

تخفيض التكاليف باستخدام تقنيتي التكلفة المستهدفة و التحسين المستمر في شركة الصناعات الخفيفة

م.م. محمد تحسين علي
قسم إدارة الأعمال / كلية المأمون الجامعة

م.م. حسين كريم محمد
قسم المحاسبة / كلية مدينة العلم الجامعة

أ.م.د. حنان صحبت عبد الله
قسم المحاسبة / كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة بغداد

المستخلص

أن تقنيات التكلفة المستهدفة وتقنيات التحسين المستمر هي من أهم التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية التي ظهرت في ستينيات القرن الماضي باليابان، إذ إن الهدف منهما تعزيز القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية اليابانية عن طريق إيجاد السبل المناسبة لتخفيض تكاليف منتجاتها وتحسين نوعيتها أو المحافظة عليها، وتتمحور المشكلة بالبحث عن إجابة للتساؤلات الآتية: هل يمكن تخفيض التكاليف للشركة عينة البحث باستخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة من تكلفة مستهدفة وتحسين مستمر؟ هل تكامل تقنية التكلفة المستهدفة مع تقنية التحسين المستمر يكون أكثر فاعلية في تخفيض التكاليف؟ لذا فإنَّ البحث يهدف إلى عرض تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر وبيان دور هذه التقنيات الحديثة في تخفيض التكاليف في شركة الصناعات الخفيفة، وتوصلت إلى العديد من الاستنتاجات كان أبرزها التحسين المستمر يُعد جزءاً مكملاً وداعماً لعملية خفض تكاليف الإنتاج باستخدام تقنية التكاليف المستهدفة، لكونه يساعد على تخفيض التكاليف على مدى دورة حياة المنتج وعدم الاكتفاء بتخفيضها عند مرحلة التخطيط والتطوير فقط، أما أهم التوصيات كانت ضرورة استخدام تقنية التكاليف المستهدفة وتكاليف التحسين المستمر بشكل متكامل وعدم النظر إليهما على أنهما تقنيتان منفصلتان عن بعضهما أو لا علاقة لإحدهما بالآخرى.

الكلمات المفتاحية: تقنية التكلفة المستهدفة، تقنية التحسين المستمر، كايزن، تخفيض التكاليف.

Abstract

The exposed cost technique and of continuous improvement technique is one of the most modern techniques of management accounting, which appeared in the sixties of the last century in Japan, with that the purpose of them enhance the competitiveness of Japanese units economical by finding appropriate ways to reduce product costs and improve the quality or conservation, and centered the problem of the s search for answers to the following questions: is it possible to reduce costs for the company research sample by using modern accounting and management techniques of target cost and continuous improvement? are target cost technique with continuous improvement of technique integration is more effective in reducing costs? therefore ,the purpose of the research to vewe technology-target cost and continuous improvement and indicate the role of these new technologies to reduce costs in light industry company, and reached several conclusions, most notably it is

that continuous improvement is an integral part of and supportive of the process of reducing production costs by using target costing technique, because it helps to reduce costs over the product life cycle and not just downwards at the planning and development stage only, while the most important recommendations was the need to use target costs and continuous improvement in an integrated way and not to consider them on two techniques that they are separate from each other or nothing to do with one of them by the other technique.

Keywords: exposed cost technique, technique of continuous improvement, Kaizen, reduce costs.

المقدمة

تعد محاسبة التكاليف من النظم التي تلعب دوراً في ترشيد القرارات الإدارية والرقابية فضلاً عن قياس المنتج أو الخدمة لتخفيض التكاليف، وتسعى كل من تقنيتي التكلفة المستهدفة و التحسين المستمر لتخفيض التكاليف من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة مع الحفاظ على مستوى جودة المنتج، حيث تهتم التكلفة المستهدفة بالبيئة الداخلية والخارجية من خلال الأخذ بالمنتجات المنافسة ومتوسط أسعارها لتحديد التكلفة المستهدفة بعد استبعاد صافي الربح المستهدف وان اهتمام التكلفة المستهدفة بالبيئة الداخلية يعتمد على سعي الوحدات الاقتصادية لتخفيض كلفتها الفعلية للوصول إلى التكلفة المستهدفة بالاستغلال الأمثل لعوامل الإنتاج وبالتحسينات المستمرة وباستخدام عدد من التقنيات المساعدة التي تمكن الوحدة الاقتصادية من تخفيض تكاليف تصنيع منتجاتها إلى المستوى المطلوب ومن ثم تحقيق الربحية وزيادة الإنتاجية وتجعل الوحدة الاقتصادية قادرة على مواجهة المنافسة القوية من الوحدات الاقتصادية الأجنبية التي تقوم بطرح منتجاتها إلى السوق بأسعار منخفضة مما يؤدي إلى صعوبة الوحدة الاقتصادية تحقيق الأرباح المرجوة من إنتاجها. لذا جاءت أهمية البحث من استخدامه للتقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية ومنها تقنية التكلفة المستهدفة وتقنية التحسين المستمر وتطبيقه في بيئة الأعمال العراقية من أجل تخفيض التكاليف المرتفعة للوحدات الاقتصادية وتحقيق ميزة التنافس مع الشركات الأجنبية، إذ سوف تتوضح الفجوة بين التكلفة المستهدفة التي تحقق التنافس مع التكاليف الحالية المرتفعة وكيفية تخفيضها وذلك لتحسين أداء الشركة عينة البحث وبشكل مستمر، وقد جاء هدف البحث الى عرض تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر وبيان دور هذه التقنيات الحديثة في تخفيض التكاليف في شركة الصناعات الخفيفة.

المبحث الأول

منهجية البحث

١. مشكلة البحث:

ت تعاني الوحدات الاقتصادية العراقية من منافسة شديدة مع المنتجات الأجنبية وذلك بسبب سياسة البلد باستخدام السوق المفتوحة وهذا ما يفرض على الوحدات الاقتصادية المحلية تخفيض أسعار منتجاتها عن طريق تخفيض تكاليفها الحالية وزيادة جودتها لتحصل رضا الزبون وبالتالي تضمن حصة لها في السوق تحقق الأرباح التي ترحوها من أجل المحافظة على الاستمرارية، وأن بيئة الأعمال في داخل العراق لم تطبق المفاهيم والأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف وبالتالي أصبحت هناك صعوبة في اختبار مدى قدرة

التقنيات الكفوية ومنها تقنيتي الكلفة المستهدفة و التحسين المستمر على تخفيض التكاليف. ويمكن طرح مشكلة البحث على شكل التساؤل الآتي:

هل أن تكامل تقنيتي الكلفة المستهدفة مع التحسين المستمر يكون ذو فاعلية عالية في تخفيض التكاليف؟

٢ . أهمية البحث:

يكتسب هذا البحث أهميته من استخدامه للتقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية ومنها تقنية الكلفة المستهدفة وتقنية التحسين المستمر وتطبيقه في بيئة الأعمال العراقية لغرض تخفيض التكاليف المرتفعة للوحدات الاقتصادية وتحقيق ميزة التنافس مع الشركات الأجنبية، إذ سوف تتوضح الفجوة بين الكلفة المستهدفة التي تحقق التنافس مع التكاليف الحالية المرتفعة وكيفية تخفيضها وذلك لتحسين أداء الشركة عينة البحث وبشكل مستمر.

٣ . أهداف البحث:

يهدف البحث الى:

- ١ . بيان الركائز المعرفية لتقنيتي الكلفة المستهدفة والتحسين المستمر .
- ٢ . اعتماد منهج متكامل لتقنيتي الكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في تخفيض التكاليف .

٤ . فرضيات البحث:

يرتكز البحث على فرضية أساسية هي:

أن التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة والتحسين المستمر يجعلها أكثر فاعلية في تخفيض تكاليف الشركة.

٥ . منهجية البحث:

تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي في الجانب النظري من البحث الوصفي في أعداد البحث من خلال الرجوع الى الرسائل والأطاريح الجامعية والبحوث العلمية والكتب العربية والأجنبية.

٦ . عينة البحث:

تم اختيار شركة الصناعات الخفيفة باعتبارها واحدة من الوحدات الاقتصادية العراقية التي تضررت من المنافسة غير العادلة مع منتجات أجنبية التي تكون منخفضة التكلفة وذات جودة عالية، وذلك من أجل النهوض بواقع الشركة ومن ثم تعميمها على بقية الوحدات الاقتصادية العراقية ودعمًا للمنتوج الوطني وزيادة حصته السوقية في بيئة الاعمال والمحافظة على استمراريتها.

٧ . مصادر جمع البيانات :

تمثلت عملية جمع البيانات والمعلومات التي على ضوءها تم انجاز هذا البحث بالآتي:

أولاً: المصادر المتعلقة بالجانب النظري:

- ١ . الكتب العربية والأجنبية المتوفرة في المكتبات .
- ٢ . البحوث والدوريات والرسائل والأطاريح الجامعية .
- ٣ . المقالات والكتابات المنشورة على الشبكة المعلوماتية العالمية (Internet).

ثانياً: المصادر المتعلقة بالجانب العملي:

- ١ . الزيارات الميدانية لعينة البحث .
- ٢ . المقابلات الشخصية مع المدراء والمسؤولين في عينة البحث .
- ٣ . القوانين والأنظمة والتعليمات الخاصة بعينة البحث .

٤. المستندات والسجلات والتقارير المالية والحسابات الختامية والتقارير الخاصة بعينة البحث.

المبحث الثاني

تقنية التكلفة المستهدفة وتقنية التحسين المستمر ودورهما في تخفيض التكاليف

التكلفة المستهدفة: عرفها (Drury) أنها "تقنية موجهة بواسطة الزبون وتستخدم كأداة لأدارة التكلفة في تحسين قرارات التسعير وتخفيضات التكاليف".

(Drury, C., ٢٠٠٨: ٥٣٩)

هي طريقة لتخطيط وإدارة التكاليف وأن الهدف من التكلفة المستهدفة هو خفض التكاليف.

(Manmeet, ٢٠١٤: ١٧)

أذ يمكن القول أن تقنية التكلفة المستهدفة من أهم التقنيات التي تعزز للوحدة الاقتصادية موقفها التنافسي بين الشركات المنافسة وتساعد هذه التقنية على تحقق الربحية وتخفيض التكاليف من دون المساس بجودة المنتج.

وتم تصميم التكلفة المستهدفة لتعزيز قدرة الشركة على المنافسة، خصوصاً في أسواق المنتجات الجديدة أو الناشئة.

(Crosson & Needles, 2008: 501)

ظهر مصطلح "التكلفة المستهدفة" في اليابان في عام ١٩٦٣، وبالتالي أكثر من ٥٠ عاماً قد مرت بالفعل، و نمت وتطورت التكلفة المستهدفة في اليابان، وأنه أصبح الآن وسيلة رئيسية ومعترف بها في جميع أنحاء العالم، الوحدات الاقتصادية التي استخدمت هذه التقنية قد ازدادت في الدول الغربية نتيجة للتقارب الحاصل بين الوحدات الاقتصادية اليابانية المتقدمة مع نظيراتها الغربية.

(Tanaka, et .al, ٢٠١١: ١)

مزايا تقنية التكلفة المستهدفة:

إنّ مزايا تقنية التكلفة المستهدفة تتمثل بالاتي (١٧٣: ٢٠٠٩, compt):

- ١- إنّ تكلفة المنتجات تكون مخططة ومنخفضة ويمكن إدارتها.
- ٢- تقنية التكلفة المستهدفة تعزز من علاقة الوحدة الاقتصادية مع الزبائن والأسواق.
- ٣- التكلفة المستهدفة تجعل تصميم المنتج وتطويره وإنتاجه يكون بشكل أسرع من خلال فهم رغبات السوق، وكذلك مشاركة فرق متعددة الوظائف واستخدام الأدوات الأساسية مثل هندسة القيمة والهندسة العكسية وغيرها.
- ٤- عمل الإدارة يكون مركزاً على رقابة التكلفة خلال مرحلة التصميم وذلك لان معظم التكاليف يمكن السيطرة عليها.
- ٥- التكلفة المستهدفة تعزز الالتزام بالعمل، وتحديد القضايا التي يمكن حلها من أجل تحقيق ميزة تنافسية، وابتكار المنتجات.
- ٦- التكلفة المستهدفة تساعد على خلق مستقبل تنافسي للشركة من خلال تصميم وتصنيع المنتجات التي تقابل السعر المطلوب في السوق.

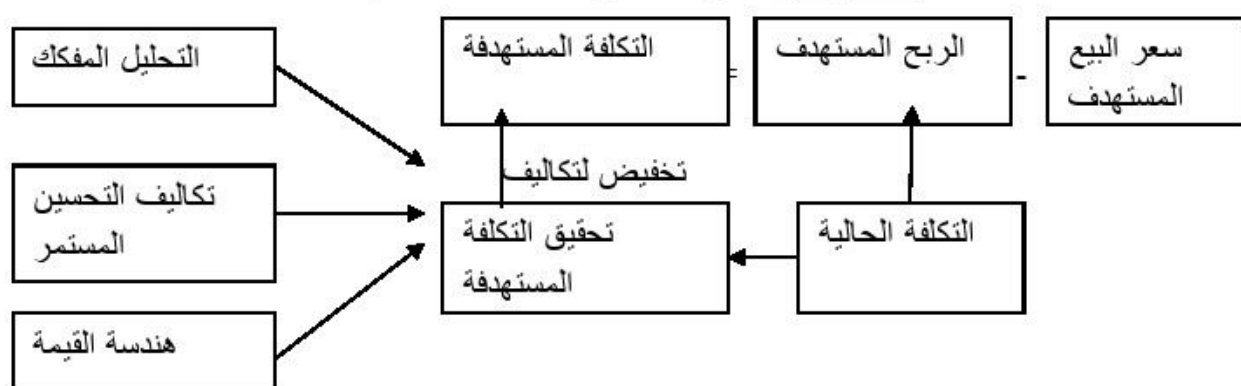
عيوب تقنية التكلفة المستهدفة:

أنَّ يَفْنِيَّةَ التَّكْلَفَةِ الْمُسْتَهْدَفَةِ كَأَيَّ يَفْنِيَّةٍ إدارية لديها عيوب أو سلبيات مِنْ جِراءِ تَطْبِيقِ يَفْنِيَّةِ التَّكْلَفَةِ الْمُسْتَهْدَفَةِ يَمَكُنُ ادراجها كالآتي (Compt, ٢٠٠٩: ١٧٣):

١. إنَّ الفرص الضائعة لحين طرح المُنْتَجَاتِ الجديدة إلى السُّوق ربما تُوْدِي إلى خسائر تَفُوقُ تلك التَّخْفِيفَاتِ في التَّكاليف التي يَمَكُنُ الوصول عن طَرِيقِ تَطْبِيقِ يَفْنِيَّةِ التَّكْلَفَةِ الْمُسْتَهْدَفَةِ.
٢. الضغط المستمر على العاملين مِنْ أَجلِ تَخْفِيفِ التَّكاليف يُوْدِي إلى انتشار ظاهرة الارهاق والكسل بينهم.
٣. قد تنشأ صراعات بين الأطراف المعنية في عَمَلِيَّةِ تَخْفِيفِ التَّكاليف مثل المجهزين والمقاولين الثانويين وأقسام الشَّرَكَةِ الداخلية.

خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة: يَمَكُنُ أَنْ نَقَسِمَ خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة على النحو الآتي (Shimizu & Lewis , ٢٠٠٠ : ٩):-

- ١- **تخطيط المنتج وتصميمه:** ويتم في هذه المرحلة رسم الخطوط الأولية على أساس الأداء المتوقع من المنتج والحجم والوزن والشكل والتي تشكل تقديراً تقريبياً للتكاليف المستهدفة ومن ثم فإن هذه العملية عادة ما تساعد في تحديد الوقت اللازم لإنتاج المنتج فضلاً عن المساعدة على تخطيط العمليات التشغيلية.
- ٢- **تحديد سعر البيع المستهدف:** يعرف سعر البيع المستهدف بأنه السعر المقدر للمنتج الذي يكون الزبون على استعداد لدفعه، وهذا التقدير يستند إلى أساس فهم القيمة التي يدركها الزبون للمنتج وأسعار المنافسين.
- ٣- **تحديد الربح المستهدف:** يمثل الربح المستهدف الربح الذي ترغب الوحدة الاقتصادية باكتسابه لكل وحدة مباعَة من المنتج، وعادة ما يتم استخدام العائد على المبيعات لتحديد الإرباح المستهدفة للمنتجات، إذ يعد عائد المبيعات المقياس الأكثر استخداماً لإمكانية ربطه بدقة مع ربحية المنتج. (Hilton, ٢٠٠٨: ٣٠٧)
- ٤- **حساب التكلفة المستهدفة:** بعد أن تم تحديد سعر البيع والربح التي ترغب الوحدة الاقتصادية بتحقيقه من قبل المنتج المعني، سوف يتم حساب التكلفة المستهدفة عن طريق طرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف مع ضمان بقاء الخصائص التي يرغب بها العميل. (Meyssonier, ٢٠٠١: ١٢)
- ٥- **احتساب التكاليف الحالية:** بعد تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج، يتم احتساب تكاليفه الحالية التي تشمل تكاليف جميع العمليات اللازمة لإنتاج المنتج وتسليمه خلال دورة حياته، وان استخدام النظم الجديدة لتحديد التكاليف، مثل نظام التكاليف على أساس الأنشطة وسوف يساعد في تحديد التكاليف بدقة أكبر.
- ٦- **احتساب التخفيض المستهدف في التكلفة:** يعرف التخفيض المستهدف في التكلفة بأنه الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية، وان الضغوط التنافسية غالباً ما تجعل التكلفة المستهدفة هدفاً عاماً ينبغي الوصول إليه، وليس هنالك إي احتمال لإعادة التفاوض بخصوص التكلفة المستهدفة، لذلك من الضروري استخدام الأدوات التي تساعد في بلوغ التكلفة المستهدفة. (الخفاجي ، ٢٠٠٨ : ٢٦)

شكل (١) : خطوات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة

Source: Compt , H., " The Estimation and management of cost over the life cycle of metallrical research projects" . faculty of economic and management sciences , university of Pretoria,2009

تتوضح في الشكل (١) كيف يتم الوصول الى التكلفة المستهدفة من خلال تخفيض التكلفة الحالية للمنتج وذلك بعد أن يتم تحليل مفكك لكل العناصر التي تكون التكلفة الكلية الحالية للمنتج ومن ثم تعاد هندسة قيمة تكاليف المنتج لكي يساوي التكلفة المستهدفة (التي يمكن حسابها من خلال طرح قيمة الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف) وتتم هذه العملية وفق تقنية التحسين المستمر .
تخفيض التكلفة من خلال التكلفة المستهدفة:

تعد عملية خفض التكلفة والوصول بالتكلفة إلى المساواة مع التكلفة المستهدفة مع عدم الإخلال بمواصفات المنتج أو اشباع احتياجات ورغبات العميل من أهم خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ، فالتحدي الحقيقي يتمثل في محاولة خفض التكلفة مع عدم المساس بمواصفات وخصائص المنتج، ومن المعروف أنه في ظل الأسواق ذات القدرة التنافسية العالية فإن الزبائن يتوقعون أن كل مجموعة من المنتجات له قيمة أكبر من المنتجات المطروحة سابقا في السوق ويمكن زيادة هذه القيمة من خلال تحسين الجودة أو من خلال خفض أسعار المنتجات والقيام بعدد من التحسينات وهذا يتطلب من الوحدة الاقتصادية تخفيض تكاليف المنتج مع المحافظة على مستوى الربح المطلوب ودرجة تخفيض التكاليف المطلوبة للوصول إلى التكلفة المسموح بها (التكلفة المستهدفة) وتسمى هذه العملية هدف خفض التكلفة ويمكن التوصل إليها من خلال المعادلة الآتية:

هدف خفض التكلفة = التكلفة الحالية – التكلفة المسموح بها

ويقصد هنا بالتكلفة الحالية هي تكلفة المنتج الجديد الذي تم تصنيعه باستخدام العناصر المتوفرة لتصنيعه ولا يأخذ هنا أي نشاط في تخفيض التكاليف عند حساب التكلفة الحالية، أما التكلفة المسموح بها تتكون من خلال الظروف الخارجية بدون الأخذ في الاعتبار مقدرات الإنتاج الداخلية للوحدة الاقتصادية لذا يوجد مخاطرة من عدم تحقق التكلفة المسموح بها لذا يجب على الشركة تحديد الأجزاء غير القابلة للتحقق والقابلة للتحقق. (٥ : ٢٠٠٢ : Cooper & Slagmulder)

التحسين المستمر:

عرفه (Edmonds) وآخرون بأنه "عملية مستمرة التي من خلالها يتعلم العاملون حذف الضياع، تخفيض وقت الاستجابة، تقليل (تخفيض) المعيب، تبسيط التصميم وتسليم المنتج أو تقديم الخدمة إلى الزبون". (٣٠ : ٢٠٠٠ ، et.al., Edmonds)

أما (الجاسمي) عرفه بأنه "العملية التي يجب ان لا تتوقف أبدا فبعد تحقيق هدف التحسين يتم وضع أهداف جديدة تهدف إلى تحقيق مستوى عال من الجودة في العملية والمنتج وخفض التكاليف أي يتم بذل الجهود للتحسين المستمر في كل جوانب الأداء". (الجاسمي، ٢٠٠٧ : ٤٧)

وقد عرفه (Drury) بأنه آلية تخفيض وإدارة التكاليف عن طريق اجراء تحسينات صغيرة تدريجية بدلا من التحسينات الكبيرة. (Drury, ٢٠٠٨: ٨٩٠)

أذ أن التحسين المستمر هو عملية متواصلة من أجل تخفيض تكاليف المنتج وتحسين جودته للوصول الى ما هو مستهدف من أجل استمرارية الوحدة وبقاءها في المنافسة وتحقيق رضا الزبون.

كلمة كايزن اليابانية تعني "التغيرات المستمرة" وإن تطبيق تكاليف كايزن وهي من تقنية التحسين المستمر، من حيث تخفيض التكاليف، طوال مرحلة الإنتاج، وبما أن هذه المرحلة هي في مرحلة متأخرة نسبيا في دورة الحياة (من وجهة نظر مراقبة التكاليف) التخفيض في التكاليف يكون صغيرة نسبياً وبصورة مستمر، أذ يجب أن يتم إجراء التخفيضات في تكاليف الإنتاج في المرحلة الرئيسية من خلال التكاليف المستهدفة (Atrill & McLaney, ٢٠٠٩: ١٥٣).

و لكي تتمكّن الوحدة الاقتصادية من ضمان البقاء والمنافسة في السوق العالمي، وجب عليها أن تحسن باستمرار أنشطة أعمالها كافة من تصميم المنتج وجودته من خلال الالتزام بتعليمات الإنتاجية وإدارة التكلفة وصولاً إلى خدمة الزبون. (Hilton, ٢٠٠٨: ٢١٩)

خطوات التحسين المستمر:

وتتركز خطوات تقنية التحسين المستمر بما يأتي (Krajewski & Ritzman, ٢٠٠٧ : ٢١٩):

١- خطط (Plan) وهي نقطة البداية في تحديد المشكلة اذ يتم جمع كافة المعلومات عن العملية المراد اجراء التحسينات عليها وعلى ضوء هذه المعلومات تحلل اسباب المشكلات وتوضع خطة لادخال التحسينات.

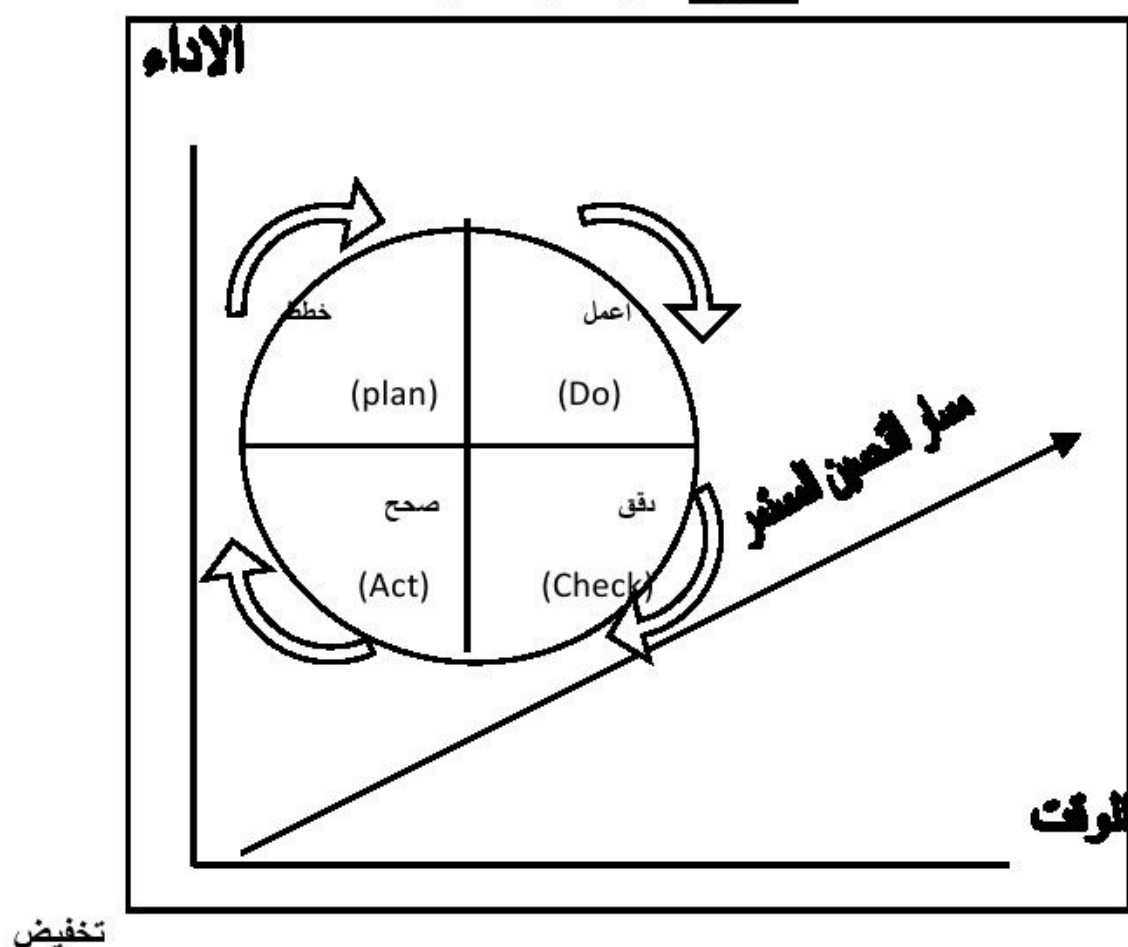
٢- اعمل (Do) بعد وضع الخطة يقوم فريق العمل بتنفيذ الخطة التي يتم الاتفاق عليها وقياس التحسينات بالعملية والمنتج.

٣- تأكد (Check) ان النشاط الرئيسي في هذه الخطوة هو تدقيق نتائج التحسين وهل ان الاهداف التي وضعت في الخطوة (١) قد نفذت ام لا ويتم رفع تقارير وتوثيق العملية .

٤- نفذ (Act) في حالة الخطوة (٣) اذا كانت التقارير ايجابية فيتم تعميم ذلك على الانشطة ويتم الاستمرار في العملية وفي حالة التقارير فيها ملاحظات يتم معالجتها ومن ثم يتم الاستمرار بالعمل . والشكل الاتي يمثل مسار التحسين المستمر .

تتوضح خطوات تحسين المستمر في الشكل (٢)

الشكل (٢): مسار التحسين المستمر^[١٧]



التكاليف من خلال تقنية التحسين المستمر:

تتركز تكلفة كايزن على فلسفة أساسية مفادها انه من خلال جهود التحسين المستمر فان تخفيض التكاليف سيكون مستمرا ايضا وان انجاز تخفيض التكلفة المستمر يتطلب تحديد (هدف كايزن) ثم يتم تسجيل التكلفة الفعلية بمرور الزمن ومقارنتها مع هدف تخفيض التكلفة لاتخاذ الاجراءات اللازمة لكي لا تتجاوز هدف التخفيض وان اساس التكلفة للسنة الحالية يبدأ منه هدف التخفيض للسنة القادمة وبمرور الزمن تستمر الوحدة بخفض التكاليف وتحقيق كفاءة وفاعلية العمليات التصنيعية والشكل (٣) يوضح آلية عمل تكلفة كايزن:

المبحث الثالث

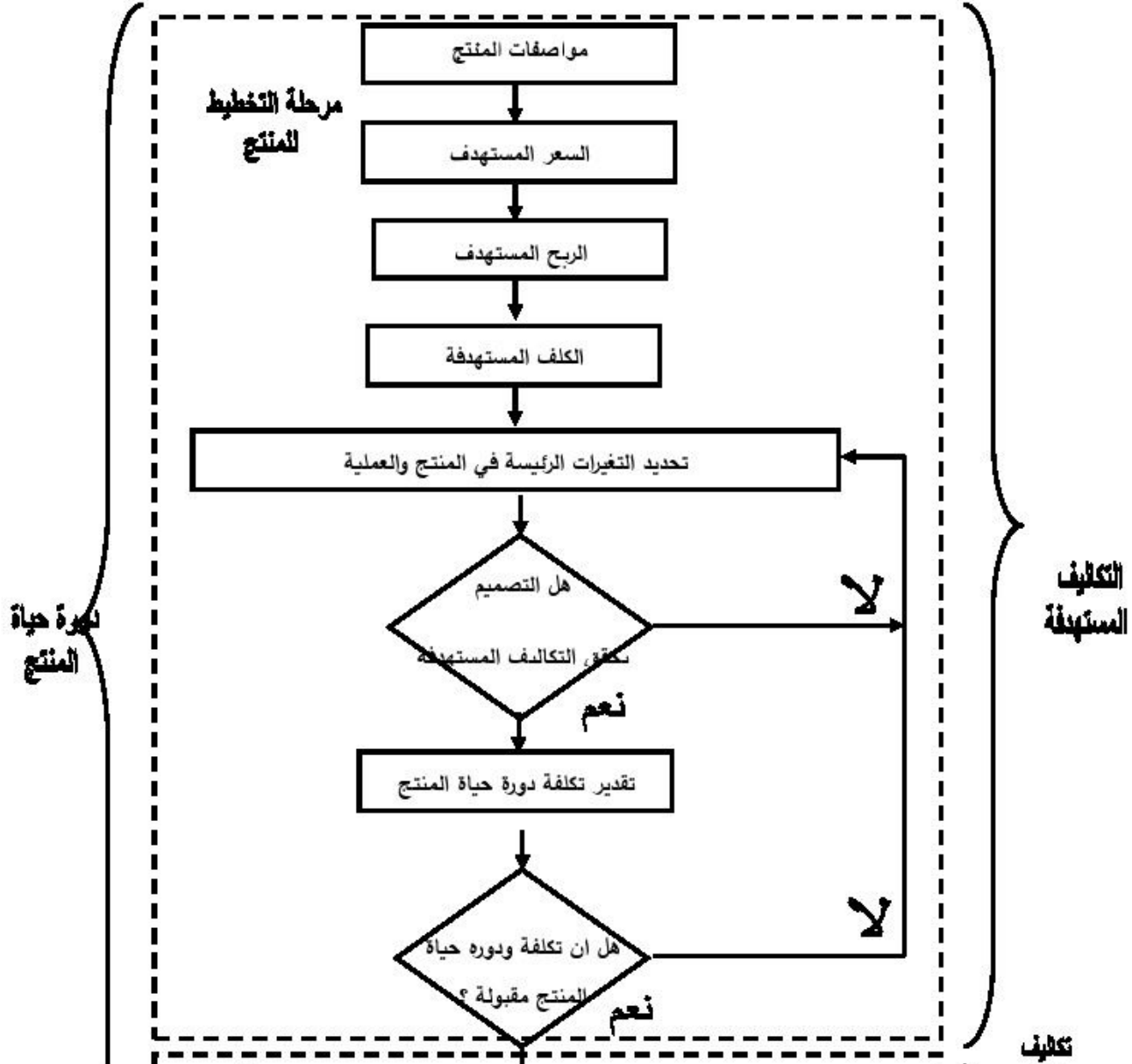
تكامل تقنية التكلفة المستهدفة مع تقنية التحسين المستمر

تُستخدم تقنية التحسين المستمر في مرحلة الإنتاج وليس في مرحلة التخطيط، وهذا يعني ضمناً أنه يجب عدم الاكتفاء بالمستويات الحالية من الكفاءة. وبدلاً من ذلك، يجب دائماً البحث عن ما هو أحسن لكي يتم فعله. فعلى العكس من تقنية التكلفة المستهدفة، تركز تقنية التحسين المستمر على تخفيضات التكاليف الإضافية المستمرة في مرحلة التصنيع. (Modarress et al., ٢٠٠٤ : ٤٢٨)

ويتطلب تنفيذ تخفيض التكاليف المستمر تحديد هدف تخفيض التكاليف أو ما يدعى هدف التحسين المستمر (Kaizen Goal)، ثم تسجيل التكاليف الفعلية بمرور الزمن ومقارنتها مع هدف التحسين المستمر لكي لا تتجاوز هدف التخفيض، كما إن أساس التكاليف للسنة الحالية الذي يبدأ منه هدف تخفيض التكاليف يتمثل بتكاليف السنة السابقة، وإن تكاليف السنة الحالية هي أساس التكاليف الذي يبدأ منه هدف تخفيض التكاليف (هدف التحسين المستمر) للسنة القادمة، وهكذا. ومع مرور الزمن تستمر الشركة بتخفيض التكاليف وتحقق مستويات أفضل من الكفاءة والفاعلية. (Hilton, ١٩٩٩ : ٢٢١)

ومن خلال ما تقدم يلاحظ ان تكاليف كايزن تشبه التكاليف المستهدفة من حيث الفكرة ومكملة لها بالهدف إلا وهو تخفيض تكاليف المنتج عبر دورة حياته وكما موضح في الشكل (٤)

شكل (٤): التحسين المستمر عبر تكاليف دورة حياة المنتج



يمكن القول إنه لتحقيق مستويات الأداء المستهدفة من قبل الوحدات الاقتصادية سواء كانت في مجال التكاليف أم في جودة المنتجات التي تنتجها، يستلزم عدم إغفال الأهمية التي تؤديها تقنيّتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في تحقيق هذه الغاية. فضلاً عن ضرورة عدم الفصل بين هاتين التقنيتين، والنظر إليهما على أنهما تقنيتان متكاملتان، أحدهما يكمل عمل الآخر تحت عملية أوسع تسمى تخفيض التكاليف.

المبحث الرابع

تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة وتقنية التحسين المستمر وتخفيض تكاليف شركة الصناعات الخفيفة

نبذة عن الشركة: تأسست شركة الصناعات الخفيفة عام ١٩٥٩ وهي متخصصة في مجال تصنيع الأجهزة المنزلية بما في ذلك الثلاجات والمجمدات وسخانات الماء الشمسية والطباخات الغازية وسخانات الكيروسين كما تقدم الشركة خدمات الصيانة لمنتجاتها. لدى الشركة ٦ شركات تابعة لها ويقع مقرها في بغداد، هي إحدى شركات القطاع المختلط تأسست برأسمال أسمي قدره نصف مليون دينار. وتطورت خلال هذه السنين حيث يبلغ رأسمالها الحالي (١٦,٨) مليار دينار عراقي. تبلغ مساحة الشركة حوالي ٢٨٣٠٠٠ متر مربع ويوجد فيها ثلاث معامل هي معمل الثلاجات الذي ينتج عدة أنواع من الثلاجات وبأحجام مختلفة وتبلغ مساحته حوال ٣٠٠٠٠ متر مربع. ومعمل المدافئ النفطية والطباخات الغازية وتبلغ مساحته ٢٥٠٠٠ متر مربع والمعمل الأخير وهو معمل المجمدات الذي ينتج ثلاث أنواع من المجمدات وتبلغ مساحته ٢٠٠٠٠ متر مربع وهناك خطط لادخال منتجات حديثة وموديلات متنوعة.

الكلفة المستهدفة:

خطوات تطبيق الكلفة المستهدفة:-

١- **تخطيط المنتج وتصميمه:** أن تقنية الكلفة المستهدفة مدخل موجه بالسوق حيث إن المراحل الأولى من عمل تقنية الكلفة المستهدفة تركز على تحديد رغبات الزبائن ومواصفات المنتجات، ومن ثم يتم تصميم المنتج على أساسها، ويمكن الحصول على هذا المعلومات بواسطة عدة وسائل مثل بحوث السوق، تقوم الشركة العامة لصناعات الخفيفة بالانتاج حسب ما تتوفر لديها من المواد نصف المصنعة وتقوم بانتاجها في ضوء ذلك.

٢- **تحديد السعر المستهدف:-** تحديد السعر المستهدف: بناء على المعلومات التي جمعت يوضع السعر الذي يباع به المنتج للزبون، وهناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في تحديد السعر المستهدف وهي (الأهداف طويلة الأمد لمبيعات وأرباح الشركة وموقع منتج الشركة ضمن مجموعة منتجاتها الأخرى والقيمة المدركة للمنتج عند الزبائن ودورة حياة المنتج والحصة السوقية المستهدفة والمبيعات المتوقعة وسعر المنتجات المنافسة).

إن تحديد سعر البيع المستهدف يعكس استراتيجية الشركة واستراتيجيات منافسيها فضلاً عن حجم الطلب على المنتج.

هناك مجموعة من منتجات الثلاجات المتوفرة في السوق وبمستويات مختلفة من السعر والجودة ونفس الحجم ومنها:

٢٤٠,٠٠٠	٩ قدم/ باب واحد	ثلاجة بنوروما
---------	-----------------	---------------

٣ تحديد الربح المستهدف: يحدد الربح المستهدف للمنتج على أساس خطة تحديد الأرباح طويلة الأجل المبنية على أساس استراتيجية الشركة، حيث يحدد هامش الربح المستهدف على أساس مستوى الربح للمنتجات المشابهة أو الربح الفعلي لمنتجات سابقة كما تؤثر قوة المنافسة على تحديد الربح المستهدف.

ان عملية تحديد الكلفة المستهدفة هي تحديد الربح المستهدف للمنتج، وتبلغ نسبة هامش الربح الحالية ١٠٪ من الكلفة الكلية كحد أعلى، تلك النسبة كونها نسبة معقولة مقارنة بهوامش ربح الشركات الأخرى

$$\text{هامش الربح} = \text{سعر البيع} * \text{نسبة هامش الربح}$$

$$= 240000 * 10\%$$

$$= 24000$$

٤- تحديد الكلفة المستهدفة: أن الفرق بين سعر البيع المستهدف والربح المستهدف يساوي الكلفة المسموح بها، وتمثل هذه القيمة الكلفة التي ينبغي تحقيقها لتتمكن الشركة من تحقيق الربح المستهدف، وتشمل عملية تطوير منتج العديد من الأهداف التي يحتمل أن تكون متعارضة مثل الكلفة، والجودة، والوظائفية وتلعب الكلفة المستهدفة دور مهما كآلية ضبط لتحقيق المبادلة بين تلك الأهداف المختلفة، وقبل الانتهاء من وضع الكلفة المستهدفة ينبغي الموازنة بين الأهداف المتعارضة حيث تتطلب هذه الخطوة أخذ رأي الزبون وهناك

عدة ادوات تحقق هذا الهدف منها وظيفة نشر الجودة.

وتكون هذه الخطوة عن طريق طرح هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف للمنتج ووفق المعادلة الآتية

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

$$= 240000 - 24000$$

$$= 216000$$

٥- تحديد الكلفة الحالية:-

لقد حددت كلفة معمل التلاجات لسنة ٢٠١٣ في وفق التوزيع الحالي للتكاليف الذي تستعمله الشركة،

عنصر التكاليف	تلاجة ٩/ قدم/ باب واحد
التكاليف المباشرة	
الخامات والمواد الاولية	٣٠٢١٤٥
مواد التعبئة والتغليف	١١٤٤
رواتب والاجور	٢٣٢٥٦
مجموع التكاليف المباشرة	٣٢٦٥٤٥
مصاريف غير مباشرة	

١٠٢٢٢	وقود وزيوت ٣٢٢
١٤٥٨	ادوات احتياطية ٣٢٣
١٦٦٠٤	متنوعات ٣٢٥
١١٧٠	تجهيزات العاملين ٣٢٦
٣٨٠١	مياه وكهرباء ٣٢٧
٥٤٨٣٢	مصرفات خدمية
٤٥٨٤٥	الاندثارات ٣٧
١٣٣٩٣٢	مجموع التكاليف غير مباشرة
٤٦٠٤٧٧	مجموع كلفة الصنع
٢٤٣٥٤	تكاليف التسويق
١٤٣٥١٥	تكاليف الادارية
٦٢٨٣٤٦	الكلفة الكلية

٦- **تقليل فجوة الكلفة:** إن الهدف الأساسي من الكلفة المستهدفة هو تطوير منتج يحقق الكلفة المستهدفة وفي الوقت عينه يحقق رغبات الزبائن، ويتطلب هذا الأمر تحسين العلاقات بين مكونات المنتج من مواد وعمليات إنتاجية والتركيز على تصميم يرضي حاجات السوق والموازنة بين الجودة والكلفة والوظائفية وتحسين الطرائق التي تصنع تلك المنتجات بوساطتها، ويتطلب هذا الأمر التعاون بين فرق عابرة للهيكل الوظيفية تمثل أقساماً مختلفة) كالتصميم، والإنتاج، والمحاسبة، والتسويق (فضلاً عن تعاون أطراف خارجية مثل (المجهزون، والموزعون، والزبائن).

تحدد فجوة التكاليف عن طريق طرح الكلفة المستهدفة من الكلفة الحالية لتحديد مدى الفجوة بينهما وفق المعادلة الآتية

$$\text{فجوة التكلفة} = \text{الكلفة الحالية} - \text{الكلفة المستهدفة}$$

$$= 628346 - 216000$$

$$= 412346$$

على شركة الصناعات الخفيفة تخفيض التكاليف بمبلغ ٤١٢٣٤٦ وذلك لتحقيق هامش ربح قدرة ٢٤٠٠٠ وهذا في ظل احتساب الاجور وكافة المصارف ولوحظ ان الشركة لا تستطيع تغطية الرواتب والاجور من سعر بيع منتجاتها للوحدة الواحدة، ولهذا ننصح بغلق خط الانتاج لانه يسبب خسارة عالية جداً، حيث لوحظ ان سعر البيع المنتجات المثيلة تباع بأسعار اقل من المواد الاولية والخامات.

التحسين المستمر:

يعد التحسين المستمر ضروري للنجاح في السوق العالمي للوحدات الاقتصادية التي تريد المحافظة على موقعها في الأسواق على ان تقدم منتجات او خدمات ذات جودة عاليه وبسعر منخفض من خلال تبني تكنولوجيا عاليه ومعاصره وأداء للعمليات عالي المستوى.

أذ أن تقنية إداريه يلتزم بموجبها المدبرون و العاملون ببرنامج التحسين المستمر في الجودة من خلال:

١. زيادة القيمة ألقدمه للزبون من خلال منتجات وخدمات جديدة ومطورة.
 ٢. تقليل الأخطاء والإنتاج المعيب والتالف.
 ٣. تحسين الاستجابة وتقليص الوقت.
 ٤. تحسين الانتاجية والفاعلية في استعمال جميع الموارد
 ٥. خطوات تحديد كلفة التحسين المستمر:
 ٦. في الانظمة التقليدية تطبق اجراءات الكلفة المعيارية مرة او مرتين سنويا وتنفذ عن طريق تحليل الانحرافات بين الكلفة الفعلية والمعيارية وتجري التحريات لغرض القيام بالتصحيات اللازمة عندما لا تتحقق الكلفة المعيارية.
 ٧. اما في الانظمة الحديثة فتحصل اجراءات انظمة التحسين المستمر بوضع مجموعة جديدة من اهداف تخفيض الكلفة كل شهر وتحديد اي الفجوات الموجودة بين التكاليف المستهدفة والحالية لغرض اغلاقها وتنفيذ أنشطة التحسين المستمر طوال السنة التشغيلية لغرض تحقيق كلفة التحسين المستمر المستهدفة، وتحليل الانحرافات بين الكلفة المستهدفة والحالية والقيام بالتحريات والتصحيات اللازمة عندما لا تتحقق اهداف تخفيض الكلفة.
- مقترحات التحسين المستمر في الشركة:**

التحسين المستمر هو مرحلة، مهمة، وضرورية لتحسين وضع الشركة التنافسي. إذ أن من أهم اسباب تراجع المؤشرات المالية، هو الكلف العالية للمنتجات وبالتالي أسعار البيع العالية. وهذه المسألة تؤثر على باقي المؤشرات غير المالية أيضاً سلباً. وهذا يدفع الزبون إلى البحث عن سلع أخرى في الاسواق بأقل الاسعار، فالزبون في السنين الأخيرة بدأ يبحث عن الجودة والمظهر، وملائمة المبلغ الذي سيدفعه، مقابل الحصول على منتج، يسد حاجاته، وخصوصاً مع وجود المنتجات المستوردة من المنشآت العالمية. تستغل الإنتاج بحجوم كبيرة، لتخفيض كلف الإنتاج (وخصوصاً غير المباشرة منها). وهكذا يستطيع المصنع، بيع بضاعته بأرخص الاسعار. فهي تصل إلى يد الزبون وعلى الاغلب، بأسعار اقل من أسعار منتجات الشركة، وهذا احد اهم الاسباب، لضرورة استعمال تقنية التحسين المستمر للكلف. تطبق هذه التقنية مرتبط بتحسين العمليات الانتاجية، وتطويرها، خلال فترة حياة المنتج كاملة.

١ مرحلة التخطيط:-

تعتبر مرحلة التخطيط من المراحل المهمة في حياة المنتج ولهذا فان معظم التخمينات في الموازنة، يتم وضعها على أسس تقليدية، لاتأخذ بعين الاعتبار، حالة السوق، والوضع الاقتصادي، ولكن فقط على أساس تقديرات السنة السابقة. وبدون اسس علمية، أو دراسة للسوق وتوجهاته. ولذلك فإن هناك ضرورة لتطوير عملية وضع تقديرات الموازنة. واستعمال اسس علمية وعملية للتقديرات. ودراسة وضع السوق مستقبلاً، من خلال اسس احصائية وعلمية، قبل تثبيت تقديرات الموازنة حيث بين الجدول ادنى النسب في الانتاج والمبيعات وخصوصا في خط انتاج التلاجة ١٥ قدم.

اسم المنتج	الانتاج الفعلي	الانتاج المخطط	المبيعات الفعلية	المبيعات المخططة	نسبة التحقق الفعلي من الانتاج	نسبة التحقق الفعلي من البيع
ثلاجة ٩٩ قدم	٥١٦	٥٠٠	٥٦٣	٥٠٠	%١٠٣	%١١٣
ثلاجة ١٥ قدم	٢٥٢	٥٠٠	٢٤٧	٥٠٠	%٥٠	%٤٩

٢ - مرحلة التصميم:-

أي المرحلة الاولى في حياة المنتج، وهي اهم مرحلة. إذ توضح فيها النماذج والموديلات، ويتم تحديد مكونات المنتج، ومظهره النهائي. وهذا يعني أن كلفة المنتج الاولى، تحدد في هذه المرحلة. فضلاً عن تحديد مدى حصول المنتج على فرص التسويق، وموقفه في السوق، ومدى ارضاءه للزبون. ولهذا فإن هذه العملية، ينبغي أن تعطى عناية واهتمام كبيرين. ومن الخطأ إهمال الأنشطة الخاصة بهذه المرحلة حيث ان الشركة لا تقوم باعداد تصاميم خاصة بالمنتج وانما تقوم من الشركات المستوردة بوضع التصاميم.

وعليه فان على الشركة ان تقوم بوضع تصاميم تلبي رغبات الزبائن في منتجاتهم خصوصاً بعد فتح الاسواق امام المنتجات المستوردة والتي تتميز بمواصفات عالية الجودة وكذلك بعض المواصفات التي تميزها عن غيرها من المنتجات المحلية. وكذلك في هذا المرحلة من الممكن تخفيض كلف الانتاج عن طريق تصميم المواد التي تكون اقل كلفة بنفس الجودة او اعلى وتتماشى مع رغبات الزبائن وتلبي احتياجاتهم.

٣ - مرحلة الانتاج:-

وهي المرحلة التي يتم فيها تحديد كلفة المنتج المباشرة، وغير المباشرة فعلياً. وهي مرحلة مكلفة، وتتضمن عمليات وأنشطة كثيرة. وكمايلي:

أ - عن طريق تحسين انتاجية العاملين:

التحسين يتم عن طريق تدريب العاملين، تهيئة لتحسين الاداء، الاجور والمكافئات والحوافز ومكافئاتهم أو من ناحية العناية بالاصابات الحاصلة أثناء العمل، او الاهتمام بحماية العاملين اثناء ممارستهم لعملهم وكذلك الناحية الصحية والبيئية.

ب - وتحسين اداء المكائن الصيانة والتطوير واستبدال الاجزاء المتوقفة وذلك لضمان الانتاجية في العمل.

ج - تحسين انتاجية المواد الاولى، خلال الحصول على المواد الاولى (التجميع) ذات جودة عالية من خلال (العلاقة بالمجهزين)، والقضاء على التلف والهدر. وكذلك من الممكن تقليص كلف المواد الاولى، عن طريق تخفيض كمية التخزين من المواد الاولى. ومحاولة الحصول على المواد الاولى على شكل دفعات صغيرة، لسد حاجة فترات قصيرة، ولكل فترة مقبلة، يتم الحصول على كمية المواد

الأولية التي تخصها، وبهذا يتم تقليل كلف التخزين، التي لا تضيف قيمة للزبون، وتجمد المبالغ المستثمرة في المخزون.

د - وكذلك من الممكن تقليل تخزين المنتجات تامة الصنع، والنصف مصنعة، بالقيام بتصنيع المنتجات حسب الحاجة لها، لتجنب كلف التخزين، وتجميد الاموال. هذه النقطة ترتبط بوضع التقديرات ودقتها (التخطيط)، فأن دقة التقديرات الموضوعية، تحدد حاجة السوق من المنتج، على المدى القصير، وعلى اساس هذه التقديرات يتم التجهيز والانتاج.

٤ - مرحلة التسويق:-

والتسويق في الشركة يتمثل بمعرض البيع ، حيث يوجد معرض واحد، وذلك على الشركة القيام بفتح معارض بيع متعددة في مناطق معروفة، وكذلك التدريب على اسلوب تعامل العاملين فيها. فليس هناك اهتمام بتدريبهم على معاملة الزبون وارضاءه. خاصة وإن البائع يعد واجهة الشركة، وينبغي ان تكون هذه الواجهة بافضل مايمكن من ناحية مهارته بارضاء الزبون، والتعامل معه. فالاسلوب المرضي للزبون، يدفعه الى العودة للتعامل مع المصدر نفسه، وفي نفس الوقت يجذب زبائن جدد، وبالتالي من الممكن في هذه الحالة، زيادة التسويق عن طريق تحسين اسلوب العاملين في المعارض.

٥ - خدمات ما بعد البيع:-

توفر في الشركة مركز صيانة واحد ولكن على الاغلب هذا المركز يشجع الزبون، ويدفعه لاقتناء منتجات الشركة، ويرفع من نسب التسويق، وكذلك على الشركة ان تقدم مع كل جهاز كتيب كيفية الاستخدام والضمان.

المبحث الخامس

الأستنتاجات والتوصيات

الأستنتاجات:

١. تعد تقنية الكلفة المستهدفة احدى تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة التي ظهرت نتيجة ازدياد شدة المنافسة بين الشركات وانفتاح الاسواق مع بعضها وتطور انظمة الاتصالات حيث اصبحت الوحدات الاقتصادية مطالبة بإنتاج منتجات متجددة تواكب التطورات الحاصلة في بيئة الاعمال الحديثة.
٢. على الرغم من أن تطبيق تقنية التكاليف المستهدفة قد يصاحبه بعض العيوب، إلا أن مزاياها تفوق تلك العيوب بكثير، الأمر الذي يجعل منها تقنية لا يمكن تجاهلها.
٣. إن تقنية الكلفة المستهدفة يمكن تطبيقها في مرحلة التصميم، إذ أن أغلب تكاليف دورة حياة المنتج يمكن أن تنشأ في هذه المرحلة لذلك فإن أي تخفيض في هذه المرحلة يمكن أن يكون له دوراً إيجابياً في تخفيض كلفة المنتج فالدراسة الصحيحة للمنتج قبل إنتاجه تخلق فرصاً لتخفيض تكاليف المنتج.
٤. يُعد التحسين المستمر جزءاً مكماً وداعماً لعملية خفض تكاليف الإنتاج باستخدام تقنية التكاليف المستهدفة، لكونه يساعد على تخفيض التكاليف على مدى دورة حياة المنتج وعدم الاكتفاء بتخفيضها عند مرحلة التخطيط والتطوير فقط.
٥. أن لتقنية الكلفة المستهدفة دوراً استراتيجياً من خلال تكاملها مع تقنية التحسين المستمر وذلك لأنه بوجود تقنية التحسين المستمر بعد دخول المنتج الى الإنتاج يساعد في المحافظة على الميزة

التنافسية في تخفيض التكلفة وتحسين الجودة عن طريق عمل تقنية التحسين المستمر الى جانب تقنية التكلفة المستهدفة.

٦. هناك فجوة بين التكاليف الحالية للشركة عينة البحث مع التكاليف المستهدفة التي تروم التوصل اليها بمبلغ ٤١٢٣٤٦ دينار.

٧. يلاحظ ارتفاع التكاليف المباشرة وخصوصاً تكاليف الاجور المباشرة تعزى الى التزام الشركة بالقرارات الحكومية من معدل أجر الموظفين حسب السلم الوظيفي والذي يكون مرتفع مقارنة بشركات القطاع الخاص وكذلك قرارات إعادة المفصولين السياسيين وعادة ما يكونون غير مدربين أو عندهم خبرة في مجال عمل الشركة وعدم قدرة الإدارة في الاستفادة منهم من خلال توزيعهم حسب اختصاصاتهم.

التوصيات:

١. العمل على إزالة المعوقات التي تحول دون تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة وتقنية التحسين المستمر من خلال نشر ثقافة الابداع والتطور والعمل بروح الفريق الواحد (المدراء والعاملين على حد سواء).

يتطلب التطبيق الناجح لإدارة التكلفة الاستراتيجية ومنها تقنية التكلفة المستهدفة وتقنية التحسين المستمر وجود ثقافة تنظيمية تؤمن بهذا التطبيق ودعم و التزام الإدارة العليا ووجود اشخاص يأخذون على عاتقهم مهمة المبادرة باحداث التغيير الذي ينبغي ان يتم ضمن جدول زمني مدروس و اهداف موضوعه بشكل جيد فضلاً عن متابعة عملية التطبيق و ضرورة الابقاء على فرص مستمرة لجميع العاملين بالتدريب و تعلم كيفية اداء التطبيق الناجح لعمله.

ضرورة استعمال التحسين المستمر فهو مدخل لإدارة الكلفة فضلاً عن عدد آخر من الأدوات كتكاليف كايزن الكلفة المستهدفة لتتمكن الشركة من تحديد فرص التحسين.

٢. ضرورة استخدام تقنية التكلفة المستهدفة وتقنية التحسين المستمر بشكل متكامل وعدم النظر إليهما على انهما تقنيتان منفصلتان عن بعضهما أو لا علاقة لإحدهما بالأخرى.

٣. على شركة الصناعات الخفيفة تخفيض التكاليف بمبلغ ٤١٢٣٤٦ وذلك لتحقيق هامش ربح قدرة ٢٤٠٠٠ وهذا في ظل احتساب الاجور وكافة المصارف.

٤. ضرورة أن تعتمد الشركة على خبرات مهندسيها في عملية وضع تصاميم المنتج من أجل خفض تكلفة شراء التصاميم من الشركات الأجنبية.

٥. يوصي بغلق خط إنتاج النلاجة بانوراما بسبب تكاليفها المرتفعة أو العمل على تخفيض هذه التكاليف للوصول الى التكلفة المستهدفة و حل مشكلة الأجور المرتفعة للعمل بتسريح عدد من العاملين أو استبدالهم بمن هم أقل معدل للأجر.

٦. التوسع في عملية تسويق المنتج من خلال فتح أكثر من معرض لبيع منتجات الشركة.

المصادر:

- [١] التقارير المالية السنوية لشركة الصناعات الخفيفة.
- [٢] الجاسمي، باسم عباس كريدي، (٢٠٠٧)، "مبادئ الجودة الشاملة وأثرها في تحقيق الأسبقيات التنافسية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (٩)، العدد الثاني.
- [٣] الخفاجي، مثنى غني، (٢٠٠٨)، "دور تقنية التكاليف المستهدفة في تحسين قيمة المنتج باستخدام هندسة القيمة: دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة مصنع نسيج الحلة / معمل رقم (٢)"، رسالة محاسبة قانونية غير منشورة، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب.
- [٤] سجل تكاليف شركة الصناعات الخفيفة.
- [٥] سرور، منال جبار وآخرون، (٢٠١٢)، "تكاليف الجودة والتقنيات الكفوية المعاصرة"، الطبعة الأولى، مكتب الجزيرة للطباعة والنشر، العراق.
- [6] Atrill, Peter & McLaney, Eddie., (2009), "Management Accounting for Decision Makers", 6th Ed., Prentice Hall Europe.
- [7] Compt, H., (2009), "The Estimation and Management of Cost Over The Life Cycle of Metallurgical Research Projects", Faculty of Economic and Management Sciences, University of Pretoria.
- [8] Cooper, R. & Sagmulder, R., (2002), "Target Costing for New- Product Development Product – Level Target Costing – Cost Management", (July/ August).
- [٩] Crosson, Susan V. & Needles, Belverd E., (٢٠٠٨), "Managerial Accounting", 8th Ed., Houghton Mifflin Company, USA.
- [10] Drury, Colin, (2000), "Management and Cost Accounting", 4th ed., International Thomson Business Press.
- [11] Drury, Colin, (2008), "Management and Cost Accounting", South-Western, Printed By G. Canale & Italy Business.
- [12] Edmonds, Thomas P. & Edmonds, Cindy D. & Yi Tsay, Bor, (2000), "Fundamental Managerial Accounting Concepts", McGraw – Hill, Von Hoffman Press, Inc.
- [13] Hill & Terry, (2000), "Operation Management: Strategic Context and Managerial Analysis", 2nd ed., Macmillan, Press Ltd.
- [14] Hilton, R. (2008), "Managerial Accounting Creating Value in A Dynamic Business Environment", 7th Ed., McGraw-Hill Irwin, New York, USA.
- [15] Hilton, W, Ronald, (1998), "Managerial Accounting", 4th ed., Irwin McGraw Hill Co.
- [16] Kaplan, Robert & Atkinson, Antony, (1998), "Advanced Management Accounting", 3rd ed., Prentice Hall, Inc.

- [17] Krajewski, Lee & Ritzman, Larry, P., (2007), "Operations Management: Process and Value Chains", 7th ed., Pearson Prentice Hall, Inc.
- [18] Manmeet, Kaur., (2014), "POISING BETWEEN PRICE AND QUALITY USING TARGET COSTING ", International Journal of Management Research, JANUARY, 2.
- [19] Meyssonier, F., (2001), "Le Target Costing: Un Etat De L'Art", dans Finance Contrôle Stratégie, Volume 4, No. 4.
- [20] Modarress, Batoul, Ansari, A. & Lockwood, Diane L., (2004), "Lean Manufacturing and Kaizen Costing: Bridging the Cost Management Gap", School of Business & Economics Seattle, University Seattle.
- [21] Shimizu, N., Lewis, L., (1998), "The Evolutionary Process of Management Accounting: Target Costing as an Example of Japanization", Paper #44, Osaka City University.
- [22] Tanaka, Masayasu & Gerhardt, Don J & Liker, Jeffrey K., (2011), "Target Cost Management" ., USA.