قد تكون هذه الشراكات موجودة منذ فترة طويلة وبالتالي قد تستمر بسبب التقاليد أكثر من كونها بسبب ربحيتها.

٦- مزايا وعيوب خفض التكلفة

ان خفض التكاليف سيف ذو حدين ينبغي التعامل معه بحذر، اذا تم القيام به بشكل جيد فقد يؤدي إلى زيادة الارباح دون التأثير على الاشياء الرئيسية. بينما اذا تم التعامل معه بشكل غير صحيح فقد يأتي بنتائج عكسية. وان استراتيجية خفض التكاليف مثل اي استراتيجية لها مزايا وعيوب كما موضح بالجدول التالي:

جدول رقم (2) مزايا وعيوب خفض التكلفة.

ت	المزايا	العيوب
١.	يعد خفض التكلفة أبسط طريق لزيادة الربح وتحسين التدفق النقدي.	قد يؤدي خفض التكلفة أحياناً إلى اكتساب سمعة سيئة أو ردود فعل سلبية إذا لم يتم التعامل معه بطريقة صحيحة. أسوأ شكل من أشكال خفض التكلفة هو النسبة المئوية الشاملة لخفض التكلفة الذي يتم فرضه في جميع أنحاء الوحدة الاقتصادية.
٢.	بعد خفض محركاً رئيسياً للنمو طويل الأجل إذا تم التعامل معه بشكل صحيح.	قد يتضمن خفض التكاليف أحياناً تغيير العمليات وليس كل مرة يكون التغيير جيداً، يميل التخفيض الشامل للتكلفة إلى إلغاء المصروفات اللازمة للنمو طويل الأجل، مثل تدريب الموظفين أو الاستثمارات الجديدة في تطوير الأعمال، وموظفي المبيعات الإضافيين، والأصول الثابتة. إذا تم تقليص هذه النفقات، فإن التخفيض الشامل يميل إلى الإضرار بأفاق نمو الوحدة الاقتصادية على المدى الطويل.
٣.	ان الوحدة الاقتصادية التي تسعى بشكل مستمر لخفض التكاليف تشير بشكل فعال إلى الداخلين المحتملين إلى السوق بأنهم سيواجهون صعوبة في التنافس على السعر.	في بعض الاحيان واثناء التركيز على خفض التكاليف قد يتم التضحية بجودة المنتج وهذا يؤثر على الرؤية طويلة المدى للوحدة الاقتصادية من خلال تقليل قيمة العلامة التجارية.

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على (Bragg,2010,p7-8)

يرى (MOHAMED & AL HEDI) ان الغرض من تخفيض التكاليف هو إدارة فعالة للتكلفة من عمليات البحث والتطوير والتصميم، حيث يتم تحديد أنواع المعدات والمنتجات الموجودة بالفعل في مرحلة التخطيط وتثبيتها (MOHAMED&AL HEDI,2018,p186) من خلال:

(١٩٢)امكانية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في دورة حياة المنتج لخفض التكاليف

- تقليل تكاليف المنتجات الجديدة، بحيث يكون تحقيق أهداف الربح للمنتجات مع أهداف الجودة وسعر المنتجات داخل السوق مضمونة.
- لتحفيز جميع الموظفين لتحقيق الفوائد المتوقعة من عملية تطوير المنتجات الجديدة.

ثالثاً: الجانب التطبيقي

أولاً: نبذة تعريفية عن الشركة

تم تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركة أبو الخير للأعمال الحديدية في البصرة حيث تم تأسيس الشركة بتاريخ ٢٨/١٢/٢٠٠٤ بموجب قانون الاستثمار الصناعي رقم (٢٠) لسنة ١٩٩٨.

ثانياً: تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة

تتضمن عملية احتساب التكلفة المستهدفة عدة خطوات وهي:

١- تحديد سعر البيع المستهدف

يتم تحديد السعر المستهدف للبيع من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (٣) اسعار بيع المنتجات المماثلة للشركة

اسم المنتج	سعر البيع
الابواب التركية	٦٠٠٠٠٠
الابواب الصينية	٥٥٠٠٠٠
ابواب الشركة	٦٣٥٠٠٠

نلاحظ من الجدول اعلاه ان سعر البيع الحالي للمنتج (الباب ذو الزجاج المزدوج) هو سعر يفوق اسعار المنافسين مما يفقد الشركة مركزها التنافسي في السوق، لذلك ينبغي إعادة النظر في تكاليف المنتج من اجل العمل على تخفيضها مع الحفاظ على هامش الربح المحدد.

وفي ضوء المعلومات في الجدول رقم (٣) ولوجود اكثر من منافس لمنتج الشركة ولغرض تحديد السعر المستهدف للمنتج يتم اعتماد متوسط اسعار بيع المنتجات المماثلة مع طرح نسبة (٢٠٪) وذلك باعتبار المستهلك يعطي قيمة اكبر للمنتج الاجنبي.

$$\text{متوسط السعر} = ٦٠٠٠٠٠ + ٥٥٠٠٠٠ = ١١٥٠٠٠٠$$

$$٥٧٥,٠٠٠ = ٢ \div ١,١٥٠,٠٠٠$$

امكانية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في دورة حياة المنتج لخفض التكاليف (١٩٣)

$$\text{سعر البيع المستهدف} = ٥٧٥٠٠٠ - (٢٠\% \times ٥٧٥٠٠٠) = ٤٦٠٠٠٠ \text{ دينار/متر}$$

٢- تحديد الربح المستهدف

يتم في هذه الخطوة تحديد الربح المستهدف والذي يكون بنسبة ٢٠٪ وفقاً لسياسة الشركة.

$$\text{هامش الربح المستهدف} = \text{سعر البيع المستهدف} \times \text{نسبة هامش الربح}$$

$$= ٤٦٠٠٠٠ \times ٢٠\% = ٩٢٠٠٠ \text{ دينار/متر}$$

٣- تحديد التكلفة المستهدفة

يتم احتساب التكلفة المستهدفة من خلال:

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

$$\text{التكلفة المستهدفة} = ٤٦٠٠٠٠ - ٩٢٠٠٠ = ٣٦٨٠٠٠ \text{ دينار}$$

٤- احتساب التكلفة الحالية

يتم احتساب التكلفة الحالية لمنتج (الباب ذو الزجاج المزدوج) بالاستناد إلى سجلات الشركة عينة البحث كما موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (٤) كلفة الوحدة الواحدة للبواب

عنصر التكلفة	اجمالي التكاليف الصناعية لإنتاج ١٩٠٠	كلفة الوحدة الواحدة
المواد المباشرة	١٠٣٦٣٤٠٠٠	٥٩٣٤٤.٢
الرواتب	٢٨٨٤٣٢٠٠٠	١٥١٨٠.٦٣
المصاريف الصناعية	٨٦٩١٥٠٠	٤٥٧٤.٤٧
اجمالي تكاليف التصنيع	٤٠٠٧٥٧٥٠٠	٢١٠٩٢٥
المصاريف التسويقية والإدارية	٣٢٠٦٠٦٠٠	١٦٨٧٤٠
٨٠٪ من اجمالي تكاليف التصنيع	٧٢١٣٦٣٥٠٠	٣٧٩٦٦٥
الكلفة الكلية/ كلفة الوحدة الواحدة		

٥- تحديد تخفيض التكلفة المستهدفة

يتم في هذه الخطوة تحديد تخفيض التكلفة (الفجوة) من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المستهدفة من خلال المعادلة ادناه:

$$\text{تخفيض التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة الفعلية} - \text{التكلفة المستهدفة}$$

(١٩٤) امكانية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في دورة حياة المنتج لخفض التكاليف

$$\text{تخفيض التكلفة المستهدفة} = 379665 - 368,000 = 11665$$

٦- تحقيق التكلفة المستهدفة

يمكن تخفيض التكلفة الحالية من خلال استخدام اسلوب وفورات الحجم، حيث ان كلفة الوحدة الواحدة تنخفض كلما زاد حجم الانتاج بحيث يتم توزيع التكاليف الثابتة على حجم الانتاج لذا يستخدم اسلوب وفورات الحجم عند وجود طاقة انتاجية غير مستغلة، نجد ان نسبة الانتاج الفعلي إلى الطاقة المتاحة هو ٦٠٪ لذا فأن هناك امكانية لزيادة حجم الانتاج بنسبة ٥٠٪ من الطاقة المتاحة. ويمكن توضيح مقدار التخفيض في كلفة الوحدة الواحدة عند العمل على مستوى ٥٠٪ من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (٥) الانخفاض في كلفة الوحدة الواحدة عند مستوى ٥٠٪ من الطاقة المتاحة

التفاصيل	الرواتب	التكاليف التسويقية و الادارية
تكلفة الوحدة الواحدة قبل التخفيض	١٥١٨٠.٦٣	١٦٨٧٤٠
تكلفة الوحدة الواحدة عند مستوى ٥٠٪	١٨٢١.٦٧	٢٠٢٤٨.٨
مقدار الانخفاض	١٣٣٥٨.٩٦	١٤٨٤٩١.٢
المجموع	١٦١٨٥١.١٦	

للتوضيح اكثر يمكن اضافة ما يلي:

$$\text{الرواتب} = 15180.63 \times (50 \div 6) = 1821.67$$

$$\text{التكاليف الادارية والتسويقية} = 168740 \times (50 \div 6) = 20248.8$$

الاستنتاجات:-

- ١- اعتمدت الشركة على المدخل التقليدي لتسعير المنتجات على الرغم من وجود الحاجة لاستخدام المداخل الحديثة، لاسيما في اشتداد المنافسة وعوالة السوق.
- ٢- يعد مدخل التكلفة المستهدفة نظام استراتيجي حيث يأخذ في الاعتبار سعر السوق التنافسي واستراتيجية الشركة بالنسبة للأرباح المرغوب بها.
- ٣- في ضوء التطبيق العملي لمدخل التكلفة المستهدفة يمكن ملاحظة ان هناك امكانية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركة.

امكانية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في دورة حياة المنتج لخفض التكاليف (١٩٥)

التوصيات:-

- ١- ايلاء المزيد من الاهتمام بالمدخل الحديثة (التكلفة المستهدفة) في عملية التسعير، من خلال زج العاملين في دورات تدريبية للتعرف على اهمية المدخل الحديثة في خفض التكاليف.
- ٢- سيوفر مدخل التكلفة المستهدفة مكاسب كبيرة للشركة التي تتبناها حيث ستكسب الشركة التي يمكنها خفض تكاليفها حصة في السوق وتحقق نجاحا اقتصاديا.
- ٣- العمل على التغلب على الصعوبات و المعوقات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة من خلال نشر ثقافة العمل بروح الفريق الواحد.

قائمة المراجع والمصادر

المصادر العربية:

الكتب:-

العشماوي، محمد، عبد الفتاح، محاسبة التكاليف المنظور التقليدي. والحديث، الاردن، عمان، المكتبة، الوطنية، الطبعة الأولى، ٢٠١١.

الرسائل والاطاريح الجامعية:

- ١) عبد الحفيظ، محمد عماد، التكلفة المستهدفة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠٠٩.
- ٢) عطوي، راضية، دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج خضر-باتنة_٢٠٠٨.

البحوث والدوريات

- ١) العفيري، فؤاد احمد محمد، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، ٢٠١٠.
- ٢) جنيدي، محمد، سعيد، إطار مفاهيمي لزيادة فعالية نظام التكاليف المستهدفة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة طنطا، كلية التجارة، العدد الثالث ٢٠٠١ .

المصادر الاجنبية:

Books

- 1) Anthony A. Atkinson, Robert S. Kaplan, MANAGEMENT ACCOUNTING Information for Decision-Making and Strategy Execution, 6th, 2012.
- 2) Berk ,Joseph, Cost Reduction and Optimization for Manufacturing and Industrial Companies Co-published by John Wiley & Sons, Inc. Hoboken, New Jersey, and Scrivener Publishing LLC, Salem, Massachusetts Published simultaneously in Canada, 2010.
- 3) Bragg, Steven, M. COST REDUCTION ANALYSIS, Tools and Strategies, Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey. Published simultaneously in Canada, 2010.
- 4) Garrison Ray H., Eric W. Noreen, Peter C. Brewer, Managerial Accounting, 12th edition, 2007.
- 5) Hansen, don R., Mowen Maryanne, M., Managerial Accounting , 8th, 2007 .
- 6) Hilton, R. W. (2005). Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment. New York: Megraw Hill.
- 7) Horngren , Charles T. Horngren, Srikant M. Datar, Madhav V. Rajan. Cost Accounting, Cost accounting : a managerial emphasis / - 14th ed, 2012.
- 8) IOMA, INSTITUTE OF MANAGEMENT AND ADMINISTRATION, COST REDUCTION AND CONTROL BEST PRACTICES, The Best Ways for a Financial Manager to Save Money, All rights reserved. Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey . Published simultaneously in Canada, 2006.
- 9) Kinney, Michael R., Raiborn, Cecily A, Cost Accounting Foundations and Evolutions, 8th, 2011.

Periodicals

- 1) Akeem, Babatunde, Lawal, Effect of Cost Control and Cost Reduction Techniques in Organizational Performance, International Business and Management, Vol. 14, No. 3, 2017, pp. 19-26.
- 2) ALDANIYAZOV, Korkembay, Factors and Ways to Reduce Product Costs, ESPACIOS. ISSN 0798 1015 Vol. 38 (N° 46) Year 2017.
- 3) Anayo, Egbuhuzor, Celestine , , Barisua Akpeekon, Onyam, Edom, Godwin, Target Costing and Value Engineering, Ignatius Ajuru University of Education, Rumuolumeni Port Harcourt , Postgraduate School, 2019 .
- 4) Ansari, S and Bell, J and Swenson, D (2006) A template for implementing Target Cost, (Sep/ Oct) 20, 5 ABI/ inform Globale, pp.20.

- 5) Ax, C.; Greve, J.; Nilsson, U., 2008, The impact of competition and uncertainty of the adoption of Target Costing, International Journal of Production Economics 115, pg. 92-103.
- 6) Baharudin,Norhafiza.,&Jusoh,Ruzita.(٢٠١٥). Target Cost Management (TCM): a case study of an automotive Company, Procedia - Social and Behavioral Sciences 172 (2015) 525 - 532.
- 7) CELAYİR, Duygu, Target Costing as a Strategic Cost Management Tool and a Survey on Its Implementation in the Turkish Furniture Industry, İŞLETME ARAŞTIRMALARI DERGİSİ JOURNAL OF BUSINESS RESEARCH-TURK 2020, 12(2), 1308-1321 <https://doi.org/10.20491/isarder.2020.913>
- 8) Chi-Ling Wu, Pei-how Huang and David Brown, (Target costing as a role of strategic management accounting in real-estate investment industry),African Journal of Business Management Vol. 7(8), pp. 641-648, 28 February 2013
- 9) Dekker, Henri and Smidt, Peter. (2003). A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms. International journal of production economics, 84, 293-305.
- 10) Feil, P .Yook, K .Kim , IL-Woon(2004) Japanese Target Costing: Historical perspective, International journal of Strategic Cost Management, (spring).
- 11) Helms, Marilyn M., Ettkin, Lawrence P., Baxter, Joe T. and Gordon, Matthew W.(2005). Managerial Implications of Target Costing. CR, Vol. 15, No. 1, 49-56.
- 12) Himme ,Alexander, Critical success factors of strategic cost reduction, Journal of Management Control, ISSN 2191-4761,Volume 23,Number 3 December 2012.
- 13) Ibuskui, U.and P, Kaminski,"Product Development Process With Focus on Value Engineering and Target-Costing: Case Study in an Automotive Company ", International Journal of Production Economics, Vo1.105 Issue.2,2007. 459-474.
- 14) IFAC, Target Costing for Effective Cost Management: Product Cost Planning at Toyota Australia, Financial and Management Accounting Committee,1999.
- 15) IONESCU ,Constantin.Aurelian, Target Costing in the Budget and Calculation of Costs and of Results for Some Products in the Stainless Steel Industry, Valahia University of Targoviste, Romania,Valahian Journal of Economic Studies,Volume 6 (20) ,Issue 1 ,2015.
- 16) Joo D. S. and Park J. I., An Improved Effective Cost Review Process for Value Engineering ,Hindawi Publishing Corporation ,the Scientific World Journal ,Volume 2014, Article ID 682051, 16 pages.
- 17) KATO Yutaka, YOSHIDA Eisuke, "Target Cost Management and Organization Theories", Management Accounting Workshop, Kobe University, February 1998
- 18) Mohamed, Karrar, Mohamed ,Hassan., AL hedi, Adam ,Mohamed, Value Engineering Technique and Its Role on Reducing of Manufacturing Costs (Case

Study: Giad Industrial Group- Sudan), Journal of Economic and Management Sciences Volume 19(2)2018.

- 19) Patricia Everaert Stijn Loosveld Tom Van Acker Marijke Schollier Gerrit Sarens (2006), "Characteristics of Targeted Cost Estimation: Perspectives for Theoretical and Field Study", Qualitative Research in Accounting and Management, Vol. 3 Issue 3 pp. 236-263.
- 20) Talebnia, G., Baghiyan, F., Baghiyan, Z., Moussavi, F., & Abadi, N. (2017). Target Costing, the Linkages Between Target Costing and Value Engineering and Expected Profit and Kaizen. International Journal of Engineering Management, 1(1), 11-15.
- 21) Talebnia, G., Baghiyan, F., Baghiyan, Z., Moussavi, F., & Abadi, N. (2017). Target Costing, the Linkages Between Target Costing and Value Engineering and Expected Profit and Kaizen. International Journal of Engineering Management, 1(1), 11-15
- 22) Tammel, Kaide, Shared Services and Cost Reduction Motive in the Public Sector, International Journal of Public Administration, 2016 ISSN: 0190-0692 (Print) 1532-4265 (Online) Journal homepage: <http://www.tandfonline.com/loi/lpad20>, .

Thesis

- 1) AGYEKUM, KOFI, MINIMIZING MATERIALS WASTAGE AT THE CONSTRUCTION STAGE OF A PROJECT THROUGH THE IMPLEMENTATION OF LEAN CONSTRUCTION, A Thesis submitted to the Department of Building Technology, Kwame Nkrumah University of Science and Technology In partial fulfillment of the requirements for the degree of MASTER OF PHILOSOPHY COLLEGE OF ARCHITECTURE AND PLANNING, DEPARTMENT OF BUILDING TECHNOLOGY.
- 2) Kwah, Driscoll, Ganye, Target Costing in Swedish Firms - Fiction, fact or fact? "An Empirical study of some Swedish firms, School of Economics and Commercial law, Göteborg University, ISSN 1403-851X, 2004.
- 3) Slater, M. (2010): "Target Costing as A Strategic COST Management Tool in the South African Motor Industry", Faculty of Business and Economic sciences, The Nelson Mandela Metropolitan University.

Others

- 1) ILO, Reducing costs, Building resilience during and after the COVID-19 pandemic COVID 19 guide & action checklist For garment factories & managers, 2019.
- 2) Lesáková, Ľubica, Uses and Limitations of Profitability Ratio Analysis in Managerial Practice, 5th International Conference on Management, Enterprise and Benchmarking June 1-2, 2007 Budapest, Hungary, PwC, More for less: Five steps to strategic cost reduction, <http://www.pwc.com/insurance> , 2016.